
**I BILANCI DELL'OPERA PIA DEGLI "ASILI DI CARITÀ":
DAL 1836 AL 1892**

**THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE NURSERY OF CHARITY
"ASILI DI CARITÀ": FROM 1836 TO 1892**

Francesca Magli

Alberto Nobolo

RESUMEN

Este estudio se centra en el análisis de los cambios y la evolución del sistema de contabilidad de "Asili di Carità" - una escuela de "Kindergarten" introducida en nuestro país a principios de 1800. Originalmente esta institución era una asociación privada fundada en 1836 que en los dos años recibirá el reconocimiento de "Pia Causa". Fue dirigido a los niños desfavorecidos de entre dos y seis años.

Con el fin de entender mejor las decisiones políticas, económicas y contables realizadas por el gobierno de la institución en el período analizado, nuestra investigación se desarrollará tanto en la evolución histórica de la estructura y de la organización que en los documentos económicos - financieros de "Asili di Carità".

Para poner de relieve su contribución a los grandes cambios que tienen lugar en los libros de contabilidad, vamos a analizar los estados financieros y los informes de gestión "morales y administrativas" de "Asili di Carità" en momentos particulares de la vida de la institución y los comparamos con la evolución de las teorías contables y con el pensamiento de los principales estudiosos de la época alrededor de la unificación de Italia (1836-1892) .

El objetivo principal de nuestra investigación es analizar cómo las teorías contables de la época han penetrado en las prácticas contables de la entidad y qué tipo de evolución ha sido percibido por "Asili di Carità", ya sea a nivel nacional (después de la unificación de Italia) o sin embargo, a nivel local.

En este análisis se tratará de:

- investigar la aplicación de nuevas leyes administrativas y términos de contabilidad;
- investigar la coherencia de las teorías contables introducidas por los estudiosos de la época y la práctica;
- analizar si la evolución de las teorías contables y estudiosos del pensamiento también ha realizado cambios en las prácticas contables de kindergarten.

ABSTRACT

This study focuses on analyzing the changes and evolution of the accounting system in "Asili di Carità" - a "Kindergarten" school introduced in our country in early 1800. Originally this institution was a private association founded in 1836 that within two years got the recognition of "Pia Cause". It was aimed at disadvantaged children aged between two and six years.

In order to better understand political, economic and accounting choices made by the governance of the institution in the analyzed period, our research will develop the historical evolution both of the structure and organization and of economic – financial documents of "Asili di Carità"

To highlight their contribution to the major changes taking place, in the accounting records, we will analyze the financial statements and "moral and administrative" management reports of "Asili di Carità" in particular moments of life of the institution and we compare them with the evolution of accounting theories and with the thought of the main scholars in the period around the unification of Italy (1836-1892).

Main goal of our work is to analyze how accounting theories of the time have penetrated in the accounting practice of the institution and what kind of evolution has been perceived by "Asili di Carità", whether at national level (after the unification of Italy) or yet at local level.

In this analysis we will try to:

- investigate the application of new laws both administrative and accounting terms;
- investigate the coherence of accounting theories introduced by scholars of the time and the practice;
- analyze if the evolution of accounting theories and scholars thought has also made changes in the accounting practice of kindergarten.

PALABRAS CLAVE:

Italia, historia, estados financieros, asilo, caridad

KEYWORDS:

Italy, history, financial statement, nursery, charity

1. Introduzione¹

L'Unità d'Italia (1861), una delle tappe più importanti nella storia italiana, è stato un tema ampiamente trattato sia per l'importanza storica dell'accadimento sia per i numerosi cambiamenti introdotti.

Le innovazioni ed i processi di unificazione di questo periodo, infatti, furono innumerevoli, basti pensare all'unificazione monetaria, alla costruzione del "Grande libro del debito pubblico", alla standardizzazione amministrativa e politica dei precedenti Stati pre – unitari.

Il diciannovesimo secolo fu importante in Italia anche per lo sviluppo della Ragioneria; infatti, dopo un lungo periodo di stasi dovuto principalmente alla necessità di risolvere alcune problematiche più impellenti, tra la metà del 1800 e l'inizio del 1900, gli studi in questo campo aumentarono e mostrarono un vigoroso e rinnovato interesse degli studiosi che riuscirono a ridare all'Italia il ruolo trainante, a confutare le teoriche estere e portarono alla nascita della "ragioneria scientifica" (Coronella, 2007:39).

A livello storico gli anni pre-unitari furono particolarmente complessi nel Regno Lombardo Veneto e, soprattutto, a Milano (capitale del territorio lombardo del Regno). Infatti oltre alla diffusione dell'epidemia di colera e ai tumulti popolari dovuti alle guerre di indipendenza (la prima iniziò nel 1848) si aggravò la crisi economica milanese dovuta in

¹ Il presente contributo presenta parti attribuibili come segue: i paragrafi da 1 a 4 a Francesca Magli, il paragrafo 5 è attribuibile congiuntamente a tutti gli Autori.

particolar modo all'incremento delle importazioni di prodotti austriaci all'interno del Regno Lombardo Veneto e alla conseguente chiusura delle fabbriche serico-lanifere presenti a Milano.

La difficoltà di una ripresa per Milano era ulteriormente aggravata dal grado di analfabetismo presente in quegli anni. Il 75-80% della popolazione cittadina degli stati pre-unitari italiani era analfabeta a fronte del 20% della popolazione austriaca. Per ovviare a tale problematica, soprattutto a Milano che aveva continui rapporti con la popolazione austriaca, un importante pedagogo del tempo² suggerì di creare delle scuole cittadine e agrarie come strumento di emancipazione e di acculturazione nelle città e nelle campagne appellandosi in particolare allo spirito evangelico e quindi agli enti morali e di beneficenza. Nel regno Lombardo-Veneto, nel periodo pre-unitario, già esisteva il "Regolamento normale per le scuole elementari", entrato in vigore nel 1821, che dettava le norme di funzionamento delle scuole elementari pubbliche, ma in Lombardia nelle 2.373 parrocchie esistevano solo 900 scuole elementari per i maschi e 300 per le femmine, queste ultime private e mantenute da "pie fondazioni" (Repole, 1977). Non esistevano però regolamentazioni ed evidenze per quanto riguardava gli asili.

Il nostro lavoro si concentrerà sull'analisi sia narrativa che critico/interpretativa (Previts et al., 1990a:2, Carnagie and Napier, 1996:14) del caso preso in esame. Obiettivo principale del nostro lavoro sarà andare ad analizzare i cambiamenti intervenuti nei 60 anni attorno all'Unità d'Italia in ambito contabile ed in particolare la loro applicazione in un importante ente morale scolastico creatosi a Milano proprio nel periodo pre-unitario: l'opera pia "Asili di Carità".

In particolare nell'ambito dell'analisi narrativa ci occuperemo di esaminare la vita dell'ente morale nel periodo suddetto, sviluppandone la struttura, la regolamentazione e l'organizzazione; nonché del Rendiconto, quale risultato della gestione economico finanziaria dell'ente.

Oltre alla rilevanza storica e geografica del caso analizzato, nell'ambito dell'analisi narrativa Previts suggerisce l'importanza di osservare anche l'applicazione della regolamentazione alla base dei cambiamenti intervenuti che è il "*prodotto culturale*" del contesto sociale, economico, politico e ambientale (Lister, 1983, Hopwood, 1983, Hopwood and Johnson, 1986).

Dal punto di vista strettamente contabile ci occuperemo di analizzare i sistemi contabili vigenti (le teoriche contabili e il pensiero degli studiosi) nel periodo antecedente e successivo l'Unità d'Italia.

Dal punto di vista critico/interpretativo, invece, ci occuperemo di capire:

- quale ruolo ha assunto la regolamentazione del tempo nell'ambito della struttura, dell'organizzazione e del sistema contabile dell'ente morale;
- come si siano sviluppate le teoriche contabili in uso e quale influsso abbiano avuto queste ed il pensiero dei principali aziendalisti dell'epoca sulla redazione del

² Raffaello Lambruschini (Genova, 14 agosto 1788 – Firenze, 8 marzo 1873) è stato un politico, religioso, agronomo e pedagogo italiano.

bilancio dell'ente morale. In particolare nell'ambito di tale analisi nelle conclusioni verrà mostrato uno schema interpretativo del parallelismo analitico tra i cambiamenti contabili intervenuti nella dottrina e nella pratica all'interno del caso analizzato.

Tutto ciò sviluppando la trattazione attorno all'Unità d'Italia, evento che apportò anche cambiamenti territoriali soprattutto a Milano, che vide il passaggio dal dominio del Regno Lombardo Veneto (fino al 1859), al Regno di Sardegna (dal 1859 al 1861) fino al Regno d'Italia.

Il caso trattato appare interessante anche dal punto di vista del rigore scientifico, infatti risponde alle due domande fondamentali nell'ambito della metodologia d'indagine nelle analisi storiche (*History*), ovvero il "come" si è verificato il fatto, il cambiamento in atto e "come" è possibile osservarne i risultati ed il "perché" si è verificata tale evoluzione (Yin, 2013:10).

Inoltre studi sui documenti contabili di singole organizzazioni su un lungo periodo rientrano, secondo Carnagie e Napier, in "*New histories of accounting*" e sono state trattate da diversi studiosi (Johnson 1972, 1978, Napier 1990, 1991, Carnagie, 1993) dalla quale è stato possibile desumere le abitudini pratiche del tempo e trovare evidenze sulle forme di contabilità nonché sulle abitudini e sul pensiero dei contabili/ragionieri del tempo (Carnagie and Napier, 1996:18, 2012:336). Alcuni studiosi, sottolineano l'importanza che tali studi riguardino non solo le grandi imprese *profit-oriented* ma anche le imprese individuali, le onlus, le aziende del settore pubblico (Carnagie and Napier, 2012:336), e ancora le istituzioni sociali, non profit e religiose (Hoopwood, 1994, Jearcle, 2009).

2. Metodologia della ricerca

La metodologia di ricerca perseguita si basa sull'analisi del *case study* (Yin, 2013:3).

La scelta del *case study* si ritiene particolarmente interessante:

- grazie alla disponibilità dei dati: presso l'archivio degli Asili sono stati trovati i rendiconti finanziari dal momento della nascita dell'ente (1836) alla sua chiusura (1970). Al fine di analizzare le teorie contabili affermatesi in Italia attorno all'Unità d'Italia ci siamo soffermati, però, su un periodo più circoscritto ovvero 1836 – 1892 (Yin, 2013:33);
- grazie alla *location* degli Asili: come accennato precedentemente Milano attorno al 1830 è coinvolta in numerosi cambiamenti di carattere storico-sociale ed è, dal 1796, sempre capitale dei diversi Regni di cui ha fatto parte (1796-1799 Repubblica Cisalpina, 1802-1805 Repubblica Italiana, 1805-1814 Regno Italico-Napoleonico, 1815-1859 Regno Lombardo Veneto). Il *case study*, ovvero gli "Asili di Carità", può essere identificato come un "*revelatory case*" grazie al suo ruolo nella società del nord Italia nel periodo analizzato (Yin, 2013:52). In Italia infatti, gli Asili di Carità di Milano furono le prime scuole per l'infanzia; sorsero nel 1836 come a Brescia e a Venezia, a Torino nel 1839, a Napoli nel 1845 e nello Stato Pontificio solo nel 1847.

Al fine di perseguire una rigorosa metodologia della ricerca e di avere un quadro storico contabile esaustivo il nostro studio si occupa di effettuare una approfondita analisi della letteratura (Yin, 2013:3) nell'ambito delle fonti secondarie, ovvero testi di ragioneria e di storia della ragioneria con un dettaglio sulle opere di Francesco Villa (1840, 1853) e di Lodovico Crippa (1838). In essi, infatti, potranno essere studiate le "abitudini" contabili del tempo, in particolare nel territorio analizzato, i cambiamenti intercorsi nelle teorie contabili e nel pensiero degli studiosi. La contabilità infatti è una metodologia pratica sociale e dinamica, i cui cambiamenti rispecchiano innovazioni nell'ambito dei fattori culturali, politici, economici e sociali del tempo (Coronella *et al.*, 2013). Altra fonte secondaria particolarmente utile al nostro studio risulta la pubblicazione di Catturi (2010) in cui si evidenzia una corrispondenza biunivoca tra il periodo storico e la teoria aziendale, sviluppando una "mappa di orientamento" per quanti si avviano agli studi aziendali italiani od intendono ripercorrerne le direttrici di cambiamento (Catturi, 2010:43)

Parallelamente il nostro lavoro analizza il *case study* selezionato; Yin ritiene infatti che il *case study* sia un comune metodo di ricerca in ambito economico ed economico aziendale, al fine di osservare anche la struttura di alcune particolari tipologie di imprese (Yin, 2013:4).

Le fonti primarie che ci hanno permesso di analizzare la struttura e gli usi contabili del nostro *case study*, gli Asili di Carità di Milano, riguardano principalmente le disposizioni legislative originarie relative agli enti morali e agli enti ecclesiastici di beneficenza e i bilanci e le relazioni morali degli anni tra il 1836 e il 1892; in particolare il "Resoconto 1836-1872" e il "Resoconto 1872 - 1909 e notizie sulle gestioni 1910-1911" degli Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano stampati nel 1872 e nel 1911 rispettivamente e lo Statuto degli Asili edito nel 1864.

L'analisi delle fonti primarie ci aiuterà a conoscere la struttura e le metodologie contabili utilizzate dagli Asili e ad accertare l'uso di tali metodologie nonché di sondare l'evoluzione nelle teorie e nel pensiero degli studiosi del tempo applicate al nostro *case study*.

3. 1836: la fondazione dell'Opera Pia degli Asili di Carità

Sulla base di precedenti esperienze europee e a completamento del sistema scolastico austriaco in atto nel nostro paese all'inizio del 1800 nacque in Italia una nuova ed importante tipologia di istituto scolastico denominato "Asilo Infantile"³.

³ *Nei giardini e sotto i pergolati tenevansi nell'antica Roma le prime scuole dei bambini e dopo la notte del medio evo quando Vittorino da Feltre apriva in Mantova la prima scuola le dava perfino il titolo di Casa gioiosa.* (Rendiconto 1870-1871:7). Gli asili per l'infanzia nascono ai primi dell'800, assumendo la veste di servizio socio-assistenziale per i figli della popolazione impegnata in attività produttive (sale di custodia). Ferrante Aporti mira, per la prima volta, anche alla formazione intellettuale, fisica e morale dei bambini. Nel 1888 si comincia ad applicare un nuovo metodo disciplinare definito "metodo froebeliano", tale metodo proponeva progetti pedagogici legati alla spontaneità e alla libertà. Nascono i Giardini d'Infanzia che si diffusero in Italia grazie a Adolfo Pick, insegnante e istitutore di collegio. Nel 1895 le sorelle Agazzi aprono la loro prima Scuola Materna, che cerca di conciliare la corrente pedagogica cattolica con quella liberale. Il metodo Agazzi punta agli aspetti più naturali della vita del bambino. Agli inizi del '900 Maria Montessori

Primo tra tutti venne istituito l'Asilo Infantile di Cremona dal sacerdote Ferrante Aporti⁴ sul finire degli anni venti del secolo diciannovesimo (Rebora e Sideri, 2007:111).

Il nuovo istituto era rivolto ai bambini di età compresa tra i due anni e mezzo e i sei ed in particolar modo alla fascia più bassa della popolazione urbana che, proprio nella prima metà dell'Ottocento, risultava formata da una prole numerosa e, spesso, abbandonata all'educazione di strada.

A Milano il primo Asilo sorse nel 1836 grazie a Don Pietro Zezi, parroco di Santa Maria Segreta, che, prima individualmente e poi, grazie all'aiuto di un Comitato promotore, riuscì a diffondere gli Asili in tutta Milano (Baldi, 2003:83)

Le motivazioni che portarono alla decisione di creare Asili Infantili all'interno della città di Milano furono, principalmente, l'incremento di popolazione in grado di accedere al nuovo "sistema di istruzione obbligatoria", introdotto dal regolamento emanato dal Governo Austriaco nel 1818, e l'uniformità di educazione volta ad insegnare come svolgere un'attività lavorativa di tipo industriale ed a combattere l'accattonaggio, l'emarginazione ed il pauperismo⁵.

3.1 La struttura e l'organizzazione dell'Opera Pia degli Asili di Carità alla sua fondazione

L'istituzione degli Asili infantili venne autorizzata mediante la Risoluzione del 21 febbraio 1832; con l'approvazione del Re il Governo diede il permesso nel dicembre 1835 di fondare gli "Asili di Carità per l'infanzia" in Milano.

I fondatori degli Asili chiesero, inoltre, al Governo che tale Istituzione fosse riconosciuta come una vera e propria Pia Causa⁶ con i caratteri tipici, le facoltà e i diritti specifici di questa particolare tipologia di Istituzione.

L'istituzione, che nacque come associazione privata nel 1836, nel giro di due anni ottenne il riconoscimento di "Pia Causa" del Regno Lombardo Veneto vincolata all'autorità governativa austriaca.

Per ottenere il carattere di Causa Pia gli Asili Infantili avrebbero dovuto avere:

- un patrimonio di dotazione assegnato agli Asili;
- uno Statuto organico dell'Istituzione medesima.

apre a Roma la Casa dei Bambini, dando il via ad un nuovo metodo fondato sull'autoeducazione. E' solo dal 1914 che vengono istituiti programmi e orari per gli asili infantili e i giardini d'infanzia.

⁴ Ferrante Aporti è stato un presbitero, pedagogista e politico italiano, pioniere dell'educazione scolastica infantile.

⁵ Povertà endemica, dilagante in vasti strati di una popolazione.

⁶ Anticamente le disposizioni testamentarie sia a favore della beneficenza sia a favore del culto furono considerate come fatte pia causa; successivamente il termine si venne oggettivando e si chiamarono *piae causae* gli scopi e quindi le stesse istituzioni di beneficenza e di culto. (M. Falco e A. Bertola, S.V. Anima (Disposizioni a favore dell') in «Novissimo Digesto Italiano», I, 1958:621).

La prima dote stabile della Causa Pia fu quindi costituita da *largizioni effettuate dal Governatore, dal Parroco*, da commercianti nonché da altri benefattori che diedero il loro contributo anche se meno cospicuo (Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano, 1872).

Il primo Asilo fu aperto presso la chiesa di Santa Maria Segreta in Milano e già a febbraio 1836 ospitava settanta fanciulli appartenenti a famiglie povere di diverse parrocchie. L'elevato interesse verso tale servizio fece sì che questa nuova organizzazione fosse divisa in *8 circondarij in ognuno dei quali sarebbe stato aperto un Asilo Infantile*. Con elargizioni e donazioni di parroci e di altri benefattori si cercò di attuare interamente il proposito stabilito. Il primo anno si concluse con la nascita di tre Asili Infantili (Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano, 1872).

Per quanto riguarda l'organizzazione interna degli Asili, la Commissione designò un Ispettore per Asilo con il compito di controllarne l'operato nonché una Maestra e una assistente che si sarebbero occupate della crescita e dell'educazione dei fanciulli ospitati. Potevano accedere agli Asili anche le cosiddette "Visitatrici" ovvero donne benefattrici che aiutavano, con elargizioni in denaro ma anche dedicandovi del tempo, nella gestione gli Asili. (Statuto "Asili di Carità", 1836)

Per l'ospitalità presso tali istituzioni il parroco avrebbe dovuto stilare un certificato che dichiarasse principalmente l'età dei bambini e lo stato di povertà delle loro famiglie⁷. Nell'ambito dell'educazione religiosa, morale ed intellettuale vennero stabilite delle linee guida dalla Commissione tenendo conto delle regole stabilite dal sacerdote Aporti per l'educazione fornita negli asili di Cremona.

Alcuni dei principali insegnamenti forniti negli Asili milanesi riguardavano l'educazione civica e l'*ammaestramento alla vita operaia e domestica*.

Uno dei più rilevanti compiti riguardava, però, l'insegnamento dell'educazione religiosa e morale⁸, i primi sentimenti istillati nei bambini furono l'amore e il timore di Dio, il rispetto dell'altrui proprietà, la docilità e l'obbedienza.

3.2 Il Rendiconto dell'amministrazione economica degli asili negli anni tra il 1836 e il 1860

Il primo resoconto economico-finanziario dell'Asilo fu il Rendiconto del 1836 denominato "Rendiconto dell'amministrazione economica degli asili per l'anno 1836".

In tale periodo non esisteva ancora una legislazione ad hoc sulle istituzioni di assistenza e beneficenza e, soprattutto, non esisteva una regolamentazione, seppur generale, sulla composizione del bilancio d'esercizio.

L'unica legislazione in merito, su cui si basarono le legislazioni commerciali italiane, riguardava il Codice di Commercio Francese del 1807.

⁷ *Parenti assolutamente miserabili, vedove prive di sussidi, artigiani non paganti tasse d'arti e commercio e carichi di numerose famiglie, preferendo in ogni caso quelli che appartenessero a genitori costretti ad abbandonare tutto il giorno le rispettive famiglie per provvedere col lavoro al sostentamento di queste.* (Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano, 1872:10)

⁸ *Pietosa cura del dirozzamento intellettuale e morale dei poveri fanciulli* (Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano, 1872:40)

Nell'ambito degli studi dottrinali, in Italia il più rilevante studioso dell'epoca (1801-1884) fu Francesco Villa⁹, che diffuse le pratiche dei classici italiani arginando le teoriche francesi (Bariola, 1897:463).

La scuola lombarda da cui nasce il Villa, diffusa in particolar modo nel Regno Lombardo Veneto¹⁰, non fissava il numero di conti ma li divideva in due grandi categorie: conti di deposito e conti personali. Accanto a queste categorie ve ne era una terza che comprendeva i così detti conti riassuntivi (Gitti, 1878:17).

Nel diciannovesimo secolo la teoria dei conti predominante era la teoria personalistica. Tale teoria, introdotta in Italia da Cerboni (1827-1917) e da Rossi (1845-1921), venne seguita da altri studiosi, come Degranges in Francia, Hugli in Svizzera, e Quiney e Frenchmen (Mattessich, 2008:26). I conti, erano dunque intitolati alle persone e precisamente a: il proprietario, l'amministratore, i consegnatari e i corrispondenti (Coronella, 2007:137).

Nello stesso tempo però un'altra teorica affiorava: la teoria materialistica, dove si riscontrano conti aperti agli elementi del patrimonio (denaro, merci, crediti, ecc.) e dove i conti sono sganciati dalle persone e assumono contenuto oggettivo (Coronella, 2007:158). Proprio in seguito all'introduzione di tale nuova teoria Villa ne presentò una definita "mista" (Villa, 1840-41). Tale teorica sembra propendere più verso la teoria materialistica così come nel pensiero del Tonzig (1804-1894)¹¹ e del Crippa.

Proprio il pensiero di quest'ultimo studioso fu rilevante in particolare nel Regno Lombardo Veneto e a Milano, in questo periodo.

Nel 1838 il Crippa, infatti, scriveva: *".....le personalità nei conti riescono oggetti occasionali e subalterni, ossia semplici ricapiti od indirizzi per le cose ed i valori esistenti o destinati presso le medesime o da loro provenienti, sì che l'oggetto prevalente in vista è sempre quello della quantità o del valore materiale delle cose"* (Crippa, 1838-39:4).

Lodovico Giuseppe Crippa (Crippa, 1838-1839, Bonalumi, 1881, Bariola, 1897, Ceccherelli, 1915, Melis, 1950, Antinori, 2001, Amaduzzi, 2004, Mattessich, 2008) risultò essere un importante esponente della "Ragioneria scientifica". Egli fu il primo componente della Scuola Lombarda ad apportare un contributo fondamentale allo sviluppo della disciplina contabile; introdusse infatti la definizione di Ragioneria come "scienza dei conti" e suggerì la prima elaborazione della teoria mista dei conti (Siboni, 2005:36).

A sottolineare ulteriormente la rilevanza che la dottrina rivestiva in quest'epoca, non esistendo una legislazione in merito, possiamo osservare che venne identificata nel ragioniere Lodovico Giuseppe Crippa, capo del dipartimento della *Illustrissima e reverendissima Contabilità centrale del governo* la persona che si sarebbe occupata di redigere il rendiconto degli Asili dell'infanzia.

Nella relazione dell'anno 1837 così viene introdotto: *la Commissione dell'opera pia procurò di associare per ciò che riguardava la contabilità, un ragioniere distinto per*

⁹ Egli fu considerato il precursore di una nuova epoca, in campo ragionieristico – contabile, definita della "Ragioneria scientifica" che sorse nel 1840 in concomitanza con l'uscita del suo testo "La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche". (Siboni, 2005:24).

¹⁰ Regno che comprendeva le attuali regioni della Lombardia e del Veneto nel periodo precedente l'Unità d'Italia

¹¹ Antonio Tonzig (1804-1894) fu professore di contabilità di Stato all'Università di Padova; con Villa fu uno dei maggiori esponenti della Scuola lombarda. Tra le sue opere si ricorda: "Trattato della scienza della contabilità dello stato" (1847); "Trattato della scienza dell'amministrazione e della contabilità privata e dello stato" (1857-59).

sapere, e per le più preziose doti dell'animo, il quale coll'opera sua concorresse ad alimentare sempre più la confidenza de' benefattori, che con generose e spontanee largizioni forniscono i mezzi atti alla conservazione e progressiva diffusione di questa santa, e tanto acclamata istituzione. (Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano, 1872)

Uno dei più rilevanti lavori del Crippa fu: *"La scienza dei conti ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda"* edito nel 1838-39, tale opera sarà accuratamente analizzata e seguita paragonando i suoi insegnamenti con le applicazioni nell'ambito dei Rendiconti dell'Asilo esaminato.

Il "Rendiconto dell'amministrazione economica degli asili per l'anno 1836" che includeva il Bilancio Consuntivo per la gestione di cassa dal 1 gennaio al 31 dicembre 1836 risultava diviso in "Esito" ed "Entrate". I documenti erano redatti in base al principio di cassa (e rimarranno tali fino agli anni 1885).

La denominazione del bilancio risulta in linea con gli insegnamenti del tempo. Il Villa, infatti, parla di *.....un prospetto dimostrativo l'andamento ed il risultamento di una gestione che chiamasi Rendiconto, od anche Conto Consuntivo, Dimostrazione delle rendite e delle spese di Amministrazione* (Villa, 1853:8).

Nella relazione si parla infatti di Rendiconto e come possiamo osservare (nella figura 1) di Bilancio Consuntivo.

La struttura di tale prospetto era piuttosto semplice pur essendo dettagliata. Nello specifico delle voci di bilancio l'esito riguardava il risultato della gestione e quindi tutti gli investimenti e le spese sostenute per effettuare tale gestione (in particolare la voce si divideva in Impieghi, Spese di primo impianto e spese annuali per pigioni, stipendi, vestiario, cancelleria e spese straordinarie). Le entrate invece erano divise in capitali apportati dalla Commissione e da altri benefattori, dagli introiti per primo impianto e da rendite annuali.

Anche se in quegli anni era diffusa nel Regno Lombardo Veneto la "partita semplice" e la metodologia di "scrittura camerale" come metodologia di registrazione contabile sembra che gli Asili avessero già assorbito i cambiamenti intervenuti a seguito degli scritti del Villa¹² e del Crippa.

A confutare tale metodologia il Villa in "Elementi di amministrazione e contabilità" predispose un apposito paragrafo intitolato "Insufficienza del metodo di scrittura semplice" in cui egli parla delle relazioni in capo all'azienda dicendo che: *tutte queste nozioni* (le evidenze delle relazioni) *non si potrebbero ottenere che con lunghe e quasi sempre incerte indagini sui libri di conto a scrittura semplice, perché trovansi in questi libri notati i fatti senza dipendenza da un principio che li colleghi, li riassume, li ordini. Si trovò che la così detta scrittura doppia soddisfa a tutte le condizioni volute per una sicura, facile e chiara dimostrazione dei conti d'amministrazione* (Villa, 1853:202).

Secondo Littleton un metodo contabile risponde all'ambiente circostante nel quale il metodo emerge e opera. Quindi appare logico che se la teoria, nel Regno Lombardo

¹² Il Villa e il Tonzig diffusero, in periodi precedenti, tale metodologia di registrazione contabile derivata dalla scuola austriaca

Veneto, persegue tale metodologia di rilevazione contabile sicuramente anche a livello pratico tale metodologia risulta vincente (Littleton, 1933:361, Napier, 2006:451)

ASILI DI CARITÀ PER L' INFANZIA IN MILANO.
BILANCIO CONSUNTIVO per la gestione di Cassa dal 1.º gennaio al 31 dicembre 1836.

ESITO	Allegati	SOMME		ENTRATA	Allegati	SOMME	
		parziali	totali			parziali	totali
IMPUGNI.				CAPITALE.			
Per Capitale di una rendita sopra l' I. R. Monte.	I	L. 2081	25	Dalla Commissione Centrale di Beneficenza.	A	L. 2081	25
BENI STABILI.				Da Persone incognite.	B	" 11210	66
Acquisto d' una Casa in Borgo di S. Calocero.	II	" 14000	00	Dall' Accad. al Teatro Carcano	C	" 1069	95
Per Capitali	III			Da Asioni capitalizzate.	D	" 1450	00
SPESE DI PRIMO IMPIANTO.				Da Capitali			L. 15811
Per Costruzioni ed Adattamenti	III	L. 3313	23	INTROITI PER PRIMO IMPIANTO.			
Per Mobigliare ed Utensili . . .	IV	" 2966	35	Da diversi per elargizioni volontarie.	E		" 3626
SPESE ANNUALI.				RENDITE ANNUALI.			
Per Pigionj	V	L. 300	31	Dagli Azionisti annui.	F	L. 12474	00
Per Stipendi.	VI	" 2994	31	Dagli Introiti diversi	G	" 972	70
Per Mantenimento e Vestiario	VII	" 3275	73				" 13446
Per Spese di Cancelleria	VIII	" 772	19				
Per Spese straordin. e diverse	IX	" 410	67				
			" 7763				
Restanza in Cassa.	X		L. 30124				
			" 2761				
			L. 32885			Austriache	L. 32885
							34

Riferito ed approvato nella Seduta della Commissione del giorno 10 del mese di febbraio 1837. Milano, il 7 febbraio 1837.
I MEMBRI DELLA COMMISSIONE, BECCARIA - RE - PRINETTI - RATTI - ZEZI. Il Segretario, SACCHI. Rag. Paolo BACOTTI.

Figura 1 – Bilancio consuntivo Asili di Carità per l'Infanzia 1836

Il termine "Esito" o "Stato ultimo" viene definito dal Crippa come parte del bilancio che diviene "Stato primo" o "Introito" per un successivo periodo di Amministrazione, in cui ricomincia e si compie di necessità lo stesso andamento e risultato di cose (Crippa, 1838:22). Nell'analizzare l'"Esito" la voce "impieghi" riguardava principalmente l'acquisto di uno stabile per predisporre un nuovo Asilo di notevole rilevanza sociale presso il Borgo di San Calogero.

Le spese di primo impianto riguardavano in particolare l'acquisto di mobili per l'arredamento degli asili esistenti.

Nell'ambito delle spese troviamo:

- le pigioni, ovvero gli affitti pagati per espandere gli asili che abbisognavano di spazi situati vicino a quelli gratuitamente offerti per la gestione degli asili;
- gli stipendi principalmente alle maestre ed assistenti (400 volte inferiore rispetto allo stipendio delle maestre ed assistenti delle scuole elementari);
- il vestiario, ovvero le sopravvesti per i bambini ospitati;
- le minestre;
- la cancelleria ovvero libri, tabelle, incisioni, stampe ed altri oggetti indispensabili per l'istruzione; libri mastri e registri per l'accettazione e l'amministrazione dei fanciulli ospitati.

Al termine del resoconto veniva predisposto un conto preventivo per l'anno successivo diviso in "Introito" ed "Esito" e redatto a sezioni contrapposte (esattamente come il consuntivo 1836 ma nell'ordine con sezioni invertite). Nell'ambito degli introiti si aggiunse

la voce "dalla commissione centrale di Beneficienza per le offerte in surrogazione di visite di cerimonia" mentre nell'esito si aggiunsero le spese di manutenzione di locali e mobili volte al mantenimento dei luoghi adibiti al servizio.

Molto importante risulta anche la predisposizione di un conto preventivo suggerito fortemente, in quel periodo, dal Villa. Egli, infatti, indica come via per conseguire lo scopo dell'amministrazione la redazione di conti di previsione annuali.

...Per tracciare poi la strada da tenersi durante un periodo di amministrazione bisogna essere in grado di preconsocere le rendite, le loro fonti, le epoche ed i modi di realizzazione. Importa altresì di preconsocere le spese dirette ad ottenere le rendite e le altre spese che il proprietario del patrimonio può e vuole sostenere, precisando le epoche nelle quali le une e le altre devono farsi (Villa, 1850:59).

La concezione di previsione appare legata ad una concezione di futuro ancora rigida, parziale, a breve termine ma risulta essere fortemente innovativa nel periodo analizzato. Il futuro, anche se nel breve termine, viene, finalmente, considerato e le previsioni vengono annoverate all'interno delle funzioni primarie dell'amministrazione aziendale al fine di dar luogo alla formulazione di prospettive (Pezzoli, 1986).

Le relazioni sullo stato degli Asili di Carità per l'infanzia di Milano durante l'anno 1836 e 1837 si dividono in due parti.

La prima parte era composta da alcuni paragrafi ed in particolare:

- cenni preliminari;
- valutazione dello stato di salute dei fanciulli ospitati;
- stato dell'istruzione;
- miglioramento religioso e morale dei bambini ricoverati;
- descrizione delle più rilevanti beneficenze ottenute.

La seconda parte riguardava, invece, il rendiconto dell'amministrazione economica per l'anno 1837; essa risultava strutturata diversamente dall'anno 1836. Si componeva infatti di due diversi prospetti:

- il rendiconto della rendita e spesa diviso in attività e passività;
- il rendiconto patrimoniale rappresentato dalle sole attività composte da stabili e crediti esistenti in principio d'anno, commissione di beneficenza, legati, azioni capitalizzate e lotteria netto prodotto.

Come possiamo osservare, pur essendo il primo anno di gestione completa, l'Opera Pia rileva attentamente la composizione del patrimonio aggiungendo a fondo pagina una "specifica" destinata a chiarire meglio alcune parti del patrimonio ed in particolare la parte relativa agli stabili dove vengono rilevati separatamente gli importi relativi alla casa in San Calogero (che ospitava il primo asilo) e alle rimanenze in cassa di fondi capitali.

In questa analisi dettagliata del patrimonio osserviamo come il pensiero del Villa sia tenuto in forte considerazione; infatti lo studioso evidenziò che *il fine della ragioneria era il controllo amministrativo contabile inteso nel duplice aspetto di controllo sul personale e sullo stato finale del patrimonio*. Inoltre viene sottolineato come gli Asili tenessero la contabilità secondo la teorica materialistica o mista in quanto ogni conto era intestato all'oggetto materiale, patrimoniale e non alla persona.

Il ragioniere Crippa analizzò il bilancio 1837 stabilì che l'istituzione si gestiva con economicità in quanto riusciva a coprire le spese (lire 16,803) con gli introiti (lire 16,880) ottenendo addirittura un "Sopravanzo". Inoltre il patrimonio, grazie agli apporti dei benefattori, risultava aumentato di lire 36,000.

Al termine del resoconto si evidenzia un prospetto che analizza voce per voce gli scostamenti tra il consuntivo ed il preventivo del 1837. Tale documento che riguarda solo il Prospetto Rendite/spese si divide in 4 colonne in cui si evidenzia il preventivo, il consuntivo nonché le variazioni (nelle ultime 2 colonne) in aumento o in diminuzione. Sia gli introiti che le spese sono aumentate e le maggiori spese dipendono principalmente dagli stipendi del personale, da spese di mantenimento (compreso il combustibile), da spese per la costruzione della cucina e di tutti gli utensili e biancheria inerenti. Si ritiene, dunque, che se non ci fosse stata l'esigenza di ammobiliare il nuovo quarto asilo dal confronto consuntivo-preventivo se ne sarebbe ottenuto addirittura un "Risparmio".

Si analizzò che individualmente gli ospitati anziché costare cadauno 45 lire come previsto costavano 38 lire per cui si otteneva un "risparmio" di 7 lire l'anno per ciascuno.

Nel 1840 si comincia a vedere nella "Consistenza del Patrimonio" la differenza tra Attività e Passività.

Dice il Villa: *quando, per conseguenza, si voglia conoscere il patrimonio netto, converrà fare l'inventario e la valutazione di ciò che possiede, ossia delle Attività, e l'inventario e la valutazione di quanto deve altrui, ossia delle Passività* (Villa, 1953:2).

Nell'ambito dei prospetti sulle rendite e spese vediamo che nel 1841 la prima voce nelle spese da spese generali si trasforma in "pesi" e "spese generali". Tale voce si trasformerà ulteriormente e dal 1842 ci saranno 3 macrovoci nell'ambito delle spese, definite:

- pesi;
- spese generali;
- spese per singoli istituti.

Nella voce "pesi" rileviamo le poste: interessi passivi verso altri istituti, legati passivi relativi a elargizioni attive, carichi su case, interessi passivi sul prezzo delle case e spese straordinarie e impreviste.

Anche in tale ambito osserviamo la vicinanza del pensiero del Crippa, che inserisce tra le poste delle passività i "pesi e le servitù" includendo in essi: *censi, legati, livelle, decime, prestazioni diverse, ecc.*(Crippa, 1838:4).

Nel 1842 venne introdotta tra le spese la voce "Spese relative al Pio Istituto Falciola". Le spese relative a tale istituto vennero considerate a se stanti in quanto esso non è un asilo infantile ma bensì un istituto per la puerizia. Tale istituto nacque a seguito di un regolamento emanato dal Governo che stabiliva che non si potevano assumere nelle fabbriche bambini con un'età inferiore ai 9 anni. Ad essi, infatti, il Governo imponeva di frequentare gratuitamente le scuole elementari¹³. I conservatori, a differenza degli asili, sorsero come enti volti a dare una possibile educazione e formazione successiva agli asili

¹³ Da una statistica risultava, quell'anno, che oltre 40.000 fanciulli al di sotto dei 9 anni risultavano assunti negli opifici del nostro paese. (Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano 1842:64)

anche ai bambini meno abbienti che nell'ambito di tale scuola fruivano di conoscenze e cultura, esattamente come nelle scuole elementari classiche, ma anche di preparazione e formazione lavorativa.

Nel rendiconto del 1843 vediamo inserita nella relazione sulla gestione un' apposita Terza parte definita "Conservatorj per la puerizia".

La rendicontazione 1844 cambia addirittura denominazione. Infatti da "Rendiconto sullo stato degli asili di carità per l'infanzia in Milano" passa a "Rendiconto sullo stato degli asili di carità per l'infanzia e dei conservatorj per la puerizia in Milano".

Nell'anno 1843 si ottiene la prima perdita d'esercizio dovuta ad una differenza tra introiti e spese di circa 1,000 lire; tale perdita aumenta notevolmente nel 1844 dove arriva a 13,000 lire che verrà prelevata dal fondo straordinario per la lotteria di Beneficenza di cui si dirà nel preventivo dell'anno successivo.

Inoltre nel 1844 possiamo vedere che a fianco all'istituto Falciola troviamo altri 2 conservatori per la puerizia. Si cominciano a predisporre il documento patrimoniale ed economico degli asili separato da quello dei conservatori.

Dal 1845 la rendicontazione si struttura sempre in 2 parti, la seconda però viene nominata "Rendiconto amministrativo" ed inoltre nel prospetto delle spese la voce che precedentemente veniva denominata "Pesi" prende il nome di "Pesi e spese inerenti al patrimonio".

Fino al 1852 le deficienze da dover coprire sono sempre attorno alle 10,000 lire.

Con il passare degli anni anche la contabilità ed i prospetti degli Asili di Carità si fanno più complessi ed articolati, in particolare nell'ambito delle poste di bilancio.

Al tempo non esistendo ancora una legge ad hoc sulla contabilità delle amministrazioni locali e degli enti morali, per la redazione dei bilanci si seguivano i principi generali previsti dalle leggi sulla contabilità dello Stato vigenti nel periodo pre-unitario ed in particolare la Legge del 23 marzo 1853 n. 1483 del Regno di Sardegna¹⁴.

Nel 1857 la Pia Causa avente denominazione "Asili di carità per l'Infanzia" prende il nome ufficialmente di "Asili di carità per l'infanzia e dei conservatorj per la puerizia". Le due istituzioni (asilo e conservatorio) verranno, però, amministrate separatamente fino al 1864¹⁵, periodo in cui, con l'approvazione del nuovo Statuto, si passerà alla fusione di questi in un'unica denominazione.

Tornando all'analisi dei cambiamenti nei rendiconti economici dell'istituto vediamo che nel 1857 viene, nell'ambito dell'analisi patrimoniale, specificata tra le "attività" la differenza

¹⁴ La legge del 23 marzo 1853, n. 1483 prevedeva un'articolazione dell'amministrazione centrale intorno al Ministero. Il bilancio del Regno di Sardegna si componeva di un preventivo e di un rendiconto consuntivo (denominato anche conto generale del bilancio o rendiconto generale), compilati entrambe dal Ministro delle Finanze (Poddighe e Coronella, 2009:83)..

¹⁵ Già nell'anno 1861 era stato predisposto uno Statuto differente dal precedente che disciplinava anche i Conservatori della Puerizia.

tra immobili e carte di credito pubbliche. Gli immobili comprendono le case di proprietà della Causa Pia che vengono utilizzate come asili e conservatori mentre le carte di credito pubblico comprendono le cartelle o obbligazioni sottoscritte e di proprietà dell'istituto.

Nel 1859 il patrimonio della Pia Causa ammonta a 546,000 lire, 2 volte e mezza in più rispetto agli anni 1842 – 1846.

4. L'Opera Pia degli Asili di Carità per l'Infanzia e la puerizia dopo l'Unità d'Italia

4.1 La struttura e l'organizzazione dell'Opera Pia degli Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia

A livello storico i 4 anni attorno alla nascita del Regno d'Italia per Milano furono caotici. L'11 luglio 1859, con la promulgazione del Trattato di Villafranca, il Veneto rimaneva all'Austria mentre la Lombardia veniva ceduta alla Francia che la cedeva a sua volta al Regno di Sardegna.

Nell'Italia unita (17 marzo 1861), con l'emanazione della Legge 3 agosto 1862, n.753, si ebbe una prima normativa unitaria sull'amministrazione delle opere pie, completata con il relativo regolamento attuativo contenuto nel Regio Decreto 27 novembre 1862 n. 1007. Tali provvedimenti istituirono presso ogni comune del Regno una Congregazione di carità con lo scopo di amministrare i beni destinati a beneficio dei poveri e delle opere pie, la cui gestione fosse stata affidata dal consiglio comunale.

Nell'ambito del nostro ente, nell'anno 1863 si costituiva l'ottavo asilo all'interno della Pia Causa Asili di Carità; a fianco degli Asili di S. Celso, di S. Alessandro e S. Francesco di Paola, con il tempo si erano costituiti l'asilo di S. Calocero (1838), l'asilo di S. Nazario Grande (1837), l'asilo di S. Smpliciano (1843) e l'asilo di S. Maria alla Passione (1841) (Rebora e Sideri, 2007:112).

Data la sua enorme rilevanza a livello istituzionale, nel 1864, gli Asili di Carità per l'infanzia, che fino ad allora venivano amministrati separatamente, vennero riuniti sotto un'unica causa. Nacque l'Opera Pia degli Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia con Statuto proprio; un nuovo ente laico in cui si dava grande rilevanza ai benefattori e ai prestatori d'opera ed in cui erano quasi scomparse le autorità civili, a causa della cessazione del dominio austriaco nonché i rappresentanti della Chiesa e i contribuenti minori.

Viene redatto il nuovo "Statuto organico della Pia Opera degli Asili di Carità per l'infanzia e la puerizia" in Milano approvato con Regio Decreto in data 10 luglio 1864 composto da 23 articoli (Asili di Carità per l'infanzia e la puerizia, 1864).

Gli asili di Carità per l'infanzia e puerizia si dividono in asili per maschi e asili per femmine e comprendono tutti i fanciulli di età compresa tra i due anni e mezzo e i sei. Nella categoria puerizia sono ammessi solo i maschi che abbiano compiuto sei anni e che non eccedano i 10 anni.

Un corpo collegiale, definito Direzione, composto da sette membri, dirige gli Asili.

Purtroppo i conservatori, che finalmente trovano disciplina nell'ambito dell'Opera Pia, vanno lentamente a ridursi e vengono privati delle loro tipicità; divengono infatti semplici scuole elementari senza fornire più la parte di preparazione pratica all'esercizio dei lavori industriali.

Tra il 1871 ed il 1875, essendo aumentato il numero degli asili in Milano, si forma una apposita Commissione degli Asili e si vengono a creare due diverse Opere Pie con scopi e denominazioni simili: gli Asili di carità dell'infanzia (che comprendeva gli asili dei rioni) e l'ente già esistente con proprio statuto denominato Asili Infantili Suburbani – ex Corpi Santi (26 ottobre 1875).

Nella tabella sottostante possiamo rilevare, dalla fondazione dell'Opera Pia Asili di Carità per l'infanzia al 1872, l'incremento della numerosità degli asili nonché dei fanciulli assistiti ed accolti a riprova di quanto detto sopra.

Anno	Numerosità fanciulli accolti	Numerosità Asili
1836	70	1
1842	910	6
1863	1599	8
1872	2493	7 + 3

Tabella 1 – Numerosità fanciulli ospitati presso l'Asili tra il 1836 e il 1872

Nell'ambito dell'organizzazione strutturale ed economica dell'Opera Pia nel 1890 viene emanata una legge speciale relativa alle sole istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, e precisamente la legge del 17 luglio 1890, n. 6972, volta a disciplinare tali particolari istituzioni ed in particolare:

- gli amministratori delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (artt. 4-17)
- l'amministrazione e contabilità (artt. 18-34)
- la tutela (artt. 35-43)
- la vigilanza e ingerenza governativa (artt. 44-53) (Testera, 1897).

4.2 Il Rendiconto dell'amministrazione economica degli Asili post Unità d'Italia

Attorno all'Unità d'Italia le lacune nella legislazione contabile non aiutano nella redazione delle rendicontazioni. Nell'analizzare la rendicontazione dell'Opera Pia in questo periodo non si ravvisano particolari cambiamenti.

In tale periodo infatti erano troppe le novità introdotte e le problematiche affrontate nel nuovo Regno. Da sette stati pre-unitari si era passati ad un unico Regno con la necessità di armonizzare o unificare tutte le regolamentazioni e le strutture amministrative, sociali, ecc.

Inoltre vi erano delle priorità impellenti, come la creazione di un "unico debito pubblico", l'introduzione di nuove imposte al fine di coprire le enormi spese che erano state sostenute in campo militare ed in merito alla riorganizzazione del Regno.

Prima del 1890, non esistendo una legge ad *hoc* sulla contabilità delle amministrazioni locali e degli enti morali, per la redazione dei bilanci si seguivano ancora i principi generali previsti dalle leggi sulla contabilità dello Stato vigenti nel periodo pre/post unitario ed in particolare, la Legge del 23 marzo 1853 n. 1483 del Regno di Sardegna e la Legge Cambray-Digny del 22 aprile 1869 n. 5026¹⁶.

A livello dottrinale nazionale a fianco a Villa e Crippa si iniziano a percepire le posizioni di Cerboni (1827-1917) e soprattutto di Besta (1845-1922). Questi ultimi autori ottengono maggior risonanza, però, nell'ambito della Contabilità dello Stato (Cerboni, 1866, De Brun, 1911, Camodeca, 2001, 2005, Lazzini e Ponso 2005, Anselmi, 2006, Camodeca e Canziani, 2009). Secondo Catturi *non è possibile individuare un momento puntuale di travalico, di passaggio, ovvero di sostituzione di una consolidata teoria con una più convincente* (Catturi, 2010:45)

Nell'ambito delle teorie aziendali la teoria preponderante nel periodo attorno all'Unità d'Italia è la "teoria contrattualistica" ovvero una visione codicistica e legislativa dell'azienda che deve agire in base a quanto disposto dalla legge (Catturi, 2010:46).

Tale visione contrattuale riavvicina gli studiosi aziendalisti dell'epoca, nell'ambito delle teorie contabili, alla "teoria personalistica dei conti" e soprattutto al Cerboni, l'allora Ragioniere di Stato.

Tale teorica, però, non sembra ottenere grande successo all'interno dell'opera pia da noi analizzata, la cui redazione del bilancio non appare modificata rispetto alle metodologie applicate precedentemente.

L'opera del Cerboni fu oggetto di ampio dibattito di critiche accese da parte di molti esponenti della futura scienza economico aziendale, con la conseguenza che, con l'accantonamento del metodo venne sottovalutato anche la parte più scientifica ed elevata delle sue impostazioni (Anselmi, 2006:49)

Nell'ambito dell'analisi del bilancio del periodo 1862 osserviamo che il patrimonio della Pia Causa ammonta a 518,000 Lire; ben 10 volte di più del patrimonio calcolato negli esercizi 1837-8.

Il rendiconto consuntivo del 1863 mostra che le rendite ammontano a circa 42,000 Lire mentre le spese (date dalla sommatoria tra spese dell'anno - circa 46,000 Lire - più le passività arretrate - circa 33,000 Lire) a ben 79,000 Lire. Le maggiori spese sono rappresentate dalle numerose pigioni pagate per offrire più ampi spazi agli asili presenti nella Pia Causa nonché gli stipendi dei maestri e i sussidi per posizionamento in quiescenza (ovvero le pensioni alle maestre). Per coprire, dunque, la "deficienza" dell'esercizio fu necessario "prelevare" 31,000 Lire dalle sopravvenienze patrimoniali.

¹⁶ Nel 1869 il Ministro delle finanze Conte di Cambray Digny, riuscì a far approvare dal Parlamento la legge 22 aprile 1869 n. 5026, sull'amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale, che prevedeva l'istituzione, "alla immediata dipendenza del Ministero delle finanze" di una Ragioneria generale. Tale legge rappresentava l'unione dei precedenti decreti legislativi in vigore (13 novembre 1859 e 3 novembre 1861) e pertanto, non solo non apportava nessuna novità ma creava ulteriore confusione disciplinando la contabilità in maniera difforme da articolo a articolo (Guarini *et al*, 2013).

Anche nel preventivo 1864 si tiene conto di tutte queste maggiori spese a cui si aggiungono i maggiori costi della stoffa utilizzata per la realizzazione dei vestiti dei bambini e il maggior numero di minestre, dovuti all'apertura dell'ottavo asilo di Porta Vittoria.

Pur essendo passati quasi 30 anni dalla costituzione della Causa Pia la struttura delle relazioni sul rendiconto economico finanziario degli asili è pressoché rimasta immutata, anche a causa delle lacune legislative.

La relazione relativa al consuntivo dell'anno 1864 si divide in:

- Cenni preliminari;
- Stato morale degli Asili per l'infanzia e la puerizia;
- Stato delle rendite e delle spese ordinarie e straordinarie;
- Stato patrimoniale.

Da un'analisi preliminare di confronto tra il rendiconto nel 1836 ed il rendiconto nel 1864 (vedi tab. 2) appare però un cambiamento. Risulta, infatti, una maggior rilevanza data alla parte economico finanziaria della relazione piuttosto che alla parte "morale".

Relazione sul Rendiconto economico finanziario - 1864	Relazione sullo stato degli Asili - 1836
Cenni preliminari	Cenni preliminari
Stato Morale degli Asili	Valutazione dello stato di salute Stato dell'istruzione Miglioramento religioso e morale
	Descrizione delle più rilevanti beneficenze
Stato delle rendite e delle spese	Rendiconto dell'amministrazione economica: il rendiconto della rendita e spesa diviso in attività e passività
Stato patrimoniale	Rendiconto dell'amministrazione economica: il rendiconto patrimoniale

Tabella 2 – Confronto della Relazione sul Rendiconto degli Asili di Carità nel 1864 rispetto al 1836

Nell'analizzare lo stato delle rendite e delle spese osserviamo che:

- le rendite riguardano le *restanze* attive dell'anno precedente, le pigioni attive, le rendite su obbligazioni pubbliche, da sottoscrizioni di benefattori e da introiti diversi per un totale di circa 41,000 lire;
- i pesi e le spese, invece, riguardano spese di amministrazione, pigioni passive, spese di manutenzione degli asili per un totale di 46,000 lire.

Dalla comparazione di spese e introiti si ottenne una perdita cosicché si dovette prelevare dagli "introiti patrimoniali" la somma di 4,800 lire circa per chiudere il bilancio dell'anno. Il Conto patrimoniale, così come in passato, era diviso in attività e passività.

Durante l'anno 1869, a causa delle ristrettezze economiche dovute principalmente alle diminuzioni di elargizioni, l'ente fu obbligato a far pagare una retta a tutti i bambini accolti eccetto gli "assolutamente miserabili" (Baldi, 2003:92).

Il patrimonio dell'Opera Pia nei primi anni '70 ammonta a circa 670.000 lire dato dal valore patrimoniale di 7 case e da capitali investiti sul *Monte dello Stato*.

Le attività del bilancio consuntivo – prospetto rendite e spese riguardano le rendite per l'anno (dette rendite ordinarie) e gli introiti straordinari diversi dovuti alle offerte effettuate dai benefattori; le passività riguardano pesi e spese riguardanti il patrimonio, spese per l'amministrazione, spese particolari per gli istituti. Come vediamo le poste rimangono immutate rispetto agli anni precedenti.

Nel 1882 viene introdotto il Primo codice di commercio italiano che, però, con riferimento alla legislazione di bilancio risulta particolarmente lacunoso. Nell'ambito di tale codice troviamo pochi articoli relativi al bilancio, come ad esempio l'art. 22 che cita: *Il commerciante deve fare ogni anno un inventario dei suoi beni mobili ed immobili e dei suoi debiti e crediti di qualunque natura e provenienza. L'inventario si chiude col bilancio e colo conto dei profitti e delle perdite.....* oppure l'art. 176 secondo comma che stabilisce che il bilancio *deve dimostrare con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite sofferte*.

Dalle norme si capisce il carattere generale delineato in tema di bilancio, non vi era dunque, alcun riferimento ai criteri di valutazione delle singole poste di bilancio.

Gino Zappa, allievo del Besta, pubblicherà il suo libro sulle valutazioni di bilancio solo nel 1910 ma come possiamo osservare nel rendiconto degli Asili di Carità del 1892 si specificano i criteri con la quale vengono valutate le poste dell'attivo e del passivo patrimoniale.

Anche se ormai Milano fa parte dell'Italia, è stata posta per diversi anni sotto l'influsso del regime austriaco (nel periodo di Regno del Lombardo Veneto); le Nazioni sorte dal regime austriaco come la Prussia o la Svizzera furono precursori nell'introdurre una regolamentazione ad hoc anche per le valutazioni di bilancio (vedasi il codice prussiano del 1861 ed il codice di commercio svizzero del 1881); sembra quindi che Milano abbia continuato a subire forse più gli influssi austriaci che non quelli francesi (nel periodo 1859-1861 sotto il Regno di Sardegna) che si ritrovano anche successivamente l'unità d'Italia.

Come già accennato, a livello di legislazione istituzionale viene introdotta una legge specifica volta a disciplinare le istituzioni di assistenza e beneficenza: la legge "Norme sulle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza" del 17 luglio 1890 n. 6972 (Testera, 1897). Tale legge viene ulteriormente rafforzata dal Regio Decreto 5 febbraio 1891 n. 99. In essa viene definito nell'art. 21 che *"le amministrazioni di tutte le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza devono formare ogni anno il conto consuntivo corredato dal conto del tesoriere e da una relazione sul risultato morale della gestione"*¹⁷

La composizione delineata dall'art. 21 del Decreto è sempre stata rispettata, sin dalla sua fondazione, dall'Opera Pia Asili di carità.

¹⁷ Art. 21 della L. 17 luglio 1890, n. 6972

La parte più innovativa della legge riguarda gli articoli della III sezione (artt. 18-34) dal titolo: "Dell'amministrazione e contabilità" dove finalmente viene disciplinata nello specifico la contabilità di tali enti.

Nell'ambito dell'analisi dottrinale osserviamo, in questo periodo, l'influsso del pensiero di Fabio Besta.

Egli introduce una nuova teoria, a fronte della teoria materialistica, personalistica e mista definita "dei conti a valore". In essa il Besta sostiene che si debba guardare ai valori relativi ai beni costituenti il patrimonio aziendale e non, invece, come nella teoria personalistica, ai diritti e ai doveri delle persone coinvolte. L'accento torna dunque sul patrimonio diviso in attività e passività e sul valore di questo (Coronella, 2007:145, Sargiacomo *et al.*, 2012:254).

Analizzando il sistema contabile adottato in tutti questi anni dall'Asilo si evince che, nella metodologia di bilancio, si passò dalle teoriche propugnate dal Villa e dal Crippa alla teoria dei "conti al valore" senza passare per la visione personalistica del Cerboni.

Ciò potrebbe essere dovuto alla vicinanza geografica degli studiosi esaminati; il Crippa e il Villa della scuola lombarda ed il Besta della scuola veneziana. Più lontani erano i pensieri del Cerboni che si erano sviluppati soprattutto nell'ambito della contabilità di stato e nelle regioni Toscana e Lazio.

Il Besta introdusse, inoltre, il cosiddetto "Sistema patrimoniale" con lo scopo di conoscere meglio la composizione del patrimonio aziendale. Egli rilevò lo stato qualitativo e quantitativo in un dato momento e le variazioni che subisce, nella sua misura complessiva e nei suoi singoli elementi il patrimonio, in conseguenza della gestione. Nell'ambito dell'analisi del Rendiconto degli Asili 1882 osserviamo che la situazione patrimoniale si divide in primo titolo denominato "Patrimonio effettivo" attivo e passivo che si conclude con un "attivo netto patrimoniale" a differenza dei Rendiconti precedenti dove il rendiconto patrimoniale consiste nelle sole attività con specifica relativa agli stabili di proprietà (Rendiconto Asili del 1837) e con l'aggiunta delle passività relative principalmente a capitale passivo dipendente da una donazione (1842).

Il Besta definì, inoltre, con maggior dettaglio il concetto di amministrazione. Dalla definizione di amministrazione ovvero *l'insieme degli atti di governo dei fenomeni, dei negozi e dei rapporti che si svolgono in azienda*, egli derivò la definizione di "amministrazione economica" ovvero la parte di amministrazione che si riferiva al governo e all'uso della ricchezza dell'azienda (Besta, 1920:3).

Il termine, nonché il concetto, di amministrazione viene tenuto fortemente in considerazione nei rendiconti dell'Opera Pia.

Un altro importante aspetto su cui si sofferma Fabio Besta, e che già stava a cuore a Francesco Villa, è il controllo sulla gestione (*management control*) (Mattessich, 2003:130). Egli, dagli studi condotti sull'amministrazione, deduce che essa non può essere una scienza perché essa coinvolge fattori troppo eterogenei ma enuncia, invece che nel controllo economico sia possibile individuare leggi valide per tutte le aziende. Cosicché egli ridefinisce la ragioneria come scienza del controllo economico.

Nel 1892 è la giunta provinciale della Provincia di Milano che delibera l'approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio dell'Opera Pia.

Il motivo per cui sia la Provincia ad effettuare l'approvazione del bilancio dell'Opera Pia riguarda l'applicazione del Regio Decreto 5 febbraio 1891 n. 99 nonché della legge Crispi del 17 luglio 1890, n. 6972, precedentemente enunciata. Secondo tale legge nell'art. 21 si specifica che il conto consuntivo dovrà essere *trasmesso all'ufficio di Prefettura* – per la giunta provinciale amministrativa - *con i documenti giustificativi dell'entrata e della spesa ed è sottoposto al giudizio del Consiglio di prefettura, il quale deve decidere nel termine di sei mesi, udite, ove lo richiedano, le parti interessate.*¹⁸

Il bilancio si struttura, ad oggi, ancora diviso in 2 parti: una dedicata all'asilo dell'infanzia l'altra dedicata alla puerizia.

Il bilancio, che oggi potrebbe essere definito "consolidato", si struttura in :

- risultato definitivo del conto finanziario;
- differenza tra riscossioni e pagamenti;
- conto economico delle rendite, delle spese e delle sopravvenienze attive e passive;
- stato del patrimonio.

Dopodiché, successivamente alla relazione del Ragioniere Revisore sul conto consuntivo, si inserirono i prospetti dei conti economici delle rendite, delle spese e delle sopravvenienze attive e passive separati per asilo infantile e conservatorio puerizia.

Il prospetto "Conto consuntivo delle rendite e spese, sopravvenienze attive e passive" si divideva ulteriormente in:

- parte prima – entrata comprensiva di Rendite divise in entrate ordinarie, straordinarie e sopravvenienze attive;
- parte seconda – uscite comprensiva di spese ordinarie, straordinarie e sopravvenienze passive.

Nell'ambito dei singoli rendiconti e precisamente dei singoli "Conti consuntivi delle rendite e spese", così come presentate in sede d'approvazione, questi risultavano composti da:

- rendite divise in rendite patrimoniali e offerte ed introiti particolari per la beneficenza;
- spese divise in pesi e spese patrimoniali, spese d'amministrazione e spese particolari per la beneficenza.

La struttura del conto economico delle rendite, spese e delle sopravvenienze attive e passive la possiamo osservare qui sotto:

¹⁸ Art. 21 della L. 17 luglio 1890, n. 6972

Figura 2 – Conto economico delle rendite, spese e delle sopravvenienze attive e passive 1892

Come si può osservare le entrate ordinarie non si diversificano più di tanto dal passato, si nota una maggior precisione nell'ambito della descrizione delle poste e sicuramente alcune poste nuove come la posta "rette dei ricoverati" relativa al pagamento dei contribuiti destinati dai fanciulli abbienti che frequentano anch'essi gli Asili di Carità (come sappiamo dal 1869 vengono ospitati anche tali fanciulli purché versino un contributo minimo stabilito).

Le sopravvenienze attive e passive si dividevano in patrimoniali, di gestione e di magazzino.

Il prospetto "Stato del patrimonio" si divideva in:

- parte prima – situazione patrimoniale;
- parte seconda – situazione amministrativa.

La prima parte comprendeva nell'attivo del titolo 1 - Patrimonio effettivo:

1. fondi rustici;
2. scorte rurali;
3. fabbricati;
4. censi, livelli, canoni e legati perpetui;
5. titoli di debito pubblico dello stato;
6. altri valori pubblici ed industriali;
7. crediti ipotecari e chirografari;
8. oggetti d'arte e preziosi;
9. oggetti mobili;

10. attività diverse patrimoniali;
 11. capitali esistenti in cassa o in deposito per effetto di trasformazione del patrimonio.
 Tutti questi valori venivano iscritti al costo di acquisto e si concludevano con un "attivo netto patrimoniale".

Nel passivo, invece:

1. debiti ipotecari;
2. censi, livelli, canoni e legati passivi;
3. pensioni vitalizie;
4. passività diverse patrimoniali.

Tali valori venivano iscritti al valore nominale.

Nel titolo II sono presenti le "cose dei terzi" ovvero il ricevimento di depositi a cauzione e custodia o le restituzioni di depositi.

La parte seconda - situazione amministrativa riguardava per lo più nell'attivo rimanenze di cassa e residui attivi e nel passivo deficienze di cassa e residui passivi.

Le relazioni sulla gestione cambiano denominazione con il tempo, dal 1892 tale relazione viene definita "relazione sul risultato morale della gestione".

1836	1864	1892
Relazione sullo stato degli Asili	Relazione sul Rendiconto economico finanziario	Relazione sul risultato morale della gestione

Tabella 3 - Cambiamenti di denominazione della relazione sulla gestione dal 1836 al 1892

Nella Relazione l'accento che inizialmente (1836) veniva posto più sullo "stato morale" dei bambini che l'opera pia ospitava si trasforma nel tempo, passando verso un'analisi più economica finanziaria, fino ad arrivare, come professato dal Besta, ad una analisi più unitaria di amministrazione riferita non tanto all'analisi delle singole poste di bilancio ma al governo e all'uso della ricchezza dell'azienda finalizzate all'aspetto morale-etico.

5. Discussione

Nell'ambito del nostro lavoro è stata sviluppata sia un'analisi descrittiva che interpretativa del caso (Previts *et al.*, 1990a).

Dal punto di vista dell'analisi narrativa il nostro studio ha esaminato un particolare ente morale: gli Asili di Carità in un periodo critico per l'Italia, ovvero attorno all'unificazione, e in una zona geografica caratteristica, soggetta ad un forte influsso straniero, il Regno Lombardo Veneto. In particolare nella narrazione ci si è occupati di analizzare l'organizzazione e la regolamentazione dell'ente in generale e la struttura e composizione del suo Rendiconto e dei documenti ad esso accessori.

Nell'ambito dell'analisi strutturale, come abbiamo rilevato durante la trattazione, gli Asili di Carità si sviluppano notevolmente; da 1 asilo del 1836 si passa a 10 nel 1872 e da 70 bambini a 2.493. Nel tempo aumentano le complessità e le spese da sostenere

principalmente dovute agli stipendi da pagare agli educatori e alle opere di manutenzione da effettuare ai vari fabbricati. Anche le "largizioni", che inizialmente venivano date da religiosi e da autorità civili, aumentano ma in maniera meno che proporzionale rispetto alle spese. Nel 1842, inoltre, vengono introdotti i conservatori della puerizia, scuole in cui venivano accolti ed istruiti i ragazzi tra i 6 e i 9 anni; tale istituto fu amministrato separatamente fino al 1864 e poi congiuntamente, aumentando ulteriormente la complessità di gestione degli "Asili di Carità".

Nell'analizzare lo sviluppo contabile, sono state descritte le teoriche contabili in uso al tempo e la loro evoluzione alla luce del pensiero dei principali aziendalisti dell'epoca.

Nell'investigare i rendiconti dell'Opera Pia dal 1836 al 1892 si osserva sempre una elevata chiarezza e coerenza. I prospetti di rendite e spese e di stato patrimoniale, all'inizio molto semplificati, divengono, con il passare degli anni, sempre più dettagliati, spiegati e completati dalla seconda parte della relazione, la parte amministrativa, che nel dettaglio andava a definire, spesso, per ogni singola posta la composizione di questa.

La relazione accompagnatoria è indicativa degli obiettivi di carattere sociale che si cercano di perseguire, e che si presume vengano raggiunti. Infatti la crescita e lo sviluppo dell'attività, documentata dal numero di bambini assistiti, è altresì espressa indirettamente dall'aumento delle rette pagate da famiglie abbienti che passano da poche lire nell'anno 1869 a 2.800 lire nell'anno 1892. Tale indicazione è espressione indiretta del successo e della validità del modello culturale educativo perseguito dall'istituzione che fonda le assunzioni di base su valori morali dedicati al "recupero" di bambini meno abbienti, e successivamente tale modello è declinato con modalità talmente efficaci che anche i figli di famiglie benestanti scelgono di pagare le rette per seguire tale modello educativo.

Dal punto di vista interpretativo, invece, il lavoro si è focalizzato in particolare sulla capacità della regolamentazione e del pensiero degli studiosi del tempo di apportare innovazioni nell'ambito organizzativo, strutturale ma soprattutto contabile dell'ente osservato, tenuto conto anche del contesto politico, economico e culturale.

Dal punto di vista legislativo l'apporto riguarda in particolare la nuova legge generale sugli enti di assistenza e beneficenza del 17 luglio 1890, di cui però non abbiamo riscontro nell'applicazione dei rendiconti dell'Asilo in quanto il nostro studio termina nell'anno 1892, e l'esiguo contributo del primo codice di commercio italiano del 1882 (soltanto negli ultimi 10 anni analizzati). Quest'ultimo, particolarmente lacunoso nell'ambito della legislazione di bilancio, non apportò grandi contributi nella struttura dei Rendiconto dell'Asilo. Nel periodo precedente fu, invece, d'obbligo l'utilizzo del codice di commercio napoleonico del 1807 che però anch'esso non faceva particolare riferimento alla rendicontazione ed al bilancio e, nell'ambito strettamente contabile, delle leggi della contabilità dello Stato, non sempre in grado di adattarsi alla contabilità di un ente morale di assistenza e beneficenza.

A livello dottrinale, invece, si osserva un forte contributo del pensiero e delle teoriche dei principali studiosi della Scuola Lombarda ovvero Villa e Crippa; quest'ultimo apportò non soltanto il suo pensiero critico ma fu, addirittura, il ragioniere della commissione in capo agli Asili e se ne occupò per lungo tempo dai primi anni della sua fondazione (1836).

Le principali innovazioni introdotte dai due studiosi riguardavano l'importanza di redigere, oltretutto il consuntivo, il preventivo di bilancio in grado di programmare, anche se nel

brevissimo tempo, la gestione futura; il riferimento costante all'importanza del patrimonio o sostanza come: *tutto ciò che appartiene ad alcuno e ha un valore* (Villa, 1853:1); l'elevazione della metodologia della partita doppia (anziché della "semplice") al fine di poter effettuare confronti ed un più puntuale ordine nelle scritture (Villa, 1853:202).

Una minor evidenza risulta invece nel periodo successivo all'Unità d'Italia e soprattutto verso la fine del periodo analizzato (1892) dove sicuramente non traspare l'influsso del pensiero del Cerboni o di altri studiosi legati alla logismografia¹⁹ e alla teoria personalistica ma si passa dalle teoriche materialistiche e miste del Crippa e del Villa alla teorica dei conti a valore del Besta. Quest'ultimo, infatti, forse per vicinanza geografica, forse per maggior coerenza con il pensiero dei precedenti studiosi, che traspare nei rendiconti degli Asili, sembra introdurre le sue innovazioni nel sistema contabile dell'ente. In esso possiamo osservare, infatti, il forte contributo dello studioso nel considerare l'impresa come un tutt'uno, nonché la maggior importanza del concetto di amministrazione e del controllo su d'essa, ma anche la mera struttura di bilancio e la maggior rilevanza, negli ultimi anni di rendicontazione degli Asili, della parte Patrimoniale.

Al fine di spiegare meglio le maggiori difficoltà di rilevazione del contributo del Besta possiamo osservare che in tale periodo anche la complessità del contesto socio culturale di Milano influisce sull'istituto, sia sulla struttura che sulla metodologia contabile (Carnegie and Napier, 1996:11), per cui risulta molto difficoltoso definire, accuratamente, in che misura sia stato incluso il contributo del Besta nella rendicontazione degli Asili. *L'azienda è inserita in un ambiente continuamente mutevole, dal quale riceve ripetutamente stimoli al cambiamento che recepisce adattandosi alle nuove configurazioni di contesto* (Catturi, 2010:51) Come in tutte le epoche e le organizzazioni il cambiamento è il risultato di elaborazioni e maturazioni complicate e plurime, quindi possiamo dire che sicuramente il pensiero degli studiosi successivi al Villa e al Crippa è meno evidente nell'ambito della Rendicontazione dell'ente (anche perché mentre il Crippa lavorava in esso, non era così per il Besta) ma è fuori dubbio che la metodologia contabile adottata dall'ente fosse più vicina al pensiero del Besta

Al fine di sviluppare ulteriormente l'analisi interpretativa si propone un'elaborazione che sottolinei i parallelismi analitici che avvicinano i cambiamenti contabili dottrinali e gli stessi nella pratica (tabella 4). La tabella sottostante evidenzia come vi siano degli elementi comuni tra le teoriche contabili professate dai maestri e le pratiche utilizzate negli Asili che fanno convergere i due percorsi tanto da far ritenere la metodologia contabile degli Asili complementare a quella dottrinale.

¹⁹ metodo di registrazione a partita doppia basato sulla teoria personalistica dei conti, ideato ed esposto dal ragioniere generale dello stato Giuseppe Cerboni

TEORICHE CONTABILI		
	DOTTRINA	PRATICA NEGLI ASILI
Anni pre Unità d'Italia		
DENOMINAZIONE DEL BILANCIO	Prospetto dimostrativo l'andamento ed il risultato di una gestione che chiamasi Rendiconto o Conto consuntivo (Villa, 1853:8)	Bilancio consuntivo (fig. 1)
METODOLOGIA DI REGISTRAZIONE CONTABILEla così della scrittura doppia soddisfa....per una sicura, facile e chiara dimostrazione dei conti d'amministrazione (Villa, 1853:202)	Nel bilancio degli Asili il totale degli accreditamenti e degli addebitamenti è uguale (fig.1)
COMPOSIZIONE DEL BILANCIO	"Esito" o "Stato Ultimo" è parte del bilancio (Crippa, 1938:22)	Il bilancio consuntivo degli Asili si compone della sezione "Esito" (fig. 1)
CONTO PREVENTIVO	Preconoscere le rendite....In parte altresì preconoscere le spese....(Villa, 1850:59) L'Esito diviene "Stato Primo" o "Introito" per un successivo periodo di amministrazione (Crippa, 1838:22)	La seconda parte del Rendiconto 1837 è denominato "Conto Preventivo" ed è diviso in "Introito" ed "Esito"
PATRIMONIO	Quando si voglia conoscere il patrimonio netto, converrà fare l'inventario, la valutazionedelle attività....e delle passività (Villa, 1853:2)	Nel Bilancio degli Asili 1840 si comincia a vedere nella "Consistenza del patrimonio" la differenza tra attività e passività
Anni post Unità d'Italia		
CRITERI DI VALUTAZIONE	Gino Zappa, allievo del Besta, pubblicherà un libro sulla valutazione di bilancio nel 1910	Nel Rendiconto degli Asili 1892 si specificano i criteri di valutazione delle poste dell'attivo e passivo patrimoniale
FINALITA' DEL BILANCIO	In merito alla finalità del bilancio, il Besta specificava che: "deve mostrare quali sono i reali elementi patrimoniali che riuniti insieme costituiscono il patrimonio dell'impresa (capitale sociale e fondi di riserva, se ve n'hanno) in quella misura a cui esso deve ascendere, e dall'altra quale è il montante del dividendo che spetta agli azionisti o ai soci" (Besta, 1909)	Nel Rendiconto degli Asili il patrimonio effettivo risulta composto da capitali esistenti in cassa, altre attività e fondi (pag. 22)
TEORIA DEI CONTI A VALORE	La teoria dei conti al valore è la teorica proposta da Fabio Besta	Nel Rendiconto degli Asili non si adotta una visione personalistica dei conti (del Cerboni) ma una visione più stretta collegata ai "conti a valore" del Besta
CONCETTO DI AMMINISTRAZIONE	L'amministrazione è l'insieme degli atti di governo dei fenomeni, dei negozi e dei rapporti che si svolgono in azienda (Besta, 1920:3)	Nei Rendiconti degli Asili 1892 troviamo numerosi citazioni al concetto di amministrazione come governo d'impresa. Alla fine del Rendiconto appare la firma del presidente dell'amministrazione ed inoltre nello Stato Patrimoniale la prima parte riguarda la situazione patrimoniale mentre la seconda riguarda la situazione amministrativa e l'evidenza di "Avanzo" o "Disavanzo" amministrativo
STRUTTURA PATRIMONIALE	Besta, l'inventore del sistema patrimoniale, parla di "ricchezza (il patrimonio) come l'aspetto oggettivo comune a tutte le aziende. Nel sistema patrimoniale si rilevano dunque le variazioni degli elementi patrimoniali e il fondo netto che li riassume. Vale la seguente formula: Attivo-Passivo = Netto	Nei Rendiconti degli Asili 1892 la situazione patrimoniale si divide in primo titolo denominato "Patrimonio effettivo" attivo e passivo che si conclude con un "attivo netto patrimoniale" (pag. 23)

Tabella 4 – Parallelismi tra teoria e pratica contabile negli Asili dal 1836 al 1892

Come possiamo osservare dall'analisi dei parallelismi sembra esservi un'evidente complementarità tra alcune teoriche contabili, in particolare quelle del Villa del Crippa nel periodo Pre unitario e quelle del Besta nel periodo Post unitario, e la pratica contabile degli Asili. Come già accennato precedentemente osserviamo che il sistema informativo-contabile degli Asili fu influenzato dalle teoriche ma anche dalla complessità e dai cambiamenti in corso nell'ambiente circostante. Un esempio per tutti può essere considerato il dettaglio, nel Rendiconto del 1892, dei criteri di valutazione che non erano ancora stati professati a livello teorico (arriveranno solo successivamente, nel 1910, con la pubblicazione di Zappa) ma che risentivano fortemente della cultura austriaca e di altri paesi del nord, come la Svizzera, in cui tale pratica contabile era già in atto.

6. Conclusioni

Questo studio, dal nostro punto di vista, contribuisce alla storia della ragioneria in quanto aiuta, anche grazie al parallelismo, ad analizzare le teoriche del tempo e le evoluzioni economiche, sociali e contabili che si svilupparono precedentemente ed in seguito all'Unità d'Italia nella zona settentrionale ed in particolare a Milano.

L'analisi si sofferma su un unico caso, anche se di grande importanza in Milano, di enti di assistenza e beneficenza e su una particolare zona dell'ex Regno Lombardo Veneto.

La maggior informativa sia in termini di dettaglio dei prospetti che di dettaglio delle voci dei Rendiconti degli Asili di Carità di Milano, evidenziata anche all'interno della relazione morale di gestione, sembra essere frutto di diversi e rilevanti aspetti che si succedettero tra il 1838 ed il 1892 e che contribuirono con lo stesso peso ad influenzarla, ovvero:

- l'aumento della complessità dell'organizzazione; gli Asili si estesero a livello territoriale, coprendo gli utenti dell'intera conurbazione milanese, aumentarono numericamente, passando da 1 a 10 istituti e divennero più articolati, comprendendo anche ulteriori realtà scolastiche, come gli istituti per la puerizia;
- la complessità dell'ambiente circostante, in particolare a livello politico-storico, che influì notevolmente anche sugli Asili; in primis l'Unificazione italiana e tutte le tappe intermedie precedenti e successive finalizzate alla riorganizzazione e regolamentazione del nuovo Stato e di tutte le sue organizzazioni sottostanti;
- l'applicazione delle teoriche contabili che, influenzate anche dallo sviluppo dell'ambiente circostante e dagli orientamenti di coloro che avevano lavorato direttamente nella gestione degli Asili, vide l'utilizzo delle teorie più vicine "geograficamente" all'Asilo (il pensiero di Crippa, Villa e Besta) e meno complesse (come lo era, invece, la Logismografia del Cerboni), forse proprio al fine di ridurre la già elevata complessità insita al particolare momento transitorio che l'Italia, e quindi Milano e gli Asili, stavano vivendo.

Con l'obiettivo di approfondire ulteriormente il nostro lavoro, possibili sviluppi potrebbero vertere sull'analisi comparativa dell'applicazione della legislazione e delle teoriche del tempo in altri enti di beneficenza e assistenza presenti sia in altri stati pre-unitari, al fine, soprattutto, di osservare l'influsso del pensiero degli studiosi (come il Cerboni nel centro

Italia), sia nello stesso Regno, in altri Comuni, magari della restante parte (Veneta) del Regno, dove forse gli influssi del Tonzig e del Besta, sarebbero stati più rilevanti di quelli del Crippa e del Villa.

7. Bibliography

- Amaduzzi A.** (2004), *Storia della ragioneria. Percorsi di ricerca tra aziende e contabilità – dottrine e professioni*, Giuffrè editore, Milano.
- Anselmi L.** (2006), *Modelli economico patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè, Milano.
- Antinori C.** (2001), "Introduzione allo studio della storia della Ragioneria", in *Contabilità e Cultura aziendale*.
- Argentari A.** (2001) "Il riordino del sistema delle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza", in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 12.
- Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano** (1872), *Resoconto 1836-1872*, Tipografia G.B. Bianchi e C., Milano.
- Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano** (1911), *Resoconto 1872 – 1909 e notizie sulle gestioni 1910-1911*, Tipografia Luigi di G. Pirola di Enrico Rubini, Milano.
- Asili di Carità per l'Infanzia e la Puerizia in Milano** (1864), *Statuto "Pia Opera degli Asili di Carità per l'infanzia e la puerizia"*.
- Baldi S.** (edited by) (2003), *Istituto di Assistenza ai Minori e agli Anziani – memorie e immagini di assistenza e solidarietà*, Nexo editore, Milano.
- Bariola P.** (1897), *Storia della Ragioneria Italiana*, edito presso l'autore, Milano.
- Battaglia S.** (2000), "Panoramica sulle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza e organi di controllo, con riferimento alle ipap in Sicilia", in *Rivista Nuova Rassegna* n. 19, novembre.
- Besta F.** (1920, 1932), *La Ragioneria, parte prima*, vol. I, 1 edizione 1920 2 ed. 1932.
- Besta F.** (1909), *La Ragioneria*, Vol. III.
- Bonalumi F.A.** (1881), "Crippa" in *Il Ragioniere. Rivista di Contabilità*, Volume III, Primo semestre.
- Camodeca R.** (2001), *Il contributo della ragioneria all'evoluzione della contabilità di Stato dall'unità al regio Decreto 18 novembre 1923 n. 2440: osservazioni sulle scritture della ragioneria generale dello Stato*, Estratto del VI convegno nazionale della Società di storia della Ragioneria, Caserta.
- Camodeca R.** (2005), *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, CEDAM, Padova.
- Cannada Bartoli V.** (1995), *L'assetto attuale delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza*, Roma, CNR.
- Canziani A.** (2005-2006), *Lezioni di economia aziendale*, Università degli Studi di Brescia.
- Canziani A., Camodeca R.** (2009), *Il bilancio dello Stato 1880 – 1970: l'economia, la finanza e la disciplina legislativa nel pensiero degli aziendalisti italiani*, in *Contabilità e bilanci per l'amministrazione economica- stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo – Atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, Milano.
- Carnegie G.D.** (1993), *Pastoral accounting in pre-federation Victoria: a case study of Jamieson family*, *Accounting and Business Research*, vol. 23, No. 91, pp. 204-218.
- Carnegie G.D., Napier C.J.** (1996), *Critical and interpretative history: insights into accounting's present and future through its past*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, No. 3; pp. 7-39.
- Carnegie G.D., Napier C.J.** (2012), *Accounting's past, present and future: the unifying power of history*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 25, No. 2, 2012; pp. 328-369.
- Catturi G.** (2010), "Tempi storici e tempi aziendali: aspetti metodologici e conseguenze operative ovvero la matrice storica degli studi e dell'operatività aziendale in Italia dalla sua unificazione ai giorni d'oggi" (Historical and business times: methodological aspects and operational consequences or the historical matrix on firms' studies and management in Italy from its unification to nowadays), n. 13 *De Computis*, dicembre.
- Ceccherelli A.** (1915), *La logismografia*, Vallardi, Milano.
- Cerboni G.** (1866), *Sull'ordinamento della contabilità dello stato*, Tip. e cart. militare di T. Giuliani.

- Coronella S.** (dispensa a cura di), *Il bilancio di esercizio. Profili storici ed evolutivi*. Tratto da: <http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/BILANCIO%20profili%20storici.pdf>
- Coronella S.** (2007), *La ragioneria in Italia nella seconda metà del XIX secolo. Profili teorici e proposte applicative*, Giuffrè editore, Milano.
- Coronella S.** (2013), Lombrono A., Zanin L., "State accounting in pre unification Italy", *Accounting History Review*, vol. 23 n. 1.
- Corrà D.** (2004), *La disciplina delle nuove Ipab*, Maggioli, Milano.
- Crippa L. G.** (1838), *La scienza dei Conti, ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda: Sposizione del Rag. Lodovico Giuseppe Crippa*, Bianchi e Comp., Milano.
- De Brun A.** (1911), *Contabilità dello Stato – Manuale di Storia, letteratura, dottrina e pratica della gestione e del movimento del pubblico denaro*, Società editrice libraria, Milano, 1911
- Falco M., Bertola A** (1958), "S.V. Anima (Disposizioni a favore dell')" in *Novissimo Digesto Italiano*, I UTET, Torino, 1958
- Flamini C., P. Zallocco**, *Ipab: breve sintesi sulle origini* tratto da http://www.comune.ancona.it/ankonline/inc/risorse/contexti/Servizi_Sociali/ambiti/Osservatorio_Politiche_Sociali/relazione_Flamini.pdf
- Gitti V.** (1878), *La scrittura doppia e le sue forme. Saggio teorico-pratico*, Tip. e Lit. Camilla e Bertolero, Torino.
- Guarini E., Magli F., Nobolo A.** (2013), Il processo di unificazione del Regno d'Italia e l'armonizzazione dei preesistenti sistemi contabili, *Contabilità e Cultura aziendale*, No. 1.
- Hopwood A.G.** (1983), On trying to study accounting in the contexts in which it operates, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, No. 2/3, pp. 287-305
- Hopwood A.G.** (1994), Accounting and everyday life: an introduction, *Accounting, organization and Society*, vol. 19 No. 3, pp. 299-301
- Hopwood A., Johnson H.T.** (1986), Accounting History's claim to legitimacy, *The International Journal of Accounting Education and Research*, Spring.
- Jeacle I.** (2009), Accounting and everyday life: towards a cultural context for accounting research, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 6 No.3, pp. 120 – 136.
- Johnson H. T.** (1972), Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s, *Business History Review*, vol. 46, No. 4, pp. 466-474.
- Johnson H.T.** (1978), Management accounting in an early multidivisional organization: General Motors in the 1920s, *Business History Review*, vol. 52, No. 4, pp.490-517.
- Lazzini S., Ponzio S.** (2005), *L'informativa contabile nella ragioneria pubblica tra il XIX e il XX secolo secondo G. Cerboni e R. Besta* in Riferimenti storici e processi evolutivi dell'informativa di bilancio tra dottrina e prassi - Atti del VIII convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, Atri – Silvi, 22-23 settembre.
- Lister R.J.** (1983), Accounting as History, *The International Journal of Accounting Education and Research*, Spring.
- Littleton A.C.** (1933), *Accounting Evolution to 1900*, America Insitutute Publishing Co., New York.
- Mattessich R.** (2008), *Two hundred years of accounting research. An international survey of personalities, ideas and publications*, Routledge, Abingdon, UK.
- Mattessich R.** (2003), Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications, *Accounting Business and Financial History*, 13:2 July, pp. 125-170.
- Melis, F.** (1950), *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Zuffi, Bologna.
- Napier C.J.** (1990), Fixed asset accounting in the shipping industry: P&O 1840 – 1914, *Accounting, Business and Financial History*, vol. 1, No. 3, pp. 23-50.
- Napier C.J.** (1991b), Secret accounting: the P&O Group in the inter-war years, *Accounting, Business and Financial History*, vol. 1, No. 3, pp. 303-333.
- Napier C.J.** (2006), Accounts of change: 30 years of historical accounting research in *Accounting, Organizations and Society*, 31, 2006, pp. 445-507.
- Pezzoli S.** (1986), *Profili di storia della Ragioneria*, CEDAM, Padova.

Poddighe F., Coronella S., Madonna S., Deidda Gagliardo E. (2005), *Il contributo di Gino Zappa e di Alberto Ceccherelli allo sviluppo dell'informativa contabile* in Atti VII Convegno Società Italiana Storia della Ragioneria, "Riferimenti storici e processi evolutivi dell'informativa di bilancio tra dottrina e prassi"; Atri – Silvi Marina, 22-23 settembre 2005, 2° tomo.

Poddighe F., Coronella S. (2009), "Ordinamenti contabili e strumenti di controllo negli Stati pre-unitari: dalla Restaurazione all'Unità d'Italia" in *Contabilità e bilanci per l'amministrazione economica- stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo – Atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, Milano.

Previts G.J., Parker L.D., Coffman E.N. (1990), *Accounting History: definition and relevance*, *ABACUS*, vol. 26, No.1, pp. 1-16.

Rebora S., Sideri C. (a cura di) (2007), *Milano Benefica – I ritratti dei benefattori e le carte della carità*, 2007, Nexo editore.

Repele R.A. (1977), *La scuola elementare nel Lombardo Veneto*, *Storiadentro*, No. 1.

Sargiacomo M., Servalli S., Andrei P. (2012), *Fabio Besta: accounting Thinker and accounting history pioneer*, *Accounting History Review*, vol. 22, No. 3, November, pp. 249-267.

Siboni B. (2005), *Introduzione allo studio di storia della ragioneria. Attraverso il pensiero dei suoi maestri*, FrancoAngeli editore, Milano.

Testera C. (1897), *Amministrazione patrimoniale e contabilità dei comuni, delle provincie e delle istituzioni pubbliche di beneficenza – Commento a R.D. 6 luglio 1890, alla Legge comunale e provinciale 20 febbraio 1889 e alla legge sulle Istituzioni pubbliche di beneficenza del 17 luglio 1890*, Unione Tipografico Editrice, Torino.

Villa F. (1840), *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche, ossia elementi di scienze economico-amministrative applicati alla tenuta dei registri ed alla compilazione e revisione dei rendiconti*, vol. I e II, Angelo Monti, Milano.

Villa F. (1853), *Elementi di amministrazione e contabilità*, Bizzoni, Pavia.

Yin R.K. (2013), *Case Study Research. Design and Methods*, 5 edition, SAGE Publications, Inc., May.

Zappa G. (1910), *Le valutazioni di bilancio con particolare riguardo ai bilanci delle società per azioni*, Società editrice libraria, Milano.

Alberto Nobolo is Professor of Business Administration at the Department of Management and Business Administration, University of Milan-Bicocca. His research interests include corporate governance, financial communication, strategic and fiscal consulting and planning, administration and control and accounting history. E-mail address: alberto.nobolo@unimib.it

Francesca Magli is Assistant Professor in Business Administration at the Department of Management and Business Administration, University of Milan-Bicocca. His research interests include corporate governance and control system, accounting history, financial communication, integrated reporting, management and control of healthcare organizations. E-mail address: francesca.magli@unimib.it

Alberto Nobolo es Profesor de Administración de Empresas en el Departamento de Administración y Dirección de Empresas de la Universidad de Milán-Bicocca. Sus intereses de investigación incluyen la gobernanza corporativa, comunicación financiera, estratégica y consultoría fiscal y la historia de la planificación, administración y control y contabilidad.

Francesca Magli es Profesor de Administración de Empresas en el Departamento de Administración y Dirección de Empresas de la Universidad de Milán-Bicocca. Sus intereses de investigación incluyen la gestión empresarial y el sistema de control, historia de la contabilidad, comunicación financiera, informes integrados, gestión y control de las organizaciones de salud.