

## CAPITOLO II

### IL SISTEMA PATRIMONIALE CLASSICO

**SOMMARIO:** 1. *I componenti di reddito nel sistema patrimoniale classico.* — 2. *Le registrazioni tipiche nelle imprese mercantili: i tre possibili funzionamenti del c/Merci.* — 3. *Le registrazioni tipiche nelle imprese industriali.* — 4. *Le critiche al sistema delle variazioni patrimoniali nette e le relative soluzioni contabili escogitate: i conti frazionari ed i conti pluri-laterali.*

#### 2.1. I componenti di reddito nel sistema patrimoniale classico.

Come abbiamo già avuto modo di accennare (1) il sistema in oggetto elabora contributi reddituali lordi. Questo significa che l'insieme dei conti della serie originata è costituito da elementi quali utile (o perdita) di vendita merci, prodotti, titoli, ecc. La mancata determinazione delle più analitiche voci di costo e di ricavo che permetterebbero di fornire l'analisi della formazione dei suddetti utili (o perdite) è legata alla scelta fondamentale fatta dall'Autore per le variazioni patrimoniali nette.

I valori della serie originata, come ricordiamo, sono definiti in termini di variazioni dei conti della prima serie.

Il Besta ha deciso di elidere le mutazioni simultanee nei conti attivi e passivi e di considerare soltanto le mutazioni isolate o le eccedenze (2); conseguentemente il contenuto della serie derivata risulta limitato. Questa

---

(1) Cfr. pag. 9

(2) Cfr. citazione a pag. 9

limitazione si ripercuote anche sulla struttura del conto del risultato economico.

Il riepilogo dei componenti di reddito del sistema patrimoniale-classico conduce, per sintesi diretta, ad una struttura del conto economico a risultati lordi. Diremo, in questo caso, che la struttura a risultati lordi è logica conseguenza del sistema contabile adottato (3). L'assunzione diviene evidente se passiamo a considerare la formazione contabile degli elementi di reddito caratterizzanti la gestione aziendale.\*

## 2.2. Le registrazioni tipiche nelle imprese mercantili.

Consideriamo le registrazioni in P.D. inerenti l'attività mercantile di un'ipotetica azienda. Circoscriveremo l'analisi alle sole operazioni attinenti la gestione delle merci.

Per le altre operazioni — acquisti di servizi vari o di beni a fecondità ripetuta, pagamento od incassi di fatture, versamenti o prelevamenti bancari, incassi di pigioni, interessi, ecc. — non si riscontrano differenze rispetto ai sistemi contabili alternativi e alle loro varianti. Il perchè è evidente. Alcune delle suddette operazioni rappresentano tipici esempi di «mutazioni isolate» (acquisti e vendite di servizi) per cui variazioni nette e variazioni lorde coincidono. Altre, tipiche operazioni permutative, considerate tali in tutti i sistemi contabili (incassi e pagamenti di fatture, prelevamenti bancari, ecc.) (4).

La gestione delle merci dà luogo, nelle imprese mercantili, a due nuclei di registrazioni, legati ai due fondamentali momenti del processo produttivo: l'acquisto e la vendita di merci.

### a) Registrazioni connesse all'acquisto di merci.

Supponiamo un acquisto di merci per 100 unità. Avremo, per dirla con il Besta, «due opposte mutazioni corrispondenti e simultanee che assumono

(3) Altre volte, la struttura in oggetto può derivare da una libera scelta del redattore. Sulla struttura del conto del risultato economico a risultati lordi ci soffermiamo più diffusamente nel § 6.5.

(4) Sui concetti di permutazione, fatti modificativi e misti, proponiamo l'esauriente tabella del BELLINI (op. cit., pag. 267), perfettamente valida anche dopo tanti anni. (continua nota 4)

misura eguale». Ora, le mutazioni opposte elidentesi possono guardarsi quali semplici scambi o permutazioni di beni equivalenti. Non avremo, dunque, il sorgere di alcun componente nella seconda serie di conti: il valore del patrimonio netto non è variato; o, come dice il Besta (5) «la misura totale attribuita al fondo, oggetto complesso di tutto il sistema di scritture, rimane inalterato».

La registrazione relativa sarà:

		100	100
d. Merci	a Cassa		

### b) Registrazioni connesse alla vendita di merci.

Ipotizziamo ora che le suddette merci vengano vendute a 120.

Possiamo allora individuare, con il Besta (6), tre diverse ipotesi di registrazione, legate a tre diversi metodi di valutazione delle uscite di merci. Contemporaneamente resteranno così individuati tre differenti procedimenti di funzionamento del c/Merci:

### a) funzionamento a costi e costi

(continua nota 4)

N. d'ordine	FATTI AMMINISTRATIVI	Conti degli elementi				Conto del netto (N)	
		Attivi (A)		Passivi (P)		Dare	Avere
		Dare +	Avere -	Dare -	Avere +		
1	Situazione iniziale: attività (A); passività (P); netto (N) . . . . . $A = P + N$	A	—	—	P	—	N
FATTI MODIFICATIVI.							
a) di aumento							
2	Aumento di attività . . . . . $\alpha A_1 = \alpha N_1$	$\alpha A_1$	—	—	—	—	$\alpha N_1$
3	Diminuzione di passività . . . . . $\delta P_1 = \alpha N_1$	—	—	$\delta P_1$	—	—	$\alpha N_1$
b) di diminuzione							
4	Diminuzione di attività . . . . . $\delta A_1 = \alpha N_1$	—	$\delta A_1$	—	—	$\delta N_1$	—
5	Aumento di passività . . . . . $\alpha P_1 = \alpha N_1$	—	—	—	$\alpha P_1$	$\delta N_1$	—
FATTI PERMUTATIVI.							
a) nei conti degli elementi							
6	Aumento di attività e diminuzione di attività . . . . . $\alpha A_2 = \delta A_2$	$\alpha A_2$	$\delta A_2$	—	—	—	—
7	Diminuzione di passività e aumento di passività . . . . . $\delta P_2 = \alpha P_2$	—	—	$\delta P_2$	$\alpha P_2$	—	—
8	Diminuzione di attività e aumento di attività . . . . . $\delta A_3 = \alpha A_3$	—	$\delta A_3$	—	—	—	—
9	Aumento di passività e diminuzione di passività . . . . . $\alpha P_3 = \delta P_3$	—	—	—	$\alpha P_3$	—	—
b) nei conti del netto							
10	Aumento del netto e diminuzione del netto . . . . . $\delta N_2 = \alpha N_2$	—	—	—	—	$\delta N_2$	$\alpha N_2$
FATTI MISTI O PERMUTATIVO-MODIFICATIVI.							
a) con aumento del netto							
11	Aumento di attività e diminuzione di attività . . . . . $\alpha A_4 = \delta A_4$ quindi $\alpha A_4 = \delta A_4 + \alpha N_2$	$\alpha A_4$	$\delta A_4$	—	—	—	$\alpha N_2$
12	Diminuzione di passività e aumento di passività . . . . . $\delta P_4 = \alpha P_4$ quindi $\delta P_4 = \alpha P_4 + \alpha N_2$	—	—	$\delta P_4$	$\alpha P_4$	—	$\alpha N_2$
13	Diminuzione di attività e aumento di attività . . . . . $\delta A_5 = \alpha A_5$ quindi $\delta A_5 = \alpha A_5 + \alpha N_2$	—	$\delta A_5$	—	—	—	$\alpha N_2$
14	Aumento di passività e diminuzione di passività . . . . . $\alpha P_5 = \delta P_5$ quindi $\alpha P_5 = \delta P_5 + \alpha N_2$	—	—	—	$\alpha P_5$	—	$\alpha N_2$
b) con diminuzione del netto							
15	Aumento di attività e diminuzione di attività . . . . . $\alpha A_6 = \delta A_6$ quindi $\alpha A_6 = \delta A_6 - \alpha N_2$	$\alpha A_6$	$\delta A_6$	—	—	—	$\delta N_2$
16	Diminuzione di passività e aumento di passività . . . . . $\delta P_6 = \alpha P_6$ quindi $\delta P_6 = \alpha P_6 - \alpha N_2$	—	—	$\delta P_6$	$\alpha P_6$	—	$\delta N_2$
17	Diminuzione di attività e aumento di attività . . . . . $\delta A_7 = \alpha A_7$ quindi $\delta A_7 = \alpha A_7 - \alpha N_2$	—	$\delta A_7$	—	—	—	$\delta N_2$
18	Aumento di passività e diminuzione di passività . . . . . $\alpha P_7 = \delta P_7$ quindi $\alpha P_7 = \delta P_7 - \alpha N_2$	—	—	—	$\alpha P_7$	—	$\delta N_2$
Totale							
		$A + \alpha A$	$\delta A$	$\delta P$	$P + \alpha P$	$\delta N$	$N + \alpha N$

(5) BESTA, op. cit., vol. III, pag. 5.

(6) BESTA, op. cit., vol. II, pag. 347.

- b) funzionamento a costi e ricavi  
c) funzionamento a costi e costi costanti.

### 2.2.1. Il procedimento a costi/costi.

Il funzionamento a costi e costi è la soluzione teoricamente corretta. Il c/Merci è un conto della prima serie, acceso all'elemento reale merci e destinato a rilevarne nel tempo la consistenza. Con questa soluzione la caratteristica suddetta viene rispettata: nella contabilità generale viene attuato l'inventario permanente.

L'operazione dà luogo a due variazioni patrimoniali, elidentesi però soltanto in parte. Per l'eccedenza viene a formarsi una variazione patrimoniale attiva nel netto. Questa variazione patrimoniale netta, nel suo aspetto derivato, viene a creare un conto della seconda serie che, individuando opportunamente la causa della variazione, verrà denominato «utile di vendita merci».

La registrazione in P.D. sarà quindi:

d. Cassa	a Merci	120	100
	a Utile su vendita merci		20

L'adozione di questo procedimento crea notevoli difficoltà; basti pensare alla complessità di determinare, per ogni singola operazione, il valore di scarico delle merci. In aziende di notevoli dimensioni, con numerose operazioni giornaliere, la fatica contabile si presenta veramente improba; il Besta stesso lo ammetteva.

Riteniamo, però, che con la meccanizzazione contabile molte delle suddette obiezioni possano ritenersi superate.

Si conoscono ormai esempi di grandi magazzini che hanno attuato l'inventario permanente delle merci, codificando opportunamente gli articoli, richiamandoli e menzionandoli al momento della fatturazione. Le obiezioni al procedimento in oggetto non vanno dunque più riferite alla gravosità contabile, ma allo scarso contenuto informativo.

La determinazione istantanea del contributo reddituale particolare, che tanto stava a cuore al nostro Autore, si dimostra oggi molto meno interessante della conoscenza dei suoi singoli componenti. Per quanto sia si-

gnificativo conoscere l'utile lordo in termini assoluti, è evidente che i suoi valori relativi risultano molto più esaurienti.

Ciò non toglie che in alcune aziende mercantili, con pochi movimenti mensili, questa via possa ancora ritenersi soddisfacente. Sta all'abile professionista saper scegliere quando e dove applicare i singoli sistemi e procedimenti.

A nostro avviso, nessun apporto deve essere scartato e considerato superato aprioristicamente.

Aggiungiamo ancora che con il procedimento in oggetto, in via normale, nessuna operazione di integrazione o rettifica è necessaria ai fini della chiusura dei conti: sia il contributo reddituale alla gestione (lordo), sia il valore della rimanenza finale sono già identificati.

### 2.2.2. Il procedimento a costi/ricavi.

Il procedimento a costi e ricavi è stato indubbiamente quello che ha riscosso più adesioni; probabilmente per la semplicità del funzionamento. Anche il Besta, nell'esercitazione accolta nel vol. III, ricorre a questa soluzione, senza minimamente accennare alle altre due.

L'operazione in P.D., al momento della vendita, sarà la seguente:

d. Cassa	a Merci	120	120
----------	---------	-----	-----

Si noterà che con la su esposta registrazione l'uscita delle merci viene valutata al ricavo. Nel dare e nell'avere del conto Merci vengono inseriti valori eterogenei. Conseguentemente esso perde, durante l'esercizio, la caratteristica di rappresentare il valore delle rimanenze. Il saldo del conto potrebbe risultare, in taluni casi, addirittura negativo.

Sostenere che questo conto ha natura elementare presenta ovvie difficoltà. Esso diventa un conto acceso alle consistenze a fine periodo, ma durante tutto l'esercizio la sua natura è ibrida.

È invalso, in dottrina, l'uso di denominare i conti a siffatto funzionamento *conti misti* (7).

(7) Vedremo come tale terminologia sia accolta anche nei testi anglo-americani.

Vediamo, nella Tavola n. 2, ricorrendo ad un opportuno esempio, il contenuto del c/Merci prima delle operazioni di integrazione e rettifica. La specificazione delle quantità, non appare nei conti tradizionali, ma ci serve solamente per necessità espositive.

Tavola n. 2 — Contenuto del c/Merci nel procedimento a costi/ricavi, prima delle operazioni di integrazione-rettifica.

C/MERCI			
Dare		Procedimento a costi e ricavi	
		Avere	
Rim. Iniziale Merci (q. 5000 x 100)	500.000	Vendite di merci (q. 11.500 x 150)	1.725.000
Acquisti di merci (q. 10.000 x 105)	1.050.000		

Il saldo del conto è di — 175.000 unità, e non ha alcun significato economico. Dobbiamo ora scindere questo importo nelle sue due componenti logiche: rimanenza finale e risultato della gestione merci.

All'uopo si procede nel seguente modo: con un inventario di fatto si constata la rimanenza finale di merci (q. 3500 nel nostro caso), la si valuta (ad es. 350.000 unità) e si agisce sul conto in modo tale, da adeguarlo al suddetto valore.

Nel nostro esempio, si dovrà addebitare il c/Merci per 525.000 unità, come si deduce dal seguente conteggio:

Ricavi di vendita merci		1.725.000
+ Rimanenza Finale merci		350.000
		<u>2.075.000</u>
— Rimanenza iniziale merci	500.000	
— Costi d'acquisto merci	<u>1.050.000</u>	1.550.000
		<u>525.000</u>

• Questa quantità rappresenta esattamente l'utile complessivo relativo alla gestione delle merci (8) che verrà accolto in contabilità generale con la seguente registrazione

d Merci	a Utile su merci	525.000	525.000
---------	------------------	---------	---------

Possiamo ancora osservare come la suddetta operazione sia di integrazione e di rettifica nel contempo.

### 2.2.3. Il procedimento a costi/costi standard.

Il terzo procedimento, quanto mai interessante, non è stato, purtroppo, sviluppato nell'ambito del sistema in oggetto. Possiamo però facilmente ravvisare in esso la prima matrice del sistema patrimoniale a costi standard elaborato e diffuso nella letteratura anglosassone.

Lasciamo la parola al Besta (9): «Si conteggia, applicando un terzo procedimento, il valore di conto sì degli aumenti che delle diminuzioni in base alla loro quantità o misura effettiva, e a prezzi unitari o cambi costanti per quelli e per queste senza punto badare al valor proprio degli uni e delle altre».

Le registrazioni in P.D. sono dunque analoghe a quelle previste nel procedimento a). Diverso è, invece, il contenuto informativo.

Il saldo del conto acceso all'elemento Merci fornisce la consistenza valutata ad un costo costante (che potrebbe essere un costo standard). Il suo adeguamento al prezzo corrente fornirebbe un utile elemento di valutazione della dinamica dei prezzi rispetto alle ipotesi standardizzate.

Più interessante ancora è l'analisi dei valori degli «utili di vendita» che hanno pur essi un significato di previsione, di standardizzazione, e che si trasformano nell'utile o nella perdita effettiva «... purchè si tenga conto della differenza che vi ha tra i valori di conto e i valori reali degli oggetti in essere nell'atto in cui si fa la ricerca e nell'atto in cui si iniziarono o ripresero le scritture del conto». (10)

(8) In via breve lo stesso risultato poteva essere ottenuto anche sottraendo la rimanenza finale al saldo contabile ( $-175.000 - 350.000 = 525.000$ ). Più chiaro ancora appare il conteggio se effettuato con riferimento al costo del venduto:

Ricavi di vendita — (R.I. merci + C.A. merci — R.F. merci) = Utile lordo.

(9) BESTA, op. cit., Vol. II, pag. 347 e seg.

(10) BESTA, op. cit., Vol. II, pag. 348

Volendo esemplificare le parole del Besta si potrebbero ipotizzare, con riferimento all'esempio proposto a pag. 18, ed ipotizzando l'adozione di un costo standard di 100, le seguenti operazioni in P.D.:

a) *Registrazioni connesse all'acquisto di merci.*

d. Merci	a Cassa	1.000.000	1.050.000
d. Differenze su acquisti		50.000	

b) *Registrazioni connesse alla vendita di merci.*

d. Cassa	a Merci	1.725.000	1.150.000
	a Utile lordo standard di vendita		575.000

c) *Registrazioni connesse alle operazioni di integrazione rettifica.*

d. Utile lordo standard su vendite	a Differenze su acquisti	575.000	50.000
	a Utile lordo effett. di vendita		525.000

Inutile sottolineare come la contabilità analitica a valori standard abbia raggiunto ormai uno sviluppo che va ben al di là delle enucleazioni suesposte, che riportiamo solo per ragioni di completezza e di interesse storico.

### 2.3. Le registrazioni tipiche nelle imprese industriali.

Esporre le registrazioni tipiche delle imprese industriali, seguendo quelle che sono le fasi caratteristiche della gestione: acquisto di materie, passaggio in lavorazione delle materie ed ottenimento dei prodotti, vendita dei prodotti.

a) *Registrazioni connesse all'acquisto di materie.*

Analogamente a quanto abbiamo detto per le imprese mercantili, l'acquisto delle materie genererà una duplice variazione patrimoniale di segno opposto e perfettamente elidentesi. Avremo quindi un'operazione di permutazione negli elementi del patrimonio che darà luogo ad una registrazione del seguente tenore:

d. Materie	a Cassa
------------	---------

b) *Registrazioni connesse al passaggio in lavorazione delle materie ed all'ottenimento dei prodotti.*

Il passaggio delle materie alla lavorazione rappresenta un decremento delle scorte che non potrà non essere rilevato nell'avere del c/Materie.

Così, l'ottenimento dei prodotti dovrà necessariamente comportare un'addebito del c/Prodotti.

Ma quale sarà il conto da addebitare in contropartita a Materie e da accreditare per i prodotti ottenuti?

Dice il De Gobbis (10) «Perché tutte le registrazioni siano complete e collegate fra loro, sarà necessario un conto, del quale siano oggetto le materie prime dal momento in cui escono dal loro magazzino, al momento in cui entrano, trasformate, nel magazzino dei prodotti, e destinato, inoltre, a tener nota di tutto ciò che viene speso e consumato per trasformare le materie e che aumenta il costo dei prodotti; e questo sarà il conto Fabbricazione o Lavorazione.»

Le registrazioni da effettuare saranno dunque:

1. d. c/Lavorazione	a Materie
	a Salari
	a Oneri sociali
	a .....
	a .....

(11) DE GOBBIS, *Ragioneria privata*, pag. 228. Cfr. anche VIANELLO, *Istituzioni di ragioneria generale*, pag. 319. Il D'ALVISE sembra preferire la denominazione Produzione o Prodotti in fabbricazione, *Principi di ragioneria*, pag. 457, nonché pag. 462. Sulla natura del conto in oggetto si sofferma il de DOMINICIS, *Il reddito dell'impresa*, pag.

## 2. d. Prodotti

a c/Lavorazione

L'effettivo contenuto della prima registrazione sarà diverso a seconda della configurazione di costo accolta (12).

Notiamo anche che, nell'ipotesi di produzioni multiple, si accenderanno tanti conti Lavorazione quanti sono i processi individuabili. I costi di fabbricazione indiretti andranno, in questo caso, accumulati in un apposito conto «Spese generali industriali», per essere poi ripartiti, pro quota, ai c/Lavorazione. Riportiamo, nella Tavola n. 3, l'esempio tratto dal Vianello (13).

Tavola n. 3 — Imputazione dei costi industriali indiretti ai c/Lavorazione nel sistema patrimoniale-classico.

Spese gen. ind.	Lavoraz. A	Lavoraz. B	Lavoraz. C
D	A D	A D	A D
2.000	2.000	3.000	4.000
3.000	1.500	2.000	2.000
4.000	1.800	1.000	1.500
5.000	1.000	4.000	2.000
14.000	3.500	5.000	5.500
14.000			

(continua nota 11)

130. Secondo questo autore il c/Lavorazione appartiene alla serie dei conti derivati, più che a quella dei conti elementari, come viene sostenuto dai seguaci del Besta. In particolare, il conto in oggetto avrebbe natura di conto di riepilogo di costi.

(12) Sulle possibili configurazioni di costo ci soffermeremo più lungamente a pag. 71 e seg.

(13) VIANELLO V., *Istituzioni di ragioneria generale*, pag. 315.

Il conto Lavorazione deve funzionare a costi e costi. La sua funzione è di raccogliere: da un lato tutti gli elementi di costo che formano il costo complessivo della produzione (*dare*), e dall'altro lato (*avere*), i costi attribuiti ai singoli prodotti ottenuti (14).

Non è da ricollegare al sistema in oggetto, dunque, la possibilità del funzionamento del c/Lavorazione a costi e ricavi. Ove così si facesse, si rischierebbe di fare una seria confusione tra c/Lavorazione e c/Esercizio.

Va però riconosciuto, che tra gli scrittori dell'epoca questa distinzione doveva essere meno precisa di quanto non appaia oggi. Lo stesso Vianello denomina indistintamente c/Lavorazione, Officina o Esercizio, il conto di riepilogo dei costi che, sottolinea, però, deve funzionare a costi e costi.

Inoltre, si era diffusa l'idea che si potesse scindere la formazione del reddito in un profitto distintamente attribuibile all'esercizio industriale e all'esercizio mercantile.

All'uopo si sarebbero dovuti valutare i prodotti ottenuti ad un valore pari al costo, maggiorato di una determinata percentuale da considerare come utile industriale, a prescindere dall'effettivo risultato della vendita. Per chiarire meglio questo punto, ricorriamo ad un esempio tratto dal de Gobbis (15):

«Supponendo che il costo di un quintale di farina sia di L. 140 per quintale, che il prezzo corrente nel giorno, in cui entra nel magazzino, sia di L. 146 e che, infine, venga venduto più tardi a L. 148, si otterranno i seguenti risultati (Tavola n. 4) secondo che si segua l'uno o l'altro criterio di valutazione».

A questo punto il c/Lavorazione assumeva la natura di c/Esercizio ma purtroppo non sempre si è prestata attenzione alla corretta distinzione terminologica (16).

(14) VIANELLO V., op. cit., pag. 319.

(15) De GOBBIS, *Ragioneria privata*, pag. 205.

(16) Dice in proposito l'ALFIERI, pensando evidentemente ai c/Lavorazione, «i conti d'esercizio, nelle imprese, hanno per oggetto un elemento patrimoniale sui generis: i beni impiegati nella produzione o, se vuoi, i prodotti in formazione», *Ragioneria generale*. Da qui il DELLA PENNA, equivocando evidentemente sulla parola «esercizio», afferma che sono «conti d'esercizio tutti quei conti che rispecchiano la caratteristica attività produttiva dell'azienda cui sono accesi» ed estende così la natura di conti d'esercizio al c/Magazzino, al c/Portafoglio, al c/Titoli, al c/Materie, ecc. (*Le istituzioni contabili*, pag. 209 e seg.).

Tavola n. 4 — Comparazione tra i risultati ottenuti con un c/Lavorazione funzionante a costi/costi e a costi/ricavi.

Produzione	a) - valutazione in base al costo	
	Costo .....	L. 140
	Scarico in base al costo .....	L. 140
	Profitto .....	L. -
Vendita		
	Carico in base al costo .....	L. 140
	Prezzo di vendita .....	L. 148
	Profitto dell'impresa ..	L. 8
Esercizio industriale	b) - valutazione in base al prezzo corrente	
	Costo .....	L. 140
	Scarico in base al prezzo crt. . .	" 146
	Profitto industriale . . .	L. 6
Esercizio mercantile		
	Carico in base al prezzo crt. . . .	L. 146
	Prezzo di vendita .....	L. 148
	Profitto mercantile . . . .	L. 2

Per concludere ritorniamo alle formulazioni originali del Besta. Il Maestro, infatti, in proposito è categorico: «Della valutazione delle mercanzie o dei prodotti a questi prezzi non devesi nemmeno parlare» (17).

(17) BESTA, op. cit., vol. I, pag. 265.

### c) Registrazioni connesse alla vendita di prodotti.

Anche per i prodotti, come per le merci, il Besta prevede tre possibili procedimenti di funzionamento del conto prodotti:

- funzionamento a costi/costi
- funzionamento a costi/ricavi
- funzionamento a costi/costi costanti

Essendo lo svolgimento perfettamente analogo, rimandiamo il lettore a quanto già esposto con riferimento alle imprese mercantili.

### 2.4. Le critiche al sistema delle variazioni patrimoniali nette e le relative soluzioni contabili escogitate: i conti frazionari e i conti plurilaterali.

Il sistema patrimoniale-classico è stato ampiamente criticato. Oggetto principale dei dissensi è stato il funzionamento bifase (18) dei conti accesi agli elementi patrimoniali delle materie, merci, prodotti, ecc., ed alle conseguenti mancate determinazioni dei componenti di reddito elementari, tipizzanti la gestione: i costi d'acquisto, i ricavi di vendita, ecc.

Sono state altresì criticate le rilevazioni concernenti la gestione produttiva interna (passaggio in lavorazione e ottenimento prodotti) (19) che, condensando nel c/Lavorazione i costi più significativi di produzione, escludono la loro partecipazione e rappresentazione alla sintesi finale del reddito.

(18) La classificazione dei conti in unifase, bifase o plurifase fa riferimento alla rilevazione in un unico conto di una, due o più fasi di una funzione complessa. (Cfr. DE DOMINICIS, op. cit. Vol. V, pag. 59). In questo specifico caso il funzionamento bifase viene riferito alle due fasi della gestione riflesse nei conti merci, prodotti, ecc., quando si ricorra al procedimento a costi/ricavi.

In proposito si veda anche AMADUZZI, L'Azienda, pag. 563 e AMODEO, Ragioneria generale, pag. 267.

Bisogna fare attenzione a non confondere le categorie dei suddetti conti con quelle dei conti unilaterali, bilaterali, ecc. Il conto CASSA, ad esempio, è un conto a funzionamento bilaterale, ma non un conto bifase.

(19) ZAPPA G., *Il reddito*, pag. 388: «Affermare che la contabilità deve seguire le lavorazioni in tutto il loro svolgimento e fissare continuamente il valore significa assegnare alla contabilità un compito non mai raggiunto, né raggiungibile per mano dei conti».

Le critiche provenivano da coloro che, sostenendo un sistema alternativo, intendevano mettere così in risalto la superiorità del proprio sistema rispetto a quello patrimoniale, ritenuto sorpassato.

Ma il giudizio sull'opera del Besta non può essere slegato dal contesto storico in cui operava.

Con la sua opera si proponeva di confutare le teorie cerboniane, le teorie personalistiche dei conti, e rispetto a queste il suo contributo è stato innovatore.

Per lungo tempo l'interpretazione dei valori elaborati dai sistemi contabili fu legata a schemi personalistico-giuridici. In relazione a ciascun conto veniva individuata una persona, o un responsabile. Così, ad esempio, si registravano in dare le somme di cui il Cassiere doveva rendere conto, per avere riscosso, ed in avere quelle di cui gli si faceva credito per avere pagato.

Ancor oggi le denominazioni convenzionali delle sezioni dei conti rispecchiano i tempi in cui l'intestatario del conto doveva *dare* o *avere* le somme registrate rispettivamente nella sezione sinistra o destra (20).

- (20) Per completare quest'immagine storica, proponiamo al lettore uno schema di svolgimento delle scritture patrimoniali dell'epoca in «partita doppia comune», tratto da BELLINI, *Ragioneria generale*. (continua nota 20)

	Proprietario				Agenzia			
	Dare		Avere		Dare		Avere	
1. Iscrizione delle attività . . . . . L. 28188,20	—	—	28188	20	28188	20	—	—
2. » delle passività. . . . . » 408,90	408	90	—	—	—	—	408	90
3. Scadenza ed esazione stipendio . . . . . » 4000	—	—	4000	—	4000	—	—	—
4. Scadenza interessi 5% s/ mutuo Borroni . . . . . » 600	—	—	600	—	600	—	—	—
5. Esazione di detti interessi . . . . . » 600	—	—	—	—	600	—	600	—
6. Scadenza ed esazione delle cedole rendita dello Stato 3 1/2% . . . . . » 420	—	—	420	—	420	—	—	—
7. Interessi liquidati ed accreditati s/ libretto di risparmio . . . . . » 15	—	—	15	—	15	—	—	—
8. Esatte da G. Borghi a rimborso s/ debito . . . . . » 350	—	—	—	—	350	—	350	—
9. Pagate ai fornitori L. 375 a saldo debito per . . . . . » 408,90	—	—	33	90	408	90	375	—
10. Scadenza e pagamento dell'imposta R. M. s/mutuo Borroni » 92,25	92	25	—	—	—	—	92	25
11. Spese di famiglia impegnate nell'anno . . . . . » 4480	4480	—	—	—	—	—	4480	—
12. » » pagate nell'anno . . . . . » 4120	—	—	—	—	4120	—	4120	—
13. Pagato per acquisto mobilia . . . . . » 160	—	—	—	—	160	—	160	—
14. Deperimento s/ valore dei mobili. . . . . » 426	426	—	—	—	—	—	426	—
L.	5407	15	33257	10	38862	10	11012	15
15. Saldo a pareggio . . . . . »	27849	95	—	—	—	—	27849	95
L.	33257	10	33257	10	38862	10	38862	10

Il Besta oggettivò il contenuto dei conti ed elaborò un sistema imperniato sul *valore* dei beni, abbandonando ogni riferimento al *responsabile* dei beni stessi.

Conseguentemente la teoria del Besta fu conosciuta anche come «teoria dei conti a valore» ed ebbe risonanza e consensi mondiali. Le teorie personalistiche, pur validamente e strenuamente sostenute, specialmente dal Rossi e dal Cerboni, persero irrimediabilmente terreno e per lungo tempo la teoria del Besta dominò incontrastata (21).

Ha subito poi, a sua volta, il peso dei tempi. Con la notissima prolusione del 1927 lo Zappa annunciò «tendenze nuove» per il corso degli studi contabili e molti ritennero sorpassate le formulazioni del Besta ed il sistema patrimoniale in generale.

Noi concordiamo con il Giannessi, quando dice, con riferimento all'opera del Besta: tale opera non deve essere ritenuta eterna, come vorrebbero i seguaci del Besta, né definitivamente superata, come vorrebbero i discepoli dello Zappa.

Aggiungiamo che l'errore fondamentale, forse, consiste nel voler considerare immutabile e non perfezionabile il pensiero ed il contributo di un Autore, talché esso deve essere *accettato in blocco* o considerato in blocco sorpassato. Vedremo, viceversa, come proprio questo ceppo sia stato fruttuoso nell'elaborazione di varianti interessanti ed attuali, soprattutto con riferimento alle più recenti disposizioni della C.E.E.

(continua nota 20)

Per agevolare le rilevazioni, ai due suddetti conti si possono accendere dei sottoconti, tenendo presente che:

- il conto del proprietario è destinato a dare la «situazione economica» e costituisce quindi la serie dei cosiddetti «conti differenziali».
- il conto dell'Agenzia costituisce la serie dei conti cosiddetti integrali che servono a dare la «situazione giuridica dei terzi».

Ritroviamo, dunque, le due serie di conti. Quella intitolata al Proprietario corrisponde, nel contenuto, alla serie derivata. Possiamo notare, infatti, che le prime due voci, per compenso, forniscono il capitale netto iniziale e le voci successive i componenti di reddito del periodo. Conseguentemente il saldo finale rappresenta il capitale netto finale del «Proprietario». I conti dell'Agenzia riuniscono la posizione giuridica dei terzi: cassiere, magazziniere, ecc., che vengono già individuate quali posizioni attive e passive. Siamo però ancora ben lontani dell'aggancio ai valori degli elementi del patrimonio.

- (21) Si veda anche l'ampia analisi storica contenuta in AMODEO, *op. cit.*, nonché nel più volte citato GIANNESSI, *I precursori*. Tra gli stranieri si può proficuamente consultare KÄFER K., *Theory of accounts in double entry Bookkeeping*.



Tornando ai contributi lordi va però detto che le critiche debbono considerarsi, nel contesto dello schema in oggetto, del tutto pertinenti, anche se bisogna fare attenzione a non identificare la critica ai risultati lordi con la critica al sistema patrimoniale.

I continuatori del Besta furono sensibili a queste motivate obiezioni. Ritroviamo, infatti, negli scritti posteriori, dei tentativi di soluzione alla problematica dei contributi particolari. Le vie *tecniche* individuate per evitare la mancata rilevazione dei componenti elementari di costo e ricavo sono due:

- a) il ricorso ai conti plurilaterali,
- b) l'istituzione dei conti frazionari.

a) I conti plurilaterali, o conti a sezione (secondo l'Alfieri), sono conti che constano di tante sezioni «quanti sono gli ordini dei fatti che si considerano o confrontano. Uniti così più conti, se riguardansi come unico conto, questo dicesi a sezioni.» (22) La proposta è questa: accendere nell'ambito di un conto, ad esempio del conto Merci, tante sezioni quanti sono gli ordini di classi di quantità che si desiderano rappresentare. Un buon conto Merci, tenuto a valori di costo e di ricavo, dovrebbe avere in distinte colonie le varie specie di dati attivi e passivi, dice il D'Alvise (23).

Una possibile rappresentazione del c/Merci è presentata nella Tavola n. 5 (24).

- b) L'altro suggerimento consiste nel dare vita autonoma alle sezioni di conto individuate nel conto plurilaterale. Si tratta di scindere il c/Merci in

(22) ALFIERI V., *Ragioneria generale* (citazione tratta dal DELLA PENNA, *Le istituzioni contabili*, pag. 183).

(23) D'ALVISE P., op. cit., pag. 454.

(24) D'ALVISE, invece, propone:

In *Dare*:

1. Inventario iniziale; 2. Fattura di acquisto (costi); 3. Spese accessorie di acquisto; 4. Rettifiche positive di costo; 5. Spese speciali di vendita; 6. Rettifiche negative di ricavo; 7. Resi su vendite; 8. Spese su resi.

In *Avere*:

1. Fattura di vendita (ricavi); 2. Ricavi accessori; 3. Rettifiche positive di ricavo; 4. Rettifiche negative di costo; 5. Resi su acquisti; 6. Inventario finale.

Op. cit., pag. 487.

Un contenuto più limitato è esposto in CHIANALE A., *Ragioneria generale*, pag. 124.

tanti conti parziali che assumono denominazione di conti frazionari (25).

Tavola n. 5 — Esempio di c/Merci plurilaterale.

DARE

Data	Descrizione operazioni	Rimanenze iniziali	Costi di Acquisto	Spese doganali	Spese trasporto	.....	TOTALI

AVERE

Data	Descrizione operazioni	Ricavi vendite	Rettifiche di costo	....	.....	Rimanenze finali	TOTALI

Avremo così dei conti: Merci c/rimanenza iniziale, Merci c/acquisti, Merci c/vendite, ecc., con funzionamento unilaterale, o eventualmente bilaterale, per l'inserimento delle rettifiche dei costi e dei ricavi, come propone il D'Alvise (26). A fine esercizio i conti frazionari verranno

(25) «Se i conti parziali vivono separati, li diciamo conti frazionati dell'intero». D'ALVISE, op. cit., pag. 469.

(26) D'ALVISE P., op. cit., pag. 453, CHIANALE A., *Ragioneria generale*, pag. 123, MASI V., *Ragioneria generale*, pag. 301. Questa è anche la via seguita dalla dottrina americana.

no ricomposti nel conto originario secondo lo schema che riportiamo nella Tavola n. 6 (27).

Tavola n. 6 — Schema di ricomposizione finale dei conti frazionari.

CONTO MERCI			
Rimanenze iniziali			
D	A	D	A
CONTO ACQUISTI		CONTO VENDITE	
Acquisti e costi successivi	storni di acquisti e di costi	Storni di vendite e di ricavi	Vendite e ricavi
IN CHIUSURA			
Saldo del conto "acquisti"		Saldo del conto "vendite"	
Utili su merci		Rimanenza finale	

Quanto detto per il c/Merci vale, naturalmente, anche per i conti Titoli, Prodotti, ecc.

Nonostante questi miglioramenti il sistema patrimoniale classico continuò a perdere adesioni, in Italia, rispetto alle nuove tendenze ed alla nuova impostazione dello Zappa.

(27) Tratto da CHIANALE A., op. cit., pag. 123.

La denominazione del conto frazionato rispecchia la scissione avvenuta, mantenendo ben evidenziata la propria origine e natura. I conti frazionari si intitolano Merci c/acquisti, Merci c/vendite e non vanno confusi con i Costi d'acquisto merci e i Ricavi di vendita merci che sono, invece, conti della seconda serie, accessi all'aspetto derivato.

All'estero, viceversa, il sistema patrimoniale-classico mantenne e mantiene il suo prestigio. Sono stati introdotti dei perfezionamenti originali ed innovativi, ma sempre ben agganciati al sistema originario, come potremo ampiamente constatare nelle prossime pagine.