

# L'approccio cognitivo-semiotico in Ragioneria: profili storici nel tempo e nello spazio

Giusy Guzzo \*

Ricevuto 26 luglio 2014

Accettato 30 gennaio 2015

## Sommario

*Il paper si pone l'obiettivo di esplorare l'approccio semiotico nella Ragioneria italiana secondo una prospettiva sia storica interna ad essa sia geografica comparata con l'Accounting.*

*Secondo la prima prospettiva, il paper ricostruisce i contributi espliciti della dottrina italiana del Novecento per una concezione semiotica della disciplina, quale suo nuovo posizionamento a fronte della progressiva affermazione dell'Economia aziendale.*

*Secondo la seconda prospettiva, invece, il paper tratta alcuni punti di criticità e persino di incompatibilità ma, al contempo, anche di possibile "contatto" tra Ragioneria e Accounting, favorendo una semiotica aziendale quanto meno compatibile con la cultura angloamericana.*

*Parole chiave:* Ragioneria, Semiotica, Accounting.

## Abstract

*The cognitive-semiotic approach in Ragioneria: historical and geographical notes*

*This paper aims to investigate the semiotic approach in the Italian Ragioneria by*

\* Ricercatrice in Economia aziendale, Dipartimento di Scienze Economiche, Aziendali e Statistiche.

*Contabilità e cultura aziendale n. 1/2015*

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.

*comparing from one side its own historical perspective and from the other side the geographical perspective of the Comparative Accounting.*

*In the historical view, the paper outlines the explicit contributions of Italian research in the twentieth century that improved the semiotic conception of the Ragioneria. It is well known how in the last century the 'Economia aziendale' experienced an unquestionable success in Italy while in an opposite way the Ragioneria faced the problem of its repositioning within the business economics disciplines. In reflecting on its disciplinary nature, some authors proposed an evolution of the Ragioneria to a semiotic perspective. According to those authors a 'modern' disciplinary identity for the Ragioneria can derive from its conception as a discipline translating the administrative phenomena of the 'azienda' and its environment into signs.*

*In the comparative view, the paper provides examples to illustrate a number of critical semiotic questions and terminological incompatibilities between the languages of Ragioneria and Accounting. Those examples underline some "points of contact" between the two disciplines that can be used for elaborating an administrative semiotics, at least compatible with the Anglo-American culture, and a conventional language with a broader heuristic effectiveness.*

*Keywords:* Ragioneria, Accounting, Semiotics.

## 1. Introduzione

Il presente *paper* si pone l'obiettivo di esplorare l'approccio cognitivo-semiotico in Ragioneria, secondo una duplice prospettiva comparata: l'una *storiografica*, che investe l'"evoluzione" diacronica della concezione semiotica della disciplina entro l'ambiente storico-culturale del XX secolo e l'ambito geo-politico di "regionalità" italiana; l'altra *geografica*, che investe la "mutazione" sincronica, in relazione all'ambiente soprattutto del XXI secolo e agli ambiti di "regionalità" italiana ed angloamericana.

Secondo la prospettiva di comparazione storiografica, il *paper* propone una ricostruzione dei contributi *espliciti* della dottrina italiana del Novecento all'affermazione di una concezione semiotica della Ragioneria. Come è noto, in detto secolo l'Economia aziendale conosce una progressiva affermazione e, specularmente, la Ragioneria affronta il problema del suo nuovo posizionamento nell'ambito delle discipline aziendali. Nel quadro della riflessione sulla natura disciplinare della Ragioneria, alcuni autori ne propongono un'"evoluzione" in chiave semiotica. Secondo tali autori, una moderna "identità" per la Ragioneria può derivare dalla concezione di essa come disciplina che traduce in segni i fenomeni amministrativi aziendali ed ambientali.

Secondo la prospettiva di comparazione geografica, il *paper* prende in considerazione alcune *criticità* e, talora, vere e proprie *incompatibilità semiotiche* nel confronto tra Ragioneria ed *Accounting*. Tale considera-

zione consente di evidenziare alcuni punti di possibile “contatto” tra i due linguaggi disciplinari che possono fungere da stimoli alla teorizzazione di una semiotica aziendale almeno compatibile con la cultura angloamericana e alla tensione verso la convenzionalizzazione di un linguaggio che abbia una più ampia validità euristica.

## 2. L'opzione cognitivo-semiotica nella Ragioneria nel Novecento

In ordine alla prospettiva di comparazione storiografica, che è all'attenzione di questo punto, la validazione della concezione suddetta muove dall'indagine sui contributi di dottrina italiana che, per primi, hanno in modo *esplicito* affrontato il tema della *liaison* interdisciplinare tra Ragioneria e semiotica. In particolare, la ricerca di una prospettiva storiografica unitaria in chiave di interpretazione sistematica dei suddetti contributi può condurre ad individuare due diversi approcci alla concezione semiotica della disciplina: l'uno per così dire *induttivo*, derivante da una posizione “empirica”, che propone l'opzione semiotica come *soluzione* teorico-disciplinare alla questione “esistenziale” della Ragioneria; l'altro per così dire *deduttivo*, derivante da una posizione “metateorica”, che propone l'opzione semiotica come *assunto* meta-disciplinare a valere nei confronti di molteplici domini concettuali, tra cui anche quello specifico della Ragioneria.

### 2.1. L'approccio “induttivo”

Il primo dei due approcci si palesa negli studi orientati a *superare* la concezione “quantitativa” della disciplina di riferimento; concezione, questa, fondata sul nesso rilevante tra Ragioneria e “numero”. In tal senso, si ritiene che proprio la tradizione teorica dei processi di quantificazione economica costituisca il nucleo primigenio della “missione” semiotica della Ragioneria. Come è noto, i processi di conoscenza di quest'ultima si sono manifestati storicamente nell'assegnazione di un “prezzo” prima che di un “pregio”, cioè a dire di una quantità di moneta associata a simboli numerici<sup>1</sup>. La Ragioneria ha infatti *segnato* le risorse amministrative nelle aziende impiegando per lo più segni di quantità-valore, ovvero quantità valutabili tramite moneta e soprattutto “mercantili”.

1. Ciò vale anche per l'*Accounting*, in cui questa prevalenza di segni è cristallizzata nel *Money Measurement Concept*, secondo il quale in *Accounting* ogni fatto amministrativo registrato è misurato in termini di moneta.

Una siffatta prevalenza di segni quantitativi, in particolare di valori da molteplici tipologie di scambio<sup>2</sup>, è stata fondata sul convincimento, a lungo reiterato, che essi conducano ad una rappresentazione quanto più “oggettivizzata” della realtà amministrativa<sup>3</sup>. Se non che la dottrina, redditualista e soprattutto *post*-redditualista, ha via via fatto proprio il concetto di non neutralità dei numeri in Ragioneria, perché non predeterminabili in assoluto, ma determinabili in relativo secondo differenti modalità, tanto da teorici quanto da pratici della disciplina.

In tal senso, si opina che, almeno a partire dalla scuola redditualista, la dottrina abbia introitato l’idea semiotica e, per così dire, l’abbia compendiate nella vocazione all’“espressione” ed all’“interpretazione” della Ragioneria<sup>4</sup>; qualche volta lasciandone una evidente traccia terminologica ancorché non compiutamente condotta in chiave di “concettualizzazione” disciplinare<sup>5</sup>. In questa direzione, Egidio Giannessi considera l’“interpretazione dei risultati” come una specifica fase del processo evolutivo della Ragioneria, che la guarda non più confinata entro l’ambito stretto

2. Sia che i prezzi siano formati riconoscendo ai beni ed ai servizi scambiati il valore basato su ragioni esclusivamente economiche ovvero anche su ragioni di varia utilità sociale di essi.

3. Si ricorderà, ad esempio, che Fabio Besta predilige i valori “veri e reali” nella rappresentazione “positiva” dei fatti aziendali.

4. Valga per tutti il riferimento a Pietro Onida, secondo il quale la Ragioneria *“incontra problemi di scelta di fatti da rilevare e degli aspetti nei quali giova osservarli agli scopi della ricerca proposta; problemi di espressione quantitativa (più di sovente mediante valori e relazioni tra valori) dei fenomeni considerati; problemi di ricerca dei procedimenti meglio adatti alle rilevazioni ed alle elaborazioni di cui trattasi; e, infine, all’interpretazione delle grandezze e delle relazioni determinate e rilevate”* (Onida, 1947, p. 283).

5. In tal senso, si potrebbe seguire anche un approccio “filologico” di ricerca di parole-chiave, quali segno, simbolo, espressione *et sim.* nelle varie opere già ottocentesche, ma pure nelle tantissime “frasi fatte” della Ragioneria. Anche qui, valga il riferimento sempre ad Onida, secondo il quale la rilevazione, ex Ragioneria, fornisce conoscenze, sia sui singoli fenomeni interni ed esterni d’azienda sia sulle relazioni tra gli uni e gli altri, che consentono di *“percepire tendenze dinamiche e uniformità più o meno limitate, idonee a indirizzare convenientemente la gestione, anche per il loro valore semiologico”* (Onida, 1971, p. 556) e, ancora, giusto *“di apprezzare correttamente degli andamenti e della medesima [gestione]”* (*Ibidem*). Altro riferimento di rilievo è presente nell’opera di Aldo Amaduzzi che definisce l’interpretazione, come fase della rilevazione economico-amministrativa di azienda, *“lo studio della capacità segnaletica dei dati relativi alle operazioni dell’amministrazione economica dell’azienda...”* ed assegna alla Ragioneria *“non solo il compito di fornire i dati dell’andamento amministrativo dell’azienda, ma anche quello di additarne la capacità segnaletica, il grado di attendibilità e di incertezza che essi racchiudono, l’attitudine che essi hanno a segnalare il verificarsi o meno delle condizioni di equilibrio aziendale”* (Amaduzzi, 1967, p. 454). In questa sede, piace richiamare anche il pensiero di Egidio Giannessi che identifica la Ragioneria nella dottrina della “conversione della dinamica aziendale in cifre”, cioè a dire della conversione dei fenomeni aziendali *“dallo stato dinamico allo stato di cifre o altri simboli in grado di rappresentarli”* (Giannessi, 1960, p. 496).

della tecnica procedurale, come d'altronde suggerivano i "giudizi" distorti dalla posizione di privilegio dell'Economia aziendale nella sistematica di tutte le discipline amministrative, e le consente di affrancarsi definitivamente da un simile confinamento (Giannessi, 1960, p. 491 e ss.)<sup>6</sup>.

La svolta semiotica in Ragioneria, oltre detto confinamento, trova le radici nella percezione di essa come scienza, "complementare" all'Economia aziendale, che si occupa della traduzione in termini "cognitivi", seppure non ancora propriamente "segnici", dei fenomeni amministrativi d'azienda. Di conseguenza, questa svolta diviene tema unificante di molti e vari contributi che si sono orientati sulla via "interpretativa" della Ragioneria e che, giusto in ragione della molteplicità e della varietà, non possono essere ricondotti in questa sede ad una compiuta sistematica.

Dunque, ammesso che l'approccio semiotico-cognitivo costituisca il "proseguito logico" della concezione interpretativa della disciplina, solo alcuni autori lo hanno dichiaratamente seguito nei loro studi ed hanno in tal modo concorso ad una più esplicita fondazione semiotica della stessa. In particolare, i contributi espliciti a detta fondazione, ai quali – come già ripetuto – si limita in questa sede l'attenzione, fanno capo ad alcuni autori delle discipline aziendali, i quali, ponendosi in relazione più o meno diretta alla concomitante affermazione novecentesca dello strutturalismo linguistico e del pragmatismo semiotico e percependo la similarità tra i processi cognitivi della semiotica e quelli della Ragioneria, hanno manifestato un particolare interesse per gli studi su tali processi ed hanno avviato la ricerca di collegamenti tra detti studi e quelli ragioneristici.

In generale, come si è detto, si può verosimilmente ritenere che il quadro entro cui è possibile interpretare i contributi di questi autori sia quello della "questione disciplinare" della Ragioneria. È noto come quest'ultima abbia attraversato a partire dagli anni '20-'30 del Novecento un profondo ripensamento indotto dalla progressiva affermazione della nuova scienza dell'Economia aziendale; affermazione, questa, che la pone dinanzi alla questione non di poco conto del suo nuovo posizionamento nell'ambito delle conoscenze aziendali e, quindi, della sua natura disciplinare. Ebbene, si ritiene che autori come Alberto Ceccherelli, Alberto Riparbelli e Nicola Colletti innestino una possibile soluzione alla nuova questione della disciplina nel quadro sopra delineato della ricerca di modelli alternativi, tra cui quello della semiotica generale.

Tali Autori, sia pure sviluppando ciascuno una posizione peculiare rispetto alla ricerca dei collegamenti tra Ragioneria e semiotica, sembra-

6. In particolare, secondo Giannessi, gli autori che hanno contribuito all'affermazione della Ragioneria interpretativa sono specificatamente Alberto Ceccherelli e Aldo Amaduzzi, ma, in termini di attenzione disciplinare, anche Pietro Onida e Teodoro D'Ippolito (Giannessi, 1960, p. 493).

no condividere nell'insieme il convincimento che la disciplina professata colga l'aspetto di espressione segnica dell'attività amministrativa delle aziende e che, quindi, trovi il suo fondamento contenutistico nella relazione tra la "realtà-azienda" e i soggetti della disciplina che di questa realtà operano ed utilizzano appunto l'espressione.

Un primo Autore che esplicita l'idea semiotica in Ragioneria per superare l'approccio "metodologico" è Alberto Ceccherelli<sup>7</sup>. Questi, nel clima di disorientamento dottrinale conseguente all'affermazione di una nuova scienza unitaria, ha inteso offrire un contributo di "ordine" tra Economia aziendale e Ragioneria assegnando alla prima la posizione di "propedeutica" alla conoscenza aziendale ed alla seconda la posizione di "ermeneutica" dell'esistenza aziendale. Nel pensiero dello scrittore fiorentino, infatti, l'interpretazione costituisce la chiave di volta per tendere alla frontiera conoscitiva della disciplina di elezione, cioè a dire per superare la tradizionale separazione o, quanto meno, confusione tra metodologia tipicamente contabile ed investigazione propriamente economico-aziendale.

In particolare, l'approccio della Ragioneria ceccherelliana alla semiotica è delineato espressamente nello scritto *Le prospettive economiche e finanziarie nelle aziende commerciali* (1931), nel quale l'Autore fonda la scientificità disciplinare su due "aspetti" di autonomo, e nondimeno interdipendente, contenuto dottrinale. A suo parere, *"la gestione dell'azienda non soltanto è indispensabile per correttamente tradurre i fatti economici in fatti contabili, ma, in un altro aspetto, per interpretare il senso dei procedimenti della contabilità e per desumere da essi i caratteri e le modalità dei fatti che essi riflettono"* (Ceccherelli, 1931, p. 6).

Più in particolare, il primo aspetto di contenuto della Ragioneria è quello, più tradizionalmente riconosciuto in dottrina, dell'"interpretazione antecedente dei fatti aziendali", che riguarda la traduzione dei fatti economico-tecnici in fatti contabili, cioè a dire la determinazione e la rappresentazione contabile dei fatti aziendali in risultati numerici. Il secondo aspetto è quello, meno riconosciuto ma di frontiera disciplinare, dell'"interpretazione susseguente dei risultati contabili", che riguarda la derivazione dai fatti contabili di quelli fatti economico-tecnici, cioè a dire la fruizione dei risultati della determinazione e della rappresentazione contabile.

7. In tal senso, Giannessi scrive che *"Col Ceccherelli, quindi, e non con altri, hanno avuto inizio gli studi sul significato dei numeri, delle cifre, degli schemi contabili, che la vecchia dottrina considerava come espressione di risultati conseguiti e che la nuova ha sostanzialmente trascurato per accogliere, in misura sempre più larga ed eccessiva, i principi generali dell'economia. [...] ha avuto inizio il processo che doveva lentamente straniare la ragioneria dalla parte puramente metodologica per portarla [...] alla concezione più elevata di dottrina che studia i principi attraverso i quali la dinamica aziendale può essere convertita in cifre e queste, mediante il processo di interpretazione prospettica e susseguente, in andamenti economici."* (Giannessi, 1954, pp. 417-18).

Nel complesso, l'autonomia di contenuto delle due interpretazioni discende dalla possibilità di individuare, per ciascuna di esse, differenti *finalità* di *conoscenza*, *proiezioni* di *tempo* e *procedure* di *rilevazione*. Infatti, l'interpretazione antecedente privilegia il "controllo della gestione amministrativa delle aziende" tramite la conoscenza dei risultati numerici consuntivi delle rilevazioni tradizionalmente contabili; invece, l'interpretazione susseguente privilegia la "previsione sulla condotta degli affari" tramite la conoscenza dei risultati economici prospettici delle "nuove" rilevazioni statistiche. Ma l'una e l'altra interpretazione costituiscono parti disciplinari che solo per convenzione "metodologica" sono distinte secondo lo scopo consuntivo o prospettico delle rilevazioni impiegate, ma che congiuntamente concorrono a formare la Ragioneria scientifica.

Dunque, nel pensiero di Ceccherelli è l'interpretazione in generale l'aspetto contenutistico che caratterizza tale disciplina<sup>8</sup>, e tuttavia è quella susseguente, con le sue rilevazioni statistiche, che è assunta come la "punta" di una "semiotica contabile" orientata in senso "pratico-diagnostico". Parfrasando l'Autore, "*trovare un risultato espresso in cifre è nulla, interpretarlo è tutto*"<sup>9</sup>. Per questi, quindi, il primo passo verso la semiotica è l'affermazione dell'autonomia del procedimento di interpretazione susseguente dei fatti aziendali (Ceccherelli, 1931, p. 14) perché rende possibile "*la formazione di diagnosi economiche aziendali sulla base dei sintomi forniti dalle rilevazioni, a tale scopo istituite e preordinate*" (*Ibidem*, p. 16).

In tal senso, si conviene con l'idea che Ceccherelli, pur riconoscendo implicitamente la dimensione semantico-sintattica della Ragioneria nella cosiddetta interpretazione antecedente, identifichi la semiotica contabile più direttamente con la "dimensione pragmatica", e in ispecie prospettica, della disciplina, ovvero con "*«l'indagine pragmatico-prospettica» delle misurazioni per le decisioni aziendali*" (Perrone, 1992, p. 42)<sup>10</sup>.

8. Infatti, come sintetizzato con chiarezza da Giannessi, l'interpretazione consente non solo di "*analizzare qualitativamente e quantitativamente il mondo fenomenico delle aziende, ma anche di intenderne il contenuto e di rivelare questo a chi non ne è a conoscenza [...] il concetto di interpretazione mira a sviscerare il significato [c.a.] intimo degli avvenimenti e a intenderne lo spirito animatore*" (Giannessi, 1960, p. 496).

9. Ceccherelli si esprime in questi termini con riferimento al fenomeno del costo in uno scritto successivo (Ceccherelli, 1936, p. 36).

10. Per un'ampia e sistematica interpretazione della semiotica contabile ceccherelliana si rimanda proficuamente al lavoro citato di Egidio Perrone. In particolare, secondo l'Autore, l'approccio semiotico-disciplinare ceccherelliano viene compiutamente "formalizzato" da Giannessi nella definizione della Ragioneria come dottrina che studia "la conversione della dinamica aziendale in cifre e la riconversione di queste in andamenti economici": la prima parte, richiamando l'interpretazione antecedente di Ceccherelli, investirebbe la formazione dei "segni contabili", *rectius* "fatti contabili", a partire dalle "qualità della vita aziendale", *rectius* "fatti economici"; la seconda parte, richiamando l'interpretazione susseguente, investirebbe la fruizione di quei segni contabili (Perrone, 1992, p. 54).

Assumendo la “lettura” di Giannessi sul “processo evolutivo” della Ragioneria, non solo Ceccherelli ma tutta la sua scuola si distingue per la concezione disciplinare di dottrina della “*traduzione e interpretazione ciclo-prospettica della dinamica aziendale*” (Giannessi, 1954, p. 409). In tal senso, un primo allievo che dichiara, *apertis verbis*, l’opzione a favore dell’approccio cognitivo-semiotico, è Alberto Riparbelli in uno scritto del 1950. Anche questi, nella tensione epistemologica a “riscattare” quella scientificità della antica disciplina che veniva ammonita da Zappa fin dalle *Tendenze nuove*, ma che passava in sordina rispetto alla “scoperta” della nuova disciplina – l’Economia aziendale – aggiunge al campo della Ragioneria metodologica, cioè delle “*forme della rilevazione contabile e statistica*”, quello della Ragioneria *interpretativa*, cioè “[del]’*elaborazione e [del]’interpretazione dei fatti e dei risultati che danno vita all’azienda*” (Riparbelli, 1950, p. 10). Con ciò, l’Autore intende contribuire alla risoluzione dell’avvitamento ragioneristico nella “rilevazione”, in ispecie nelle regole che ordinano tenuta dei conti e formazione dei bilanci, oramai sempre più coralmemente denunciato e respinto dai seguaci, dagli estimatori e fors’anche dai detrattori dell’Economia aziendale.

In particolare, riprendendo la “vocazione” interpretativa dalla concezione della Ragioneria del maestro, Riparbelli considera l’interpretazione un *maius* concettuale rispetto alla rilevazione, ed anche al controllo antecedente, concomitante e susseguente di derivazione bestana, perché orientata proficuamente ad una compiuta conoscenza economico-tecnica dei fatti amministrativi, sia “diagnostica” sia “prognostica”, per la formulazione di “valori segnaletici” (Riparbelli, 1950, p. 12 e ss.).

Più in particolare, anche nella concezione disciplinare di questo Autore, è l’indagine interpretativa susseguente ad assumere rilievo preminente e autonomia (Riparbelli, 1950, p. 16): da essa, “*che consiste perciò nell’attribuzione di una espressione e di un significato alle cifre ed alle grandezze già rilevate in relazione a tutte le altre conoscenze possedute, è possibile dedurre indizi di comportamento e di orientamento futuri e gli elementi per l’impostazione, lo sviluppo e la soluzione delle più vaste ed ardue questioni di economia e di politica aziendale*” (Riparbelli, 1950, p. 12).

Ed è pure la suddetta indagine, ponendosi dopo quella cosiddetta *antecedente* e dopo la rilevazione, a chiudere la semiosi ragioneristica: “*L’interpretazione antecedente consiste in un esame e in un giudizio critico dei fatti e dei fenomeni aziendali da rilevare onde sempre meglio adeguare i vari strumenti di rilevazione alle particolarità degli oggetti da rilevare e degli scopi immediati da raggiungere e passare così dalla nozione economico-tecnica dei fatti alla loro corretta espressione e rappresentazione contabile. [...] L’interpretazione susseguente consiste, invece, nell’attribuzione di una espressione e di un significato alle cifre ed alle grandezze già rilevate in relazione alla vita dell’azienda e a tutte le altre conoscenze possedute allo scopo di risalire dalle espressioni contabili o stati-*



*stiche al fatto economico-tecnico che la originò*” (Riparbelli, 1950, p. 20 e ss.).

Come Ceccherelli pure Riparbelli, come si è detto, dichiara la sua predilezione per l’interpretazione susseguente, ma in fondo è l’interpretazione *tout court* a dominare la concezione disciplinare della scuola fiorentina ed a costituire il vero *trait d’union* con la semiotica generale, precludendo pure ad una rinnovata disposizione dei contenuti specifici della Ragioneria. L’interpretazione è, infatti, punto di partenza e di arrivo della rinnovata “rilevazione”, la quale viene quindi per così dire *sub*-posizionata all’interno dell’intera semiosi disciplinare ed al contempo elevata grazie alle altre parti: le rilevazioni contabili e statistiche costituiscono solo elementi dell’indagine interpretativa, che è l’unica strada in grado di condurre alla formulazione di giudizi sul passato e di previsioni sul futuro (Riparbelli, 1950, pp. 14-15).

Inoltre, non può che sorprendere favorevolmente come nelle parole di Riparbelli siano compendiate in modo implicito le determinanti basilari dell’articolazione, che sarà più tardi esplicitata da Morris, della semiotica generale in semantica, sintattica e pragmatica: l’Autore distingue oggetti da rilevare, strumenti di rilevazione, scopi da raggiungere e significati da attribuire a cifre e grandezze, ecc. Infatti, l’interpretazione antecedente richiama in qualche modo la problematica semantica di significazione degli oggetti della Ragioneria, la successiva rilevazione richiama la problematica sintattica di rappresentazione di essi tramite gli strumenti della stessa e, infine, l’interpretazione susseguente richiama la problematica pragmatica di comunicazione di espressioni e cifre per i fini conoscitivi via via perseguiti.

Riparbelli introduce, invece, in modo esplicito i concetti di *sintomatologia*, *semiotica* e *semiologia* aziendale. La prima è l’insieme di “*dati aventi un valore di sintomi o di indizi di comportamento dei fenomeni aziendali*” (Riparbelli, 1950, p. 27), dedotti dalle rilevazioni in relazione alle conoscenze perseguire. La seconda consiste “*nel modo di trovare le regole per fare delle diagnosi e delle prognosi economico-aziendali in base ai sintomi forniti dalle rilevazioni statistiche a tale scopo istituite e preordinate*” (Riparbelli, 1950, p. 29)<sup>11</sup>, nella “*visione dei segni*” che poi necessitano di essere *valutati* ed *interpretati* dalla terza (Riparbelli, 1950, p. 30), ovvero dalla semiologia. Quest’ultima, seppure circoscritta a sintomi rilevati, sí, per induzione statistica, in quanto fortemente ispirata alla semiologia economica di Pantaleoni, Benini, Ottolenghi, ecc., ma talvolta anche solo qualitativamente<sup>12</sup>, consente la “*quadratura*” dell’indagine interpretativa, in specie susseguente, della Ragioneria non solo a fini di costrizione ma anche di razionalità della vita aziendale.

11. L’Autore sembra riprendere il *semeion* aristotelico, che nella realtà aziendale viene interpretato tramite le rilevazioni in luogo dei sillogismi.

12. In ciò incarnando la tensione a superare la dicotomia tra quantità e qualità.

A sua volta è Nicola Colletti ad auspicare che le ricerche economico-aziendali approfondiscano la “*semantica del simbolo*”, intesa quale studio della “funzione significativa del simbolo” (Colletti, 1968, p. 149), e che soprattutto le ricerche di Ragioneria si fondino scientemente su di essa. In particolare, nel pensiero dell’Autore, la semantica del simbolo concorre a costituire i contenuti per così dire di sovrapposizione tra Ragioneria ed Economia d’azienda, ovvero il collegamento tra l’“*esperienza economico-aziendale*”, riguardante “oggetti” di organizzazione e di gestione, e “*l’esperienza ragioneristica*”, riguardante le varie e variabili rilevazioni di quegli oggetti. Tali rilevazioni, infatti, consentono di “rappresentare” il sistema di “simboli” che esprimono proprio l’esperienza organizzativa e gestionale.

Con le parole di Colletti, “*La ragioneria che, nel limitato aspetto metodologico, si occupa delle rilevazioni, non può fare astrazione da condizioni e premesse necessarie per esprimere dati quali-quantitativi relativi alle esperienze organizzative e gestionali di azienda, ossia non può fare astrazione dal considerare segni, numeri, cioè simboli, in generale, destinati a rappresentare problemi e soluzioni nella dinamica degli accadimenti irreversibili e protesi verso il futuro*” (Colletti, 1968, pp. 148-149).

In tal modo, all’interno dell’economia aziendale, Egli finisce con l’assegnare alla Ragioneria una sorta di *prìus* logico rispetto all’organizzazione ed alla gestione perché concorre a costituire una “*sintesi rappresentativa di molteplici, armonici risultati*” dell’una e dell’altra (Colletti, 1968, p. 150). Essa non può prescindere dall’esperienza – l’Economia d’azienda – e dai suoi simboli, *rectius* segni, ma nella rilevazione dei fatti amministrativi, *sceglie ed impiega* tra di essi quelli, letterali e numerici, più conducenti a interpretare ed esprimere fatti già svolti o di presumibile svolgimento futuro (Colletti, 1968, p. 151).

Queste brevi considerazioni consentono di acclarare un’esplorazione, sia pure ancora embrionale, sulle possibilità di applicazione della semiotica al campo di ricerca sia dell’Economia aziendale sia della Ragioneria, secondo uno sviluppo per così dire interattivo ed iterativo: la prima rimanda le espressioni del sistema di operazioni amministrative alla seconda affinché questa le traduca in simboli, prevalentemente numerici, e li ordini in sistema; la Ragioneria, a sua volta, rimanda le sue sintesi “simboliche”, ovvero i suoi sistemi di simboli, all’Economia aziendale affinché questa possa nel miglior modo valutare le convenienze economiche dei sistemi di operazioni, e così via.

Più in particolare, il nucleo essenziale della concezione semiotica della Ragioneria di Colletti è il numero: la Ragioneria è *Il Numero in Economia aziendale* ma inteso, in una prima approssimazione concettuale, come “*relativa espressione simbolica*” di concetti qualitativi (Colletti, 1954, p.10) e, in specie, “*l’espressione quantitativa di concetti economico-aziendali*” (*Ibidem*, p. 16). L’espressione numerica, essendo una creazione concettuale per trasformare le qualità del complesso dei

fenomeni economico-aziendali in quantità, è “*strumento imperfetto di rappresentazione – ma non sostituibile, per i fini che ci proponiamo di raggiungere nelle odierne economie d’azienda – dei fenomeni osservati*” (*Ibidem*, p. 8); il numero è infatti “*valutazione*”, cioè a dire una particolare misurazione che conduce all’espressione di giudizi sulle qualità quantificate, ossia “*sulla natura e sulla convenienza delle combinazioni considerate*” (*Ibidem*, p. 13).

In una seconda approssimazione, il numero, essendo strumento di rappresentazione dei fenomeni economico-aziendali, diventa sinonimo di rilevazione: sono numeri i conti, gli inventari, i preventivi, i consuntivi, i bilanci, i rendiconti, ecc. (*Ibidem*, p. 22), in ciò abbozzando il campo sintattico della Ragioneria. Così “*i simboli, costituiti da singole parole, da espressioni di più parole, da titoli vari convenzionali, da lettere, da numeri, da segni in genere, ecc., sono i termini di cui si servono le rilevazioni per rappresentare, sia pure in modo relativo, le esperienze di organizzazione e di gestione aziendale...*” (Colletti, 1968, p. 150). Ma l’Autore stringe la rappresentazione all’interpretazione dei simboli relativi alla materia aziendale (Colletti, 1968, p. 151), richiamando nuovamente la semantica generale a sostenere le rilevazioni di Ragioneria<sup>13</sup>.

Di conseguenza, si può asserire che la concezione semiotica della disciplina non è ancora pienamente compiuta: c’è la dichiarazione di una semantica del simbolo, condivisa con l’Economia d’azienda nel complesso e solo un “disegno” progettuale di sintattica, per esempio anche nella “composizione, scomposizione e ricomposizione” dei numeri (in Costa, 2012, p. 38).

## 2.2. L’approccio “deduttivo”

Il secondo approccio alla concezione semiotica della Ragioneria si palesa negli studi orientati ad impostare in chiave *ex ante* “segnica” i problemi di propria pertinenza. In tal senso, si ritiene che proprio lo sviluppo più recente della disciplina dei segni, in termini di base metateorica di varie aree di conoscenza polarizzate sull’espressione, costituisca il nucleo successivo di specificazione storica della “missione” semiotica della disciplina. Come è noto, il problema dell’espressione segnica è comune a molteplici discipline con applicazioni diverse perché ciascuna si confronta giocoforza con la designazione degli specifici oggetti di indagine per gli impieghi di conoscenza su di essi ritenuti via via più opportuni dai relativi soggetti. In particolare, nella Ragioneria il processo di designazione così delineato si pone in relazione alla formazione ed alla fruizione di informazioni, qui intese come segni finali dell’intera semiosi scritturale amministrativa, le quali orientino l’apprezza-

13. Citando le semantiche, fra le altre, di Carnap e di Cassirer.

mento dei fenomeni aziendali da parte dei più vari soggetti a ciò interessati.

Nel solco di questo approccio, un autore che richiama esplicitamente l'idea semiotica per la "dottrina d'azienda" è Gilberto Mazza<sup>14</sup>. Questi ritiene che le discipline aziendali debbano sottoporre a validazione scientifica i segni utilizzati ad esprimere i fenomeni indagati, nonché il linguaggio, convenzionalmente accettato, formato da quei segni (Mazza, 1975, p. 60). Infatti, l'Autore mette in evidenza come molti termini vengano utilizzati impropriamente dal punto di vista delle regole semiotiche, in ciò compromettendo la solidità metodologica delle discipline aziendali.

In particolare, Mazza riprende la distinzione morrisiana della semiotica nelle tre dimensioni della *sintassi*, che studia la relazione formale tra segni, della *semantica*, che studia la relazione tra segni ed oggetti, e della *pragmatica*, che studia la relazione con gli interpreti. Inoltre Egli distingue il linguaggio, che deriva dall'impiego dei segni tra soggetti, ovvero segni intersoggettivi, per *comunicare* tra di loro dal *metalinguaggio*, che è altro dal primo ma che è di ausilio ad esso per comprenderne la struttura (Mazza, 1975, p. 62). Ancora distingue tra *simbolismo*, cioè a dire il vocabolario della disciplina di riferimento, e *formalizzazione* delle espressioni simboliche prescelte, avvertendo che non vi è corrispondenza biunivoca tra l'una e l'altra, ma che certamente la capacità di formalizzare i propri modelli operativi conferisce maggiore rigore alle discipline aziendali (Mazza, 1975, p. 65).

Il concetto di metalinguaggio richiamato dall'Autore è ampiamente collegabile alla svolta della semiotica generale, grossomodo degli anni '80 del secolo scorso. Essa, infatti, comincia ad investire tutti gli oggetti passibili di essere interpretati come "segni" – secondo l'impostazione interpretativa di Umberto Eco – sempre più come metateoria, ovvero quale filosofia critica o visione del mondo a beneficio di tutte le discipline che, secondo i rispettivi punti di vista, aspirano ad interpretare quel mondo. La pervasività della semiosi (biosemiosi, sociosemiosi, ecc.) implica il proliferare di tante semiotiche speciali, tra cui sembra poter esservi a buon diritto pure la Ragioneria<sup>15</sup>.

Più di recente l'idea semiotica, come metateoria da cui la Ragioneria può trarre beneficio, è avanzata da Claudio Lipari, a partire dallo studio

14. In "Dottrina e linguaggio" (1975). Invero, tale idea viene dall'Autore pure finalizzata alle ricerche sul valore, in *Problemi di assiologia aziendale* (1997), e sul sistema informativo, in "Informazione d'impresa e semiotica", pubblicato nel 1987 all'interno degli *Scritti di Economia aziendale per Egidio Giannesi*.

15. Con le parole di Giuseppe Galassi: "Le determinazioni d'azienda, come ogni scienza e il linguaggio in generale, costituiscono un sistema simbolico connesso solamente a distanza a cose fisiche. Come sistema simbolico va valutato in termini di effettività delle sue metafore, non già con riferimento a costruzioni mentali presentate come fatti fisici. In questo aspetto la contabilità è simile alla poesia e ad altre attività artistiche e andrebbe giudicata con gli stessi criteri, adattati ai suoi obiettivi specializzati" (Galassi, 1993).

delle “funzioni semiotiche del bilancio di esercizio” (1981), il quale costituisce certamente il primigenio terreno disciplinare di una sua utile applicazione, sino ad arrivare alla formulazione di una specifica concezione della Ragioneria definita – per ultimo – come disciplina caratterizzata dal peculiare punto di vista di “conoscenza semiotica amministrativa, *nel senso che, con preminente riguardo alle amministrazioni aziendali, i vari soggetti* [n.d.a.: della disciplina], *nel perseguire i loro fini di razionalità del controllo, acquisiscono conoscenze sulle esistenze dei fatti amministrativi attraverso gli strumenti delle relative espressioni in rilevazioni di segni tipicamente scritti*” (Lipari, 2014, p. 413).

In particolare, l’Autore ritiene che l’approccio semiotico in Ragioneria possa essere più proficuo se sia improntato ad una sintesi “metodologica” di “relativismo critico” e di “sensato eclettismo”, la quale dia l’opportunità di contemperare armonicamente vari orientamenti della semiotica generale, sia più “astorico-naturalistici” sia più “storico-umanistici” (*Ibidem*, p. 415). In tal senso, tra i secondi di questi orientamenti, Lipari combina “elementi” tanto della semiotica strutturalista à la De Saussure quanto di quella cognitiva à la Peirce: della prima, la distinzione tra *langue* sistemica e *parole* asistemica, assunte come ambiti, rispettivamente, di “generazione non naturalistica” e “specificazione” del linguaggio; della seconda, il ruolo fondamentale dell’interpretante *pro tempore* (*Ibidem*). Con le sue parole, “*si ritiene ragionevole che qualsiasi attività semiotica e, per riflesso più o meno diretto, qualsiasi disciplina semiotica non possa al contempo prescindere interamente: da un lato, da una base fisiologica naturale e, dall’altro, da una base culturale sociale dell’umanità che consentano a essa la formazione e la fruizione di segni in preminenza suoi; nonché, da un lato, da una distinzione di segni tra lingue sistemica e parole sistemica e, dall’altro, da una semiosi con la presenza intersoggettuale e, al limite, infrasoggettuale di un interprete dei segni* (*Ibidem*, pp. 415-416).

Più in particolare, l’Autore, riprendendo la tripartizione morrisiana in semantica, sintattica e pragmatica, specifica come essa debba essere adattata alle specifiche occorrenze conoscitive della Ragioneria: “*Così, a iniziare convenzionalmente dalla semantica, si realizza una sorta di “transustanziazione segnica” di parte dell’amministrazione aziendale in ragioneria e quest’ultima si pone, come semiotica applicata al fare umano in sede amministrativa, a cavaliere con il ceppo delle omonime discipline, pur senza perdere molte delle sue consolidate connotazioni intrinseche né delle sue denotazioni estrinseche di appartenenza alle discipline economico-aziendali*” (*Ibidem*, p. 417).

A questo indirizzo di ricerca aderisce anche Massimo Costa, il quale, a conclusione della trattazione storica e storiografica circa le concezioni della Ragioneria nella sistematica delle discipline aziendali giunge a definirla come “*la disciplina (scientifica, tecnica e pratica) della semiologia amministrativa e di quei momenti amministrativi di controllo che si fonda-*

no in prevalenza sul trattamento di fenomeni aziendali mediati simbolicamente dal linguaggio amministrativo” (Costa, 2001, p. 353). In particolare questo Autore, ritenendo che “l’antico dilemma dell’aridità degli studi metodologici su cui non pochi autori hanno insistito” possa essere superato tramite l’assunzione di metodi mutuati dalle discipline linguistiche (Costa, 2003, p. 197), impiega congiuntamente le categorie della semiotica e della linguistica per rileggere i campi d’indagine tradizionali della Ragioneria, ordinandoli: in un “dizionario” di segni aziendali, corrispondente alla partizione della semantica; in una “grammatica” delle determinazioni sistemiche aziendali, corrispondente alla partizione della sintattica; in una “stilistica” delle determinazioni aziendali, corrispondente alla partizione della pragmatica (Costa, *Ibidem*, p. 198).

### 3. Esempi di criticità semiotiche nel confronto tra Ragioneria ed Accounting

L’opzione cognitivo-semiotica ha una certa proficuità euristica anche nello studio in prospettiva comparativa, sia temporale sia spaziale, di varie diadi di “significanti-significati” che appartengono alla medesima area di conoscenza e che sono passibili di diversa interpretazione. In detta prospettiva, si procede ora ad esplorare alcune problematiche comunicative tra Ragioneria ed *Accounting* che assumono nel presente storico un rilievo ancora più incisivo rispetto al passato. Ciò in ragione dei noti recenti orientamenti legislativi di standardizzazione contabile internazionale, i quali, recependo anche nel contesto disciplinare italiano linguaggi di comunicazione, in ispecie di bilancio, formati nei contesti economici e culturali angloamericani, hanno, sí, concorso a risolvere alcuni problemi comunicativi delle imprese in contesti globalizzati, ma pure ad omologare le culture di diverse “regioni”, ed in particolare quella italiana, alla cultura angloamericana ritenuta dominante.

Come è noto, la storia dell’*Accounting* quale disciplina più ampia della *Book-keeping* o arte di “*recording business transactions*”, cioè a dire quale disciplina di analisi ed interpretazione dei *bookkeeping records*, risale alla fine dell’800, con la progressiva affermazione di un *corpus* di postulati, procedure e tecniche contabili, considerate dagli *accountant* anche “teoriche”, in grado di fornire una sistematica rappresentazione delle complesse attività delle imprese (Moonitz, Jordan, 1963, p. 5)<sup>16</sup>.

16. In particolare, “*Historically, double-entry bookkeeping has developed as a method by which the economic activities of privately owned and operated business concerns are recorded. Accounting, by contrast, may be viewed as the group of analytical techniques by which the financial aspects of economic activities are examined evaluated and cast into the mould of double-entry bookkeeping* (Moonitz, Jordan, 1963, p. 5).

Con particolare riferimento al Regno Unito, è stato evidenziato come tale affermazione si colleghi, tra l'altro, al problema dell'imposizione tributaria e della deducibilità fiscale nelle società: ponendo all'attenzione preminente della professione contabile la distinzione tra *capital* e *revenue* ai fini della determinazione dell'*income-tax* e concorrendo, quindi, agli sviluppi tematici della *measurement* del reddito imponibile, in termini di processo di valutazione dei profitti permeato da considerevoli margini di discrezionalità (Napier, 2013, p. 275).

La teoreticità di queste prime "formalizzazioni" di regole pratiche e tecniche contabili risente delle ragioni di genesi dei correlati processi cognitivi dell'*Accounting*, le quali sono riconducibili a condizionamenti *lato sensu* normativi dei comportamenti "contabili" delle *company* piuttosto che – come è nella tradizione della Ragioneria – a vere e proprie proposizioni teoriche sull'azienda, quale modello di "genere" delle possibili manifestazioni di comportamenti ed andamenti "amministrativi", e sul sistema delle sue rilevazioni.

In particolare, si può senz'altro ammettere che, dalla fine dell'Ottocento e soprattutto agli inizi del Novecento, la memorizzazione scritta dei segni di *Accounting* si affranchi dalla mera tenuta dei libri contabili, ai fini probatori di documentazione delle operazioni d'impresa, e si estende ai processi di *measurement transactions*, ai fini conoscitivi di "calcolo" dei profitti e dei risultati d'impresa.

In tal senso, gli studiosi sembrano convenire nel riconoscere che il primo passaggio fondamentale verso una prima "sistemazione" del *Book-keeping* nell'*Accounting* sia segnato dall'introduzione del *proprietary concept* ad opera Charles E. Sprague in *The Philosophy of Accounts* (1908). Il contesto storico-economico in cui si incardina la *proprietary Accounting* è quello della crescente affermazione delle grandi imprese e della conseguente accentuazione del conflitto di interesse tra "capitale" e "lavoro". In particolare, Sprague risponde alle questioni poste dalle *big business* accordando, con la nota "*Asset and Liabilities View*", un privilegio conoscitivo alla ricchezza netta che i soggetti proprietari possono da esse ritrarre.

Ma all'Autore newyorkese va riconosciuto anche il merito di avere dato impulso ad una "scuola" di studiosi anglo-americani della disciplina che ha condotto alla nascita della moderna *Accounting Theory*. In tal senso William Andrew Paton, fin dalla Prefazione alla sua *Accounting Theory* (1922), dichiara il particolare debito di dottrina nei confronti di Sprague. In via più specifica, questo Autore, dopo aver analizzato la progressione di "fasi" evolutive dei contenuti disciplinari dell'*Accounting*, giunge a definirlo "*that body of doctrines, principles, important generalizations, which underly the technical double-entry system, the valuation of assets attaching to the particular enterprise, and all phases of the art of accounting*" (Paton, 1922, p. 6). Più in particolare, se l'*Accounting* nasce con "*a set of books*" (*Ibidem* p. 4), su cui dopo si innesta "*a systematic record of all*

*explicit happenings*” (*Ibidem*) – il *bookkeeping* ancora non nettamente distinto da esso – da ultimo investe “*the periodic interpretation and analysis of the records of the business enterprises in the light of various valuations and inventories, and the preparation of the important financial statement for the use of managers, investors, et al., based upon this analysis.*” (*Ibidem*, p. 5).

Ciò posto, nella prospettiva di comparazione soprattutto spaziale<sup>17</sup>, l’idea sostenuta di reinterpretare in chiave semiotica i contenuti della Ragioneria può ora introdurre anche ad uno studio applicato di espressioni linguistiche paradigmatiche dell’*Accounting* che, in forza della loro pervasività a dimensione geografica, sono entrate a far parte del nostro linguaggio settoriale e che però, hanno un significato, in tutto o in parte, solo entro il “paradigma” culturale e disciplinare anglo-americano<sup>18</sup>.

Invero, se si ammette che un “significante”, tipicamente un termine, non può essere mai neutro, ovvero non può avere un “significato” univoco neanche all’interno di uno stesso linguaggio disciplinare, per esempio nella Ragioneria, *a fortiori* ciò vale nel confronto tra due discipline, in specie tra Ragioneria ed *Accounting*. Infatti, un “significante” di una di queste, importato dall’altra, potrebbe non avere uno stesso “significante”, cioè un termine letteralmente traducibile, oppure potrebbe non avere un “significato” equivalente o almeno appropriato nella disciplina d’importazione. La difficoltà a trovare corrispondenze linguistiche tra le due discipline indagate è poi ulteriormente aggravata dal fatto che i relativi “significanti” sono in via prevalente concetti riferiti a “cose” astratte.

Per esempio, da un lato, il concetto di azienda nella dottrina italiana, pur fondandosi su alcune connotazioni condivise da parte di tutti i soggetti disciplinari, assume varie e variabili sfumature di “senso” nelle diverse “scuole” di pensiero economico-aziendale e, in specie, ragioneristico. Il medesimo concetto, *a fortiori*, non trova un termine equivalente nell’*Accounting* perché in esso manca del tutto. Così i termini “*business*”, “*corporation*”, “*company*”, “*firm*”, “*organization*”, ecc. esprimono aspetti parziali del nostro concetto unitario di azienda. Ancora un esempio, dall’altro lato, si riferisce all’espressione linguistica di *Financial Accounting* che, nella dottrina anglo-americana, designa la parte disciplinare corrispondente grosso modo alla nostra “contabilità e bilanci delle imprese”. Così il termine “Ragioneria finanziaria” – come sarebbe da traduzione

17. Va da sé, infatti, che, dato un singolo contesto disciplinare e dato un certo “significante”, può variare nel tempo il correlato “significato”: ad esempio, in Ragioneria, il termine “reddito” ha assunto qualificazioni e correlati significati diversi nel tempo. Ma l’analisi diacronica dei termini non è qui all’attenzione.

18. In tal senso, è stato evidenziato come le differenze terminologiche indicano spesso, più che semplici manifestazioni lessicali, espressioni semiotiche diverse, per cui un’acritica assunzione di significati tipici del linguaggio dell’*Accounting* espone a derive di “semantiche apodittiche”, di “sintattiche asistemiche” e di “pragmatiche ideologiche” (Lipari, 2014, p. 419).



letterale – varrebbe ad esprimere contenuti parziali di detta partizione disciplinare dell'*Accounting*, cioè a dire solo i flussi finanziari e non anche quelli economici. Di conseguenza, tale espressione nel significato più appropriato di “Ragioneria per i finanziatori” ha poco o punto applicabilità semiotica nel contesto culturale e disciplinare italiano, nel quale il principale “luogo” di reperimento dei fattori da investimento non è di certo il mercato finanziario e meno che mai per tutte le aziende e, quindi, i soggetti preminenti non sono i cosiddetti investitori attuali e potenziali.

L'impiego dell'opzione cognitivo-semiotica dovrebbe dunque suggerire soprattutto alla Ragioneria di non incorrere in *incompatibilità* ed *incoerenze semiotiche*: introitando “significanti” dell'*Accounting* che hanno, rispettivamente, poco o punto “significato” in essa tramite operazioni di tipo ideologico-valoriale tese ad affermarne la superiorità, anche solo per la sua maggiore diffusione, appunto spaziale, di conoscenza. In particolare, alcune espressioni linguistiche paradigmatiche dell'*Accounting*, pur essendo incompatibili nella Ragioneria, sono in qualche modo sanabili attraverso una riconvenzionalizzazione in chiave semiotica delle medesime; altre, invece, sono vere e proprie incoerenze di linguaggio tra l'una e l'altro per diversità di contesto culturale di formazione.

In quest'ottica, un primo esempio di incompatibilità semiotica è proprio il termine “*measurement*”. Quest'ultimo è riconducibile all'area tematica della *quantitative measurement*, la quale ha assunto il ruolo di requisito quasi imprescindibile per la conoscenza in molteplici discipline. Anche nell'*Accounting Theory* la tematica in questione è stata molto dibattuta (Robson, 1992, p. 686), concorrendo a costituire un terreno importante di produzione di contributi, alcuni dei quali hanno vantato apprezzamenti di grande diffusione culturale. Si pensi, ad esempio, alla centralità della tematica nel pensiero di Richard Mattessich, il quale, come è noto, fa delle relazioni tra matematica ed *Accounting* uno dei suoi campi di elezione, tanto da giungere all'elaborazione di una teoria matriciale della contabilità<sup>19</sup>.

Si pensi, inoltre, agli studi che hanno messo in relazione *Accounting* e concetto di *measurement* per realizzare una “rivoluzione” disciplinare. Così, Harold Bierman scrive: “*Accounting is the art of measuring communicating financial information. This statement is not shocking or even surprising, jet the acknowledgement that accounting is concerned with measurement is the first necessary step towards a long awaited revolution in accounting*” (Bierman, 1968, p. 501). Ma, con una certa affinità con-

19. In particolare, nell'opera *Accounting and Analytical Method* (1962), Mattessish, muovendo dalle ragioni che hanno elevato la “quantificazione” ad obiettivo di ogni scienza – *Why has quantification become the – sometimes secret and occasionally unattainable – goal of every science?*” (Mattessich, 1962, p. 82) – tratta dei problemi delle teorie moderne della *measurement*, nelle relazioni con le teorie di *Accounting*, sino ad arrivare all'applicazione dell'algebra matriciale ai sistemi contabili.

cettuale con la dottrina di Ragioneria esplorata nel precedente punto, la *measurement* – precisa l'Autore – per assolvere a questo ruolo va intesa in senso ampio, nel senso di investire problemi di uso dei numeri in modo complesso e non per semplici “conteggi: *“It is important for the accountant to recognize that different description or measurement may be used for different purposes”* (Ibidem).

Invero, nella dottrina angloamericana, oggi più di frequente il termine *measurement* è indistintamente utilizzato per tutte le quantificazioni, sia di *Cost* sia di *Financial Accounting*. Così, nel primo, le *measurement performance* designano gli indicatori, anche di espressione monetaria, di processo, di efficacia, di efficienza, di produttività *et sim.*; nel secondo, per esempio, le *measurement bases* del *Framework IFRS/IAS* designano i diversi criteri di valutazioni delle attività di bilancio (*historical cost, current value, ecc.*).

Un tale utilizzo indistinto del termine è incompatibile con il linguaggio disciplinare specifico della Ragioneria. Infatti, l'importazione del termine “misurazione” nel significato paradigmatico dell'*Accounting* equivale a trascurare, e talvolta purtroppo a dimenticare, una tradizione – peraltro di grande momento – in Ragioneria e in economia aziendale sulle “misurazioni” e sulle “valutazioni”, distinte – come è ben noto – secondo le procedure di determinazione delle quantità associabili ai fenomeni amministrativi delle aziende<sup>20</sup>. Una ricostruzione storiografica compiuta della terminologia tipica della Ragioneria per le quantificazioni d'azienda esula dall'economia del presente lavoro. In questa sede, basti ricordare come le misurazioni siano quantificazioni dotate di maggiore “oggettività”, perché derivanti da enumerazioni relativamente semplici, mentre le valutazioni siano quantificazioni dotate di maggiore “soggettività”, perché derivanti da giudizi variamente complessi e tendenzialmente complessivi sui fenomeni amministrativi delle aziende<sup>21</sup>.

Per le nostre convenzioni disciplinari, si ritiene che il termine “misurazione” incontri minori incompatibilità rispetto ad alcuni contenuti di Ragioneria per il cosiddetto “controllo interno”; mentre ne può incontrare

20. Come è noto, la distinzione è anche interna alle misurazioni ed alle valutazioni. In riferimento a queste ultime, per esempio, basti pensare alla distinzione di Onida tra “quantità-misure”, a loro volta “certe” o “stimate”, e “quantità-astratte”, a quella di Masini tra “valori certi”, “valori assimilati” e “valori congetturati”, a quella di Colletti tra “numeri-misure” e “numeri-valori”, ecc. Ciò, anche qui, non senza “errori semiotici” sia pure interni al linguaggio della ragioneria. Sul tema si rimanda al lavoro già citato di Mazza (1997, pp. 350-351).

21. In particolare, le misurazioni sono caratterizzate da un maggior grado di oggettività, in quanto in esse i soggetti procedono a quantificare oggetti in modo univoco tramite l'uso di un modulo costante nel tempo e nello spazio; invece le valutazioni sono caratterizzate da un maggior grado di soggettività, in quanto in esse i soggetti procedono a quantificare oggetti *non* univocamente determinabili tramite l'uso del modulo monetario, variante nel tempo e nello spazio.

maggiori quando è applicata a sui contenuti per il cosiddetto “controllo esterno”. Infatti, i primi contenuti dovrebbero impiegare anche e molto le nostre “misurazioni” di risorse patrimoniali; i secondi impiegano invece molto – almeno per tradizione di studi – le nostre “valutazioni” di risorse patrimoniali e dovrebbero impiegare tendenzialmente “valutazioni” ed anche “misurazioni”, in specie, di risorse non patrimoniali.

In effetti, non è che il termine “misurazione” non sia presente anche nei titoli di testo della migliore tradizione delle discipline aziendali<sup>22</sup>, ma esso viene utilizzato nel significato – già ricordato da Colletti – appunto di determinazione quantitativa delle grandezze aziendali, peraltro non senza un collegamento con la qualità delle stesse. “*Il procedimento di quantificazione ha riguardo alle proprietà delle grandezze, cioè alle loro «quantità» e «qualità»: nella specie (economica), lo scopo della quantificazione trae la propria ragion d'essere nella misurazione mediante parametri monetari, che consentono di ridurre a quantità monetarie (dette brevemente «valori») quelle stesse grandezze*” (Mazza, 1997, p. 67). In buona sostanza, in questo significato generale, la misurazione è quindi intesa come quantificazione, al limite anche di caratteri di natura psicologica – come le motivazioni tecniche e culturali – delle grandezze (*Ibidem*)<sup>23</sup>.

Invece, troppo spesso il termine in oggetto è oggi utilizzato diffusamente nei testi ragioneristici nel senso di indicare un argomento quasi di frontiera della conoscenza disciplinare, nell'area funzionale dei “sistemi informativi” e soprattutto in quella di “programmazione e controllo”.

Un altro esempio di espressione linguistica paradigmatica dell'*Accounting* che ha una massima diffusione, per effetto dei principi contabili internazionali, e che esige una riconvenzionalizzazione entro la Ragioneria è il cosiddetto *fair value*.

In effetti, il termine pone una questione di coerenza rispetto alle ultime derive interpretative anche interne al paradigma culturale e disciplinare anglo-americano.

Infatti, nell'impostazione originaria e più *teorica* dei principi contabili internazionali, il termine *fair value*, letteralmente inteso, era forse abbondantemente accostabile al concetto di valore “attendibile” della dottrina italiana, in quanto interpretato nel significato di valore “equo” – come da fonti legislative comunitarie – con una valenza “generale”<sup>24</sup>, cioè a dire a

22. Si pensi, ad esempio, a *Le misurazioni di azienda* (1959) di Mario Cattaneo ed a *Brevi note metodologiche su alcune misurazioni d'azienda* (1953) di Luigi Guatri.

23. Sul tema della relazione tra “qualità e quantità nelle determinazioni economiche d'azienda” si rimanda, tra gli altri, anche a Giovanni Ferrero (1968, p. 262 e ss.).

24. L'espressione *fair value* “è nata nei paesi anglosassoni, ma in ambito giuridico, quale criterio di guida nelle valutazioni che vedevano coinvolti azionisti di minoranza, ed al fine di salvaguardarli. In tale contesto, pertanto, essa richiama profili di «giustizia» e di «equità», che a quei fini possono anche essere ritenuti opportuni, e che probabilmente sono all'origine della traduzione nell'espressione in «valore equo», da ritenere invece inaccettabile sul piano economico-aziendale, e, in partico-

valere per ogni *measurement base*, sia essa riferita ad uno scambio passato (*historical cost*), presente per l'acquirente (*corrent value*), presente per il venditore (*recoverable value*), futuro (*present value*). D'altronde, è noto come il *Framework* del 1989 si muoveva in linea con detta interpretazione, ammettendo diverse concezioni di *capital maintenance*, fisico e finanziario, ed una varietà di strumenti di valutazione. Inoltre, se si considera congiuntamente che il *fair value* nel *Framework* IFRS/IAS non è presente e che il significato ad esso assegnato nei successivi principi non è equivalente propriamente ad alcuna delle *measurement bases* (Del Pozzo, 2007, p. 216; Marchi, 2004, p. 18), si può in buona misura inferire dal complessivo "sistema contabile" internazionale – *Framework* più IAS/IFRS – la valenza generale di detto "criterio" nella valutazione delle attività patrimoniali.

Invece, nelle applicazioni più *concrete*, il termine *de quo* è stato via via interpretato nel significato maggiormente diffuso di valore "corrente", con una valenza "particolare" cioè a valere solo per i *fair market values* e, più specificatamente, per gli *exit prices*<sup>25,26</sup>. In linea con detta interpretazione è, quindi, la logica secondo cui l'integrità del capitale di funzionamento è garantita se esso mantiene il potere d'acquisto investito, considerando i vari beni quali strumenti finanziari con singoli valori di vendita e l'azienda stessa come "investimento finanziario" (Quagli, 2009, p. 101). Questa interpretazione è poco o punto compatibile con la dottrina italiana di Ragioneria poiché, neglignendo i valori d'uso dei beni, concorre a pregiudicare il rilievo della coordinazione amministrativa nella valutazione dell'integrità del capitale di funzionamento e la concezione di azienda come "coordinazione produttiva" (Quagli, *Ibidem*)<sup>27</sup>. E, d'altronde,

lare, nell'impiego che ne fanno i principi contabili internazionali. Qui la nozione di *fair value* evoca criteri di «oggettività» e di aggancio alle condizioni correnti di mercato; ecco perché risulta più appropriata la traduzione (*ma che non resta opportuno fare*) [c.a.] con «valore corrente» o «valore di mercato», dove però è implicita l'idea che il mercato esista e sia un equilibrato e imparziale misuratore dei valori aziendali. (Potito, Tartaglia Polcini, 2010, p. 265).

25. Il valore corrente, infatti, può essere determinato seguendo i modelli del valore attuale, prezzo corrente d'entrata, prezzo corrente d'uscita, una combinazione fra i tre precedenti. Per un'analisi approfondita di tali modelli, finalizzata alla corretta collocazione teorica del *Fair Value Accounting*, si rinvia utilmente al lavoro sul tema di Andrea Amaduzzi (2009).

26. Si rimanda all'IFRS 13 – *Fair Value Measurement*.

27. In tal senso, nella prospettiva della Ragioneria e dell'Economia aziendale, sembra maggiormente conducente un modello di *Measurement* misto, almeno dualistico, che "prescrive" di diversificare le valutazioni in ispecie tra *fair value* e costo storico in base alla destinazione amministrativa degli elementi del patrimonio, cioè in base settore dell'economia, e, di conseguenza, anche alla tipologia d'impresa considerata: prediligendo il *fair value* per il settore "finanziario" e, soprattutto, per le aziende "finanziarie", orientate prevalentemente alla produzione di guadagni speculativi, ed il costo storico per il settore "reale" e per le aziende "reali", orientate prevalentemente alla produzione di redditi (Costa M., Guzzo G., 2013). Rispetto a queste ultime

essa risente della configurazione tipica di regionalità angloamericana, caratterizzata – come si è già detto – da mercati finanziari espansi a dimensione globale e, per conseguenza, esigenti di un’informativa a favore degli investitori attuali e potenziali, in luogo dell’informativa a favore degli azionisti risparmiatori e dei terzi creditori maggiormente richiesta in mercati a dimensione più locale, tra cui certamente vi sono quelli di regionalità italiana.

Invero, anche in questo caso non sono mancati contributi di pregio da parte di autori dell’*Accounting* angloamericano che hanno messo in evidenza la parzialità di un’interpretazione così restrittiva del *fair value*, in particolar modo rispetto all’assunzione di fondo di mercati relativamente perfetti e completi, nonché all’obiettivo di *informativeness* principalmente verso gli investitori.

In questa prospettiva alcuni autori, muovendo da una comparazione tra *fair value*, inteso quale “misura-base” di valutazione del patrimonio aziendale, e vie alternative ad esso, in ipotesi di relativa imperfezione ed incompletezza dei mercati e di obiettivi altri del bilancio – per esempio di *stewardship* – giungono a suggerire la ricerca di un metodo universale di valutazione attraverso la definizione di chiari obiettivi di conoscenza, in particolare del bilancio (Whittington, 2008); ovvero di una opportuna mescolanza tra valore di uscita – *fair value* appunto – e valore d’uso delle combinazioni di *assets* in modo da tener conto di una “misura”, rispettivamente, sia dei costi-opportunità, in caso di cessione degli *assets*, sia delle aspettative di flussi finanziari, in caso di risorse utilizzate internamente per la produzione di beni e servizi (Ronen, 2008, pp. 205-206).

La comunicazione tra *Accounting* e Ragioneria sembra potere essere avvantaggiata dalle conclusioni di detti contributi: così il valore d’uso delle combinazioni produttive, approssimandosi meglio al tradizionale criterio del costo storico nella valutazione del patrimonio aziendale, appare maggiormente compatibile con il nostro principio fondamentale della coordinazione amministrativa aziendale.

#### 4. Conclusioni e prospettive di ricerca

In fine, gli svolgimenti comparativi del presente *paper* hanno inteso, nell’insieme, acclarare la concezione semiotica della Ragioneria. In particolare, nella prospettiva storiografica, l’interpretazione sistematica dei contributi della dottrina italiana all’opzione cognitivo-semiotica in Ragioneria ha evidenziato come gli autori compulsati, seppure seguen-

aziende e, in generale, alle attività impiegate nei processi produttivi, il costo potrebbe tuttavia essere rivalutato “economicamente” in base al prezzo corrente d’entrata ed integrato dal relativo *fair value* quale espressione del costo opportunità delle stesse attività (Andrea Amaduzzi, 2009, pp. 235-236).

do i due diversi approcci, sopra detti “induttivi” e “deduttivi”, abbiano utilizzato alcune fondamentali categorie concettuali della semiotica per sciogliere alcune “nodi” che nella prima metà del Novecento non rendevano, ed ancora oggi non sempre rendono, adeguata giustizia al livello di elaborazione scientifica dei relativi contenuti. Nella prospettiva geografica, le criticità semiotiche nel confronto tra Ragioneria ed *Accounting*, soprattutto le incompatibilità considerate, hanno evidenziato alcuni punti di possibile “contatto” tra i due linguaggi disciplinari che possono fungere da stimoli alla teorizzazione di una semiotica aziendale che sia almeno compatibile con la cultura angloamericana e alla tensione verso la convenzionalizzazione di un linguaggio dalla più ampia validità euristica. Ciò al fine di una possibile maturazione di tendenze internazionali che, pur senza cadere in localismi autoreferenziali e globalismi solo eteroreferenziali, consentano di specificare i linguaggi di comunicazione aziendale secondo una ragionevole articolazione dei contesti di diverso “senso”.

A detta teorizzazione e a detta convenzionalizzazione concorrono da stimoli pure talune “sintonie” che, negli ultimi decenni, si sono riscontrate più in generale nelle discipline di nostra pertinenza in varie “regioni” a proposito dell’impiego dell’approccio cognitivo-semiotico per superare alcune loro tradizionali polarizzazioni.

Sulle sollecitazioni provenienti dalla Ragioneria nel presente storico si è già detto con i contributi di Lipari e di Costa, ma giova ricordare in questa sede anche tutta una serie di lavori che, pur senza entrare nel merito di una sistematica disciplinare in chiave semiotica, applicano l’opzione semiotica ai temi del bilancio e del linguaggio contabile (De Nicola, 2007; Gabrovec Mei, 1990; Iannello, 2001; Perrone, 1992; 1997), nonché di strategia ed organizzazione aziendale (Colombo, Sacco, 2005; Mazza C., 1998).

Con riferimento all’*Accounting*, invece, un contributo nella richiamata direzione di ampio apprezzamento è ascrivibile a Stephen Barley, il quale richiama in modo esplicito l’approccio semiotico, però attraverso un’applicazione più empirica. Il contributo in oggetto è “*Semiotics and the Study of Occupational and Organizational Cultures*” (1983). In esso, Barley, sia pure con maggiore riferimento al campo disciplinare dell’organizzazione aziendale, utilizza l’approccio semiotico per la ricerca e l’analisi dei sistemi di significato che sostengono culture di lavoro. L’idea di fondo del contributo è che la ricerca semiotica nello studio di un ambiente di lavoro chiarisca le regole che consentono ai membri della relativa cultura lavorativa di generare significato in modo coerente.

Il contributo di Barley sui sistemi di significato entro specifici contesti culturali concorre pure alla formazione ancora più recente di un filone di studi di nicchia in *Accounting* sul concetto di “*inscription*”, nel significato di traduzione di fenomeni in segni materiali e grafici, numeri e diagrammi (Latour, Morgan, 1979). Più in generale, questi studi si incardinano in

un nucleo della ricerca, sia teorica sia storica<sup>28</sup>, ampiamente riconducibile ai lavori di Anthony G. Hopwood circa le relazioni tra *Accounting* ed il relativo contesto, in ispecie sociale e organizzativo. Per effetto di tale orientamento conoscitivo, tali studi – che molto spesso gravitano attorno ad *Accounting, Organizations and Society*, creata nel '76 da Hopwood stesso – hanno messo in evidenza come i processi di specificazione storica, che hanno portato l'*Accounting* ad assumere le sue “moderne forme”, abbiano in qualche modo risentito di varie influenze disciplinari, in termini di fondamenti logici, ed influenze ambientali, in termini di contesti soprattutto socio-politici (Robson, 1992).

Tali studi, come si è detto, hanno eletto come oggetto di esplorazione la produzione e l'ampiezza delle *inscription* dentro organizzazioni e società e tra di esse (Qu and Cooper, 2011; Quattrone, 2009). Queste sono intese nel significato di traduzione di fenomeni in segni materiali e grafici, numeri e diagrammi; nello specifico, esse costituiscono rappresentazioni materiali e grafici di ogni tipo impiegate nell'*Accounting report*: dalle scritture alle registrazioni, ai numeri, agli elenchi, alle tavole, ai disegni, ecc. Più in particolare, il concetto di *inscription* consente agli studiosi del filone in oggetto di reinterpretare la “metafora dominante” dell'*Accounting*, cioè a dire il numero.

Inoltre, l'impiego dell'approccio semiotico è sollecitato da alcuni autori odierni di *Comptabilité*, soprattutto in ambito di *contrôle de gestion*. Per esempio, Philippe Lorino, muovendo dall'idea dell'impresa quale luogo di veicolazione ed interpretazione di segni<sup>29</sup>, propone una riflessione esplorativa sulle concezioni degli strumenti di gestione. Da un lato, la teoria rappresentazionale e computazionale, mettendo l'accento sul rapporto tra oggetto e segno, considera tali strumenti come mezzi di misura che producono una rappresentazione simbolica dell'impresa (Lorino, 2002, p. 6). Dall'altro lato, la teoria strumentale, mettendo l'accento tra oggetto, schema interpretativo e segno, li considera come segni che producono senso ed azioni (Lorino, 2002, p. 13). Secondo Lorino, “*mettre en œuvre l'outil, c'est le concevoir, puisque le seul élément de l'outil éventuellement figé, c'est l'artefact objectif, et que le schème de d'utilisation subjectif est réinventé par chaque acteur dans son action propre*” (Lorino, 2002, p. 23).

Questa posizione si ritrova anche nei lavori di Victor Labouret. Questo Autore riprende la definizione di segno di Peirce per concepire il controllo di gestione non solo come una produzione di cifre, ma anche “*un signe vecteur de signification*” (Labouret, 2011, p. 4). Egli suggerisce l'analisi triadica, “segno-oggetto-interpretante” dei segni di gestione: “*l'organisation en tant qu'elle est l'objet d'une mesure, le contrôle de gestion (la*

28. In tal senso si muove, infatti, la corrente della *New Accounting History*, per opposizione alla *Traditional Accounting History*.

29. Con le sue parole: “*l'entreprise apparaît donc comme un lieu de circulation et d'interprétation(s) des signes*” (Lorino, 1995, p. 56).

*mesure) et les acteurs parce qu'ils interprètent la mesure. L'évolution des signes s'explique soit en termes de changement d'objet, soit en termes de changement d'interprétant. Même si les acteurs de l'organisation se ressemblent, ils ont chacun leur interprétant (semblable ou différent) pour chaque signe de gestion"* (Labouret, 2011, p. 13).

Nel complesso, alla luce degli svolgimenti comparativi svolti, sia entro la Ragioneria sia tra di essa e l'*Accounting*, nonché dei cenni circa le attuali "sintonie" disciplinari in materia di impiego dell'opzione semiotico-cognitiva per la reinterpretazione degli strumenti di rilevazione dei fenomeni amministrativi d'azienda, si può verosimilmente ritenere che detta opzione possa fruttuosamente concorrere al superamento della tradizionale "circostrizione" dei contenuti al campo delle tipiche "quantificazioni", in ispecie contabili, proprio perché il segno è categoria generale che include al suo interno non solo le quantità contabili, ma anche le non contabili e le qualità ed altri segni (quali grafemi, stilemi, ecc.), siano questi traducibili in quantità o meno.

## Riferimenti bibliografici

- Amaduzzi A. (1967). *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*. Torino: Utet.
- Amaduzzi A. (2009). *Dal costo al Fair Value. Il nuovo approccio IASB*. Milano: FrancoAngeli.
- Antonelli V. (2004). Problemi di metodo nell'interpretazione storica delle tendenze evolutive dell'economia aziendale: una proposta operativa. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 3-4.
- Barley S.R. (1983). Semiotics and the Study of Occupational and Organizational. *Administrative Science Quarterly*, 28, 3.
- Bierman H. (1968). Measurement and Accounting. *The Accounting Review*, 38, 3.
- Canziani A. (2007). *La ragioneria italiana 1841-1922 da tecnica a scienza*. Dipartimento di Economia Aziendale dell'Università degli Studi di Brescia, *Paper*, 63.
- Ceccherelli A. (1922). *L'indirizzo teorico negli studi di ragioneria*. Firenze.
- Ceccherelli A. (1931). *Le prospettive economiche e finanziarie nelle aziende commerciali - Vol. I. Gli elementi statistico-contabili dell'indagine prospettica*. Firenze: Felice Le Monnier.
- Ceccherelli A. (1936). *Il problema dei costi nelle prospettive economiche e finanziarie delle imprese*. Firenze: Libreria Internazionale Seeber.
- Cicalese A. (2004). *Semiotica e comunicazione*. Milano: FrancoAngeli.
- Colletti N. (1954). *Il numero in in Economia aziendale*. Palermo: Abbaco.
- Colletti N. (1968). *L'esperienza in Economia aziendale*. Palermo-Roma: Abbaco.
- Colombo G., Sacco F. (2005). La dimensione discorsiva del management strategico. In: Aa.Vv., *La riconfigurazione dei processi decisionali nel quadro evolutivo della competizione - Atti del 27° Convegno AIDEA*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Costa M. (2001). *Le concezioni della ragioneria nella dottrina italiana - Profili storici e storiografici nella sistematica delle discipline aziendali*. Torino: G. Giappichelli Editore.



- Costa M. (2003). Linguaggi aziendali e ragioneria come semiotica amministrativa. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 3 e 4.
- Costa M. (2012). *Ragioneria ed Economia aziendale nell'opera di Nicola Colletti*. Milano: Giuffrè Editore.
- Costa M., Guzzo G. (2013). Fair Value Accounting versus Historical Cost Accounting: a Theoretical Framework for Judgement in Financial Crisis. *Journal Corporate Ownership & Control. International conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues"*.
- De Nicola M. (2007). L'informazione economico-finanziaria: prime riflessioni sugli aspetti linguistici e semiotici. In: Aa.Vv., *La responsabilità sociale negli studi economico-aziendali*. Milano: FrancoAngeli.
- Del Pozzo A. (2007). I punti controversi delle valutazioni al fair value emergenti dal Framework dello IASB. In: Aa.Vv., *L'Analisi degli Effetti sul Bilancio dell'Introduzione dei Principi Contabili Internazionali IAS/IFRS*, 1° Volume. Roma: Rirea,.
- D'Ippolito T. (1964/1966). *Istituzioni di amministrazione aziendale – L'azienda – Le discipline amministrative aziendali*, V Edizione rielaborata. Palermo-Roma: Abbaco s.r.l. – Editore.
- Ferraris Franceschi R. (1998). L'indagine metodologica nelle discipline economico-aziendali. In: Aa.Vv. (a c. di Dagnino G. B., Di Betta P., Quattrone P.). *Le metodologie della ricerca nelle discipline economico-aziendali fra tradizione e nuove tendenze*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- Ferricchio A. (1994). Gli studi comparativi in economia aziendale e il contributo dell'analisi semantica. *Azienda Pubblica*, 7.
- Gabrovec Mei O. (1990). *Il linguaggio contabile - Itinerario storico e metodologico*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Galassi G. (1993). Realtà e osservabilità dei valori in Economia d'azienda. *Scritti in onore di Carlo Masini*. Milano: Egea.
- Giannessi E. (1954). *Attuali tendenze delle dottrine economico-tecniche italiane*. Pisa: Corsi.
- Giannessi E. (1960). *Le aziende di produzione originaria – Vol. I. Le aziende agricole*. Pisa: Corsi.
- Labouret V. (2011). *Sémiotique et comptabilité, ou la triade : réalité, acteur, comptabilité*, Manuscrit auteur. *Technologie et management de l'information: enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*, France (2002). version 1 – 8 Apr 2011.
- Lipari C. (1981). *Funzioni informative esterne del bilancio di esercizio*. Palermo: IlaPalma.
- Lipari C. (2005). Controllo, ragioneria e riconfigurazione dei processi decisionali in contesti ad alta complessità, dinamicità e competitività. In: Aa.Vv., *La riconfigurazione dei processi decisionali nel quadro evolutivo della competizione - Atti del 27° Convegno AIDEA*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Lipari C., Costa M. (2012). *Accounting as administrative semiotics*. Roma: RIREA.
- Lipari C., Guzzo G. (2013). *L'approccio cognitivo semiotico in ragioneria: proposizioni teoriche e profili storici comparati*. Atti del XII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Parma 28-29 Novembre 2013.
- Lipari C. (2014). La ragioneria come conoscenza semiotica amministrativa: fondamenti generali e su linguaggi e regionalità. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 7, 8 e 9.

- Lorino P. (1995). *Comptes et récits de la performance*. Paris: Les Éditions d'organisation.
- Lorino P. (2002). *Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliqués aux instruments de gestion*. ESSEC – Centre de Recherche, Documents de Recherche DR 2015.
- Macintosh N.B., Shearer T., Thornton D.B., Welker M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspective on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25.
- Marchi L. (2004). Evoluzione dei principi contabili e dei criteri di valutazione: dal costo al "fair value". *Revisione contabile*, 57.
- Mattessich R. (1962). *Accounting and Analytical Methods*, Illinois: Irin..
- Mattessich R. (1978). *Instrumental Reasoning and Systems Methodology: An Epistemology of the Applied and Social Sciences*. Kluwer.
- Mazza G. (1975). Dottrina e linguaggi. *Scritti in memoria di Alberto Riparbelli*. Vol. II, Pisa.
- Mazza G. (1997). *Problemi di assiologia aziendale*. Quarta edizione riveduta e ampliata. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- Mazza C. (1998). Parole al vento: note sull'uso della retorica e della semiotica negli studi organizzativi. In: Aa.Vv. (a cura di Dagnino G.B., Di Betta P., Quattrone P.). *Le metodologie della ricerca nelle discipline economico-aziendali fra tradizione e nuove tendenze*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- Moonitz M., Jordan L.H. (1963). *Accounting – An analysis of its problems*, 2 vols., revised edition, Holt, Rinehart and Winston, Inc. (previous editions by M. Moonitz and C. C. Staehling under the same title, 1950 and 1952). New York.
- Napier C. (2013). Accounting and the Absence of a Business Economics Tradition in the United Kingdom. In: Biondi Y., Zambon S. (edited by). *Accounting and Business Economics – Insights from National Traditions*. New York: Routledge.
- Onida P. (1947). *Le discipline economico-aziendali – Oggetto e metodo*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.
- Onida P. (1971). *Economia d'azienda*. Torino: Utet.
- Perrone E. (1992). *Il linguaggio internazionale dei bilanci d'impresa*. Padova: Cedam.
- Paton W.A. (1922). *Accounting theory – With special reference to the corporate enterprise*, Ronald Press (reprinted in the Accounting Classics Series, Lawrence, KA: Scholars Book Co.). New York.
- Pizzo M. (2000). *Il « fair value » nel bilancio d'esercizio*. Padova: Cedam.
- Potito L., Tartaglia polcini P. (2010). I principi contabili internazionali: riflessioni critiche. *Rivista dei Dottori commercialisti*, 2.
- Potito L. (2013). I principi contabili internazionali: una lettura demitizzante. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 8-9-10.
- Qu S.Q., Cooper, D.J. (2011). The Role of Inscriptions in Producing a Balanced Scorecard. *Accounting, Organization and Society*, 36.
- Quagli A. (2009). Dal fair value al fair value: coerenza concettuale e condizioni di impiego del fair value negli IFRS. *Financial Reporting*, Fascicolo 1.
- Quattrone P. (2009). Books to be practiced: Memory, the power of the visual, and the success of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (1).
- Quattrone P., Hopper T. (2006). What is IT? SAP, accounting and visibility in a multinational organisation. *Information and Organization*, 16.

- Riparbelli A. (1950). *Il contributo della Ragioneria nell'analisi dei dissesti aziendali*. Firenze: Stabilimenti grafici Vallecchi.
- Robson K. (1992). Accounting Numbers as "Inscription". Action et a Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organization and Society*, 17, 7.
- Ronen J. (2008). To Fair Value or Not to Fair Value: A Broader Perspective. *Abacus*, 44, 2.
- Whittington G. (2008). Fair Value and IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. *Abacus*, 44, 2.
- Sprague C.E. (1908). *The Philosophy of Accounts*, reprinted by Kessinger Publishing in September 2010.
- Zappa G. (1910). *Le valutazioni di bilancio con particolare riguardo ai bilanci delle società per azioni*. Milano: Società Editrice Libreria.
- Zappa G. (1927). *Tendenze nuove negli studi di ragioneria: discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27*. Venezia: Tip.-Libr. Emiliana.
- Zappa G. (1956). *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo Primo. Milano: Dott. Antonino Giuffrè Editore.

FrancoAngeli