

ARTÍCULOS DOCTRINALES / ARTICLES

ORIGINI E SVILUPPI DEL GIORNALMASTRO NELL'ITALIA
DELL'OTTOCENTO

Stefano Coronella

Università Parthenope di Napoli

Correo-e: stefano.coronella@tin.it - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-1743-3921>

By agreement between Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale (RIREA) and De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad, this article is published simultaneously in both journals.

Cómo citar este artículo/Citation:

Coronella S. (2019). Origeni e sviluppi del giornalmastro nell'Italia dell'Ottocento. *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 16 (1), 7-30. doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v16i1.342>

Sommario: Il giornalmastro (il Journal-Grand-Livre), un innovativo e geniale registro contabile derivante dalla fusione del libro giornale e del libro mastro inventato da Edmond Degrange ai primi dell'Ottocento, è stato di fondamentale importanza per la modernizzazione della contabilità. Attraverso di esso, infatti Degrange ha aperto la strada all'utilizzo e favorito l'affermazione della partita doppia di tipo "sintetico" e dei conti "sinottici" dopo secoli di adozione della partita doppia di tipo "analitico". Peraltro, il giornalmastro ha suscitato pure un notevolissimo interesse tra gli studiosi ed i professionisti, tanto che numerose sono le applicazioni contabili apparse nell'Ottocento che si basano sulla sua logica. La possibilità di "sintetizzare" i conti e ridurre il numero dei registri da utilizzare ideata dal Degrange ha spinto infatti molti autori a proporre nuovi procedimenti e congegni contabili basati su un registro di tipo sintetico. In Italia le più importanti applicazioni contabili di quel periodo – fra cui anche la Logismografia di Giuseppe Cerboni, utilizzata per quindici anni come metodologia delle scritture dello Stato italiano – devono la propria esistenza alla rivoluzionaria invenzione del giornalmastro. Scopo del presente lavoro è pertanto quello di individuare le applicazioni contabili che in Italia sono "derivate", in maniera più o meno evidente, dal giornalmastro, evidenziandone le analogie e le differenze rispetto a quest'ultimo. Ciò ci consente anzitutto di evidenziare il concreto contributo di Edmond Degrange allo sviluppo della tecnica contabile in Italia – contributo che, per lungo tempo, è in realtà stato sottovalutato se non addirittura dimenticato – nonché di "mappare" lo stato della tecnica contabile italiana alle soglie del XX secolo. A tale fine sono state accuratamente esaminate tutte le opere di ragioneria apparse in Italia dalla divulgazione del giornalmastro (avvenuta nel 1804) a tutto il XIX secolo e, per tutte quelle per le quali si è riscontrata una "base" tecnica riconducibile al giornalmastro, è stata poi effettuata un'attenta analisi comparativa. Il lavoro è suscettibile di ulteriori approfondimenti in particolare per quanto riguarda un'analoga indagine in altri Paesi.

Parole chiave: *Giornalmastro, Edmond Degrange, Logismografia, Statmografia, Scrittura doppia sintetica*

ORÍGENES Y DESARROLLO DEL DIARIO LIBRO-MAYOR
EN ITALIA EN EL SIGLO XIX

Resumen: El Libro diario libro-mayor (Journal-Grand-Livre) fue un nuevo e ingenioso instrumento contable inventado por Edmond Degrange a principios del siglo XIX. Desplegó un diario más un libro mayor combinado en un registro que se considera que ha contribuido a la modernización de la contabilidad. De hecho, el diario libro-mayor estableció la contabilidad por partida doble sintética y las cuentas "sinópticas" que finalmente suplantaron el método de doble entrada "analítico". Un dispositivo de este tipo vale la pena señalar en la medida en que se difundió entre académicos y expertos y muchas aplicaciones contables se derivarían de su lógica a partir de entonces. De hecho, otros dispositivos de contabilidad emplearían menos registros para sintetizar las cuentas involucradas, y así volver a rastrear el funcionamiento del diario libro-mayor de Degrange. El principal ejemplo de este tipo de moda en ese período es la logismografía de Giuseppe Cerboni, que había estado en uso durante 15 años como la metodología de contabilidad del Estado italiano. El objetivo de este trabajo es seleccionar las apli-

caciones contables del diario libro-mayor, centrándose así en cualquier característica “derivada” que posean y comparando las similitudes / diferencias existentes entre dichos dispositivos contables. El trabajo contribuye a recuperar el papel desempeñado por Edmond Degrange en la esfera italiana, ya que hasta ahora ha sido descuidado por los historiadores contables. Además, proporciona un marco de referencia de la técnica contable italiana a principios del siglo XX. El documento se basa en el examen de las obras contables que se publicaron en Italia después de la invención del diario libro-mayor (es decir, desde 1804 hasta finales del siglo XIX) o que expuso la técnica misma de un dispositivo francés de este tipo para realizar análisis comparativos. El trabajo abre la puerta a los análisis comparativos internacionales.

Palabras clave: *Diario libro-mayor, Edmond Degrange, Logismografía, Statmografía, Partida doble sintética*

ORIGINS AND DEVELOPMENT OF THE JOURNAL-LEDGER IN ITALY IN THE XIX CENTURY

Abstract: The journal-ledger (Journal-Grand-Livre) was a new and ingenious accounting device invented by Edmond Degrange at the beginning of the 19th century. It deployed a journal plus a ledger blended into one register which is deemed to have contributed to the modernization of the accounting bookkeeping. Indeed, the journal-ledger set forth the “synthetic” double-entry bookkeeping and “synoptic” accounts which finally supplanted the “analytical” double-entry method. Such a device is worth noting insofar as it was diffused throughout scholars and experts and many accounting applications would stem from its logic henceforth. Indeed, further accounting devices would employ less registers in order to synthesize the accounts involved, thus retracing the functioning of Degrange’s journal-ledger. The main example of such a fashion in that period is the Logismography by Giuseppe Carboni, which had been in use for 15 years as the Italian State accounting methodology. This work aims at singling out accounting applications of the journal-ledger, thus focusing on any “derived” features they posit and by comparing the existing similarities/differences between such accounting devices. The work contributes in retrieving the role played by Edmond Degrange in the Italian arena, as he has been neglected from accounting historians so far. Moreover it provides a frame of reference of the Italian accounting technique at the beginning of the 20th century. The paper builds upon the examination of accounting works which either had been released in Italy after the invention of the journal-ledger (that is from 1804 to the end of the 19th century) or posited the very technique of such a French device in order to perform comparative analyses. The work opens the door to international comparative analyses.

Keywords: *Journal-ledger, Edmond Degrange, Logismography, Statmography, Synthetic bookkeeping*

Copyright: (c) 2019 Stefano Coronella. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

1. Premessa

L'Ottocento, ed in particolare la sua seconda metà, è stato un secolo particolarmente prolifico per la ragioneria italiana.

In questo periodo sono state infatti poste le basi per la nobilitazione tecnica, scientifica e professionale della disciplina (Coronella, 2018).

Tuttavia, fino all'unità del Paese, gli scrittori francesi hanno avuto un notevole e fondamentale influsso sullo sviluppo della materia contabile in tutta la penisola (Brambilla, 1901, 95).

Tra di essi spicca, in particolare, Edmond Degrange il quale – in verità non solo in Italia – ha imposto la sua teorica dei “cinque conti generali” ed il connesso strumento contabile rappresentato dal “giornalmastro” monopolizzando di fatto i contenuti degli scritti di ragioneria di quel periodo.

Peraltro, non vi è dubbio che l'introduzione del giornalmastro abbia rappresentato una vera e propria “rivoluzione” per la tecnica scritturale. Una rivoluzione che segna un vero e proprio punto di rottura tra il periodo della contabilità “tradizionale”, basata sulla partita doppia analitica, e quello della contabilità “moderna”, basata sulla partita doppia sintetica (Coronella, 2014, 24-25).

Ciò nonostante, il contributo di Edmond Degrange è stato spesso sottovalutato e, con il passare del tempo, se ne è persa addirittura la memoria.

Eppure, se analizziamo attentamente le numerose applicazioni contabili, note e meno note, che sono state proposte in Italia nell'Ottocento, emerge chiaramente come l'impronta dell'autore francese sia ponderosa e come egli abbia quindi contribuito a modernizzare la ragioneria ed a favorire, seppure indirettamente, anche la successiva ed inusitata crescita della disciplina alla fine dell'Ottocento.

Questo è quanto si pone di evidenziare il presente lavoro, come sarà meglio specificato nel paragrafo che segue.

2. Obiettivo del lavoro e metodologia seguita

Il presente lavoro si pone l'obiettivo di individuare il contributo, diretto ed indiretto, che Edmond Degrange – tramite l'invenzione del giornalmastro – ha fornito alla crescita della tecnica contabile italiana.

Ciò attraverso l'individuazione ed il commento delle applicazioni scritturali che in Italia sono “derivate”, in maniera più o meno evidente, dal giornalmastro, appalesandone le analogie e le differenze rispetto a quest'ultimo.

Questo, peraltro, consente di “fotografare” lo stato della tecnica contabile italiana alle soglie del XX secolo, periodo – lo si è evidenziato – in cui la disciplina ha registrato il suo maggior sviluppo, sia a livello scientifico che operativo.

A tale fine sono state accuratamente esaminate tutte le opere di ragioneria apparse in Italia dalla divulgazione del giornalmastro (avvenuta nel 1804) a tutto il XIX secolo e, per tutte quelle per le quali si è riscontrata una “base” tecnica riconducibile al giornalmastro, è stata poi effettuata un'attenta analisi comparativa.

3. La “rivoluzione” del giornalmastro

L’invenzione del giornalmastro – altresì noto come “giornal-mastro”, “giornale-mastro” o “giornale-maestro” – è da attribuire a Edmond Degrange (padre) ⁽¹⁾.

Egli infatti nel lontano 1804, ovvero ormai più di due secoli fa, presentò al pubblico tale innovativo e geniale ritrovato contabile (il “Journal-Grand-Livre”) ⁽²⁾.

Peraltro, fatto decisamente strano, il giornalmastro si è diffuso – anche nel suo Paese d’origine – sotto il nome di “metodo americano” o di “giornalmastro all’americana”, pur essendo stato ideato da un francese e, a ben guardare, non avendo neppure avuto oltreoceano una diffusione maggiore che altrove (Bellini, 1909, IX e XI) ⁽³⁾.

Ciò posto, non vi è dubbio che si tratti di una delle più geniali pratiche di registrazione che il commercio abbia saputo escogitare (Bellini, 1909, IX) la quale, ancora oggi, costituisce la base di ogni contabilità (Amaduzzi Ant., 1996, 46).

In effetti, sebbene il principio di funzionamento del giornalmastro sia lo stesso della partita doppia tradizionale, che è stata in auge fino ad allora sin dal basso medioevo, la novità rivoluzionaria connessa a tale strumento contabile risiede nel fatto che la duplice serie di conti tipica della scrittura doppia, invece che essere esposta mediante un mastro tradizionale (registrazione sistematica) e un giornale (registrazione cronologica), viene raccolta in forma sinottica o tabellare su un unico libro che è, al contempo, un registro sistematico e

⁽¹⁾ Edmond Degrange (padre) è nato a Bordeaux nel 1763 ed è morto presumibilmente nel 1826 (ma sulla data di nascita e di morte non c’è concordanza di opinioni in quanto mancano riferimenti precisi, così come è sconosciuta la località in cui lo stesso è deceduto). Invero, nonostante la diffusione e la notorietà dei suoi scritti, le notizie biografiche disponibili su di lui sono estremamente scarse. Si sa solo che, fin da giovane, si dedicò all’attività commerciale. Inoltre, che fu uno dei partigiani della rivoluzione del 1789, nonché amico e compatriota dei Girondini. Per tale motivo venne arrestato ma sfuggì alla ghigliottina in seguito alla crisi del 9 Termidoro (24 luglio 1794) che decretò la caduta di Robespierre. Proprio dall’esperienza maturata nel settore commerciale, e poiché era solito dilettarsi nella tenuta della propria contabilità, scaturì la sua opera con l’innovativa teorica dei “cinque conti generali”. Essa, pur avendo radici lontane nel tempo, in qualche modo riconducibili ai lavori di Jacques Savary, Claude Irson, Mathieu De La Porte, Samuel e Jean Pierre Ricard, Bertrand François e Nicolas Barrème, Pierre Giraudeau (Ceccherelli, 1915, 77; Melis, 1950, 721-722; Antonelli, 2014, 58-59) solo con Degrange si materializzò concretamente in quanto egli riuscì a sistematizzare brillantemente i principi esposti dai suoi predecessori e a ridurre a cinque (“merci”, “denaro”, “effetti da ricevere”, “effetti da pagare”, “profitti e perdite”) i “conti generali” intimamente correlati con gli “oggetti principali del commercio” (Masi, 1997, 245-248; Antonelli e Rossi, 2013, 95-97; Antonelli, 2015, 83). Alla sua morte lasciò il testimone a suo figlio, che portava il suo stesso nome, e, com’è noto, la dinastia dei Degrange influenzò per un intero secolo la tenuta della contabilità in numerosi Paesi europei, Italia compresa. Peraltro, lo si vuole segnalare, il cognome che appare nelle sue opere è privo della “s” finale (Degrange), mentre questa compare, stranamente, da un certo punto in poi nelle pubblicazioni curate dal figlio (CORONELLA, 2008, 116).

⁽²⁾ La presentazione al pubblico avvenne con un supplemento di 46 pagine (Degrange, 1804) che costituisce un’appendice alla sua opera principale intitolata “La tenue des livres rendue facile” apparsa in prima edizione nel 1795 (Degrange, 1795). Nel 1809 Degrange pubblicò una seconda edizione di questa appendice. In seguito l’autore scelse di “integrare” tali pagine direttamente all’interno del testo, pertanto nelle edizioni successive de “La tenue des livres rendue facile” i contenuti del “supplemento” si ritrovano nel corpo dell’opera principale. Peraltro, lo si vuole segnalare, almeno in Italia, solo quasi un secolo dopo è stata inequivocabilmente riconosciuta tale paternità. Infatti, nella seconda metà del XIX secolo nel nostro Paese si discuteva ancora su chi ne fosse l’ideatore e, in molti, attribuirono il merito della sua invenzione ad altri autori francesi di epoca successiva (Gitti, 1878, 17). Ciò anche perché i numerosi autori che ne hanno illustrato i contenuti – per esempio Trémery (Trémery, 1840, 208 ss) e Deplanque (Deplanque, 1844, 515 ss) – mai hanno scritto il nome di colui da cui avevano attinto. In realtà è sufficiente confrontare i loro scritti con quelli di Degrange per rendersi conto della pressoché completa aderenza dei giornalmastri ivi proposti con quello degradingiano.

⁽³⁾ Vi è invece chi afferma quanto segue: “Il principio del Giornale mastro ebbe la più larga applicazione [...] negli Stati Uniti d’America, come osserva il Tissot in un suo libro pubblicato nel 1869, sarà forse per questa ragione che il Giornale mastro ci ritornò col nome di metodo Americano” (Rota, s.d., 915).

cronologico.

In tale registro Degrange rileva in maniera esplicita i soli cinque “conti generali” del commercio, ovvero “Marchandises” (“Merci”), “Argent” (“Denaro”), “Effets à recevoir” (“Effetti da ricevere”), “Effets à payer” (“Effetti da pagare”), “Profits et pertes” (“Profitti e perdite”). Tali denominazioni sono da Degrange tali e quali riprese come intestazioni dei cinque conti generali con l’eccezione del denaro (Argent) il cui conto connesso è stato ribattezzato “Caisse” (Cassa).

Questi cinque conti, strettamente connessi alla persona del titolare, rappresentano la trasposizione – o se si preferisce, l’interfaccia – contabile dell’imprenditore (“negoziante”): ne consegue che addebitando o accreditando uno di questi è come se si addebitasse o si accreditasse il negoziante medesimo. Facile, essenziale ed efficace è anche la *regola generale* della contabilizzazione in partita doppia secondo questa teorica, ben sintetizzata nella massima: “débiter celui qui reçoit et créditer celui qui donne” (addebitare colui che riceve e accreditare colui che dà) (Degrange, 1806, 6).

La teorica dei cinque conti generali ed il connesso strumento contabile rappresentato dal giornalmastro trovarono terreno fertile anche in Italia. Ciò in quanto, oltre che per la loro innegabile semplicità, la penisola italiana, divisa in molti piccoli stati, era totalmente asservita – politicamente, economicamente e culturalmente – agli stranieri ed ai francesi in particolare.

È pertanto da ritenersi normale il fatto che in Italia, almeno fino all’unità del Paese, si siano diffuse a macchia d’olio le impostazioni degrangiane, o attraverso gli scritti dello stesso – la prima edizione italiana dell’opera di Degrange è apparsa a Napoli nel 1837 (Degrange, 1837) e successivamente è stata stampata nuovamente a Napoli nel 1842, poi a Palermo nel 1855 e nel 1856, a Trieste e a Genova nel 1862, ed infine a Venezia nel 1870 e nel 1874, o mediante quelli dei tanti autori francesi che furono tradotti in questa lingua – J.J. Jaclot (Jaclot, 1855), Jean-Baptiste Jacquet (Jacquet, 1830), Louis Deplanque (Deplanque, 1855), F. Trémery (Trémery, 1840), solo per citare i più importanti – o, infine, tramite i tanti studiosi italiani che fecero propria questa impostazione e la replicarono pedissequamente senza introdurre alcuna forma di innovazione, come Filippo Parmetler (Parmetler, 1862), Leopoldo Queirolo (Queirolo, 1863), Giambattista Scotti (Scotti, 1857), Carlo Marzo (Marzo, 1858), ecc.

Ad ogni modo, indipendentemente dal fatto che tale successo sia stato in buona parte indotto dall’asservimento culturale italiano verso gli autori francesi, non vi è dubbio che l’innovazione proposta da Degrange abbia scatenato in tutto il mondo (e non solo in Italia) una vera e propria “rivoluzione” contabile destinata a segnare significativamente i successivi sviluppi tecnici della materia ⁽⁴⁾.

4. Le caratteristiche tecniche del giornalmastro degrangiano

Come è stato evidenziato, il principio di funzionamento del giornalmastro è lo stesso della partita doppia tradizionale: con questa condivide infatti le regole di base. Tuttavia, tale strumento contabile fonde efficacemente per la prima volta insieme i due registri fondamentali della partita doppia: il giornale ed il mastro.

L’unico inconveniente di tale forma di scritturazione risiede nel numero dei conti che possono essere aperti, che deve essere necessariamente limitato, pena l’impossibilità di gestire

⁽⁴⁾ Ciò, nonostante l’opera di Degrange, ed in particolare la sua teorica dei “cinque conti generali”, non fosse esente da critiche (Besta, 1910, 365-366; Ceccherelli, 1915, 85-87; Vlaemminck, 1956, 141-144; Masi, 1997, 246-247).

correttamente la redazione del registro stesso.

Per ovviare a questo problema si può svolgere ogni conto sintetico del giornalmastro in conti analitici contenuti in un'apposita tabella. Ma, come si comprende, ciò significa snaturare l'essenza stessa del registro, per sua natura sinottico, quindi sintetico.

Il giornalmastro, nella sua foggia più ricorrente, presenta una prima colonna dedicata al numero progressivo delle operazioni e una seconda per la data delle medesime. A seguire troviamo gli articoli del giornale con la loro descrizione e le somme relative (sezione del libro giornale).

Successivamente riscontriamo la presenza dei singoli conti sintetici (cassa, merci, ecc.) ognuno dei quali presenta le colonne del "dare" e dell'"avere" (sezione del libro mastro).

Infine, può essere prevista un'ultima sezione, anch'essa divisa nelle colonne "dare" ed "avere", con i totali generali.

L'invenzione del giornalmastro, lo si è rammentato, è da ritenersi in qualche modo subordinata alla formulazione della teorica dei "cinque conti generali" da parte di Degrange.

Come è stato correttamente segnalato, una volta ridotto a cinque il numero dei conti del sistema, fu facile per Degrange riunire in un solo registro il giornale ed il mastro, affiancando al primo (dopo aver ridotto ad una le colonne degli importi), i cinque conti superstiti dell'altro (Melis, 1950, 124).

In questo modo, mentre si redigono le scritture sul libro giornale, immediatamente dopo, con la medesima tecnica e senza passare ad un altro registro, nel medesimo libro si inseriscono i valori dei conti già richiamati nel giornale.

Nella forma originaria proposta dal Degrange, dopo i cinque conti "base" del mastro ("merci", "cassa", "effetti da pagare", "effetti da esigere", "profitti e perdite") era presente una sesta colonna denominata "diversi", la quale era destinata ad accogliere i conti particolari dei *corrispondenti*, ovvero le registrazioni da sviluppare eventualmente nei *partitari* o *sottoconti*, nonché i conti non ricompresi nei cinque conti generali e riconducibili a conti solitamente poco movimentati durante l'anno (capitale, immobili, fondi, ecc.). Infine, era prevista un'ultima colonna contenente i "totali generali" dei conti movimentati, al fine di rendere più agevoli i riporti ed i riscontri.

In concreto, il giornalmastro originariamente proposto del Degrange aveva la seguente foggia.

Data	Giornale	Somme del giornale	Merci		Cassa		Effetti da ricevere		Effetti da pagare		Profitti e perdite		Conti diversi		Totali generali del mastro	
			Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere

Tuttavia, negli anni successivi l'ultima colonna è stata eliminata dallo stesso Degrange nelle nuove edizioni della sua opera, probabilmente in quanto complicava ed appesantiva il lavoro del compilatore senza che fosse di grande utilità.

Alla fine di ogni pagina occorre effettuare i totali di ogni colonna, i quali devono essere iscritti a fondo pagina sulla medesima linea e poi riportati all'inizio della pagina successiva.

Al momento di chiudere i conti tutte le colonne – ad eccezione di quella dedicata ai "conti diversi" – vengono chiuse nel modo consueto della partita doppia. Si determina quindi il risultato di esercizio (dal saldo del conto "profitti e perdite") e si gira a capitale. Si saldano

poi gli altri quattro conti principali iscrivendo il relativo importo da saldare nella sezione opposta e riportandolo, contemporaneamente, al bilancio (nella sezione dedicata al giornale), attraverso le scritture “Bilancio finale a Diversi” e “Diversi a Bilancio finale” (nelle quali vengono chiusi anche i “conti diversi” dell’ultima colonna). Nell’ultima scrittura si procede pure a chiudere il conto “capitale”, il quale viene ad essere alimentato dagli eventuali utili e decurtato dalle eventuali perdite (Coronella, 2007, 306 ss).

Come si comprende agevolmente, la caratteristica fondamentale del giornalmastro è la capacità di sintetizzare, in un sol colpo d’occhio, l’intera situazione aziendale.

Questo è, al contempo, il maggior pregio ed il limite principale di tale congegno contabile. In effetti, se la sintesi aiuta la speditezza e la facilità nelle registrazioni, il numero, estremamente ridotto, dei conti che possono essere movimentati, comporta l’ottenimento di dati eccessivamente sintetici.

Al riguardo è stato correttamente segnalato come il numero massimo delle coppie di colonne connesse ai singoli conti non possa essere troppo elevato, altrimenti occorrerebbe dare ai fogli una grandezza eccessiva (Besta, 1916, 422). Per questo motivo il giornalmastro si affermò solo in alcune tipologie di combinazioni produttive, e precipuamente in quelle di ridotte dimensioni, mentre in altre – ed in particolare quelle multisede o di grandi dimensioni – non attecchì. D’altronde, il suo limite maggiore consiste proprio in questo: non è possibile conciliare la complessità della gestione con la ridotta estensione, intesa proprio nel senso “fisico” della dimensione del registro, dei fogli in cui tutte le scritturazioni devono essere effettuate.

Tuttavia, lo si deve rilevare, se il giornalmastro mal si prestava per la contabilità ordinaria delle grandi aziende, in queste talvolta veniva compilato in aggiunta alla contabilità tenuta in maniera “descrittiva” come forma di controllo di quest’ultima, nonché per poter determinare più velocemente i risultati di sintesi.

Un altro pregio del giornalmastro risiede nella possibilità di evitare la compilazione del bilancio di verifica, in quanto esso viene di fatto effettuato al termine di ogni pagina, in occasione del calcolo dei totali delle singole sezioni dei conti per riportarli alla pagina successiva.

In tali occasioni si procede infatti sistematicamente al controllo dell’uguaglianza degli addebitamenti e degli accreditamenti. La ricerca degli eventuali errori risulta in questo modo particolarmente agevolata, potendo essere effettuata pagina per pagina.

Per tutti questi motivi il giornalmastro ha avuto un’ampissima diffusione ed ha influenzato molte importanti applicazioni contabili che sono state proposte negli anni successivi, ponendo le basi della modernizzazione della contabilità.

In Italia queste sono numerose e, in alcuni casi, anche particolarmente rilevanti nell’ambito degli studi di contabilità.

A ben guardare, dall’attenta analisi delle opere degli studiosi italiani – noti e meno noti – emergono due differenti tipologie di proposte.

Ad una prima serie di proposte possono infatti essere ricondotte le semplici “varianti” del giornalmastro, ovvero quelle applicazioni contabili che, seppure non si sono limitate alla semplice “traduzione” del medesimo, non risultano particolarmente significative in quanto non ne hanno sostanzialmente modificato la logica di fondo e la correlativa tecnica e non lo hanno inserito all’interno di un più ampio congegno contabile complesso.

Alla seconda serie di proposte sono invece riconducibili delle vere e proprie innovazioni contabili in quanto presentano caratteristiche che portano a distinguerle marcatamente dal giornalmastro e a renderle sostanzialmente “autonome” dal punto di vista concettuale avendolo inserito all’interno di un più ampio congegno contabile complesso. Tuttavia, anche

in questo caso è stata utilizzata, quantomeno per il registro principale, la struttura grafica e la logica del giornalmastro, sancendone così l'ulteriore e definitiva affermazione quale strumento tecnico che ha modernizzato la contabilità italiana nel XIX secolo.

5. Le “varianti” italiane del giornalmastro

Come è stato specificato, dopo l'invenzione del giornalmastro anche in Italia la scrittura “sintetica” ha preso campo piuttosto rapidamente.

Nel tempo sono state infatti numerose le proposte degli studiosi che hanno fatto proprio questo strumento contabile, proponendo però delle varianti allo stesso (Besta, 1916, 424 ss).

Procedendo in senso temporale, anzitutto si rammenta quella di Giovanni Bonanni che, a quanto ci risulta, è stato il primo ad applicare il giornalmastro in Italia, sebbene in una foggia particolare.

Invero, egli lo ha proposto come un “terzo registro”, da affiancare al giornale e al mastro tradizionali, il cui scopo era quello di consentire un continuo e miglior riscontro fra gli stessi e con gli stessi (Bonanni, 1824, V).

Il Bonanni chiamò tale registro “Prontuario dei libri di possidenza” e lo spacciò per una sua invenzione. A ben guardare, tuttavia, questo altro non è che una peculiare forma di giornalmastro.

Infatti, al di là di una semplificazione della parte sinistra dedicata al giornale – senza tuttavia alterare la logica di fondo – e della separazione dei conti nella parte destra dedicata al mastro in “partite personali” (attive e passive) e “partite impersonali”, non si rilevano differenze significative che possano giustificare una vera e propria “novità” rispetto al modello di Degrange.

Più originale rispetto al giornalmastro tradizionale appare la “budgetografia” (ossia “registratura contabile illustrata”) proposta per la prima volta da Pier Antonio Filippini nel 1863 (Filippini, 1863; Filippini, 1864).

Essa si basa su un unico registro che l'autore chiama “Giornale-sfogliasso” (o “Giornale-sfogliazzo”), ovvero, “Giornale-prima nota”.

Si tratta, a ben guardare, di un registro sinottico, con una parte della struttura molto simile ad un giornalmastro di tipo sintetico.

Tale libro contabile si compone di tre parti: la prima parte è dedicata al giornale, la seconda al mastro (“Gran Mastro”) e la terza alla liquidazione.

La prima particolarità della budgetografia rispetto al giornalmastro tradizionale risiede nel fatto che la sezione del “Gran Mastro” contiene due sole colonne – per il dare e per l'avere – per i soli conti dei “corrispondenti” (debitori e creditori). Ciò in quanto attraverso tale prospetto si ci si vuole limitare a movimentare esclusivamente i conti di carattere personale riferiti ai corrispondenti, mentre mancano i riferimenti ai conti dei consegnatari, al patrimonio ed anche quello della cassa. Le relative informazioni si devono evincere infatti da altre fonti (il libro degli inventari, il libro magazzino ed il libro di cassa).

Ma la vera innovazione, che sarà riprese anche da altri autori successivamente, è rappresentata dalla terza sezione (denominata “liquidazione”) dedicata alla liquidazione giornaliera dei conti dei corrispondenti.

In sostanza, il registro di Filippini è un giornalmastro semplificato (con soli due conti) con l'aggiunta di una sezione dedicata alla liquidazione delle partite (sintetiche) movimentate.

Per questo motivo, può definirsi come un “giornalmastro sintetico a liquidazione continua”. Tuttavia, e questa rappresenta un'ulteriore particolarità, il metodo seguito è quello

della partita semplice (Gitti e Massa, 1883, 493-446 e 551 ss; Monetti, 1924-1933, 725-726; Coronella, 2007, 253 ss).

L'idea di Filippini è stata ripresa pochi anni dopo, nel 1866, nel “nuovo giornale in partita doppia a bilancio corrente” di Giuseppe Milanese (Milanese, 1871)⁽⁵⁾ che rispetto a quello di Filippini prevede però la tenuta delle scritture in partita doppia e la “reintroduzione” dei cinque conti generali di Degrange, a cui aggiunge un conto per “capitali, mobili e bilancio” e un altro per i “conti dei corrispondenti”.

Milanese, di fatto, “fonde” assieme il giornalmastro di Degrange con la budgetografia di Filippini. Al comune giornalmastro aggiunge infatti una speciale sezione dedicata alla liquidazione giornaliera dei conti dei corrispondenti (Coronella, 2011).

Un'altra interessante “variante” italiana del giornalmastro è stata ideata da Giovanni Lazzarini, il quale, incaricato nel 1868 di riprogettare l'ordinamento contabile della Banca popolare di Trieste, ha proposto una speciale foggia di tale registro che ha denominato “Cassa-giornale-mastro” (Besta, 1916, 428-430).

Questo registro è composto da trentadue colonne, ognuna delle quali dedicata ad uno specifico conto ⁽⁶⁾. Tali conti sono ripetuti nelle pagine di sinistra e nelle pagine di destra. A sinistra si rilevano le variazioni “dare” per le entrate, mentre a destra le variazioni “avere” per le uscite (Rota, s.d., 917). Trattandosi di un'azienda bancaria, la colonna più importante era quella riferita alla cassa. Pertanto nelle pagine dispari si registravano le “entrate-cassa”, mentre nelle pagine pari le “uscite-cassa” (Mondini, 1894, 79; Besta, 1916, 428-429; Coronella, 2007, 323-324).

Nello stesso anno Ilario Tarchiani ha proposto due diverse varianti al giornalmastro tradizionale: una che lo ricalca (con un tentativo di miglioramento) ed una che lo sintetizza ulteriormente.

La prima consiste infatti in un “giornale-mastro a più conti” identico a quello di Degrange salvo che per la previsione di una colonna con l'indicazione dei riferimenti alle pagine del partitario dei creditori e dei debitori (Tarchiani, 1868, 208-211).

La seconda variante, che l'autore denomina “Giornale-mastro ad un sol conto”, prevede invece un'unica colonna dedicata al mastro, la quale viene suddivisa in “addebiti” ed “accrediti” (Tarchiani, 1868, 211-218).

Come si nota, al di là delle diverse denominazioni, è evidente l'affinità con l'impostazione della budgetografia proposta pochi anni prima da Filippini, con la sola differenza dell'impiego della partita doppia al posto della partita semplice. Peraltro, lo stesso Tarchiani specifica che questo suo approfondimento serve solo come un esercizio meramente teorico, in quanto l'estrema sintesi della contabilità che ne deriva non giova alla chiarezza ed alla completezza dell'informazione (Tarchiani, 1868, 218).

Degna di nota è pure l'impostazione di Ulisse Montani, che per la prima volta nel 1878 ha associato al giornalmastro una serie di registri di sviluppo in forma tabellare-sinottica strettamente collegati con il medesimo (Rosati, 1881, 261; Montani, 1882)⁽⁷⁾.

⁽⁵⁾ La prima edizione dell'opera del Milanese risale al 1866 ma si tratta di un volume introvabile. Noi abbiamo esaminato la seconda edizione del 1871. Peraltro va segnalato che né la prima né la seconda edizione risultano censite nelle biblioteche nazionali di Roma e di Firenze.

⁽⁶⁾ Ad onor del vero occorre però segnalare che lo schema di fondo non è del tutto originale. Un giornalmastro con trentadue e trentuno conti – rispettivamente per le uscite e per le entrate – era infatti già stato utilizzato a Milano presso la Cassa di Risparmio delle Provincie Lombarde.

⁽⁷⁾ Montani ha illustrato per la prima volta la sua invenzione – che ha denominato “Giornale-mastro con situazione bilanciante e con svolgimenti razionalmente derivati dalle scritture sintetiche” negli “Studi preparatori al 1° Congresso dei Ragionieri Italiani” nel 1878. Ha però dato alle stampe questa sua idea solo negli anni successivi.

L'autore, ha originariamente ideato questa specifica applicazione – che ha denominato “scrittura doppia tabellare” – per le Casse di risparmio, e ad ogni conto del giornalmastro ha affiancato uno specifico registro elementare “di svolgimento”.

In seguito Montani ha mostrato come la propria applicazione poteva essere utilizzata anche nelle aziende agricole, commerciali e di servizi. In questi suoi studi, al giornalmastro ha aggiunto un'ultima colonna riportante la “sostanza netta e sue modificazioni”, che consente di sintetizzare la gestione “economica” dell'azienda e di determinare agevolmente il valore del patrimonio al termine del periodo amministrativo, quindi il relativo risultato (Montani, 1905a, 83 ss; Montani, 1905b, 113 ss; Montani, 1906a, 254 ss; Montani, 1906, 298 ss).

Nel 1879 Angelo Zanghieri ha proposto un “nuovo giornale computistico” (Zanghieri, 1879a, 155-158; Zanghieri, 1879b, 191-195; Zanghieri, 1879c, 213-216), il quale è uno speciale giornalmastro che mostra la sola posizione del proprietario ed ignora completamente quella degli agenti e dei corrispondenti.

Prevede infatti in considerazione due sole caselle – la prima dedicata alle variazioni della “sostanza”, la seconda alle variazioni del “patrimonio” – ognuna delle quali è suddivisa in dare ed avere.

A dispetto della sua apparente semplicità, questa proposta non è però da sottovalutare. Infatti, a dispetto di quanto possa apparire a prima vista (manca il riferimento ai conti dell'agenzia) le informazioni che si possono ritrarre da questo documento non sono inferiori a quelle desumibili dal giornalmastro tradizionale. Tuttavia, la sintesi indotta dall'utilizzo di soli due conti, benché l'autore non lo preveda, rende di fatto necessaria la predisposizione di appositi svolgimenti (Coronella, 2007, 324-325).

Sempre nel 1879, in occasione del Primo Congresso dei Ragionieri Italiani, Luigi Paolini presentò la sua “scrittura doppia a bilancio continuo”. La sua diffusione a stampa avvenne tuttavia tre anni più tardi (Paolini, 1882).

L'aspetto più peculiare di tale impianto scritturale, pensato dall'autore in particolare per essere applicato alle Casse di Risparmio, risiede nel fatto di prevedere un solo registro di forma sinottica per le scritture in partita doppia che viene chiamato semplicemente giornale. In realtà si tratta ben più di un comune libro giornale, in quanto esso comprende anche tre sezioni che sostituiscono il libro mastro dedicate rispettivamente al movimento patrimoniale, al movimento di rendita e spesa, ed al bilancio. Da questo punto di vista, esso ha quindi tutte le caratteristiche di un giornalmastro, in cui poi queste tre specifiche sezioni vengono dettagliate tramite appositi svolgimenti (Coronella, 2007, 386-399).

Peculiare dal punto di vista concettuale è la variante proposta nel 1884 da Domenico Dattilo, la quale prende le mosse da una particolare classificazione dei fatti amministrativi analizzati secondo l'effetto che essi producono sul patrimonio aziendale⁽⁸⁾. In particolare, egli individua tre tipi di fatti, i quali producono: a) un aumento nelle attività e nelle passività (aumenti effettivi); b) un aumento o una diminuzione contemporanea nelle attività e nelle passività (compensazioni tra attivo e passivo); c) un aumento e una diminuzione contemporanea o nelle attività o nelle passività (permutazioni tra elementi attivi o elementi passivi).

Da questa impostazione fa derivare la struttura del proprio “giornale-rendiconto”, un

⁽⁸⁾ Domenico Dattilo ha presentato per la prima volta questa sua idea attraverso alcuni saggi di registrazione sul “Giornale della Ragioneria generale dello Stato ridotto a rendiconto giornaliero continuo” alla Mostra di Ragioneria di Torino del 1884 (Massa, 1884; Sanguinetti, 1886, 123 ss). Su questo tema è poi apparso l'anno seguente un articolo, privo però dell'autore, in due puntate (*Ordinamento dei conti per deduzione*, 1885, 17-26 e 81 ss). Successivamente Dattilo ha completato la propria opera pubblicando uno specifico volume (Dattilo, 1892).

giornalmastro che, nella sezione dedicata al mastro, presenta tre caselle riservate alle tre citate situazioni, ciascuna suddivisa in due colonne per le “attività” e le “passività”.

L’idea di fondo era senz’altro interessante, ma Domenico Dattilo si sforzò di applicare il proprio modello esclusivamente alla contabilità dello Stato, per cui la complessità delle scritture computistiche pubbliche prese il sopravvento e allontanò l’interesse dei cultori dalla sua proposta (Coronella, 2007, 326-327).

Infine, si rammenta la variante di Carlo Sarti, da lui denominata “nuovo giornale-mastro”, il quale alla fine dell’Ottocento ha invece applicato al giornalmastro l’innovativo principio della partita doppia a scacchiera di Giovanni Rossi (Rossi Gio, 1889; Cilloni, 2005), formando un giornalmastro con soli quattro conti: “cassa”, “merci”, “corrispondenti” e “proprietario”, ognuno dei quali comprendenti quattro colonne di contrapposizione (ciascuna delle quali nuovamente intestata ai quattro conti citati), per un totale di sedici colonne complessive (Sarti, 1897; Sarti, 1898).

Ogni operazione dell’azienda viene in questo modo ad essere iscritta in una delle sedici classi così determinate, secondo le combinazioni binarie dei quattro conti adottati (Rota, 1898, 91-92 e 103-106).

6. Le “innovazioni contabili” italiane ispirate dal giornalmastro

Come è stato specificato, nell’Ottocento oltre alle semplici “varianti” – più o meno significative – del giornalmastro, in Italia sono state presentate anche delle vere e proprie innovazioni contabili, ovvero delle nuove applicazioni, le quali devono comunque la loro esistenza all’invenzione del giornalmastro.

Infatti, sebbene queste, a ben vedere, possano essere considerate a tutti gli effetti concettualmente “autonome” in quanto senz’altro contraddistinte da un’elevata originalità e da un impianto teorico sovrastante, non si può non rilevare come anche in esse la forma tecnica espositiva della contabilità si basi sulla partita doppia sintetica e su registri sinottici, di cui il giornalmastro è stato il capostipite.

Peraltro queste proposte, per l’epoca estremamente innovative, hanno riscosso particolare successo. Anche per tale motivo, oltre che per la loro maggior originalità intrinseca, gli si dedicherà un maggior spazio rispetto alle precedenti.

La prima, anche in ordine di tempo oltre che di importanza, è costituita dalla “logismografia”, presentata ufficialmente per la prima volta da Giuseppe Cerboni nel 1873 (Cerboni, 1873) e poi descritto analiticamente dallo stesso nella sua opera matura (Cerboni, 1894)⁽⁹⁾.

Il “metodo” logismografico, come viene talvolta definito in quanto da taluni considerato come un metodo alternativo alla partita doppia (D’Alvise, 1901, 5; Coronella, 2007, 78-80; Coronella, 2009, 44-46), nasce dalla maturazione – teorica e pratica – di Cerboni,

⁽⁹⁾ Il termine “logismografia” è una parola derivante dal greco e significa letteralmente “descrizione ragionata dei conti”. È quindi, in altri termini, sinonimo di “ragioneria”. Curioso, peraltro, rilevare che tale termine non è stato coniato da Cerboni ma da Nicolò Tommaseo – noto scrittore e letterato dell’epoca che ha curato anche importanti dizionari (dei sinonimi e della lingua italiana) – nel 1872 ed ha ricevuto l’approvazione di Cesare Correnti, insigne uomo politico e allora Ministro della Pubblica Istruzione che nello stesso anno ha incaricato proprio Cerboni di disporre un piano di riforma della contabilità degli uffici del suo Ministero.

costantemente impegnato alla ricerca di un procedimento da applicare alla contabilità pubblica che garantisse chiarezza e rigore metodologico. I suoi numerosi seguaci si impegnarono poi, in realtà con risultati non proprio favorevoli, ad estenderlo all'ambito privato⁽¹⁰⁾.

Nello sviluppo della logismografia ha senz'altro avuto un ruolo centrale l'esperienza "sul campo" del Cerboni.

Dopo numerose sperimentazioni effettuate nell'amministrazione del Granducato di Toscana prima e del neonato Regno d'Italia dopo, egli ha proseguito gli studi sulla contabilità pubblica in un contesto di grande confusione – si pensi ai problemi indotti dall'integrazione contabile del nuovo Stato unitario⁽¹¹⁾ – e nel 1867 è stato chiamato a far parte della speciale Commissione di studio per la nuova legge di contabilità dello Stato, che poi è sfociata nella famosa legge 22 aprile 1869, n. 5026, nota come legge "Cambray-Digny" sull'Amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato.

In seguito a diversi tentativi – non tutti andati a buon fine – di impianto scritturale in via sperimentale presso varie amministrazioni pubbliche, nel 1873 egli ha presentato all'XI Congresso degli Scienziati Italiani a Roma la sua "logismografia"⁽¹²⁾, dopodiché, non appena fu eletto Ragioniere Generale dello Stato italiano, l'ha introdotta nell'ambito della contabilità dello Stato rendendola obbligatoria a partire dall'8 ottobre 1876⁽¹³⁾.

Il motivo per cui si ritiene la logismografia un'applicazione contabile indipendente dal giornalmastro, pur possedendone l'impostazione contabile di fondo, risiede anzitutto nel fatto che essa si basa su una nuova teorica contabile che sottostà a tutte le rilevazioni: la teorica personalistica italiana, ideata dallo stesso Cerboni (Coronella, 2007, 135-139).

⁽¹⁰⁾ Fra i numerosi autori che hanno contribuito alla diffusione della logismografia si ricordano Michele Riva (Riva, 1875), che fu il primo ad accogliere e a divulgare il "metodo" logismografico, Giovanni Rossi (Rossi Gio., 1878a; Rossi Gio., 1878b), il quale propose importanti perfezionamenti al medesimo, Francesco Alberico Bonalumi (Bonalumi, 1877), Achille Sanguinetti (Sanguinetti, 1882), Celestino Chiesa (Chiesa, 1878), Clitofonte Bellini (Bellini, 1883), Ettore Mondini (Mondini, 1894) e Vitaliano Viglezzi (Viglezzi, 1877).

⁽¹¹⁾ Non a caso, dal 1861, anno dell'unificazione del Paese, al 1867, il bilancio dello Stato non fu presentato e venne poi redatto, nel 1868, un unico rendiconto per sette esercizi (Rossi Gio., 1882, 15; Giovanelli, 2000, 21).

⁽¹²⁾ Per l'occasione ha scritto una memoria di poche pagine che è stata letta al suddetto congresso per la classe di "Economia politica e statistica" il 28 ottobre 1873. Di lì a poco è pubblicato a Firenze i "Primi saggi di logismografia presentati all'XI Congresso degli scienziati italiani in Roma" (Cerboni, 1873). Nel 1880 è apparsa una seconda edizione a Roma (Cerboni, 1880).

⁽¹³⁾ Più precisamente, la logismografia è stata applicata a partire dall'8 ottobre 1876 alla Ragioneria Generale dello Stato, alle scritture dell'Economato Generale, al Ministero dell'Agricoltura ed in via sperimentale alle Intendenze di Finanza di Roma, Napoli e Salerno. Lo sforzo del Cerboni ha trovato coronamento con il decreto ministeriale del 15 giugno 1877 con il quale l'onorevole Depretis ha reso definitivamente obbligatoria l'adozione delle scritture doppie logismografiche alla contabilità generale dello Stato. Successivamente, la logismografia è stata imposta, con un decreto del Ministro Agostino Magliani del 20 novembre 1880, in tutte le Intendenze di finanza del Regno. Nel 1883 il ministro Magliani è riuscito a far approvare una nuova legge – la legge 8 luglio 1883, n. 1455 – la quale tuttavia ha rappresentato solo in parte una vera innovazione. L'anno successivo (1884) è stato emanato il testo unico (17 febbraio, n. 2016) delle leggi sulla contabilità generale dello Stato che però ha subito nel tempo numerose modificazioni ed integrazioni. Entrambi questi provvedimenti hanno "autorizzato" il "metodo" logismografico per la tenuta della contabilità dello Stato. Il "metodo" logismografico ha resistito, pur subendo integrazioni e cambiamenti, fino al 1890 ed è stato superato non in virtù di una legge, ma della semplice prassi amministrativa. Invero, il "metodo" cerboniano, se da un lato si contraddistingueva per l'elevato e sovrappiù impianto teorico, dall'altro male si prestava ad essere applicato alla complessità della pubblica amministrazione. Per questo motivo ha incontrato numerosi sostenitori ma anche accaniti avversari. Così, a poco a poco, le Ragionerie Centrali hanno abbandonato le nuove scritture fino a che, di fatto, dal 1890 nessun Ministero le ha più applicate. Nel 1892 il Cerboni è passato alla Corte dei Conti e la logismografia è stata definitivamente accantonata (Monetti, 1937, 202-205; Giovanelli, 2000, 25; Lazzini, 2006, 53 ss).

Benché si tratti sempre di una teorica su base personalistica, essa è profondamente diversa rispetto a quella dei cinque conti generali di Degrange e, anzi, prende le mosse dall'opera di un altro studioso – Francesco Marchi – che ha posto la confutazione della teorica degradingiana al centro della sua attività (Marchi, 1867).

Basandosi su questa nuova e raffinata teorica Cerboni individua quattro distinte personalità che agiscono all'interno delle aziende: il proprietario, l'amministratore, gli agenti ed i corrispondenti, ma soltanto proprietario, agenti e corrispondenti hanno un conto "proprio" in quanto l'amministratore di fatto si pone come una sorta di intermediario tra il proprietario e gli agenti ed i corrispondenti. Questi ultimi, inoltre, vengono dallo stesso Cerboni fatti confluire in un unico conto denominato "agenzia".

Ne consegue che per registrare tutta l'attività aziendale sono sufficienti due (macro)conti: il conto del proprietario (conto "A") ed il conto dell'agenzia (conto "B") i quali agiscono in maniera antitetica evidenziando i "rapporti giuridici" (obbligo di dare e diritto di avere) che intercorrono fra i "soggetti" implicati nelle diverse transazioni.

Più precisamente, questi due conti formano la *bilancia patrimoniale o economica* (detta anche *bilancia logismografica*), in quanto il dare dell'uno corrisponde esattamente all'avere dell'altro.

Oltre al contenuto "giuridico" delle scritture riscontriamo un contenuto "patrimoniale" delle medesime: si pone infatti l'esigenza di tenere delle scritture "patrimoniali", data la presenza di un "proprietario" che affida il proprio patrimonio ad un altro soggetto (amministratore o "gerente").

Infine, si rendono necessarie delle scritture "finanziarie" per permettere l'amministrazione del patrimonio stesso.

Tuttavia, lo si rileva ancora una volta, la bilancia logismografica è la base di tutto l'impianto logismografico. La complessa architettura di tale "metodo" si imperna infatti su questo semplice sistema di uguaglianze e interazioni.

I registri che compongono la contabilità logismografica sono quattro ed in particolare:

- il "quadro della contabilità", una specie di piano dei conti, da quelli sintetici del giornale a quelli degli svolgimenti, con l'indicazione dei numeri di riferimento rispetto alle relative colonne;
- le "minute dei conti", una sorta di prima nota;
- il "giornale" (chiamato anche "effemeride", probabilmente in onore dell'*ephemeris*, registro della contabilità dei romani in cui venivano prese le annotazioni di memoria in modo semplice e veloce) che ha lo scopo di registrare cronologicamente i fatti amministrativi;
- gli "svolgimenti".

Di questi, il libro principale è rappresentato dal "giornale", il quale è lo strumento fondamentale della logismografia (Melis, 1950, 763).

Da ciò si comprende, al di là del raffinato impianto concettuale sottostante, la stretta parentela con il giornalmastro, quantomeno dal punto di vista tecnico-contabile.

La forma espositiva del "giornale" logismografico presenta infatti non poche affinità con esso.

Accanto al numero d'ordine e alla data troviamo la descrizione delle operazioni, seguite dal numero e dagli importi degli articoli in partita doppia. Troviamo poi la "bilancia patrimoniale", rappresentata dai conti fondamentali e sintetici accesi al "proprietario" e all'"agenzia" (agenti e corrispondenti), con le rispettive colonne del dare e dell'avere.

La struttura di base del giornale logismografico è pertanto la seguente.

N° d'ord.	Date	Descrizione delle operazioni	Numero ed importo degli articoli in P.D.	Proprietario		Agenzia	
				Dare	Avere	Dare	Avere

Come si nota agevolmente, la struttura e la logica di fondo del prospetto contabile richiamano in tutto e per tutto il giornalmastro degradingiano, seppure vengano indicati solo due (macro)conti invece dei cinque (sei se si considerano anche i conti “diversi”) conti “generalisti” di Degrange⁽¹⁴⁾.

Non vi è dubbio quindi che, sebbene vi sia una raffinata teorica sottostante alla logismografia e che essa sia profondamente diversa rispetto a quella degradingiana, il giornalmastro, quantomeno dal punto di vista prettamente tecnico-contabile, abbia rappresentato un punto di riferimento fondamentale per la sua elaborazione.

Autorevoli studiosi hanno addirittura “svilito” la logismografia, definendola come una forma particolare di giornalmastro, dove i cinque conti generali vengono semplicemente ridotti a due (Della Penna, 1950, 382).

Tuttavia, lo si vuole ribadire ancora meglio, a nostro avviso tale conclusione è eccessivamente penalizzante per Cerboni e la sua opera. Anche se il “giornale logismografico” presenta indubbe e profonde analogie con il giornalmastro, queste si limitano alla forma espositiva. Il complesso teorico sottostante alla logismografia – che parte addirittura dalle funzioni amministrative per spiegare il funzionamento dei conti e le loro relazioni – è infatti assolutamente originale. Se, pertanto, il giornale logismografico è, senza dubbio, molto simile, come foggia, al giornalmastro, si distingue da questo per la complessa ed articolata costruzione teorica di base, che – fra l’altro – si discosta anche da quella della partita doppia tradizionale, pur non rinunciando ai suoi meccanismi tecnici.

Due anni dopo la presentazione della logismografia, nel 1875, Emanuele Pisani ha illustrato la propria invenzione, alla quale ha dato successivamente il nome di “statmografia”.

Questo termine deriva dal greco “stato” e “grapho” (“bilancia” e “scrivo”), e sta quindi a significare “scrivo a bilancio” o anche “descivo il bilancio”⁽¹⁵⁾.

Peraltro, Pisani utilizza il termine “bilancio” quale sinonimo di “conto”. Ne consegue che, all’atto pratico, “statmografia” significa “scrivo nel conto” o “descivo il conto”.

Come specificato, nel 1875 Emanuele Pisani ha esposto per la prima volta il suo “metodo” statmografico in forma manoscritta in un concorso bandito durante il Congresso agrario interprovinciale di Sicilia, svoltosi a Palermo nel mese di luglio di quell’anno.

Nello stesso anno ha illustrato il lavoro, sempre a Palermo, in occasione del I Congresso

⁽¹⁴⁾ A causa della sua efficace ma estrema sintesi della dinamica aziendale il giornale logismografico non consente di evidenziare i dettagli delle operazioni svolte. Per questo motivo, ognuno dei due conti sintetici del giornale (“proprietario” e “agenzia”) devono avere svolgimenti di dettaglio: a ciò è preposto l’apposito registro degli “svolgimenti logismografici”. In altri termini, il “giornale” evidenzia la sintesi, mentre gli “svolgimenti” mettono in rilievo la situazione aziendale dettagliata. Per approfondimenti, anche di carattere tecnico, sul complesso funzionamento della logismografia si vedano: Riva, 1875; Vignozzi, 1877; Rossi Gio., 1878a; Rossi Gio., 1878b; Chiesa, 1878; Morelli, 1879; Bellini, 1883. Fra quelli che, più recentemente, si sono cimentati sull’argomento si ricordano: Lazzini, 2006, 47 ss; Amaduzzi And., 2002; Coronella, 2007, 333-365.

⁽¹⁵⁾ A titolo di curiosità si rammenta che questo termine corrisponde al “Bilanz-Buchhaltung” dei tedeschi.

della Società Italiana per il progresso delle Scienze (nella sezione di Economia Politica), dove ha ottenuto numerosi apprezzamenti ed il premio della speciale commissione (Melis, 1950, 784).

Una parte degli studiosi è convinta che Pisani abbia diffuso a stampa per la prima volta la sua invenzione nel 1880 nel volume “La statmografia applicata alle aziende private” (Pisani, 1880), a cui ha fatto seguire, nel 1886, l’opera intitolata “La statmografia. Applicazione alle aziende pubbliche” (Pisani, 1886).

In realtà già un anno prima – nel 1879 – l’autore aveva pubblicato i suoi studi sull’argomento per presentarli in occasione del primo Congresso Nazionale dei Ragionieri Italiani in Roma ⁽¹⁶⁾.

In tale volume il Pisani ha illustrato chiaramente la sua invenzione che riprese e migliorò poi nei suoi scritti successivi del 1880 e del 1886.

Al pari della logismografia, anche la statmografia si caratterizza per la presenza di una teorica del conto sottostante diversa da quella degradingiana e dotata di originalità in quanto elaborata dallo stesso Pisani.

La statmografia si basa infatti sulla teorica “materialistica” che si pone in un certo senso come intermedia tra le teoriche di tipo personalistico (come quella di Degrange e di Cerboni) – le quali individuano come punto di riferimento del ragionamento sottostante alla rilevazione delle operazioni di gestione il rapporto tra le persone variamente coinvolte nella dinamica aziendale – e la teorica dei conti “a valore” che elaborò poco dopo Fabio Besta e che rappresentò un vero punto di rottura rispetto alla tradizione precedente (Coronella, 2007, 119 ss).

La teorica “materialistica” di Emanuele Pisani infatti, se da un lato non aveva ancora chiaramente individuato il “valore” come centro del ragionamento contabile, dall’altro aveva abbandonato la logica puramente “personale” e di “personificazione” dei conti, ponendo invece l’accento sull’elemento “materiale” dei conti stessi. Tant’è che alle voci “dare” ed “avere” aveva sostituito quelle di “carico” e “scarico”, proprio a voler significare che l’osservazione non doveva essere posta sui “soggetti” ma sugli “oggetti” delle operazioni aziendali.

I principi generali su cui si fonda la statmografia sono numerosi e particolarmente complessi (Coronella e Gambino, 2011, 36 ss).

In estrema sintesi possiamo evidenziare che: 1) i singoli conti – chiamati “bilanci” – sono accesi ai valori e le relative scritture si concretizzano in aumenti e diminuzioni (“carico” e “scarico”, ovvero “C” e “S”) di tali valori; 2) il patrimonio netto viene considerato come un debito verso il proprietario, quindi come una passività. Ne consegue che la nota equazione di bilancio Attivo=Passivo+Netto ($A=P+N$) si trasforma in Attivo=Passivo ($A=P$); 3) le attività e le passività rappresentano gli elementi specifici dell’azienda e si dividono in interne (nello specifico: (Ai) immobilizzazioni, rimanenze e numerario – (Ae) patrimonio netto e redditi generali dalla gestione) ed esterne (nello specifico: (Pi) crediti – (Pe) debiti).

L’“equazione di bilancio” viene quindi ad essere rappresentata come $A_i+A_e=P_i+P_e$ e costituisce la cosiddetta “bilancia statmografica”, la quale contiene pertanto quattro serie di conti specifici (Ai, Ae, Pi, Pe).

A queste quattro serie di conti specifici – riguardanti attività e passività – corrispondono i

⁽¹⁶⁾ Per una forma di umiltà intellettuale in questa prima stesura a stampa della propria impostazione contabile, il Pisani decise però di non inserire nel titolo del libro il termine “statmografia”. Infatti, come egli stesso dichiara nei “principi generali” del volume, dopo aver affermato che avrebbe voluto dare a questo “[...] metodo il titolo di STATMOGRAFIA ECONOMICA [...]” dichiara quanto segue: “Non ho avuto la baldanza di mettere questo titolo in testa al libro, ma attendo, per adottarlo, il consentimento dei competenti nella materia”. (Pisani, 1879, VIII).

diritti ed i doveri degli organi aziendali (Proprietario, Consegdatari e Corrispondenti). Questi ultimi danno luogo ai cosiddetti elementi giuridici e alle relative serie (giuridiche), intere o parziali: Ai-bis (Consegdatari di materie, Cassieri); Ae-bis (Debitori); Pi-bis (Capitali e risultati economici); Pe-bis (Creditori).

Tramite le diverse serie di conti la statmografia riesce ad evidenziare sia i rapporti tra gli elementi specifici (attività e passività aziendali) che i rapporti tra gli elementi giuridici (diritti e doveri degli organi aziendali).

Inoltre, dal movimento del patrimonio aziendale e le sue variazioni di forma ed entità, emerge l'andamento patrimoniale.

Parimenti a quanto rilevato per la logismografia, anche in questo caso a monte della rilevazione contabile troviamo un raffinatissimo impianto teorico che fa funzionare l'intero – e complesso – congegno contabile.

Ancora una volta, tuttavia, sotto il profilo puramente tecnico-contabile, è innegabile la strettissima vicinanza con il giornalmastro.

La statmografia prevede infatti la presenza dei seguenti documenti:

- il “quadro della contabilità”, una sorta di piano dei conti che costituisce la base dell'impianto scritturale;
- le “minute dei conti”, ovvero una sorta di prima nota;
- il “libro dei bilanci sintetici”;
- il “libro dei bilanci analitici”, in cui vengono svolti i diversi conti del bilancio sintetico (libro di svolgimento) ⁽¹⁷⁾.

Il libro più importante della statmografia, in quanto alla base dell'intero congegno, è il “libro dei bilanci sintetici”. Questa è la sua foggia.

N° d'ord.	Data	Descrizione delle operazioni	Somme bilancianti	Passività (P)						Attività (A)						
				Interne (Pi)				Esterne (Pe)		Interne (Ai)				Esterne (Ae)		
				Patrimonio netto		Risultati economici dell'esercizio		Debiti diversi		Numerario		Materie diverse		Crediti diversi		
				Carico	Scarico	Carico	Scarico	Carico	Scarico	Carico	Scarico	Carico	Scarico	Carico	Scarico	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	

Al di là della forma maggiormente complessa, in quanto aderente alla suddivisione dei conti precedentemente illustrata, non vi è dubbio che la struttura e la logica di fondo richiamano ancora una volta in tutto e per tutto il giornalmastro degradingiano.

Non deve pertanto stupire che, anche in questo caso, alcuni autorevoli studiosi hanno affermato che la statmografia non è nient'altro che una forma particolare di giornalmastro (Besta, 1916, 459; Alfieri, 1921, 274; Vianello, 1907, 193; Della Penna, 1950, 370-371 e 381).

Tuttavia, a nostro parere tale conclusione non è condivisibile. Se è vero che il “libro dei bilanci sintetici” presenta indubbe ed evidenti analogie con il congegno degradingiano, queste sono limitate alla forma espositiva. Il complesso teorico sottostante alla statmografia infatti – al pari di quanto già dichiarato con riferimento alla logismografia – è del tutto originale e questo è più che sufficiente per poter considerare questa proposta contabile come avente una piena dignità ed una completa autonomia nell'ambito degli studi contabili.

Ciò non toglie, nonostante la presenza di una raffinata teorica sottostante diversa rispetto a quella degradingiana, che l'impronta tecnica del giornalmastro sia chiaramente evidente. Non

⁽¹⁷⁾ Come si nota, i registri statmografici, al di là del nome loro attribuito, sono molto simili se non addirittura in alcuni casi uguali a quelli logismografici.

vi è pertanto dubbio sul fatto che quest'ultimo abbia rappresentato un importante punto di riferimento – quantomeno dal punto di vista contabile – per la elaborazione anche della statmografia⁽¹⁸⁾.

7. Considerazioni conclusive

L'invenzione del giornalmastro ha rappresentato un vero e proprio “crinale” tra la contabilità “tradizionale” basata sulla partita doppia analitica e quella “moderna” basata sulla partita doppia sintetica.

La sua diffusione è stata ampia, anche al di fuori del suo paese d'origine – la Francia, dove l'opera di Edmond Degrange ha registrato una trentina di edizioni, per oltre un secolo⁽¹⁹⁾ – ed ha marcatamente influenzato lo sviluppo della tecnica contabile per tutto l'Ottocento.

In Italia tale influenza si può apprezzare mediante l'analisi delle applicazioni contabili proposte nell'arco del secolo da molti autori.

Alcune di esse, seppure interessanti e degne di nota, non possiedono una vera e propria autonomia concettuale rispetto al congegno degradingiano, e per questo motivo possono essere definite come delle semplici “varianti” del medesimo, mentre altre, pur basandosi sulla logica di fondo del giornalmastro, presentano una tale spiccata originalità ed una complessità della costruzione teorica sottostante alle rilevazioni che fanno loro meritare una speciale menzione nell'ambito delle elaborazioni di ragioneria dell'Ottocento.

Tuttavia, occorre segnalare che anche queste ultime proposte sono comunque tributarie rispetto al giornalmastro in quanto la struttura dei loro principali registri presenta la forma (e segue la logica contabile di fondo) di questo innovativo ed ingegnoso registro riassuntivo.

Nella tabella 1 si riportano, in estrema sintesi, le caratteristiche delle diverse applicazioni contabili basate sul giornalmastro apparse in Italia durante tutto il XIX secolo.

Tabella 1 – Le applicazioni contabili italiane del XIX secolo basate sul giornalmastro di Edmond Degrange

Le varianti italiane del giornalmastro				Le innovazioni contabili italiane ispirate dal giornalmastro			
Denominazione	Autore	Anno	Note	Denominazione	Autore	Anno	Note
Prontuario dei libri di possidenza	Giovanni Bonanni	1834	Si tratta di un “terzo registro”, da affiancare al giornale e al mastro tradizionali per consentire un continuo e miglior riscontro fra gli stessi e con gli stessi	Logismografia	Giuseppe Cerboni	1873	Si fonda sulla “teorica personalistica italiana” elaborata dallo stesso Cerboni e sulla “bilancia logismografica” che contrappone rapporti giuridici, l'aspetto patrimoniale e l'aspetto finanziario delle scritture
Budgetografia	Pier Antonio Filippini	1863	Si basa sulla partita semplice e contiene solo due conti di mastro ma introduce una sezione speciale dedicata alla liquidazione giornaliera dei conti dei corrispondenti				
Nuovo giornale in partita doppia a bilancio corrente	Giuseppe Milanese	1866	Fonde assieme il giornalmastro tradizionale con la budgetografia				
Cassa-giornale-mastro	Giovanni Lazzarini	1868	Si tratta di un giornalmastro con un numero molto elevato di colonne (32) in cui viene data particolare enfasi al movimento della cassa				
Giornale-mastro a più conti	Ilario Tarchiani	1868	Aggiunge al giornalmastro una colonna con il riferimento alle pagine del partitario dei creditori e debitori per una più agevole compilazione e riscontro	Statmografia	Emanuele Pisani	1875	Si fonda sulla “teorica materialistica” elaborata dallo stesso Pisani e sulla “bilancia statmografica” che contiene
Giornale-mastro ad un sol conto	Ilario Tarchiani	1868	Sintetizza il giornalmastro in un solo conto (con addebito ed accredito)				
Scrittura doppia	Ulisse	1878	Associa al giornalmastro una serie di registri di				

⁽¹⁸⁾ Emanuele Pisani ha applicato il suo modello principalmente alle aziende agricole e a quelle pubbliche. Rispetto a Giuseppe Cerboni egli ha avuto pochi, ma tenaci, seguaci – Gaspare Rossi (Rossi Gas., 1909; Rossi Gas., 1913), Antonino Burrascano (Rossi Gas. e Burrascano, 1906), Salvatore Bruno (Bruno, 1912), Antonio Marchi (Marchi, 1893) – che hanno cercato di sostenere la statmografia e di diffonderla anche alle diverse branche dell'amministrazione privata, quali le aziende industriali, commerciali, bancarie ed assicurative.

⁽¹⁹⁾ L'opera di Edmond Degrange in Francia è stata stampata dal 1795 al 1920, ben oltre la morte dell'autore e del figlio omonimo. Essa è stata inoltre tradotta in numerose lingue, fra cui anche l'italiano.

tabellare	Montani		sviluppo in forma tabellare-sinottica				quattro serie di conti specifici inerenti attività e passività. Evidenzia i rapporti tra gli elementi specifici (attività e passività), i rapporti tra gli elementi giuridici (diritti e doveri degli organi aziendali) e l'andamento patrimoniale (dal movimento del patrimonio aziendale e le sue variazioni di forma ed entità)
Nuovo giornale computistico	Angelo Zanghieri	1879	È un tipo particolare di giornalmastro che mostra la sola posizione del proprietario ed ignora quella degli agenti e corrispondenti				
Scrittura doppia a bilancio continuo	Luigi Paolini	1879	La parte dedicata al mastro è suddivisa in tre sezioni dedicate rispettivamente al movimento patrimoniale, al movimento di rendita e spesa, ed al bilancio				
Giornale-rendiconto	Domenico Dattilo	1884	La parte dedicata al mastro presenta tre specifiche caselle a seconda dell'effetto che i fatti amministrativi producono sul patrimonio aziendale				
Nuovo giornale-mastro	Carlo Sarti	1897	Applica al giornalmastro il principio della partita doppia a scacchiera				

Fonte: nostra elaborazione

In Italia diverse varianti del giornalmastro sono state presentate anche nel XX secolo, alcune delle quali sono state addirittura brevettate e depositate. Benché esulino dalla presente trattazione, vale almeno la pena di ricordare quelle proposte nei primi decenni del Novecento, fra le quali spiccano, il “giornalmastro moderno” (o “giornalmastro logismografico”) (La Direzione, 1918, 85 ss), il “giornale-mastro sintetizzato”, (Borrelli, 1926, 250 ss), il “giornale-mastro all’italiana” (Muzzi, 1929, 196 ss), il “giornalmastro sintex” (Bisconti, 1930a, 312-314; Bisconti, 1930b, 470-474; Bisconti, 1931, 173-177), il “giornale-mastro sinottico-sintetico” (Rota, 1930, 319-323).

In proposito va tuttavia segnalato che durante il Novecento il giornalmastro e la connessa scrittura doppia sintetica persero molta importanza a causa dell’affermazione della Scuola di Fabio Besta che basava il proprio paradigma contabile sul sistema patrimoniale applicato alla partita doppia tradizionale (analitica) (Coronella, 2013; Coronella, 2018).

L’Ottocento resta pertanto il secolo in cui il giornalmastro ha vissuto, anche in Italia, il periodo di maggiore diffusione, diretta ed indiretta, e in cui ha suscitato il maggior numero di nuove applicazioni contabili.

Bibliografia

- ALFIERI V. (1921), *Ragioneria generale*, quarta edizione, Società Editrice Dante Alighieri, Milano-Roma-Napoli.
- AMADUZZI ANDREA (2002), *L'attualità del pensiero di Giuseppe Cerboni*, Quaderno Monografico Rirea n. 6, Rirea. Casa Editrice della Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Roma.
- AMADUZZI ANTONIO (1996), "Da Gitti a Dompé, il periodo d'oro della cultura contabile italiana", in *Summa*, n. 103, 45-49.
- ANTONELLI V. (2014), *La storia della ragioneria nel pensiero di Alberto Ceccherelli*, Rirea, Roma.
- ANTONELLI V. (2015), *La storia della ragioneria nel pensiero di Vincenzo Masi*, Rirea, Roma.
- ANTONELLI V., ROSSI R. (2013), *Pietro Paolo Scali nella storia della ragioneria*, Rirea, Roma.
- BELLINI C. (1883), *La logismografia e le sue forme, ovvero la teorica delle scritture secondo il metodo razionale. Studi comparativi*, Stabilimento Tipo-Litografico degli Artigianelli, Reggio Emilia.
- BELLINI C. (1909), *Scrittura doppia americana detta a giornale-maestro*, Hoepli, Milano.
- BESTA F. (1910), *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, Vol. II, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano.
- BESTA F. (1916), *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, Vol. III, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano.
- BISCONTI A.A. (1930a) "Il giornalmastro sintex", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Vol. XXIII (seconda serie), n. 9, 312-314.
- BISCONTI A.A. (1930b), "Il giornalmastro sintex", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Vol. XXIII (seconda serie), n. 12, 470-474.
- BISCONTI A.A. (1931), "Il giornalmastro sintex", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Vol. XXIV (seconda serie), n. 5-6, 173-177.
- BONALUMI F.A. (1877), *La logismografia cerboniana applicata alle aziende industriali e commerciali*, Tipografia Ligure, Sanremo.
- BONANNI G. (1834), *Metodo facile e sicuro di tenere i libri di possidenza e di commercio tanto in scrittura doppia che semplice e mista, di aprire i conti in maestro, di puntare ed addizionare i libri di qualsiasi azienda e di formare ad un tempo stesso in meno d'un ora un bilancio dimostrativo qualunque in base d'un solo nuovo libro di contabilità intitolato prontuario*, Tipografia Crescini, Padova.
- BORRELLI A. (1926), "Il Giornale-Mastro sintetizzato", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Vol. XIX (seconda serie), n. 6, 250-256.
- BRAMBILLA G. (1901), *Storia della ragioneria italiana*, Stabilimento Tipografico Attilio Boriglione, Milano.
- BRUNO S. (1912), *Evoluzioni Statmografiche (Studi e appunti)*, G.B. Paravia e C., Torino.
- CECCHERELLI A. (1915), *La logismologia*, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano.
- CERBONI G. (1873), *Primi saggi di logismografia presentati all'XI Congresso degli scienziati italiani in Roma*, Tipografia Militare La Minerva, Firenze.

- CERBONI G. (1880), *Primi saggi di logismografia presentati all'XI Congresso degli scienziati italiani in Roma*, seconda edizione, Stamperia Reale, Roma.
- CERBONI G. (1894), *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Vol. II, *Il Metodo*, Società Editrice Dante Alighieri, Roma.
- CHIESA C. (1878), *Logismografia. Teorica ed applicazioni*, Ulrico Hoepli. Editore-Libraio, Milano.
- CILLONI A. (2005), “La genesi della contabilità matriciale e la «ragioneria scientifica» del secolo decimo nono”, in *Revista Española de Historia de la Contabilidad*, Vol. 2, n. 2, 4-52.
- CORONELLA S. (2007), *La ragioneria in Italia nella seconda metà del XIX secolo. Profili teorici e proposte applicative*, Giuffrè, Milano.
- CORONELLA S. (2008), “Il cognome dei «Degranges»” (Rubrica “Spigolature”), in *Contabilità e Cultura Aziendale*, Vol. VIII, n. 1, 116-116.
- CORONELLA S. (2009), “Dei veri e dei falsi metodi di registrazione: un inquadramento storico-dottrinale”, in *Contabilità e Cultura Aziendale*, Vol. IX, n. 1, 29-53.
- CORONELLA S. (2011), “La scrittura doppia «a bilancio corrente» di Giuseppe Milanese. Un’interessante variante del giornalmastro ormai dimenticata”, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Vol. CXI, n. 7-8, 452-464.
- CORONELLA S. (2013), *Cerboniani, bestani e zappiani a confronto. I dibattiti scientifici nella Rivista Italiana di Ragioneria (1901-1950)*, Rirea, Roma.
- CORONELLA S. (2014), *Storia della ragioneria italiana. Epoche, uomini e idee*, FrancoAngeli, Milano.
- CORONELLA S. (2018), “Il periodo aureo della ragioneria italiana (1867-1926)”, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Vol. CXVIII, n. 9-10-11-12, 336-354.
- CORONELLA S., GAMBINO S.A. (2011), *Emanuele Pisani nella storia della ragioneria*, Rirea, Roma.
- D’ALVISE P. (1901), “Sull’articolo 18 della legge di contabilità dello Stato”, in *Rivista di Ragioneria*, Vol. I, n. 3, 4-7.
- DATTOLO D. (1892), *Il riscontro continuo nella Contabilità Patrimoniale dello Stato. Ricomposizione del Rendiconto generale consuntivo – Parte II – dell’Amministrazione dello Stato per l’esercizio finanziario 1890-1891 (Atti Parlamentari N. 170 – Legislatura XVII – Prima sessione 1890-91)*, Tipografia, Cartoleria e Legatoria Garibaldi, Lecce.
- DEGRANGE E. (padre) (1795), *La tenue des livres rendue facile*, Paris.
- DEGRANGE E. (padre) (1804), *Supplement à la Tenue des Livres rendue facile ou Nouvelle méthode pour tenir les livres en doubles parties, par le moyen d’un seul registre, dont tous les comptes balancent journellement entre-eux, et composent un seul tableau de l’état général de situation des affaires d’un négociant*, Chez Hocquart, Paris.
- DEGRANGE E. (padre) (1806), *La tenue des livres rendue facile ou nouvelle méthode d’enseignement A l’usage des personnes destinées au Commerce, avec une nouvelle Méthode pour tenir les Livres en double partie, par le moyen d’un seul registre dont tous les comptes balancent journellement*, Sixième Edition, revue, corrigée ed augmentée, Chez Hocquart, Paris.
- DEGRANGE E. (figlio) (1837), *La tenuta dei libri resa facile, ovvero nuovo metodo d’insegnamento della tenuta de’ libri a partite semplici e doppie col mezzo di un sol registro, diligentemente riveduta; aumentata di un nuovo metodo per stabilire anticipatamente un conto d’interessi, senza aver luogo di conoscersi né*

l'epoca della chiusura del conto, né la ragione dell'interesse; e di un altro semplicissimo metodo, per tenere i libri dei negozianti a partite semplici con soli due registri senza contravenire alle disposizioni del Codice, di Edmondo Degrange figlio, 1ª versione italiana sulla 15ª edizione parigina, con note di Alessandro Verdinois, Tipografia del Vesuvio, Napoli.

- DELLA PENNA F. (1950), *Le istituzioni contabili*, parte seconda, Casa Editrice Castellani, Roma.
- DEPLANQUE L. (1855), *Trattato di contabilità commerciale in partita semplice e doppia da apprendersi senza maestro*, presso Giacomo Monti, Bologna.
- FILIPPINI P.A. (1863), *Budgetografia, ossia registratura contabile illustrata, portante un nuovo giornale a bilancio corrente per la scrittura in partita semplice*, Unione Tipografica Editrice, Torino.
- FILIPPINI P.A. (1864), *Registro contabile di giornale sfogliazzo a bilancio corrente*, Tipografia Unione, Torino.
- GIOVANELLI L. (2000), *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè Editore, Milano.
- GITTI V. (1878), *La scrittura doppia e le sue forme. Saggio teorico-pratico*, Tip. e Lit. Camilla e Bertolero, Torino.
- GITTI V., MASSA G. (1883), *Trattato completo di ragioneria*, parte I, *Ragioneria generale*, Tipografia della Rivista di Contabilità, Novara.
- JACLOT J.J. (1855), *Manuale di scritturazione mercantile o sia l'arte di tenere i registri di commercio in partita doppia e semplice insegnata in lezioni XXI senza bisogno di maestro, tolta dalla celebre opera del Signor Jaclot, Professore di contabilità mercantile a Parigi* (a cura di Margaroli G.B.), quarta edizione, Stabilimento Volpato, Milano.
- JACQUET J.B. (1830), *Trattato elementare ad uso della gioventù che si dedica al commercio sul modo di tenere i libri in scrittura doppia* (a cura di Margaroli G.B.), presso Luigi Nervetti tipografo-librajo, Milano, 1830.
- LA DIREZIONE (1918), "Giornalmastro Moderno ovvero Giornalmastro Logismografico. Nuova forma di partita doppia a giornalmastro (ideato dal prof. dott. Augusto Virgili)", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Vol. XI (seconda serie), n. 4, 85-96.
- LAZZINI S. (2006), "Il periodo caratterizzato dall'applicazione del metodo della partita doppia: G. Cerboni", in Anselmi L. (a cura di), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè Editore, Milano, 48-74.
- MARCHI A. (1893), *La statmografia nei suoi principii e nelle sue applicazioni*, Potenza, Tip. Editrice Garramonte e Marchesiello.
- MARCHI F. (1867), *I cinquecontisti ovvero la ingannevole teorica che viene insegnata negli istituti tecnici del regno e fuori del regno intorno il sistema di scrittura a partita doppia, e nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione di quel sistema*, Tipografia Ff. Giachetti, Prato.
- MARZO C. (1858), *Corso completo di scrittura commerciale*, Stamperia di R. Ghio, Napoli.
- MASI V. (1997), *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea*, testo riveduto e completato da Carlo Antinori, Giuffrè Editore, Milano.
- MASSA G. (1884). *La ragioneria alla esposizione nazionale di Torino del 1884*, Tipografia della Rivista di Contabilità, Novara.
- MELIS F. (1950), *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Dott. Cesare Zuffi, Bologna.

- MILANESIO G. (1871), *Trattato teorico-pratico sul modo di tenere la contabilità in partita doppia per mezzo di un solo libro a bilancio corrente colla giornaliera liquidazione dei conti*, seconda edizione, Tipografia Economica di E. Sarasino, Torino.
- MONDINI E. (1894), *La ragioneria generale*, quinta edizione, Tipografia Provinciale F. Ostinelli, Como.
- MONETTI U. (1924-1933), “Budgetografia”, in Monetti U. (a cura di), *Enciclopedia di Amministrazione, Ragioneria, Commercio, Banca, Borsa*, Vol. I, (A-B), Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 725-726.
- MONETTI U. (1937), *Corso di contabilità di Stato*, Casa Editrice della “Rivista Italiana di Ragioneria”, Roma.
- MONTANI U. (1882), *Tenuta di libri a scrittura doppia a conti personali. Forma tabellare. Modelli per l'applicazione a una Cassa di Risparmio*, Tipografia Albertini e C., Rimini.
- MONTANI U. (1905a), “Applicazioni della scrittura doppia tabellare”, in *Rivista di Ragioneria*, Vol. V, n. 3, 83-91.
- MONTANI U. (1905b), “Applicazioni della scrittura doppia tabellare”, in *Rivista di Ragioneria*, Vol. V, n. 4, 113-122.
- MONTANI U. (1906a), “Applicazioni della scrittura doppia tabellare”, in *Rivista di Ragioneria*, Vol. V, n. 8, 254-258.
- MONTANI U. (1906b), “Applicazioni della scrittura doppia tabellare”, in *Rivista di Ragioneria*, Vol. V, n. 10, 298-305.
- MORELLI E. (1879), *La logismografia*, Casa Editrice Sonzogno, Milano.
- MUZZI F. (1929), “A proposito di un «giornale-mastro all'italiana»”, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Vol. XXII (seconda serie), n. 5, 196-200.
- “Ordinamento dei conti per deduzione proposto dal rag. Domenico Dattilo” (1885), in *Il Ragioniere. Rivista di Contabilità*, Vol. I, n. 2, 17-29 e Vol. I, n. 6, 81-88.
- PAOLINI L. (1882), *Scrittura doppia semplificata a bilancio continuo*, Tipografia Eredi Botta, Roma.
- PARMETLER F. (1862), *Elementi di computisteria e di tenuta dei libri in partita semplice ad uso delle scuole tecniche del Regno compilati secondo il programma ufficiale*, Paravia, Milano.
- PISANI E. (1879), *Rendiconto dei fatti amministrativi per bilanci sintetico-analitici. Applicazione ad un'azienda agraria. Studio pel I° Congresso Nazionale dei Ragionieri in Roma a beneficio dell'Asilo infantile di Modica Regina Margherita*, Tipografia Piccitto & Antoci, Ragusa Modica.
- PISANI E. (1880), *La statmografia applicata alle aziende private con applicazione ad un'azienda agraria*, Ragusa Modica, Tipografia Piccitto & Antoci.
- PISANI E. (1886), *La statmografia (nuovo metodo di scritture per bilancio). Applicazione alle aziende pubbliche*, Tipografia Andrea Norcia, Siracusa.
- QUEIROLO L. (1863), *Trattato di contabilità secondo i programmi governativi per lo studio della computisteria pel terzo corso delle scuole tecniche e pel primo e secondo anno degli istituti tecnici*, Tipografia scolastica di S. Franco e figli, Torino.
- RIVA M. (1875), *Della insufficienza dell'attuale computisteria di Stato e della necessità di riformarla secondo i principii della logismografia: nuovo sistema di contabilità del Comm. Giuseppe Cerboni. Studi comparativi*, Stabilimento Tipografico Artero, Roma.

- ROSATI C. (1881), “Naturale evoluzione dell’antica Scrittura doppia verso la Logismografia, mercé il GIORNALE-MASTRO, vero anello di congiunzione – Metodi di applicazione Papi e Montani”, in *Il Ragioniere. Rivista di Contabilità*, Vol. IV, n. 17, 257-265.
- ROSSI GASPARE (1909), *Le scritture complesse statmografiche nelle aziende industriali*, N. Giannotta, Catania.
- ROSSI GASPARE (1913), *Statmografia*, Ulrico Hoepli. Editore-Libraio della Real Casa, Milano.
- ROSSI GASPARE, BURRASCANO A. (1906), *Vantaggi della statmografia sulla logismografia. Applicazione nell’azienda dello Stato*, Libreria Editrice A. Trimarchi, Messina.
- ROSSI GIOVANNI (1878a), *Delle attinenze logismografiche, studi sulle teoriche cerboniane (testo)*, Tipografia Bedogni, Reggio Emilia.
- ROSSI GIOVANNI (1878b), *Delle attinenze logismografiche, studi sulle teoriche cerboniane (figure)*, Tipografia di Emilio Bedogni, Reggio dell’Emilia.
- ROSSI GIOVANNI (1882), *L’ente economico-amministrativo studiato secondo la materia, le funzioni, l’organizzazione e la varietà delle sue forme. Introduzione alla scienza della logismografia generale*, Vol. I° e II°, Stabilimento Tipo-litografico degli Artigianelli, Reggio dell’Emilia.
- ROSSI GIOVANNI (1889), *Lo scacchiere anglo-normanno e la scrittura doppia a forma di scacchiera*, Tipografia Eredi Botta, Roma.
- ROTA G. (1898), “Il giornale-mastro del Sig. CARLO SARTI”, in *Il Ragioniere. L’avvenire della Ragioneria*, Parte Scientifica, Vol. IV, n. 13, 103-106.
- ROTA G. (1930), *Il contabile nelle aziende mercantili*, G.B. Paravia, Torino.
- ROTA G. (s.d.), “Giornale mastro”, in Cerboni G. (a cura di), *Enciclopedia di Amministrazione, Industria e Commercio. Dizionario pratico ad uso dei Commerciali, Industriali, Banchieri, Imprenditori, Amministratori, Giuristi, Ragionieri, Segretari comunali, Ufficiali di aziende pubbliche e private, ecc. Opera diretta dal Comm. Giuseppe Cerboni. Consigliere della Corte dei Conti, già Ragioniere Generale dello Stato colla collaborazione di distinti Professori, Avvocati, Ragionieri, Funzionari, Industriali, Commerciali, ecc.*, Vol. III, (D-L), Vallardi, Milano, 915-918.
- SANGUINETTI A. (1882), *La logismografia. Le sue nuove forme e le sue applicazioni. Memoria letta all’Accademia dei ragionieri di Bologna la sera del 12 maggio 1882*, Stab. Tipo-Litografico degli Artigianelli, Reggio nell’Emilia.
- SANGUINETTI A. (1886), *Divagazioni critiche sulla mostra di ragioneria a Torino*, Luigi Battei Tipografo e Libraio-Editore, Parma.
- SARTI C. (1897), *Nuovo giornale-mastro e svolgimenti relativi. Parte pratica*, Stabilimento Tipografico Zamorani e Albertazzi, Bologna.
- SARTI C. (1898), *Nuovo giornale-mastro e svolgimenti relativi. Parte espositiva*, Stabilimento Tipografico Zamorani e Albertazzi, Bologna.
- SCOTTI G. (1857), *Compendio di aritmetica teorico-pratica applicata ad ogni ramo di sociale industria e studi di contabilità, ragioneria e burocrazia commerciale, bancaria, aziendale ed amministrativa*, sesta edizione, Tipografia Scolastica di Sebastiano Franco e Figli e Comp., Torino.
- TARCHIANI I. (1868), *Guida teorico-pratica sulle scritture comparate ossia per bilancio, in cui si dimostra con appositi ed estesi esempi pratici, tutto quanto può riferirsi al Commercio, e come sarebbe facile applicare le scritture stesse a qualsiasi altro ramo Amministrativo*, Tipografia Bencini, Firenze.

TRÉMERY F. (1840), *Nuovo manuale di contabilità mercantile ossia l'arte di tenere i registri insegnata in poche lezioni senza bisogno dell'assistenza di un istruttore che riguarda un corso di registrazione a scrittura semplice e doppia*, presso Giacomo Monti, Milano.

VIANELLO V. (1907), *Istituzioni di ragioneria generale*, Luigi Pierro Editore, Napoli.

VIGLEZZI V. (1877), *La logismografia. Progetto di scrittura a partita doppia del Comm. Giuseppe Cerboni, Ragioniere generale dello Stato. Esposizione teorico-pratica susseguita da una lezione sintetica di contabilità*, Premiato Stabilimento di Angelo Zanaboni, Milano.

VLAEMMINCK J-H. (1956), *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Édition du Treurenberg, Bruxelles.

ZANGHIERI A. (1879a), "Giornale computistico", in *Il Ragioniere. Rivista Quindicinale di Computisteria e Ragioneria*, Vol. I, n. 10, 155-158.

ZANGHIERI A. (1879b), "Il nuovo giornale computistico messo a confronto co' suoi predecessori", in *Il Ragioniere. Rivista Quindicinale di Computisteria e Ragioneria*, Vol. I, n. 12, 191-195.

ZANGHIERI A. (1879c), "Il nuovo giornale computistico risponde sempre al suo scopo?", in *Il Ragioniere. Rivista Quindicinale di Computisteria e Ragioneria*, Vol. I, n. 13, 213-216.

Prof. Stefano Coronella
Ordinario di Economia Aziendale
Università Parthenope di Napoli
Dipartimento di Studi Aziendali ed Economici

Prof. Stefano Coronella
Full Professor of Economia Aziendale
Parthenope University – Naples
Department of Business and Economics