

Collana del Centro Universitario Studi Aziendali (CUSA)
“Quaderni di Ricerca Economico-Aziendale: Teoria e Casi”
coordinata da Marcantonio Ruisi (Università di Palermo)

Comitato scientifico

Andreas Michele (Università di Trento)
Baldarelli Maria Gabriella (Università di Bologna)
Costa Massimo (Università di Palermo)
Della Corte Valentina (Università di Napoli - Federico II)
Fortuna Fabio (Università Telematica N. Cusano - Roma)
Invernizzi Giorgio (Università L. Bocconi - Milano)
Liberatore Giovanni (Università di Firenze)
Meneguzzo Marco Giuseppe (Università di Roma “Tor Vergata”)
Ricciardi Antonio (Università della Calabria)
Rusconi Gianfranco (Università di Bergamo)
Sorci Carlo (Università di Palermo)

Comitato di Redazione

Bernini Francesca (Università di Pisa)
Ciao Biagio (Università Milano-Bicocca)
Cincimino Salvatore (Università di Palermo)
Garibaldi Roberta (Università di Bergamo)
Quarchioni Sonia (Università di Palermo)
Ruggiero Pasquale (Università di Siena)

La collana di quaderni di economia aziendale che qui presentiamo si offre quale opportunità per gli studiosi della disciplina di presentare alla comunità scientifica i risultati della propria attività di ricerca secondo una prospettiva – lato sensu - metodologica che in via complementare tenda prevalentemente ad affiancare alla riflessione teorica, l'evidenza empirica di specifici casi di studio. Le pagine dei quaderni, ancorché testimoni dello sforzo di ricerca degli autori, non offriranno necessariamente considerazioni compiute, piuttosto potranno anche presentarsi come prime conclusioni, o comunque come asserzioni meritevoli di ulteriore riflessione. Nella direzione di arricchire lo studio condotto e auspicabilmente di migliorarne i risultati, si è ritenuto opportuno concepire la collana secondo la logica del “canale aperto”, cioè di una possibile interlocuzione scientifica degli autori con i lettori del testo, i quali potranno con gli stessi confrontarsi utilizzando l'indirizzo di posta elettronica che verrà messo a loro disposizione.

Il nostro auspicio è quello che la collana possa rappresentare davvero un'occasione, soprattutto per i giovani studiosi, di sistematizzare i propri sforzi di ricerca avendo a disposizione un supporto che superi i limiti imposti dall'economia di spazio che una rivista o un

volume di proceeding congressuali inevitabilmente comportano.

Nel ricordare che la responsabilità ultima dei contenuti di ogni lavoro ricade eminentemente sugli autori delle ricerche, si vuole manifestare la volontà di accogliere anche volumi collettanei, con contributi molteplici elaborati e proposti intorno ad un tema, ad ogni modo preferibilmente sviluppati secondo il sinergico connubio di speculazione teorica ed osservazione di campo.

Ad maiora!

Marcantonio Ruisi

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

Il volume è stato sottoposto a un referaggio secondo le modalità del processo Double Blind Review (doppio referaggio anonimo): il coordinatore della collana nomina tra i membri del comitato scientifico un responsabile del processo di revisione e due revisori all'interno dell'elenco dei reviewer della collana. Il responsabile del processo viene incaricato di ricevere il lavoro e di trasmetterlo ai due revisori prescelti. Il processo di referaggio si basa sull'assoluto rapporto di anonimato tra autore e revisori e si conclude entro due mesi dalla presentazione del volume. I revisori sono proposti dal coordinatore e dagli altri membri del comitato scientifico tra i professori ordinari e associati e tra i ricercatori (a tempo indeterminato e determinato) delle discipline economico aziendali appartenenti all'ordinamento accademico italiano e internazionale aventi ruoli equipollenti rispetto agli studiosi nazionali.

Il volume ha inoltre beneficiato dei sostegni del Dipartimento di Giurisprudenza, Economia e Scienze Umane (DIGIES) dell'Università degli Studi "Mediterranea" di Reggio Calabria.

Giuseppe Valenza

**Bilancio dello Stato italiano
e contesti socio-economici**

Un'analisi evolutiva in chiave economico-aziendale

Presentazione di
Massimo Costa





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3429-0

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

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

I edizione: giugno 2020

A mio padre

- 13 *Presentazione*
di Massimo Costa
- 17 *Introduzione*
- 23 **Capitolo I**
Il bilancio dello Stato nel sistema delle aziende e delle amministrazioni pubbliche
1.1. Lo Stato come azienda, 23 – 1.2. Mutamenti del contesto socio-economico e delle funzioni della pubblica amministrazione, 32 – 1.3. Il *New Public Management*, 36 – 1.4. Dal *New Public Management* alla *Public Governance*, 43 – 1.5. Prospettive di *accountability*, 49 – 1.6. Il bilancio dello Stato e le relazioni con il sistema delle aziende pubbliche, 56
- 59 **Capitolo II**
Programmazione, bilancio dello Stato e contesti socio-economici di relazione
2.1. La programmazione economica degli Stati, 59 – 2.2. Il bilancio di previsione dello Stato, 68 – 2.3. Bilancio dello Stato e finanza pubblica neutrale, 74 – 2.4. Bilancio dello Stato e finanza pubblica attiva, 77 – 2.5. Bilancio dello Stato e aziendalizzazione della pubblica amministrazione, 81 – 2.6. Bilancio dello Stato e *governance* economica europea, 88 – 2.7. Uno schema per l'analisi delle relazioni fra i sistemi di bilancio dello Stato e i contesti socio-economici di relazione, 91
- 93 **Capitolo III**
Il bilancio dello Stato nel contesto della finanza pubblica neutrale
3.1. Premessa, 93 – 3.2. Il bilancio pre-unitario quale strumento accertativo-contabile e di rendicontazione, 93 – 3.3. La riforma Cavour del 1853 e le integrazioni normative di Oytana del 1859: il criterio di classificazione delle entrate e delle spese secondo "continuità" e l'introduzione della partita doppia, 97 – 3.4. La legge Cambray-Digny del 1869: l'istituzione della Ragioneria Generale dello Stato e le influenze della *logismografia* del Cerboni, 103 – 3.5. La legge Magliani del 1883: la classificazione dei valori del bilancio secondo criteri patrimoniali, 108 – 3.6. La riforma De Stefani del 1923, fra riorganizzazione amministrativa e riorganizzazione della disciplina di contabilità pubblica, 113

123 Capitolo IV

Il bilancio dello Stato nel contesto della finanza pubblica attiva

4.1. Premessa, 123 – 4.2. La legge Curti del 1964: verso un bilancio dello Stato concepito come strumento di programmazione, 123 – 4.3. La legge Stammati del 1978: l'ampliamento dell'orizzonte di programmazione con l'introduzione del bilancio di previsione pluriennale, 132 – 4.4. La legge Amato del 1988: il potenziamento della funzione di programmazione con l'introduzione del Documento di Programmazione Economica e Finanziaria (DPEF), 145

153 Capitolo V

Il bilancio dello Stato nel contesto dell'aziendalizzazione della pubblica amministrazione

5.1. Premessa, 153 – 5.2. La legge Ciampi del 1997: la riforma "aziendalistica", 154 – 5.3. La riforma Amato del 1999: innovazioni per un più efficace controllo dei meccanismi di spesa, 173 – 5.4. La riforma Tremonti del 2009: verso una maggiore efficacia dell'azione dello Stato e più elevati livelli di efficienza nell'impiego delle risorse pubbliche, 175 – 5.5. La legge 7 aprile 2011, n. 39 e il potenziamento del bilancio di cassa, 192

195 Capitolo VI

Il bilancio dello Stato nel contesto della governance economica europea

6.1. Premessa, 195 – 6.2. Il trattato di Maastricht (1992) e i primi vincoli di convergenza comunitaria, 197 – 6.3. Il Patto di Stabilità e Crescita (1997): il bilancio dello Stato come strumento per il monitoraggio degli equilibri di finanza pubblica, 200 – 6.4. Il *Six pack* (2011): il potenziamento del Patto di Stabilità e Crescita e del monitoraggio delle politiche di bilancio nazionali, 204 – 6.5. Il Meccanismo Europeo di Stabilità e il *Fiscal compact* (2012): il fondo salva stati e la *golden rule* del pareggio di bilancio, 205 – 6.6. Il *Two pack* (2013) e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio nazionali, 208 – 6.7. Il semestre europeo (2011) per il coordinamento delle politiche nazionali di bilancio e di finanza pubblica, 210 – 6.8. Un nuovo documento di programmazione per il coordinamento della politica di bilancio nazionale da parte degli organismi europei: il Documento di Economia e Finanza (2011), 215 – 6.9. Il dettato costituzionale in materia di bilancio dello Stato e l'introduzione del pareggio di bilancio (2012), 217

223 Capitolo VII

La proposta di un quadro sinottico per l'interpretazione dell'evoluzione del bilancio dello stato italiano alla luce dei contesti economico-sociali di relazione

7.1. Contesti socio-economici di relazione e bilancio dello stato italiano: la proposta di un quadro sinottico, 223 – 7.2. Quadro sinottico interpretativo del bilancio dello stato italiano nel contesto della finanza pubblica neutrale, 224 – 7.3. Quadro sinottico interpretativo del bilancio dello stato italiano nel

contesto della finanza pubblica attiva, 226 – 7.4. Quadro sinottico interpretativo del bilancio dello stato italiano nel contesto dell'aziendalizzazione della pubblica amministrazione, 227 – 7.5. Quadro sinottico interpretativo del bilancio dello stato italiano nel contesto della *governance* economica europea, 229 – 7.6. Considerazioni di sintesi, 231 – 7.7. Dalla rigidità assoluta ad una moderata flessibilità dei vincoli di bilancio sotto la spinta delle forti sollecitazioni della crisi sistemica in atto, 235

239 *Conclusioni*

249 *Appendice 1*

Il ciclo di programmazione dello Stato italiano

253 *Appendice 2*

I documenti di programmazione

1. Il Documento di Economia e Finanza (DEF), 253 – 1.1. *Programma di Stabilità*, 255 – 1.2. *Analisi e tendenze della finanza pubblica*, 260 – 1.3. *Programma Nazionale di Riforma*, 266 – 2. Gli Allegati al DEF, 267 – 3. La Nota di aggiornamento al DEF, 274

277 *Appendice 3*

La nuova legge di bilancio unificata

283 *Appendice 4*

Struttura del bilancio, classificazione dei valori e quadro generale riassuntivo

1. La struttura del bilancio dello Stato, 283 – 2. La classificazione delle entrate, 283 – 3. La classificazione delle spese, 285 – 4. Il quadro generale riassuntivo, 296

301 *Bibliografia*

321 *Documenti*

325 *Dizionari ed Enciclopedie*

Presentazione

di Massimo Costa¹

La monografia in oggetto, soffermandosi solo sul titolo, almeno ad una lettura superficiale, potrebbe essere scambiata per una “semplice” trattazione istituzionale sul bilancio dello Stato.

Già di per sé questa sarebbe opera meritoria, perché la materia è oggetto di continui interventi normativi, ed una trattazione sistematica oggi avrebbe non pochi vantaggi: una trattazione unitaria e aggiornata che funga da quadro sinottico di una normativa di per sé complessa; un inquadramento della materia all'interno del settore scientifico dell'Economia aziendale; un'elaborazione sistematica che presenta elementi di originalità.

La monografia dello studioso è certamente “anche” questo, ma non solo. Su questi aspetti, peraltro degni di nota, sia consentita pure qualche considerazione.

Intanto, quando si parla di elaborazione originale, si intende che – come è noto a chiunque abbia tentato un'operazione del genere – la sistematizzazione impone di per sé la fissazione di categorie concettuali generali frutto di un'elaborazione scientifica, soprattutto quando la ricerca su temi specialistici offre quotidianamente un quadro assai frammentato.

Poi, quando si dice che la materia è inquadrata nell'Economia aziendale, si evidenzia che la materia del bilancio dello Stato, dominata dalla “norma” di diritto amministrativo, non conduce mai ad una reale comprensione del sistema delle norme in esame se non si va ai fenomeni amministrativi sottostanti. Comprensione dei fenomeni che solo l'impianto economico-aziendale può dare, e non anche approcci soltanto giuridici, o economico-general, di scienza dell'amministrazione o sociologici generali. Il testo è quindi di “Ragioneria pubblica” (come comparto dell'Economia aziendale) e non di “Contabilità di Stato” (come comparto

¹ Professore Ordinario di Ragioneria, Università degli Studi di Palermo.

del Diritto amministrativo), presidiando alla nostra disciplina un tema di centrale importanza nell'economia delle aziende pubbliche.

Infine, si dice che il testo ha natura "generale", perché le norme che regolano la materia in oggetto, non sono soltanto "interpretate" alla luce del paradigma economico-aziendale, ma "messe a sistema", viste nella loro globalità e nelle finalità complessive che detto sistema assume.

L'Autore non vuole perdere di vista questa natura istituzionale del testo e, laddove non strettamente indispensabile alla questione di ricerca o al discorso economico-aziendale, non ha per questa ragione rinunciato a trattare anche dei temi più tecnici, servendosi a piene mani a tale scopo delle *Appendici*, dove dimostra di sapersi "sporcare le mani", padroneggiando gli aspetti più tecnico-professionali del tema oggetto di trattazione.

E tuttavia – come si diceva – questo è solo un aspetto, neanche così centrale, del tema svolto. La monografia, infatti, presenta un oggetto specifico, una questione di ricerca a nostro avviso molto più interessante. Essa è data più esattamente dall'investigazione del legame tra il sistema in oggetto e il contesto politico, sociale ed economico di relazione, secondo un'esplicita visione neo-istituzionalista e di *new accounting history*. Lo sforzo del testo, quindi, è duplice: da un lato trovare il *fil rouge* delle diverse ondate legislative che si sono susseguite, dall'altro legare questo filo ai contesti di relazione nei quali di volta in volta l'azienda-stato italiana è stata inserita.

Il legame neo-istituzionale tra sistema di riferimento e contesto di relazione impone all'Autore una trattazione esplicitamente interdisciplinare (senza per questo perdere il *focus* economico-aziendale di cui si è detto): sono di volta in volta la politica, l'economia, il diritto, forse anche il clima antropologico-culturale, a dare ragione delle principali logiche ispiratrici delle grandi riforme che si sono registrate nella nostra storia. In questo appaiono considerevoli lo sforzo di sintesi e i risultati rispetto ad un panorama che si sarebbe potuto rivelare di estrema complessità.

Il fatto poi che tale contesto non sia un dato immutabile ma soggetto a fasi strutturali e congiunturali, anche piuttosto ampie, ha portato l'Autore a condurre la propria ricerca in modo diacronico, dalla formazione dello Stato italiano ad oggi, ricorrendo pertanto alla neo-storia di cui sopra si diceva; il tutto non fine a sé, giacché la ricerca non ha certo oggetto storiografico, ma come vero e proprio “metodo” di comparazione intertemporale. La storia come metodo, infatti, grazie ai modelli passati, consente di gettare sempre nuova luce sui modelli attuali e, addirittura, di anticipare quelli in divenire.

Il risultato saliente appare quello di avere individuato almeno quattro fasi principali (a tacere delle sottofasi interne). La prima è quella dello stato neutrale delle origini, la seconda quello dello stato che potremmo dire keynesiano di una lunga fase di transizione, la terza quella della cd. aziendalizzazione dello Stato (con il *New Public Management*), la quarta quella della svolta “europea”, con il suo portato di “stabilità” e, in buona sostanza, di “austerità”, che dura tuttora. Non si entra più di tanto nel merito di queste quattro fasi, per le quali non può che rinviarsi alla monografia stessa. Ci si limita a evidenziare come il testo sembra cogliere segnali deboli, ancorché ancora incerti, di un ulteriore cambio di fase prossimo venturo.

Stiamo dunque assistendo al traghettamento verso una nuova storia del bilancio dello Stato? Se sì, quale? C'è un legame tra questa svolta in atto e la radicale, imminente, conversione alla contabilità economico-patrimoniale? Solo il tempo potrà darci una risposta affidabile, ma certamente, nel tempo, le riflessioni contenute in questa monografia contribuiscono ad attrezzarci per una più matura comprensione delle dinamiche correnti, fino – forse – ad anticiparle e magari, perché no, a guidarle. Solo da una comprensione delle grandi trasformazioni in corso, infatti, non se ne resta travolti. Come dicevano gli antichi stoici: *fata volentem ducunt, nolentem trahunt*.

Introduzione

La materia del bilancio dello Stato italiano è stata oggetto, nel corso del tempo, di un'evoluzione caratterizzata da riforme e regolamentazioni ricche di contenuti. Nato per tenere sotto controllo il patrimonio dello Stato e per “rendicontare” sull'operato del soggetto pubblico nella gestione del pubblico denaro, il bilancio dello Stato con il trascorrere del tempo ha ampliato radicalmente le proprie funzioni. Molteplici fasi, scandite dai vari contesti politici, economici e sociali ne hanno caratterizzato l'evoluzione. Oggi, il bilancio dello Stato rappresenta non soltanto uno strumento di natura “accertativo-contabile”, ma anche e soprattutto il principale strumento di programmazione economica e finanziaria a disposizione dei Governi per il perseguimento di obiettivi economici e sociali.

La presente trattazione ha per oggetto, dunque, il bilancio dello Stato italiano, e si incardina nel contesto disciplinare dell'Economia aziendale, definita da Gino Zappa negli anni Venti del secolo scorso come «la scienza che studia le condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita delle aziende»¹. Da una prospettiva economico-aziendale, il bilancio dello Stato non è un mero documento contabile, ma è concepito come uno strumento di *programmazione*, ovvero come strumento funzionale alla definizione degli obiettivi dell'azienda-Stato. Al contempo, esso svolge anche una funzione di *guida*, poiché in grado di orientare il comportamento delle unità amministrative verso obiettivi pianificati. Infine, il sistema di bilancio statale, inteso come strumento economico-aziendale, deve essere anche funzionale alla *valutazione della performance* dell'organizzazione e delle unità che la compongono, attraverso la determinazione del grado di

¹ ZAPPA G. (1927), *Tendenze nuove negli studi di ragioneria. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano, p. 30.

raggiungimento degli obiettivi, secondo criteri di efficacia e di efficienza.

L'obiettivo di ricerca di questo lavoro mira ad analizzare l'evoluzione del bilancio dello Stato italiano, in relazione alle influenze dei principali contesti che hanno inciso sui suoi mutamenti. La ricerca vuole mettere in evidenza le relazioni esistenti fra i contesti politici, economici, sociali e le funzioni assegnate al bilancio dello Stato; in particolare, le relazioni più "profonde" e meno esplicite, ma forse per questo le più pervasive per comprendere come vi sia un collegamento diretto fra un contesto economico-sociale di relazione ed una specifica configurazione del sistema di bilancio statale. La domanda di ricerca, pertanto, è la seguente: *come muta il bilancio dello Stato al mutare dei fattori di contesto politici, economici e sociali?*

I risultati della ricerca mostrano come nel contesto della *finanza pubblica neutrale*, il bilancio dello Stato sia essenzialmente uno strumento di rendicontazione. Con il passaggio al contesto della *finanza pubblica attiva*, il bilancio pubblico diventa uno strumento a servizio della programmazione economica. Successivamente, nel contesto dell'*aziendalizzazione della pubblica amministrazione*, il bilancio si arricchisce di funzioni volte a garantire l'efficacia dell'azione statale e l'efficienza nell'impiego delle risorse pubbliche. Da ultimo, vi sono le influenze del contesto della *governance economica europea*, in cui il bilancio dello Stato è concepito come strumento di finanza pubblica, il cui fine è garantire l'equilibrio dei saldi finanziari dello Stato. Il *fil rouge* che lega lo sviluppo del lavoro è, dunque, il continuo "balzo" dai contesti al bilancio, e viceversa.

Il presente lavoro è strutturato in sette parti, ognuna corrispondente ad un capitolo.

Il primo capitolo introduce alcuni concetti teorici sulle aziende pubbliche, al fine di definire il quadro concettuale entro cui il bilancio dello Stato si contestualizza. Il capitolo affronta l'analisi dei principali cambiamenti che hanno riguardato le amministrazioni pubbliche negli ultimi decenni, anche in termini di *accountability* e alla luce dei paradigmi del *New Public Management* e della *Public Governance*. Si mettono in evidenza,

inoltre, le relazioni fra il bilancio dello Stato e il sistema delle aziende pubbliche.

Il secondo capitolo intende delineare i caratteri generali della programmazione economica e del bilancio di previsione. Sono definite, inoltre, le peculiarità e le funzioni del bilancio pubblico nei differenti contesti socio-economici di relazione.

Nel terzo capitolo si entra nel merito dell'evoluzione del bilancio dello Stato italiano nel contesto della finanza pubblica neutrale. Partendo dall'analisi del bilancio pre-unitario, ci si sofferma sulle principali riforme del periodo, fino alla riforma De Stefani del 1923, che "consegna" una configurazione del sistema di bilancio che verrà mantenuta fino al secondo dopoguerra.

Nel quarto capitolo si affronta l'analisi dell'evoluzione del bilancio con riguardo al contesto della finanza pubblica attiva. La riforma che "inaugura" questa fase è data dalla legge Curti del 1964, mentre la legge Amato del 1988 chiude il contesto in parola.

Il quinto capitolo si sofferma sull'analisi del bilancio dello Stato alla luce del contesto dell'aziendalizzazione della pubblica amministrazione. La prima riforma del periodo si ha con la legge Ciampi del 1997, mentre l'ultima riforma è databile al 2011.

Il sesto capitolo illustra i lineamenti della politica di bilancio dello Stato alla luce della *governance* economica europea. Ci si sofferma, dunque, sui principali trattati e regolamenti sovranazionali che influenzano la politica di finanza pubblica dello Stato italiano nel quadro dell'Unione europea.

Infine, il settimo capitolo propone una sintesi dei contenuti dei precedenti capitoli, definendo un quadro sinottico utile per un'interpretazione sintetica e schematica della ricerca oggetto della presente trattazione.

Nelle conclusioni si propongono alcune considerazioni critiche sull'attuale sistema di bilancio dello Stato italiano, e si riflette sulle possibili direttrici future di evoluzione.

Alcune appendici sono incluse alla fine della trattazione con l'obiettivo di esporre contenuti e argomenti specialistici. Si è deciso di ricorrere a queste appendici per non appesantire

l'esposizione dell'oggetto privilegiato della ricerca, ovvero l'analisi delle relazioni fra contesti e caratteri del bilancio dello Stato.

La trattazione può essere ricondotta a due approcci di sviluppo. Il primo è quell'*istituzionalismo*, che si propone di spiegare i fenomeni economico-sociali alla luce dei contesti istituzionali di riferimento. Il secondo è riconducibile al filone della *New Accounting History*, che interpreta i fenomeni amministrativi in rapporto al contesto nel quale essi si manifestano, cogliendone le relazioni attraverso l'analisi della complessità dei fattori che li caratterizzano. La ricerca, in tal senso, non vuole rappresentare una mera descrizione dei caratteri e delle funzioni del bilancio dello Stato; piuttosto, cerca di spiegare come dati fattori di contesto creino le condizioni per il "rinnovamento" delle funzioni e della struttura del bilancio. In altri termini, il bilancio è visto come il "prodotto" di uno specifico contesto socio-economico di relazione oppure, specularmente, esso è concepito come il risultato del suo adattamento – in senso evolucionistico – ai mutamenti delle condizioni "ambientali".

Ai fini dello sviluppo del presente lavoro sono stati adottati più metodi di ricerca. La scienza economico-aziendale, infatti, implica l'adozione di diversi metodi di ricerca che possono essere utilizzati e fra loro combinati per indagare i fenomeni economico-aziendali, in virtù del liberismo/pluralismo metodologico, che rappresenta il patrimonio genetico dell'Economia aziendale².

Anzitutto, è stata condotta una *ricerca sistematica*, attraverso la quale si rielaborano conoscenze già esistenti al fine di contestualizzarle e sistematizzarle in un *corpus* scientifico unitario³.

² Come afferma Zappa, «ad ogni ricerca i metodi debbono appropriarsi e debbono con particolari adattamenti affrontare le varie concrete difficoltà di investigazione». ZAPPA G. (1927), *op. cit.*, p. 12. La concezione metodologica di Zappa sembra sposare, in particolare, il pluralismo metodologico eclettico, in cui *più* metodi possono essere fra loro combinati in maniera armonica. Sul punto, si rimanda a: LIPARI C. (2002), *Istituzioni di Ragioneria*, Università degli Studi di Palermo, a.a. 2002/03, p. 110; VALENZA G. (2020), *Epistemologia e metodologia nelle discipline aziendali. Analisi storico-evolutiva attraverso i principali autori di Ragioneria ed Economia aziendale*, Rirea, Roma.

³ MASI V. (1961), *Filosofia della ragioneria*, Tamari, Bologna, p. 79.