

Contabilità e Cultura Aziendale

Rivista della *Società Italiana di Storia della Ragioneria*

ANNO 2012, VOLUME XII, NUMERO 1
PRIMAVERA-ESTATE

SOMMARIO

Editoriale

Giuseppe Catturi

Pag. 3

Studi

Umberto Bertini

Francesco Della Penna, Alberto Ceccherelli e
l'Economia aziendale

Pag. 5

Giuseppe Catturi

Una "tavola rotonda virtuale" come "contribu-
to permanente" all'evoluzione dottrinale delle
nostre discipline: considerazioni a margine
all'articolo "*Francesco Della Penna, Alberto
Ceccherelli e l'Economia Aziendale*" del Prof.
Umberto Bertini

Pag. 26

*Federica Balluchi,
Katia Furlotti*

Il Ducato di Parma negli anni 1814-1847:
spunti di riflessione emergenti dall'informativa
contabile

Pag. 33

*Marcell Schweitzer,
Giuseppe Galassi*

German and Italian contributions to business
ethics

Pag. 61

*Cristina Landis,
Paola Paglietti, Aldo Pavan*

I sistemi di controllo interno e la costrizione
degli atti amministrativi nella scuola di Fabio
Besta. Alcune riflessioni di natura comparativa

Pag. 96

*Anna Maria Nati,
Cecilia Megali*

Il Conservatorio di S. Maria degli Angiolini di
Firenze nel biennio 1940-1941

Pag. 127

Simone Poli

Accounting e potere governativo: la Tabella
nello Stato Pontificio tra XVI e XVII Secolo

Pag. 156

Spigolature

di Stefano Coronella

Pag. 179

Notiziario

Call for Papers

Pag. 183

Elenco dei Reviewer dell'anno 2011

Pag. 189

Il Conservatorio di S. Maria degli Angiolini di Firenze nel biennio 1940-1941*

Anna Maria Nati, Cecilia Megali

Ricevuto il 26 luglio 2010

Accettato il 17 gennaio 2012.

ABSTRACT: Il paper – prosecuzione di una precedente ricerca riferita ad alcuni anni dei secoli XVIII, XIX, XX – prende in esame i documenti originali (contabili ed extracontabili) custoditi nell'archivio del Conservatorio di S. Maria degli Angiolini in Firenze e riguardanti la sua poliedrica attività (istruzione ed educazione delle allieve, gestione del patrimonio mobiliare e immobiliare, attività agraria) nel biennio 1940-1941.

Tre sono gli obiettivi dell'indagine:

- *verificare in che misura tali documenti rispondono alle esigenze conoscitive degli interlocutori interni ed esterni al Conservatorio;*
- *appurare se nel periodo preso in esame permanga la discontinuità riscontrata tra gli anni 1901 e 1935 in merito alla portata informativa dei bilanci e dei rispettivi allegati;*
- *valutare il grado di aderenza della prassi rilevativa contabile dell'Istituto a quanto proposto dalla dottrina che già da tempo contava su contributi in materia di Ragioneria pubblica.*

This paper - follow-up of earlier research referring to several years of the XVIII, XIX and XX centuries - examines the original documents (accounting/non-accounting source documents) preserved in the historical archive of the Conservatory of St. Maria degli Angiolini in Florence, regarding its polyhedral activities (education of female scholars, management of heritage assets and financial activities, agriculture activities) during the period 1940-1941.

The aims of this survey are three:

- *to verify to what extent these documents meet the information needs of internal and external stakeholders of the Conservatory;*
- *to ascertain whether the discontinuous trend observed between the 1901 and 1935 on the informative role of the financial reports and their annexes continues during the period under study;*
- *to evaluate the degree of coherence between the accounting practice of the Institute and the proposals from the doctrine that has long relied on contributions in public Accounting.*

* Il presente lavoro deriva da un affinamento della relazione presentata al X Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria, tenutosi a Milano il 5-6 novembre 2009, e, pur essendo frutto di un comune processo di ricerca e di confronto, è così attribuibile: paragrafi 1, 2, 3, 5.1 e 5.2 ad A.M. Nati e paragrafi 4.1, 4.2 e 4.3 a C. Megali.

1. Cenni storici

Situato nel centro storico di Firenze, il Conservatorio di S. Maria degli Angioli – comunemente denominato degli Angiolini per distinguerlo da altri conventi omonimi – si costituì come piccolo Monastero dell'ordine domenicano nel 1509.

Nel corso dei secoli la sua evoluzione coinvolge molteplici aspetti: religiosi, sociali, culturali, architettonici e artistici, economici, aziendali¹. Di particolare interesse sono le modifiche dell'assetto giuridico e delle attività svolte, l'ampliamento e la valorizzazione dell'offerta didattica, l'accrescimento e la diversificazione del patrimonio immobiliare e mobiliare.

A seguito del *Motuproprio* del 1785 del Granduca Pietro Leopoldo I, il Monastero si trasformò in Regio Conservatorio, istituto laico che accoglieva in convitto fanciulle per scopi educativi². Fu così che al locale esistente ne fu aggiunto un altro per l'Educatario che un cavalcavia separa tuttora dall'antico convento.

Soppresso durante il dominio napoleonico, venne riaperto a seguito del Congresso di Vienna e tornò a svolgere la sua funzione educativa nei confronti di fanciulle che ambivano ricevere una solida educazione morale ispirata ai principi della religione cattolica.

Il XIX Secolo fu teatro di ulteriori e successivi cambiamenti, tra cui: riconoscimento del Conservatorio quale Istituto pubblico educativo dipendente dal Ministero della Pubblica Istruzione; crescita del numero delle educande, degli insegnamenti impartiti e dei corsi attivati; maggior qualificazione del corpo docente costituito dalle componenti della famiglia religiosa interna debitamente abilitate; ingresso di maestre esterne fornite di titoli di studio legalmente riconosciuti.

Nell'anno 1900 il Conservatorio si fuse con quello di S. Giovacchino e gli fu concessa la facoltà di aprire una scuola esterna. Nel 1906 venne definito *Regio Educatario per Signorine* e, in seguito, fu autorizzato a trasformare le sue scuole medie in Istituto magistrale inferiore e superiore. Successivamente questi acquisì la denominazione ufficiale "Firenze, (S. Maria degli Angeli) Istituto magistrale".

Durante la seconda guerra mondiale il Conservatorio subì una contrazione sia del personale dirigente ed insegnante, sia – ad eccezione dei primi anni del conflitto – nel numero delle allieve che lo frequentavano. Ma ben presto si risollevò, conservando e poi ampliando la sua missione ispiratrice.

¹ Al riguardo, si vedano i contributi pubblicati in: AA.VV. (2006, pp. 11-82).

² Il Granduca mostrò grande sensibilità, sfociata poi in concrete disposizioni, ai problemi della "donna" e all'educazione e istruzione femminile. Cfr. C. Fantappiè (1995); F. Sani (2001, pp. 216-221).

Oggi il Conservatorio ha la veste giuridica di fondazione che persegue scopi di utilità sociale nei settori dell'istruzione e dell'educazione, della cultura, dell'ospitalità.

2. Caratteri dell'indagine

La vitalità e la poliedrica evoluzione che, come accennato, da più secoli contraddistinguono il Conservatorio di S. Maria degli Angiolini non sono le uniche motivazioni alla base del nostro studio. A queste, infatti, si aggiunge la peculiarità della realtà indagata che ha stimolato l'interesse a conoscerne la prassi rilevativa nei vari aspetti di seguito esplicitati.

La principale funzione del sistema informativo aziendale si identifica nel supporto alle decisioni e ai processi di programmazione e controllo dei risultati nonché nella capacità che offre all'azienda di assolvere dati adempimenti normativi. Questo assunto di base, che rimanda a concetti dottrinali già consolidati nel periodo preso in esame, legittima il primo obiettivo della nostra ricerca ovvero quello di giudicare in che misura la documentazione rinvenuta nel Conservatorio (rilevazioni contabili ed extra-contabili³, bilanci preventivi e consuntivi, loro allegati e altri documenti di supporto) è in grado di rispondere alle esigenze informative:

- esterne, in particolare quelle provenienti da istituzioni pubbliche, ed
- interne, sollecitate soprattutto dalla necessità di porre in essere una corretta e oculata amministrazione che sappia cogliere nell'attività di programmazione e di successivo riscontro delle dinamiche aziendali i suoi momenti qualificanti.

Nel nostro studio, il composito obiettivo enunciato viene correlato sia all'Istituto nella sua unitarietà, sia a ciascuna delle tre attività che in esso chiaramente si distinguono, vale a dire:

- Il *core business*, rappresentato dall'istruzione ed educazione delle convittrici e delle alunne della scuola esterna;
- la gestione di un patrimonio immobiliare e mobiliare comprendente non solo i locali del Conservatorio, gli arredi, le opere d'arte e gli oggetti sacri in esso custoditi, ma anche i fabbricati, i terreni e i titoli del debito pubblico;
- l'attività agraria inerente ai *Fondi rustici*, costituiti dai *beni di campagna* affidati ai coloni e dall'*orto di Firenze*, la cui produzione era in

³ Secondo Giannessi grande importanza, per gli studi di natura sia economico-aziendale sia storica, riveste l'analisi delle scritture contabili di un'azienda. Cfr. E. Giannessi (1992). Sempre in tema di rilevanza delle registrazioni, Zappa sottolineava che "[...] la coordinazione aziendale [...] spesso per mezzo della contabilità si palesa, si guida e si determina in sintesi". Cfr. G. Zappa (1927, p. 31).

parte destinata al Conservatorio stesso, prefigurando così i tratti di un'azienda composta.

Sotto il profilo temporale, l'indagine si focalizza sul biennio '40 - '41 quale prosecuzione di una precedente ricerca ancora da completare e riferita, in ottica comparativa, ad alcuni anni dei secoli XVIII, XIX e XX. Abbiamo, infatti, ritenuto opportuno estendere l'analisi ad anni successivi nonché completarla con riferimento a tutte le attività svolte nell'Istituto. Più in particolare, la scelta di detto biennio consente di fare un confronto con i bilanci e i rispettivi allegati già oggetto di indagine, relativi cioè al 1901 e al 1935, al fine di appurare – e veniamo così al secondo obiettivo del nostro studio - se la tendenza riscontrata nel suddetto arco di tempo (cioè per certi aspetti l'aumento e per altri la diminuzione della portata informativa di detti documenti), continua anche in un periodo immediatamente successivo.

Quanto alle fonti utilizzate, senz'altro preziose sono state le carte originali custodite nell'archivio del Conservatorio che, seppure in parte deteriorate o distrutte per effetto dell'alluvione del 1966, costituiscono nel loro insieme un insostituibile patrimonio conoscitivo. E` così che la scelta è ricaduta sul 1940 e 1941, anni relativamente ai quali – a differenza di altri – esistono molti documenti.

Il nostro contributo sarebbe incompleto se non fosse supportato anche dallo studio di quella parte della dottrina che ha affrontato temi di Ragioneria pubblica. Pertanto, ci siamo altresì avvalsi di fonti documentali indirette quali linee guida per poter esprimere osservazioni critiche sulla contabilità e sui bilanci del Conservatorio. In altri termini, il terzo obiettivo intende verificare il grado di aderenza della prassi rilevativa dell'Istituto a quanto proposto dall'analisi teorica che, all'epoca, contava su contributi approfonditi e molto evoluti.

Dal punto di vista metodologico, nel lavoro si intrecciano, così, analisi induttive e deduttive che sono elementi fondanti della conoscenza. In più ampi termini "L'indagine storica è interpretazione di un complesso di fatti, avvenimenti o concezioni. In quanto tale, il procedimento su cui si fonda non può che essere quello dell'analisi causale o dell'analisi funzionale, non può che avvalersi dei due processi fondamentali e integrati della conoscenza: l'induzione, [...], e la deduzione [...]"⁴.

3. I bilanci e i loro documenti di supporto. Il giornale di cassa

Strutturati secondo i canoni della contabilità pubblica e redatti su moduli prestampati, i prospetti di sintesi sono rappresentati dal:

⁴ Cfr. R. Ferraris Franceschi (1994, p. 145). Sul metodo deduttivo e induttivo si veda altresì: P. Onida (1951, p. 325 e ss.).

- Bilancio preventivo;
- Conto finanziario;
- Conto consuntivo⁵.

Espressivi della gestione aziendale nella sua unitarietà, detti prospetti offrono, unitamente agli allegati e agli altri documenti di supporto, un efficace quadro di sintesi agli interlocutori interni ed esterni e, al contempo, notizie dettagliate relativamente all'eterogenea attività educativa, patrimoniale e agraria del Conservatorio. Da qui, una conferma che qualunque azienda, anche operante in anni a noi lontani, necessita di apporti conoscitivi sia analitici che sintetici.

Nel **Bilancio preventivo della entrata e della uscita**, sia per il 1940 che per il 1941, le entrate sono suddivise in:

- Entrate effettive, distinte in ordinarie e straordinarie (Titolo I);
- Movimento di capitali (Titolo II);
- Partite di giro (Titolo III).

Identica articolazione è prevista per le Uscite.

I preventivi degli anni citati non sono compilati per intero. Più precisamente, mancano le entrate straordinarie e nessun importo figura nel Titolo II. Va però precisato che nel preventivo del '40, in calce alle entrate ordinarie, figurano Lire 21.321 e Lire 19.808,05 quali valori, rispettivamente, del 1939 e del 1940, derivanti *Da Mov: Capitali. Dal Fondo avanzi precedenti esercizi = p. quota a pareggio*. Al secondo importo è collegato un rilievo del Ministero dell'Educazione Nazionale che denota una particolare attenzione alle previsioni di bilancio⁶.

Ogni capitolo di entrata e di uscita è spesso suddiviso in due o più articoli e con un grado di dettaglio senz'altro apprezzabile (ad esempio, il capitolo *Assegni al personale* è distinto in cinque articoli che rimandano al diverso ruolo da esso ricoperto), grado che si ritrova anche nel preventivo del 1935, e non in quello del 1901, e che testimonia la tendenza verso una maggiore considerazione nei confronti di informazioni analitiche. In gran parte dovuta è l'articolazione dei residui attivi e passivi indicati nel prospetto che, dopo la pagina recante

⁵ Le osservazioni contenute in questo paragrafo sono riferite all'azienda nella sua unitarietà; alcuni aspetti specifici, in quanto correlati a singole attività del Conservatorio, saranno trattati in seguito.

⁶ In una lettera, inviata dal Provveditore agli Studi di Firenze al Presidente del Conservatorio, si legge che il suddetto Ministero "[...] esaminato il bilancio preventivo 1940 [...] ritiene che l'importo di L. 8000 stanziato in uscita come fondo di riserva, sia piuttosto elevato e che si potrebbe agevolmente ridurlo a L. 2000, senza alcun danno per il bilancio. Anzi in questo modo il prelevamento degli avanzi di esercizi precedenti per ottenere il pareggio, potrebbe essere limitato a sole L. 19.000".

la delibera di approvazione comprensiva delle *risultanze finali*, “chiude” i due preventivi. Da notare, infine, l’inserzione di un fitto figurativo di Lire 10.000, relativo ai locali della scuola quale articolo sia di entrata che di spesa.

Degne di menzione, in quanto arricchimento dell’informativa derivante dai valori riferiti a due anni diversi, sono le *Osservazioni dell’Amministrazione proponente* (indicate in una colonna dei documenti in esame) su non poche differenze tra le *somme stanziare nel Bilancio precedente* e le *somme proposte nel presente Bilancio per capitolo*⁷. Queste notizie, inserite anche nel preventivo del 1901, non si ritrovano più in quello del 1935; ne deriva un’“altalenante” attenzione alla produzione di informazioni non quantitative.

Strutturati nello stesso modo per i due anni in esame, completano l’informativa di bilancio i seguenti *Allegati*:

- Fitti di fabbricati;
- Rette di convittrici;
- Entrate scuola esterna;
- Assegni al personale;
- Spese di vitto;
- Spese di culto.

Tra questi si distinguono, per il loro grado di dettaglio, gli allegati riferiti al personale e ai fabbricati. Inoltre, in quelli relativi alle entrate provenienti dalla scuola esterna si precisa *anno solare e alunne in media*; ciò richiama l’attenzione del lettore sul fatto che il numero delle allieve al primo gennaio dell’anno a cui si riferisce il preventivo è noto e che, di conseguenza, i valori previsti si fondano anche su questo dato certo.

I due bilanci preventivi furono approvati dal Consiglio di Amministrazione, rispettivamente, il 2 marzo 1940 e il 3 gennaio 1941.

Similmente al bilancio preventivo, nel **Conto finanziario** di entrambi gli anni non figurano le entrate straordinarie ma da quello si discosta per la presenza di valori nel Titolo II. Anche la struttura dei due Conti finanziari è in parte diversa dai preventivi. Ciò non interessa né i capitoli né gli articoli (che, salvo rari casi, non cambiano⁸) ma, riguarda - ed è quanto qui ci preme sottolineare - il tipo di valori che essi accolgono. Sostanzialmente, si tratta, per le entrate, delle:

- somme ammesse (nel bilancio e per nuove entrate sopravvenute);
- somme accertate nell’esercizio (riscosse, compensate in uscita, da riscuotere);

⁷ Da ricordare che le somme proposte sono indicate anche per articolo. Inoltre, in un caso le osservazioni si trovano anche in corrispondenza di importi invariati.

⁸ Ritroviamo pertanto anche l’inserzione del fitto figurativo, quale articolo sia di entrata che di spesa.

- differenze tra le prime e le seconde;
- e, per le uscite, delle:
- somme stanziare (nel bilancio, aggiunte, diminuite, definitive);
- somme accertate nell'esercizio (pagate, compensate in entrata, da pagare);
- differenze con il preventivo.

Degno di particolare menzione è il riassunto definitivo che occupa ben due pagine di questi documenti e che mette in evidenza il *Fondo o Deficenza di cassa a debito o a credito del Tesoriere*, l'*Avanzo* o il *Disavanzo di Amministrazione*, il *Resultato economico*, l'*Attività netta al principio dell'esercizio* e l'*Attività netta alla fine dell'esercizio*, indicando per i primi tre valori anche la composizione⁹.

Considerando poi i singoli importi dei capitoli di bilancio, di indubbio rilievo è la colonna che riporta le *Differenze fra le somme ammesse e le accertate* (per la *Parte I. – ENTRATA*) e le *Differenze col preventivo* (per la *Parte II. – USCITA*) nonché quella denominata *Motivi delle differenze e note* dove talvolta viene data spiegazione di dette differenze¹⁰. Questa seconda colonna (compilata anche nel 1935 e non nel 1901) è altresì usata per scopi informativi diversi dai precedenti. Esemplificativa a questo riguardo è l'inserzione della locuzione *abolita la corresponsione delle lezioni facoltative* relativamente all'articolo di entrata *lezioni facoltative* a cui non è associato alcun valore né preventivo né consuntivo.

Pertanto, diversamente da quanto in precedenza segnalato con riferimento al preventivo, si intravede qui l'affermarsi di un orientamento volto a fornire notizie di tipo descrittivo.

In sintesi, considerando anche il dettaglio che connota i valori indicati nei preventivi e nei Conti finanziari del biennio in osservazione, si profila una tendenza ad arricchire la portata informativa dei documenti in questione.

⁹ Borgonovi fa notare che “[...] le prime forme di “rendicontazione” sui modi di esercizio delle funzioni di pubblico interesse e sull’uso delle risorse “messe in comune” erano, ad esempio, quelle “[...] sull’uso dell’obolo del tempio” seguite, in ordine di tempo, da quelle sull’impiego “[...] delle risorse nelle comunità “speciali” (si pensi alle rilevazioni contabili nei monasteri)”. Cfr. E. Borgonovi (2001, pp. 77-78).

¹⁰ Ad esempio, per l'incremento pari a più del 100% delle Rendite di Fondi rustici si legge: Aumento del valore di realizzo dei generi, nonostante che i raccolti siano stati notevolmente inferiori a quelli del 1940. – Ottimo utile del cto stalla.

L'importanza di questo raffronto era già stata messa in luce da Villa quando scriveva che un preventivo “[...] presenta l'opportunità, finito il periodo d'amministrazione, di confrontare i risultamenti di questa coi risultamenti che se ne erano sperati e, nel dimostrare in quali parti siasi dovuto deviare dalla strada fissata, obbliga a scandagliare la sussistenza dei titoli che persuaderebbero della opportunità di modificare l'andamento dell'amministrazione nel periodo successivo”. Cfr. F. Villa (1870, p. 67).

Infine, e questo avvalorata la conclusione appena esposta, per il Movimento dei capitali, le Partite di giro e i residui attivi e passivi dei precedenti esercizi di norma vengono riportati i motivi della movimentazione dei vari articoli nella stessa colonna in cui questi sono descritti.

Ricca e dettagliata è la documentazione a supporto dei Conti finanziari del biennio '40 - '41.

Essa comprende, anzitutto, i seguenti *Allegati*:

- Rette di convittrici;
- Affitti di fabbricati;
- Stato dei censi attivi;
- Livelli attivi;
- Livelli passivi;
- Spese e rendite (relative all'attività agraria);
- Denuncia complementare e versamenti effettuati per la *Tassa di Ricchezza mobile* (per il 1941).

Inoltre, può senz'altro considerarsi affine al contenuto di una nota integrativa l'insieme delle informazioni, talora dettagliate, relative alle entrate e alle uscite effettive che, per il 1940, si estendono anche ad altre entrate e uscite¹¹.

Esistono, infine, documenti di controllo dei mandati di entrata e di uscita, nonché della cassa. A quest'ultimo riguardo, in entrambi gli anni indagati troviamo importi che ovviamente rimandano al rispettivo Conto finanziario. Nel 1941 a tali rilevazioni se ne aggiunge un'altra che abbina al valore di ogni capitolo e dei residui i singoli importi distinti per mandato; l'attività di verifica si dimostra così più attenta.

Il **Conto consuntivo** degli esercizi '40 e '41 è composto da due prospetti: il *Conto Economico delle rendite e spese e delle sopravvenienze attive e passive* e lo *Stato dei Capitali*. Nel primo i dati sono riferiti solo all'ultimo periodo amministrativo; inoltre, si nota subito la correlazione con un altro documento poiché le rendite e le spese comprese in bilancio compaiono per il valore totale mentre per gli importi parziali si rinvia, indicandone la precisa collocazione, al Conto finanziario (prassi, questa, non sempre seguita nel passato). Il secondo accoglie la:

- Situazione patrimoniale, dove sono riportati all'inizio e alla fine dell'esercizio i valori del patrimonio effettivo (distinto in Attivo e Passivo e con l'indicazione della loro differenza) e delle *Cose di terzi* che risultano pari a zero;
- Situazione amministrativa, in cui si ritrova la composizione del relativo

¹¹ I prospetti dei residui attivi e passivi, compilati solo nel 1941, praticamente non aggiungono nulla di più rispetto a quanto indicato nel Conto finanziario.

avanzo (per il primo anno) e disavanzo (per il secondo) nonché l'*Attività netta complessiva alla fine dell'esercizio* quale somma algebrica dell'*Attività netta complessiva al principio dell'esercizio* con il risultato economico dello stesso.

Rispetto al modello "ufficiale", entrambi i Conti consuntivi forniscono maggiori informazioni. Vengono, infatti, inserite delle precisazioni, che confermano l'attenzione all'informativa di bilancio, in corrispondenza di poste dello Stato dei capitali (ad esempio, la voce *Passività diverse patrimoniali* è seguita dalla locuzione, scritta a mano, *Banco di Napoli cto anticip.ni*). Similmente, nelle sopravvenienze a quelle previste nella modulistica sono aggiunte altre poste contraddistinte, talora, da un apprezzabile dettaglio.

A corredo di ciascuno dei due Conti consuntivi si pongono gli allegati concernenti i titoli e la Situazione patrimoniale relativa all'attività agraria.

Inoltre, riteniamo rappresenti il contenuto di una nota integrativa l'insieme delle informazioni che, in parte, altro non sono che valori già presenti in entrambi i consuntivi e, in parte, si identificano con i motivi di alcune differenze nel valore degli elementi del capitale tra l'inizio e la fine dell'esercizio. Sarebbe stato opportuno estendere il commento anche alle altre voci che manifestano variazioni d'importo.

Infine, assai esplicitivi sono gli allegati del biennio '40 - '41, che si riferiscono sia al Conto finanziario che al Conto consuntivo, relativi al rapporto del Conservatorio con il Banco di Napoli.

Il Conto finanziario e il Conto consuntivo degli anni in esame vennero approvati dal Consiglio di Amministrazione, rispettivamente, il 21 gennaio 1943 e il 15 aprile 1943.

L'occasione dell'approvazione da parte delle autorità competenti offre una riprova dell'importanza dei bilanci quali strumenti conoscitivi esterni. Infatti, riguardo al Conto finanziario e a quello consuntivo del 1941, il Provveditore agli Studi di Firenze segnalò al Presidente del Conservatorio carenze informative; similmente, il Ministero dell'Educazione Nazionale lamentò la mancanza di taluni documenti giustificativi e dei dovuti chiarimenti su una spesa non prevista nel bilancio di previsione né successivamente autorizzata. Entrambi gli organi, poi, fecero presente l'esistenza di irregolarità in materia tributaria. A questi rilievi seguì una lettera del Presidente del Conservatorio al Provveditore agli Studi in cui si legge l'accoglimento di varie richieste sue e del Ministero e la giustificazione di alcuni comportamenti lamentati dal secondo.

Il libro recante l'intestazione ***Cassa dell'Economa. Anno 1941-1942-1943*** può considerarsi un giornale di cassa ma con alcune peculiarità¹².

¹² Alcune annotazioni in questo libro fanno pensare che fosse tenuto anche nel 1940.

Più in particolare, dopo l'indicazione della rimanenza di cassa al 1° gennaio 1941, nel libro in questione sono registrate le entrate (colonna di sinistra) e le uscite (colonna di destra) evidenziandone però solo la motivazione (ad esempio, *Acquisto di burro*); non viene infatti usato alcun conto come, invece, avveniva in passato¹³. A lato di alcuni valori di uscita sono riportati i rispettivi importi parziali; talvolta è invece annotato il valore complessivo di più uscite aventi la stessa causale. Alla fine di ogni pagina compare il totale di ciascuna colonna che viene poi riportato all'inizio della pagina successiva fino ad arrivare al 31 dicembre, data in cui viene esplicitato anche il disavanzo di cassa.

Il giornale è senz'altro apprezzabile per l'elevato grado di dettaglio (ad esempio, per l'acquisto di ogni specifico genere alimentare, o al massimo due, viene indicato il relativo valore) e per l'estensione a tutte le attività del Conservatorio, ad eccezione di quella inerente i *beni di campagna* che era oggetto di una propria contabilità.

Esso, pertanto, si configura quale rilevazione atta a tener memoria circostanziata di buona parte degli accadimenti di gestione. Da lamentare, invece, che talora non viene rispettato l'ordine cronologico con cui si susseguono le annotazioni delle entrate e delle uscite; esemplificativi sono gli importi registrati il 22 ottobre 1941 a seguito delle vendite di frutta, proveniente dall'*orto di Firenze*, effettuate in mesi precedenti. Inoltre, è evidente che il mancato utilizzo dei conti non consente di appurare i mutamenti e l'entità, in qualunque momento, dell'oggetto a cui ciascuno di essi si riferisce.

4. I tre rami di attività: le rilevazioni analitiche

4.1. L'istruzione e l'educazione delle allieve

Nel biennio oggetto d'indagine l'attività di istruzione ed educazione del Conservatorio fu contraddistinta da risultati quali-quantitativi senz'altro soddisfacenti.

Alla scuola elementare, che annoverava poche allieve e a cui si riconosceva una funzione sussidiaria, si affiancava un Istituto magistrale parificato inferiore e superiore; dall'anno scolastico 1940-1941 fu avviata la prima classe della scuola media unica triennale¹⁴. Le alunne iscritte, ad esclusione

¹³ Nel 1901, nel Giornale di cassa, compilato in modo rigoroso e corretto, ritroviamo le preposizioni A oppure Da (a seconda che l'operazione generi un'uscita o un'entrata) e a seguire il conto di contropartita. Se il fatto di gestione movimentava più conti di contropartita, in loro sostituzione si utilizza l'unico conto Diversi titoli o Rette preceduto dal numero di ognuno di detti conti. Infine, ogni registrazione riporta uno o più numeri, assenti anche nel 1935, che rimandano ad altri documenti palesando, così, i collegamenti fra i vari ordini di scritture.

¹⁴ In questo modo venne applicato quanto disposto dalla "Carta della Scuola", documento pro-

di quelle frequentanti le elementari, passarono – nonostante l'evento bellico in corso - da 77 nel suddetto anno a 91 in quello successivo e ad esse, oltre alle materie di insegnamento obbligatorie, veniva data la possibilità di apprendere l'uso di uno strumento musicale. Il numero delle allieve esterne era di gran lunga superiore a quello delle convittrici (15 nel 1940 e 16 nell'anno successivo come si desume dagli allegati, ai rispettivi Conti finanziari, relativi alle rette delle educande).

Le entrate e le uscite direttamente connesse all'attività scolastica sono documentate in due libri che possono considerarsi due **giornali di cassa** ma con evidenti peculiarità.

Il primo è dedicato alle entrate e riporta in ordine cronologico, a decorrere dal 9 gennaio 1940, ma senza far ricorso ad alcun conto, quanto versato da ogni allieva a titolo di tassa di frequenza corrisposta in più rate. Un'ulteriore colonna – denominata *Termos* – evidenzia gli importi riscossi quale contributo al servizio di riscaldamento. Alla fine di ogni pagina sono calcolati i due totali che vengono riportati in quella seguente. È poi presente l'intero ammontare delle riscossioni riferito a ogni mese che non viene sommato ai valori successivi. Queste registrazioni si interrompono il 28 maggio quando la rilevazione è dedicata alle tasse d'esame riscosse dal 21 maggio 1940 al 12 settembre 1941. Il libro riprende dallo stesso 28 maggio fino al termine del mese per proseguire con le rilevazioni di ottobre, novembre e dicembre e con l'annotazione dei totali a fine e inizio di ogni pagina. Purtroppo, per ottobre si evidenzia solo il valore complessivo delle entrate riscosse a titolo di riscaldamento. Usando le due colonne contigue, nel mese di novembre, oltre alle tasse di frequenza, sono indicate anche quelle di iscrizione nonché il rispettivo totale a fine mese; così si procede anche per le rilevazioni di dicembre.

Sostanzialmente non dissimili sono le registrazioni effettuate nel 1941. Merita, comunque, sottolineare che l'interruzione nell'ordine cronologico si presenta anche per le tasse di iscrizione senza, però, spingersi mai fino all'anno successivo.

La disponibilità dei dati mensili sopra richiamati permette un tempestivo ma non sistematico monitoraggio delle entrate. Inoltre, talora è necessaria una loro rettifica con gli importi riferiti alle tasse d'esame (per il '40) e anche a quelle d'iscrizione (per il '41). D'altra parte, così facendo immediata o quasi è la conoscenza del valore complessivo delle quattro tipologie di entrata.

grammatico elaborato nel 1939 da Giuseppe Bottai, Ministro dell'Educazione Nazionale. A ciò aggiungasi quanto previsto dal Regio Decreto n. 1054 del 1923, sull'ordinamento dell'istruzione media e dei convitti nazionali nell'ambito della cosiddetta "Riforma Gentile", e dal Regio Decreto n.1312 del 1931 avente ad oggetto norme modificative, integrative ed interpretative del R.D. n. 2392 del 1929 (concernente il riordino degli istituti pubblici di educazione femminile). Da segnalare infine: M. Ostenc (1981).

Emerge, pertanto, un'informativa orientata più sulla natura delle riscossioni che sulla loro distribuzione nel tempo. Prova ne è, altresì, la registrazione di entrate del 1941 nel libro del 1940.

Nel secondo libro, compilato per molti anni fino al 1939, per il biennio in osservazione esiste unicamente una pagina con le registrazioni in ordine cronologico dal 1° gennaio (giorno in cui è riportato il disavanzo di cassa) al 18 marzo 1940 per poi proseguire a partire da gennaio 1945¹⁵. In esso sono annotate le entrate (colonna di sinistra) e le uscite (colonna di destra) indicandone solo la causale (ad esempio, *Acquisto di inchiostro*); pertanto, non si fa uso di alcun conto. Mentre le uscite sono di natura molto varia, le entrate sono rappresentate dai totali mensili – per tasse e riscaldamento – che figurano in modo dettagliato nel giornale dianzi descritto. Alla fine di gennaio e di febbraio si calcola il totale delle entrate e delle uscite nonché la loro differenza che rappresenta il primo valore del mese successivo.

Apprezzabile è quindi sia il collegamento del libro in questione con quello precedente a riprova, e non è l'unica, dei legami esistenti tra le varie rilevazioni aziendali sia la possibilità di conoscere, a scopo di controllo, il saldo di cassa alla fine di ciascuno dei due mesi in oggetto.

4.2. L'amministrazione del patrimonio immobiliare e mobiliare

Nell'ambito della gestione patrimoniale il Conservatorio ha svolto nel corso degli anni attività di locazione di fabbricati e terreni e attività di investimento avente ad oggetto titoli del debito pubblico.

La documentazione rinvenuta nell'archivio dell'Istituto, relativamente al biennio oggetto di osservazione, ci consente di approfondire, in particolare, l'attività di gestione del patrimonio immobiliare. Siamo, pertanto, di fronte a chiari esempi di contabilità analitiche o sezionali che confermano, ancora una volta, il dettaglio che guidava le rilevazioni.

Dalla primitiva ubicazione in via Laura (attuale via della Colonna), risalente al 1509, all'odierna localizzazione tra via della Colonna, via della Pergola, Borgo Pinti e via Giusti, l'assetto architettonico del Conservatorio ha subito numerosi interventi di ampliamento e ristrutturazione, comprese l'edificazione della nuova Chiesa e l'acquisizione di diverse proprietà quali, ad esempio, alcuni stabili confinanti con il nucleo originario e l'*orto di Firenze*¹⁶.

¹⁵ L'integrità del libro in oggetto fa supporre che durante il periodo bellico siano state interrotte le registrazioni.

Più in generale, in merito all'influenza del secondo conflitto mondiale su concrete problematiche di natura economico-aziendale, si veda: L. Cinquini, R. Giannetti e A. Tenucci (2009, pp. 74-109).

¹⁶ La seconda metà del Seicento rappresenta il momento di massima ricchezza e attività delle suore degli Angiolini: [...] vengono amministrati i beni delle aziende agricole (case, campi, prodotti della terra) sia della Santissima Annunziata che degli altri monasteri circonvicini. In

Entrando nel merito della gestione immobiliare, il libro comprovante l'attività di locazione di edifici è il **Registro Pigionali** che si presenta come un documento di natura consuntiva, compilato a mano e riguardante i contratti di locazione stipulati tra il 1934 e il 1942¹⁷.

La struttura del Registro nel biennio '40 - '41 risulta leggermente modificata rispetto agli anni precedenti. Mentre prima i dati relativi ai singoli debitori (locatari) venivano esposti in una sola pagina con l'inserimento delle colonne del Dare e dell'Avere sulla parte destra del foglio, successivamente si utilizzano due pagine per ciascun intestatario; il nome dell'affittuario e i relativi recapiti sono quindi riportati in alto, ad occupare entrambe le pagine.

La pagina di sinistra (sezione Dare) contiene nella prima colonna la motivazione all'origine del credito (ad esempio, *Dic. 31, Pigione dovutaci di un anno ad oggi*) e nella seconda colonna l'intera somma dovuta, generalmente riferita a ciascuna annualità.

La pagina di destra (sezione Avere) riporta, nella prima colonna, i pagamenti semestrali effettuati dal debitore (ad esempio, *Anno 1940, Febbraio: Paga mesi 6 al 31 ottobre 1940*) con l'indicazione dei relativi importi incassati in via anticipata (al 30/04 e al 31/10 di ciascun anno), e, nella seconda colonna, l'importo annuale.

Il *Registro Pigionali* offre dunque un dettaglio informativo sufficiente a garantire un controllo efficace sulla regolarità dei rapporti tra l'Istituto e i vari affittuari, consentendo di verificare la puntuale riscossione dei crediti o l'eventuale insolvenza dei debitori.

A corredo della documentazione sopra descritta, sono da menzionare gli allegati ai Conti finanziari del '40 e del '41 nella parte contenente il riepilogo degli stabili locati e dei relativi inquilini, unitamente al dettaglio delle somme da questi dovute e di quelle introitate dal Conservatorio (distinte per cassa e in conto residui attivi). Figurano inoltre le posizioni debitorie o creditorie all'inizio e alla fine di ciascuno dei due anni. Queste ulteriori notizie rappresentano un preciso riscontro, su base annuale, dei flussi finanziari inerenti le dinamiche di gestione di parte del patrimonio immobiliare.

aggiunta si sviluppa la cosiddetta fabbrica dei tessili, un'officina monacale di ricami preziosi [...]. Gli anni 1650-1670 furono caratterizzati da lasciti, donazioni, ingenti offerte per la sepoltura in chiesa, che contribuirono ulteriormente alla ricchezza del monastero". Cfr. R. Lapucci (2006, pp. 40-41).

¹⁷ Nel periodo oggetto della nostra analisi, gli immobili concessi in locazione risultano essere nove e precisamente:

- cinque appartamenti in via della Colonna, 24;
- due appartamenti in via degli Alfani, 70;
- un locale in via degli Alfani, 66;
- un garage in via Laura, 11.

Negli anni oggetto di indagine le somme risultanti nei Conti finanziari all'articolo *Fitti di stabili locati* hanno un peso medio pari a circa il 10 % del totale delle entrate effettive (Titolo I). Ad esempio, per il 1940 gli incassi derivanti dagli affitti sono pari a Lire 11.675,15 su un totale del Titolo I delle entrate pari a Lire 120.253,35. Ciò conferma il rilievo assunto dalla gestione degli immobili nella complessa attività del Conservatorio.

Da segnalare, infine, che nel corso degli anni (anche precedenti al periodo in oggetto) si registra una sostanziale continuità dei flussi di entrata derivanti dagli affitti, a dimostrazione di una gestione dei locali efficace e, al contempo, senza fini speculativi. Dalla "nota integrativa" al Conto finanziario del '41 si legge - ed è una conferma di quanto appena affermato - che per gli anni '40 e '41, dei nove inquilini registrati, solo uno risulta debitore dell'affitto.

L'amministrazione del patrimonio immobiliare si sostanzialmente altresì nella riscossione delle rendite derivanti da rapporti creditorî del Conservatorio con i titolari di censi, livelli ed obblighi pii.

In questo caso, i riscontri contabili sono rappresentati, oltre che dalle "note integrative" e dagli allegati ai Conti finanziari per gli anni '40 e '41, anche da un documento intitolato **Conti correnti dei debitori per censi e livelli**, che copre un arco temporale pluriennale dal 1928 al 1942 e che presenta un buon grado di dettaglio.

Il documento, interamente redatto a mano, riporta nell'indice i nominativi dei titolari dei censi attivi, dei livelli attivi e degli obblighi pii¹⁸ e, seppur con qualche dimenticanza, il rinvio alle rispettive sezioni. A seguire ritroviamo la stessa struttura osservata per il *Registro Pigionali*: le annotazioni riguardanti ciascun soggetto sono trascritte in due pagine (a sinistra la sezione Dare, a destra la sezione Avere) e riportano in alto il nominativo dell'intestatario e il riferimento al luogo. Talvolta sulla sommità di una pagina è indicata la specifica dell'oggetto (se trattasi di censo, livello od obbligo pio). Quando le due pagine non sono sufficienti per annotare tutti i fatti di gestione intervenuti, si rimanda ad una nuova sezione con la relativa indicazione numerica. Gli importi delle somme dovute e di quelle pagate sono esposti per annualità o per semestre. Solamente in un caso si osserva la registrazione di pagamenti quadrimestrali.

In presenza di ritardi accertati nei pagamenti, si provvede a precisare la data relativa al sollecito effettuato. Due sono i casi di insolvenza riscontrati, entrambi riferiti a titolari di livelli, i quali, non avendo mai ottemperato ai pagamenti e figurando sempre debitori, vengono infine *radiati dal bilancio*.

¹⁸ Sia per il '40 che per il '41 figura un solo obbligo pio denominato Patrimoni ex-Economali e inserito in calce all'allegato Stato dei Censi attivi.

Da sottolineare, in proposito, lo specifico richiamo nella “nota integrativa” al Conto finanziario del '41, laddove si precisa che nella voce *Interessi di censi, livelli, obblighi* si distinguono due gruppi di debitori: il primo, il più cospicuo per l'entità del corrispondente capitale, è costituito da nominativi che più o meno regolarmente versano i loro obblighi; il secondo, quantitativamente e numericamente meno rilevante, risulta insolvente da molti anni.

Interessante poi notare come nella stessa “nota integrativa” vengano esplicitati due gradi di inesigibilità: importi “probabilmente inesigibili” e importi “sicuramente inesigibili”, al punto di suggerire quale misura correttiva l'opportunità di “radiare dal prossimo bilancio le cifre suddette = previo benessere dell'autorità tutoria = dato che ormai non costituiscono che un ricordo contabile”.

Sia per il '40 che per il '41 si rileva, infine, la presenza, seppur di modico valore, di *livelli passivi* relativi a interessi a favore della *Chiesa di S. Giusto a Gualdo*.

La componente mobiliare del patrimonio è rappresentata da titoli del debito pubblico che figurano nei Conti finanziari al capitolo *Rendite di fondi pubblici*. Particolarmente esplicativa al riguardo è la “nota integrativa” del 1941 in cui si legge che le “[...] cedole, incassate e accreditate nell'anno dal Banco di Napoli”, ammontano complessivamente a Lire 18.342, 40, importo tutt'altro che trascurabile.

Quanto alla tipologia degli investimenti in questione, si distinguono i seguenti titoli:

- *Rendita italiana 3%*;
- *Rendita italiana 3, ½ % 1902*;
- *Rendita italiana 3, ½ % 1906*;
- *Rendita italiana 5%*;
- *Prestito nazionale 5%*;
- *Buoni del Tesoro Nov. 5% 1949*.

Siamo qui in presenza di un'ulteriore riprova del dettaglio che guidava le registrazioni.

Da segnalare, infine, che nel tempo la diversificazione che connota l'investimento in oggetto è andata aumentando.

Dall'analisi della documentazione raccolta appare evidente come il complesso dei beni patrimoniali di cui ci siamo sopra occupati risulti, oltre che di elevato valore, anche di varia natura. Ciò implica, necessariamente, l'amministrazione di un'articolata rete di rapporti economici con diverse categorie di interlocutori (affittuari, titolari di censi, livelli e obblighi pii, istituti bancari) e la strutturazione di un sistema analitico di rilevazione idoneo ad interpretare anche le connesse dinamiche di gestione del patrimonio.

4.3. L'attività agraria

L'attività agraria, come già accennato, si sostanziava nella gestione dei *Fondi rustici*, costituiti dai *beni di campagna* e dall'*orto di Firenze*, la cui produzione era in parte destinata al Conservatorio stesso.

A testimonianza dell'attenzione riservata a questa componente accessoria della gestione, si rinvengono numerosi documenti rendicontativi di ampia portata informativa¹⁹:

- *Giornale di cassa* (1940);
- *Saldo Agrario al 31/12/1940*;
- *Spese e Rendite e Situazione Patrimoniale* (Allegati, rispettivamente, ai Conti finanziari e ai Conti consuntivi del 1940 e 1941);
- *Conti colonici al 31/12/1940*;
- *Conto Stima:E: correnti dal 1 gennaio 1941 al 31 dicembre 1941*.

Il **Giornale di cassa** (1940), a caratteri stampati, riporta per ciascun mese le entrate e le uscite di cassa, precedute dal saldo del mese precedente, valore infrannuale di indubbia capacità segnaletica.

Nella prima colonna, intitolata *Ragguaglio*, figurano dei codici numerici probabilmente riferiti ai conti; la seconda colonna, intitolata *Giorno*, non risulta mai compilata; la terza colonna, dedicata al *Mese*, riporta la descrizione delle singole operazioni; la quarta colonna, non sempre compilata, indica in ordine cronologico il numero delle movimentazioni registrate dall'inizio dell'anno; a seguire, nella quinta e nella sesta colonna, ritroviamo i relativi afflussi e deflussi di moneta.

A titolo esemplificativo, segue la trascrizione del giornale in questione con la descrizione di alcuni fatti di gestione relativi al mese di marzo dell'anno 1940 (anno al termine del quale risulta una *manca di cassa*):

Ragguaglio	Giorno	<u>Mese di Marzo</u> <u>Anno 1940</u>		CASSA	
				Entrata	Uscita
				11.892.00	12.797.75
		<i>Pagato al Bacaldini p. Letame p. l'Orto di Firenze</i>	22		246

¹⁹ In proposito, si confronti F. Barnabè e P. Ruggiero (2006, pp. 237-246).

35		<i>Stima Baldossini pagato al Migliorini per aratura terreno a Macchina</i>	23		388
25		<i>Stima Nannini vende una somara al Baccetti</i>		1.110	
		<i>Riscosso Affitto inquilino Giovannini Silvestro semestre</i>		450	
44		<i>dalla Cantina Vino venduto a Diversi al. 16.99</i>		1.488	

Tali rilevazioni contengono dunque tutte le informazioni necessarie a:

- identificare, di norma, il debitore o il creditore;
- descrivere il fatto originante il debito/credito;
- rilevare, conseguentemente, gli importi pagati o incassati.

In sintesi, il giornale in oggetto è destinato a tenere memoria dei fatti inerenti l'attività agraria che comportano movimenti di cassa, rispetto ai quali si nota una certa corrispondenza con gli altri documenti qui di seguito descritti, ovvero il Saldo Agrario e i Conti Coloniali.

Espressione dell'attività agraria nella sua unitarietà è anche il **Saldo Agrario al 31/12/1940**, documento interamente redatto a mano, che si compone di tanti prospetti quante sono le entrate e le spese. In ogni prospetto di entrata e di spesa vengono annualmente indicati in ordine cronologico, rispettivamente:

- i vari importi riscossi, precisandone le specifica fonte di provenienza;
- le somme pagate, con la rispettiva destinazione.

A completamento di queste indicazioni si riporta anche la relativa motivazione. Siamo pertanto in presenza di un libro Mastro da cui si desumono vari tipi di informazione quali-quantitativa.

Questa parte del documento è preceduta da alcune pagine lasciate in bianco, intestate ai singoli conti²⁰ (*Conto di cassa; Conto grano; Conto ce-*

²⁰ Secondo l'impostazione del Melis per conto si intende "[...] la serie di scritture riproducenti l'aspetto quantitativo d'un oggetto, più o meno complesso, di indagine aziendale". Cfr. F. Melis

reali diversi; Conto vino; Conto olio; Coloni c/ Bestiame; Coloni c/correnti). L'unico conto di questa sezione a risultare compilato è quello intitolato *Conto generi vari* (il magazzino), nel quale sono riportati, sia per il carico che per lo scarico, i singoli importi riferiti a ciascuna mensilità.

Le voci di entrata e di spesa contenute nel Saldo agrario al 31.12.1940 sono le seguenti ²¹:

VOCI DI ENTRATA	VOCI DI SPESA
<i>Da cereali venduti</i>	<i>A spese di amministrazione</i>
<i>Da liquidi venduti</i>	<i>A concimi, pali, ecc.</i>
<i>Da generi diversi venduti</i>	<i>A mantenimento terreni</i>
<i>Da riprese</i>	<i>A mantenimento fabbricati</i>
<i>Da boschi e legnami</i>	<i>A mobili, attrezzi e loro mantenimento</i>
<i>Da entrate varie e rimborsi</i>	<i>A stime morte in consegna ai Coloni</i>
	<i>A imposte e tasse</i>
	<i>A assicurazioni e contributi diversi</i>
	<i>A spese per i boschi</i>
	<i>A fitti di terre</i>
	<i>A manipolazione ed esito prodotti</i>
	<i>A cereali e liquidi comprati</i>
	<i>A beneficenza</i>
	<i>Ai Coloni per compensi e abbuoni</i>
	<i>A cassa del R. Conservatorio</i>
	<i>A spese per il R. Conservatorio</i>

Tra le varie entrate, interessanti sono quelle per generi forniti al Conservatorio (come ad esempio il latte, l'olio e il vino) incluse nella voce *generi diversi venduti*.

Dalle "note integrative" ai due Conti finanziari del '40 e del '41 si evince inoltre che delle *rendite nette*, complessivamente ottenute dai *beni di campagna*, buona parte (l'85%, nel '40 e il 65%, nel '41) erano erogate al Conservatorio sotto forma di denaro e di beni in natura, come del resto avveniva anche per i prodotti dell'*orto di Firenze*. Da qui emergono le due componenti dell'azienda composta: quella di produzione, per i generi destinati alla ven-

(1950, p. 27).

²¹ Il prospetto a sezioni contrapposte è qui utilizzato a soli fini di sintesi illustrativa.

dita sul mercato, e quella di consumo, per i generi volti al sostentamento dell'Istituto²².

I conti colonici riferiti agli anni 1940 e 1941 riportano in copertina una diversa intestazione, ma di fatto trattasi dei medesimi documenti così denominati:

- **Conti colonici al 31 dicembre 1940;**
- **Conto Stima:E: correnti dal 1 gennaio 1941 al 31 dicembre 1941.**

Entrambi i libri, prestampati, sono articolati in otto sezioni (pagine) per ciascun colono e quindi per ogni podere.

Nelle prime due pagine ritroviamo la seguente intestazione: *Podere di [...] e sua famiglia lavoratori in Conto di Stima*. Nella sezione del Dare viene anzitutto riportato il Saldo con la dicitura *In Essere al Saldo di questo giorno come appresso* e il relativo importo. Figurano poi le scorte morte, i singoli acquisti effettuati dal colono (ad esempio, *Compra un vitello da Pelagatti Pietro*) e l'importo totale sostenuto per *Spese di Bestie*. Nella sezione Avere sono registrate le vendite realizzate (ad esempio, *Vende due giovenchi al Berti*) e le relative somme riscosse. Chiude la pagina un riepilogo del *Bestiame in essere* al 31 dicembre con il relativo valore e l'entità delle scorte morte. Sulla parte destra del foglio, per entrambe le sezioni, si ritrovano quattro colonne che specificano il genere delle bestie oggetto dell'operazione di acquisto o vendita (vaccine, suine, equine, ovine).

La terza pagina è intestata alle *Spese di Bestie* e indica i movimenti monetari in uscita relativi alle spese sostenute per gli animali (ottonature, ferri, visite veterinarie, ecc.) a cui segue, nella quarta, il dettaglio delle grasce per il vitto e per le bestie espresse in Kg di grano, gran turco e via dicendo.

Proseguendo nella lettura del documento, troviamo la sezione dedicata alle *Spese per il Podere* e, anche in questo caso, sono annotati gli esborsi di moneta relativi a pagamenti effettuati a terze economie tra cui il Consorzio Agrario, ad esempio per concime, e il Comune, per tassa sugli infortuni agricoli. Nella sesta pagina viene riportato il dettaglio dei lavori eseguiti (opere, attaccature, ecc.).

Le rimanenti pagine sono dedicate al *Conto corrente del Colono e sua famiglia lavoratori al Podere [...]*. Più in particolare, dopo la descrizione dei singoli fatti di gestione (riferiti ad accrediti e addebiti), viene indicata la posizione (debitoria o creditoria) del colono al 31/12 con le firme autografe dell'intestatario del conto e del segretario. Infine, viene riportato il *Conto conferimento Capitale Bestiame* rappresentato da un prospetto a due sezioni contenente, da un lato, l'importo complessivo del bestiame al 31/12 (quale

²² Sulle aziende di consumo, si veda: G. Zappa (1963). Sulla natura composita dell'azienda erogatrice pubblica, tra gli altri, si veda: P.E. Cassandro (1979).

risultato della somma dei valori attribuiti a ciascuna unità dello stesso) e, se presente, la *Somma da ammortizzare dal colono perché anticipata dal concedente* e, dall'altro, gli eventuali *Versamenti del mezzadro per ammortizzare la somma di cui contro* con l'indicazione delle date dei versamenti.

La documentazione appena descritta risulta, nella forma e nei contenuti, molto articolata; si nota poi un elevato grado di dettaglio nell'esposizione dei vari importi e una ricchezza di informazioni anche di tipo descrittivo e quantitativo non monetario. Di rilievo, infine, sono i risultati economici che, confrontati tra loro, permettono di esprimere un giudizio comparativo della *performance* di ogni podere.

L'apparente frammentarietà delle carte sopra descritte per l'attività agraria si ricompone ad unità in due documenti di sintesi, già richiamati, rinvenuti sia per il 1940 che per il 1941: **Spese e Rendite** e **Situazione Patrimoniale**.

Il primo riporta i singoli componenti i cui valori, sommati algebricamente, forniscono l'entità della *Rendita netta*. Da segnalare, inoltre, l'indicazione della variazione delle scorte (ad esempio, nel 1941 si ritrova *aumento capitale scorte morte* e, al contempo, *diminuzione capitale scorte vive*). Infine, quanto alle singole poste, merita sottolineare che talune hanno la stessa denominazione dei conti presenti nel Saldo agrario.

Il secondo prospetto illustra, oltre alle consuete componenti del capitale, anche la *Rendita netta*, di cui si specifica quanta parte è erogata al Conservatorio *in contanti* e quanta *in generi*.

5. L'informativa e l'impianto contabile delle rilevazioni

5.1. Un quadro di sintesi

L'esame dei documenti – in precedenza singolarmente descritti, interpretati e commentati – può, a questo punto, essere condotto secondo una visione unitaria onde cogliere i tratti comuni che essi presentano. Intendiamo anzitutto riferirci a due aspetti di grande rilievo: i caratteri dell'informativa che connota tali documenti e le loro capacità segnaletiche nei confronti di interlocutori sia interni che esterni.

Iniziamo dai **caratteri dell'informativa** che si impone per il grado di dettaglio e di completezza.

Indicazioni circostanziate si ritrovano infatti nei bilanci e, ancor più, in non pochi documenti a loro corredo²³ nonché in altre rilevazioni, come nel giorno-

²³ In merito agli allegati di bilancio, va segnalato che nel tempo si è verificata una certa disomogeneità nella loro "produzione", nel senso che il grande interesse ad essi riservato nel 1901 si affievolisce notevolmente nel 1935 per, poi, "riprendere vigore" nel biennio a cui si

le di cassa delle entrate, ma, soprattutto, nei conti colonici ampiamente articolati e recanti importi riferiti a ciascuna delle numerose tipologie di spesa.

Quanto al grado di completezza, degne di nota sono le informazioni aggiuntive presenti nei prospetti di sintesi. Trattasi, più in particolare, dell'inserzione del fitto figurativo relativo ai locali della scuola, di annotazioni nei Conti finanziari (vale a dire i motivi della movimentazione di alcuni articoli sia di entrata che di uscita e le notizie fornite anche in assenza di valori preventivi e consuntivi) e, infine, di precisazioni in corrispondenza di poste dello Stato dei capitali.

Da ricordare, infine, le notizie di natura descrittiva e quantitativa non monetaria che gettano ampia luce sull'attività agraria.

Apprezzabile da più angoli visuali è la **capacità informativa** dei libri analizzati che, infatti, riescono a soddisfare esigenze conoscitive diverse e, più precisamente, a:

- dimostrare l'esecuzione di date verifiche contabili;
- indirizzare le decisioni di buon governo in caso di inadempienze;
- guidare la gestione futura e verificarne le risultanze;
- illustrare i risultati ottenuti;
- mostrare i trasferimenti interni di beni;
- segnalare taluni adempimenti ufficiali.

L'avvenuta *verifica contabile* è testimoniata dai documenti di controllo dei mandati di entrata e di uscita nonché della cassa.

Come in qualunque azienda, non poche *decisioni* partono da evidenze contabili. In proposito, va ricordata quella presa dal Consiglio di Amministrazione in sede di approvazione del Conto finanziario e del Conto consuntivo del 1941. Nello specifico, ci riferiamo alla rinuncia a un'azione legale, per il recupero di crediti per censi e livelli ritenuti inesigibili, che avrebbe comportato spese *nemmeno lontanamente compensate dall'eventuale entroito*. È questo un chiaro segno dell'applicazione del principio di convenienza economica che sempre deve ispirare un'oculata amministrazione.

Similmente, i libri relativi alla gestione del patrimonio immobiliare consentono di appurare eventuali insolvenze dei debitori, logica premessa a interventi volti alla riscossione dei crediti e al ripristino della regolarità dei pagamenti. La necessità di scelte e conseguenti azioni in tal senso risulta evidente anche dagli allegati ai Conti finanziari denominati *Rette di convivtrici* da cui emergono inadempienze del Ministero dell'Educazione Nazionale per gli importi a suo carico.

La capacità di guidare la gestione futura e di verificarne le risultanze è riconducibile a più documenti.

In via antecedente, degne di menzione sono le osservazioni, inserite nei bilanci preventivi, su molte differenze tra le somme stanziare nell'anno precedente e quelle proposte per l'anno a cui essi si riferiscono. Da queste motivazioni non traspaiono sforzi volti a migliorare la gestione futura come, invece, accadeva nel 1901 quando le annotazioni, associate a talune previste diminuzioni di spesa, erano formulate avvalendosi della locuzione *Per ragioni di volute economie*²⁴.

Tali indicazioni forniscono quindi un generico orientamento per gli operatori anziché obiettivi da raggiungere per migliorare livelli di *performance* aziendale. Siamo comunque in presenza di apprezzabili informazioni la cui valenza si esplica nell'arco di un anno.

In via susseguente due sono i confronti che vengono fatti.

Il primo è rintracciabile nei Conti finanziari dove figurano valori preventivi e consuntivi e le loro differenze con la spiegazione di talune di esse. A rafforzamento di quest'ultima tipologia di informazioni, che esprime scostamenti e talora la/le relativa/e causa/e, si pongono le "note integrative" allorché riportano i motivi di dette differenze non indicati o espressi solo in parte nella colonna ad essi dedicata nei prospetti in questione.

Il secondo raffronto, e indirettamente è già emerso, riguarda "solo" dati consuntivi, più precisamente i valori dei componenti il capitale che sono riferiti sia all'inizio che alla fine dell'esercizio. Anche in questo caso le motivazioni di talune diversità d'importo sono indicate nelle "note integrative".

A questo punto si impone una considerazione.

Il riscontro delle dinamiche aziendali effettuato a cadenze annuali perde molta della sua efficacia soprattutto se si pensa all'impossibilità di intervenire in modo tempestivo al sorgere di date disfunzioni. Ecco allora che, pensando ai caratteri del *core business* del Conservatorio (attività che potremmo definire di tipo stagionale), acquisterebbe un certo valore la verifica riferita a tre periodi di tempo ben precisi: dal 1° gennaio al termine delle lezioni, dall'inizio alla fine delle vacanze estive, dalla ripresa dell'attività scolastica al 31 dicembre. Da qui, l'opportunità di redigere preventivi infrannuali capaci di guidare in modo più attento i comportamenti futuri e di favorire azioni correttive più

²⁴ In tal senso si esprime Besta quando afferma che il controllo economico comprende anche "[...] tutta quella folla di misure per cui si pongono in gioco opposti interessi, acciocché dal contrasto loro venga il maggior bene all'Azienda, per cui a ciascuno che attende al lavoro economico si traccia sua via, e ciascuno si vigila, e tutte le forze si stimolano affinché operino colla maggior efficacia". Cfr. F. Besta (1880, pp. 18-19).

Interessanti, ai fini del nostro studio, sono le osservazioni di Lipari. Cfr. C. Lipari (1993, pp. 143-158).

vicine, in termini temporali, alle variabili su cui è necessario intervenire.

Ciò detto, ritornando al nostro esame, va sottolineato che sempre a posteriori, ma dotato di maggior efficacia, è il monitoraggio di valori consuntivi riferiti non più all'anno ma a intervalli temporali più brevi.

È così che il requisito della tempestività è soddisfatto se si considera la possibilità di disporre di valori di sintesi mensili riferiti a date entrate e a due tipologie di saldo di cassa che in precedenza, e rispettivamente, abbiamo individuato in tre giornali concernenti, i primi due, l'attività di istruzione ed educazione delle allieve e, il terzo, i *beni di campagna*.

Di più ampia portata informativa, in quanto destinati a soddisfare precise esigenze conoscitive non solo interne ma anche esterne, sono i *risultati ottenuti*, rinvenibili in taluni documenti (Conti finanziari, Conti consuntivi, prospetti di sintesi dell'attività agraria) e riconducibili a un'ottica sia globale che particolare.

Più precisamente, gli indicatori – a suo tempo precisati ed espressi in termini finanziari, economici e patrimoniali – consentono di formulare un giudizio sull'attività del Conservatorio nella sua unitarietà.

Operando una comparazione nel tempo è poi possibile appurare l'andamento di queste importanti *performance*. Nel nostro caso si riscontrano importi "antitetici". Infatti, nel 1940 la cassa risulta a debito del tesoriere, esiste un avanzo di amministrazione e il risultato economico è negativo; il contrario avviene nell'anno successivo.

Se infine si considerano la consistenza e il segno di questi valori alla fine di ogni anno, emergono chiari segnali che inducono ad un miglioramento dell'amministrazione.

Quanto all'attitudine a evidenziare risultati di tipo analitico, va anzitutto apprezzata la suddivisione del Titolo I delle entrate che, con i suoi capitoli e articoli, consente di calcolare con elevata approssimazione il contributo che ciascuna delle tre attività del Conservatorio fornisce al complessivo importo delle entrate effettive ordinarie. Identica considerazione si può fare per i valori parziali relativi a ognuna di dette attività (Tav. 1). L'uniformità dell'articolazione in oggetto nel biennio '40 - '41 permette di comparare nel tempo i dati sopra richiamati.

TAVOLA 1 – Estratto del Conto finanziario dell'esercizio 1941



Parte I. – ENTRATA.	
Titolo 1 ^o Entrate effettive	
Sez. 1 ^a Entrate ordinarie	
1 ^o	<u>Rendite di Fondi rustici</u>
1	Terre di campagna
2	Terre di Firenze
2 ^o	<u>Rendite di Fabbricati</u>
1	Terre di stabilimenti
2	Terre figurative della Scuola
3 ^o	<u>Rendite di Fondi Pubblici</u>
1	Terre di Firenze 1 ^o
2	Terre di Firenze 2 ^o
3	Terre di Firenze 3 ^o
4	Terre di Firenze 4 ^o
5	Terre del Fondo Comunale 1940
4 ^o	<u>Interessi e Censi Livelli, Obblighi</u>
1	Interessi di Stato
2	Interessi Livelli
3	Obblighi
5 ^o	<u>Utile di contribuzioni e lezioni facoltative</u>
1	Utile di contribuzioni

A queste informazioni si aggiungono quelle concernenti l'attività agraria; trattasi dell'entità della rendita netta e del capitale netto, valori anch'essi suscettibili di confronto temporale.

Da ricordare infine, ma solo per scopi conoscitivi interni, la capacità segnalatica di una comparazione nello spazio e nel tempo che vede coinvolto il risultato economico di ogni podere desumibile dal rispettivo conto colonico.

Senz'altro interessante è la capacità di dati documenti a mostrare i già accennati *trasferimenti interni di beni*. Al riguardo, quanto mai chiara è la "nota integrativa" al Conto finanziario del '41 da cui si desume la fornitura al Conservatorio di generi provenienti dai *beni di campagna* e dall' *orto di Firenze*. Emergono così le componenti di un'azienda composta in cui – merita ricordarlo – rientrano anche le altre attività del Conservatorio, *in primis* quella di erogazione del servizio di istruzione ed educazione delle allieve.

Notizie su taluni *adempimenti ufficiali* sono rintracciabili in quei documenti che riportano la data di approvazione (da parte del Consiglio di Amministrazione) dei bilanci, data che, se per quelli preventivi è un po' tardiva, per i Conti finanziari e consuntivi è troppo procrastinata nel tempo.

In proposito, è comunque doveroso segnalare la motivazione indicata nella lettera di accompagnamento del Conto consuntivo e del Conto finanziario del 1940 – ivi compresa la copia della delibera di approvazione – indirizzata al Provveditore agli Studi di Firenze. In essa infatti si fa presente che "[...]

questa Amministrazione ha attraversato un lungo periodo di crisi dovuto al richiamo alle armi del precedente Segretario [...] che è stato difficile sostituire per ragioni contingenti”.

Sempre in questo ambito, da ricordare i rilievi formulati dal Provveditore e dal Ministero in merito a carenze informative e irregolarità in materia tributaria riscontrate nel Conto finanziario e nel Conto consuntivo del '41. Ciò dimostra la particolare attenzione riservata ai bilanci in sede di approvazione di spettanza delle autorità competenti.

Un altro aspetto da non sottovalutare attiene a comportamenti scorretti, o quantomeno discutibili, da parte di chi era chiamato a effettuare le rilevazioni e a compilare i bilanci.

Più in particolare, e diversamente da quanto avveniva in passato, in tre giornali manca il ricorso allo strumento del conto²⁵, con tutto ciò che ne deriva in termini informativi²⁶; emerge così una sorta di decadimento delle registrazioni nel giornale e non certo per la mancanza di studi in materia anche in decenni immediatamente precedenti il biennio '40 - '41²⁷.

Lo stesso Provveditore agli Studi di Firenze denunciava, con un po' di esagerazione, tali lacune quando, in occasione dell'approvazione del Conto finanziario e di quello consuntivo del '41, scriveva: “[...] l'Amministrazione è priva di un qualsiasi impianto contabile per effettuare le rilevazioni di gestione”.

Se dunque questa era la situazione, non dobbiamo d'altra parte sottovalutare alcune realtà che, di fatto, la rendono meno negativa di quanto appaia.

Innanzitutto, da un'attenta lettura dei mandati di entrata e di uscita del biennio in osservazione, emerge che i valori totali in essi contenuti sono identici a quelli indicati nei Conti finanziari del '40 e del '41. Più precisamente, si tratta degli importi inseriti in colonna 9 (somme riscosse) per la *Parte I. – ENTRATA* e in colonna 10 (somme pagate) per la *Parte II. – USCITA*. È pertanto legittimo, da un punto di vista sostanziale, assimilare i mandati - che

²⁵ Melis fa notare che il più antico “[...] saggio di conti” del Medio Evo risale al 1211 come si evince da: P. Santini (1887, pp. 161-196). Lo stesso Autore sostiene poi che “[...] è ovvio che bisogna indietreggiare di parecchi decenni, almeno per le popolazioni più progredite”. Cfr. F. Melis (1960, p. 347, in nota).

Sull'origine e sull'evoluzione del conto e delle teorie contabili, tra gli altri, si veda: P.E. Casandro (1991); G. Catturi (1989); S. Lazzini e S. Ponzo (2006); S. Pezzoli (1986); M. Turco (1999).

²⁶ Cfr. G. Catturi (1993, pp. 1-11).

²⁷ In merito alla tematica dei conti in ambito pubblico, tra gli altri, si veda: F. Besta (1897-98) (riteniamo che trattasi della trascrizione delle lezioni del Maestro fatta da un suo allievo. In ciò siamo confortati dall'affermazione di Bariola secondo cui Besta “[...] detta a' suoi allievi un corso di Contabilità di Stato, che senza dubbio è primissimo fra i migliori esistenti”. Cfr. P. Bariola (1897, p. 520); G. Cerboni (1873); G. Cerboni (1877); P. D'alvise (1912); B. Lorusso (1922); F. Maravigna (1930); U. Monetti (1926); S. Spinedi (1938); G. Tognacci (1930); F. Villa (1867).

nella forma più completa specificano a quale Titolo, Sezione e Capitolo si riferiscono i valori di seguito registrati - a veri e propri conti.

In secondo luogo, il Regio Decreto n. 2440 del 1923, che per molti decenni rappresentò il principale punto di riferimento nel più ampio quadro normativo in materia di contabilità e finanza pubblica, abolì l'obbligo di ricorrere a predefiniti metodi scritturali rendendo così non più necessario il ricorso alla "scrittura doppia"²⁸.

Per finire, va ricordato il disagio in cui versava il Conservatorio in concomitanza del periodo bellico che limitò la possibilità di disporre di personale amministrativo con adeguate competenze, cosa peraltro già verificatasi in passato anche in assenza di conflitti.

Senz'altro criticabile è, invece, il non totale rispetto dell'ordine cronologico delle rilevazioni (tra l'altro mai numerate) come si evince dall'attenta lettura della *Cassa dell'Economa* e del giornale di cassa delle entrate provenienti dall'attività scolastica.

Non mancano, infine, errori contabili. Intendiamo riferirci alle registrazioni di entrate del '41 nel suddetto giornale relativo al 1940 ed alla erronea contabilizzazione del fitto figurativo nei preventivi. Il suo inserimento in bilancio dovrebbe avere solo scopi conoscitivi, ma di fatto altera il totale delle entrate e delle spese effettive producendo, così, un'informazione non corretta. Nei Conti finanziari, invece, l'inserzione di questa posta ha solo finalità informative in quanto giustamente non concorre a formare il totale delle riscossioni e dei pagamenti.

5.2. Considerazioni conclusive

In risposta al primo obiettivo della ricerca, l'analisi del caso empirico da noi scelto evidenzia una documentazione della poliedrica attività del Conservatorio capace, pur con i rilievi critici denunciati, di rispondere in maniera soddisfacente alle necessità conoscitive esterne e di supportare la condotta aziendale in fase previsionale e di riscontro dei risultati attesi. A ciò si aggiunge la possibilità di esprimere un articolato giudizio sui livelli di *performance* raggiunti²⁹.

Sotto il profilo temporale, si riscontra una tendenza volta ad aumentare, nei termini a suo tempo descritti, la portata informativa dei bilanci e dei ri-

²⁸ A partire dall'unità d'Italia, nel periodo che va dal 1869 (anno in cui fu varata la prima radicale riforma della Contabilità di Stato con la legge n. 5026) al 1923, vigeva, invece, l'obbligo poi disatteso di tenere le "scritture doppie". Al riguardo, più diffusamente, si veda: L. Anselmi, A. Capocchi e S. Lazzini (2005, pp. 23-58); R. S. Camodeca (2003, pp. 219-241).

²⁹ A questo riguardo, merita ricordare che già a partire dal 1840, con l'opera di Villa sulle amministrazioni private e pubbliche, inizia a delinearsi una nuova concezione della contabilità che, da strumento di rilevazione, tende ad acquisire un sempre più significativo ruolo di supporto nei processi decisionali che caratterizzano l'amministrazione dell'azienda. Cfr. F. Villa (1840-1841).

spettivi allegati a differenza dei due “percorsi” di segno opposto riscontrati nella precedente ricerca richiamata a proposito del secondo obiettivo. Da segnalare anche le notizie desumibili dalle “note integrative” in merito alle quali, però, non è dato sapere se negli anni 1901 e 1935 venivano compilate o meno.

Infine, e ci ricollegiamo al terzo obiettivo, le rilevazioni non sempre si ispirano a quei corretti principi che, invece, erano stati accolti in anni precedenti a quelli in esame e che autorevoli studiosi già da tempo avevano proposto. Si rileva, pertanto, un allontanamento dalle indicazioni della dottrina economico-aziendale e, quindi, l'affievolirsi di quella parte della cultura aziendale che fa di una corretta e rigorosa registrazione dei fatti di gestione uno dei suoi pilastri.

Prof.ssa Anna Maria Nati

Professore associato in Economia Aziendale
Università degli Studi di Firenze

Dott.ssa Cecilia Megali

Dottore di Ricerca in Programmazione e controllo e
docente a contratto in Programmazione e
controllo nelle amministrazioni pubbliche
Università degli Studi di Firenze

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AA.VV. (2006), *Santa Maria degli Angiolini a Firenze. Dieci anni di restauri*, EDIFIR, Firenze.
- ANSELMINI L., CAPOCCHI A. e LAZZINI S. (2005), "Il Ragioniere Generale dello Stato fra il XIX e il XX Secolo", in *Atti del VII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, 1° Tomo, Rirea, Roma.
- BARIOLA P. (1897), *Storia della ragioneria italiana*, Tip. Ambrosiana di Cavalli, Salmini e C., Milano.
- BARNABÈ F. e RUGGIERO P. (2006), "Monte Uliveto Maggiore nel XIX Secolo: contabilità e controllo in un'abbazia benedettina", in *Atti dell'VIII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, 1° Tomo, Stampa Editoriale, Roma.
- BESTA F. (1880), *La Ragioneria, prolusione letta nella solenne apertura degli studi per l'anno scolastico 1880-1881 alla R. Scuola superiore di Commercio in Venezia*, Tip. Istituto Coletti, Venezia.
- BESTA F. (1897-98), *Contabilità di Stato, Prof. Fabio Besta*.
- BORGONOVÌ E. (2001), "La dimensione storica nella amministrazione pubblica", *Contabilità e Cultura Aziendale*, vol. 1, n.1.
- CAMODECA R. S. (2003), "Il contributo della ragioneria all'evoluzione della contabilità di Stato dall'unità al Regio Decreto 18 novembre 1923 n. 2440: osservazioni sulle scritture della ragioneria generale dello Stato", in *Atti del VI Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria*, Istituti Editoriali e Poligrafici Internazionali, Pisa-Roma.
- CASSANDRO P.E. (1979), *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino.
- CASSANDRO P.E. (1991), "Le teorie contabili da Luca Pacioli ai nostri giorni", in *Scritti vari*, Cacucci, Bari.
- CATTURI G. (1989), *Teorie contabili e scenari economico - aziendali*, Cedam, Padova.
- CATTURI G. (1993), "Evoluzione storica del conto come fonte di informazioni per le decisioni aziendali", in *Atti del Primo Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria*, Officine Grafiche Stianti, Firenze.
- CERBONI G. (1873), *Primi saggi di logismografia*, La Minerva, Firenze.
- CERBONI G. (1877), *Quadro di contabilità per le scritture in partita doppia della Ragioneria generale dello Stato*, Stamperia Reale, Roma.
- CINQUINI L., GIANNETTI R. e TENUCCI A. (2009), "Economia di guerra e cambiamenti nella contabilità: l'unificazione dei conti e della determinazione dei costi nell'esperienza della Commissione "Uniconti" (1941-42)", *Contabilità e Cultura aziendale*, vol. IX, n.1.
- D'ALVISE P. (1912), *Contabilità di Stato*, G. Barbera Editore, Firenze.
- FANTAPPIÈ C. (1995), "I conservatori toscani nell'età di Pietro Leopoldo: genesi e significato dell'istituto", in *Annali di storia dell'educazione*, n. 2.
- FERRARIS FRANCESCHI R. (1994), *Il percorso scientifico dell'economia aziendale. Saggi di analisi storica e dottrinale*, Giappichelli, Torino.
- GIANNESSE E. (1992), *Considerazioni introduttive sul metodo storico*, Giuffrè, Milano.
- LAPUCCI R. (2006), "Vicende storiche dall'epoca barocca all'Ottocento", in AA.VV., *Santa Maria degli Angiolini a Firenze. Dieci anni di restauri*, EDIFIR – Edizioni Firenze, Firenze.
- LAZZINI S. e PONZO S. (2006), "L'informativa contabile nella ragioneria pubblica tra il

XIX ed il XX Secolo secondo G. Cerboni e F. Besta”, in *Atti dell'VIII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, 2° Tomo, Rirea, Roma.

LIPARI C. (1993), “Profili storici comparati in tema di controllo economico nelle forme aziendali “pubbliche” e “private””, in *Atti del Primo Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria*, Officine Grafiche Stianti, Firenze.

LORUSSO B. (1922), *Ragioneria generale basata sul sistema delle funzioni di controllo economico*, Laterza, Bari.

MARAVIGNA F. (1930), “Le scritture complesse nelle aziende pubbliche”, *Rivista Italiana di Ragioneria*, ottobre-novembre.

MELIS F. (1950), *Storia della Ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Zuffi, Bologna.

MELIS F. (1960), “Osservazioni preparatorie al bilancio nei conti della Compagnia Farolfi, nel 1300”, in *Studi di ragioneria e tecnica economica*, Scritti in onore del Prof. Alberto Ceccherelli, Felice Le Monnier, Firenze.

MONETTI U. (1926), *Le Amministrazioni centrali dello Stato e l'ordinamento dei controlli. I Ministeri – Le Ragionerie centrali – La Ragioneria Generale dello Stato - La Corte dei Conti*, Utet, Torino.

ONIDA P. (1951), *Le discipline economico-aziendali*, Giuffrè, Milano.

OSTENC M. (1981), *La scuola italiana durante il fascismo*, Laterza, Roma-Bari.

PEZZOLI S. (1986), *Profili di Storia della Ragioneria*, Cedam, Padova.

SANI F. (2001), *Collegi, seminari e conservatori nella Toscana di Pietro Leopoldo*, La scuola, Brescia.

SANTINI P. (1887), “Frammenti di un libro di banchieri fiorentini scritto in volgare nel 1211”, *Giornale storico della letteratura italiana*, a. V, vol. X.

TOGNACCI G. (1930), *La Contabilità nello Stato*, Utet, Torino.

TURCO M. (1999), *I procedimenti di rilevazione contabile. Le origini storiche del conto e della Partita Doppia*, Rirea, Roma.

SPINEDI S. (1938), *Compendio di Contabilità di Stato*, Laterza, Bari.

VILLA F. (1840-1841), *La contabilità applicata alle Amministrazioni private e pubbliche*, Angelo Monti, Milano.

VILLA F. (1867), *Nozioni e pensieri sulla pubblica Amministrazione. Studi di economia e di contabilità applicati ai bisogni, ai mezzi ed alla gestione delle Amministrazioni pubbliche e dello Stato*, Bizzoni, Pavia.

VILLA F. (1870), *Elementi di amministrazione e contabilità*, Bizzoni, Pavia.

ZAPPA G. (1927), *Tendenze nuove negli Studi di Ragioneria*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano.

ZAPPA G. (1963), *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, Milano.