

Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari

a cura di Monica Billio, Stefano Coronella, Chiara Mio e Ugo Sostero

Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna

Stefano Coronella

(Università degli Studi 'Parthenope' di Napoli, Italia)

Abstract Fabio Besta, Professor at Ca' Foscari for almost fifty years, was the best-known and most eminent figure among the Italian accounting scholars. His pivotal contribution to the development of the subject encompassed the upgrading shift of accounting from technique to theory, his equity-based accounting system to be applied to the double-entry bookkeeping as well as the related 'value-based' accounting theory, the introduction of a new conception of business firm and combination of inductive (empirical) and historical research method. The school he founded deserves credits. Fabio Besta's pupils would be the most relevant scholars of the following period, that is Vittorio Alfieri, Alberto Ceccherelli, Carlo Ghidiglia, Pietro D'Alvise, Francesco De Gobbis, Benedetto Lorusso, Pietro Rigobon, Vincenzo Vianello and Gino Zappa.

Sommario 1 Brevi note biografiche. – 2 Le principali pubblicazioni di Fabio Besta. – 3 Il contributo di Fabio Besta allo sviluppo degli studi ragionieristici. – 3.1 Premessa. – 3.2 La teorica dei conti 'a valore'. – 3.3 La distinzione tra metodo e sistema contabile. – 3.4 Il sistema patrimoniale. – 3.5 La ragioneria scientifica. – 3.6 Una nuova concezione di azienda. – 3.7 Il metodo di ricerca. – 3.8 La storia della ragioneria. – 3.9 La Scuola di Fabio Besta. – 3.10 Considerazioni conclusive.

Keywords Fabio Besta. Scientific Accounting. Equity-based accounting system. Value-based theory. Besta's followers.

1 Brevi note biografiche

Fabio Besta¹ nacque a Teglio di Valtellina da Giacomo Enrico e Teresa Bonadei il 17 gennaio 1845. La famiglia apparteneva all'antica nobiltà lombarda, caduta però in disgrazia a seguito delle lotte politiche e religiose, delle spoliazioni napoleoniche e dell'abolizione dei privilegi feudali. Per questo motivo egli trascorse, insieme ad altri quattro fratelli, l'infanzia e l'adolescenza nell'indigenza.

Nel dicembre del 1861 la famiglia si trasferì a Sondrio, dove Fabio Besta seguì la Scuola reale per computisti e ragionieri. Nel 1863 andò a frequentare la Scuola normale di Treviglio, in provincia di Bergamo, dove nel 1864 conseguì il diploma di maestro elementare.

1 Informazioni biografiche estremamente dettagliate su Fabio Besta si ritrovano in Antoni 1970, 3-29. Si vedano anche Masi 1997, 329 e Coronella 2014, 264-5.

Nel 1866, a ventuno anni, partecipò alla terza guerra di indipendenza arruolandosi nella Legione per la difesa dello Stelvio.

Successivamente, a Torino, conseguì l'abilitazione per l'insegnamento della ginnastica nelle scuole medie e cominciò subito a insegnare educazione fisica nell'appena costituito Istituto tecnico per ragionieri di Sondrio.

Nel frattempo studiò per conseguire anche il diploma di ragioniere, che ottenne a 24 anni, vincendo pure il premio per la migliore prova scritta di ragioneria tra tutte le scuole del Regno. Ottenne poi l'abilitazione all'insegnamento della ragioneria e della matematica finanziaria.

Nel 1871 l'Istituto tecnico di Sondrio lo incaricò dell'insegnamento della computisteria e della ragioneria.

Nello stesso anno, vinse un concorso nazionale bandito per la matematica finanziaria, il che lo spinse a pubblicare, nel 1872, il suo primo lavoro intitolato: *Sulla capitalizzazione continua degli interessi*.

Questo opuscolo capitò casualmente fra le mani dell'onorevole Luigi Luzzatti, veneziano, il quale, incuriosito, chiese informazioni sull'autore a un deputato valtellinese - Romualdo Bonfadini (a cui, non a caso, il Besta dedicherà poi la sua *Ragioneria*) - dal quale ebbe notizie estremamente confortanti. Luigi Luzzatti inviò quindi un telegramma al Besta, chiedendogli la disponibilità di assumere l'insegnamento della ragioneria nella Scuola Superiore di Commercio di Venezia.

Dopo una prima indecisione, Fabio Besta, all'epoca neppure ventottenne, accettò, prendendo servizio a Ca' Foscari il 27 dicembre 1872. Occupò tale cattedra per quasi cinquant'anni, fino al 1919, ma con effetti giuridici fino al mese di giugno 1920, quando gli venne concesso il pensionamento.

Fabio Besta ha dedicato la sua intera esistenza - non si è mai sposato e considerava i suoi allievi come 'la sua famiglia' - all'insegnamento, alla ricerca e alla nobilitazione della ragioneria. Dalla sua cattedra per quasi mezzo secolo ha formato diverse generazioni di studiosi, insegnanti, professionisti, imprenditori e dirigenti d'azienda, ha fondato la Scuola veneziana di ragioneria, ha elevato la disciplina a materia scientifica.

A tale proposito va altresì ricordato che egli è stato tra i fondatori e il primo presidente dell'Istituto Nazionale per l'Incremento degli Studi di Ragioneria, costituito nel 1909 e avente proprio lo scopo di nobilitare gli studi ragioneristici (Gambino 1984; Coronella 2009a).

Il 24 novembre 1912, nello storico palazzo che ospitava la Scuola Superiore di Commercio si svolsero le onoranze in occasione del quarantesimo anniversario della sua professione di docente a Ca' Foscari. L'aula magna era gremita di persone: autorità, studiosi, professionisti, docenti e studenti ma anche semplici cittadini veneziani legati all'insigne studioso e docente. Tale iniziativa richiamò docenti da tutto il paese e condusse alla pubblicazione di un'opera in due tomi, di quasi mille pagine complessive contenente ben ventisette *Monografie edite in onore di Fabio Besta nel XL anniversario del suo insegnamento* (Monografie 1912) scritte da 'il fior

fiore' degli studiosi di ragioneria dell'epoca (Coronella 2012). I partecipanti contribuirono finanziariamente per garantire la copertura le spese di pubblicazione e la preparazione di una targa artistica di ricordo in bronzo. Tale evento è di estrema importanza e merita di essere ricordato in quanto, per la nostra disciplina, si tratta della prima - e, fatto non trascurabile, prima su così ampia scala - iniziativa di questo genere, che ancora oggi viene adottata per gli studiosi di larga fama mediante la pubblicazione di specifici 'scritti in onore'.

Nel 1914 Fabio Besta diventò Direttore della Scuola succedendo a Enrico Castelnuovo - illustre scrittore e letterato, nonché amico oltre che collega dello stesso Besta -, che aveva rivestito questa carica dal 1905. Besta la mantenne fino al 1917, anno in cui la lasciò al proprio allievo Pietro Rigobon, anche perché, oltre all'età (per l'epoca) avanzata, aveva subito un attacco di apoplezia che, sebbene riuscì a superare, lo segnò nel corpo e nello spirito.

Negli ultimi anni del suo magistero (dal novembre 1917) si trasferì presso l'Università di Pisa, dove la Scuola fu temporaneamente spostata a causa delle vicende belliche.

Dopo il termine del conflitto mondiale, nel mese di dicembre del 1918, la Scuola venne riportata in sede. Fabio Besta, tuttavia, già ultrasettantenne e malfermo di salute (a Pisa subì anche un'operazione chirurgica) rinunciò a trasferirsi nuovamente nella città lagunare.

Il 28 ottobre 1921 un Regio Decreto conferì a Besta il titolo di 'Professore emerito'. Fu così che i suoi allievi Pietro Rigobon e Gino Zappa, su incarico della Scuola, si recarono appositamente a Pisa per consegnare al Maestro il decreto di nomina, unitamente a una medaglia d'oro appositamente coniata recante da un lato il Leone di San Marco e dall'altro la seguente dedica:

A Fabio Besta
la R. Scuola Superiore di Commercio di Venezia
reverente e grata
1872-1920

Da Pisa, nella primavera del 1922, probabilmente sentendo avvicinarsi la morte, senza neppure rientrare a Venezia decise di ritornare nella sua Valtellina, a Tresivio di Sondrio, dove si spense pochi mesi dopo, il 3 ottobre.

Al momento della sua morte egli era pressoché unanimamente considerato 'il Maestro' della ragioneria italiana.



Figure 1-4. Fabio Besta in momenti diversi della sua vita

2 Le principali pubblicazioni di Fabio Besta

Studiose estremamente rigoroso, Fabio Besta ci ha lasciato molti scritti di altissimo livello, alcuni dei quali sono rimasti allo stato di dispense a uso degli studenti. Ciò non deve tuttavia stupire, in quanto il Besta finalizzava prevalentemente le sue ricerche all'elevazione dello standard dei propri corsi di studio.

Il suo primo lavoro è un piccolo opuscolo di cinquantuno pagine intitolato *Sulla capitalizzazione continua degli interessi* (Besta 1872), dove ha cercato di risolvere il problema della teorizzazione matematica dell'interesse composto continuo che all'epoca era sostanzialmente trascurata. L'importanza di tale scritto è però stata decisiva, in quanto essa, lo si è rilevato, ha fornito lo spunto iniziale per l'arrivo del Besta alla Cattedra di Ca' Foscari.

La sua opera omnia, dove è contenuta la sintesi di tutto il suo profondo studio, è rappresentata dai tre volumi intitolati *La ragioneria* (Besta 1909, 1910a, 1916), la quale tuttavia avrebbe dovuto avere, nella percezione del Besta, uno sviluppo ancora maggiore e ben più ampio di quello che conosciamo (Coronella 2010).

Essa, come risulta anche dai controfrontespizi dei tre volumi della seconda edizione del 1909-16, si sarebbe dovuta comporre di tre parti: la prima, intitolata *Ragioneria generale*, la seconda, intitolata *Ragioneria pubblica - Contabilità dello Stato e delle aziende pubbliche locali*, la terza intitolata *Ragioneria applicata al commercio ed ai banche*.

Com'è noto, Fabio Besta dette alle stampe, grazie all'aiuto di tre suoi valenti collaboratori (Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia e Pietro Rigobon) solo la prima parte dell'opera, ovvero quella dedicata alla *Ragioneria generale*, edita in tre volumi, la cui pubblicazione (in seconda edizione) fu terminata, con l'uscita del terzo tomo, solo nel 1916.

Si tratta di ben milleseicentoventiquattro pagine (quattrocentosettantasei del primo volume, cinquecentodue del secondo volume e seicentoquarantasei del terzo volume) che compongono l'opera giunta sino a noi che tuttavia non sono quindi che una parte, forse addirittura non preponderante della *Ragioneria* che Besta portava dentro di sé.

Il primo volume (la cui seconda edizione è datata 1909) era già stato stampato (la pubblicazione venne completata nel 1891) mediante fascicoli periodici con il titolo *Corso di ragioneria* (Besta 1891) ed è incentrato sulle basi della disciplina e sulle problematiche valutative, affrontate peraltro con una profondità e ampiezza di indagine sconosciuta sino ad allora nelle pubblicazioni di ragioneria. La pubblicazione del secondo volume venne invece interrotta, per motivi mai chiariti, quasi subito, dopo l'uscita dei primi fascicoli e si dovette quindi aspettare quasi vent'anni (il 1910) per vederlo completato. Al suo interno si trova un'amplissima disamina sugli inventari, le previsioni, la costruzione degli atti amministrativi, le registrazioni contabili in generale e le scritture semplici. L'opera è stata poi ultimata con il terzo volume (1916), uscito ben un quarto di secolo dopo il primo (1891), incentrato sulle scritture

doppie, sui metodi da esse derivati e sui rendiconti. Questi volumi sono stati ristampati negli anni successivi e in particolare nel 1920, 1922, 1929 e 1932.

La seconda parte, quella sulla ragioneria pubblica, è rimasta solo a livello di dispensa litografata sotto il titolo di *Lezioni di contabilità di Stato*. Stampata più volte nel corso del tempo, è uscita per la prima volta nel 1883 (Besta 1883).² Si tratta però di un'opera posta fuori commercio in quanto a uso esclusivo degli studenti del corso di Contabilità di Stato che il Besta per lunghi anni ha tenuto presso la Scuola Superiore di Commercio di Venezia. Peraltro, l'importanza di tale opera risiede anche nel fatto che in essa:

Il Besta concepì correttamente la contabilità di stato come un ramo della ragioneria, cioè come un'applicazione dei principi generali di questa disciplina all'azienda dello stato, cioè, in sostanza, come una disciplina economico-aziendale; e non già come un ramo del diritto amministrativo, come erroneamente viene concepita da alcuni giuristi. (Cassandro 1972, 318)

La terza e ultima parte, quella sulla contabilità applicata al commercio e ai banchi invece non vide mai la luce e, neppure, ci è nota una qualche sorta di documento scritto al riguardo.

Eppure, nella prefazione alla seconda edizione del sopra citato volume del 1909, il Besta fa espressamente riferimento a dei suoi manoscritti e individua in Pietro Rigobon colui che avrebbe dovuto correggerli e completarli con riguardo, appunto, alla parte di *Ragioneria applicata*. In concreto, al di là di tale menzione generica da parte del Besta, non si è avuta più notizia di questa terza parte, tanto da far pensare ad alcuni studiosi che essa possa essere andata dispersa (Antoni 1970, 46). Si tratta senza dubbio di un'ipotesi affascinante e non priva di fondamento, tuttavia non è ugualmente improbabile che questa terza parte non sia in realtà mai stata scritta e che la sua predisposizione sia rimasta nella volontà di Fabio Besta, una volontà che poi non riuscì a concretizzare.

Sempre per gli studenti il Besta scrisse poi interessanti volumi - sconosciuti ai più perché usati solo per la didattica - sulle società anonime (Besta 1910b) e su una serie di altri argomenti da lui riassunti con il termine 'trattati speciali' (Besta 1911),³ incentrati rispettivamente sulle peculiarità della costituzione e della gestione delle società, in particolare in attinenza con il controllo, e sulle caratteristiche e sulle scritture tipiche delle diverse tipologie di società.

2 L'ultima edizione di tale dispensa è datata 1913.

3 Tali dispense sono state ristampate in occasione dei corsi successivi previa effettuazione di correzioni e integrazioni. In particolare, le *Società anonime* sono state ristampate nel 1912, 1917, 1920 e 1921, mentre *I trattati speciali* nel 1914, 1918 e 1920.

3 Il contributo di Fabio Besta allo sviluppo degli studi ragionieristici

3.1 Premessa

Fabio Besta è senz'altro uno dei più eminenti, se non addirittura il più eminente, esponente della ragioneria italiana. Egli è stato, praticamente da solo e dovendosi pure confrontare con il Cerboni e i suoi seguaci, l'artefice del passaggio definitivo dalla ragioneria intesa come 'tecnica' alla ragioneria intesa come 'scienza' (Coronella 2015).

In effetti, fino agli ultimi decenni dell'Ottocento, il palcoscenico scientifico italiano inerente la ragioneria era quasi completamente occupato da Giuseppe Cerboni e dalla sua scuola (Melis 1950, 759 ss.; Giannessi 1980, 39 ss.; Masi 1997, 309 ss.; Serra 1999, 251 ss.; Siboni 2005, 53 ss.; Coronella 2014, 246 ss.). Cerboni, che è stato Ragioniere Generale dello Stato per ben quindici anni (dal 10 aprile 1876 al 30 aprile 1891), ha di fatto monopolizzato la cultura contabile del secondo Ottocento. In effetti, negli ultimi decenni del XIX secolo quasi tutti gli studiosi di ragioneria consideravano Giuseppe Cerboni 'il' Maestro.

Fabio Besta, di diciotto anni più giovane del Cerboni, è stato comunque il vero artefice del passaggio dalla ragioneria intesa come 'tecnica' alla ragioneria intesa come 'scienza'. Molte delle innovazioni bestane, che vedremo a seguire, come la visione della disciplina ragionieristica come scienza del controllo economico, l'ideazione del sistema patrimoniale applicato alla partita doppia e della connessa teorica dei conti 'a valore', solo per rammentare le più importanti, sono state coraggiosamente sostenute in un contesto ragionieristico 'cerboniano' assolutamente pervasivo e centrato sulla logismografia, sia come oggetto di spicco della ragioneria che come modello contabile, e sulla teorica personalistica dei conti.⁴

Posto ciò, riassumere il contributo di Fabio Besta allo sviluppo della disciplina è quindi compito assai arduo. Il Giannessi - e noi condividiamo pienamente il suo giudizio - così si esprime a riguardo:

Fabio Besta è universalmente considerato il massimo cultore degli studi di ragioneria [...]. L'opera sua, ove si tenga conto del tempo e delle

4 Il primo incontro-scontro tra Giuseppe Cerboni e Fabio Besta e le relative concezioni ha avuto luogo durante il primo congresso dei ragionieri italiani, tenutosi a Roma nel 1879. Tale congresso, che fu di importanza cruciale per lo stimolo che diede alla risoluzione di importanti problemi - il riconoscimento della professione e l'insegnamento superiore in primo luogo - rappresentò anche un fecondo terreno di conflitto tra le due citate posizioni dottrinali (Masi 1997, 332-3; Coronella, Gambino 2013, 413 ss.). I cerboniani, molto più numerosi, criticarono pesantemente le idee bestane, le quali all'epoca erano sostenute da pochi, seppur valorosi, studiosi. Con il passare del tempo, tuttavia, la forza dei cerboniani andò scemando, anche per il fatto che Giuseppe Cerboni stava invecchiando, mentre l'astro di Fabio Besta era in continua ascesa.

circostanze in cui fu scritta, è non soltanto uno dei lavori più apprezzati della letteratura contabile, ma anche la pietra angolare su cui è costruito l'edificio delle nostre discipline. (Giannessi 1980, 118)

In effetti, molte delle sue idee e dei suoi contributi, oltre che un punto di arrivo, hanno rappresentato anche il necessario punto di partenza per gli sviluppi successivi della materia.

Oltretutto, il suo contributo assume ancora maggiore importanza se si considera che egli ha operato in un contesto sociale, culturale ed economico non particolarmente stimolante, caratterizzato da aziende di ridotte dimensioni di tipo padronale inserite in un'economia di tipo tendenzialmente statico.

3.2 La teorica dei conti 'a valore'

Dal punto di vista 'tecnico', Fabio Besta ha anzitutto ideato la teorica dei conti 'a valore', in stretta connessione con il 'sistema patrimoniale' applicato alla partita doppia tradizionale (analitica), in totale contrapposizione alla teorica personalistica cerboniana allora imperante in concomitanza con la logismografia (una forma di scrittura doppia sintetica).

Mentre le teoriche personalistiche, e in particolare quella Cerboniana, mettevano l'accento sui 'diritti' e i 'doveri' delle persone coinvolte nella combinazione produttiva, la teorica dei conti 'a valore' guarda ai 'valori' relativi ai beni costituenti il patrimonio aziendale.

In altri termini, non si registrano 'diritti e doveri', ma 'movimenti di attività e di passività' e, di conseguenza, del 'netto patrimoniale'.

L'oggetto del conto viene così a essere il 'valore del patrimonio aziendale', ovvero dei singoli elementi - attivi e passivi - che lo costituiscono e dei connessi 'elementi derivati' da esso (il netto, comprensivo di utili e perdite). Si evidenzia in tal modo la concreta situazione economico-patrimoniale dell'azienda.

È quindi la centralità del 'valore' dei conti a rappresentare la vera novità - di carattere rivoluzionario - della teorica bestiana. In effetti, tutti gli elementi patrimoniali presentano un 'minimo comune denominatore': la moneta di conto, la quale, appunto, costituisce l'unità di misura del 'valore'.⁵

5 Così si esprime il Besta: «Un patrimonio [...] può riguardarsi anche come un tutto di cui debba cercarsi la misura [...]. Vuolsi considerare questi beni [quelli costituenti il patrimonio], non ostante la varietà loro, in un aspetto in tutti conforme, vuolsi contemplare per tutti una grandezza comune, costante, tale insomma che possa esprimersi con uno stesso denominatore. In tutti si può riguardare il valore, che è loro attributo essenziale e caratteristico, che anzi nella universalità dei casi è la sola grandezza comune a tutti; e i valori possono esprimersi omogeneamente considerando in luogo dei diversi elementi patrimoniali quantità varie di uno stesso bene fungibile, di una stessa 'moneta', ad esempio con le quali essi

Invero, il conto, afferma il Besta, può definirsi come:

una serie di scritture riguardante 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 1910a, 292)

In altri termini, per il Besta il conto racchiude una serie di note relative al 'valore' attribuito all'oggetto di riferimento in un determinato tempo, nonché le relative variazioni del medesimo.

Per questo motivo, tale teorica si basa sull'assunto - di carattere fondamentale - che i conti devono essere aperti non alle 'persone', ma ai 'valori', in quanto questi sono ciò che più interessa l'obiettivo della rilevazione contabile.⁶ Il 'patrimonio nel suo insieme' diventa così un 'aggregato commensurabile', ovvero 'misurabile' attraverso la moneta di conto (Besta 1909, 81-2).

3.3 La distinzione tra metodo e sistema contabile

Fabio Besta ha, per primo, chiarito la distinzione tra 'metodo' e 'sistema', termini fino ad allora non pienamente compresi e spesso confusi tra loro.⁷

Egli specificò infatti che le scritture aziendali dovevano essere composte razionalmente con 'metodi' applicati a 'sistemi' ordinati. Ciò in quanto la rilevazione dei fenomeni aziendali doveva avvenire, nel rispetto di norme e regole prestabilite (il metodo), mediante una serie complessa di scritture aventi uno specifico e omogeneo scopo di rappresentazione (il sistema).

Il Besta ha definito infatti un 'metodo di registrazione' come «un'ordinata serie di norme per la razionale compilazione [...] di note scritte» (1910a, 276), mentre un 'sistema di scritture' come «una serie di registrazioni [...] già composte, riguardanti un solo oggetto complesso» (1910a, 276).

Inoltre, egli ci ricorda che tale definizione di 'metodo di registrazione' è riferito all'aspetto teorico, mentre nell'aspetto pratico un 'metodo di

possano scambiarsi. Solo per via del valore divengono i beni economici commensurabili» (Besta 1909, 71).

⁶ Fra l'altro, è doveroso ricordare che l'introduzione della teorica dei conti 'a valore' del Besta è stata fondamentale anche per gli sviluppi successivi. Il *Sistema del reddito* di Gino Zappa non avrebbe infatti mai potuto innestarsi su una teorica di tipo personalistico in quanto fondamentale per esso sono i 'valori' dei conti - a partire da quelli 'numerari' o 'monetari' - i quali si basano sulla moneta quale 'misura' del valore (Zappa 1937, 253 ss).

⁷ Praticamente tutti gli autori precedenti a Fabio Besta utilizzavano i termini 'metodo' e 'sistema' come sinonimi.

registrazione' è la corretta applicazione delle citate norme o l'effettiva compilazione di una serie complessa di note o scritture aventi forma e ordine particolari. Precisa ancora che:

i metodi di registrazione riguardano le scritture mentre si compilano, nella forma, nell'ordine e nei collegamenti loro; i sistemi invece risultano da scritture già composte e riflettono l'oggetto e l'estensione loro. (Besta 1910a, 276)

3.4 Il sistema patrimoniale

Per il Besta la 'ricchezza' (il patrimonio) è l'aspetto oggettivo comune a tutte le aziende. Egli ha pertanto proposto di osservare e rilevare le operazioni aziendali in funzione delle 'variazioni degli elementi patrimoniali' da una parte e del 'fondo netto che li riassume', 'unitariamente' ed 'astrattamente', dall'altra.

Dal punto di vista della tecnica contabile il Besta ha pertanto ideato il 'sistema patrimoniale', che ha applicato alla partita doppia tradizionale. In forza di tale impostazione i 'fatti amministrativi' vengono analizzati in relazione alle variazioni che generano sul patrimonio e possono quindi classificarsi in 'permutativi' se fanno variare la composizione del patrimonio ma non il suo valore (per esempio l'acquisto di merci o immobilizzazioni), 'modificativi', se modificano integralmente il valore del patrimonio (ad esempio il pagamento di un salario o di un interesse) e 'misti' se modificano solo parzialmente il valore del patrimonio (ad esempio, la vendita di merci per un importo diverso rispetto a quello di carico: la differenza - pari all'utile o alla perdita mercantile - è considerata variazione netta, aumentativa o diminutiva, del fondo netto).

Partendo dall'equazione patrimoniale «Attivo - Passivo = Netto» ai due termini di osservazione corrispondono i due aspetti di osservazione delle operazioni: l'aspetto 'concreto' o 'originario', rappresentato dalle variazioni dei singoli elementi patrimoniali (attivi e passivi) e l'aspetto 'astratto' o 'derivato', rappresentato dalle variazioni del patrimonio (fondo) netto.

Ne consegue che i conti 'originari' (o 'elementari', o 'concreti') vengono accessi agli elementi del patrimonio netto (attivo e passivo), mentre i conti 'derivati' (o 'astratti') vengono accessi al patrimonio netto e alle sue parti ideali (Besta 1910a, 326 ss; 1916, 3 ss).

3.5 La ragioneria scientifica

Fondamentale è il contributo 'dottrinale' di Fabio Besta, il quale ha allargato i confini della ragioneria mediante la separazione dell'amministrazione economica in tre momenti: la 'gestione', che si occupa degli atti di amministrazione, la 'direzione', che ha il compito di garantire che l'intera attività si uniformi allo scopo economico perseguito dall'azienda e il 'riscontro' (o 'controllo'), che comprende la rilevazione delle operazioni di gestione al fine di studiare le cause e gli effetti del lavoro svolto in azienda (Besta 1909, 26).

Si tratta di una visione completamente nuova della ragioneria in cui le scritture contabili diventano un elemento strumentale per una disciplina di più ampio respiro. In questo senso Fabio Besta ha sicuramente ampliato la sfera di studio della ragioneria, ma si è poi fermato di fronte all'impossibilità - dal suo punto di vista - di studiare unitariamente la gestione e, conseguentemente l'amministrazione economica delle aziende.

In effetti egli si era posto addirittura il problema di riflettere sulla possibilità di accostare in un unico oggetto di studio il controllo e la gestione, quindi sulla possibilità di avere un'unica scienza aziendale, ma concluse che ciò non era possibile in quanto le caratteristiche della gestione erano talmente peculiari da non consentirne lo studio congiunto (Besta 1909, 41).

Ha invece visto la possibilità di un'unica scienza nello studio del controllo economico, in quanto, pur presentando articolazioni con profili difformi, le relative differenze erano ritenute contenute e si potevano quindi interpretare congiuntamente in modo da ricondurre così a unità lo studio dei metodi e la formazione di principi teorici che ne stanno alla base. Questo, per Besta, viene a essere l'oggetto della ragioneria. Invero:

*[...] la **Ragioneria**, in quanto si riguarda nell'aspetto teorico, 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. (Besta 1909, 31)*

In sostanza, i compiti della ragioneria sono stati da lui ricondotti al 'controllo economico' (cf. Paolini 1991) e la ragioneria è stata pertanto definita come «scienza del controllo economico» (Besta 1909, 26 ss).

Tale concetto di controllo deve tuttavia interpretarsi in senso ampio e non ristretto alla sola rilevazione contabile perché per il Besta corrisponde al concetto di 'amministrazione economica' di Francesco Villa (Serra 1999, 268), il primo autore che ha separato la contabilità dall'amministrazione aziendale (Villa 1840, 1841, 1850).

3.6 Una nuova concezione di azienda

Fabio Besta ha sviluppato una nuova e originale concezione dell'azienda, rispetto a quelle dominanti nel suo tempo e che ponevano prevalentemente al centro dell'osservazione i beni, le persone ed eventualmente le azioni imprenditoriali ma in relazione ai rapporti giuridici che si venivano a creare con l'esterno e quindi il complesso dei diritti e doveri connessi all'attività aziendale (Cerboni 1886, 176-7).

Il Besta diede infatti maggior risalto alle 'persone' ma soprattutto alle 'operazioni' rispetto ai 'beni', definendo l'azienda come:

la somma dei fenomeni, o negozi, 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 ad un'unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi o rapporti. (Besta 1909, 3-4)

Strettamente connessa alla definizione di azienda è il concetto di azione amministrativa, in quanto egli afferma che l'azienda rappresenta l'oggetto stesso dell'azione amministrativa o, più precisamente, dell'amministrazione economica. Con ciò, chiarisce definitivamente come venga spostata l'attenzione dai beni e le persone alle operazioni che all'interno dell'azienda si svolgono (Besta 1909, 2-10).

Besta distinse poi due tipologie di aziende: le 'imprese' (mercantili, industriali, bancarie, agricole, ecc.) nelle quali il patrimonio rappresentava sia il mezzo che il fine dell'amministrazione e 'tutte le altre aziende', in cui il patrimonio rappresentava soltanto il mezzo dell'amministrazione (aziende domestiche, conventi, opere pie, convitti, ecc. ma anche aziende pubbliche, fino ad arrivare allo Stato), ovvero quelle che più tardi sarebbero state definite come 'aziende di erogazione' (Besta 1909, 16-18).

3.7 Il metodo di ricerca

Fabio Besta ha associato, con rigore, il 'metodo di ricerca induttivo' (o 'sperimentale') al 'metodo di ricerca storico'. Egli era infatti dell'avviso che anche alla ragioneria, quale scienza, dovesse essere necessariamente applicato il metodo sperimentale in connessione con quello storico: si doveva cioè partire dall'esame della realtà operativa delle diverse aziende, confrontare quanto osservato con quanto avvenuto in passato e infine elaborare delle teorie generali di comportamento (Besta 1909, 55-6). Parimenti, estrema attenzione doveva essere dedicata alla ricerca delle origini della ragioneria e all'evoluzione degli istituti contabili nel tempo.

Per tale motivo nei suoi scritti, quale che fosse l'oggetto di studio e di approfondimento (gli inventari, la partita doppia, la contabilità di Stato,

ecc.) egli partiva sempre dalla storia. Per il Besta soltanto l'approccio storico poteva fornire scientificità alla ragioneria (1909, 56).

In questo si differenziò da tutti gli altri: se è vero che egli non fu né il primo né l'unico studioso a concentrarsi sulla storia della disciplina (Coronella 2009b), diversamente dagli altri, per i quali tale esperienza ebbe per lo più finalità di curiosità o divulgativa (con la sola, parziale, eccezione di Giuseppe Cerboni), il Besta la inserì in un quadro più ampio, fino a innestarla nel metodo di ricerca sperimentale, attribuendole così un nuovo e fondamentale ruolo, nonché motivo di esistenza. Si trattò di una notevole innovazione. Tale approccio metodologico era infatti nuovo e tendenzialmente antitetico rispetto a quello deduttivo, in voga a quel tempo per gli studi ragionieristici.

3.8 La storia della ragioneria

Fabio Besta, lo si è appena rilevato, fece del 'metodo storico' un vero e proprio caposaldo della propria attività di ricerca, e lo impiegò diffusamente anche nella didattica. Anzi, si può sicuramente affermare che la storia della ragioneria per Fabio Besta rappresentava un elemento imprescindibile nello studio e nell'insegnamento.

Oltre a introdurre la storia nel metodo di ricerca, Besta è stato un vero e proprio pioniere degli studi di storia della ragioneria in chiave moderna (Sargiacomo, Servalli, Andrei 2012). Al riguardo, si deve in primo luogo ricordare la sua famosa prolusione tenuta in occasione dell'inaugurazione dell'anno accademico 1880-81 della Scuola Superiore di Commercio di Venezia, nella quale egli evidenziò chiaramente come in un 'manifesto', l'importanza degli studi storici. Afferma infatti quanto segue:

nella Ragioneria, come in tutte le materie di applicazione, la teorica è, nella generalità dei casi, preceduta dall'arte, nel cui campo soltanto han nascimento i veri e durevoli progressi. Onde io giudico che le ricerche e gli studi debbono principalmente rivolgersi alla verace storia e verace descrizione di questa. (Besta 1880, 73)

Fra i volumi del Besta, che egli usava come libri di testo, ma che rappresentano anche la migliore produzione scientifica del Maestro, segnaliamo anzitutto la sua *opera omnia* (1909, 1910a, 1916), dalla quale traspare pienamente il livello di approfondimento della ricerca storica del Besta, che spazia dagli inventari ai conti di previsione, dal significato dei conti e delle voci 'dare' e 'avere' alle teoriche contabili, dall'origine e sviluppo delle registrazioni contabili alle scritture semplici e doppie,

fino ai rendiconti.⁸ Con riferimento alla storia del metodo della partita doppia, è stato giustamente sottolineato che:

alla storia del metodo della partita doppia il Besta dedica ben 148 pagine che costituiscono un piccolo trattato nel trattato generale di ragioneria. (Serra 1999, 38)

Ugualmente profonda è l'analisi storica della Contabilità di Stato, insegnamento che il Besta tenne per numerosi anni e per il quale scrisse un testo litografato (s.d.). Dopo una breve introduzione l'autore si sofferma a lungo sulla contabilità pubblica negli antichi Stati italiani, nei primi anni del Regno d'Italia e nelle principali nazioni europee dimostrando grande conoscenza della materia anche in un'ottica storica, tanto da meritare il seguente commento:

nell'ordine degli studi larghi e scientifici della contabilità dello Stato in Italia, sopra tutti, com'aquila, vola Fabio Besta che dalla cattedra della scuola superiore di commercio di Venezia ha dettato aeree *Lezioni di contabilità di Stato*, facendo primeggiare in esse il metodo storico. (De Brun 1911, 132)

È altresì nota la passione che il Besta dedicò agli studi storici 'applicati', andando a ricercare (direttamente e tramite i suoi allievi) nei vari archivi italiani e stranieri gli antichi documenti contabili. Tale passione gli valse anche la possibilità di ricoprire prestigiosi incarichi in diversi consessi storici nazionali e la carica di vicepresidente e relatore della speciale Commissione, istituita con Decreto Reale del 16 agosto 1897, delegata per la pubblicazione degli antichi documenti finanziari veneziani. Fabio Besta, in qualità di relatore, presentò un documento di quarantotto cartelle manoscritte che furono poi date alle stampe in veste litografica nel 1898 (R. Commissione 1898). Proprio grazie ai lavori della Commissione e in particolare all'infaticabile attività del Besta, nel 1903 e nel 1912 sono stati pubblicati i primi documenti della Repubblica Veneta e in entrambi i casi Fabio Besta ha scritto le introduzioni dei volumi.

⁸ In particolare, si vedano Besta 1910a, 45-63; 166-176; 311-326; 357-365; 414-434; 439-447; 496-502 e Besta 1916, 226-420; 637-46.

3.9 La Scuola di Fabio Besta

Fabio Besta ha fondato la 'Scuola veneziana' monopolizzando, di fatto, gli studi ragioneristici tra la fine dell'Ottocento e il primo ventennio del Novecento. Forte di numerosi e insigni studiosi che hanno abbracciato senza riserve l'impostazione del Maestro essa ha divulgato il verbo bestano in tutta la penisola. Tra gli allievi più illustri, tutti diplomati presso la Scuola Superiore di Commercio di Venezia, occorre senza dubbio rammentare Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Vincenzo Vianello, Francesco De Gobbis, Pietro D'Alvise, Benedetto Lorusso e Pietro Rigobon. Essi, pur distinguendosi talvolta per trattazioni innovative e originali – si vedano per esempio il saggio di Alfieri sull'avviamento (1908) e quello sulle stime (1925) – si sono tendenzialmente appiattiti sulla visione del Maestro e hanno cercato di diffonderla il più possibile pubblicando volumi prevalentemente incentrati sulla ragioneria generale e applicata e sulla storia della ragioneria (Coronella 2014, 274 ss), nonché tramite il loro impegno nell'insegnamento a livello superiore e accademico in tutta la penisola.⁹

Vittorio Alfieri (1863-1928), il più autorevole fra gli allievi 'ortodossi' di Fabio Besta, è stato autore di pregevoli studi storici (Alfieri 1891, 1896) e istituzionali della ragioneria (1902, 1907), nei quali cercò di sviluppare il pensiero del Maestro con particolare riferimento alla ragioneria come scienza del controllo economico.

9 Vittorio Alfieri, nativo di Torino, ha insegnato dapprima nel Canton Ticino, poi negli istituti tecnici di Chieti, Perugia (da dove si assentò per conseguire il diploma di magistero a Venezia) e Roma, dove nel 1907 diventò professore ordinario presso il R. Istituto superiore coloniale e di commercio. Carlo Ghidiglia, nativo di Livorno, ha insegnato negli istituti tecnici di Assisi, Melfi, Foggia e Roma, dove ottenne anche la libera docenza di Contabilità di Stato presso il R. Istituto di Studi Commerciali, coloniali e Attuariali. Vincenzo Vianello, nativo di Venezia, ha insegnato a Cividale del Friuli, a Casale Monferrato, a Messina, a Napoli, a Roma e a Padova (dove aveva la libera docenza di Contabilità di Stato) prima di ottenere il posto di ordinario di ragioneria nel R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Torino dove ha insegnato dal 1907 al 1930, anno in cui si è nuovamente trasferito a Roma per ricoprire la cattedra di ragioneria del R. Istituto Superiore coloniale e di commercio dopo la morte di Vittorio Alfieri. Francesco De Gobbis, nativo di Treviso, ha insegnato ad Asti per poi trasferirsi – nell'ordine – a Reggio Calabria, Foggia, L'Aquila, Cremona, Bergamo, ancora a Cremona, Firenze, Torino e infine a Roma presso il famoso Istituto tecnico Leonardo da Vinci. Successivamente il suo peregrinare è proseguito negli Istituti superiori di commercio: dapprima a Trieste e poi a Torino. In cinquantun anni di attività di docenza (è andato in pensione nel 1935) ha cambiato quindi ben dodici sedi. Pietro D'Alvise, nativo di Rivignano, in provincia di Udine, ha insegnato a Pordenone per poi spostarsi prima a Spoleto, quindi a Teramo e successivamente a Padova – che fu il centro principale della sua attività di docente e di professionista – infine a Genova e a Venezia. Benedetto Lorusso, nativo di Bari, ha insegnato presso la Regia Scuola Superiore di Commercio di Bari per poi spostarsi alla Regia Scuola tecnico-commerciale italiana di Alessandria d'Egitto, successivamente a Lecce e poi nuovamente a Bari. Pietro Rigobon, nativo di Venezia, ha insegnato dapprima a Penne (in provincia di Pescara), per poi spostarsi a Foggia, ad Agrigento (allora chiamata con l'antico nome normanno di Girgenti), a Bari e infine a Venezia.

Carlo Ghidiglia (1870-1913), benché scomparso in giovane età, ha lasciato numerosi e pregevoli scritti che spaziano dalla ragioneria generale e teoretica alla ragioneria applicata, dalla contabilità di Stato alla storia della ragioneria. Fra le sue monografie spicca il monumentale *Corso di ragioneria applicata* in due volumi di oltre milleduecento pagine complessive, in cui ha applicato l'impostazione bestana alle diverse categorie di aziende private e pubbliche oltre a occuparsi di ragioneria professionale (Ghidiglia 1906a; Ghidiglia 1906b).

Vincenzo Vianello (1866-1935), vanta numerosi studi storici, soprattutto in età giovanile. Di questi il più importante è senza dubbio quello su Luca Pacioli (Vianello 1896) che scaturì da una ricerca pluriennale affidatagli da Fabio Besta e svolta negli archivi veneziani in cui il Maestro era convinto di poter trovare un manoscritto da cui il Paciolo avrebbe attinto per scrivere l'undicesimo capitolo della sua 'Summa' e dimostrarne così il plagio. Scrisse anche di contabilità di Stato, di contabilità agricola e di contabilità di bordo (per i capitani marittimi), ma il suo lavoro più noto (e più fortunato, avendo avuto otto edizioni, fino all'anno della sua morte) è il volume intitolato *Istituzioni di ragioneria generale*, apparso per la prima volta nel 1907 (Vianello 1907) in cui ripercorre e sintetizza con estrema chiarezza la visione bestana della ragioneria.

Francesco De Gobbis (1863-1942), a differenza di altri illustri allievi della Scuola veneziana non ha al suo attivo studi storici di rilievo. È stato però tra quelli più attivi nel sostegno del 'paradigma' bestano. Egli è noto per gli apprezzatissimi volumi dedicati alla *Ragioneria generale* (De Gobbis 1889) e alla *Ragioneria applicata alle aziende private* (De Gobbis 1916) che vantano rispettivamente ventuno e tredici edizioni, nonché per il pregevole studio sui bilanci delle società anonime (De Gobbis 1925), aggiornato sei anni dopo. Tutti i lavori del De Gobbis seguono il solco delineato dall'impostazione bestana, salvo qualche tentativo di innovazione in particolare con riferimento alla nozione di azienda.

Pietro D'Alvise (1860-1943), dopo aver pubblicato una serie di articoli storici si è occupato di ragioneria 'razionale' (D'Alvise 1892) e di contabilità di stato (D'Alvise 1900, 1940) oltre che di ragioneria professionale (1924). Ma il suo volume più famoso è senza dubbio quello intitolato *Principi e precetti di ragioneria* (1932). Si tratta di un'opera dottrinale lucida, matura e consapevole di quasi seicento pagine, forse la migliore scritta da un bestano dopo la nascita dell'economia aziendale.

Benedetto Lorusso (1869-1939) è stato molto prolifico dal punto di vista editoriale, pubblicando volumi non solo di ragioneria (1890, 1896, 1905, 1911a, 1911b, 1931), anche se tra gli allievi 'ortodossi' è quello che meno si è speso per difendere il paradigma bestano.

Pietro Rigobon (1868-1955) dopo i primi studi storici fra cui spicca il volume sul Granducato di Toscana (Rigobon 1892), si è concentrato sulla tecnica commerciale. Per tale motivo non ha apportato, come gli altri

allievi del Maestro, contributi degni di rilievo per la crescita della disciplina. Va tuttavia ricordato in quanto, non solo succedette alla carica di Direttore della Scuola Superiore di Commercio di Venezia a Fabio Besta (ricoprendo l'incarico dal 16 marzo 1917 al 31 marzo 1919), ma anche perché tra i bestani della prima generazione è stato l'ultimo ad andarsene. È scomparso nel 1955 a ottantasette anni e, quasi simbolicamente, con lui si è pure sostanzialmente dissolta – salvo qualche isolato 'resistente' (Coronella 2014, 394 ss.) – la scuola veneziana (Amaduzzi 2004, 220).

Tra gli allievi di Fabio Besta troviamo anche altri illustri studiosi che hanno avuto una grande influenza nello sviluppo della disciplina nei decenni successivi. Si tratta, in particolare, di Gino Zappa e di Alberto Ceccherelli.

Si tratta di allievi 'non ortodossi' in quanto, sebbene nei primi anni della propria produzione scientifica abbiano chiaramente seguito l'impostazione del Maestro, nel tempo hanno poi individuato un percorso autonomo e originale che li ha condotti a tracciare nuovi orizzonti della disciplina e a fondare delle nuove scuole di pensiero ragionieristico (Costa 2001, 63 ss, 191 ss; Coronella 2014, 368 ss, 390-391).

In particolare, Gino Zappa (1879-1960) è stato colui che più di ogni altro ha 'rotto' rispetto alla tradizione contabile italiana teorizzando l'economia aziendale come scienza d'insieme (interpretando la ragioneria come una delle tre discipline che la compongono) e ideando il sistema del reddito che ha capovolto completamente il punto di vista del redattore delle scritture contabili.

Alberto Ceccherelli (1885-1958), seppure in maniera meno dirompente, nel tempo si è comunque allontanato in maniera significativa dal paradigma bestano, aderendo in larga parte all'impostazione zappiana, ma sviluppando una visione autonoma dove la ragioneria assumeva una maggiore importanza nel tritico della ripartizione delle discipline economico-aziendali proposta dallo Zappa.

È comunque doveroso rammentarli, anche se hanno seguito un percorso autonomo e innovativo rispetto al Maestro, perché grazie a lui e ai suoi insegnamenti hanno potuto far crescere ulteriormente la disciplina, innestandola in un nuovo percorso di studi.

3.10 Considerazioni conclusive

Fabio Besta iniziò a soli ventisette anni, nel 1872, la sua lunga carriera di insegnante di ragioneria nella Scuola Superiore di Commercio di Venezia (dove rimase quasi cinquant'anni), la prima e più illustre istituzione del genere in Italia.

Nel 1880 pronunciò la sua famosa 'prolusione' in cui egli fissò, in un mondo dominato dai cerboniani, quindi dai logismografi-personalisti, i primi capisaldi della sua attività scientifica sulla ragioneria come scienza

del controllo economico e sul metodo di ricerca induttivo (o sperimentale) a cui affiancò il metodo di ricerca storico quale approccio da utilizzare in ambito ragionieristico.

In breve tempo si impose come il principale punto di riferimento dei ragionieri italiani, tanto che all'inizio del XX secolo tutti lo consideravano, pressoché unanimemente, il 'Maestro' della disciplina.

Egli è stato senza dubbio il più importante studioso presente sul palcoscenico italiano tra la fine dell'Ottocento e i primi del Novecento. Nella sua lunga carriera di studioso e di docente, durata quasi mezzo secolo, fra le tante innovazioni da lui introdotte, oltre all'arricchimento del profilo scientifico della disciplina, all'elaborazione della teorica dei conti a valore, allo stimolo per gli studi storici, occorre ricordare l'invenzione del sistema patrimoniale applicato alla partita doppia tradizionale.

Questo 'modello' era perfettamente calzante con le esigenze conoscitive per il tipo di aziende di quest'epoca (Coronella 1998). L'impostazione patrimonialista guardava infatti alla 'ricchezza' e alle sue modificazioni e, in un contesto economico sostanzialmente stabile, riusciva a esprimere gli effettivi incrementi/decrementi del suo valore. Inoltre, in un contesto di piccole aziende con processi produttivi relativamente semplici, essa consentiva di tenere sotto controllo l'attività aziendale senza creare particolari problemi dal punto di vista contabile.

Pertanto, Fabio Besta aveva colto gli stimoli giusti dal proprio ambiente di riferimento. Si era, in definitiva, in una fase in cui dall'azienda artigiana si stava passando a quella meccanizzata, dall'economia agricola a quella industriale, dall'azienda padronale all'azienda manageriale. Ma questi passaggi non erano ancora compiuti.

Gli albori del XX secolo dal punto di vista storico segnano l'inizio di un profondo cambiamento sociale, culturale, politico ed economico.

Il nuovo secolo si apre infatti come il frutto di un:

quarantennio di stabilità che, dalla guerra franco-prussiana alla guerra di Libia, se conclude l'Ottocento consente gli sviluppi, la crescita, i decolli industriali dell'Europa continentale e mediterranea (Confederazione Germanica, Italia). Dal punto di vista sociale e culturale questa età di aristocrazie orgogliose [...] e di plebi inurbate ed inquiete è attraversata dai primi processi di massificazione e dal 'verbo' (o dalla sirena) marxista, in un'età di modernizzazioni, di diseguaglianze e di sfruttamento sociale, di progressi tecnici, di conflitti ideologici, di confusione artistica ottimista ed inquieta, ove strutture para-settecentesche sempre più faticano non dicasi a gestire, ma anche solo a fronteggiare l'irrompere del nuovo (e delle masse) sulla scena della storia. (Canziani 1997, 78)

La rivoluzione industriale si stava compiendo e di lì a pochi anni sarebbero mutate significativamente le caratteristiche strutturali e dinamiche delle unità produttive, nonché del loro contesto operativo.

In effetti, negli ultimi anni dell'Ottocento, anche per merito del rinnovamento politico intervenuto dopo la caduta del secondo Governo Crispi (1896), si cominciò a registrare una crescita economica che proseguì, con un'interruzione nel 1907, fino alla Prima guerra mondiale.

Tuttavia, l'impostazione bestiana 'resisterà', indisturbata, fino alla morte del Maestro, avvenuta nel 1922. Ciò anche perché la Prima guerra mondiale impose notevoli sacrifici alle famiglie e alle aziende e quella crescita economica e aziendale che altrove si era già manifestata e consolidata in Italia, nonostante tutto, stentava ancora a prendere pienamente il volo. Invero:

la posizione dottrinale del Besta non rimase influenzata dai sintomi della nuova situazione economica del paese. (Antoni 1970, 39)

Ciò in quanto, nonostante i passi compiuti, l'industria italiana non era paragonabile a quella degli altri principali Paesi europei ed era limitata al Nord, mentre il Sud era prevalentemente agricolo e ancora profondamente segnato del fenomeno del latifondismo. Tali condizioni, e con esse i percorsi di studio e le caratteristiche della disciplina, muteranno profondamente ma solo dopo gli anni venti del Novecento.

Sarà proprio un allievo di Besta - Gino Zappa - che, seppure distaccandosi dal solco delineato dal Maestro, farà progredire ulteriormente la disciplina con la creazione dell'economia aziendale.

In definitiva, Fabio Besta rappresenta il crinale, il punto di separazione, tra la ragioneria dell'età moderna e quella dell'età contemporanea, la quale si è sviluppata grazie al contributo dei suoi allievi. Alcuni di questi sono rimasti 'fedeli' al suo pensiero, altri hanno invece orientato i propri studi verso nuove direttrici, facendo così sorgere l'economia aziendale e le relative 'scuole'.

Bibliografia

- Alfieri, Vittorio (1891). *La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane*. Torino; Roma; Milano; Firenze; Napoli: Ditta G.B. Paravia e Comp.
- Alfieri, Vittorio (1896). *L'amministrazione economica dell'antico comune di Perugia*. Perugia: Unione Tipografica Cooperativa.
- Alfieri, Vittorio (1902). *Metodi di registrazione a partita doppia*. Perugia: Unione Tipografica Cooperativa.
- Alfieri, Vittorio (1907). *Ragioneria Generale*. Roma; Milano: Società Editrice Dante Alighieri.

- Alfieri, Vittorio (1908). «La valutazione dell'avviamento». *Rivista Italiana di Ragioneria*, 1(4), 155-66.
- Alfieri, Vittorio (1925). «Osservazioni intorno alle stime». *Rivista Italiana di Ragioneria*, 18(9), 393-403.
- Amaduzzi, Antonio (2004). *Storia della ragioneria. Percorsi di ricerca tra aziende e contabilità, dottrine e professioni*. Milano: Giuffrè.
- Antoni, Tito (1970). *Fabio Besta. Contributo alla conoscenza degli studi aziendali*. Pisa: Colombo Corsi Editore.
- Besta, Fabio (s.d.). *Contabilità di Stato. Corso professato presso la Scuola Superiore di Commercio di Venezia*. Venezia: Tipografia Bonmassari.
- Besta, Fabio (1872). *Sulla capitalizzazione continua degli interessi. Ricerche*. Sondrio: Tip. Brughera ed Ardizzi.
- Besta, Fabio (1880). *La ragioneria. Prolusione letta nella solenne apertura degli studii per l'anno scolastico 1880-81 alla R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia*. Venezia: Tipografia dell'Istituto Coletti.
- Besta, Fabio (1883). *Contabilità di Stato*. Sezione 1 di *Contabilità pubblica*. Parte 2 di *Corso di Ragioneria. Sunti delle lezioni date alla Classe di Magistero presso la R. Scuola Superiore di Commercio*. Venezia: Litografia D. Bonmassari.
- Besta, Fabio (1891). *Ragioneria Generale*, vol 1. Parte 1 di *Corso di ragioneria professato alla classe di magistero nella R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia*. Venezia: Coi tipi dei Fratelli Visentini.
- Besta, Fabio (1909). *Ragioneria generale*, vol. 1. Parte 1 di *La ragioneria*. 2a edizione riveduta e ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milano: Vallardi.
- Besta, Fabio (1910a). *Ragioneria generale*, vol. 2. Parte 1 di *La ragioneria*. 2a edizione riveduta e ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milano: Vallardi.
- Besta, Fabio (1910b). *Ragioneria (Le Società Anonime)*. Padova: La Motolitotipo.
- Besta, Fabio (1911). *Lezioni di ragioneria (Trattati speciali). Anno Accademico 1910-1911*. Padova: La Motolitotipo.
- Besta, Fabio (1916). *Ragioneria generale*, vol. 3. Parte 1 di *La ragioneria*. 2a edizione riveduta e ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon. Milano: Vallardi.
- Canziani, Arnaldo (1997). «Evoluzione e rivoluzione nella ragioneria italiana fra le due guerre mondiali». *Storia della Ragioneria*, 1(0), 74-89.
- Cassandro, Paolo Emilio (1972). «Fabio Besta». *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 10, 311.
- Cerboni, Giuseppe (1886). *Prolegomeni*. Vol. 1 di *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*. Roma: Ermanno Loescher & C.
- Coronella, Stefano (1998). «Capitalismo imprenditoriale, azienda ottocentesca e sistemi di controllo». Marchi, Luciano (a cura di), *Il controllo*

- della gestione aziendale. *Dinamiche economiche, strutture organizzative e sistemi di controllo*. Pisa: Seu, 7-26.
- Coronella, Stefano (2009a). «L'Istituto Nazionale per l'Incremento degli Studi di Ragioneria a cento anni dalla sua nascita». *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 109(5-6), 331-46.
- Coronella, Stefano (2009b). *Agli albori delle ricerche di storia della ragioneria in Italia. Il contributo degli studiosi del XIX secolo*. Roma: Rirea. Quaderno Monografico Rirea nr. 75.
- Coronella, Stefano (2010). «Le tre parti de "La ragioneria" di Fabio Besta». *Contabilità e Cultura Aziendale*, 10(1), 107-8.
- Coronella, Stefano (2012). «Le onoranze a Fabio Besta in occasione dei quarant'anni del suo insegnamento». *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 112(3-4), 205-6.
- Coronella, Stefano (2014). *Storia della ragioneria italiana. Epoche, uomini e idee*. Milano: FrancoAngeli.
- Coronella, Stefano (2015). «La Rivista Italiana di Ragioneria nel dibattito fra cerboniani e bestiani». *Contabilità e Cultura Aziendale*, 15(1), 65-87.
- Coronella, Stefano; Gambino, Salvatore A. (2013). «L'attività congressuale di Fabio Besta». *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 113(10-11-12), 412-27.
- Costa, Massimo (2001). *Le concezioni della ragioneria nella dottrina italiana. Profili storici e storiografici nella sistematica delle discipline aziendali*. Torino: Giappichelli.
- D'Alvise, Pietro (1892). *Nozioni di Ragioneria razionale per gli studiosi di scienze amministrative. Introduzione e Ragioneria generale con varie applicazioni*. Milano: Giovanni Massa Editore.
- D'Alvise, Pietro (1900). *Nozioni teorico-pratiche di Contabilità di Stato*. Firenze: G. Barbèra Editore.
- D'Alvise, Pietro (1924). *Monografie di ragioneria professionale. Graduatorie, eredità, liquidazioni, fallimenti, concordati, con applicazioni reali secondo il corso di lezioni 1922-23 al R. Istituto superiore di scienze economiche e commerciali di Genova*. Padova: R. Zannoni.
- D'Alvise, Pietro (1932). *Principi e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende*. Padova: Cedam.
- D'Alvise, Pietro (1940). *Studio sintetico di Ragioneria Statale Italiana in regime fascista, ossia Contabilità generale dello Stato (Regno, Egeo, Libia, Africa orientale italiana) secondo le ultime disposizioni*. Padova: R. Zannoni.
- De Brun, Alessandro (1911). *Contabilità dello Stato. Manuale di storia, letteratura, dottrina e pratica della gestione e del movimento del pubblico denaro*. Milano: Società Editrice Libreria.
- De Gobbis, Francesco (1889). *Ragioneria generale. Corso teorico-pratico ad uso degli alunni degli istituti tecnici e degli istituti commerciali*. Treviso: Zoppelli.

- De Gobbis, Francesco (1916). *Ragioneria privata, con una appendice sulle funzioni speciali del ragioniere*. Milano; Roma; Napoli: Società Editrice Dante Alighieri.
- De Gobbis, Francesco (1925). *Il bilancio delle società anonime*. Milano; Roma; Napoli: Società Editrice Dante Alighieri.
- Gambino, Salvatore A. (1984). *Note sull'Istituto Nazionale per l'Incremento degli Studi di Ragioneria (1909-1922)*. Messina: Tipografia Samperi.
- Ghidiglia, Carlo (1906a). *Corso di ragioneria applicata*, vol. 1. Roma; Milano: Società editrice Dante Alighieri.
- Ghidiglia, Carlo (1906b). *Corso di ragioneria applicata*, vol. 2. Roma; Milano: Società editrice Dante Alighieri.
- Giannessi, Egidio (1980). *I precursori in economia aziendale*. 4a ed. Milano: Giuffrè Editore.
- Lorusso, Benedetto (1890). *La contabilità delle aziende comunali in conformità del r. Decreto 6 Luglio 1894*. Venezia: Tipografia M.S. Fra Compositori Tipografi.
- Lorusso, Benedetto (1896). *La partita doppia applicata al commercio ed alla banca, secondo il nuovo programma delle R. Scuole italiane di commercio all'estero*. Torino: Ditta G.B. Paravia e C. Edit.
- Lorusso, Benedetto (1905). *Nozioni di computisteria per le scuole tecnico-commerciali e per le scuole tecniche a tipo comune secondo i vigenti programmi governativi*. Torino: Stamp. Reale Della Ditta G.B. Paravia e C. Edit.
- Lorusso, Benedetto (1911a). *Calcolo e documenti commerciali, ad uso degli alunni delle scuole medie di commercio, degli istituti tecnici (Sezione di Ragioneria e commercio) e delle R. scuole di commercio all'estero*. Torino: G.B. Paravia e C.
- Lorusso, Benedetto (1911b). *Ragioneria generale basata sul sistema delle funzioni di controllo economico*. Bari: Accolti.
- Lorusso, Benedetto (1931). *Commercio d'importazione e di esportazione. Nozioni di tecnica e di ragioneria commerciale*. Bari: Laterza.
- Masi, Vincenzo (1997). *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea*. Testo riveduto e completato da Carlo Antinori. Milano: Giuffrè Editore.
- Melis, Federigo (1950). *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*. Bologna: Dott. Cesare Zuffi Editore.
- Monografie (1912) = *Monografie editte in onore di Fabio Besta nel XL anniversario del suo insegnamento*, puntata prima. Roma: Tipografia Nazionale di G. Bertero e C.
- Paolini, Antonella (1991). «Sulla concezione di controllo economico di Fabio Besta». *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 91(7-8), 405-18.
- R. Commissione per la pubblicazione dei documenti finanziari della Repubblica di Venezia (1898). *Relazione*. Venezia: Litografia Alberto Pellizzato.

- Rigobon, Pietro (1892). *La contabilità di Stato nella Repubblica di Firenze e nel Granducato di Toscana*. Girgenti: Stamperia Provinciale-Commerciale di Salvatore Montes.
- Sargiacomo, Massimo; Servalli, Stefania; Andrei, Paolo (2012). «Fabio Besta: Accounting Thinker and Accounting History Pioneer». *Accounting History Review*, 22(3), 249-67.
- Serra, Luigi (1999). *Storia della ragioneria italiana*. Milano: Giuffrè Editore.
- Siboni, Benedetta (2005). *Introduzione allo studio di storia della ragioneria attraverso il pensiero e le opere dei suoi maestri*. Milano: FrancoAngeli.
- Vianello, Vincenzo (1896). *Luca Paciolo nella storia della ragioneria, con documenti inediti*. Messina: Libreria Internazionale Ant. Trimarchi.
- Vianello, Vincenzo (1907). *Istituzioni di ragioneria generale*. Napoli: Luigi Pierro, Editore.
- Villa, Francesco (1840). *La contabilità applicata alle Amministrazioni private e pubbliche, ossia elementi di scienze economico amministrative applicati alla tenuta dei registri ed alla compilazione e revisione dei rendiconti*, parte 1. Milano: Editore Librajo Angelo Monti.
- Villa, Francesco (1841). *La contabilità applicata alle Amministrazioni private e pubbliche, ossia elementi di scienze economico amministrative applicati alla tenuta dei registri ed alla compilazione e revisione dei rendiconti*, parte 2. Milano: Editore Librajo Angelo Monti.
- Villa, Francesco (1850). *Elementi di amministrazione e contabilità*. Pavia: Bizzoni Eredi di Pietro.
- Zappa, Gino (1937). *Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*. 2a edizione. Milano: Giuffrè.

