

La professione del ragioniere e la crisi d'impresa. Gli albori della regolamentazione giuridica e della trattatistica tecnica*

Prof. STEFANO CORONELLA

ABSTRACT: (THE ACCOUNTING PROFESSION AND BUSINESS CRISIS. THE DAWN OF LEGAL REGULATION AND TECHNICAL TREATISES). *The aim of the paper is, first of all, to highlight the development of the regulation of the accounting profession, up to Law 15 July 1906 n. 327, which allowed accountants to be considered and chosen as qualified operators in the management of business crises. Consequently, the first technical contributions that they have prepared to disseminate their experiences and knowledge on the topic through articles, essays and specific monographs will be highlighted. As to legal evolution, the paper uses both primary sources (proposals and bills) and secondary sources. As to the technical treatises, we will carry out a survey of the works relating to the research topic published between the end of the nineteenth century and the first decades of the twentieth century, and then illustrate their approaches and contents. The historical analysis of the management of business crises by accountants cannot ignore the evolution of the regulation of the accounting profession and the related establishment of the colleges of accountants in Italy, which represents a point of arrival of a very long struggle carried out by Italian accountants who after centuries of "hibernation" began to show signs of life and, above all, to move all together towards a common goal. The regulation of the activity of the professional accountant arrived in Italy only in 1906 with Law 15 July 1906 no. 327. From the moment in which Italian accountants began to take action in this direction, i.e. from the First Congress of Accountants, held in Rome in 1879, there was growing attention also towards publications of a "professional" nature, some of which can be traced back to companies in crisis. These are works of varying breadth and depth. In fact, they range from short articles that appeared in the main journals of the time, to professional essays of an applicative nature collected in special publications, up to monographs of both a theoretical and applicative nature. First of all, this work traces the evolution of the discipline up to the full recognition of professional protection for accountants, with particular reference to the effects that this has had on the possibility for them to manage company crises directly. Subsequently, it aims to highlighting the contribution provided by professionals who, through articles, essays and specific monographs, have disclosed their experiences and technical knowledge for the management of crisis situations which result in bankruptcies, compositions and company liquidations.*

KEYWORDS: *business crisis, bankruptcy, liquidation, agreements, special accounting functions*
DOI: 10.17408/RIRE.ASC050607082023 – ISSN: 1593-9154

1. Considerazioni introduttive, premessa metodologica e risultati attesi

L'analisi storica della gestione delle crisi di impresa da parte dei ragionieri non può prescindere dallo studio dell'evoluzione della regolamentazione della professione contabile, la quale rappresenta un punto di arrivo di una lunghissima lotta posta in essere da ragionieri italiani che, dopo secoli di "letargo", iniziarono a dare segni di vita e, soprattutto, a muoversi in maniera unitaria verso uno scopo comune. Prima di allora infatti, forse per

* Articolo ad invito.

colpa anche del frazionamento del Paese, essi non avevano mai mostrato un significativo “spirito di corpo”.

Per tale motivo il paper intende anzitutto evidenziare il percorso compiuto per giungere alla regolamentazione della professione contabile, ad opera della Legge 15 luglio 1906 n. 327, che ha fra l'altro consentito ai ragionieri di poter essere considerati e scelti come operatori qualificati nelle gestioni delle crisi di impresa.

Verranno poi brevemente illustrati e commentati i contenuti dei primi contributi tecnici che gli stessi hanno predisposto per divulgare le proprie esperienze e conoscenze sull'argomento attraverso specifiche monografie e articoli.

In relazione alla metodologia seguita, si specifica che per la parte relativa all'evoluzione giuridica il paper utilizza sia fonti primarie (proposte e disegni di legge) che secondarie. Per la parte relativa alla trattatistica tecnica si provvede a effettuare una ricognizione dei lavori inerenti all'argomento della ricerca pubblicati tra la fine dell'Ottocento e i primi decenni del Novecento, per poi illustrarne le impostazioni e i contenuti.

In merito ai risultati, il paper dà risalto all'evoluzione normativa nell'ambito della professione contabile, fino alla Legge 15 luglio 1906 n. 327, con particolare riferimento alla possibilità per i ragionieri di poter rivestire ruoli attivi e di primo piano nella gestione delle crisi aziendali.

In stretta connessione con ciò, viene illustrato il contributo tecnico fornito dai primi scritti di carattere professionale in tale ambito.

2. Una precisazione: la gestione delle “crisi aziendali” nella professione tra Ottocento e Novecento

Agli albori della regolamentazione della professione contabile, tra Ottocento e Novecento, non erano ancora particolarmente diffuse tra i ragionieri le “abilità” per contribuire efficacemente al “risanamento aziendale” e quindi tale specifica attività – a differenza di oggi – non era notoriamente sviluppata nell'ambito della nostra disciplina.

La gestione delle “crisi” d'impresa – lo si evince chiaramente dalla lettura dei numerosi scritti apparsi in quel periodo sull'argomento – era dunque prevalentemente rivolta ad alcune attività che venivano fatte rientrare tra le “funzioni speciali” (o “funzioni straordinarie”) della ragioneria e che molto spesso conducevano ad un atteggiamento tendenzialmente “passivo” o burocratico-amministrativo da parte dei professionisti.

In particolare, si tratta di attività, conseguenti a manifestazioni più o meno serie di crisi aziendali, che conducevano alla necessità di gestire, secondo un ordine di gravità crescente (MORO, 1929):

- moratorie;
- sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni;
- liquidazioni;
- concordati;
- fallimenti.

La *moratoria* rappresenta la fattispecie meno grave ed è connessa ad una crisi aziendale che si valuta essere sanabile attraverso una dilazione dei pagamenti dovuti da un'azienda che manifesta temporanee difficoltà di far fronte ai propri impegni.

La *sistemazione patrimoniale (riordinamento di amministrazioni)* si rende necessaria nelle aziende che manifestano sintomi di crisi che, ragionevolmente, possono essere composte grazie all'attività di un professionista.

La *liquidazione*, che può essere anche dovuta ad altri motivi, del tutto fisiologici (come per esempio il fatto che un imprenditore anziano non abbia eredi e che non abbia trovato acquirenti per la sua combinazione produttiva), si riconnette ad una crisi quando si rende necessaria per impossibilità di continuare ad esercitare l'attività in condizioni di equilibrio patrimoniale, finanziario ed economico, prima che tale crisi possa sfociare nel – più grave – fallimento.

Il *concordato* già all'epoca poteva assumere le vesti – anche in questo caso seguendo un ordine di gravità crescente – di *concordato stragiudiziale* (per la sistemazione “amichevole” di un dissesto aziendale), di *concordato preventivo* (per tentare di evitare il fallimento) e di *concordato fallimentare* (da attivare quando ormai il fallimento era già stato dichiarato).

Il *fallimento*, infine, si riconnette ad una situazione di dissesto irreversibile che non può che condurre (salvo la possibilità di attivare, se ne ricorrono i presupposti, il concordato fallimentare) alla liquidazione coatta dell'azienda.

Mentre le *liquidazioni* e i *fallimenti* conducevano inesorabilmente all'estinzione dell'azienda, per cui il professionista si trovava di fatto a dover semplicemente gestire – nel miglior modo possibile per le parti coinvolte – la fase terminale della vita aziendale, nel caso delle *moratorie* e dei *concordati* si potrebbe idealmente e potenzialmente ravvisare la possibilità di attivare tutta una serie di attività di “gestione” delle crisi aziendali nell'ottica del loro risanamento.

Tuttavia, lo vedremo meglio più avanti, nei manuali didattici e professionali dell'epoca le richiamate attività erano illustrate e rappresentate soprattutto dal punto di vista procedurale, nel senso che spiegavano come il ragioniere si doveva comportare dal punto di vista meramente “tecnico”, nel rispetto delle disposizioni di legge. Solo in talune circostanze erano presenti suggerimenti o indicazioni su come questi avrebbe potuto agire o intervenire per tentare di risolvere la situazione di crisi.

In effetti, l'unica attività, tra quelle elencate, che richiama chiaramente e che per molti versi anticipa la moderna “gestione della crisi” nell'ottica del risanamento, è quella relativa alle *sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni*.

In questo caso, infatti, è specificamente richiesto che il professionista metta a disposizione le proprie competenze per effettuare una diagnosi dell'entità e delle motivazioni della crisi e ponga in essere una serie di azioni volte a porvi rimedio.

3. L'evoluzione della regolamentazione della professione contabile con particolare riferimento alla gestione delle crisi aziendali

Mentre in tutti gli altri Paesi avanzati i moderni collegi dei ragionieri sorsero molto prima in relazione a eventi sociali esterni, come il Bankruptcy Act del 1869 (BROWN, 1905, p. 203 ss.; WALKER, 1995, pp. 285-310; WALKER, 2004, pp. 127-156), in Italia il

decollo dei primi organismi contabili fu un processo lento, travagliato e frutto di particolari istanze, molto più semplici, che provenivano “dal basso”, proprio dai ragionieri.

In Italia è stata infatti decisiva l'azione diretta dei professionisti che negli anni a seguire il miglioramento scolastico e l'intensificazione degli studi contabili cominciarono a manifestare significativi segni di insofferenza verso la loro condizione di professionisti di “serie B”.

In effetti, tale era la considerazione di cui godevano nel Paese soprattutto rispetto agli avvocati e ai notai i quali, non di rado, si trovavano a svolgere mansioni che sarebbero state – tipicamente – riservate ai ragionieri.

Secondo una prassi ormai ampiamente consolidata, i tribunali italiani nominavano quasi sempre come “gestori delle crisi aziendali”, ovvero come curatori fallimentari, amministratori giudiziari e periti, gli avvocati. Talvolta erano addirittura i notai ad occuparsi di gestione di denaro pubblico, sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni di famiglie e di imprenditori in dissesto.

I ragionieri erano totalmente esclusi da tali incarichi e, se vi erano coinvolti, era solo in veste di consulenti tecnici di avvocati e notai, quindi con incarichi di “secondo livello”. Rispetto agli incarichi pubblici i ragionieri svolgevano così la propria attività esclusivamente a supporto di altri professionisti giuridicamente organizzati (CORONELLA, 2018, p. 350).

Ciò, fra l'altro, perché i ragionieri non erano una categoria “forte”, non erano irregimentati in albi, non avevano forza contrattuale e, per di più, non erano laureati. Ecco perché la lotta per l'emancipazione della professione in Italia va letta in maniera non disgiunta dalla lotta per il riconoscimento degli studi universitari della ragioneria. Tant'è che queste due istanze – regolamentazione e tutela professionale e nobilitazione dell'insegnamento ragioneristico – vennero portate avanti congiuntamente in maniera pressoché simbiotica dalla classe dei ragionieri.

Questi desideravano infatti ardentemente presentarsi sul mondo del lavoro “alla pari” con gli altri professionisti, avendo così la possibilità non solo di ottenere direttamente determinati incarichi, ma anche di poter interagire con giudici, avvocati e notai con una laurea o un titolo equipollente^①.

Prima dell'unità del Paese la situazione della disciplina della professione del ragioniere era alquanto variegata ed estremamente differenziata^②.

^① La costituzione delle Scuole Superiori di Commercio, a partire da quella di Venezia (nel 1868), non era stata infatti risolutiva in tal senso, poiché esse erano comunque considerate scuole “tecniche” e sostanzialmente equiparabili a istituti superiori. Anche in questo caso il costante impegno da parte dei ragionieri per la nobilitazione degli insegnamenti commerciali ha prodotto i suoi frutti solo all'inizio del Novecento, allorché è stata riconosciuta – con R.D. 26 novembre 1903, n. 476 – la possibilità per tali scuole di rilasciare un diploma di laurea equipollente ai massimi livelli accademici, mentre prima di allora il titolo consisteva, per l'appunto, in una semplice “specializzazione” rispetto al diploma di ragioniere. Il R.D. 15 luglio 1906, n. 391 (guarda caso l'anno è lo stesso in cui è stata approvata la regolamentazione della professione) ha inoltre riconosciuto la possibilità per i licenziati di tali scuole di non definirsi più “diplomati” ma “laureati” e quindi di potersi fregiarsi del titolo di “dottore”. La L. 20 marzo 1913, n. 268 ha poi definitivamente attribuito la dignità universitaria alle Scuole superiori di commercio. Tali scuole (all'epoca erano cinque: Venezia, Genova, Bari, Torino e Roma) furono trasformate in enti autonomi con personalità giuridica propria e poste sotto la vigilanza didattica e amministrativa del Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio. Nel 1902 era stata costituita a Milano anche la Libera Università “Ferdinando Bocconi” (CORONELLA, 2022, pp. 21-26 e 50-55).

^② Al riguardo si pensi che nel Regno di Sardegna, sin dal 1620, esistevano i “regi liquidatori” i quali erano soggetti ad una rigida regolamentazione. Nel Regno Lombardo-Veneto si è sempre applicato il decreto napoleonico 3

Come si comprende le discipline pre-unitarie, molto diverse tra loro, hanno creato notevoli problemi di “unificazione” normativa della materia. Così, l’iniziale mancanza di disposizioni specifiche da parte del neonato stato Italiano, concesse di fatto la possibilità per chiunque di svolgere la professione contabile, anche senza un adeguato curriculum di studi.

Un primo tentativo di sistematizzazione giuridica fu avanzato con il decreto del 18 ottobre 1865 n. 1742, il quale approvò il regolamento per l’istruzione professionale, e con il successivo decreto del 28 luglio 1866, n. 3133, il quale rese “abilitante” per l’esercizio della professione il diploma di un Istituto Tecnico del Regno, eliminando così il tirocinio⁹.

Tuttavia, la nuova legislazione italiana non prevedeva norme chiare e tassative in merito alle attribuzioni del ragioniere, limitandosi invece ad indicare solo alcune competenze dei liquidatori e dei periti (BARIOLA, 1897, p. 631; CAPPELLARO, 1997, p. 150).

È stato il primo Congresso Nazionale dei Ragionieri Italiani del 1879 che ha richiamato per la prima volta, con forza, l’attenzione sulla necessità di regolamentare con precisione tale attività, nonché di prevedere dei supporti – i collegi – che potessero elevare la posizione dei ragionieri.

D’altronde, in conseguenza del crescente sviluppo economico di quegli anni, pure la professione aveva visto allargare i propri confini e le proprie potenzialità.

Sulla “spinta” di questo Congresso sono stati quindi costituiti i primi collegi su base “volontaria”.

Dopo l’esempio di Milano, il primo tra tutti, questi sono stati istituiti un po’ ovunque con lo scopo, oltre che promuovere gli studi di contabilità, di tutelare il decoro e la crescita della professione di ragioniere.

Il dibattito sulla regolamentazione della professione continuò e venne alimentato anche dai successivi congressi dei ragionieri che, a partire da quello di Roma del 1879, si sono tenuti fino all’emanazione della Legge 15 luglio 1906, n. 327 con tendenziale regolarità ogni 2-4 anni.

Come si nota dal contenuto della tabella 1, nella quale si riportano i congressi nazionali svoltisi sino all’approvazione di tale legge, in tutti il tema “professione” è stato un punto fermo e – dopo quello di Roma – addirittura sempre il primo all’ordine del giorno. Anche il trend tendenzialmente crescente del numero dei partecipanti effettivi è espressivo dell’aumento dell’interesse e dell’attenzione della categoria.

novembre 1805, n. 139 emanato quando l’intera penisola era sotto il dominio francese e nel 1828 sono stati riconosciuti i “ragionieri revisori”. Nello Stato Pontificio la professione di “pubblico ragioniere” fu riconosciuta il 6 luglio 1836 con un regolamento di Papa Gregorio XVI in forza del quale l’aspirante professionista doveva aver compiuto un tirocinio triennale e aver superato un esame di stato. Dopo l’abilitazione veniva iscritto all’elenco di “ragionieri approvati” che erano i soli a poter tenere le scritture contabili a fini legali. Nel Regno delle Due Sicilie era invece consentito esercitare la professione a tutte le persone ritenute “competenti in materia”, indipendentemente dal titolo di studio e dalla preparazione culturale. Non era inoltre previsto un tirocinio, un esame di stato e non esisteva un albo o un collegio a cui iscriversi (LEONI, 2013, pp. 129-130; LUCHINI, 1898, pp. 126-130; PODDIGHE, CORONELLA, 2008, p. 337).

⁹ Il decreto 20 febbraio 1867 n. 1874 abrogò definitivamente il regolamento napoleonico del 1805 che prima di allora veniva, di fatto, applicato nel nostro Paese (SERVALLI, 2005, p. 392).

Tabella 1 – Congressi dei ragionieri tenuti fino alla Legge 15 luglio 1906, n. 327

N.	Anno	Data	Città	Partecipanti effettivi	Oggetti di discussione più rilevanti
I	1879	5-14 ottobre	Roma	180	Insegnamento, metodi, professione
II	1881	18-26 settembre	Firenze	86	Professione, contabilità pubblica
III	1885	20-27 settembre	Milano	179	Professione, contabilità pubblica, scritture e rendiconti
IV	1888	30 settembre-4 ottobre	Bologna	152	Professione, insegnamento
V	1892	2-6 ottobre	Genova	392	Professione, insegnamento
VI	1895	14-19 settembre	Roma	193	Professione, insegnamento, codice di commercio, contabilità pubblica
VII	1899	15-18 luglio	Venezia	339	Professione, fallimenti, insegnamento, contabilità pubblica
VIII	1902	18-21 settembre	Milano	546	Professione, contabilità pubblica, funzioni speciali del ragioniere
IX	1905	5-9 novembre	Bologna	oltre 500	Professione, contabilità pubblica

Fonte: nostra elaborazione

Estremamente significativi ai fini del dibattito sulla regolamentazione della professione appaiono pure i numerosissimi interventi apparsi sulle riviste dell'epoca volti a suscitare una "sollevazione" della classe dei ragionieri al fine di ottenere una maggiore tutela del loro ruolo istituzionale in ambito professionale, soprattutto nei confronti degli avvocati.

A seguire se ne riportano degli stralci, alcuni dei quali, peraltro, fanno proprio riferimento all'attività di gestione delle crisi aziendali, la quale è richiamata come di esclusiva pertinenza e connessa alla specifica preparazione dei ragionieri.

Nel primo numero della Rivista "Il Ragioniere", appena fondata, proprio nel 1879, il Direttore Vincenzo Gitti scrisse un breve nota intitolata "La professione del ragioniere e le sue condizioni attuali" dalla quale emerge un quadro tutt'altro che confortante sul ruolo riconosciuto ai ragionieri italiani nelle aziende e nella professione contabile.

"Le condizioni dei Ragionieri non sono gran fatto fiorenti in Italia. Non conosciuti in alcune provincie, conosciuti ma non apprezzati in altre, cercano quasi tutti, più che dall'esercizio libero della professione, di ritrarre i mezzi di sussistenza in qualche impiego d'azienda pubblica o privata.

Eppure se noi ci facciamo a considerare l'importanza dell'opera di questi professionisti, se noi riflettiamo un momento sui servigi ch'essi rendono alla società, siamo portati a deplorare le misere condizioni nelle quali si trovano, ed il poco conto in cui sono tenuti dall'universale.

È [...] la Ragioneria [...] che mantiene l'ordine nelle aziende, che fa la storia dei loro fatti amministrativi, che fornisce all'amministratore i dati ed i criteri secondo i quali dovrà guidare l'opera sua, che dimostra ad ogni momento qual è lo stato dell'azienda. È il Ragioniere ancora che data un'azienda in disordine vi ristabilisce il buon andamento, che data la morte del capo

dell'azienda ne ripartisce il patrimonio fra gli eredi, che dato il fallimento [...] ne divide la sostanza rimasta fra coloro che ne hanno diritto, che data una lite determina in base ai documenti presentati quale delle due parti abbia ragione, che dato un rendiconto vi sa dire se l'azienda fu bene o male amministrata, che data [...] una gestione qualunque ve ne determina i risultamenti.

Il compimento di siffatte operazioni richiede molte cognizioni teoriche e molta pratica degli affari, ma ciò non ostante non sempre si chiamano i Ragionieri, e si può dire anzi che in molte contrade d'Italia non si chiamano affatto.

Così gravi interessi, così importanti operazioni sono la maggior parte delle volte affidate a persone le quali sovente non hanno che un po' di pratica degli affari e poco o punto di cognizioni amministrative [...].

Se v'ha una causa da discutere [...] si chiama un avvocato; se v'ha un progetto da compilare si chiama un ingegnere; se v'ha un'analisi da fare si ricorre ad un chimico, ma perché non si dovrà ricorrere del pari all'opera del Ragioniere allorquando c'è da ordinare una contabilità, c'è da fare una liquidazione, c'è da determinare se un'azienda fu bene o male amministrata?" (GITTI, 1879, pp. 2-3).

Due anni dopo, ne "Il Ragioniere. Rivista di Contabilità" venne riportato il discorso letto da Luigi Paolini il 20 marzo 1881 all'Accademia dei ragionieri di Bologna in occasione del 50° anniversario della sua fondazione e intitolato "Sulla professione del ragioniere". Al suo interno si legge:

"Presentemente non è raro il caso di vedere, dalla stessa autorità giudiziaria, affidate ad Ingegneri od Avvocati operazioni, che sarebbero di competenza esclusiva del Ragioniere. Né sono pochi coloro, i quali dotati soltanto di un limitato corredo di cognizioni acquistate mediante un tirocinio in qualche ufficio amministrativo, approfittano della confusione presente assumendo il titolo di Ragioniere e disimpegnandone spesso con nessuna coscienza le mansioni, con danno specialmente morale di quelli che di pieno diritto esercitano la professione" (PAOLINI, 1881, p. 367).

Nel 1883, riferendosi alla scelta dei curatori fallimentari, Enrico Gagliardi scrive che a molti:

"[...] avvocati o legali [...] garba di fare il ragioniere" (GAGLIARDI, 1883, p. 5).

Il passare del tempo mutò l'atteggiamento e le richieste dei ragionieri, che erano rimaste sostanzialmente inascoltate. Illuminante in tal senso è la lettura di una nota di Giovanni Massa apparsa su "Il Ragioniere. Rivista di Contabilità" nel 1884, cinque anni dopo le prime, reiterate, lamenti formali e il primo congresso dei ragionieri italiani.

"Il miglioramento della professione nostra fu oggetto di vive discussioni nei passati congressi e la ragionevolezza e la giustizia delle modeste pretese dei ra-

gionieri fu così luminosamente dimostrata che crediamo non sia proprio più il caso di ritornarvi sopra [...]. Ma quali furono i frutti sinora ottenuti? [...]

Il governo fece orecchie da mercante alle giuste lagnanze mosse da ogni parte e le cose continuarono come prima [...].

Maggiori furono le speranze suscitate dal secondo congresso in cui i ministri e satelliti di ministri si degnarono di fare promesse ufficiali di opportuni provvedimenti e commissioni costituite con grandi strombazzamenti di organi ed organetti s'incaricarono di vigilarne l'adempimento.

Ma, lo ripetiamo ancora una volta, quali furono i frutti sinora ottenuti? Nulla, assolutamente nulla. Le pubbliche amministrazioni continuano ad aprire concorsi a posti di ragionieri mettendo tra i titoli richiesti o la patente di ragioniere o la licenza dai licei o la laurea da avvocato indifferentemente [...]; i tribunali nominano avvocati e procuratori e geometri a fare perizie di ragioneria; negli elenchi dei curatori di fallimenti vengono in maggioranza iscritti commercianti ed avvocati – e tutto ciò in omaggio a quelle buone promesse” (MASSA, 1884, p. 3).

Le centinaia di pagine apparse sulle riviste di ragioneria su questo argomento negli anni seguenti sono tutte di questo tenore.

Estremamente interessanti e significativi sono stati pure i tanti interventi ai vari Congressi dei Ragionieri, in particolare a partire dal sesto della serie, svoltosi a Roma nel 1895 e in cui, tra l'altro, è stata per la prima volta predisposta una bozza di disegno di legge per la regolamentazione della professione.

Dagli atti del richiamato congresso (AA.VV., 1895) si evince peraltro chiaramente la frustrazione dei ragionieri dovuta al fatto che in merito alla regolamentazione della professione lo Stato fosse totalmente inerte e indifferente e anche quanto grave fosse la situazione patita dai ragionieri.

Partiamo da Federico Pellacani, relatore sul “tema V” intitolato “Rapporti dei Collegi e dei Ragionieri professionisti colle Autorità” il quale afferma:

“Come mai, dopo che col Regio Decreto 18 ottobre 1865, n. 1762, fu riordinata, in modo uniforme per tutto il Regno, l'istruzione tecnica negli Istituti può essere avvenuto che il Ragioniere, in trenta anni, non sia ancora pervenuto ad occupare ovunque e interamente il campo assegnatogli da quel Decreto, e ne sia escluso in tanta parte non già per fatto di privati, liberi sempre della propria volontà, ma anche per fatto delle Autorità? E queste poi come mai quando occorra di affidare incarichi richiedenti l'opera del Ragioniere, invece di mettersi al sicuro da ogni responsabilità e da ogni taccia, collo scegliere chi è ufficialmente investito di quell'ufficio, ricorrono invece ad altri? E infine come mai ciò accade riguardo ai soli ragionieri e non ad altri professionisti? (AA.VV., 1895, pp. 123-124).

Nella stessa relazione Pellacani illustra i risultati di un'indagine compiuta nelle diverse provincie del Regno e, con sommo rammarico, fa presente che, tranne la parziale eccezione della Lombardia e della Liguria dove l'ufficio del ragioniere era tenuto in buona considerazione, nelle altre regioni (da nord a sud) si evince come questo fosse assolutamente negletto:

“A Torino [...] il Collegio ha [...] raccolte interessanti notizie per dimostrare in quanto poco conto siano tenuti i ragionieri. Da esse rilevasi che nell’ultimo decennio su 610 individui, cui furono affidate 1284 curatele, soltanto 111 ragionieri ebbero 239 curatele [...].

Venezia ha soltanto di recente istituito il suo Collegio e in questi primordii ha dimostrato molta attività, sebbene finora con scarsi risultati, se si guarda all’esigua cifra dei ragionieri iscritti nel ruolo dei curatori, essendo circa il 30 per cento del totale. A Verona il Collegio, sorto sino dal 1883, non ha esercitato una grande influenza sulle autorità [...], su 48 iscritti, 6 soltanto sono ragionieri. A Padova il Collegio, fondato nel 1891, sembra si sia sempre adoperato molto a pro della classe, quantunque con risultati non corrispondenti alle pratiche. I ragionieri iscritti nel ruolo dei curatori sarebbero in maggioranza, ma lamentasi che i Tribunali continuino a chiamare avvocati.

A Reggio [nell’Emilia] il Tribunale nomina i ragionieri nel caso soltanto che gli avvocati non designino il liquidatore. Nel ruolo dei curatori su 35 iscritti soli 14 sono ragionieri.

A Firenze [...] su 63 curatori non più di 25 sarebbero iscritti nella classe dei ragionieri” (AA.VV., 1895, pp. 125-128).

Nelle province meridionali la situazione versava in condizioni ancora peggiori. Un esempio per tutti:

“A Napoli “nel ruolo del triennio in corso, sopra 200 curatori, 25 sono ragionieri [...]. Gli avvocati e procuratori rappresentano l’87.50 per cento del totale; i ragionieri il 12 per cento” (AA.VV., 1895, p. 145).

Anche la questione degli “abusivi” era particolarmente sentita, come dimostra, fra i tanti, un intervento di Ilario Tarchiani effettuato in occasione del congresso di Venezia del 1899:

“[...] soffermandoci, per esempio, alle curatele commerciali, tutti sappiamo che per essere curatori di fallimenti non fa d’uopo avere conseguito il diploma di ragioniere. Infatti nei ruoli dei curatori le Camere di Commercio, purtroppo, inscrivono, oltre che i ragionieri, anche gli avvocati ed ancora altre persone tutto affatto sprovviste di diploma qualsiasi” (AA.VV., 1900, p. 63).

Eravamo già alla fine dell’Ottocento, a vent’anni dal primo congresso di Roma del 1879, eppure nulla sembrava essere cambiato: la professione veniva esercitata anche dai non diplomati, gli incarichi professionali venivano affidati dai Tribunali preferibilmente agli avvocati e ad altri soggetti, raramente ai ragionieri. Benché questi ultimi fossero stati inseriti negli elenchi da cui attingere spesso i loro nomi venivano ignorati seguendo l’impostazione consolidata di coinvolgere altri professionisti per un ruolo che era tipicamente da ragioniere.

Ciò posto, solo nel 1906 gli sforzi dei ragionieri trovarono compimento con la promulgazione della legge 327/1906.

Come è stato specificato, a seguito dei dibattiti scaturiti dai congressi e grazie all'attività dei primi collegi volontari, i ragionieri – già dal 1895 – si attivarono per presentare un progetto di legge in Parlamento contenente un elenco di requisiti che l'“aspirante” professionista doveva possedere per ottenere la “patente” professionale.

Come si nota, dal primo congresso di Roma del 1879 trascorsero quasi vent'anni affinché si riuscisse ad avviare il processo legislativo e altri dieci anni occorsero poi per giungere al suo completamento.

Nella tabella 2 si riassumono le azioni e i provvedimenti che, alla fine dell'Ottocento hanno dato l'abbrivio e successivamente, nei primi anni del Novecento, hanno condotto alla regolamentazione della professione di ragioniere.

Tabella 2 – Le azioni e i provvedimenti che hanno condotto alla regolamentazione della professione di ragioniere tra fine Ottocento e primo Novecento

Anno	Azione/Provvedimento
1895	Durante il sesto Congresso nazionale dei Ragionieri Italiani, svoltosi a Roma nel 1895, venne predisposta per la prima volta in un ambito “ufficiale” una bozza di disegno di legge la quale, pur non avendo avuto seguito, ha costituito la base di tutte le successive proposte su questo tema
1896	Una Delegazione Nazionale dei Collegi dei Ragionieri, appositamente istituita e incaricata dai Presidenti dei Collegi, predispose un primo schema di progetto di legge, che venne poi reso definitivo nel 1897
1897	Venne avviata una fase di consultazione sul disegno di legge con i Collegi che si chiuse nel 1898
1898	La Delegazione stilò la versione definitiva del progetto dopo aver ritoccato alcuni articoli sulla base dei rilievi ricevuti dai Collegi
1899	Gli onorevoli Giuseppe Fasce, Elio Morpurgo e Gualtiero Danieli presentarono il progetto di legge alla Camera dei deputati. Tuttavia esso non fu mai discusso in aula e decadde. In seguito al Congresso di Venezia venne approvato dai ragionieri un secondo progetto, molto restrittivo nei confronti dei non diplomati
1900-1901	Vi furono varie schermaglie tra i ragionieri “diplomati” e i ragionieri “provetti” (non diplomati), i quali nel frattempo tennero il loro primo congresso a Firenze nel quale deliberano di far inserire nel progetto di legge una specifica disposizione transitoria sui titoli equipollenti (al diploma di ragioniere) per fare salvi i diritti acquisiti da chi già da tempo esercitava de facto la professione
1902	Il 9 maggio il progetto definitivo redatto dalla Delegazione venne presentato alla Camera dei Deputati da cinque Onorevoli. Oltre ai tre che avevano già appoggiato il primo – Giuseppe Fasce, Elio Morpurgo e Gualtiero Danieli – tra i firmatari si aggiunsero Giovanni Massa e Annibale Vigna. Fino al 1904 tuttavia non venne discusso
1904	Il disegno venne più volte rimaneggiato, anche per via delle pressioni degli Avvocati, che non volevano che venisse approvato, quantomeno nella sua stesura originaria. In ogni caso, lo scioglimento della Camera vanificò tutto il processo
1905	Il disegno di legge fu ripresentato dagli Onorevoli Morpurgo, Danieli e Fasce – nuovamente eletti – ma il percorso dovette iniziare nuovamente da capo. Venne nominata una nuova Commissione Parlamentare composta da Francesco Meardi (Presidente), Ugo Da Como (Segretario) e Elio Morpurgo (Relatore). Gli altri membri della Commissione erano gli Onorevoli Danieli, Canetta, Teso, Cassuto, Nitti e Mira (si badi: quasi tutti i membri della commissione erano avvocati, compresi il presidente e il segretario).
1906	Il 2 luglio il progetto, dopo ulteriori ritocchi, fu presentato per la discussione nella Camera dei deputati. Gli avvocati riuscirono a far espungere dal disegno l'art. 4, che avrebbe attribuito ai soli ragionieri iscritti nei collegi la possibilità di essere nominati periti dei tribunali in materia contabile. Questa versione venne poi approvata il giorno successivo con 184 voti favorevoli e 43 contrari. Il disegno di legge passò quindi al Senato che, il 13 luglio, approvò la legge – la n. 327 del 15 luglio 1906 – nella sua interezza, quindi tutti gli articoli meno il quarto, con 82 voti favorevoli e 6 contrari

Fonte: nostra elaborazione da ARCHIVIO STORICO DELLA CAMERA DEI DEPUTATI, Volume 799 e da MASSA (1912), p. 99 e ss.

Come si evince dalla sintesi riportata in tabella 2, la legge n. 327 del 15 luglio (e annesso regolamento del 9 dicembre del medesimo anno) riconobbe formalmente l'attività del ragioniere come "libero professionista".

Con tale legge per svolgere la professione venne re-introdotta l'obbligo del tirocinio biennale (abolito nel 1865) oltre al conseguimento del diploma di ragioniere e il superamento di un apposito esame di abilitazione.

Inoltre, fu finalmente prevista la costituzione "ufficiale" dei collegi dei ragionieri, su base provinciale, e l'iscrizione a tali collegi fu posta come condizione necessaria per poter esercitare la professione⁽⁴⁾.

Tuttavia, i ragionieri rimasero almeno in parte delusi dal provvedimento.

Oltre ai tempi estremamente lunghi (dovuti al costante ostruzionismo degli avvocati presenti in Parlamento) per ottenere il tanto agognato riconoscimento, se, da una parte infatti veniva per la prima volta riconosciuta e regolamentata giuridicamente la professione, dall'altra, per preservare alcuni diritti "acquisiti" e non creare frizioni sociali e professionali, venne presa una decisione "salomonica" che consentiva anche a coloro che già esercitavano la professione, seppur non diplomati (i cosiddetti "provetti") di potersi iscrivere ai nuovi Collegi e di poter continuare a svolgere la professione a patto che avessero maturato almeno dieci anni di pratica professionale.

Inoltre, la nomina come periti dei tribunali non venne riconosciuta come "esclusiva" dei ragionieri, per cui gli avvocati avrebbero potuto continuare a svolgere tale attività⁽⁵⁾.

Per i ragionieri "diplomati" è stata quindi una vittoria "a metà", comunque tutto sommato ben accolta, se non altro perché erano trascorsi addirittura ventisette anni dalla prima mobilitazione nazionale per ottenere questo riconoscimento.

Con tale disciplina i ragionieri vennero quindi ufficialmente e definitivamente riconosciuti come "specialisti" nel loro specifico ambito di azione professionale, ambito che

⁽⁴⁾ Ciò posto, v'è anche da rammentare che nei primi due decenni del XX secolo iniziarono a registrarsi pure le prime manifestazioni di vita della professione che sarebbe poi sfociata nell'attività del Dottore Commercialista la cui regolamentazione giunse però molto più tardi con l'approvazione del R.D. 24 gennaio 1924, n. 103. Per completezza di ragionamento si segnala che tale decreto stabilì che le classi professionali non regolate da norme già in atto venissero costituite in Ordini e in Collegi a seconda che, per svolgere la relativa professione, fosse necessario rispettivamente essere in possesso di una laurea o di un diploma, oltre al superamento dell'esame di Stato previsto per la specifica professione e al possesso di altri eventuali titoli ritenuti necessari dai regolamenti professionali, i quali sarebbero dovuti essere emessi secondo le disposizioni dello stesso decreto. Con tale decreto venne quindi ufficialmente riconosciuta la possibilità di costituire "ordini" professionali a cui potevano accedere solo i laureati: venne così avviato il processo che condusse poi, anche formalmente, alla "rottura" tra "Ragionieri" e "Dottori Commercialisti" ("rottura" durata ottant'anni, fino a quando il D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 ha ricomposto laureati e diplomati in un unico "albo" a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34). Di fatto, con il R.D. 103/1924 venne riconosciuto ai Dottori la possibilità di esercitare la medesima professione dei Ragionieri, con gli stessi diritti e gli stessi obblighi di questi ultimi così come stabiliti dalla L. 327/1906 e con le medesime funzioni ma costituendo gli "Ordini" dei laureati, separati rispetto ai "Collegi" dei diplomati. Sempre per completezza si rammenta che nel 1929 vennero emanati due diversi regolamenti – uno per i ragionieri e uno per i dottori – i quali decretarono definitivamente la separazione formale delle professioni. Si tratta, in particolare, del R.D. 28 marzo 1929, n. 552, il quale ridefinì la disciplina della professione di ragioniere, e del R.D. 28 marzo 1929, n. 588, che riconobbe per la prima volta legalmente "l'esercizio della professione in materia di economia e commercio".

⁽⁵⁾ In merito è significativo rilevare che, ancora negli anni trenta del Novecento, quindi ben oltre la regolamentazione della professione del ragioniere, gli avvocati continuavano, soprattutto nel sud del Paese, ad essere nominati curatori fallimentari con una certa frequenza. Non a caso, uno dei manuali pratici su tale attività più diffusi all'epoca, pubblicato nella nota collana divulgativa dei "Manuali Hoepli" su cui sono apparsi pure numerosi lavori inerenti la ragioneria, è stato scritto da un avvocato (VALERI, 1934). Per approfondimenti sul travagliato percorso della regolamentazione della professione, anche alla luce dello scontro con i ragionieri "provetti" e le "resistenze" poste in essere dagli avvocati, si veda CORONELLA, SARGIACOMO, WALKER (2015).

conteneva anche attività riconducibili – direttamente o indirettamente – alla gestione delle crisi d'impresa, quali *moratorie, sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni, liquidazioni, concordati e fallimenti*.

4. I primi contributi tecnico-ragioneristici relativi alla gestione delle crisi aziendali

Il forte impulso dato dai primi Congressi dei ragionieri ha altresì stimolato la pubblicazione di numerosi contributi tecnici che i ragionieri hanno predisposto per divulgare le proprie esperienze e conoscenze di carattere professionale. Molti di questi lavori, apparsi sia come specifiche monografie, oppure come parti di esse, o come articoli su riviste, sono riconducibili all'attività di gestione delle crisi.

Di seguito (cfr. la tabella 3) si propone anzitutto una ricognizione ragionata dei principali volumi in tutto o in parte dedicati alle funzioni speciali del ragioniere con particolare riferimento alle cinque categorie (moratorie, sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni, liquidazioni, concordati, fallimenti) di attività da porre in essere relativamente alla gestione delle crisi aziendali.

L'analisi copre un periodo di circa quarant'anni, dal finire degli anni ottanta del XIX secolo, quando hanno cominciato ad essere pubblicate opere incentrate su tali temi o comunque che ne hanno trattato al loro interno, sino a tutti gli anni venti del XX secolo, ovvero in sostanziale concomitanza con la regolamentazione definitiva delle professioni di Ragioniere e di Dottore Commercialista, sancita con R.D. 24 gennaio 1924, n. 103 e i successivi decreti che stabilirono la separazione formale delle due professioni, ovvero il R.D. 28 marzo 1929, n. 552 e il R.D. 28 marzo 1929, n. 588.

A fini di sintesi e chiarezza, l'analisi viene proposta tramite un'articolata tabella che riporta, oltre agli estremi delle opere in ordine cronologico di apparizione, anche gli specifici argomenti trattati e una nota di commento.

Successivamente si procederà a fornire delle specifiche riflessioni su tale produzione tecnico-professionale.

Tabella 3 – Volumi dedicati in tutto o in parte ad attività di gestione della crisi aziendale

Estremi dell'opera	Argomenti trattati inerenti le crisi aziendali	Note
GITTI V., MASSA G. (a cura di), <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Parte IV, <i>Funzioni speciali del ragioniere</i> , Giovanni Massa Editore, Milano, 1889, di pagg. 821.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni • Liquidazioni • Fallimenti 	La parte sulle <i>sistemazioni patrimoniali</i> è stata scritta da Arturo Stabilini, quella sulle <i>liquidazioni</i> da Giovanni Massa e quella sui <i>fallimenti</i> da Ettore Mondini ⁶⁾ .
MONDINI E., <i>Il ragioniere nelle carriere di fallimento. Studio di amministrazione e ragioneria legale</i> , Direzione della Rivista di Amministrazione e Contabilità – Tip. A. Boriglione, Milano, 1892, di pagg. 131.	<ul style="list-style-type: none"> • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Il volume ha avuto una seconda edizione nel 1900.
MONDINI E., <i>La ragioneria generale</i> , quarta edizione, Tip. Provinciale F. Ostinelli di C.A., Como, 1894, di pagg. 464.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni • Fallimenti • Moratorie e concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Il volume ha avuto svariate edizioni e ampliamenti tra il 1885 e il 1926. Nelle edizioni precedenti a questa la parte inerente le funzioni professionali del ragioniere non era presente.
MASSA G. E ALTRI AUTORI, <i>Funzioni speciali del ragioniere</i> , Amministrazione del periodico "Il Ragioniere", Tipografia A. Boriglione, Milano, 1898, di pagg. 388.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni • Liquidazioni • Fallimenti • Moratorie e concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Si tratta di uno dei nove volumi della collana "La professione del ragioniere" apparsa alla fine dell'Ottocento ⁷⁾ . Accoglie una versione aggiornata dei contenuti del volume di Gitti e Massa pubblicato nel 1889 e, in appendice, riporta pure una serie di saggi pratici di lavori professionali, fra cui una perizia di liquidazione, una registrazione di fallimento e una relazione per un concordato. Il volume è stato poi riproposto, in una versione per gli istituti tecnici e per la preparazione all'esame per l'esercizio della professione di ragioniere, nel 1907, nonché aggiornato un'ultima volta nel 1925 a cura di Emilio Miozzi.
BELLINI C., <i>Trattato di ragioneria applicata alle aziende private, con una appendice sulle funzioni speciali del ragioniere</i> , Hoepli, Milano, 1901, di pagg. VIII, 591.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Il volume ha avuto ben nove edizioni, di cui l'ultima stampata nel 1932.
MARCHESINI G., <i>Compendio di ragioneria professionale (Funzioni speciali del Ragioniere) con temi di pratica applicazione ad uso degli studenti di ragioneria</i> , Tipografia editrice di Domenico Del Bianco, Udine, 1905, di pagg. 105.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Il volume ha avuto cinque edizioni, fino al 1922, le ultime delle quali curate dai figli dell'Autore.

⁶⁾ Il "Trattato completo di ragioneria" di Vincenzo Gitti e Giovanni Massa è apparso in cinque grandi volumi (di quasi cinquemila pagine complessive) pubblicati tra il 1883 e il 1889. Si tratta della prima "opera omnia" di ragioneria. L'opera si articola come segue: Parte preliminare: *Computisteria* (1889); Parte I: *Ragioneria generale* (1883); Parte II: *Ragioneria delle aziende private* (1884); Parte III: *Ragioneria delle aziende pubbliche* (1888); Parte IV: *Funzioni speciali del ragioniere* (1889).

⁷⁾ La collana intitolata "La professione del ragioniere" fu curata da Giovanni Massa ed è composta da nove volumi, stampati tra il 1896 e il 1899. Si tratta di un lavoro "multidisciplinare" che fornisce tutte le nozioni essenziali per il ragioniere professionista. Il trattato contiene infatti, oltre a monografie di computisteria, ragioneria, storia della ragioneria e pratica professionale, opere di diritto (privato, commerciale, costituzionale e amministrativo) e di scienze sociali (statistica, economia e scienza delle finanze).

GHIDIGLIA C., <i>Corso di ragioneria applicata</i> , Volume secondo, Società Editrice Dante Alighieri, Roma-Milano, 1906, di pagg. 635.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni • Liquidazioni 	L'opera completa si compone anche di un primo volume edito lo stesso anno.
MASSA G., <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Vol. IX, <i>Lavori professionali. Amministrazioni e contestazioni</i> , Tipografia Galimberti Politti & C., Milano, 1906, di pagg. VIII, 448.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni 	Si tratta del nono volume del "Trattato completo di Ragioneria" di Giovanni Massa, il quale ha ampliato ulteriormente i contenuti dei precedenti lavori del 1889 (Gitti Vincenzo, Giovanni Massa, a cura di, <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Parte IV) e del 1898 (Massa Giovanni e altri autori, <i>Funzioni speciali del ragioniere</i>). Una versione leggermente aggiornata di tale volume è stata pubblicata nel 1914 ⁽⁸⁾ .
MASSA G., <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Vol. X, <i>Liquidazioni</i> , Tipografia Galimberti Politti & C., Milano, 1906, di pagg. VII, 449.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni 	Si tratta del decimo volume del "Trattato completo di Ragioneria" di Giovanni Massa, il quale ha ampliato ulteriormente i contenuti dei precedenti lavori del 1889 (Gitti Vincenzo, Giovanni Massa, a cura di, <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Parte IV) e del 1898 (Massa Giovanni e altri autori, <i>Funzioni speciali del ragioniere</i>). Una versione leggermente aggiornata di tale volume è stata pubblicata nel 1914 ⁽⁹⁾ .
MASSA G., <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Vol. XI, <i>Curatele di fallimenti</i> , Tipografia Galimberti Politti & C., Milano, 1906, di pagg. VIII, 568.	<ul style="list-style-type: none"> • Fallimenti • Concordati 	Si tratta dell'undicesimo volume del "Trattato completo di Ragioneria" di Giovanni Massa, il quale ha ampliato ulteriormente i contenuti dei precedenti lavori del 1889 (Gitti Vincenzo, Giovanni Massa, a cura di, <i>Trattato completo di ragioneria</i> , Parte IV) e del 1898 (Massa Giovanni e altri autori, <i>Funzioni speciali del ragioniere</i>). Una versione leggermente aggiornata di tale volume è stata pubblicata nel 1912 ⁽¹⁰⁾ .
TORLAI U., <i>La liquidazione, la trasformazione e la fusione delle aziende sociali</i> , Utet, Torino, 1915, di pagg. VIII, 230.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni 	Si tratta del volume XLV (monografia 112) della "Biblioteca di Ragioneria Applicata" diretta da Giovanni Rota. Il volume è apparso in edizione aggiornata nel 1921 ⁽¹¹⁾ .
DE GOBBIS F., <i>Ragioneria privata, con un'appendice sulle funzioni speciali del ragioniere</i> , Società Editrice Dante Alighieri, Milano-Roma-Napoli, 1916, di pagg. X, 663.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Il volume ha avuto diverse edizioni successive, di cui alcune con la suddivisione delle materie in due distinti volumi.
MORO G., <i>Le funzioni speciali della ragioneria (perizie, revisioni, impianti, arbitramenti, ecc.)</i> , Utet, Torino, 1918, di pagg. VIII, 191.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali 	Si tratta del volume XLV (monografia 117) della "Biblioteca di Ragioneria Applicata" diretta da Giovanni Rota. È stata stampata unita alla monografia 118 (La Barbera Rosario, <i>Le graduatorie giudiziarie</i>) ⁽¹²⁾ . L'opera è apparsa, in versione molto ampliata (composta di ben 675 pagine) nel 1929.
TORLAI U., <i>I fallimenti</i> , Utet, Torino, 1923, di pagg. XVI, 408.	<ul style="list-style-type: none"> • Fallimenti 	Si tratta del volume XLVI (monografia 113) della "Biblioteca di Ragioneria Applicata" diretta da Giovanni Rota ⁽¹³⁾ .

⁽⁸⁾ Il "Trattato completo di ragioneria" di Giovanni Massa si compone di dodici volumi, stampati tra il 1905 e il 1907 e ristampati con aggiornamenti tra il 1912 e il 1914. L'opera è suddivisa come segue: Vol I: *Aritmetica applicata*; Vol. II: *Tavole numeriche*; Vol. III: *Ragioneria teoretica*; Vol. IV: *Aziende private. Parte prima*; Vol. V: *Aziende private. Parte seconda*; Vol. VI: *Ragioneria delle aziende pubbliche. Parte I. Aziende pubbliche in generale. Lo Stato*; Vol. VII: *Ragioneria delle aziende pubbliche. Parte II. Comuni e province*; Vol. VIII: *Ragioneria delle aziende pubbliche. Parte III. Opere pie. Aziende minori*; Vol. IX: *Amministrazioni – Perizie*; Vol. X: *Liquidazioni*; Vol. XI: *Curatele di fallimenti*; Vol. XII: *Storia e bibliografia*.

⁽⁹⁾ Si veda la nota precedente.

⁽¹⁰⁾ Idem.

⁽¹¹⁾ La "Biblioteca di ragioneria applicata" curata da Giovanni Rota è composta da ben centodiciotto monografie di carattere ragioneristico racchiuse in quarantanove volumi (più uno di indice generale) ed è stata stampata a partire dal 1912. Di esse, ventidue si occupano delle aziende pubbliche, otto delle aziende civili e agricole, quattordici delle aziende commerciali, quaranta delle aziende industriali, sette delle aziende di credito, venti delle aziende di servizi e sette di problematiche legate alle gestioni speciali e professionali. Nel decennio successivo è stata ristampata e aggiornata in una veste tipografica più economica in centoundici monografie tra loro distinte.

⁽¹²⁾ Si veda la nota precedente.

⁽¹³⁾ Idem.

D'ALVISE P., <i>Monografie di ragioneria professionale (Graduatorie, Eredità, Liquidazioni, Fallimenti, Concordati) con applicazioni reali</i> , Libreria Editrice Riccardo Zannoni, 1924, di pagg. XVI, 473.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Il volume è stato ricavato dal programma e dallo svolgimento del Corso tenuto dall'autore nell'anno accademico 1922-23 presso il Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Genova.
TORLAI U., <i>I concordati, le moratorie e i piccoli fallimenti</i> , Utet, Torino, 1927, di pagg. XV, 263.	<ul style="list-style-type: none"> • Fallimenti • Concordati • Moratorie (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Si tratta del volume XLVIII (monografie 115 e 116) della "Biblioteca di Ragioneria Applicata" diretta da Giovanni Rota ⁽¹⁴⁾ .
POLI W., <i>Manuale teorico-pratico di consulenza commerciale e amministrativa. Prontuario del commerciante e del ragioniere professionista</i> , II edizione, Giulio Vannini Editore, Brescia, 1925, di pagg. 680.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Nella prima edizione, datata 1925, la parte inerente le funzioni professionali del ragioniere non era presente.
DOMPÉ CARLO, <i>Manuale del ragioniere e del capo d'azienda</i> , Casa Editrice Sonzogno, Milano, 1926, di pagg. 1748.	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	L'opera ha avuto diverse edizioni successive, le più recenti delle quali sono state co-autoreate da Francesco Martinghi.
AZZALI ROBERTO, <i>Ragioneria applicata alle aziende private</i> , Licinio Cappelli Editore, Bologna, 1927, di pagg. 930.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni • Liquidazioni • Fallimenti • Concordati (solo nell'ambito dei fallimenti) 	Di nostro interesse è il volume secondo (numerato da pag. 453 a pag. 930).

Fonte: nostra elaborazione

I contenuti della tabella 3, certamente non esaustivi del complesso delle pubblicazioni monografiche dedicate in tutto o in parte ai temi inerenti le crisi aziendali, sono comunque estremamente indicativi e ci consentono di operare una serie di riflessioni.

In primo luogo, fatto non irrilevante, occorre evidenziare che molti degli autori sono persone che hanno avuto un ruolo di assoluto rilievo nell'ambito della nostra disciplina e che hanno fornito un notevole contributo sia in ambito professionale che scientifico⁽¹⁵⁾.

⁽¹⁴⁾ Idem.

⁽¹⁵⁾ Vincenzo Gitti è stato uno dei primi allievi di Fabio Besta, anche se come studioso ha sempre assunto un atteggiamento "indipendente" rispetto alle posizioni dottrinali dell'epoca che vedevano contrapposti carboniani e bestiani. Valoroso docente e professionista ha tra l'altro fondato, nel 1879, la rivista "Il Ragioniere", una delle prime del nostro settore. Giovanni Massa è stato uno studioso "chiave" della ragioneria italiana a cavallo tra Ottocento e Novecento, non tanto per le opere che ha pubblicato – di stampo pratico e dedicate prevalentemente alla professione – quanto per l'immane attività che ha posto in essere per la diffusione della disciplina e per la nobilitazione della professione contabile. Egli non è facilmente inquadrabile come appartenente ad una "scuola": molto vicino a Francesco Marchi può comunque definirsi un "indipendente". Oltre che insegnante di ragioneria è stato un importante cultore della matematica e un valoroso professionista. È stato inoltre deputato in parlamento nella legislatura 1900-1904 e in questa sede si è molto impegnato per giungere ad una legge che regolamentasse e tutelasse la professione di ragioniere (tale legge, com'è noto, è stata poi varata il 15 luglio del 1906 con il numero 327). Massa ha fondato prima (nel 1875) la "Rivista di Computisteria", poi (nel 1876) la "Rivista di Contabilità" e successivamente (nel 1905) "Il Monitore dei Ragionieri". Ettore Mondini, seguace indefesso di Giuseppe Cerboni, ha lavorato alacremente per la crescita della disciplina. Nel 1881 ha fondato una delle migliori e più longeve riviste della nostra disciplina: la "Rivista di Amministrazione e Contabilità" che lui stesso ha diretto, fino al giorno della sua morte, per trentasei anni. Clitofonte Bellini, pur essendo stato allievo diretto di Fabio Besta, si convertì successivamente alle teorie di Giuseppe Cerboni ma è sempre stato considerato uno studioso corretto e apprezzato da tutti, anche dagli avversari. È stato fra l'altro docente di Gino Zappa e colui che ha spinto quest'ultimo a proseguire gli studi a Ca' Foscari sotto la guida di Fabio Besta, al quale lo raccomandò personalmente. Giorgio Marchesini è stato un valoroso insegnante, studioso e professionista. Personaggio eclettico (si era laureato in matematica, poi

Quelli meno noti sono comunque insegnanti e professionisti che, sebbene oggi siano sconosciuti ai più, all'epoca avevano comunque una certa visibilità.

Altra questione non trascurabile si riconnette agli anni di stampa. Prima degli anni Ottanta del XIX secolo non sono stati pubblicati lavori di carattere professionale e, tantomeno, relativi alla gestione delle crisi di impresa. Ciò, lo si è specificato, è legato alla scarsa attività lobbistica e capacità aggregativa dei ragionieri i quali, tuttavia, a partire dal Congresso di Roma del 1879, cominciano a sentirsi e a muoversi come un *corpus* al fine di ottenere una maggiore tutela e la regolamentazione della loro professione. Questo spiega perché solo a partire da quegli anni compaiono le prime opere, anche di carattere sistematico (ma, lo vedremo tra poco, pure le prime riviste), incentrate sui temi della professione.

Un ulteriore aspetto che emerge riguarda la presenza di opere "aggregative", ovvero non scritte da un solo autore ma che coinvolgono diversi scrittori. È il caso dei vari *trattati* curati prima da Vincenzo Gitti e Giovanni Massa e poi solo da quest'ultimo ma anche delle opere inserite all'interno della *collana* denominata "Biblioteca di Ragioneria Applicata". Pure tale circostanza appare significativa per dimostrare la ritrovata "unità" dei ragionieri italiani, non solo nel rivendicare le proprie prerogative, ma anche per divulgare a tutti coloro che appartengono a questa categoria le proprie conoscenze e competenze.

Infine, occorre soffermarsi sui contenuti di tali opere. Esse sono pensate per agevolare la professione o (nel caso dei manuali didattici) per preparare gli studenti ad esercitarla. Per questo motivo tali volumi hanno un approccio quasi sempre molto pratico e descrittivo della procedura da seguire o da attivare. A ben guardare, infatti, le richiamate attività erano illustrate prevalentemente sotto il profilo "procedurale" e quindi illustravano come il ragioniere si doveva comportare dal punto di vista "tecnico", nello svolgere la relativa attività. Anche per questo motivo in alcuni volumi, soprattutto quelli monografici della "Biblioteca di ragioneria applicata", sono presenti anche schemi e modelli (a livello di "prontuari") da utilizzare nelle rispettive procedure e nelle varie fasi delle stesse.

In merito allo specifico tema della crisi di impresa, abbiamo evidenziato come i contenuti riconducibili a questo tema presenti all'interno delle opere analizzate siano i seguenti: moratorie, sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni, liquidazioni, concordati e fallimenti.

Come si evince dalla tabella 3, non tutti questi temi erano affrontati in tutti gli scritti e, in linea di principio, quasi mai essi si soffermano, se non in termini generali, sull'individuazione delle cause della crisi e sulle modalità per risolverle.

in ingegneria, ma si appassionò talmente tanto alla ragioneria da farla diventare l'oggetto pressoché esclusivo della sua attività. Ha rivestito anche importanti cariche in ambito professionale, fra cui quella di Presidente del Collegio dei Ragionieri di Udine. Carlo Ghidiglia è stato uno degli allievi di Fabio Besta più prolifici scientificamente e apprezzati, sia per il suo profilo di studioso, che di docente, che di professionista. Fu un vero e proprio pioniere della professione moderna in quanto nel 1912 costituì uno studio professionale associato "Legale, di Amministrazione e di Ragioneria", uno dei primi esempi di studio polivalente, con competenze variegata a favore delle aziende, che, diventando sempre più complesse, abbisognavano di servizi sempre più qualificati e variegati. Purtroppo morì l'anno successivo, ancora molto giovane. Francesco De Gobbis, anch'egli allievo di Fabio Besta, si è dedicato prevalentemente alla docenza e alla produzione di volumi scientifici e didattici che hanno peraltro avuto un'enorme diffusione negli Istituti tecnici. Pietro D'Alvise, pure lui allievo di Besta e fra quelli che hanno avuto più stretto contatto con il Maestro, è stato un valoroso docente e professionista. Fra l'altro, nel 1904 ha fondato la "Rivista dei Ragionieri", una delle più importanti della nostra disciplina, che ha diretto per ben venticinque anni. Chi volesse approfondire i profili di questi studiosi può consultare, tra gli altri, CORONELLA (2014), p. 288 e ss.

Ciò accade soltanto relativamente alla specifica attività di “sistemazione dei patrimoni/riordinamenti di amministrazioni”, che tuttavia è affrontata solo in un numero limitato di opere.

In ogni caso, andando ad analizzare in dettaglio in tali saggi quali sono le attività da porre in essere a questo specifico fine, si riscontrano dei punti fermi e comuni che, a ben vedere, sono assolutamente validi ancora oggi (seppure attualmente vengano utilizzati strumenti più sofisticati):

- capire, anche attraverso i dati contabili e le connesse elaborazioni che il professionista deve effettuare, quali sono le cause della crisi (per esempio legate a un cattivo ordinamento tecnico o amministrativo, ad attività inefficienti che generano eccesso di spese, alla carenza di vendite, all'insufficienza del capitale, allo scorretto funzionamento del circuito del capitale circolante, ecc.);
- una volta individuato il punto debole o i punti deboli dell'azienda, provvedere ad intervenire in modo da eliminarli o ridurli, a seconda della loro tipologia (amministrativa, gestionale, finanziaria, ecc.) attraverso interventi mirati di “ristrutturazione”. Tra le varie situazioni che vengono illustrate possiamo ricordare a titolo esemplificativo le seguenti: qualora vi sia un problema di ordine amministrativo-gestionale, per esempio legato all'inefficienza di alcuni reparti, uffici o dipendenti, agire per ridurre tale inefficienza; qualora la causa della crisi sia dovuta ad un eccesso di indebitamento, occorre avere l'accortezza di estinguere i debiti, attraverso l'alienazione di attività o la contrazione di nuovi debiti a più lunga scadenza e/o meno onerosi o di aumentare il capitale di rischio.

A tale proposito, ci piace citare, fra le tante che colpiscono l'attenzione, una frase tratta dal più antico manuale che ha trattato di questo tema tra quelli da noi individuati: con le “sistemazioni di patrimonio [...] intendiamo tutta quella serie di operazioni che valgono a rimettere l'azienda in quello stato normale necessario per evitare la catastrofe di una liquidazione forzata” (GITTI, MASSA, 1889, p. 58).

Come si nota, si tratta a tutti gli effetti di attività di “risanamento”, sebbene oggi esse siano molto più sviluppate e abbiano a disposizione strumenti più sofisticati, i cui concetti si ritrovano quindi già negli scritti di ragioneria professionale di oltre un secolo fa.

Oltre che nelle monografie, molti saggi – talvolta caratterizzati dalla presenza di esemplificazioni pratiche e casi reali – venivano condivisi attraverso le *riviste di ragioneria*, le quali sono nate e si sono sviluppate in quello stesso periodo in cui sono state pubblicate le monografie e avevano la finalità della diffusione delle conoscenze scientifiche, tecniche e professionali, l'alimentazione di dibattiti in quegli stessi ambiti e la nobilitazione della figura del ragioniere. Molte di queste erano addirittura espressione dei neo-costituiti Collegi dei ragionieri, e quindi portavano avanti pressoché esclusivamente le istanze di carattere professionale.

A seguire (cfr. la Tabella 4) si riporta l'elenco delle riviste di ragioneria che sono state istituite, a partire dalla prima (datata 1875), fino agli anni venti del Novecento.

Tabella 4 – Le riviste di ragioneria del secondo Ottocento e del primo Novecento

Denominazione della Rivista	Anno di fondazione
Rivista di Computisteria	1875
Rivista di Contabilità	1876
Il Logismografo	1877
Accademia dei Ragionieri in Bologna. Bollettino degli Atti	1878
Il Ragioniere	1879
La Rivista di Ragioneria	1879
Il Monitore dei Ragionieri dei Comuni e delle Opere Pie	1880
L'Allievo ragioniere	1880
Rivista di Ragioneria	1880
Il Ragioniere. Rivista di Contabilità	1881
La scienza dei Conti	1881
Rivista di Amministrazione e Contabilità	1881
Il Corriere dei Ragionieri	1882
La Nuova Ragioneria Italiana	1882
Bollettino del Collegio dei Ragionieri dell'Umbria	1882
Bollettino del Collegio dei Ragionieri di Roma	1882
Bollettino del Collegio dei Ragionieri della Provincia Pesaro e Urbino	1886
La Ragioneria. Rivista mensile	1887
Bollettino del Collegio dei Ragionieri in Milano	1889
Bollettino dell'Accademia dei Ragionieri di Alessandria	1890
Bollettino delle Opere Pie del Regno. Ufficiale per gli atti delle amministrazioni aderenti	1890
L'Amministratore. Rassegna di pratica professionale per i curatori di fallimento, amministratori giudiziari, periti, liquidatori, revisori dei conti, ragionieri, ecc.	1892
Il Risveglio della Ragioneria. Giornale dei Ragionieri Italiani	1893
Il Ragioniere. Rivista Finanziaria-Amministrativa	1894
Bollettino del Collegio dei Ragionieri della Provincia di Bergamo	1894
Bollettino dell'Accademia dei Ragionieri di Alessandria	1895
L'Avvenire della Ragioneria	1896
Il Giovane Ragioniere	1897
Il Monitore dei ragionieri (Il Risveglio della Ragioneria)	1897
La Ragioneria nelle Amministrazioni Provinciale, Comunale e delle Opere Pie	1901
Bollettino del Collegio dei Ragionieri di Verona	1901
Rivista di Ragioneria. Bollettino del Collegio dei Ragionieri di Roma	1901
L'Aspirante Ragioniere	1902
Bollettino dell'Associazione dei Ragionieri Provetti	1902
Rivista di Commercio e Ragioneria	1903
Rivista Mensile di Amministrazione e Ragioneria Pubblica	1903
Rivista dei Ragionieri	1904
Il Monitore dei ragionieri	1905
Bollettino del Collegio dei Ragionieri del Friuli	1905
Bollettino dell'Associazione Ligure dei Ragionieri	1905
Rivista d'Amministrazione	1907
Rivista Emiliana di Ragioneria	1907
Il Ragioniere Ferroviario	1908
Rivista Italiana di Ragioneria	1908
Rivista Siciliana di Amministrazione e Ragioneria	1908
Bollettino del Collegio dei Ragionieri della Provincia di Roma	1908
Bollettino dell'Associazione dei Ragionieri – già Collegio dei Ragionieri – di Milano	1908

Associazione dei Ragionieri di Milano. Bollettino	1909
Rivista di Amministrazione e Finanza	1910
Rivista Lombarda di Ragioneria. Bollettino Ufficiale dell'Associazione e del Collegio dei Ragionieri di Milano	1910
Collegio Legale dei Ragionieri della provincia dell'Umbria. Bollettino. Rivista mensile di ragioneria, amministrazione, commercio	1911
Rivista di Ragioneria Applicata	1913
Bollettino dell'Accademia dei ragionieri di Parma	1913
Bollettino del Collegio dei Ragionieri delle Province di Treviso e Belluno	1914
Il Ragioniere Libero Professionista	1916
Il Giornale dei Ragionieri	1919
Rivista di Amministrazione e Ragioneria	1919
Nuova Rivista di Ragioneria, Amministrazione e Finanza. Bollettino del Collegio dei Ragionieri dell'Umbria	1921
Il Ragioniere. Quindicinale di Ragioneria, Economia, Finanza e Diritto	1922
Il Ragioniere Commerciale	1922
Il Ragioniere Ferroviario	1922
Bollettino del Collegio dei Ragionieri delle Province di Como e Sondrio	1922
Nuova Rivista Umbra di Ragioneria, Amministrazione Pubblica, Commercio e Finanza	1923
Rivista di Ragioneria e Studi Affini	1925
Rivista di Ragioneria e Commercio	1926
Il Ragioniere Professionista	1926
Il Ragioniere Professionista. Economia. Commercio, Ragioneria	1927
Rivista di Diritto Economia e Commercio	1928
Rivista di Economia Aziendale	1928
Rivista dei Ragionieri Commerciali	1929

Fonte: nostra elaborazione da ARENA, GAMBINO, 1976

Molte di queste riviste hanno avuto vita breve. Alcune – fra varie difficoltà – sono durate più a lungo. In ogni caso, il ruolo delle riviste, rispetto alle altre pubblicazioni, è stato di assoluto rilievo per lo sviluppo della disciplina in quanto esse consentivano una notevole velocità di divulgazione dei contenuti.

Al loro interno si trovano certamente articoli di dottrina, ma molto più spesso lavori di carattere tecnico incentrati sulle varie tipologie di aziende, i loro impianti scritturali, sulla pratica e la vita professionale, fra cui molti lavori legati agli oggetti sopra ricordati riconducibili – direttamente o indirettamente – alle crisi aziendali, fra cui spiccano, per numerosità, quelli inerenti i fallimenti e le liquidazioni.

5. Considerazioni conclusive

La regolamentazione definitiva dell'attività del ragioniere professionista giunse nell'Italia post-unitaria solo dopo decenni di lotte e rivendicazioni ai primi del Novecento e in particolare nel 1906 con la Legge 15 luglio 1906 n. 327 e connesso regolamento emanato col Regio Decreto 9 dicembre 1906, n. 715.

I citati provvedimenti normativi diedero pieno riconoscimento alla professione di ragioniere e stabilirono anche delle – seppur limitate – tutele, fra cui la possibilità per questi di gestire direttamente e in prima persona le crisi aziendali.

Dal momento in cui i ragionieri italiani cominciarono ad attivarsi per ottenere tale risultato, ovvero dal Primo congresso dei ragionieri, svoltosi a Roma nel 1879, vi fu una crescente attenzione anche verso le pubblicazioni di carattere “professionale”, alcune del-

le quali sono riconducibili alla gestione delle crisi aziendali e che abbiamo categorizzato, seguendo un ordine di gravità crescente, come segue: moratorie, sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni, liquidazioni, concordati, fallimenti.

Si tratta di lavori di varia ampiezza e profondità. Si va infatti da brevi articoli apparsi sulle principali riviste dell'epoca, a specifiche parti contenute all'interno di pubblicazioni monografiche, fino ad arrivare ai volumi espressamente dedicati a qualcuno di questi temi.

Molte opere sono "adempimentali", cioè descrivono l'attività tecnico-amministrativa che il ragioniere deve svolgere nei vari casi. Inoltre, il maggior spazio viene dedicato alla gestione "successiva" e "passiva" della crisi, cioè all'attività di liquidazione delle aziende, sia a carattere volontario che coattivo.

Tuttavia, in qualche circostanza si è rilevata la presenza – già a partire dagli scritti più "datati", risalenti a oltre centotrent'anni fa – di riflessioni e indicazioni, in particolare riguardo alle sistemazioni patrimoniali/riordinamenti di amministrazioni, che possono a tutti gli effetti ricondursi alla moderna attività di gestione e composizione delle crisi aziendali svolta a livello "consulenziale" e non come un mero adempimento tecnico-amministrativo imposto dalla legge per specifiche fattispecie.

Molto utile, per corroborare ulteriormente quanto è stato illustrato nel presente lavoro e identificare ancora meglio le prassi e le tecniche utilizzate dai ragionieri nel periodo di osservazione nell'ambito della gestione delle crisi d'impresa, sarebbe anche l'analisi di documentazioni e relazioni professionali non confluite in specifiche pubblicazioni.

Per fare ciò occorrerebbe tuttavia avere accesso ad archivi privati, archivi aziendali o archivi di tribunali o altri enti coinvolti nelle diverse procedure, oltretutto con riferimento ad un periodo di tempo assai remoto.

Questo potrebbe comunque rappresentare, fra gli altri, una linea di ricerca futura che scaturisce da quella presente.

STEFANO CORONELLA

Professore Ordinario di Economia Aziendale

Università di Pisa
Dipartimento di Economia e Management
Via Cosimo Ridolfi, 10 – 56124 Pisa

Bibliografia

- AA.VV. (1895), *Atti del sesto Congresso Nazionale dei Ragionieri tenuto in Roma nel mese di settembre 1895*, Tipografia della Camera dei Deputati, Roma.
- AA.VV. (1900), *Atti del VII Congresso Nazionale dei Ragionieri tenutosi in Venezia nel mese di luglio 1899 sotto la presidenza del Rag. Prof. Fabio Besta, pubblicati per cura del Rag. Romeo Cavazzana, segretario generale del congresso*, Prem. Stab. Tipografico Naratovich-Scarabellini, Venezia.
- ARCHIVIO STORICO DELLA CAMERA DEI DEPUTATI, *Disegni e Proposte di Legge e Incarti delle Commissioni (1848-1943), Legislatura XXI 16.06.1900 - 18.10.1904, Sessione II 20.02.1902 - 18.10.1904, Esaminati 23.06.1902 - 09.11.1904, 474. Massa "Sull'esercizio della professione di ragioniere"* 20.02.1904 - 01.07.1904, Volume 799.
- ARENA G., GAMBINO S.A. (1976), *Appunti per la bibliografia dei periodici italiani di ragioneria*, Estratto da Istituto tecnico statale commerciale "Leonardo da Vinci" di Milazzo. Vent'anni di vita dell'Istituto: 1956-1976 (Annuario 1975-76), Tipografia Samperi, Messina.
- BARIOLO P. (1897), *Storia della ragioneria italiana premiata al Concorso della Società Storica Lombarda*, Tip. Ambrosiana di Cavalli, Salmi e C., Milano.
- BELLINI C. (1901), *Trattato di ragioneria applicata alle aziende private, con una appendice sulle funzioni speciali del ragioniere*, Hoepli, Milano.
- GAGLIARDI E. (1883), *I curatori di fallimento nel nuovo codice di commercio*, in "Il Ragioniere. Rivista di Contabilità", Volume VII, primo semestre, n. 1, pp. 1-6.
- BROWN R. (1905), *A history of accounting and accountants*, T.C. & E. C. Jack, Edinburgh.
- CAPPELLARO I. (1997), *L'evoluzione storica della professione di ragioniere*, in "Storia della Ragioneria", I, n. 0, pp. 144-158.
- CORONELLA S. (2014), *Storia della ragioneria italiana. Epoche, nomi e idee*, FrancoAngeli, Milano.
- CORONELLA S. (2018), *Il periodo aureo della ragioneria italiana (1867-1926)*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", CXVIII, n. 9-10-11-12, pp. 336-354.
- CORONELLA S. (2022), *Fabio Besta. L'Uomo, il Docente, lo Studioso*, FrancoAngeli.
- CORONELLA S., SARGIACOMO M., WALKER S.P. (2015), *Unification and dual closure in the Italian accountancy profession, 1861-1906*, in "European Accounting Review", Volume 24, Issue 1, pp. 167-197.
- D'ALVISE P. (1924), *Monografie di ragioneria professionale (Graduatorie, Eredità, Liquidazioni, Fallimenti, Concordati) con applicazioni reali*, Libreria Editrice Riccardo Zannoni.
- DE GOBBIS F. (1926), *Ragioneria privata, con un'appendice sulle funzioni speciali del ragioniere*, Società Editrice Dante Alighieri, Milano-Roma-Napoli.
- DOMPÉ C. (1926), *Manuale del ragioniere e del capo d'azienda*, Casa Editrice Sonzogno, Milano.
- GHIDIGLIA C. (1906), *Corso di ragioneria applicata*, Volume secondo, Società Editrice Dante Alighieri, Roma-Milano.
- GITTI V. (1879), *La professione del ragioniere e le sue attuali condizioni*, in "Il Ragioniere", Volume I, n. 1, pp. 2-4.
- GITTI V., MASSA G., a cura di (1889), *Trattato completo di ragioneria, Parte IV, Funzioni speciali del ragioniere*, Giovanni Massa Editore, Milano.
- LEONI V. (2013), *Il ragionato in epoca moderna: note sul Collegio dei Ragionieri della città e Ducato di Milano*, in MORANDI M. (a cura di), *Formare alle professioni. Commercianti e contabili dalle scuole d'abaco ad oggi*, FrancoAngeli, Milano, pp. 121-131.
- LUCHINI E. (1898), *Storia della ragioneria italiana*, in MASSA G. (a cura di), *La professione del ragioniere. Storia della ragioneria italiana e bibliografia*, Amministrazione del periodico "Il Ragioniere", Milano.
- MARCHESINI G. (1905), *Compendio di ragioneria professionale (Funzioni speciali del Ragioniere) con temi di pratica applicazione ad uso degli studenti di ragioneria*, Tipografia editrice di Domenico Del Bianco, Udine.
- MASSA G. (1884), *Il miglioramento della professione di ragioniere ed il prossimo congresso*, in "Il Ragioniere. Rivista di Contabilità", Volume IX, primo semestre, n. 1, pp. 3-4.
- MASSA G. (1906), *Trattato completo di ragioneria, Vol. IX, Lavori professionali. Amministrazioni e contestazioni*, Tipografia Galimberti Politti & C., Milano.
- MASSA G. (1906), *Trattato completo di ragioneria, Vol. X, Liquidazioni*, Tipografia Galimberti Politti & C., Milano.
- MASSA G. (1906), *Trattato completo di ragioneria, Vol. XI, Curatele di fallimenti*, Tipografia Galimberti Politti & C., Milano.
- MASSA G. (1912), *Appendice II. La legge per l'esercizio della professione di ragioniere*, in MASSA G. (a cura di), *Trattato completo di ragioneria, Vol. XII, "Storia e bibliografia"*, Amministrazione del "Monitore dei Ragionieri", Milano.
- MASSA G. E ALTRI AUTORI (1898), *Funzioni speciali del ragioniere*, Amministrazione del periodico "Il Ragioniere", Tipografia A. Boriglione, Milano.
- MONDINI E. (1892), *Il ragioniere nelle curatele di fallimento. Studio di amministrazione e ragioneria legale*, Direzione della Rivista di Amministrazione e Contabilità - Tip. A. Boriglione, Milano.
- MONDINI E. (1894), *La ragioneria generale*, quarta edizione, Tip. Provinciale F. Ostinelli di C.A., Como.
- MORO G. (1918), *Le funzioni speciali della ragioneria (perizie, revisioni, impianti, arbitramenti, ecc.)*, Utet, Torino.
- MORO G. (1929), *Le funzioni speciali della ragioneria, anche in relazione al R.D. 2 Ottobre 1891 n. 622*, seconda edizione riveduta ed ampliata, Utet, Torino.

- PAOLINI L. (1881), *Sulla professione del ragioniere. Discorso letto all'Accademia dei Ragionieri di Bologna il 20 marzo 1881 ricorrendo il 50° anniversario della sua fondazione*, in "Il Ragioniere. Rivista di Contabilità", Volume III, n. 16-17, pp. 363-370.
- PODDIGHE F., CORONELLA S. (2008), *Dalla Ragioneria "scientifica" all'Economia Aziendale: il "contesto culturale"*, in AA.VV., *Dalla rilevazione contabile all'economia aziendale*, "Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria", Perugia, 27-28 settembre 2007, Rirea, Roma, pp. 331-357.
- POLI W. (1925), *Manuale teorico-pratico di consulenza commerciale e amministrativa. Prontuario del commerciante e del ragioniere professionista*, II edizione, Giulio Vannini Editore, Brescia.
- SERVALLI S. (2005), *Evoluzione della professione contabile in Italia e in Francia tra ottocento e novecento*, in AA.VV., *Cultura aziendale e Professionale tra passato e futuro*, "Atti del VII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria", Bari, 5-6 dicembre 2003, 2° Tomo G-Z, Casa Editrice Rirea, Roma, pp. 389-427.
- TORLAI U. (1915), *La liquidazione, la trasformazione e la fusione delle aziende sociali*, Utet, Torino.
- TORLAI U. (1923), *I fallimenti*, Utet, Torino.
- TORLAI U. (1927), *I concordati, le moratorie e i piccoli fallimenti*, Utet, Torino.
- VALERI G. (1934), *Nuovo manuale pratico dell'Amministratore Giudiziario. Curatore di Fallimenti. Fallimento, Concordato preventivo, Piccolo Fallimento*, Prefazione del Prof. Cesare Vivante, Ulrico Hoepli, Milano.
- WALKER, S.P. (1995), *The genesis of professional organisation in Scotland: A contextual analysis*, in "Accounting, Organizations and Society", Volume 20, Issue 4, pp. 285-310.
- WALKER, S.P. (2004), *The genesis of professional organisation in English accountancy*, in "Accounting, Organisations and Society", Volume 29, Issue 2, pp. 127-156.