

Federica Faccia

PAOLO EMILIO CASSANDRO

*Contributo scientifico all'evoluzione
delle teorie aziendali*



Copyright © MMVII
ARACNE editrice S.r.l.

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

via Raffaele Garofalo, 133 A/B
00173 Roma
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-1490-5

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: dicembre 2007

INDICE

INTRODUZIONE

1. Presentazione della ricerca: l'oggetto, gli obiettivi e la metodologia.....11
2. Il quadro storico-culturale di riferimento.....15
3. L'articolazione del lavoro23

Capitolo Primo

LE PRINCIPALI CONCEZIONI CHE HANNO INFLUENZATO IL PENSIERO CASSANDRIANO: BREVI CENNI SUL PENSIERO SCIENTIFICO DI FABIO BESTA, GINO ZAPPA E ALDO AMADUZZI

- 1.1 La Ragioneria scientifica e l'Economia Aziendale.....28
- 1.2 I concetti di "Azienda", "Capitale" e "Reddito"39
- 1.3 Il metodo della ricerca.....55

Capitolo Secondo

LA FIGURA SCIENTIFICA ED UMANA DI PAOLO EMILIO CASSANDRO: LA BIOGRAFIA E LE OPERE PRINCIPALI

- 2.1 La vita66
- 2.2 Le opere principali69
- 2.3 La figura scientifica ed umana di Paolo Emilio Cassandro83

Capitolo Terzo

LE DOTTRINE ECONOMICO-AZIENDALI NEL PENSIERO DI PAOLO EMILIO CASSANDRO

3.1	La Ragioneria	98
3.2	L'Economia delle aziende e le sue relazioni con le altre discipline, in particolare con la Ragioneria	110
3.3	Un breve confronto tra le concezioni cassandriane e quelle bestane, zappiane e amaduzziane: similitudini e divergenze	120
3.4	La pianificazione aziendale e il controllo della gestione: l'aspetto contenutistico	129
3.5	La pianificazione aziendale e il controllo della gestione (segue): la questione dottrinale.....	140

Capitolo Quarto

IL CONCETTO DI AZIENDA NEL PENSIERO DI PAOLO EMILIO CASSANDRO

4.1	L'azienda cassandriana: definizione e caratteristiche	152
4.2	L'azienda cassandriana (segue): la struttura.....	168
4.3	L'azienda cassandriana (segue): i processi vitali	178

Capitolo Quinto

IL PROCESSO FORMATIVO DEL BILANCIO CASSANDRIANO DI FUNZIONAMENTO: CONCETTI DI BASE E PRINCIPI DI RAZIONALITÀ

5.1	Il capitale nel pensiero di Paolo Emilio Cassandro	190
5.2	Il reddito nel pensiero di Paolo Emilio Cassandro	200
5.3	Il sistema di scritture	207

5.4	La logica valutativa delle voci di bilancio	216
5.5	Il bilancio di funzionamento: caratteristiche e finalità.....	225

Capitolo Sesto

IL METODO DELLA RICERCA SECONDO PAOLO EMILIO CASSANDRO

6.1	Il concetto di scienza ed il metodo della ricerca	236
6.2	Il ruolo delle ricerche sperimentali	242
6.3	Le due espressioni dell'astrazione scientifica: i modelli ed i tipi	247

Capitolo Settimo

CONCLUSIONI

7.1	I risultati dell'analisi verticale: la sintesi del pensiero cassandriano in relazione ai principali nuclei tematici	254
7.2	I risultati dell'analisi trasversale: i collegamenti tra i nuclei tematici.....	262
7.3	I risultati dell'analisi trasversale (segue): alcune chiavi di lettura della teorica cassandriana	266

BIBLIOGRAFIA	275
--------------------	-----

Capitolo Primo

LE PRINCIPALI CONCEZIONI CHE HANNO INFLUENZATO IL PENSIERO CASSANDRIANO: BREVI CENNI SUL PENSIERO SCIENTIFICO DI FABIO BESTA, GINO ZAPPA E ALDO AMADUZZI

Prima di esaminare la biografia del Prof. Paolo Emilio Cassandro e di procedere all'analisi del suo pensiero scientifico, riteniamo necessario introdurre alcune brevi considerazioni sulle posizioni assunte da Fabio Besta, Gino Zappa ed Aldo Amaduzzi, con riferimento alle principali tematiche del processo formativo¹ che ha interessato i nostri studi tra il XIX e il XX secolo.

Allievo "adottivo" dell'Amaduzzi, Paolo Emilio Cassandro ha, senza dubbio alcuno, tratto spunti considerevoli dall'impostazione del suo Maestro, pur maturando, come si vedrà diffusamente nel prosieguo della trattazione, una posizione originale ed autonoma che si avvicina con discernimento e consapevolezza critica ai paradigmi bestano e zappiano².

Nonostante la significativa risonanza che ha qualificato, nella successiva letteratura economico-aziendale, il contributo fornito dagli autorevoli studiosi appena menzionati, dedicheremo solo alcune pagine, ben consapevoli dei limiti che tale decisione comporta, all'analisi delle concezioni da essi teorizzate, in ragione dell'oggetto e delle finalità del presente lavoro.

¹ FERRARIS FRANCESCHI R., *Il processo formativo dell'economia aziendale italiana, come sistema teorico dottrinale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Marzo – Aprile, 1983.

² Così scrive il Costa: <<E infatti, nonostante l'indubbia influenza che questa (*l'impostazione amaduzziana*) ebbe sulla sua produzione scientifica, resta, quasi sigillo d'origine, la differente provenienza accademica dei due studiosi: se l'Amaduzzi fu uno zappiano "autonomo", non privo di "reminiscenze" bestane, il Cassandro fu, al contrario, un "post-bestano" che si avvicinò sin dai suoi primissimi interventi alla scuola zappiana senza, peraltro, adesioni incondizionate e con un'interpretazione assai personale (e per certi versi restrittiva) del significato della rivoluzione posta in atto con le *Tendenze nuove*>>. COSTA M., *Le concezioni della ragioneria nella dottrina italiana*, Giappichelli Editore, Torino, 2001, pagg. 265-266.

In particolare, saranno affrontate le seguenti tematiche, rispettivamente alla luce dell'impostazione di Fabio Besta, Gino Zappa e Aldo Amaduzzi:

- le concezioni della Ragioneria e dell'Economia Aziendale;
- i concetti di azienda, capitale e reddito;
- il metodo impiegato nella ricerca.

1.1 La Ragioneria scientifica e l'Economia Aziendale

La concezione della Ragioneria teorizzata da Fabio Besta principia dalla ben nota distinzione tra “amministrazione in senso lato” e “amministrazione economica”. La prima riguarda l'attività dell'ente a cui l'azienda fa capo, mentre la seconda concerne i fenomeni, negozi o rapporti inerenti la vita della ricchezza³. L'ampia definizione fornita dall'Autore con riferimento all'“amministrazione in senso lato” rende impossibile l'identificazione di un'unica “scienza dell'amministrazione”, essendo molteplici le discipline atte a fornire il loro contributo per la comprensione di detta attività. Per queste ragioni, il Besta si sofferma in particolare sull'amministrazione economica, comprendente al suo interno, a suo avviso, tre distinti momenti: la gestione, la direzione ed il riscontro o controllo⁴. Anche con riferimento all'amministrazione economica, l'Autore non nasconde le sue perplessità in merito alla concezione di una scienza unitaria, considerata

³ Si veda, in proposito, ONIDA P., *Le discipline economico-aziendali*, Giuffrè, Milano, 1951, pag. 56 e segg..

⁴ <<A ben guardare l'amministrazione economica, se ha da essere perfetta, deve comprendere una prima serie di sforzi e di cure che mirino direttamente al fine sopradetto, una seconda per cui l'intero lavoro economico si informi, disciplini o governi così che tutti gli sforzi abbiano a convergere colla maggiore efficacia al fine loro particolare e a quello generale dell'azienda, e una terza, per cui tutto quel lavoro si rilevi e si studi nelle sue cause e nÈ suoi effetti al fine di poterlo con fondata conoscenza dirigere, e si freni e vincoli di guisa che abbia in tutto a procedere in quÈ modi, i quali furono riconosciuti più vantaggiosi e come tali preferiti. Nella prima serie di sforzi e di cure sta la *gestione* propriamente detta; nella seconda la *direzione*, nella terza il *riscontro o controllo*>>.

BESTA F., *La Ragioneria*, parte prima, “Ragioneria generale”, Francesco Vallardi, Milano, ristampa della seconda edizione (1922) riveduta e ampliata con il concorso dei professori V. Alfieri, C. Ghidiglia, P. Rigobon, 1932, volume I, pag. 26.

l'eterogeneità delle funzioni proprie della gestione e della direzione⁵. Elementi di omogeneità sono al contrario ravvisabili nelle funzioni del controllo economico, comuni per tutti i tipi di azienda.

Dal <<grado di coerenza e di armonia>>⁶ che caratterizza le funzioni del controllo economico, a differenza di quelle della gestione⁷ e della direzione, deriva la loro assunzione come oggetto degno di studio scientifico unitario⁸. La disciplina interessata in questo senso è la ragioneria, da Besta definita <<scienza del controllo economico>>.

Osserviamo più da vicino cosa l'Autore intende per <<controllo economico>>. Come dianzi anticipato (cfr. nota 4), il momento del controllo comprenderebbe, stando alle affermazioni del Besta, quella serie di sforzi e di cure volti a rilevare e studiare il lavoro economico nelle sue cause e nei suoi effetti, al fine di procedere alla sua direzione con fondata conoscenza, affinché lo stesso si conformi alle modalità ritenute più vantaggiose. A ben guardare, pertanto, le funzioni del controllo economico sembrerebbero non poter prescindere dallo studio della gestione. Ma non sono queste le intenzioni dell'Autore. Osser-

⁵ Con riferimento alle diversità inerenti la gestione di differenti tipologie di azienda, si è aperta una diatriba tra due autorevoli studiosi: l'Onida e il Giannessi.

Secondo il primo, il Besta avrebbe fatto riferimento prevalentemente a differenze di tipo tecnologico, considerando quest'ultimo aspetto come sovraordinato rispetto a quello economico. Si veda, in proposito, ONIDA P., *op.cit.*, pag. 61.

Il secondo autore, dal canto suo, afferma che gli elementi di diversità in seno alla gestione sono ascrivibili a differenze di natura economica esistenti tra le varie categorie di azienda. GIANNESI E., *Attuali tendenze delle dottrine economico-tecniche italiane*, Corsi, Pisa, 1954, pag. 218.

Sulle "differenze tecnologiche" e sulle "differenze economiche" riguardanti la gestione nelle concezioni bestane si vedano inoltre, tra gli altri, CAMPEDELLI B., *L'evoluzione dottrinale degli studi sulle funzioni di controllo interno amministrativo-aziendale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Luglio 1986, pag. 329; PAOLINI A., *Sulla concezione di controllo economico di Fabio Besta*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Luglio - Agosto, 1991, pagg. 408-409.

⁶ DI STEFANO G., *Per una analisi delle cause esogene della crisi del sistema bestano*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Settembre - Ottobre, 1991, pag. 511.

⁷ L'Autore affermava che, pur variando il riscontro passando da aziende semplici a complesse, da divise a indivise, da autonome a dipendenti, da private a pubbliche, le differenze <<sono senza fine minori di quelle che si rivelano nella gestione>>. BESTA F., *La Ragioneria*, *op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 28.

⁸ Per queste ragioni, l'Autore mira a <<ridurre a unità di metodo i procedimenti razionali nei quali dovrebbe esplicarsi il controllo economico e a unità scientifica la serie dei principi a cui quei procedimenti devono informarsi>>. BESTA F., *La Ragioneria*, *op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 31.

vando quelle differenze a cui abbiamo poc'anzi fatto cenno, egli infatti afferma: <<Il sistema dei fatti della gestione è troppo vario nelle diverse specie di aziende, perché un'unica scienza possa contemplarli compiutamente in tutti i loro aspetti, così nei disformi modi nei quali si effettuano, come nelle loro cause e nelle loro conseguenze molteplici>>⁹.

Nel prosieguo della trattazione, inoltre, il Besta individua le due principali funzioni del controllo economico, e quindi della ragioneria¹⁰, fugando dubbi ulteriori in merito alla propedeuticità della conoscenza della gestione all'esercizio delle stesse:

- determinazione e registrazione dei momenti dell'amministrazione economica;
- costrizione del lavoro economico.

In seno alle funzioni del controllo economico, è possibile operare due ulteriori classificazioni. La prima concerne il profilo temporale della loro realizzazione e identifica tre forme di controllo: antecedente (statuti, regolamenti, inventari, previsioni), concomitante (“vigilanza”, “creazione di interessi opposti”, “uso di documenti e congegni automatici”) e susseguente (registrazioni contabili). La seconda distingue le funzioni ordinarie del controllo, riguardanti la vita normale delle aziende, da quelle straordinarie, inerenti condizioni eccezionali e transitorie¹¹. Particolare rilevanza assumono le forme di controllo non contabili, incentrate sulle risorse umane, come il bilanciamento di interessi opposti di differenti aree aziendali, la partecipazione degli organi ai risultati dell'impresa, la responsabilizzazione degli individui¹².

⁹ BESTA F., *La Ragioneria, op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 41.

¹⁰ BESTA F., *La Ragioneria, op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 114 e segg..

¹¹ Le funzioni ordinarie del controllo possono essere continue o discontinue. Le prime comprendono la determinazione (che include a sua volta la previsione e la liquidazione), la registrazione e la costrizione di singoli fatti. Le seconde attengono all'andamento generale dell'azienda e comprendono le previsioni speciali di movimenti di magazzino, gli inventari, i rendiconti generali di esercizio e la loro revisione. Le funzioni straordinarie comprendono, invece, i piani di impianto delle aziende, i riordinamenti dell'amministrazione e le liquidazioni. Si veda, in proposito, CAMPEDELLI B., *op.cit.*, pag. 331.

¹² Sul concetto bestano di controllo e le relative classificazioni si vedano, ad esempio, PERRONE E.G., *La dottrina di Fabio Besta nell'evoluzione della ragioneria*, Quaderni dell'Istituto di Ragioneria, Siena, 1986, pag. 103 e segg.; ANTONI T., *Fabio Besta. Contributo alla conoscenza degli studi aziendali*, Colombo Cursi Editore, Pisa, 1970, pag. 106 e segg.; RICCABONI A., *Costrizione e modernità nel concetto di controllo proposto da Fabio Besta*,

La dicotomia ravvisabile tra le affermazioni dell'Autore ed il loro sviluppo evidenzia chiaramente che <<il Besta, pur riconoscendo alla ragioneria il rango di scienza, prevalentemente si attenne alle sue espressioni di arte>>¹³. Egli afferma, infatti, che la disciplina ragionieristica può essere osservata secondo un aspetto teorico ed uno pratico. Alla luce del primo, la ragioneria <<studia ed enuncia le leggi del controllo economico nelle aziende di ogni fatta, e ne trae norme opportune da seguire acciocché così fatto controllo possa riuscire veramente efficace, persuadente e compiuto>>. Dal lato della pratica, invece, la ragioneria consiste nell'<<applicazione ordinata di quelle norme>>¹⁴.

L'Autore, pertanto, esclude in modo categorico lo studio dei fatti della gestione, così come i giudizi sulla convenienza economica degli stessi, dall'oggetto della ragioneria. Per queste ragioni, nonostante le nobilissime affermazioni, il Besta non ha potuto far altro che supporre noti i fatti che danno forma ai processi della gestione, e limitarsi ad osservare e rappresentare gli effetti prodotti dagli stessi sul patrimonio aziendale. Lo scopo della ragioneria è dunque quello di evitare gli sperperi dovuti a <<sottrazioni di beni o a consumi eccedenti quelli previsti, autorizzati e necessari>>¹⁵.

Malgrado le contraddizioni ricordate, non possiamo fare a meno di rilevare, da un lato, le affinità esistenti tra il concetto di "amministrazione economica" teorizzato dal Besta e quello di economia aziendale di lì a poco formulato da un suo esimio allievo¹⁶, e dall'altro il pregevole contributo in termini di <<spunti di modernità>>¹⁷ offerto dalla dottrina bestana in ordine al controllo economico.

La prima considerazione ci consente di introdurre il pensiero scientifico di Gino Zappa. A questi, allievo del Besta, è a ragione attribuito

in Atti del I Convegno nazionale di Storia della Ragioneria, Siena, 20-21 Dicembre 1991, pag. 209 e segg.; LEARDINI C., *Il controllo nella dottrina economico-aziendale italiana*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Luglio – Agosto, 1997, pagg. 405-406.

¹³ GIANNESI E., *Corso di economia aziendale*, volume V, *I precursori*, Corsi, Pisa, 1971, pag. 147.

¹⁴ BESTA F., *La Ragioneria*, *op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 31.

¹⁵ ONIDA P., *op.cit.*, pag. 67.

¹⁶ Così scrive il Giannesi: <<È evidente [...] che nel concetto di amministrazione economica espresso dal Besta possono essere ritrovati i lontani "germi" della futura economia aziendale [...]>>. GIANNESI E., *op.cit.*, pag. 136.

¹⁷ RICCABONI A., *op.cit.*, pag. 210.

il merito della creazione di una scienza unitaria dell'economia aziendale, avente come oggetto lo studio de <<le condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita¹⁸ delle aziende>>¹⁹. Profondamente insoddisfatto dello scostamento esistente tra le teorie elaborate dagli studiosi e la realtà delle aziende²⁰, l'Autore si adopera affinché la dottrina riconosca <<il connubio indissolubilmente sancito dai fatti>>²¹: come organizzazione, gestione e rilevazione costituiscono, nella pratica reale, momenti complementari dell'amministrazione economica, così le dottrine dell'organizzazione, della gestione e della rilevazione devono essere <<costituite in stretta unità, non quali scienze affini ma piuttosto quali grandi capitoli di una stessa scienza>>²². Il meritevole contributo dell'Autore, tuttavia, consiste non tanto nell'aver ricomposto in un'unica scienza i due filoni di studio sino a quel momento separatamente considerati (la ragioneria e la tecnica), quanto piuttosto nell'aver elaborato una nuova interpretazione delle relazioni tra le due discipline²³.

Nella concezione zappiana, infatti, la tecnica fornisce alla ragioneria la materia prima – i fatti della gestione – a cui applicare le sue teo-

¹⁸ A questo proposito, scrive il Cavaliere: <<Occorre essere precisi su come debba intendersi lo studio delle "manifestazioni di vita" delle aziende. Se tale studio debba ritenersi esaurito *nell'osservare l'attività* delle specifiche aziende, per selezionare e rilevare possibili uniformità di comportamento o se, invece, debba anche svilupparsi in senso attivo, al fine di *individuare e proporre una "logica del comportamento d'azienda"*>>. CAVALIERI E., *L'economia aziendale e gli studi sull'impresa*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Gennaio – Febbraio, 1995, pag. 11. L'Autore è chiaramente favorevole alla seconda ipotesi. Così anche il Coda: <<[...] L'economia aziendale procede continuamente attraverso dei giudizi di valore, che le consentono di scernere le manifestazioni di vita fisiologiche da quelle patologiche, e perciò si muove continuamente fra il piano dell'essere e quello del "dover essere", al punto che talora i due piani vengono a sovrapporsi e a confondersi in un tutt'uno>>. CODA V., 1985.

¹⁹ ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia*, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927, pag. 30.

²⁰ Afferma lo Zappa: <<Si vuole indagare il meccanismo delle rilevazioni senza considerare il contenuto; si vuole seguire un procedimento senza sapere dove esso conduce, senza raggiungere l'intelligenza del mondo aziendale [...]>>. ZAPPA G., *Tendenze nuove*, *op.cit.*, pag. 11.

²¹ ZAPPA G., *Tendenze nuove*, *op.cit.*, pag. 20.

²² ZAPPA G., *Tendenze nuove*, *op.cit.*, pag. 25.

²³ Si veda, in proposito, FERRARIS FRANCESCHI R., *Il percorso scientifico dell'economia aziendale*, Giappichelli, Torino, 1994, pag. 72 e segg..

rie, nonché le conoscenze necessarie alla selezione, classificazione ed interpretazione delle rilevazioni. Dal canto suo, la ragioneria rileva ed elabora informazioni necessarie alla tecnica per verificare il buon andamento della gestione e per orientarne la direzione. Alla gestione e alla rilevazione si aggiunge l'organizzazione, che <<indaga come l'organismo aziendale si costituisce, si conserva, si migliora e si dissolve per un sempre più efficace divenire della gestione>>²⁴.

L'elemento unificatore dei tre filoni – qui risiede una delle principali differenze del paradigma zappiano rispetto a quello bestano – è il <<contenuto economico della vita dell'azienda>>²⁵. I giudizi di convenienza economica, esclusi nella concezione bestana dall'oggetto di studio della ragioneria scientifica in quanto supposti noti, diventano, nella teorica zappiana, i meccanismi regolatori dei fenomeni aziendali in vista del raggiungimento di un dato fine. Nell'impostazione dell'Autore le tre dottrine, fra loro legate da vincoli di complementarietà, rifuggono intenti meramente descrittivi per perseguire finalità interpretative delle complesse e coordinate dinamiche aziendali.

A questo punto, può essere opportuno approfondire il rapporto tra economia aziendale e ragioneria alla luce del pensiero di Gino Zappa. Esso può essere più agevolmente compreso mediante il parallelismo con la ben nota relazione, lungamente discussa nella letteratura, tra “qualità” e “quantità”, a cui sono riconducibili rispettivamente i due momenti dell'indagine economica: l'“identificazione” e la “determinazione”. Una prima lettura del problema potrebbe indurre ad associare all'economia aziendale l'aspetto qualitativo, e quindi l'indagine sull'identità dei fenomeni, ed alla ragioneria l'aspetto quantitativo, e dunque la misurazione degli stessi. In realtà, la questione è molto più complessa, dal momento che il dualismo qualità-quantità caratterizza non solo i fatti aziendali, ma anche le loro rilevazioni. Se in passato la ragioneria si era soffermata in particolare sul profilo quantitativo dei fenomeni, antepoendo la rilevazione dei fatti alla loro definizione, e in alcuni casi addirittura prescindendo da quest'ultima²⁶, con la rivo-

²⁴ ZAPPA G., *Tendenze nuove*, op.cit., pag. 28.

²⁵ D'ATRI A., *L'economia aziendale nei rapporti con le altre discipline*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Gennaio – Febbraio, 2000, pag. 53.

²⁶ Afferma il Catturi: <<Se è vero che la Ragioneria si è interessata in origine particolarmente della contabilizzazione dei fatti economico-aziendali, ciò è dovuto alla semplicità dei

luzione zappiana i due ordini di analisi risultano invertiti da un punto di vista logico²⁷.

In realtà, sia nell'oggetto di studio dell'economia aziendale sia in quello della ragioneria, il rapporto in discorso può configurarsi sia come "quantità-qualità", sia come "qualità-quantità"²⁸. Dopo aver definito <<interoperanti>> profili qualitativi e quantitativi ai fini di una soddisfacente conoscenza dei fatti aziendali, lo Zappa ammette una sorta di logica gerarchia tra le due "categorie"²⁹: mentre le <<modalità qualitative>> possono richiamare, come implicazione o presupposto, le <<graduazioni quantitative>>, le <<modalità quantitative>> non possono non includere al loro interno <<elementi qualitativi>>³⁰.

Proiettando l'analisi del rapporto "qualità-quantità" sulla relazione tra economia aziendale e ragioneria, diventa obiettivo della prima lo studio dei fatti aziendali nelle loro <<modalità qualitative>> ed eventuali <<graduazioni quantitative>>, mentre costituisce oggetto della ragioneria l'espressione dei medesimi fatti, mediante sistemi e metodi di rilevazione, ove confluiscono profili qualitativi e quantitativi o quantitativi e qualitativi.

L'impostazione zappiana comporta, inoltre, un ampliamento del concetto di "controllo economico", che non è più subordinato esclusivamente alle finalità della disciplina ragionieristica, ma si estende fino

fatti medesimi che rendeva la loro interpretazione evidente e nulla aggiungeva al significato dei numeri. Appena si è sentita la necessità di procedere a valutazioni della ricchezza di un soggetto e di spiegarne le cause del cambiamento qualitativo e quantitativo, subito si è accompagnata l'interpretazione dei fatti alla loro rilevazione. Non avrà mai significato un numero se non è preceduto e seguito da attente analisi interpretative>>. CATTURI G., *Il punto su ragioneria e economia aziendale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 2-3, Febbraio - Marzo, 1970, pag. 84.

²⁷ Si veda, in proposito, MONGIELLO M., *La determinatezza in Gino Zappa e l'attendibilità nei sistemi contabili*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Maggio - Giugno, 1998.

²⁸ Si veda, in proposito, AMADUZZI A., *La classica concezione dell'economia aziendale di Gino Zappa*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Luglio - Agosto, 1983, pag. 295.

²⁹ <<Le categorie, in senso filosofico, sono enunciazioni del pensiero umano poste per ordinare ed esprimere giudizi sensibili su ogni essere inteso come "ente", qualunque sia il campo di sua appartenenza>>. SICA M., *Qualità e quantità categorie della logica economico-aziendale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Marzo - Aprile, 1988, pag. 82.

³⁰ La questione è ampiamente sviluppata in ZAPPA G., *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano, 1950.

a coinvolgere l'intera amministrazione economica dell'azienda. Una prima forma di controllo, di tipo antecedente, mira a definire una politica di gestione orientata al futuro, volta a fornire un indirizzo alla direzione, da realizzare mediante un'attività previsionale di determinazione di piani e programmi³¹. La seconda forma di controllo è invece quella tradizionale, di tipo susseguente, e rappresenta l'oggetto della ragioneria. La portata innovativa della concezione zappiana di "controllo economico" si fonda in particolare sul riconoscimento dell'attitudine di questo ad orientare la gestione mediante la "pianificazione". Tale finalità prevale su quelle della mera rilevazione e della costrizione del lavoro economico.

Allievo dello Zappa, Aldo Amaduzzi non concepisce la teorica del suo Maestro come in netta contrapposizione con la tradizione ragioneristica bestana. L'Autore definisce l'amministrazione economica come <<conduzione, governo dell'azienda, inteso al raggiungimento della finalità aziendale>>³². Al suo interno si attuano tre processi, fra loro collegati: l'organizzazione, la gestione e la rilevazione. La prima è il processo amministrativo che determina e coordina, alla luce dei principi di convenienza economica, le forze interne al sistema azienda in vista del conseguimento di determinate finalità. La gestione, a sua volta, individua, tenuto conto delle interrelazioni con il sistema ambiente, le combinazioni più vantaggiose di operazioni sincroniche e consecutive per il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa. Infine, la rilevazione economico-amministrativa dei fatti aziendali precede, accompagna e segue il loro svolgimento determinandone ed elaborandone i profili qualitativi, quantitativi non monetari e quantitativi monetari. Enunciata la citata tripartizione, innegabilmente ereditata dallo Zappa, l'Autore si sofferma con particolare pervicacia sul carattere sostanzialmente unitario dell'amministrazione economica e sui collegamenti logici esistenti tra i tre processi amministrativi³³.

³¹ Si veda, in proposito, QUAGLI A., *La concezione zappiana della pianificazione di impresa e la sua influenza sulla dottrina economico-aziendale italiana*, in Atti del I Convegno nazionale di Storia della Ragioneria, Siena, 20-21 dicembre 1991.

³² AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nei suoi principi*, Utet, Milano, 2001, pag. 33.

³³ Particolarmente interessante è la notazione del Costa: <<Da un lato l'Autore dice che l'economia aziendale si scompone nei suoi momenti "per comodità di studio e di organizzazione pratica", il che lascerebbe intendere che i tre momenti non hanno alcuna autonomia che

Un altro elemento ereditato dal paradigma zappiano consiste nell'intento di riprodurre, a livello teorico, l'accostamento tra organizzazione, gestione e rilevazione, che caratterizza l'universo reale delle aziende. Pertanto per l'Amaduzzi, come per il suo Maestro, l'economia aziendale è la scienza che studia l'unitaria amministrazione economica delle aziende, mentre organizzazione, tecnica e rilevazione altro non sono che <<rami complementari di un'unitaria conoscenza>>³⁴. L'economia aziendale è definita dall'Autore come <<la scienza che ricerca le leggi delle condizioni di equilibrio dell'azienda, condizioni intese come espressioni preventive di un andamento variabile, e che ricerca altresì le leggi secondo le quali, nella variabilità dell'andamento, vengono mantenute, migliorate, perdute, ripristinate tali condizioni di equilibrio>>³⁵.

I tre momenti dell'amministrazione economica, così come le tre dottrine parziali che compongono l'economia aziendale, perfettamente equiparati stando alle affermazioni dell'Amaduzzi, assumono invece differente rilievo all'interno della sua produzione scientifica. Ad esempio, la sua opera "*L'Azienda...*" è divisa in due libri. Nel primo libro l'Autore si sofferma, nella prima e nella seconda parte, sullo studio delle aziende di produzione e di erogazione, e nella terza parte, palesemente più breve delle altre, sulle problematiche di organizzazione. Nel secondo libro, che rappresenta circa la metà dell'intera opera, sono trattati i procedimenti di rilevazione aziendale. Il primo libro sembrerebbe dunque dedicato all'economia aziendale, il secondo alla ragioneria. Posto dunque che, nelle affermazioni dell'Amaduzzi, le discipline parziali dell'organizzazione, della gestione e della rilevazione hanno pari dignità nell'unitario sistema dell'economia aziendale, resta da chiarire quale sia il rapporto tra le dottrine in discorso nelle intenzioni reali dell'Autore, considerato che, nella sua opera principale, nessuno spazio è dedicato esplicitamente all'analisi delle problemati-

non sia quella dettata dalla tradizione accademica; d'altro lato afferma che l'economia aziendale non intende sostituirsi agli studi di ragioneria, tecnica amministrativa ed organizzazione aziendale, "ma solamente vivificarli nel contenuto, elevarli nella loro metodologia di ricerca", sembrando ora un ramo della scienza economica "a servizio" delle tradizionali discipline tecnico-amministrative>>. COSTA M., *op.cit.*, pag. 249.

³⁴ AMADUZZI A, *op.cit.*, pag. 36.

³⁵ AMADUZZI A, *op.cit.*, pag. 37.

che di gestione (alcuni cenni sono presenti nella trattazione degli schemi dell'operatività dell'impresa), una posizione marginale è riservata all'organizzazione, ed economia aziendale e ragioneria si contendono, in un duello dall'esito tutt'altro che prevedibile, il maggiore rilievo all'interno del lavoro. Del resto, talune considerazioni dell'Autore³⁶ non ci aiutano nel tentativo di avvicinare le enunciazioni di principio ai suoi intenti concreti.

Partiamo dalla concezione amaduzziana di ragioneria, che egli definisce come la <<dottrina che studia i procedimenti della rilevazione preventiva, concomitante e susseguente dei fenomeni dell'amministrazione economica dell'azienda, in aderenza ai processi della gestione e della organizzazione, nell'ambito cioè del sistema azienda, ovvero che studia i fenomeni economico-amministrativi delle aziende, attraverso le loro rilevazioni>>³⁷. È inevitabile il parallelismo con la classificazione bestana delle funzioni del controllo economico in base al tempo del loro svolgimento (controllo antecedente, concomitante e susseguente). L'evoluzione rispetto alla teoria tradizionale in materia di ragioneria risiede precipuamente nel fatto che le dinamiche oggetto di rilevazione non sono più supposte note, ma sono indagate ed interpretate con i lumi dell'economia aziendale. Non a caso le finalità della ragioneria non si esauriscono più nella mera rilevazione dei fatti aziendali e nella costrizione del lavoro amministrativo, ma si estendono fino a ricomprendere: <<la determinazione qualitativa e quantitativa dei fatti dell'amministrazione economica; la classificazione dei dati qualitativi e quantitativi determinati; la evidenziazione o rappresentazione dei dati determinati con le classi cui appartengono; l'interpretazione dei dati rappresentati>>³⁸.

³⁶ Si rifletta, ad esempio, sulla seguente: <<Essa economia aziendale, ripetiamolo ancora ad usura, ha solo il compito, lasciando invariato il contenuto intrinseco della Ragioneria, di arricchire di materia viva e di metodo logico lo studio che alla Ragioneria competeva, compete e competerà>>. AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 38. La ragioneria è dunque un ramo dell'economia aziendale, o è quest'ultima a svolgere un ruolo strumentale (in termini sia di contenuti che di metodo) rispetto alla prima? Nella prima ipotesi, qual è la posizione relativa della tecnica e dell'organizzazione, dal momento che sono poco o per nulla menzionate nello sviluppo effettivo della teorica amaduzziana? Nella seconda ipotesi, invece, non sembrerebbe l'economia aziendale una "parte", pur essenziale e vivificatrice, del "tutto" ragioneria?

³⁷ AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 41.

³⁸ AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 40.

Come il Besta, anche l'Amaduzzi individua, all'interno della disciplina ragioneristica, un aspetto teorico ed uno pratico. Al primo, la Ragioneria generale, fanno capo le nozioni introduttive e i metodi contabili. Il secondo, che dà luogo alla Ragioneria applicata, si occupa dell'applicazione di detti metodi alle aziende.

L'Autore, in verità, paventava una certa confusione di contenuti tra la disciplina unitaria e quella parziale, per questo non di rado si è soffermato sulle differenze ed i collegamenti tra economia aziendale e ragioneria. La prima indaga ed illustra le leggi che regolano l'esistenza delle aziende, mentre la seconda ne verifica l'osservanza. L'economia aziendale definisce i principi che devono ispirare l'elaborazione e l'interpretazione dei dati da parte della ragioneria, ed è scienza <<fondamentalmente teorica, la denominerei "economia aziendale pura">>; la sua purezza vuole indicare che va coltivata per raggiungere proposizioni di universale validità>>³⁹. I principi della dottrina unitaria, inoltre, differiscono da quelli della dottrina parziale⁴⁰: i primi attengono ad un <<universo astratto>>, e sono enunciati e verificati, nei loro aspetti qualitativi e quantitativi, con l'ausilio della logica; i secondi, al contrario, fanno riferimento ad aziende reali, e sono enunciati e verificati, nei loro aspetti qualitativi e quantitativi, utilizzando strumenti matematici. I due ordini di principi sono fra loro coordinati in virtù di parallelismi logici, e dette relazioni consentono il necessario abbinamento - e qui il pensiero va di nuovo a Besta - tra

³⁹ Sulle distinte proprietà di economia aziendale e ragioneria si veda AMADUZZI A., *Il sistema degli studi aziendali sulla base dei principi*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Gennaio-Febrero, 1990, pag. 10.

⁴⁰ Amaduzzi individua i seguenti tre principi dell'economia aziendale pura:

1. il principio delle condizioni del tendenziale prospettico equilibrio;
2. il principio dei profili vantaggiosi o critici che sono supporti delle condizioni di equilibrio;
3. il principio dell'autorigenerazione degli investimenti.

I principi della ragioneria, nel pensiero dell'Autore, sono invece i seguenti:

1. principi della contabilità generale e delle contabilità settoriali e della relativa formazione di situazioni contabili periodiche;
2. principi di analisi di dati per il calcolo di classi di costi;
3. principi di programmazione integrata di settori di gestione e di pianificazione integrata del complesso operativo, per periodi brevi medi e lunghi;
4. principi dei bilanci annuali di esercizio e dei bilanci straordinari.

AMADUZZI A., *op.cit.*, pagg. 10-16.

astrazione ed esperienza, tra <<asserti positivi e principi normativi>>⁴¹.

Concludiamo questa breve disamina con un'ultima riflessione sulla concezione amaduzziana di "controllo economico". Dopo aver dimostrato, mediante una serie di argomentazioni, l'insussistenza di un divario sostanziale tra la rilevazione amministrativa ed il controllo economico, sia con riferimento ai loro contenuti che in relazione alle loro finalità⁴², l'Autore si fa promotore di una teoria del controllo integrato del sistema azienda. Nell'impostazione amaduzziana, pertanto, il controllo arriva ad abbracciare, in via antecedente, concomitante e susseguente, l'intera amministrazione economica aziendale, superando gli angusti confini del mero controllo contabile. L'originalità del contributo dell'Autore risiede, inoltre, nei seguenti due aspetti: il ruolo importante svolto dall'elaboratore elettronico all'interno del sistema di controllo e l'impiego del metodo matematico accanto a quello contabile⁴³.

1.2 I concetti di "Azienda", "Capitale" e "Reddito"

Nella teorica bestana, l'azienda è concepita come <<somma d'è negozi, o fenomeni, o rapporti da amministrare relativi ad un cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o a una famiglia, o a un'unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di qu'è fenomeni, negozi o rapporti [...]>>⁴⁴.

Dalla definizione appena riportata discendono due importanti considerazioni.

In primo luogo, è possibile rilevare la centralità dell'elemento soggettivo (teoria contrattualistica) ed il carattere strumentale di quello oggettivo: l'azienda è infatti intesa come <<oggetto dell'amministrazione economica>>⁴⁵, come insieme di operazioni di

⁴¹ PAOLONE G., *Amaduzzi e il sistema dei principii*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Novembre-Dicembre, 1995, pag. 584.

⁴² Si veda, in proposito, AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 447 e segg..

⁴³ Si veda, in proposito, LEARDINI C., *op.cit.*.

⁴⁴ BESTA F., *La Ragioneria*, *op.cit.*, parte prima, volume I, pagg. 3-4.

⁴⁵ BESTA F., *La Ragioneria*, *op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 6.

gestione, direzione e controllo riferite ad un patrimonio, a sua volta funzionale alla produzione di nuova ricchezza. Ne consegue che, essendo la ragioneria la scienza del controllo economico, questa avrà come precipuo obiettivo lo studio del patrimonio e delle sue variazioni. L'Autore opera, inoltre, una breve classificazione delle aziende, individuando da un lato le "imprese", dove la ricchezza costituisce il fine e il mezzo dell'amministrazione, e dall'altro lato "tutte le altre aziende", nelle quali la ricchezza rappresenta solo il mezzo. Queste ultime, a loro volta, si distinguono ulteriormente in "aziende o amministrazioni di rendite o entrate", nelle quali la ricchezza da amministrare è rappresentata da retribuzioni, rendite o altre entrate delle persone beneficiarie (ad esempio aziende domestiche) e "corporazioni o sodalizi", dove la ricchezza da amministrare deriva da contributi volontari o obbligatori⁴⁶.

La seconda notazione riguarda il concetto di "somma", o meglio il dualismo "somma – coordinazione", costantemente presente nella produzione scientifica dell'Autore. Parlando della vita aziendale e delle sue funzioni, è palese il riferimento alla nozione di "coordinazione", ereditata dalle teorie spenceriane di matrice filosofica. Le definizioni di "azienda" e di "patrimonio" e le teorie contabili sviluppate dall'Autore sottendono, al contrario, il concetto di "somma". Il dualismo "somma – coordinazione", pertanto, deve essere letto piuttosto come dicotomia tra "struttura" e "funzioni"⁴⁷, laddove nella prima (la struttura) è prevalente in ogni caso l'elemento aggregativo, mentre nelle seconde (le funzioni) è ravvisabile talora la "coordinazione" (ad esempio quando l'Autore parla delle funzioni dell'amministrazione economica), talora la "somma" (si pensi alla terminologia utilizzata nel definire l'azienda). Il dualismo in discorso trova dunque fondamento nell'osservazione ora dell'aspetto statico, ora di quello dinamico dei fenomeni aziendali, nell'esplorazione fotografica e in chiave evolutiva degli stessi, nella visione di breve e di lungo periodo⁴⁸.

⁴⁶ Sulla classificazione delle aziende nel pensiero dell'Autore, si veda BESTA F., *La Ragioneria, op.cit.*, parte prima, volume I, pagg. 17-18.

⁴⁷ PALUMBO R., *La costruzione del concetto di azienda nella <<Ragioneria>> di Fabio Besta*, in VIGANO' E. (a cura di), *Azienda*, Cedam, Padova, 2000, pag. 25 e segg..

⁴⁸ Afferma il Lana: <<Infatti il concetto di <<coordinazione>> è un concetto profondo, basato su considerazioni di lungo periodo, sull'osservazione secolare della vita umana. Invece

Separata trattazione merita, nella descrizione della teorica bestana, l'analisi del concetto di "patrimonio". Questo è inteso, nel pensiero dell'Autore, come aggregato – ricorre nuovamente la nozione di "somma" – di "beni esteriori" e di "condizioni" per l'acquisto o il trasferimento di beni (crediti e debiti), esistenti in azienda in un dato momento. Tale visione statica del capitale è strettamente rispondente alle caratteristiche reali delle aziende dell'epoca, poco industrializzate, con un'elevata prevalenza dell'elemento personale, una scarsa presenza di investimenti in immobilizzazioni tecniche ed una ridotta complessità delle lavorazioni: lo scenario economico del momento era infatti dominato da imprese agricole, mercantili, bancarie e da aziende domestiche.

Il patrimonio si presenta, pertanto, come insieme di beni qualitativamente eterogenei, esprimibili in maniera omogenea in termini di "valore", utilizzando come "modulo misuratore"⁴⁹ la moneta di conto. Da qui l'accezione di capitale come "grandezza misurata" e delle sue parti come "beni economici commensurabili".

L'intento vivo di combattere le teorie personalistiche e giuridiche in auge in quegli anni conduce il Besta, coerentemente con il sistema teorico dottrinale da lui elaborato⁵⁰, alla formulazione della "teorica

la nozione di vita come "somma di fenomeni" è un concetto introdotto dal Besta negli studi contabili per la sua vocazione di osservatore della realtà quotidiana; è quindi una nozione di breve periodo che riflette le condizioni politiche, economiche, sociali dell'epoca in cui Egli visse>>. Secondo lo studioso, inoltre: <<i>"prolegomeni" della "Ragioneria" di Fabio Besta sono dominati dal concetto di "coordinazione". La teoria contabile invece, pur essendo basata sul concetto di azienda e delle sue funzioni, è ispirata dal concetto di "somma">>. LANA D., *Il dualismo "Somma" – "Coordinazione" nell'opera di Fabio Besta*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 1, Gennaio 1970, pagg. 33-34.

⁴⁹ PEZZOLI S., *Dalla teoria del conto alla teoria dei sistemi di scritture*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Gennaio, 1985, pag. 57.

⁵⁰ Scrive il Cerbioni: <<Sembra infatti emergere ad evidenza la stretta relazione esistente tra la concezione bestana di azienda, lo scopo attribuito alla ragioneria e la concezione di capitale. Da questo punto di vista il sistema teorico dottrinale bestano risulta indubbiamente dotato di coerenza logica anche se, come vedremo in seguito, è insita nel sistema una certa rigidità, soprattutto se pensiamo ad inevitabili cambiamenti nell'oggetto di studio o nel sistema ambientale di riferimento>>. CERBIONI F., *Alcune riflessioni sul concetto di capitale nella Ragioneria come scienza del controllo economico e nell'Economia aziendale*, in *Atti del I Convegno nazionale di Storia della Ragioneria*, Siena, 20-21 Dicembre 1991, pag. 243.

dei conti a valore”⁵¹ e all’applicazione del metodo partiduplistico al “sistema patrimoniale”⁵².

Quest’ultimo ha chiaramente come oggetto il patrimonio, fondo astratto di valori suscettibile di “mutazioni” aumentative e diminutive a seguito dei fatti di gestione interna ed esterna⁵³. Le variazioni inerenti il capitale possono essere determinate da tre differenti categorie di fatti amministrativi:

- fatti “permutativi”, che comportano una modifica nella composizione del patrimonio lasciandone invariato il valore complessivo;
- fatti “modificativi”, che determinano una variazione dell’ammontare del capitale;
- fatti “misti”, forieri di modifiche inerenti sia la struttura che il valore del patrimonio.

Le mutazioni patrimoniali appena elencate trovano rappresentazione in due serie di conti, definiti “originari” e “derivati”. I primi sono accesi ai singoli elementi del patrimonio, e accolgono le variazioni aumentative in dare e quelle diminutive in avere. I secondi sono invece accesi al capitale e alle sue cause di variazione (utili, perdite, riserve, ecc.), ed hanno un funzionamento opposto rispetto ai precedenti, accogliendo in avere le variazioni positive ed in dare quelle negative⁵⁴.

⁵¹ Il conto è definito dal Besta come: «una serie di scritture riguardanti un oggetto determinato, commensurabile e mutabile, e aventi per ufficio di serbar memoria della condizione e misura di tale oggetto in un dato istante e dei mutamenti che va subendo, in maniera da poter rendere ragione dello stato di codesto oggetto in un tempo quale si voglia». BESTA F., *La Ragioneria, op.cit.*, parte prima, volume II, pag. 292.

⁵² Fabio Besta è considerato un precursore della ben nota distinzione tra “metodo” e “sistema” nell’ambito delle teorie contabili. Il primo consiste, nell’aspetto teorico, in una «ordinata serie di norme», e nell’aspetto pratico, nell’«applicazione regolare di quelle norme». Il sistema è invece rappresentato da «una serie ordinata di registature» riguardanti «un solo oggetto complesso», e costituisce, pertanto, l’obiettivo del metodo. BESTA F., *La Ragioneria, op.cit.*, parte prima, volume I, pag. 118.

⁵³ «E il sistema patrimoniale è [...] l’unico sistema generale per eccellenza nella rilevazione dei fatti aziendali (scritture consuntive), perché rileva tutti indistintamente i fatti aziendali, sia di esterna che di interna gestione». SERRA L., *Quale ragioneria*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Gennaio – Febbraio 1986, pag. 73.

⁵⁴ Nell’ambito del sistema patrimoniale, inoltre, l’Autore individua tre differenti metodologie per la determinazione dei valori di conto: il metodo a “costi, ricavi e rimanenze”, il metodo a “costi e costi”, e quello a “conti a valori prefissati”. Senza entrare nel dettaglio del loro funzionamento, la seconda metodologia ricordata è, secondo il Besta, la migliore. La terza è la più complessa, mentre la prima è la più praticata e al tempo stesso la più imperfetta.

Alla luce della concezione atomistica dell'azienda e del patrimonio, ciascun fatto di gestione viene indagato singolarmente in ragione degli effetti positivi o negativi prodotti sul capitale. Il risultato economico complessivo della gestione, riportato nel conto Profitti e Perdite, è pertanto ottenuto come aggregazione dei risultati parziali rilevati dai conti derivati o astratti.

Prima di concludere, riteniamo opportuno introdurre alcune brevi notazioni sul contributo fornito dall'Autore all'evoluzione che ha interessato, negli anni a venire, i concetti di patrimonio e reddito. Nonostante i caratteri di "materialità" ed "esteriorità" propri, a suo avviso, dei beni componenti il patrimonio aziendale, il Besta inevitabilmente intravede la presenza in azienda di beni "intangibili" e "interiori", riconducibili alla figura del soggetto aziendale e all'avviamento, e rivelatori dell'attitudine dello stesso patrimonio a produrre ulteriore ricchezza. Nel primo caso, i beni in discorso sono rappresentati da condizioni soggettive (capacità fisiche, intellettuali e relazionali) non suscettibili di valutazione, non trasferibili e dunque non facenti parte della << sostanza >> aziendale, ossia del patrimonio. L'avviamento, invece, è un elemento del capitale, ed è dato dal << maggior valore >> assunto dai beni in quanto congiuntamente impiegati per il conseguimento di un fine. Esso può essere valutato e trasferito, ed è dunque parte complementare del patrimonio.

Si profila, pertanto, nel pensiero del Besta, il concetto di << potenza economica >>⁵⁵, che non coincide con il capitale, ma ne rappresenta una qualità. Esso richiama l'idea di "coordinazione", sottende una visione di lungo periodo, e tiene conto dell'aspetto dinamico dei fenomeni aziendali. In questo senso, alcuni passaggi della teorica bestiana già rivelano i primi segnali della rivoluzione zappiana.

Due sono le principali definizioni di azienda presenti nella produzione scientifica dello Zappa:

1. l'azienda come << coordinazione economica in atto, che è istituita e retta per il soddisfacimento dei bisogni umani mediante la produzione di beni e servizi >>⁵⁶;

⁵⁵ Si veda, in proposito, GIOVANELLI L., *Il concetto di << potenza economica >> negli studi aziendali. Riflessioni*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Luglio - Agosto 1995.

⁵⁶ ZAPPA G., *Tendenze nuove, op.cit.*, pag. 30.

2. l'azienda come <<istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento e il consumo della ricchezza>>⁵⁷.

Le due formulazioni non sono tra loro in contrasto⁵⁸: esse rappresentano, piuttosto, momenti distinti nel processo evolutivo che ha interessato il pensiero dell'Autore, potendosi interpretare il concetto di azienda-istituto come la risultante di un percorso di approfondimento della prima teorizzazione.

È implicito, nell'idea di "coordinazione", il riferimento al carattere sistemico dell'azienda, ossia ai vincoli di complementarità ed alle relazioni spazio-temporali che avvincano le singole parti, in virtù di quell'elemento unificatore rappresentato dall'esercizio di un'attività economica in vista del soddisfacimento dei bisogni umani. Il sistema a cui l'Autore fa riferimento si caratterizza per l'"unità nella molteplicità"⁵⁹, per la proprietà olistica⁶⁰ e per la dinamicità⁶¹.

La seconda definizione evidenzia il carattere permanente – "atto a perdurare" – e unitario – "istituto economico" – dell'azienda, autonoma rispetto alle forze personali e materiali che di essa fanno parte.

⁵⁷ ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Milano, Giuffrè, tomo I, 1956, pag. 37.

⁵⁸ Si veda, tra gli altri, D'AMORE M., *Il concetto di azienda nell'opera di Gino Zappa*, in VIGANO' E. (a cura di), *Azienda*, Cedam, Padova, 2000.

⁵⁹ <<[...] Forse tale nozione non si può raffigurare più vividamente che ricorrendo al concetto di sistema anche per designare il complesso aziendale, uno pur nella più diversa molteplicità>>. ZAPPA G., *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1950, pag. 11. Dopo Zappa, l'Onida definisce l'azienda come <<[...] sistema dinamico nel quale si realizzano in sintesi vitale l'unità nella molteplicità, la permanenza nella mutabilità>>. ONIDA P., *Economia d'Azienda*, Utet, Torino, 1998, pag. 4.

⁶⁰ <<L'azienda [...] è qualcosa di più della somma dei suoi componenti; il complesso ha proprietà che i suoi elementi non possono e non valgono a definire; né possono le caratteristiche del complesso essere date da una mera composizione delle caratteristiche dei componenti>>. ZAPPA G., *Il reddito*, *op.cit.*, pag. 12.

⁶¹ <<La coordinazione aziendale è infatti continuamente soggetta a cambiamenti. Anche per l'azienda vivere è trasformarsi: negli accennati cambiamenti anzi è la manifestazione stessa della vita aziendale>>. ZAPPA G., *Il reddito*, *op.cit.*, pag. 12.

Un ulteriore elemento caratterizzante il sistema-azienda zappiano è l'aspetto interattivo, ossia il suo rapporto di interdipendenza con l'ambiente esterno⁶².

In linea con tali concezioni, l'attenzione dell'Autore si sposta dall'aspetto statico e strutturale dell'azienda (i fattori produttivi lavoro e capitale) a quello dinamico, inerente le sue manifestazioni di vita ed i risultati della gestione. Il reddito, espressione del continuo divenire dei fenomeni aziendali, rappresenta il nucleo centrale della teorica zappiana⁶³, l'anello di congiunzione tra l'economia aziendale come scienza unitaria ed il sistema del reddito, che l'Autore ha inteso sostituire a quello patrimoniale bestano⁶⁴.

Nel pensiero del Besta il risultato della gestione si ottiene sommando algebricamente le variazioni prodotte sul capitale dai singoli fatti di gestione: è quindi dal capitale che deriva il reddito. Con lo Zappa il nesso causale tra le due entità risulta invertito⁶⁵: è il divenire del reddito che disvela la vita del capitale. Per comprendere pienamente tale concetto, è necessario partire dalla distinzione, operata dall'Autore, tra "capitale contabile" e "capitale economico". Il primo, che coincide con il capitale di bilancio, può essere definito come "fondo astratto di valori", distinguibile nelle sue parti elementari, a disposizione dell'azienda in un dato momento. Non essendovi corrispondenza tra il concetto di "capitale contabile" e la natura sistemica delle aziende, Zappa introduce la definizione di "capitale economico", esprimente il valore unico del complesso aziendale funzionante, quale sintesi non scindibile di una molteplicità di elementi. Esso tiene conto delle rela-

⁶² <<Nessuna azienda si capisce e si spiega nei suoi molteplici svolgimenti senza la cognizione dell'ambiente nel quale sorge e per il quale vive [...] senza una sufficiente conoscenza del volgere delle aziende con le quali convive e si trasforma in mutua soggezione>>. ZAPPA G., *Le produzioni*, op.cit., pag. 322.

⁶³ Scrive lo Zappa: <<Il fluire del reddito è il fenomeno predominante della vita economica, il reddito è l'alfa e l'omega della scienza economica>>. ZAPPA G., *Il reddito*, op.cit., pag. 94.

⁶⁴ In realtà, secondo alcuni studiosi, il sistema del reddito non è in rapporto di contrapposizione con quello patrimoniale: <<Il sistema del reddito è qualche cosa che va oltre il sistema patrimoniale e non che vi si contrappone; come proprio, ad esempio, una specializzazione medica viene dopo la conoscenza della medicina in generale>>. SERRA L., op.cit., pag. 76.

⁶⁵ Si veda, ad esempio, PALUMBO R., *Spunti di riflessione sul decadimento del paradigma bestano a vantaggio di quello zappiano: il contributo di Vittorio Alfieri*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Maggio – Giugno, 1999.

zioni che avvincono i singoli componenti, ed è ottenibile mediante la capitalizzazione dei redditi futuri. Nel lungo periodo i due valori – contabile ed economico – del capitale tendono a convergere.

Una distinzione simile riguarda il processo di formazione del reddito. Secondo il procedimento contabile, esso è determinato da <<l'incremento od il decremento subito dal capitale, durante un esercizio, per effetto della gestione>>⁶⁶. Da un punto di vista economico, invece, il reddito <<promana [...] da tutto il complesso, multiforme e pur coerente svolgersi della gestione in modo da non poter essere riferito distintamente a particolari elementi patrimoniali o a particolari classi di elementi patrimoniali>>⁶⁷: ne consegue che il risultato economico è dato dal complesso dei componenti positivi e negativi di reddito derivanti dallo svolgimento dei fatti di gestione esterna.

I concetti di capitale e reddito, in ogni caso, non sono in contrapposizione: essi rappresentano rispettivamente l'aspetto statico e quello dinamico della gestione, il "fondo" ed il "flusso" di valori nei quali trova manifestazione la vita aziendale. Anzi, lo stesso capitale, secondo lo Zappa, altro non è, in quanto insieme di costi e ricavi sospesi, che <<il complesso delle aspettative dei flussi che caratterizzeranno la gestione futura>>⁶⁸. Non stupisce, pertanto, che il reddito sia posto al centro del sistema contabile elaborato dall'Autore.

Nel sistema del reddito, ciascun "fatto" di esterna gestione è rilevato nell'aspetto numerario, o monetario, ed in quello lucrativo, o reddituale. Il principio generale posto alla base di detto sistema, infatti, prevede che qualsiasi variazione non compensativa della situazione finanziaria netta (cassa + crediti numerari – debiti numerari), determinata da una modificazione dei valori numerari (denaro, crediti o debiti) per effetto di operazioni di gestione esterna, genera un componente di reddito. I due aspetti, rispettivamente originario e derivato, sono rilevati applicando il metodo della partita doppia a tre serie di conti:

⁶⁶ ZAPPA G., *Il reddito, op.cit.*, pag. 367.

⁶⁷ ZAPPA G., *Il reddito, op.cit.*, pag. 333.

⁶⁸ PERRONE E.G., *Riflessioni sull'aspetto finanziario ed economico della gestione d'impresa nella teoria <<dinamica>> tedesca ed in quella del reddito*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Gennaio – Febbraio, 1988, pag. 63.

- conti numerari (aspetto monetario della gestione), che accolgono valori numerari attivi e passivi di natura certa, assimilata e presunta;
- conti di reddito (aspetto lucrativo della gestione), che accolgono costi e ricavi di esercizio e costi e ricavi anticipati;
- conti di capitale, che accolgono le variazioni subite dal capitale e dalle sue parti ideali.

Alcune ulteriori considerazioni valgono a completare queste brevi note sulla teoria contabile elaborata dallo Zappa.

La prima concerne l'esclusione, dall'oggetto di indagine del sistema del reddito, dei fatti di gestione interna. A questo proposito, l'Autore distingue due ordini di rilevazioni: quelle contabili, aventi ad oggetto i fatti di esterna gestione e volte a rilevare il reddito, e quelle statistiche, finalizzate alla conoscenza dei fenomeni inerenti la gestione interna. In tal guisa, il sistema contabile beneficia di un recupero di attendibilità, essendo il prezzo di scambio con terze economie un criterio oggettivo di valorizzazione dei beni. Ciò non deve indurre a pensare al sistema del reddito come scevro da valutazioni soggettive: gli "ammortamenti", i "deperimenti", le "svalutazioni" e le "rilevazioni prospettiche e congetturali" ne sono un valido esempio, e rispondono alla necessità di determinare il reddito al termine di ciascun esercizio.

In secondo luogo, il sistema contabile impostato dallo Zappa è coerente con il principio dell'omogeneità dei valori di conto e rifugge la determinazione di risultati lordi parziali, a differenza di quanto avviene con il sistema patrimoniale bestano⁶⁹. Ne deriva un conto Profitti e Perdite dotato di maggiore analiticità e funzionante a costi, ricavi e rimanenze.

Un'ultima notazione riguarda il rapporto tra metodo di rilevazione e sistema nell'oggetto di studio della Ragioneria. Fabio Besta per primo aveva intuito la distinzione tra metodo e sistema, privilegiando lo studio della metodologia contabile senza approfondire la materia eco-

⁶⁹ Un esempio su tutti è rappresentato dal conto Merci. Nel sistema teorizzato da Fabio Besta, esso, funzionante a costi, ricavi e rimanenze, accoglie costi e ricavi di esercizio e costi sospesi, originando, a seguito delle operazioni di assestamento, un risultato lordo parziale. Nel sistema del reddito, tale conto è sostituito con quattro conti distinti, volti a rilevare separatamente costi di esercizio, ricavi di esercizio e costi sospesi: Merci c/rimanenze iniziali, Merci c/acquisti, Merci c/vendite, Merci c/rimanenze finali.

nomica a cui tale strumento doveva essere applicato, anzi, supponendo noti i fatti di gestione. Da questa impostazione lo Zappa prende le dovute distanze. Come gestione, organizzazione e rilevazione non sono separabili in seno alla complessiva amministrazione economica delle aziende e nell'ambito dell'economia aziendale, così metodo e sistema, rispettivamente forma e contenuto delle rilevazioni, non possono scindersi. Lo studio dei metodi conduce a quello dei sistemi, ed entrambi conducono allo studio della gestione e dell'organizzazione.

Per Aldo Amaduzzi il concetto di azienda rappresenta il fondamento delle costruzioni negli studi di ragioneria, ed è oggetto di approfondimento da parte dell'economia aziendale. L'Autore prende le distanze dalle concezioni - dianzi analizzate - teorizzate dal Besta e dallo Zappa, per svariate ragioni. Per quanto riguarda la definizione di azienda elaborata dal Besta, l'Autore, pur senza disconoscere la centralità del ruolo del patrimonio, osserva il fondamentale concorso dell'elemento personale nella vita economica. Inoltre, l'azienda bestiana non possiede i caratteri di coordinazione, variabilità e probabilismo, propri dei fenomeni economici reali. Amaduzzi condivide largamente l'impostazione zappiana, ma concepisce la destinazione dell'azienda a perdurare solo come <<concetto di tendenza>>, rappresentando la liquidazione e la cessazione possibili fasi della vita dell'istituto.

Dapprima, l'Amaduzzi definisce l'azienda <<[...] quasi come un sistema economico di forze in continuo adattamento al sistema economico complesso di cui è parte complementare per svolgere un processo di produzione o di erogazione o di produzione ed erogazione insieme>>⁷⁰. Successivamente, l'Autore completa la precedente definizione come segue: <<L'azienda è un sistema di forze economiche che sviluppa, nell'ambiente di cui è parte complementare, un processo di produzione, o di consumo, o di produzione e di consumo insieme, a favore del soggetto economico, ed altresì degli individui che vi cooperano>>⁷¹. Questa seconda enunciazione, a differenza della prima, introduce nel concetto di azienda la figura del soggetto economico, rap-

⁷⁰ AMADUZZI A., *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Milano, Principato, 1936, pag. 19.

⁷¹ AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 20.

presentato da quell'individuo, o gruppo di individui, che domina e controlla l'amministrazione economica traendone i benefici finali. Oltre al soggetto economico, fondamentale è il ruolo di cooperazione svolto dagli altri individui, anch'essi beneficiari del frutto della produzione organizzata e attuata dall'azienda. Ne discende che essa presenta una certa dipendenza dall'elemento soggettivo, mentre è difficilmente ravvisabile nell'impostazione dell'Autore il riferimento ai caratteri di autonomia e durabilità⁷².

Da entrambe le definizioni amaduzziane derivano alcune caratteristiche tipiche delle aziende.

In primo luogo, l'azienda ha carattere sistemico, in quanto le forze in essa presenti (l'uomo, la ricchezza, la capacità organizzativa e il regime economico-politico, denominati dall'Autore <<fattori di sviluppo>>) sono fra loro coordinate in vista del raggiungimento di un unico fine e sono dominate dalla logica economica⁷³. Tale sistema è, da un lato, parte di quello economico complessivo, e dall'altro, campo ove trovano composizione sistemica le forze economiche elementari, ossia gli individui⁷⁴. Nella prospettiva del sistema complessivo, l'azienda rappresenta un fattore di produzione per la collettività, insieme alla terra, al lavoro e al capitale.

Secondariamente, il sistema azienda è aperto e dinamico. La prima caratteristica è riconducibile al fatto che l'azienda svolge la sua attività nell'ambiente di cui è parte complementare, per cui essa influenza ed è a sua volta condizionata da forze esterne. Il carattere dinamico è dovuto al continuo movimento e alla mutevolezza che contraddistinguono le relazioni ed i fenomeni interni ed esterni all'azienda.

Da tale ultima condizione deriva, in terzo luogo, il carattere indeterministico, e dunque probabilistico, dell'attività aziendale, ove agiscono contestualmente forze oggettive e soggettive. A questo proposito, l'Amaduzzi osserva come il futuro sia, per le aziende di ogni sorta,

⁷² Si veda, in proposito, MAGLIO R., *Il concetto di azienda in Aldo Amaduzzi*, in VIGANO' E., (a cura di), *Azienda*, Cedam, Padova, 2000, pagg. 60-61.

⁷³ Il carattere economico dei fatti aziendali consiste, per Amaduzzi, nella scelta del rapporto più favorevole tra mezzi e risultati alternativi.

⁷⁴ Scrive in proposito l'Amaduzzi: <<Nel concetto di azienda comprendiamo *tutte le unità economiche*, che sono parti componenti dell'economia generale, che non rappresentano d'altro canto la mera attività economica dell'individuo, e che costituiscono un loro proprio sistema, distinto da ogni altro, dai campi economici>>. AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 18.

affidatario dei loro capitali, delle loro scelte di investimento, dell'occupazione dei lavoratori e dell'esito più o meno favorevole dei processi di produzione e/o di erogazione da esse implementati. Al futuro è inoltre correlato il rischio economico, ed a quest'ultimo la possibilità di generare profitti⁷⁵. Da ciò l'importanza nelle aziende dell'attività di pianificazione, e della formulazione di prospettive e piani⁷⁶.

Nonostante l'evidente similitudine con i sistemi organici soprattutto con riferimento al carattere non deterministico dell'azienda, l'Amaduzzi paragona quest'ultima ad un sistema meccanico. L'analogia meccanicista persegue prevalentemente finalità metodologiche, in quanto mira a favorire l'applicazione del metodo delle scienze naturali nella determinazione delle condizioni quantitative di equilibrio del sistema azienda. Tali condizioni sono il fondamento della vita aziendale e dettano le leggi della gestione. Esse sono sintetizzabili mediante tre equazioni fra loro collegate, dato il carattere sistemico dell'azienda: l'equazione economica, l'equazione del fabbisogno di finanziamento e l'equazione di cassa⁷⁷. Seppur espresse in termini matematici, le condizioni di equilibrio non si riferiscono ad una situazione statica, ma rappresentano <<condizioni presunte di un moto futuro>>, e sono dunque <<condizioni integrate del tendenziale equilibrio prospettico>>. Al <<linguaggio quantitativo>>, utilizzato nell'elaborazione della teoria dell'equilibrio, viene affiancato dall'Autore quello <<comune o letterario>> del principio dei profili⁷⁸,

⁷⁵ <<L'azienda viene vista come "strumento che può perdere", "sistema aleatorio", "creatura legata al rischio", e da esso difesa dall'imprenditore cui è assegnato il compito di convertire "l'impresa in uno strumento profittevole tenendola lontana dalle perdite">>. SICA M., *Amaduzzi e il bilancio dell'impresa*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Novembre-Dicembre, 1995, pag. 567.

⁷⁶ Le prospettive mirano a tradurre nel presente le tendenze future e si riferiscono ad un orizzonte temporale di lungo periodo. I piani predeterminano l'andamento concreto dell'azienda con riferimento ad un futuro più prossimo (vicino o intermedio). AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 508 e segg..

⁷⁷ La teoria dell'equilibrio è diffusamente trattata in AMADUZZI A., *Il Sistema dell'impresa nelle condizioni prospettiche del suo equilibrio*, Signorelli, Roma, 1949. Per una riflessione sul pensiero amaduzziano presente in tale opera, si veda BERTINI U., *Presentazione della giornata di studi per ricordare Aldo Amaduzzi*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Novembre-Dicembre, 1995, pag. 531 e segg..

⁷⁸ AMADUZZI A., *Profili dell'impresa*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Gennaio-Febbraio, 1988, pag. 2 e segg..

elementi qualitativi volti a definire l'identità dell'impresa supportando la formulazione di giudizi di valore, <<fattori di impulso o di crisi>> riconducibili ad economie interne ed esterne.

Già alla luce del principio delle condizioni del tendenziale prospettico equilibrio, l'azienda amaduzziana si connota di una certa destinazione a perdurare, recuperando in parte quel carattere di autonomia fino a quel momento trascurato dall'Autore nella teorizzazione delle sue concezioni. Il passo decisivo nel processo di maturazione che ha interessato il concetto di azienda elaborato dall'Amaduzzi, è compiuto con il principio della funzione autorigeneratrice dell'impresa⁷⁹. Tale funzione caratterizza ogni tipologia di azienda, pur con alcune differenze. Precisamente, nelle aziende di produzione l'autorigenerazione riguarda sia i processi che i valori, mentre in quelle di erogazione vengono rigenerati solo i processi⁸⁰. Ne discende una maggiore dipendenza di queste ultime da altri sistemi economici.

La capacità di autorigenerare i processi sottende la presenza nell'azienda di una finalità intrinseca, che prescinde dall'elemento personale (soggetto economico ed altri individui): quella del conseguimento dell'equilibrio <<a valere in tempo indeterminato>>. Appartengono a questo punto all'azienda amaduzziana anche i caratteri di autonomia e durabilità.

Sui concetti di capitale e reddito elaborati dall'Autore ci soffermiamo sinteticamente. Parlando delle aziende di produzione, l'Amaduzzi definisce il "capitale lordo" di un'impresa come <<l'insieme dei beni economici – rappresentante, fin che l'impresa è atta al funzionamento, una coordinazione di fattori complementari del

⁷⁹ AMADUZZI A., *Funzione autorigeneratrice dell'impresa ed evoluzione dei principi*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Gennaio-Febbraio, 1989, pag. 2 e segg.. Scrive l'Autore: <<L'impresa deve raccogliere e combinare risorse per svolgere intrecciati processi di produzione, ma deve altresì conseguire il ritorno dei valori utilizzati per essere in grado di aprire nuovi processi>>. La rigenerazione dei processi presuppone il verificarsi di una serie di cause promozionali (i profili), e favorisce, insieme ai profili, il conseguimento ed il mantenimento delle condizioni di equilibrio durevole. I tre principi sono dunque fortemente integrati.

⁸⁰ In merito alla distinzione tra aziende di produzione ed aziende di erogazione, si veda AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 73-76. Si vedano inoltre, tra gli altri, MAGLIO R. *op.cit.*, pagg. 63-67; SIBONI E., *Introduzione allo studio di storia della ragioneria attraverso il pensiero e le opere dei suoi maestri*, Franco Angeli, Milano, 2005, pagg. 158-159.

processo tecnico-economico reddituale – a disposizione di diritto e di fatto del soggetto aziendale, in un dato momento di tempo>>⁸¹.

La natura economica dei beni, materiali e immateriali, costituenti il capitale lordo di un'impresa, si fonda sulle seguenti caratteristiche degli stessi:

- *utilità strumentale* del bene all'interno del processo economico-tecnico: essa deve essere intesa sia in termini di strumentalità tecnica (il bene è produttivo da un punto di vista fisico), sia come strumentalità economica (il bene possiede l'attitudine a produrre reddito);
- *complementarità* di ciascun bene rispetto agli altri ed in relazione al processo produttivo: l'Autore parla, leggendo simultaneamente tale carattere con quello esposto al punto precedente, di <<strumentalità complementare>> dei beni;
- *disponibilità* di diritto e di fatto dei beni da parte dell'azienda;
- *coordinazione*, richiamando con tale carattere la natura sistemica dell'azienda.

Il capitale netto di un'impresa è invece rappresentato da quella parte delle attività, o capitale lordo, non gravato da debiti. Esso può essere espresso in termini quantitativi mediante il valore, utilizzando come unità di misura la moneta di conto. Non è possibile, invece, identificare da un punto di vista qualitativo i beni che costituiscono il capitale netto, non risultando distinguibili, in seno al capitale lordo, i beni finanziati con mezzi propri da quelli finanziati con mezzi di terzi.

Con riferimento alle aziende di erogazione, non si modifica nella sostanza la nozione di patrimonio elaborata dall'Autore⁸², mentre cambia la natura dei beni componenti detto capitale. Essi sono infatti rappresentati da denaro, crediti, beni di consumo e, nel caso l'azienda non sia di pura erogazione, da beni da reddito e fattori produttivi.

Strettamente collegata alla definizione di capitale, è quella di reddito di esercizio, che l'Autore definisce, con riferimento alle aziende di produzione, come

⁸¹ AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 93.

⁸² <<[...] il patrimonio delle aziende di erogazione è costituito da un insieme coordinato di beni a disposizione di diritto e di fatto del soggetto aziendale per il raggiungimento dei suoi fini, e proveniente da prestiti attinti o da proprietà del soggetto>>. AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 309.

il risultato economico positivo (utile) o negativo (perdita) determinato in base al confronto fra valori attribuiti direttamente od indirettamente a fattori produttivi utilizzati nell'esercizio e valori attribuiti direttamente od indirettamente a proventi di esercizio, conseguiti in relazione alle avvenute utilizzazioni di quei fattori⁸³ e, in altro aspetto [...] l'incremento od il decremento che il capitale dell'impresa ha subito nel periodo considerato, indipendentemente da nuovi conferimenti o da plusvalutazioni o minusvalutazioni straordinarie in conto capitale⁸⁴.

Secondo l'Autore, capitale e reddito rappresentano fenomeni congiunti, seppur distinti. Nel definire il patrimonio, l'Amaduzzi precisa che la natura economica dei beni costituenti il capitale lordo si fonda, oltre che su altri caratteri, sulla loro attitudine a produrre reddito. Il capitale, dunque, mediante la <<strumentalità economica>> dei suoi componenti, dà origine al reddito. È al tempo stesso indiscutibile che quest'ultimo, qualora non distribuito, determini l'accrescimento del capitale. Capitale e reddito costituiscono, pertanto, la <<sostanza economica>> delle aziende.

Tale concezione trova spontaneo riflesso nel sistema contabile elaborato dall'Autore, il sistema del capitale e del risultato economico, che, pur presentando numerosi punti in comune con il sistema del reddito zappiano, si differenzia da questo in primis per l'oggetto di rilevazione, rappresentato, come la stessa denominazione del sistema evidenzia, non più solo dal reddito, ma dal capitale con il suo risultato economico. Ne consegue, inoltre, che mentre il sistema del reddito è utilizzabile esclusivamente dalle imprese, quello elaborato dall'Amaduzzi può essere impiegato sia dalle aziende di produzione, sia da quelle di erogazione⁸⁵.

Entriamo maggiormente nel dettaglio. In primo luogo, l'Autore identifica i circuiti che alimentano l'attività delle aziende di produzione

⁸³ Anche nel caso delle aziende di erogazione il risultato economico dell'esercizio è dato dalla contrapposizione di componenti positivi e negativi di reddito. AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 351.

⁸⁴ AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 164.

⁸⁵ Si veda, in proposito, SERRA L., *op.cit.*, pagg. 76-77.

e di erogazione⁸⁶, rappresentandoli su schemi di operatività atti ad evidenziarne la dinamica di svolgimento⁸⁷.

Secondariamente, l'Amaduzzi individua due aspetti della gestione aziendale: quello finanziario, che trova manifestazione negli incrementi e decrementi di denaro, crediti e debiti di funzionamento e di finanziamento⁸⁸, e quello economico, che comprende i componenti positivi e negativi di reddito e le variazioni del capitale di proprietà. L'aspetto economico è sostanziale, mentre quello finanziario è mediatore.

Ne discendono due serie di conti:

- conti finanziari, che accolgono entrate e uscite di denaro ed aumenti e diminuzioni di crediti e debiti di funzionamento e di finanziamento;
- conti economici, a loro volta distinti in due classi afferenti rispettivamente le variazioni aumentative e diminutive del capitale netto (conti economici di capitale) ed i componenti positivi e negativi di reddito (conti economici di risultato).

Applicando al sistema il metodo della partita doppia, ciascun fatto aziendale⁸⁹ produce almeno due variazioni riconducibili al settore finanziario e/o economico. Ne derivano le seguenti classi di operazioni:

- operazioni che danno origine a variazioni della stessa natura, ma di segno opposto (permutazioni – o compensazioni – finanziarie ed economiche);

⁸⁶ Con riferimento alle imprese, l'Autore identifica tre circuiti: l'acquisizione di finanziamenti, la produzione e la concessione di finanziamenti.

Trattando il caso delle aziende di erogazione, Amaduzzi prende in considerazione il circuito alimentato dall'attività di pura erogazione e quelli derivanti dalla presenza, nelle aziende composte, della gestione patrimoniale e dell'esercizio di una o più imprese.

⁸⁷ Si veda, in proposito, LIZZA P., *Fondamenti teorici ed applicazioni del modello di operatività dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1997.

⁸⁸ Un altro elemento di differenziazione tra il sistema del reddito e quello del capitale e del risultato economico concerne i crediti ed i debiti di finanziamento, ricompresi, nel sistema zappiano, all'interno del settore degli investimenti e dei recuperi (insieme ai costi, ai ricavi e al capitale netto), ed in quello amaduzziano nel settore finanziario.

⁸⁹ I fatti aziendali rilevati dal sistema del capitale e del risultato economico sono, come nel sistema del reddito, quelli di esterna gestione. I fatti di gestione interna, pur essendo oggetto del medesimo sottosistema aziendale della rilevazione, sono indagati separatamente attraverso la contabilità industriale.

- operazioni che danno origine a variazioni aventi lo stesso segno, ma natura diversa (misurazioni);
- operazioni che danno origine ad una variazione finanziaria che in parte si compensa con una variazione della stessa natura, ma con segno opposto, ed in parte misura una variazione economica avente lo stesso segno (operazioni miste)⁹⁰.

1.3 Il metodo della ricerca

Abbiamo accennato, nel primo paragrafo, alle due componenti, di scienza e di arte, presenti nella ragioneria secondo la teorica bestana. Questa concezione si riversa chiaramente anche sul metodo della ricerca seguito dall'Autore, che si ispira ad una logica che muove dall'osservazione della realtà all'astrazione, e da quest'ultima alla formazione di contenuti precettistici⁹¹, con l'intento di pervenire ad un sistema definitivo di conoscenze. Influenzato dal contributo scientifico di Bacone e Galilei, e dalle correnti filosofiche del tempo, in particolare dal Positivismo, il Besta si avvale, infatti, di un metodo di ricerca sperimentale. Primariamente, osservando il mondo reale sono inferite le leggi assolute ed eterne della "scienza pura" (processo induttivo); successivamente da queste ultime si derivano le norme della "scienza applicabile" (processo deduttivo), da mettere in atto nelle situazioni concrete.

⁹⁰ Osservando le tre classi di operazioni è inevitabile il parallelismo tra i fatti "permutativi" e "modificativi" della teoria bestana e, rispettivamente, le "compensazioni" (o permutazioni) e le "modificazioni" (o misurazioni) di quella amaduzziana. Così commenta l'Autore: <<Ciò dimostra un legame [...] delle nostre concezioni moderne a quelle precedenti, e dimostra altresì come noi abbiamo invece ritrovato una maggiore aderenza della teoria alla realtà economica, inquadrando, nella mutevolezza assidua delle condizioni aziendali, conseguente ad ogni operazione, la constatazione delle formali uguaglianze numeriche>>. AMADUZZI A., *op.cit.*, pag. 562 in nota.

⁹¹ Facciamo riferimento al carattere normativo delle discipline economico-aziendali secondo la <<versione debole>>, ossia alla luce di un approccio che deriva i principi generali dallo studio della realtà, anziché dall'etica o dall'economia generale (<<versione forte>> del contenuto normativo). Il dualismo tra le due versioni <<forte>> e <<debole>> ricalca la dicotomia esistente tra l'idealismo hegeliano e la teoria kantiana dell'imperativo "ipotetico". Si veda, in proposito, RUSCONI G., *Induzione e deduzione nelle ricerche di economia aziendale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Maggio-Giugno, 1986.

Il processo induttivo propugnato dall'Autore si fonda sulla "concezione positivista" della scienza, ereditata da pensatori come Comte e Mill, nonché sulla convinzione che, se da un lato scienza e arte sono inseparabili⁹², dall'altro l'arte deve precedere sempre la teorica per addivenire al progresso della conoscenza⁹³.

Infatti, il primo momento dell'umano operare è dettato, secondo il Besta, dall'istinto, e costituisce l'«arte empirica», «[...] poi a quest'arte si dan norme, poi le norme si coordinano ai principi e alle leggi eterne; cosicché la scienza nella sua pienezza viene ultima. [...] la scienza e l'esperienza non trovano più insormontabile ostacolo al rapido e indefinito progredire»⁹⁴.

Lo studio dell'esperienza deve avere ad oggetto, secondo l'Autore, sia il presente che il passato, comprendendo rispettivamente:

- l'osservazione delle modalità di funzionamento del controllo economico nelle aziende (le funzioni del controllo economico rappresentano, nel pensiero del Besta, il nucleo che accomuna le diverse tipologie di azienda);
- lo studio del passato (metodo storico), sia relativamente ai fatti aziendali che con riferimento all'evoluzione del pensiero ragionieristico⁹⁵.

L'importante ruolo assegnato dal Besta al metodo storico nell'ambito della ricerca scientifica è evidente se si osserva

⁹² Scrive il Giannessi: «La scienza e l'arte, afferma il Besta, non possono operare distintamente perché in ogni arte si può sempre ritrovare la scienza e ogni ordine di fenomeni naturali è soggetto a leggi "eterne"». GIANNESSI E., *op.cit.*, pag. 144.

Afferma inoltre il Besta: «La scienza ha bisogno dell'arte [...] per essere utile alla vita e dirigere l'andamento delle cose umane, e l'arte ha bisogno della scienza per essere illuminata e conscia del suo scopo e della sua potenza». BESTA F., *op.cit.*, pag. 50.

⁹³ «[...] in tutti i rami dell'operosità umana la teorica è preceduta dall'arte nel cui campo soltanto han nascita i veri e durevoli progressi». BESTA F., *op.cit.*, pag. 55.

⁹⁴ BESTA F., *op.cit.*, pag. 50.

⁹⁵ Scrive infatti il Besta: «Devesi con attenta cura esaminare come il controllo economico realmente funziona nelle multiformi aziende, e devesi con grande amore e lungo studio ricercare il passato; poiché solamente da una larga e coscienziosa osservazione di fatti appartenenti a tempi e luoghi diversi e ad aziende di ogni indole si potrà indurre, come speranza di coglier il vero, ai principi di esso controllo e alle leggi delle sue evoluzioni». BESTA F., *op.cit.*, parte prima, vol. I, pag. 56. Sulla rilevanza del "metodo storico" nelle concezioni del Besta si veda, inoltre, BRUNI G., *La «Ragioneria scientifica» nel pensiero di Fabio Besta e nelle successive tendenze ed evoluzioni*, in *Saggi di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2005, pag. 26.

l'architettura della sua opera principale, *La Ragioneria*: la prima parte del lavoro è infatti interamente dedicata alla trattazione della storia della disciplina.

Dal punto di vista metodologico, l'apporto fondamentale del Besta al progresso scientifico delle dottrine economico-aziendali consiste nell'introduzione dell'esperienza e nel ricorso al processo induttivo per la generalizzazione delle conoscenze. Ciò ha condotto alla crisi della logismografia cerboniana e della teoria personalistica dei conti, a seguito della loro difficile applicazione concreta.

Il metodo della ricerca proposto dal Besta non è tuttavia privo di limiti. Esso, infatti, si fonda su una concezione della scienza come <<complesso di "leggi eterne">>⁹⁶ ed immutabili che regolano lo svolgimento dei fenomeni naturali. La convinzione di fare opera definitiva e di pervenire a risultati universalmente validi contribuisce a far sì che, nella metodologia prospettata dall'Autore, l'osservazione della realtà sia sempre il punto di partenza, ma mai anche il punto di arrivo, della ricerca. Ne discende una costruzione teorica ricca, ma rigida e passibile di divenire obsoleta di fronte ad una realtà fortemente dinamica, quale quella che caratterizza lo scenario economico agli inizi del XX secolo: aumentano le dimensioni aziendali, si affermano le imprese manifatturiere di tipo lucrativo in luogo di quelle mercantili, agricole e domestiche, si moltiplicano le pressioni concorrenziali e cresce l'incidenza dei costi fissi connessi ai nuovi investimenti.

Da un lato, la fede nei principi assoluti della scienza, che aveva trovato filosofica legittimazione nel "positivismo puro", si rivela in antinomia con la variabilità crescente e inevitabile dei fenomeni reali. Dall'altro, si assiste ad una sorta di estremizzazione della metodologia bestiana da parte di alcuni suoi successori, sino ad arrivare ad un empirismo cieco che, a partire dallo studio di casi isolati, sembra tutto proteso a sottomettere la verità a volubili contingenze. Tutto ciò costituisce la premessa feconda del rinnovamento a livello metodologico operato con la rivoluzione zappiana.

In particolare, l'indirizzo metodologico di Gino Zappa si fonda sui seguenti capisaldi:

⁹⁶ BESTA F., *op.cit.*, pag. 51.

- una rinnovata concezione della scienza, che prende le distanze da principi assoluti e conclusioni definitive;
- la ricerca costante di un equilibrio tra le teorie ed i fatti;
- il metodo di ricerca induttivo-deduttivo definito, da un'autorevole storiografia⁹⁷, <<criticismo relazionista>>.

Con riferimento al primo aspetto, lo Zappa concepisce le costruzioni che formano la scienza come caduche e contingenti. Lo studioso non può essere animato dall'intento di fare opera definitiva e di giungere a risultati compiuti: come la vita delle aziende è variabile, così deve essere duttile il sapere del ricercatore. Il carattere relativo della conoscenza - è indiscutibile l'influenza della teoria della relatività di Einstein nel campo della fisica - ha due importanti implicazioni.

La prima consiste nella natura empirica della disciplina scientifica. L'esperienza, punto di partenza e di arrivo dell'indagine, preserva lo studioso dal rischio di un'ignoranza perigliosa, malcelata da astrazioni senza fondamento reale. L'analisi dei fatti concreti, invero, supporta il percorso conoscitivo del ricercatore mediante l'osservazione, che precede la sintesi nel processo induttivo, e attraverso il controllo, successivo alla deduzione di concetti da principi generali bisognevoli di verifica⁹⁸. L'analisi dei fatti, momento sperimentale dei percorsi di ricerca induttivi e deduttivi, attribuisce a questi ultimi carattere oggettivo - giammai, si ricorda, definitivo - e principia, secondo lo Zappa, dall'intuizione⁹⁹. Questa, infatti, determina la scelta da parte dello studioso dei fenomeni economici da analizzare, influenzando inevitabilmente la prospettiva di osservazione ed il significato attribuito alle cose. L'intuizione rappresenta l'ingerenza della filosofia nella scienza, la stilla che pungola la nuova conoscenza e le attribuisce connotazioni soggettive intrinseche.

La seconda implicazione concerne gli esiti del processo induttivo e le origini di quello deduttivo. I due percorsi, infatti, non coltivano il

⁹⁷ CANZIANI A., *Sulle premesse metodologiche della rivoluzione zappiana*, in *Saggi di economia aziendale* per Lino Azzini, Milano, Giuffrè, 1987.

⁹⁸ Scrive lo Zappa: <<Anche ai nostri concetti ultimi, così come alle prime proposizioni, si deve pervenire o per sintesi composte su osservazioni e analisi di fatti concreti, o per deduzioni raffrontate con la realtà>>. ZAPPA G., *Il reddito di impresa*, op.cit., Vol. I, pag. 3.

⁹⁹ Si veda, in proposito, AMADUZZI A., *La classica concezione dell'economia aziendale di Gino Zappa*, op.cit., pagg. 293-294.

fallace proposito di definire leggi eterne ed assiomi – il processo induttivo – o di dipartire da esse – il processo deduttivo – ma, semplicemente, mirano rispettivamente alla formulazione e alla verifica di ipotesi, suscettibili di rivisitazione, inerenti il funzionamento dei fatti aziendali¹⁰⁰.

Passando ad analizzare il secondo aspetto, alla luce dell'impostazione zappiana il metodo della ricerca deve nutrirsi in uguale misura delle teorie e dei fatti. La teoria è alimentata dalle astrazioni e costituisce l'anima della scienza. Non può esistere una scienza senza la teoria, mentre può aversi una teoria che non sia scienza. La teoria non si pone come obiettivo la descrizione dei fenomeni, bensì la loro spiegazione mettendone in luce le reciproche relazioni¹⁰¹. Essa, tuttavia, non può essere, da sola, <<[...] guida sufficiente all'azione concreta>>¹⁰². I fatti, dal canto loro, non costituiscono la verità assoluta. Nonostante alcune affermazioni dell'Autore¹⁰³, che sembrerebbero far prevalere il ruolo dei fatti su quello delle teorie, essi, considerati in numero sufficiente, sono strumentali alla verifica della validità delle teorie medesime. Ne consegue un rapporto di complementarità tra <<un approccio teorico-conoscitivo>> ed uno <<pragmatico-utilitaristico>>¹⁰⁴.

Lontano dall'empirismo cieco e dall'idealismo puro, lo Zappa può essere inserito nel contesto filosofico e culturale del postpositivismo e del neoidealismo crociano, sebbene l'Autore abbia preso le distanze

¹⁰⁰ Scrive lo Zappa: <<Per elevarsi a concezioni generali nettamente definite non si pongano assiomi; ipotesi si formulino invece e da esse metodicamente si deducano le conseguenze, sino a quando nuove osservazioni facciano manifesta la provvisorietà delle ipotesi antiche, fino a quando nuovi fatti facciano ripullulare ipotesi nuove, che eliminano lo stridore delle teorie e dei fatti, che in più vasti integramenti ricompongano le nostre conoscenze>>. ZAPPA G., *Tendenze nuove, op.cit.*, pagg. 17-18.

¹⁰¹ In questo senso, ad esempio, ONIDA P., *Le discipline economico-aziendali, op.cit.*, pag. 108; FERRARIS FRANCESCHI R., *Tratti caratteristici e possibili fattori di sviluppo dell'economia aziendale italiana contemporanea*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, n. 2, 1983, pag. 296; ANTONELLI V., *Problemi di metodo nell'interpretazione storica delle tendenze evolutive dell'economia aziendale italiana: una proposta operativa*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Marzo-Aprile, 2004, pagg. 155-156.

¹⁰² ZAPPA G., *Il reddito, op.cit.*, pag. 421.

¹⁰³ Ci riferiamo, in particolare alla seguente affermazione: <<Le teorie [...] hanno dei doveri verso i fatti, mentre i fatti non hanno che dei diritti verso le teorie>>. ZAPPA G., *Il reddito, op.cit.*, vol. I, pag. 3.

¹⁰⁴ CAVALIERI E., *op.cit.*, pag. 13.

dallo storicismo¹⁰⁵. Alcune reminiscenze del positivismo sono ravvisabili principalmente nell'importanza attribuita ai fatti per il progresso della conoscenza, al fine di evitare infondate costruzioni mentali. Proprio del postpositivismo è, invece, il rifiuto assoluto dell'empirismo cieco, che caratterizzava, a suo avviso, l'impostazione metodologica di alcuni allievi di scuola bestana. Al contempo, la dura reazione nei confronti del positivismo puro induce lo Zappa a scoprire e ad apprezzare, nel metodo adottato dal suo illustre predecessore, l'equilibrio tra i fatti e le teorie, che egli stesso costantemente ricercava nei suoi studi. Neoidealista, infine, è il valore riconosciuto al contenuto teorico della scienza.

Un'ultima considerazione concerne il metodo della ricerca proposto dall'Autore, fondato sull'equilibrio tra processo induttivo e deduttivo. La metodologia in discorso traccia un percorso circolare che nasce (osservazione) e si conclude (controllo) con l'esperienza. Dall'analisi della realtà sono inferite le ipotesi generali inerenti alcune relazioni tra fenomeni. A partire da tali ipotesi sono costruiti, mediante deduzione, i concetti e le teorie, che devono trovare conferma nuovamente nei fatti.

I limiti dell'architettura metodologica bestana possono ritenersi a questo punto superati.

Con Aldo Amaduzzi, le questioni teoretiche e metodologiche non sono approfondite in maniera ampia ed organica. Alcune notazioni dell'Autore circa le problematiche inerenti il metodo della ricerca e la concezione della scienza (con particolare riferimento alle discipline economico-aziendali) trovano, infatti, sintetica esposizione nell'introduzione della sua opera principale - *L'Azienda* - in particolare nelle note esplicative, e in alcuni altri scritti, che in seguito avremo modo di citare.

L'impostazione metodologica amaduzziana, pur presentando significative affinità con il postpositivismo ed il neoidealismo zappiano, appare al tempo stesso vicina, allontanandosi per alcuni aspetti dalle posizioni del suo Maestro, al neopositivismo¹⁰⁶. Quest'ultimo acco-

¹⁰⁵ Sulle influenze filosofiche e culturali che hanno interessato la teorica zappiana, si vedano CANZIANI A., *op.cit.*; COSTA M., *op.cit.*.

¹⁰⁶ <<Chi scrive si assume qualche responsabilità nel ravvisare nell'opera dell'A. un'oscillazione tra più frequenti posizioni di tipo neo-positivistico e chiare sensibilità di tipo

stamento trova espressione, in primo luogo, nel tentativo di assimilare i problemi di carattere economico a quelli della fisica teorica, della natura e della biologia, i “composti sociali” a quelli naturali ed i fenomeni aziendali a quelli del cosmo. Tali similitudini trovano legittimazione, rispettivamente, nell’impossibilità di separare la dimensione spaziale e quella temporale nei dati che inquadrano le problematiche di natura economica, nella proprietà olistica di certi composti, e nell’opportunità di ricondurre ad unità determinati fenomeni mediante equazioni matematiche.

Le due matrici filosofico-culturali sono alla base della sua concezione del sapere scientifico. Secondo l’Amaduzzi, la sola via percorribile dalla scienza per <<abbordare i fatti>> consiste, senza prescindere dall’esperienza, nella geometrizzazione e nell’astrazione della realtà¹⁰⁷. Astrazione ed esperienza sono distinte a livello metodologico, ma non possono essere scisse in seno alla scienza. In questo senso, l’Autore assume una posizione critica nei confronti dell’idealismo puro, che usava distinguere i concetti speculativi, propri della filosofia, da quelli empirici, propri della scienza economica. Quest’ultima, secondo l’Amaduzzi, non può non avere contenuto speculativo. Diversamente, perderebbe il suo carattere scientifico. L’intersezione tra la filosofia e l’economia aziendale, già affermata dallo Zappa, si ripropone, anche se in termini differenti¹⁰⁸, nella teorica amaduzziana.

Torniamo all’astrazione. Tanto è apprezzabile il suo peso nella costruzione del sapere¹⁰⁹, che l’Autore in diverse occasioni celebra la scienza pura, depositaria di verità universali, leggi ed uniformità. In altri scritti, ad esempio, definisce l’economia aziendale come <<scienza fondamentalmente teorica>>, tesa a definire proposizioni universalmente valide. Tuttavia, i principi dell’economia aziendale pura, a cui abbiamo già accennato nelle pagine precedenti, pur possedendo il

post-positivistico (non si vorrebbe dire “popperiane”, ché si assumerebbe un riferimento troppo preciso e non ancora presente nell’A., ma si potrebbe in qualche modo tentare un vago accostamento del genere)>>. COSTA M., *op.cit.*, pag. 244.

¹⁰⁷ AMADUZZI A., *L’Azienda*, *op.cit.*, pag. 5, nota 4.

¹⁰⁸ Per Zappa, infatti, la componente filosofica del sapere scientifico è rappresentata dal carattere intuitivo, mentre secondo Amaduzzi da quello speculativo.

¹⁰⁹ Scrive l’Amaduzzi: <<La rinuncia all’astrazione significa rinuncia alla ricerca scientifica, significa, nella migliore delle ipotesi, descrivere meri episodi, esempi più o meno espressivi di un’attività empirica>>. AMADUZZI A., *L’Azienda*, *op.cit.*, pagg. 20-21, nota 17.

carattere della generalità, non hanno quello della immutabilità, potendo variare a seguito di <<completamenti logici e cambiamenti politico-sociali>>¹¹⁰.

Diversi altri punti nodali del pensiero dell'Autore, oltre a quello appena menzionato, rivelano una ricercata armonia tra posizioni neopositiviste e postpositiviste. Innanzitutto, la stessa predilezione per l'astrazione e l'attenzione rivolta al contenuto speculativo della scienza, richiamano l'approccio neoidealista, pur essendo del neopositivismo l'intento della stessa di pervenire alla definizione di leggi universali. Secondariamente, l'Autore da un lato paragona l'azienda ad un sistema meccanico, dall'altro ribadisce il carattere indeterministico del sistema e la presenza in esso di forze soggettive. In particolare, il carattere meccanicistico dell'azienda è funzionale alla definizione delle equazioni matematiche¹¹¹ esprimenti le condizioni del tendenziale prospettico equilibrio.

Il postpositivismo amaduzziano è parimenti reso palese da talune posizioni assunte dall'Autore. Nel definire il problema economico, ad esempio, egli individua una componente oggettiva e materialistica (rapporto tra mezzi e bisogni) ed una soggettiva (rapporto tra sacrificio e piacere). Passando dall'aspetto oggettivo a quello soggettivo, l'attenzione dello studioso si sposta, pertanto, dall'analisi delle <<quantità e qualità dei dati e delle relazioni>> fra grandezze, all'indagine sulla personalità dei soggetti coinvolti, sui loro <<sentimenti, impulsi, giudizi>>¹¹². Inoltre, i problemi dell'attività economica si caratterizzano per un certo grado di indeterminismo, poiché la loro conoscenza non può basarsi esclusivamente sulla loro determinazione a posteriori (determinazione certa), quindi storica, ma deve necessariamente avvalersi anche di proiezioni volte a prevedere i cambiamenti eventuali dei fatti già esistenti (determinazione probabile) ed il sopraggiungere di nuovi fenomeni (indeterminazione).

¹¹⁰ AMADUZZI A., *Il sistema degli studi aziendali sulla base di principi*, op.cit., pag. 10.

¹¹¹ <<Il linguaggio matematico, e più modestamente la quantificazione dei ragionamenti economici, valgono a spiegare il meccanismo logico dei fatti, più di ogni elegante ed erudita dissertazione>>. AMADUZZI A., *L'Azienda*, op.cit., pag. 9, nota 8. Si veda, inoltre, CAVALIERI E., *La figura scientifica ed umana di Aldo Amaduzzi*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Novembre-Dicembre, 1995.

¹¹² Per approfondimenti si veda AMADUZZI A., *L'Azienda*, op.cit., pag. 9.

Con riferimento alla questione metodologica – e qui concludiamo – il metodo della ricerca proposto dall'Amaduzzi coniuga, coerentemente con l'impostazione zappiana, astrazione ed esperienza, approccio induttivo e logica deduttiva¹¹³. La metodologia che alimenta il sapere scientifico, infatti, principia con la formulazione delle ipotesi e si conclude con la definizione di principi di natura teorica. Entrambi questi momenti - quello dell'induzione delle ipotesi e quello della deduzione dei principi - devono trovare legittimazione nei fatti e nelle applicazioni.

¹¹³ Si veda, in proposito, AMADUZZI A., *L'Azienda*, *op.cit.*, pag. 21, nota 17; AMADUZZI A., *Profili dell'impresa*, *op.cit.*, pag. 2.