

CAPITOLO IV

IL SISTEMA PATRIMONIALE NELLA VARIANTE ANGLO-AMERICANA

SOMMARIO: 1. Il sistema anglo-americano quale sistema patrimoniale. — 2. L'equazione fondamentale. — 3. Il concetto di ricavo. — 4. I costi della produzione. — 5. La formazione del costo del venduto nell'impresa mercantile. — 6. La formazione del costo dell'allestito e del venduto nelle imprese industriali. — 7. Le registrazioni tipiche nelle imprese mercantili. — 8. Le registrazioni tipiche nelle imprese industriali. — 9. La rappresentazione della formazione del reddito.

4.1. Il sistema anglo-americano quale sistema patrimoniale.

Il sistema in oggetto, più che alla variante corrente, assomiglia, fino a coincidere in certi passaggi, al sistema patrimoniale classico. Ciò nonostante il contenuto della seconda serie di conti è diverso, non solo rispetto al sistema originario, ma anche rispetto a tutti gli altri sistemi che proponiamo.

Ricordiamo che i valori contenuti nella seconda serie di conti si definiscono in termini di variazione degli elementi della serie originante. Ciò è stato dimostrato per tutti i sistemi sin qui esaminati. Un approccio di questo tipo è incompleto nella dottrina anglo-americana.

Le difficoltà fondamentali che incontra la dottrina americana si ricollegano alla sua adesione *teorica* al contesto delle variazioni patrimoniali nette. Nelle formulazioni pratiche ed *applicative* si ritrova, invece, ad operare con valori di costo e di ricavo e non con termini riflettenti eccedenze. Incontra perciò difficoltà e va soggetta ad insanabili discrepanze quando passa dal livello di definizione di utile a quello di definizione dei suoi diretti componenti.

Questa incoerenza nella definizione — che constateremo tra breve — ha creato un movimento dottrinale di ricerca per una sistematica migliore.

Conseguentemente si riscontrano, oggi, nella dottrina — e sono riflettuti negli standards di definizione — due principali correnti contabili:

- a) la prima, denominata «asset and liability view», sostiene, riferisce e definisce i concetti — di utile e di perdita, di costo e di ricavo — in termini di variazioni patrimoniali;
- b) la seconda, denominata «revenue and expense view», ritiene scorretto il riferimento di cui al punto (a) e tenta una definizione dei suddetti elementi in via autonoma ed indipendente.

Esamineremo in questo paragrafo le posizioni della prima impostazione e rimanderemo ai paragrafi successivi, attinenti i concetti di ricavo e di costo, l'esposizione della seconda.

Ci sia permesso, però, di chiarire prima altre diversità di posizione che potrebbero oscurare il successivo confronto delle opposte tesi.

Il termine «revenue», che accogliamo e traduciamo con ricavo, è assunto dagli autori, dell'una e dell'altra posizione, con accezione non omogenea rispetto alla sua possibile estensione.

Vi è chi fa coincidere questo termine con il contenuto che avrebbe un nostro riferimento al complesso dei componenti positivi di reddito. Secondo altri, invece, «revenue» comprenderebbe soltanto i ricavi finanziari di vendita, essendo gli altri componenti di ricavo individuati con il termine «gains».

Analoghe posizioni si possono ritrovare con riferimento al contenuto del termine «expense» e a quello complementare di «losses».

Il reddito del periodo (earning o income) può quindi essere espresso in due modi diversi, riflettenti le due su indicate posizioni:

$$\begin{aligned} \text{Earnings} &= \text{Revenue} - \text{Expenses} + \text{Gains} - \text{Losses} \\ \text{Earnings} &= \text{Revenues} - \text{Expenses} \end{aligned}$$

Ritornando alla posizione dei sostenitori della «asset and liability view», riportiamo le seguenti definizioni: (1)

- (a) *Net profit* (earnings, income) or net loss for an accounting period is the increase (decrease) in owner's equity, assuming no changes in the amount of invested capital either from price-level changes or from additional investments and no distribution to the owners.
- (b) *Revenue* is the increase in net assets of an enterprise as a result of the production or delivery of goods and the rendering of services.
- (c) *Expense* is the decrease in net assets as a result of the use of economic services in the creation of revenues or of the imposition of taxes by governmental units.
- (d) *Gains* are increases in net assets other than those resulting from additions to invested capital or from revenues.
- (e) *Losses* are decreases in net assets other than those resulting from reduction in invested capital or from expenses.

Alle su esposte definizioni — che sono le più chiare tra le varie individuate — possiamo fare il seguente commento:

1. - la definizione di reddito d'esercizio (a) è corretta;
2. - tutte le successive definizioni sono espresse in termini di variazioni del netto. Conseguentemente la (b) e la (c) sono oggettivamente inesatte.
Il ricavo di vendita (b) è definito anche come conseguenza dell'incremento del patrimonio netto per la spedizione di merci. Chiaramente, un simile fatto non comporta una variazione attiva, ma passiva, se considerato di per se stesso. Se volessimo, invece,

(1) Le definizioni sono tratte da Robert T. SPROUSE and M. MOONITZ, Accounting Research Study n. 3, «A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises» (N.Y.): AICPA 1962, pag. 54.

Numerosi altri autori aderiscono a questa impostazione, anche se con formulazioni differenti, e a nostro parere più imprecise. Cfr., ad es., ANTHONY, *op. cit.*, pag. 94; KESTER, *Theory and practice*, in particolare il capitolo intitolato alle relazioni tra gli elementi economici e patrimoniali dell'impresa.

estendere l'interpretazione al corrispettivo delle merci spedite, la variazione nel netto non coinciderebbe comunque con esso.

È anche possibile che il riferimento alla consegna voglia agganciarsi al postulato della realizzazione, generalmente accettato nella dottrina americana. Il postulato in oggetto afferma che devono essere riconosciuti soltanto i ricavi effettivamente conseguiti, quelli, cioè per cui è avvenuta un'operazione di scambio. (2).

3. - La definizione del costo (c) regge meglio, anche se scorretta in termini di variazione netta.
4. - Le definizioni (d) ed (e) sono residuali e sarebbero corrette, salvo per il riferimento alla (b) e (c); essendo queste ultime imprecise inseriscono, con il richiamo, la loro imprecisione anche nella (d) ed (e).

La dottrina americana è evidentemente conscia degli esposti motivi di critica, tanto è vero che si sono tentate vie alternative ed indipendenti di definizione dei componenti di reddito (revenue and expense view). Il fatto è che questa via slega la definizione dei concetti dai valori e dal funzionamento del sistema (3).

Discorso a parte merita l'APB Statement n. 4 dell'AICPA (1970). Nelle definizioni quivi contenute vi è un chiaro riferimento alle *variazioni lorde*, (4) per quanto concerne le definizioni di costo e ricavo; gli utili e le perdite, viceversa, sono correttamente individuati in termini di *eccedenza* di ricavi su costi o di costi su ricavi.

Pur ritenendo questo documento estremamente importante, dobbiamo sottolineare che queste definizioni sono isolate ed autonome; manca un loro

(2) Ricordiamo fra tutti il MACKENZIE, *The fundamentals of Accounting*, pag. 307: «It should now be clear that in accounting revenue is not reported on the profit and loss statement simply because goods have been produced or assets have increased in sales value. There must be an exchange of goods or the rendering of services». Cfr. anche pag. 151.

(3) Anche l'AMADUZZI osserva che «All'estero [cioè: America e Francia] la P.D. viene prevalentemente spiegata con una teoria più semplice, più facile didatticamente, e che noi non seguiamo perché la spiegazione non approfondisce il significato economico-finanziario dei numeri (valori di conto) contabilizzati». *L'Azienda*, pag. 611.

(4) Revenue = gross increases in assets or gross decreases in liabilities
Expenses = gross decreases in assets or gross increases in liabilities

inserimento in quel specifico corollario logico che permetterebbe di sviluppare e ricollegare armonicamente definizioni e sistema contabile.

Riteniamo tale sviluppo teoricamente possibile. Basterebbe, a nostro avviso, completare il sistema con i concetti di *neutralizzazione* ed impostare correttamente l'alternativa tra inventario permanente ed intermittente, come abbiamo visto per la variante corrente.

Queste, però, sono considerazioni nostre. Per ora è vano ricercare nella dottrina americana una coerenza tra impostazione teorica del sistema, definizione teorica dei componenti di reddito e loro formazione contabile.

L'aderenza del sistema americano al ceppo patrimoniale potrà essere ulteriormente verificata dal contenuto del prossimo paragrafo.

Una valida riconferma la si ottiene, però, anche dall'analisi del funzionamento dei conti accesi alle consistenze dei beni a fecondità semplice, nell'ipotesi dell'adozione del procedimento ad inventario permanente (perpetual inventory method).

Riprendiamo dal Kester (5) un esempio di contenuto del c/merci, definito dall'Autore mixed account.

Tavola n. 15 — Esempio di conto Merci «misto».

MERCHANDISE	
Debit.	Credit.
For goods on hand at beginning..... \$ 10,000.00	For sales..... \$ 25,000.00
For purchases, sometimes including freightin, drayage-in, etc. 20,000.00	For returned purchases..... 2,000.00
For returned sales..... 1,000.00	For purchases rebates and allowances..... 100.00
For sales rebates and allowances.. 500.00	

(5) KESTER R.B., *Accounting theory and practice*, pag. 88. L'autore critica questo tipo di funzionamento, che definisce «vecchia maniera», in quanto «does not show the figures representing net purchases, net sales, total goods to be accounted for and cost of goods sold — information which is very essential to proper management».

Si noti la perfetta aderenza al contenuto del c/Merci del sistema patrimoniale classico, secondo il procedimento b), a costi e ricavi.

L'appartenenza al ceppo patrimoniale non è altrettanto evidente quando venga adottato il procedimento ad inventario intermittente. Vengono movimentati, in questo caso, conti tipo: rimanenze iniziali, costi d'acquisto, rimanenze finali di merci, materie, ecc.

Illuminanti sono, però, le spiegazioni fornite in merito dal Mackenzie (6): «the ammount of merchandise purchased during the period is segregated from the inventory ... in order that the ammount of purchases may be more easily obtained».

Ancora più chiaro il Johnson (7): «To care for the purchases of merchandise ... a subdivision of the Merchandise Inventory account is opened».

Il parallelo con i conti frazionari (8) è perfetto.

4.2. L'equazione fondamentale.

La generazione contabile dei costi e dei ricavi viene spiegata per via algebrica (9).

Si parte da un'equazione del seguente tipo (10):

$$\begin{array}{lll} \text{ATTIVITÀ} & = & \text{PASSIVITÀ} + \text{NETTO} \\ \text{Assets} & = & \text{Liabilities} + \text{Net Worth (Proprietorship, Owner's equity)} \end{array} \quad [1]$$

(6) MACKENZIE, *op. cit.*, pag. 147.

(7) JOHNSON, *op. cit.*, pag. 77. Si veda in proposito anche KESTER, *op. cit.*, pag. 89 e seg., che parla in proposito di «modern practice in showing merchandising transactions» in contrapposizione alla tenuta del suindicato conto misto.

(8) Cfr. pag. 29.

(9) La spiegazione algebrica, definita anche teoria matematica della P.D., è accolta anche da taluni autori italiani. La ritroviamo esposta, ad es., già in BELLINI, *op. cit.*, pag. 262. È decisamente sostenuta dal CHIANALE, *op. cit.*, pag. 54 e seg., che la esprime con l'equazione *Attivo = Passivo*, chiarendo che «il capitale netto figura nel passivo non già perchè rappresenti una passività, bensì unicamente per ragioni di uguaglianza aritmetica». Analoga è la posizione del MASI, *Ragioneria generale*, pag. 61: $A - P = \pm N$ da cui si ricava:

1) per N positivo: $A = P + N$

2) per N negativo: $A + N = P$

(10) Cfr. ANTHONY R.N., *Contabilità per la direzione*, pag. 45; BRADEN & ALLYN, *Accounting Principles*, pag. 1; TUNICK and SAXE, *Fundamental Accounting*, pag. 17; JOHNSON, *Elementary accounting*, pag. 13; MACKENZIE, *The Fundamentals of accounting*, pag. 31. In PATON & DIXON, *Essential of accounting*, si propone un unico termine per indicare il lato destro dell'equazione (che corrisponde all'avere dello Stato Patrimoniale), e cioè *equities*. Tale termine esprimerebbe il complesso dei diritti costituiti sul patrimonio. Cfr. pag. 29.

La voce «attività» rappresenta la somma di tutti i beni posseduti dall'azienda. Le voci «passività» e «netto» indicano, invece, i debiti che i vari soggetti — creditori e proprietari — possono vantare su tali attività. Il sistema parte da questi valori fondamentali, cui accende dei conti. Si afferma in Paton & Dixon (11): «There is no conceivable transaction that, properly recorded, can break this arithmetic relationship».

Il sistema è costantemente bilanciante. Conseguentemente, ad ogni variazione negli elementi attivi deve necessariamente corrispondere una delle seguenti alternative:

- una variazione di medesimo segno nel passivo
- una variazione di segno opposto nell'attivo
- una variazione nel netto
- una combinazione tra le tre alternative precedenti.

Scopo della contabilità è di seguire, nel tempo, con opportune rilevazioni, le variazioni che subisce l'equazione di partenza (12).

Vediamo il modo in cui uno tra i testi esaminati (13) sviluppa la suddetta equazione contabile.

$$\text{Assets} = \text{Liabilities} + \text{Owners equity} + \text{Net Profit} \quad [2]$$

$$\text{Assets} = \text{Liabilities} + \text{Owners equity} + (\text{Revenues} - \text{Costs}) \quad [3]$$

La [3] rappresenta la formulazione generale che permette di circoscrivere meglio le variazioni patrimoniali che comportano variazioni del netto. Si desume così che una variazione negli elementi attivi — connessa all'ipotesi sub c) — potrà essere collegata:

- ad una variazione di stesso segno nei conti di capitale

(continua nota 10)

ing Principles, pag. 1; TUNICK and SAXE, *Fundamental Accounting*, pag. 17; JOHNSON, *Elementary accounting*, pag. 13; MACKENZIE, *The Fundamentals of accounting*, pag. 31. In PATON & DIXON, *Essential of accounting*, si propone un unico termine per indicare il lato destro dell'equazione (che corrisponde all'avere dello Stato Patrimoniale), e cioè *equities*. Tale termine esprimerebbe il complesso dei diritti costituiti sul patrimonio. Cfr. pag. 29.

(11) PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 62.

(12) ANTHONY, *op. cit.*, pag. 60; PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 41.

(13) BRADEN & ALLYN, *op. cit.*, pag. 1.

- c₂) ad un ricavo o ad una rettifica di costo (se attiva)
 c₃) ad una rettifica di ricavo o ad un costo (se passiva).

Le ipotesi a) e b) individuano operazioni di *permutazione* nei conti elementari, la c₁) le variazioni patrimoniali attive o passive non attinenti alla gestione produttiva, le c₂) e c₃) veri fatti modificativi, cioè costi e ricavi, nonché rettifiche di costi e rettifiche di ricavo, la d) i fatti misti (in parte permutazione e per l'eccedenza variazioni nel netto).

4.3. Il concetto di ricavo.

Riprendiamo il discorso avviato al par. 4.1. ed esponiamo i concetti di ricavo accolti dagli aderenti alla «revenue and expense view».

I concetti elaborati da questa corrente dottrinale si prestano meglio all'interpretazione delle categorie di ricavo elaborate contabilmente dal sistema in oggetto.

La «revenue and expense view» non fornisce una definizione ognicomprendiva di ricavo. Di regola viene individuato e definito il ricavo finanziario di vendita dei prodotti, integrato successivamente da un elenco delle ulteriori possibili manifestazioni di ricavo (14).

Conseguentemente, il concetto di ricavo della dottrina americana può essere così riepilogato:

$$R = R_{vp} + R_d$$

ove R = ricavo

R_{vp} = ricavo di vendita prodotti

R_d = ricavi diversi elencati.

(14) Riportiamo come esempio la definizione dell'Accounting Terminology Bulletin n. 2 (AICPA 1955): *Revenue results from the sale of goods and the rendering of services and is measured by the charge made to customers, clients, or tenants for goods and services furnished to them. It also includes gains from the sale or exchange of assets (other than stock in trade), interests and dividends earned on investments, and other increases in the owner's equity except those arising from capital contributions and capital adjustments.*

Naturalmente, questa non è l'unica definizione possibile. Ricordando le premesse a suo tempo fatte (15), diremo che questo è un esempio di definizione che accoglie il significato ampio di «revenue»; in esso sono compresi anche i componenti reddituali individuati quali «gains».

È evidente quindi la relazione $R_d = \text{gains}$.

Da un altro punto di vista si possono individuare, nella dottrina americana, i seguenti tre fondamentali raggruppamenti di ricavo (16):

- a) ricavi caratteristici (operating revenues)
- b) ricavi accessori (non operating revenues)
- c) ricavi straordinari (extraordinary, unusual, nonrecurring gains).

I ricavi caratteristici sono definiti quali ricavi attinenti alla gestione caratterizzante l'impresa (17): le controprestazioni della vendita di beni o delle rese di servizi (R_{vp} nella nostra formula).

Conseguentemente, R_d (ricavi diversi) comprende i ricavi accessori e straordinari di impresa. Vale quindi la relazione

$$R_d = \text{gains} = \text{ricavi accessori} + \text{ricavi straordinari}.$$

Altre possibili classificazioni di ricavo, con riferimento ai soli ricavi-gains, saranno analizzate in un apposito paragrafo dedicato al problema della comparabilità dei risultati e ai componenti straordinari di reddito.

Ci soffermiamo, invece, ora, sui ricavi caratteristici di impresa, equivalenti in questo sistema ad una sola categoria di ricavo (R_{vp}).

Ben più ampia è la suddetta categoria nella variante corrente. In pratica, la diversa individuazione dei ricavi nei due sistemi consiste nella diversa posizione della dottrina anglo-americana rispetto alle quantità che abbiamo denominato, nella variante corrente, ricavi in natura; e cioè:

- variazioni aumentative nelle rimanenze di prodotti
- variazioni aumentative nelle rimanenze di semilavorati
- prodotti distribuiti (al personale, a terzi, o prelevati dal proprietario)

(15) Cfr. pag. 58 e seg.

(16) Cfr. PATON & LITTLETON, *op. cit.*, pag. 102; MACKENZIE, *op. cit.*, pag. 314 e seg.. Questo autore usa, però, la locuzione «revenue other than the major revenue» per individuare i ricavi accessori.

(17) Cfr. KESTER, *Advanced Accounting*, pag. 85; ANTHONY, *op. cit.*, pag. 87.

- prodotti destinati al reimpiego
- produzioni in economia dei capitali fissi.

Il fatto che le suddette quantità non vengano riconosciute come ricavi, non significa che non vengano considerate, ai fini della partecipazione alla determinazione del reddito, ma semplicemente che viene loro attribuito un compito diverso: quello di formare successive categorie di costo a diversa base di attribuzione. Si passerà, quindi, mediante consecutive operazioni di rettifica, da un oggetto di riferimento di costo più generale a basi di riferimento via via più ristrette, secondo il seguente schema:

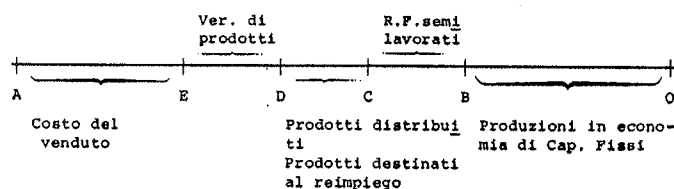


Fig. 2

- AO = Costo della produzione integrale allestita nel periodo
 AB = Costo dei prodotti tipici allestiti nel periodo
 AC = Costo dei prodotti tipici finiti allestiti nel periodo
 AD = Costo dei prodotti tipici finiti e destinati alla vendita allestiti nel periodo
 AE = Costo della produzione tipica venduta nel periodo.

4.4. I costi della produzione.

Anche per il costo della produzione manca una corretta definizione ognicomprendente in termini di variazione patrimoniale.

La dottrina americana che aderisce alla «revenue and expense view» definisce il costo in termini di sacrificio numerario per l'ottenimento dei ricavi. La definizione di costo è quindi conseguente e dipendente da quella di ricavo.

Aggiungiamo, per completezza, che anche l'utile del periodo si definisce in via subordinata al ricavo. È infatti utile del periodo, secondo questa corrente dottrinale, il risultato della contrapposizione dei costi del periodo-expense con i ricavi (18).

(18) Cfr. Accounting Terminology Bulletin n. 2, AICPA 1955.

Fondamentale alla comprensione del sistema è l'individuazione teorica delle possibili categorie di costo. Vengono, infatti, usati in dottrina due termini distinti per rilevare il costo che nel sistema patrimoniale-corrente abbiamo incluso nella categoria del dispendio e quello rilevato nella categoria del consumo.

Con il termine *cost*, l'Anthony (19) definisce qualsiasi sacrificio monetario, sia che esso influisca o meno sul capitale netto del periodo. Il concetto copre la categoria del dispendio. Ne differisce, in parte, in quanto sembra limitare i costi ai soli sacrifici corrispondenti ad uscite finanziarie.

Sappiamo come tale delimitazione sia troppo restrittiva. Comporterebbe il disconoscimento di un costo negli acquisti con controprestazioni in natura (come ad esempio nelle permutate).

Per il termine *expense*, viceversa, si fa riferimento al costo sostenuto, o sacrificio sostenuto, per il conseguimento del ricavo (20). In quanto alla relazione esistente tra «cost» ed «expense» vogliamo definirla con le chiare parole tratte da Paton & Dixon (21) «a cost incurred becomes an expense in the period in which such cost is assignable to revenue».

Per analogia con l'analisi condotta per i ricavi dobbiamo aggiungere che anche i costi si tripartiscono in caratteristici (operating), accessori (non operating) e straordinari (unusual, extraordinary).

Sono caratteristici i costi riferibili alla produzione caratterizzante l'impresa (22).

Gli altri sono riconducibili alla categoria di losses. La corrente dottrinale che stiamo esponendo definisce questa categoria di costo in termini negativi. Avendo definito il termine «expense» quale costo necessario per ottenere il ricavo, definisce i componenti negativi identificabili in losses come quelli non aventi la caratteristica di produrre ricavi (23).

(19) ANTHONY, *op. cit.*, pag. 79. Anche in MEIGS & JOHNSON, *Intermediate Accounting*, pag. 365 esso è definito quale prezzo pagato.

(20) Expense in other words may be defined as the total cost applicable to the revenue of the particular period, PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 88.

(21) PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 102.

(22) «...operating expenses are those expenses incurred in conducting the regular principal operations of the business...», BRADEN & ALLYN, *op. cit.*, pag. 230.

(23) W.A. PATON and A.C. LITTLETON, *An introduction to Corporate Accounting standards*, pag. 93: «A loss may be defined as an expiration of cost incurred without compensation or return, in contrast to charges which are absorbed as costs of revenue».

4.5 La formazione del costo del venduto nell'impresa mercantile.

La fondamentale formazione di costo del sistema in oggetto è il costo del venduto.

Abbiamo già avuto modo di sottolineare come in ogni determinazione di risultato, sia essa semplice o complessa — come ad esempio la determinazione del reddito d'esercizio — il calcolo economico abbia bisogno di un opportuno oggetto di riferimento dei costi e dei ricavi. Il costo viene conseguentemente definito, nella dottrina americana, in termini di quota di spesa riferibile ai ricavi del periodo (24).

Collegando questa asserzione a quella per cui i ricavi della produzione venduta sono gli unici ricavi della produzione caratteristica, appare anche evidente come il *costo della produzione venduta* sia il costo fondamentale del periodo e la *produzione venduta* sia l'oggetto di riferimento del calcolo economico.

Tavola n. 16 — Determinazione del Costo del venduto nelle imprese mercantili.

Rimanenza Iniziale Merci . . . . .	.....
+ Costi d'acquisto merci . . . . .	.....
Costo delle merci disponibili per la vendita. . . . .	.....
- Rimanenza Finale Merci . . . . .	.....
Costo delle merci vendute . . . . .	.....

(24) Dice a proposito l'ANTHONY, *op. cit.*, pag. 85: «È importante che i costi imputati ad un determinato esercizio siano determinati e rilevati con gli stessi criteri con cui vengono determinati e rilevati i ricavi dell'esercizio... il costo totale di un prodotto uscito dall'azienda rappresenta un costo dell'esercizio da confrontare con quel ricavo». Cfr. inoltre PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 75.

La determinazione del costo del venduto (cost of goods sold) nelle imprese mercantili passa attraverso l'individuazione del costo delle merci disponibili per la vendita (Cost of goods available for sale).

Le quantità a disposizione per essere vendute corrispondono alla somma delle quantità in magazzino all'inizio del periodo e delle quantità acquistate durante il periodo. Se si sottraggono le quantità finali invendute, si riesce ad individuare — per via indiretta — le *quantità vendute*.

Ma il valore che si ricerca è il *costo* delle quantità vendute. La valutazione potrebbe avvenire per via *diretta*, moltiplicando le suddette quantità per una determinata configurazione di costo, come anche per via *indiretta*, quale somma algebrica dei tre valori delle quantità iniziali, degli acquisti e delle rimanenze finali. In questo caso la formazione del costo del venduto si rappresenta nel modo indicato dalla Tavola n. 16.

La via diretta e la via indiretta di valutazione del costo del venduto coincideranno soltanto nell'ipotesi che per la valutazione dei tre elementi che lo costituiscono si sia adottata la *medesima configurazione* di costo. Qualsiasi scelta diversa condurrebbe a possibilità di arbitrarie sopravvalutazioni o sottovalutazioni del valore in oggetto.

In verità, anche questo accorgimento non garantisce del tutto la coincidenza tra le due vie di valutazione. Mantenere costante la configurazione di costo garantisce soltanto la costanza qualitativa della valutazione non quella quantitativa che può mutare con il mutare dei prezzi degli elementi costituenti la configurazione o con il mutare della struttura interna del costo (25).

Va aggiunto ancora che la dottrina americana assume, nei confronti delle voci elementari costituenti rettifiche di costo o di ricavo, posizione analoga a quella esemplificata nella presentazione del sistema patrimoniale (26). Di conseguenza i costi di acquisto che andranno a formare il costo

(25) Intendiamo per struttura interna il complesso degli elementi qualitativi che compongono la configurazione di costo, nonché le proporzioni esistenti tra gli elementi stessi.

Con il mutare delle condizioni produttive può succedere che — a parità di configurazione — la struttura muti, sia limitatamente alle proporzioni che con riferimento agli stessi elementi di costo contenuti. In quest'ultima ipotesi, naturalmente, a variare sarà anche la struttura qualitativa.

(26) Si veda in proposito MACKENZIE, *op. cit.*, pag. 307 e seg. Il Mackenzie, in particolare, accoglie tra le rettifiche di ricavo anche la svalutazione di crediti.

del venduto saranno quelli netti, rettificati dalle rese, da eventuali sconti ed abbuoni, ecc. (27).

4.6 La formazione del costo dell'allestito e del venduto nelle imprese industriali.

La determinazione del costo del venduto nelle imprese industriali è analoga a quella su indicata, salvo per la caratteristica propria delle imprese industriali, per cui la formazione del costo dei prodotti disponibili per la vendita non avviene con il contributo del costo d'acquisto, ma del *costo della produzione allestita*.

Non tutte le quantità allestite nel periodo, però, sono necessariamente state messe a disposizione per la vendita. Alcuni prodotti allestiti possono aver avuto destinazione diversa (autoconsumo, distribuzione, ecc.).

D'altronde, non necessariamente tutta la produzione del periodo si riferisce a prodotti: tra i costi sostenuti vi possono essere anche quelli inerenti le produzioni in economia.

Ed ancora, non tutti i prodotti allestiti sono necessariamente prodotti finiti. Il costo della produzione allestita va opportunamente rettificato, secondo lo schema indicato nella Fig. 2, onde ottenere il solo *costo dei prodotti allestiti e destinati alla vendita*. La rappresentazione della formazione del costo del venduto viene presentata nella Tavola n. 17

Tavola n. 17 — *Determinazione del Costo del venduto nelle imprese industriali.*

Rimanenza iniziale prodotti . . . . .	.....
+ Costo dei prodotti allestiti e destinati alla vendita . .	.....
Costo dei prodotti disponibili per la vendita . . . . .	.....
- Rimanenza finale prodotti . . . . .	.....
Costo dei prodotti venduti . . . . .	.....

(27) Per un approfondimento dell'argomento rimandiamo i lettori al par. 6.1.3. dedicato alle rettifiche dei costi e dei ricavi.

Anche in questo contesto va sottolineata la necessità che i tre componenti il costo del venduto adottino la medesima configurazione di costo.

4.6.A. Sulla configurazione del costo della produzione allestita.

È evidente che la configurazione da accogliere dovrà riferirsi al costo di fabbricazione (o industriale).

Rimane comunque aperta la scelta tra almeno tre alternative possibili (28):

- costo industriale diretto
- costo industriale variabile
- costo industriale pieno.

La dottrina americana propende per il costo industriale variabile. In Italia, in genere, si ritiene che il costo industriale pieno sia più idoneo ad una corretta individuazione e misurazione del reddito di periodo.

L'adozione del costo industriale variabile lascia a carico dell'esercizio tutti i costi cosiddetti di struttura. Il ricorso al costo industriale pieno permette di sgravarlo, incorporando nel valore della rimanenza la quota di costi fissi di produzione ad essa imputabile.

Il criterio di valutazione «al costo» è un criterio suggerito dal principio della prudenza. Diremo che, nell'ambito del medesimo principio, la scelta del costo industriale variabile è certamente più prudente del ricorso al costo industriale pieno; ma non lo è forse troppo? Non sarà che il ricorso a questo tipo di configurazione possa contenere un elemento di sottovalutazione?

La predilezione della dottrina americana per questa configurazione corrisponde alla preponderante importanza che si annette alla funzione di vendita rispetto a quella di produzione (29).

L'adozione del criterio in oggetto, infatti, enfatizza la redditività negli esercizi in cui si vende molto. Il ricorso ad un esempio ci permetterà di ca-

(28) Un'analisi più dettagliata delle configurazioni di costo possibili è stata da noi fatta in *Rimanenze d'esercizio e riforma tributaria*, Raccolta di scritti per il cinquantenario della Facoltà di Economia e commercio, Trieste, pag. 443 e segg.

(29) Non è, però, una posizione generalizzata. Optano per il costo pieno, ad es., il MACKENZIE, op. cit., pag. 324; BRADEN & ALLYN, op. cit., pag. 586. Una visione panoramica della posizione dottrinale americana la si trae dal N.A.A., Report n. 37 che riprendiamo da PAGANEL-

pire e circoscrivere meglio l'influenza della valutazione delle rimanenze sulla determinazione del costo dell'allestito, del costo del venduto e sulla formazione del margine lordo e netto.

Prendiamo in considerazione un'impresa in cui si sia attuata, in due esercizi successivi, una produzione costante di 550 quantità. Accoglieremo, inoltre, l'ipotesi semplificatrice della costanza dei prezzi, sia di acquisto che di vendita, nonché della costanza dei costi di produzione. I dati contabili siano i seguenti:

Costo industriale variabile	100
Costo industriale pieno	130
Costo complessivo	145
Ricavo di vendita	160
Quantità vendute nel 19X1	400
Quantità vendute nel 19X2	600

La determinazione del costo del venduto nei due periodi consecutivi verrà fatta ricorrendo alla valutazione delle rimanenze al costo industriale

(continua nota 29)

LI O., *La contabilità analitica d'esercizio svolta a costi primi variabili*, pag. 106. Esisterebbero «quattro distinti modi di giudicare il significato e la validità concreta del «direct costing», ai quali si fanno corrispondere le seguenti quattro «scuole» o «correnti» di pensiero:

1. *The absorption costing school.* Members of this school feel that absorption costing provides a better measure of periodic income and a better inventory cost figure than does direct costing. To the extent that they recognize the need for different types of costs for cost control and cost planning, they prefer to develop these costs by analysis and special studies and see no need to coordinate costs for different purposes within the accounting system.
2. *The modified absorption costing school.* Members of this group recognized the usefulness of direct and period costs for control and planning purposes and accumulate these classes of costs separately in the accounts in order that the desired cost data may be available without analysis. Flexible budgets and separate burden rates for direct and period components of manufacturing overhead are commonly used. However, in measuring periodic income those who hold this view follow absorption costing theory.
3. *The direct-costing-for-internal-report-only school.* Adherents to this point of view favor direct costing for internal management purposes including periodic income measurement, but feel that direct costing cannot or should not be used in external reporting. Where this opinion prevails, inventory and net income are determined on a direct costing basis and then adjusted to an absorption costing basis in those financial reports released to persons outside the management group.
4. *The direct costing school.* Members of this school favor the application of direct costing in financial reporting, external as well as internal.

variabile (Tavola n. 18 a) prima e al costo industriale pieno (Tavola n. 18 b) poi.

Tavola n. 18 — *Influenza del criterio di valutazione adottato sulla formazione del costo del venduto e sul reddito d'esercizio:*

a) — *valutazione al costo industriale variabile.*

	Esercizio 19 x 1		Esercizio 19 x 2	
Ricavi di vendita		64.000		112.000
Costo del venduto:				
Rim. iniziale prodotti	---		15.000	
Costo dei prod. allestiti	55.000		55.000	
Costo dei prod. disponibili per la vendita	55.000		70.000	
- Rim. finale prodotti	15.000	40.000	---	70.000
Utile lordo caratteristico		24.000		42.000
- Altri costi caratteristici		24.750		24.750
Reddito caratteristico		- 750		+ 17.250
Risultato complessivo dei due periodi				
16.500				

b) — *Valutazione al costo industriale pieno.*

	Esercizio 19 x 1		Esercizio 19 x 2	
Ricavi di vendita		64.000		112.000
Costo del venduto:				
Rimanenza iniziale prodotti	---		19.500	
Costo dei prodotti allestiti	71.500		71.500	
Costo dei prodotti disponibili per la vendita	71.500		91.000	
- Rimanenza finale prodotti	19.500	52.000	---	91.000
Utile lordo caratteristico		12.000		21.000
- Altri costi caratteristici		8.250		8.250
Reddito caratteristico		3.750		12.750
Risultato complessivo dei due periodi				
16.500				

Osservando i valori ottenuti possiamo fare le seguenti considerazioni:

1. L'adozione alternativa di uno o dell'altro criterio di valutazione può portare ad un'escursione di risultati veramente notevole.
Nella nostra ipotesi (che è un'ipotesi esasperata), essa risulta di 4.500 unità, il che rappresenta un 27% rispetto al risultato complessivo dei due periodi. In particolare la redditività del fatturato risulterà nel 19X1 negativa o del 5,86% e nel 19X2 del 15,40% o dell'11,38%, a seconda della configurazione prescelta.
2. Il risultato complessivo dei due periodi è costante. Si tratterebbe dunque soltanto di una diversa attribuzione del profitto. Va però sottolineato che questa assicurazione vale nell'analisi ex post, quando si sia verificata la trasformazione in termini finanziari del ricavo. Se la produzione stentasse a trovare collocamento nel 19X2, o, peggio ancora, se dovessimo ridurre i prezzi per spingerne la collocazione, l'attribuzione delle 3.750 unità di profitto al 19X1 potrebbe risultare anche inopportuna e fallaci i dividendi conseguentemente distribuiti.
3. Il ragionamento fatto ci riporta al principio della prudenza, ma anche alla più corretta riformulazione del criterio del costo che è, in realtà, il criterio del *minor valore* tra il costo ed il presunto ricavo (decurtato). È chiaro, infatti, che il principio della prudenza non può essere invocato illimitatamente; ci ritroveremmo, altrimenti, ad autorizzare configurazioni di costo via via più ristrette, fino a sfociare in una vera e propria sottovalutazione degli elementi del patrimonio.
Il principio della prudenza ha, dunque, un limite. Si tratta di un limite naturale, determinabile in base all'ipotesi che i costi sostenuti si incorporino nel valore dei prodotti, ed alla verifica dell'ipotesi suddetta attuata con il criterio del «minor valore». Se dal confronto con il ricavo decurtato scaturisce la prudenzialità della valutazione ad una configurazione di costo superiore è evidentemente scorretto appellarsi al medesimo principio per accogliere valutazioni più ristrette.
4. Detto questo, vediamo come si procederebbe, sulla base del suindicato esempio, al confronto col presunto ricavo e, soprattutto, quali devono essere gli elementi di decurtazione del ricavo.
Cominciamo con il dire che i due termini di raffronto devono essere omogenei: il ricavo potrebbe essere complessivo, se il costo fosse complessivo. In quanto il costo è un costo primo, cioè parziale, il prezzo cui

confrontarlo deve essere anch'esso parziale. La decurtazione del presunto prezzo di vendita dipenderà dalla configurazione di costo accolta nella valutazione dei beni: tutte le categorie di costi che non vi risultano incluse, andranno detratte. In altri termini, *il presunto prezzo di realizzo va decurtato esattamente della differenza tra il costo completo ed il costo parziale prescelto.*

In termini algebrici:

$$R_v - (C_c - C_p) = R_{vd}$$

Se

$$R_{vd} > C_p,$$

si accoglie C_p .

Ove

R_v = ricavo presunto di vendita

C_c = costo complessivo

C_p = costo parziale

R_{vd} = ricavo presunto decurtato.

Nel nostro caso $R_{vd} = 145$, e quindi la configurazione industriale piena è prudenziale. La motivazione per una scelta su basi più ristrette andrebbe quindi riferita a termini diversi (30).

(30) Le argomentazioni di maggior rilievo sono così riepilogate dal CODA, *I costi di produzione*, pag. 191:

1. I costi costanti relativi al periodo di riferimento dell'esercizio, proprio perchè «indipendenti» dai volumi di produzione e di vendita realizzati nel periodo stesso, si sarebbero comunque dovuti sostenere nella stessa misura anche se, entro dati limiti, i volumi in parola fossero stati differenti. Conseguentemente ai teorici del direct costing non sembra logico rinviare a futuro, attraverso i valori dei lavori in corso e dei prodotti in rimanenza, una parte di quei costi che in ogni caso si sarebbero sostenuti in uguale misura anche se l'entità dei lavori in corso e dei prodotti in giacenza a fine esercizio fosse stata diversa;
2. inoltre, se tale differimento di costi costanti si vuole operare, per stabilire la quota di costi costanti da addossare a ciascuna unità di prodotto finito in rimanenza o di prodotto in corso di lavorazione, si è costretti: a) ad effettuare arbitrarie ripartizioni dei costi (costanti) comuni alle varie produzioni; b) ad accogliere una arbitraria assunzione per quanto riguarda i volumi di prodotti per i quali dividere i costi costanti (o, meglio, le quote di costi costanti) di pertinenza di ciascuna produzione;
3. valutando le rimanenze di prodotti in lavorazione e di prodotti finiti a costi variabili, la misura dei risultati economici di esercizio non subisce più l'influsso dei diversi volumi di produzione o delle variazioni che intervengono nelle giacenze finali rispetto alle giacenze iniziali, ma i risultati stessi tendono a variare in proporzione al fluttuare delle vendite. Ciò renderebbe le sintesi di esercizio più intelleggibili ai dirigenti, che non sempre sarebbero in grado di interpretare la dinamica dei risultati economici determinati valutando le rimanenze a costo pieno di fabbricazione.

Riteniamo la soluzione a costo pieno più rispondente per le seguenti ragioni:

1. I costi di struttura si sono sostenuti per tutta la produzione del periodo; se la loro reintegrazione economica è ritenuta — nell'ambito del principio della prudenza — certa, non si vede perchè aspettare, per la reintegrazione contabile, il momento della vendita.
2. Il rapporto diretto tra redditività e fatturato, evidentemente, esiste. In questo senso è legittima un'aspettativa di incremento di redditività all'incrementare delle vendite. È controproducente, però, a nostro avviso, esasperare questo rapporto, ricorrendo volutamente a criteri di valutazione che si sa agire nel senso dell'aspettativa. Se si è ottemperato al requisito fondamentale di mantenere la stessa configurazione di costo per tutti i tre elementi costituenti il costo del venduto, la diretta relazione tra fatturato e redditività si ottiene anche con l'adozione del costo pieno, come si può rilevare dal nostro esempio. La differenza di reddito corrispondente ai due criteri equivale esattamente alla differenza di valore incorporata nella *variazione delle rimanenze* (31):

- se la variazione nei prodotti è diminutiva il reddito determinato valutando i prodotti al costo industriale variabile è *superiore* a quello conseguente ad una valutazione al costo industriale pieno;
- se la variazione nei prodotti è aumentativa il reddito determinato valutando i prodotti al costo industriale variabile è *inferiore* a quello conseguente ad una valutazione al costo industriale pieno;
- se la variazione è nulla le due determinazioni si equivalgono. Le prime due assunzioni si possono verificare sull'esempio a pag. 83 la terza si può facilmente ricavare (32).

(31) Essendo nel nostro esempio la Rimanenza iniziale = 0, la differenza di 4.500 corrisponde al valore incorporato nella rimanenza finale complessiva.

(32) Analogamente BACKER & JACOBSEN (*Cost accounting, a managerial approach*, pag. 377) constatano che:

1. Under direct costing, income is correlated with sales and is not influenced by the level of production.
2. Under absorption costing, income is affected by production as well as sales.

3. La nostra scelta per il criterio del costo industriale pieno è legata al fine particolare di cui ci stiamo occupando: la determinazione del costo dei prodotti allestiti, ma, implicitamente, la valutazione dei prodotti (33). Non dobbiamo dimenticare che il sistema anglo-americano rientra nella categoria dei cosiddetti sistemi *unici*: sistemi con contabilità analitica incorporata nella contabilità generale (34). La scelta della configurazione di costo viene rispecchiata dal contenuto dei conti Lavorazione che si fanno funzionare e la valutazione dei prodotti è contabilmente legata, come si vedrà nelle successive registrazioni, allo scarico del c/Lavorazione.

4.6.B. Sulla formazione del costo della produzione tipica allestita e destinata alla vendita.

Richiamandoci allo schema esposto a pag. 66 possiamo notare come la ricerca del valore in oggetto debba necessariamente passare attraverso la formazione di categorie di costo con oggetto di riferimento più generale: il costo della produzione allestita e destinata alla vendita è un punto di arrivo. Il punto di partenza è rappresentato dal costo della produzione integrale allestita del periodo.

(continua nota 32)

3. Income is the same under both methods when production and sales are equal.
4. When production exceeds sales, income is higher under absorption costing.
5. When sales are greater than production, income is higher under direct costing.
- (33) Per altri tipi di indagini le conclusioni sarebbero diverse. Per un approfondimento dei rapporti esistenti tra configurazione di costo ed esigenze conoscitive si rimandano i lettori al testo di PAGANELLI, *La contabilità analitica d'esercizio*, con particolare riferimento al cap. IV.
- (34) Sulla differenza tra contabilità analitica e contabilità generale, lasciamo la parola a BRADEN & ALLYN «...general accounting will reveal the total costs of materials, or of labour, cost accounting will show how much material or labour is used in producing each job, or lot, or unit of product», *op. cit.*, pag. 613. Sempre secondo lo stesso autore, perchè sia attuata la contabilità analitica devono concorrere i seguenti presupposti (*op. cit.*, pag. 594):
 - 1) In contabilità si deve usare l'inventario permanente.
 - 2) I consumi di materie devono essere effettivi e si determinano e si rilevano al momento della trasformazione.
 - 3) Il costo del venduto si determina ad ogni vendita.
 Notiamo che le condizioni 2) e 3) sono già contenute nel punto 1), essendone logica conseguenza. Ci preme anche sottolineare, che adozione dell'inventario permanente non coincide con contabilità analitica, anche se non c'è contabilità analitica senza inventario permanente.

In questa necessità risiede l'inevitabile punto di contatto tra il sistema in oggetto e la variante precedentemente esaminata (patrimoniale-corrente). Mediante una serie di rettifiche, che portano a successivi ben identificabili stadi di formazione di costo, si arriva al costo della produzione tipica allestita e destinata alla vendita.

Riportiamo, nella Tavola n. 19, lo schema graduale della sua formazione, riservandoci di commentarlo successivamente.

Tavola n. 19 — Schema del Conto/Costo della produzione tipica allestita e destinata alla vendita.

(1)	Rimanenza iniziale dei semilavorati			.....
	Consumi di materie			
	R.I. materie		.....
	+ Costi acquisto materie	.....	
	- Rese, sconti, ecc	.....	.....	.....

	Salari			.....
	Oneri sociali			.....
	Forza motrice			.....

	Costo della produzione integrale allestita			.....
	- Rim. finale semilavorati			.....
	Costo della produzione finita allestita			.....
	- Produzioni in economia (2)			.....
	Costo dei prodotti tipici finiti allestiti			.....
	- Prodotti distribuiti			.....
	- Prodotti autoconsumati			.....
	Costo dei prodotti tipici finiti e destinati alla vendita			=====

(1) L'effettivo contenuto dipende dalla configurazione di costo accolta.

(2) La voce "produzione in economia" viene inserita per permettere una analisi comparata. Molte volte questa rettifica non appare espressamente; i costi che hanno contribuito alla formazione del valore dei capitali fissi in oggetto risultano conseguentemente decurtati.

I valori che nella variante corrente erano identificati quali ricavi in natura, assumono qui natura di rettifica di costi (35). Fa eccezione la variazione aumentativa dei semilavorati. In questa sede, infatti, tutta la rimanenza iniziale dei semilavorati viene interpretata quale costo della produzione integrale del periodo: conseguentemente non la variazione, ma tutta la rimanenza finale di semilavorati viene considerata minor costo della produzione integrale, rispetto alla sola produzione finita.

Attinente all'argomento della formazione del costo della produzione allestita, ma non solo a questa, è la posizione dei risconti; si tratterà di appurare la scelta tra l'imputazione dei costi d'acquisto o dei costi di utilizzazione, nel sistema in oggetto.

Per quanto concerne la natura dei risconti ci piace citare testualmente Paton & Dixon (36): «... While it is impossible to stock services, the *right* to receive services in the future may be secured by means of advance payments» e ancora «In each case the prepayment gives rise to an *asset*, a claim for services».

La spiegazione è patrimonialisticamente esauriente ed il parallelismo con i crediti di servizi di cui parliamo a pag. 39 e seg. ci sembra notevole.

Dal punto di vista derivato, il risconto viene portato in rettifica al costo d'acquisto onde determinare il costo di utilizzazione (expense). Il costo complessivo del periodo è, infatti, fornito dalla somma «of all asset values which may be conceived as having been *consumed* in the over-all process of making and delivering product to customers» (37).

4.7 Le registrazioni tipiche nelle imprese mercantili.

Come già accennato, anche la dottrina americana conosce sia il metodo dell'inventario permanente che quello dell'inventario intermittente.

(35) Cfr. BRADEN & ALLYN, *op. cit.*, pag. 53: «The credit for the inventory represents the deduction that is made from cost of goods available for sale to determine the cost of goods sold».

(36) PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 54.

(37) PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 88.

Le rilevazioni attinenti la gestione delle merci saranno dunque, nelle due ipotesi, le seguenti:

INVENTARIO PERMANENTE

Registrazione relativa all'acquisto:

Inventory to Cash

Registrazioni relative alla vendita:

1. Cash to Sales

2. Cost of goods sold to Inventory

INVENTARIO INTERMITTENTE

Registrazione relativa all'acquisto:

Purchases to Cash

Registrazione relativa alla vendita:

Cash to Sales

Vediamo che nel procedimento dell'inventario permanente l'acquisto delle merci provoca una permutazione e il costo del venduto rimane implicitamente determinato ad ogni vendita.

Quando venga adottato l'inventario intermittente, invece, l'acquisto e gli altri costi diretti d'acquisto vengono rilevati in appositi conti unilaterali, predisposti mediante un'opportuna suddivisione del conto merci.

Per quanto attiene alle operazioni di integrazione e rettifica di fine periodo non ci sarà bisogno di rettifica alcuna, nell'ipotesi dell'inventario permanente.

Per l'inventario intermittente, viceversa, si dovranno inserire le rimanenze finali e andrà individuato il costo del venduto.

Le registrazioni in P.D. saranno le seguenti:

- | | |
|-------------------------|--------------------------|
| 1. d. Costo del venduto | a Rim. iniziale merci |
| | a Costo d'acquisto merci |
| 2. d. Rim. finale merci | a Costo del venduto |

4.8. Le registrazioni tipiche nelle imprese industriali.

Anche per le imprese industriali esporremo le registrazioni in P.D. delle sole operazioni tipiche di gestione, scindendo l'ipotesi dell'adozione dell'inventario permanente ed intermittente.

Dobbiamo premettere che non abbiamo riscontrato procedimenti omogenei di rilevazione, specialmente per quanto attiene le fasi del riepilogo.

La nostra esposizione risulterà quindi mediata; non mancheremo di sottolineare, per quanto possibile, i punti di diversità tra gli autori, anche se detti punti attengono, tutto sommato, ad aspetti formali del problema.

INVENTARIO PERMANENTE

Registrazione relativa all'acquisto di materie:

Raw Materials to Cash

Registrazione relativa al passaggio di materie in lavorazione:

Work in Process	(38) {	to Materials
		Wages
	
	

Registrazione relativa all'ottenimento dei prodotti:

Finished Products to Work in Process

Registrazioni relative alla vendita dei prodotti:

Cash to Sales

Cost of sales to Finished Products

L'uso dell'inventario permanente comporta la determinazione continua del saldo contabile delle scorte, nonché la formazione continua degli elementi caratterizzanti il contenuto del Conto economico in oggetto.

(38) L'effettivo contenuto della registrazione dipende dalla configurazione di costo accolta.

Non c'è bisogno di nessuna operazione di integrazione o di rettifica di fine periodo.

Il conto *Work in Process*, che funziona durante l'esercizio come un c/Lavorazione (39), contiene all'inizio e al termine del periodo amministrativo il valore della rimanenza di semilavorati.

INVENTARIO INTERMITTENTE

Registrazione relativa all'acquisto di materie

Raw Materials Purchases to Cash

Registrazione relativa al passaggio di materie in lavorazione

/. /. /.

Registrazione relativa all'ottenimento dei prodotti

/. /. /.

Registrazione relativa alla vendita di prodotti

Cash to Sales

Registrazioni relative alle operazioni di integrazione-rettifica

- | | | |
|--------------------------|---|---|
| 1. Manufacturing Summary | { | to Raw Material Beginning Inventory
to Work in Process Beginning Inventory
to+)
.....
..... |
| (40) | | |

(39) Cfr. JOHNSON A.W., *op. cit.*, pag. 486 e seg.; PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 51; ANTHONY, *op. cit.*, pag. 216; NISWONGER R.C., FESS P.E., *op. cit.*, pag. 506; HIMMELBLAUD D., *Accounting*, pag. 97 e pag. 102.

(40) L'effettivo contenuto della registrazione dipende dalla configurazione di costo accolta.

- | | |
|--|---|
| 2. Raw Material Final Inventory
Work in Process Final Inventory | to Manufacturing Summary
ry |
| 3. Cost of sales | to Finished goods Beginning Inventory
to Manufacturing Summary |
| 4. Finished goods Final Inventory | to Cost of Sales |
| 5. Income Summary
(Profit and Loss Summary) | to Cost of Sales |

Per quanto attiene alle rilevazioni di gestione c'è assoluta omogeneità tra gli autori. Per i riepiloghi, viceversa, la soluzione fornita è soltanto una tra le possibili.

Le diversità attengono sia le denominazioni dei conti (41), sia la gradualità della chiusura. Essa è, a volte, più formale, come quando si determinano distintamente i Consumi di materie (Raw Materials used), che vengono poi girati al conto del costo dei prodotti allestiti (Manufacturing Summary) (42).

Altre volte, invece, si trascurava di formare in P.D. perfino la determinazione del costo del venduto e si girano tutte le quantità necessarie, indistintamente dal complesso degli altri costi, al conto Perdite e profitti (Profit & Loss summary).

Altrettanto eterogenee sono le registrazioni di chiusura che si riferiscono ai componenti accessori e straordinari di reddito. Normalmente vengono riepilogati tutti indistintamente nel c/Perdite e profitti. La formazione dei risultati intermedi viene delegata alla fase della rappresentazione dove, viceversa, si riesce a cogliere un certo ordine ed omogeneità nell'esposizione.

(41) Usano il Manufacturing Summary, BRADEN & ALLYN, *op. cit.*, pag. 599, W.B. MEIGS & JOHNSON, *op. cit.*, pag. 699, NISWONGER & FESS, *Accounting Principles*, pag. 504. Usano indistintamente il conto Work in Process il MACKENZIE e il MASON.

(42) Così in KESTER, *Principles of Accounting*, pag. 528.

4.9. La rappresentazione della formazione del reddito.

La formazione del reddito viene rappresentata, nel sistema americano, in forma graduale, permettendo così di cogliere formazioni intermedie di redditività.

Partendo dall'unica voce di ricavo caratteristico — il ricavo di vendita — si graduano opportunamente i costi da imputare, riuscendo così a determinare margini di contribuzione e formazioni di risultato parziali.

È evidente che la forma scalare si presta perfettamente a questa necessità ed è perciò che struttura del conto economico a costi e ricavi del venduto e forma scalare coincidono, nella letteratura e nella dottrina americana.

Sarebbe errato, comunque, confondere i due aspetti. Esistono conti economici con la struttura in oggetto che accolgono la forma a sezioni divise (43).

La formazione delle determinazioni intermedie sarà demandata, allora, a successivi prospetti integrativi.

Il grado di dettaglio del conto del risultato economico (Income Statement), nella struttura a costi e ricavi del venduto, è molto vario. La forma più estesa è quella che contiene, nel suo ambito, la rappresentazione del costo dei prodotti allestiti. Gli altri costi sono solitamente riclassificati anche secondo l'aspetto funzionale (44).

È molto in uso, però, la forma denominata da alcuni «Condensed statement», nella quale ciò non avviene e compaiono soltanto i totali dei conti riepilogativi, che sono spesso costi sezionali. Vengono allegate al bilancio, in tale caso, le «Supported schedules» che ne analizzano in dettaglio la formazione.

L'allegato più ricorrente è quello del «costo dei prodotti allestiti» (Cost of Goods Manufactured); gli altri allegati possono riferirsi al dettaglio delle spese generali di amministrazione, di vendita, ecc. La stessa formazione del costo del venduto viene sottratta, a volte, dal conto economico e viene analizzata in un allegato apposito.

(43) Rimandiamo il lettore alle strutture del C.E. accolte dal legislatore europeo ed alle altre nozioni che vengono presentate nel par. 6.3.

(44) Un esempio si può vedere in PATON & DIXON, *op. cit.*, pag. 385; NISWONGER & FESS, *op. cit.*, pag. 695.

Pur nell'eterogeneità degli schemi adottati dai vari testi americani, è possibile però cogliere un ordine logico e graduale di rappresentazione presente in tutti gli autori consultati. Esso è contenuto nella Tavola n. 20 (45).

Tavola n. 20 — Progressione schematizzata del Conto del risultato economico a costi e ricavi del venduto.

- | | |
|----|--------------------------------------|
| 1. | Ricavi di vendita |
| | - Rettifiche di ricavi |
| 2. | Ricavi di vendita netti |
| | - Costo del venduto |
| 3. | Utile lordo caratteristico |
| | - Altri costi caratteristici |
| 4. | Utile netto caratteristico |
| | + Costi e ricavi accessori |
| 5. | Utile netto della gestione ordinaria |
| | + Costi e ricavi straordinari |
| 6. | Utile netto prima delle imposte |
| | - Imposte sul reddito |
| 7. | Utile netto dopo le imposte |

Il prospetto del conto economico vero e proprio viene, a volte, appesantito anche con la rappresentazione della destinazione del reddito (Com-

(45) Con riferimento alla gradualità di esposizione, ai raggruppamenti intermedi ed ai risultati conseguentemente ottenuti, si individuano due possibili forme del conto economico: la *multiple-step* e la *single-step form*. Come si evince dalla stessa denominazione la prima è quella più articolata.

bined income and retained earnings statement), talchè il saldo del conto rappresenta gli utili sottratti alla ripartizione. Altre volte si inseriscono gli ammontari delle riserve iniziali e dopo la sottrazione delle varie voci di riparto si ottiene il valore del complesso delle riserve finali.

Tali procedimenti ci sembrano, però, snaturare il contenuto del conto del risultato economico, per cui ci sembra migliore la posizione degli autori che ai movimenti del reddito e delle riserve dedicano un apposito allegato al rendiconto d'esercizio: lo Statement of retained earnings.

Su tutti questi argomenti ci soffermiamo molto più diffusamente nel par. 6.3, dedicato alla struttura del conto del risultato economico a costi e ricavi della produzione venduta.

CAPITOLO V

IL SISTEMA DEL REDDITO E LE SUE VARIANTI

SOMMARIO: 1. Nozioni introduttive. — 2. I concetti generali di costo e di ricavo. — 3. Le ragioni della limitazione del contenuto della serie originante: la maggiore attendibilità dei costi e dei ricavi misurati da variazioni numerarie, la formazione del capitale quale posterius rispetto al reddito. — 4. La sospensione dei costi e dei ricavi. — 5. Le variazioni dei valori presunti. — 6. La sintesi contabile della formazione del reddito. — 7. Le registrazioni tipiche nelle imprese mercantili. — 8. Le registrazioni tipiche nelle imprese industriali. — 9. Il raccordo tra Stato Patrimoniale e Conto del risultato economico. — 10. Il sistema del reddito secondo la variante delle variazioni finanziarie. — 11. Il sistema del reddito secondo la variante delle rimanenze presunte.

5.1. Nozioni introduttive.

Il «sistema del reddito» è caratterizzato dall'accogliere nella prima serie di conti (la serie originante) i soli valori numerari. La seconda serie di conti è quindi accesa all'aspetto causale delle variazioni numerarie, nonchè ai conti del capitale netto. (1)

(1) Si veda l'interessante schema di funzionamento del sistema d'azienda interpretato in termini di gestione monetaria ed economica di SUPERTI FURGA F., *Proposizioni per una teoria positiva del sistema d'impresa*, pag. 20.

Dice lo Zappa (2) «La costituzione sistematica delle variazioni di conto può anzitutto essere opportunamente studiata nella formazione tipica delle due grandi classi di conti, i conti numerari ed i conti di reddito, che, con la classe dei conti di capitale, compongono compiutamente il sistema del reddito» e aggiunge che «sono *originarie* le variazioni rilevate nei conti numerari e *derivate* le variazioni composte nei conti di reddito e nei conti di capitale».

5.2. I concetti generali di costo e di ricavo.

I conti di reddito identificano costi e ricavi. È evidente dunque che i costi ed i ricavi si definiscono, nel sistema del reddito, in termini di variazioni numerarie.

Non tutte le variazioni numerarie, però, generano costi e ricavi; ciò vale per le variazioni estranee alla gestione (apporti, rimborsi di capitale, distribuzioni di utili, ecc.). Si hanno poi variazioni numerarie che costituiscono permutazioni nell'ambito dei conti della prima serie (3).

Più precisamente sono *costi* le sole variazioni numerarie passive attinenti alla gestione e sono *ricavi* le sole variazioni numerarie attive attinenti alla gestione (4).

Il concetto di costo e di ricavo del sistema del reddito è un concetto generale. Ricorda la definizione generale di costo e di ricavo fornita dal sistema patrimoniale-corrente (5). È però, rispetto ad essa, più ristretta, negli stessi termini in cui il complesso degli elementi del numerario è più ristretto del complesso degli elementi del patrimonio.

(2) ZAPPA, *Il reddito*, pag. 338. La definizione ha destato notevoli perplessità per la sua strana formulazione che sembra elencare tre classi di conti dopo averne enunciate due.

(3) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 442.

(4) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 440. Dice l'Autore: «Per noi entrate e ricavi, uscite e costi non rivelano che aspetti diversi di quell'unico fenomeno che potrebbe dirsi — se anche qui antiche espressioni potessero piegarsi a nuovi significati — il divenire monetario della gestione. Gli accennati aspetti correlativi, manifestati dalla duplice classificazione propria della determinazione sistematica di conto, sono precisamente l'aspetto monetario e l'aspetto lucrativo di quelle grandezze che gli scambi monetari per cassa od a credito propongono alla rilevazione.

Entrata non è infatti che una variazione numeraria attiva, la quale, se è attinente alla gestione, misura un ricavo, tipico componente positivo di reddito. Uscita è una variazione passiva di valori numerari, la quale, quando è attinente alla gestione, misura tipicamente un costo, componente negativo di reddito».

(5) Cfr. *infra*, pag. 34.

Essendo il contenuto dei conti della prima serie più ampio nel sistema patrimoniale rispetto a quello del sistema del reddito, anche il contenuto della seconda serie, che si esprime in termini di variazione degli elementi della prima, non potrà che risultare più ristretto nel sistema in oggetto.

A fini puramente esemplificativi, potremmo paragonare il sistema del reddito ad un sistema patrimoniale a base limitata: si accoglierebbero nella serie originante i soli elementi *patrimoniali numerari*.

Se questa constatazione *oggettiva* può esserci utile per l'analisi comparata dei valori elaborati dai due sistemi, non possiamo, però, non sottolineare come questa visione «patrimonialistica» del sistema del reddito risulti completamente falsa in un contesto storico e rispetto alla formazione *teorica* del sistema che, come vedremo, parte da posizioni diametralmente opposte rispetto al sistema patrimoniale.

Da un punto di vista concreto, però, non possiamo non constatare come nel concetto di variazione patrimoniale siano certamente comprese tutte le variazioni numerarie. Tutti i costi e tutti i ricavi che sono tali nel sistema del reddito lo sono certamente anche nel sistema patrimoniale (corrente).

Avremo, viceversa, dei componenti di reddito nel sistema patrimoniale che non potranno essere definiti tali nel sistema del reddito: si tratterà delle variazioni patrimoniali attive e passive, attinenti alla gestione, negli elementi non numerari del patrimonio.

In termini brevi, mancano, nel sistema del reddito, i *ricavi in natura* (var. aumentative nelle rimanenze, produzioni per uso interno, prodotti destinati al reimpiego, prodotti distribuiti) ed i *costi in natura* (cali e deperimenti nelle materie, nei prodotti e nelle merci, oneri salariali sostenuti in natura, premi su obbligazioni pagati in natura, ecc.).

Naturalmente, la mancata identificazione dei costi e dei ricavi in natura non comporta sempre una diversa quantificazione del reddito d'impresa. Alla formazione del reddito contribuiscono valori alternativi, ricollegabili, per lo più, al concetto di costo sospeso, come vedremo tra breve.

Secondo lo Zappa vi sono fenomeni di impresa che le scritture sistematiche sono incapaci di rilevare; le imprese, mentre l'esercizio si svolge, *ignorano* tutta quella parte della gestione che si manifesta con scambi in natura e con *consumi dei prodotti tipici aziendali*. (Trattamento simile sogliono avere le prestazioni in natura a favore della manodopera: case operaie, trasporto di operai con mezzi propri, ecc. (6)).

(6) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 392.

I relativi costi in natura, dunque, vanno semplicemente omessi. Questa omissione non incide, generalmente, sulla quantificazione del reddito.

I cali, gli ammanchi e deperimenti, ad esempio, pesano egualmente sul reddito, in modo indiretto, tramite l'inserimento delle rimanenze che risultano oggettivamente inferiori (7).

La mancata rilevazione del reimpiego dei prodotti tipici aziendali viene compensata dalla omessa rilevazione del ricavo in natura correlato all'ottenimento dei prodotti destinati al reimpiego. Spieghiamo meglio questo punto con un esempio.

Si siano prodotti nell'esercizio 10.000 pezzi del prodotto A, di cui 9.000 siano stati venduti a 100 e 1.000 siano affluiti al magazzino. Si tratti del primo periodo di gestione, per cui le scorte iniziali sono nulle. I costi sostenuti per la produzione siano i seguenti:

Consumi di materie	200.000
Altri costi di produzione	400.000
Costi di distribuzione	80.000
Costi di amministrazione	140.000
Oneri finanziari ed imposte	10.000

Le ulteriori ipotesi accolte siano:

- rimanenza finale di materie = 0
- rimanenza finale di prodotti, valutata al costo industriale pieno = 60
- una parte dei prodotti — 50 unità — viene consumata nel periodo

Le registrazioni in partita doppia, nel sistema patrimoniale - corrente, sarebbero (nell'ipotesi dell'adozione dell'inventario permanente), le seguenti (8):

(7) È concorde il MASINI, *Economia delle imprese industriali e rilevazioni d'azienda*, pag. 280.

(8) Per l'inventario intermittente, invece, oltre alla solita registrazione per la vendita, si effettuerebbero in sede di integrazione-rettifica le seguenti due registrazioni:

d Prodotti	a Variazione nei prodotti	57.000	57.000
d Costi di amministrazione	a Ricavo di prodotti destinati al reimpiego	3.000	3.000

1. Per l'ottenimento dei prodotti

d. Prodotti	a Variazioni nei prodotti	600.000	600.000
-------------	---------------------------	---------	---------

2. Per la vendita dei prodotti

d. Cassa	a Ricavi di vendita prodotti	900.000	900.000
d. Variazione nei prodotti	a Prodotti	540.000	540.000

3. Per la destinazione dei prodotti al consumo

d. Variazione nei prodotti	a Ricavi dei prodotti destinati al reimpiego	3.000	3.000
----------------------------	--	-------	-------

4. Per il consumo

d. Costi di amministrazione (9)	a Prodotti	3.000	3.000
---------------------------------	------------	-------	-------

Il conto del risultato economico avrebbe, conseguentemente, il contenuto della Tavola n. 21 a).

Nel sistema del reddito, invece, sia il costo che il ricavo in natura vengono omessi. Questo, pur incidendo sulla valutazione del costo complessivo e particolare del periodo, non influisce sull'ammontare del reddito d'esercizio, come si può osservare dal conto del risultato economico della Tavola n. 21 b).

(9) Si accoglie l'ipotesi che il reimpiego avvenga nella sezione di amministrazione, ma altre soluzioni sono possibili.

Tavola n. 21 — *Rappresentazione dei Ricavi di prodotti destinati al reimpiego:*
a) — *Conto del risultato economico a costi e ricavi integrali della produzione.*

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO a costi e ricavi integrali della produzione			
Dare		Avere	
Consumi di materie	200.000	Ricavi di vendita	900.000
Altri costi di produz.	400.000	Var. nei prodotti	57.000
Costi di distribuzione	80.000	Ricavi di prodotti	
Costi di ammin.ne	143.000	destinati al reimpiego	3.000
Costi fin. ed imposte	10.000		
	833.000		960.000
Utile d'esercizio	127.000		
	960.000		960.000

Tavola n. 21 — *Rappresentazione dei Ricavi di prodotti destinati al reimpiego:*
b) — *Conto del risultato economico a costi, ricavi e rimanenze.*

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO a costi, ricavi e rimanenze			
Dare		Avere	
Rimanenze iniziali	—	Ricavi di vendita	900.000
Costi di acquisto materie	200.000	Rimanenze finali di prodotti	57.000
Altri costi di produzione	400.000		
Costi di distribuzione	80.000		
Costi di ammin.ne	140.000		
Costi fin. e imposte	10.000		
	830.000		957.000
Utile d'esercizio	127.000		
	957.000		957.000

In generale diremo che la determinazione del reddito non è influenzata dall'omessa rilevazione degli scambi in natura, quando si omettono contemporaneamente sia il costo che il ricavo. Un pagamento di salari in natura (con prodotti tipici aziendali), ad esempio, dovrebbe dar luogo ad una registrazione del seguente tipo:

d. Salari	a Prodotti distribuiti al personale
(C _n)	(R _n)

Affluendo entrambe le voci al conto del risultato economico è chiaro che la determinazione del reddito resta invariata, anche quando si rinunci a rappresentare questi valori, aderendo alla tesi che la rilevazione di questi fenomeni comporterebbe «una folla tale di supposizioni arbitrarie e tali inserzioni di stima tra i più certi componenti di reddito... da scemare spesso... l'efficacia di ogni produzione di risultato» (10).

La mancata rilevazione dell'accadimento influirà, invece, sul risultato, quando alla omessa rilevazione di un ricavo consegua la mancata rilevazione di una voce di riparto del reddito. Un esempio è fornito dal prelevamento di prodotti effettuato dal proprietario in conto utili, cosa frequente nelle imprese agricole.

In questo caso, il mancato inserimento del ricavo in natura non verrà neutralizzato dalla correlativa omissione del costo e quindi inciderà sul risultato del periodo, oltre che sulla corretta determinazione dei ricavi complessivi.

Constatiamolo con un esempio.

Vi sia stato — da parte di un imprenditore — un prelevamento di prodotti per consumo familiare valutabile in 7.500 unità. L'utile dell'impresa sia rappresentabile, nell'ipotesi della mancata rilevazione dell'accadimento, come nella Tavola n. 22

(10) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 386-387.

Facciamo notare, però, che sarebbe possibile inserire il ricavo in oggetto nella logica del sistema attribuendogli natura di *costo sospeso*. Bisognerebbe, però, rinunciare al sinonimo costo sospeso = rimanenza attiva. Ciò che è veramente difficile da interpretare in termini zappiani è, invece, il conseguente costo in natura.

Tavola n. 22 — *Influenza sulla determinazione del reddito della corretta ripresa contabile dei prelevamenti in natura del proprietario: un esempio concreto.*

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO			
Dare			Avere
.....
.....
Totale dare	103.250	Totale avere	118.500
Utile d'esercizio	15.250		
	118.500		118.500

Se avessimo proceduto a rilevare il fenomeno in oggetto, ci ritroveremmo, invece, con i valori delle Tavole n. 23 a) e n. 23 b).

Tavola n. 23 — *Influenza sulla determinazione del reddito della corretta ripresa contabile dei prelevamenti in natura del proprietario:*
a) la determinazione del reddito.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO			
Dare			Avere
.....
.....	.....	ricavo di prodotti prelevati dal proprietario	7.500
Totale dare	103.250	Totale avere	126.000
Utile d'esercizio	22.750		
	126.000		126.000

Tavola n. 23 — *Influenza sulla determinazione del reddito della corretta ripresa contabile dei prelevamenti in natura del proprietario:*
b) il riparto del reddito.

CONTO DEL RIPARTO DEL REDDITO			
Dare			Avere
Prelevamento in c/reddito	7.500	Utile del periodo	22.750
Utili da ripartire	15.250		
	22.750		22.750

Difficoltà creano al sistema del reddito anche le *permuta* di merci o di prestazioni (di servizi) (11). L'Autore lo ammette e non fornisce alcuna soluzione al problema.

5.3 Le ragioni della limitazione del contenuto della serie originante.

L'esclusione dalla serie originante dei valori non numerari poggia su una serie di argomentazioni, riconducibili, in estrema analisi, a due motivi fondamentali

1. la corretta, costante, non soggettiva misurazione dei costi e dei ricavi;
2. la particolare visione del capitale quale formazione a «posteriori» rispetto al reddito.

Prima di passare ad una particolareggiata disamina delle suddette motivazioni, ricordiamo qui il rilievo dato dallo Zappa alle *operazioni di scambio* quale presupposto fondamentale di ogni determinazione «sistematica»

(11) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 392.

dei risultati d'esercizio e la sua conseguente posizione rispetto alla rilevazione, in contabilità generale, dei fenomeni di *gestione interna*.

Sono, per l'Autore, fenomeni di gestione interna tutti quegli accadimenti che non si manifestano per mezzo di scambi con altre aziende (12) e che devono, conseguentemente, ricorrere, per la loro quantificazione, a *stime* più o meno complesse (13).

Ricordiamo che sono riconducibili a questa categoria di fenomeni, ad es., il passaggio delle materie in lavorazione e l'ottenimento dei prodotti. Lo Zappa nega l'opportunità di seguire in contabilità generale l'evoluzione delle consistenze delle materie e la formazione del costo del prodotto: sia perchè ritiene errata ogni impostazione che riconduca alla «immaginaria ipotesi della permanenza dell'inventario» (14), sia perchè ritiene ardua e

(12) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 386.

(13) Con riferimento all'esempio riepilogo nella Tav. 9, verranno quindi omesse tutte le rilevazioni attinenti ai costi ed ai ricavi in natura. Tra i molti elementi di costo e ricavo individuati in connessione a ciascuna fase del processo produttivo, il sistema in oggetto riconosce soltanto il primo (C_p) e l'ultimo (R_p). Per rendere omogenee le quantità confrontate è necessario inserire degli elementi di aggiustamento, che coincidono con le rimanenze, iniziali e finali dei fattori e dei prodotti.

Per completezza riportiamo il contenuto del conto del risultato economico, con riferimento al suddetto esempio e al sistema in oggetto.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO Struttura a costi, ricavi e rimanenze			
<u>Rimanenze iniziali attive</u>		<u>Ricavi d'esercizio</u>	
R.I. materie	20	Ricavo di vendita prodotti	140
R.I. prodotti	10		
<u>Costi d'esercizio</u>		<u>Rimanenze finali attive</u>	
Costo d'acquisto materie	100	R.F. materie	40
Salari	20	R.F. prodotti	32
Altri costi di produzione	10		
Totale dare	160	Totale avere	212
Utile lordo	52		
	212		212

(14) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 367. L'Autore elimina in poche righe la possibilità della tenuta dell'inventario permanente. Dichiarò testualmente: «A ben povera cosa si riduce la così detta teoria dell'inventario permanente. Ma difficilmente si potrebbero costringere in ristretta nozione così perspicua, errori tanto volgari».

non ragionata la determinazione, nell'ambito della contabilità generale, dei costi particolari di prodotto.

Gli elementi di costo sono tra di loro complementari. La contabilità generale deve riproporre oggettivamente i sistemi di correlazioni tra i valori e non procedere, invece, sulla via di simulate ed astratte contrapposizioni (15).

È futile, pertanto, qualsiasi ricerca di determinazione dei risultati lordi propri di particolari prodotti o di singole merci; e non solo perchè il costo del particolare prodotto non è determinabile per la complementarità del complesso dei costi, ma perchè i ricavi stessi sono, a loro volta, strettamente coordinati e variabilmente correlati ai costi.

Il riferimento alla fatuità delle rilevazioni ed alle *inattendibili determinazioni* condotte dal sistema patrimoniale classico è evidente. Respinti o ridimensionati così i contributi positivi legati alla rilevazione della gestione interna, che l'Autore intende abbandonare, viene, invece, sottolineata la funzione fondamentale dello scambio e della moneta numeraria che vi è strumento (16).

Lo scambio inizia e conclude la produzione d'impresa e il «lucro che muove le imprese alla produzione ed agli scambi ad essa indissolubilmente avvinti, ritrova appunto negli scambi monetari mezzo efficace di attendibile determinazione» (17).

A questo punto ci sembra di aver delineato sufficientemente i motivi di rigetto del sistema patrimoniale-classico; nel contempo si incominciano a intravedere le motivazioni della direzione presa dall'Autore: andiamo ad esaminarle più compiutamente.

5.3.1. La maggiore attendibilità dei costi e ricavi misurati da variazioni numerarie.

I costi ed i ricavi si definiscono in termini di variazioni dei conti della prima serie. Se i valori contenuti nella prima serie sono valori di sicura e

(15) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 162.

(16) «...gli scambi monetari e la funzione in essi e per essi assunta dalla moneta numeraria, consentono la rilevazione di quelle variazioni numerarie che sono presupposto e fondamento di ogni determinazione sistematica di risultati d'esercizio» (ZAPPA, *op. cit.*, pag. 399). Cfr. anche MASINI, *Il sistema dei valori d'azienda*, pag. 3.

(17) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 398.

costante espressione, valori numerabili nel senso più proprio del termine, cioè tali da essere essi stessi (18) «espressione di relazione tra quantità di monete e conseguentemente indipendenti dall'apprezzamento personale di coloro che procedono alla loro rilevazione», è evidente che anche le loro variazioni non potranno che essere sicure e di costante espressione.

Per contro, il valore degli elementi patrimoniali non numerari, è un valore di *stima*, quindi un valore soggettivo. La misurazione della variazione intervenuta in un conto siffatto non potrebbe che essere, a sua volta, dipendente dall'apprezzamento personale di chi procede alla rilevazione. Il costo generato dalla variazione di un elemento patrimoniale non numerario sarebbe, quindi, una misura stimata di una variazione intervenuta in un fondo di valore a sua volta stimato.

I valori originanti devono essere valori certi. Se andiamo a verificare l'effettivo contenuto della prima serie di conti, però, ci accorgiamo che non tutti i valori presentano il medesimo grado di certezza o di oggettività. Conseguentemente l'Autore suddivide i valori numerari in tre categorie:

- a) valori numerari certi
- b) valori numerari assimilati
- c) valori numerari presunti.

- a) Sono valori numerari certi i valori riferentisi al contante. Corrispondentemente sono variazioni numerarie certe «le variazioni delle monete di conto (che) hanno espressione sicura che permane inalterata nel mutare dei tempi e dei luoghi e che non può essere oggetto di dirette rettificazioni» (19).
- b) Il credito, però, è strumento secondario della moneta numeraria, negli scambi. Tramite suo la prestazione monetaria viene differita, ma non annullata.

Nelle rilevazioni di contabilità generale si estende, quindi, anche ai crediti di funzionamento la qualifica di «valore originario nei riguardi della determinazione dei componenti tipici di reddito» (20). I valori in oggetto assomigliano ai valori numerari certi perchè «le loro variazioni

(18) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 201.

(19) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 399.

(20) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 405.

tipiche si determinano con quel procedimento della numerazione che già abbiamo visto applicato, come vera e propria determinazione di quantità, nei conti di cassa» (21).

Differiscono, però, da essi, per quanto attiene alla certezza dei valori: «all'origine numeraria assimilata risalgono non poche rettificazioni dei componenti di reddito» (22).

Onde ricondurli alla nozione di valore numerario, pur distinguendoli opportunamente, lo Zappa decide di denominare questa categoria valori numerari *assimilati*.

- c) Una terza categoria di valori è denominata valori numerari presunti. Qui il grado di certezza è ancora più labile. I valori in oggetto rappresentano la futura formazione numeraria, a volte soltanto la *probabile* futura formazione numeraria. Sono chiaramente valori di stima e tali non potranno che essere le loro variazioni. Tratteremo di questi valori più compiutamente in seguito. Per ora concludiamo con le parole stesse dell'Autore (23): «Malauguratamente per la semplicità di sua formazione e per la facilità di suo conoscenza, il sistema del reddito non è un tutto compiuto nel quale non appaiano note discordanti».

Logica conseguenza della su esposta tripartizione dei valori numerari è che anche i costi ed i ricavi, in quanto espressione delle variazioni delle suddette quantità, potranno essere:

- a) costi e ricavi certi
- b) costi e ricavi assimilati
- c) costi e ricavi presunti.

La diversa origine dei componenti di reddito non comporta necessariamente una distinta rilevazione in conto. Costi d'acquisto in contanti o a credito derivano da variazioni certe e assimilate, rispettivamente. Entrambi affluiscono, però, nel medesimo conto. Anche i ratei di interessi attivi o passivi (ricavi e costi presunti) non si rilevano in conti distinti, rispetto agli interessi derivanti da variazioni certe o assimilate. Un tanto secondo lo Zappa.

(21) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 405.

(22) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 339.

(23) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 443.

5.3.2. La formazione del capitale quale *posterius* rispetto al reddito.

L'esclusione degli elementi non numerari dalla serie originante si basa anche su un'ulteriore considerazione, tipicamente e profondamente legata alla concezione del capitale dell'Autore del sistema in oggetto.

Abbiamo sinora definito il reddito in termini di capitale. Reddito era l'eccedenza (o la variazione) del capitale finale rispetto a quello iniziale, fatti salvi eventuali apporti, rimborsi, ecc.

Questa definizione comporta una successione logica: prima c'è il capitale; la sua variazione determina e misura il reddito. Questa concezione si presta perfettamente alla logica del sistema patrimoniale che a ciascun elemento del complesso patrimoniale accende un conto e che scinde la variazione complessiva d'esercizio (reddito) in tante variazioni elementari (componenti di reddito).

Il nostro Autore rovescia i termini della successione: *il capitale è un posterius rispetto al reddito*.

Il capitale sorge come logico corollario e necessaria conseguenza della determinazione del reddito (24). Non è il reddito quindi che scaturisce dalla variazione del patrimonio, ma è il capitale che scaturisce dalla necessità di correlare i costi ed i ricavi nel processo di determinazione del reddito.

Essendo questo un punto cardine nella logica del sistema, vediamo di affrontarlo in modo graduale.

1. Il capitale è un fondo astratto di valori. Questo sta a significare che va concepito astraendo dall'identità dei suoi componenti.

D'altro canto, esso può rilevarsi come aggregato di valori determinati. Ma, in questo caso, esso deve considerarsi «come un insieme di parti interdipendenti, o, meglio, complementari, che nei riguardi economici può avere, anzi ha necessariamente, un valore diverso da quello che potrebbe risultare da valori attribuiti ai singoli elementi. La riunione di tanti disparati elementi non è allora unicamente la somma delle parti, ma è piuttosto l'unità di esse costituita in complesso economico» (25).

Conseguentemente l'attribuzione di valori autonomi ai singoli elementi del capitale, ricercandone presunti valori attuali — o comunque più o

(24) Si veda anche l'interessante analisi condotta da MAZZA G. in *Problemi di assitologia aziendale*, pag. 252 e segg.

(25) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 58.

meno veri — non può che ritenersi antieconomica, giacché «antieconomica è, agli effetti della valutazione, la scissione del patrimonio negli elementi che lo costituiscono». «I beni capitali debbono considerarsi come interdipendenti: essi sono beni complementari o coordinati, perché gli uni agli altri congiunti, presentano una utilità correlativa» (26).

2. Oltre che in questo aspetto strettamente contabile, il capitale può essere considerato anche come entità o complesso economico.

È in questa accezione che appare più evidente il rovesciamento dei rapporti tra reddito e capitale.

Un investimento d'impresa non ha valore se non produce reddito; a parità di investimento due aziende avranno valore economico diverso, a seconda della loro redditività. Ma, lasciamo la parola allo Zappa (27): «La nozione del capitale come complesso economico si oppone forse specialmente alla credenza, dominante nell'uso comune, che nel reddito vede un flusso di «ricchezza» che si diparte dal capitale. Il reddito quasi apparirebbe come il necessario frutto materiale di una forza produttiva preesistente, il capitale, che a sua volta non sarebbe che uno strumento materiale di produzione.

La nozione che non ha senso economico, è forse corretta se riferita ai fenomeni della produzione materiale e della produzione tecnica: la gallina fa le uova, l'albero produce le frutta, le macchine trasformano le materie in prodotti; la nave trasporta il carico, ecc. Queste nozioni non hanno significato se si applicano alla costituzione economica dei capitali e dei redditi, se si applicano alla formazione economica dei valori. Le uova, le frutta non valgono sul mercato in quanto gallina ed albero hanno un dato valore; ma gallina ed albero, come investimenti produttivi, valgono in quanto uova e frutta consentono un dato guadagno. Le macchine di un'impresa manifattrice non hanno valore, come immobilizzazioni, che in quanto trasformano date materie con profitto; la nave in quanto guadagna noli, superiori alle spese di navigazione».

3. La determinazione del valore economico del capitale non trova inserimento nelle rilevazioni di contabilità generale, tranne che in ipotesi eccezionali (28).

(26) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 117.

(27) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 77.

(28) Trattasi di casi di contabilità delle gestioni straordinarie (fusioni, trasformazioni, ecc.).

La formazione del capitale come *posterius* rispetto al reddito viene riflessa anche nella formazione contabile dei valori del sistema in oggetto. Potremo così constatare, come per effetto della determinazione del reddito verranno a costituirsi tutti quegli elementi non numerari, che nel sistema precedentemente esaminato preesistevano.

Una prima approssimazione al sistema può essere fatta con riferimento al reddito totale.

4. Ipotezzando un'azienda «X», che inizi la propria attività al tempo t_0 con un capitale iniziale numerario N_I e cessi la propria attività al tempo t_x con un capitale numerario N_F , definiremo il reddito totale $N_F - N_I$, sempreché non si sia proceduto, nel periodo, a prelevamento di reddito, a nuovi apporti o a rimborsi di capitale.

Il reddito è interamente espresso e costituito da valori numerari (29); non sorge, rispetto alla sua determinazione, alcuna necessità di stima. Nel periodo tra t_0 e t_x sono state acquistate materie, le stesse sono state trasformate in prodotti, si è acquistata tutta l'attrezzatura produttiva necessaria ecc. Tutti questi elementi, questi beni, non si presentano alla nostra attenzione nella loro entità fisica, quali elementi patrimoniali da valutare: di loro rimane traccia unicamente in termini di costi sostenuti per il loro approvvigionamento.

Ma l'impresa non può certamente attendere di cessare la propria attività per determinare il reddito.

Succede, così, che il reddito totale viene forzatamente scisso in reddito di periodo e queste determinazioni periodiche comportano delle evidenti complicazioni. Vediamone un esempio con riferimento alla nostra ipotetica azienda.

Abbiamo l'impresa «X» acquistata in «a» un'attrezzatura produttiva totalmente utilizzata in «b».

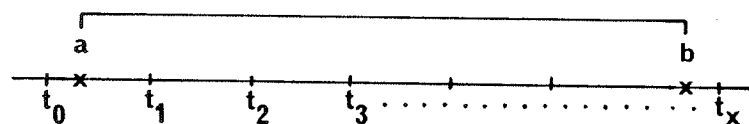


Fig. 3

(29) Cfr. ZAPPA, *op. cit.*, pag. 403, 301.

Rispetto alla determinazione del reddito totale del periodo $t_0 - t_x$, l'incidenza dell'attrezzatura si presenta in termini di costo d'acquisto di un fattore produttivo da contrapporre al complesso dei ricavi del periodo. Se ci poniamo in uno qualsiasi dei periodi intermedi, ($t_1, t_2 \dots$), vediamo, invece, come l'attrezzatura assuma termini oggettivi, fisici. Ci ritroviamo con un bene funzionante ed in funzionamento, al quale andrà attribuito un certo valore. O, meglio, l'attrezzatura non trova in questo solo esercizio tutti i correlativi ricavi, che sono distribuiti tra tutto il periodo $t_0 - t_x$: dovremo conseguentemente *sospendere* dalla formazione del reddito la parte di costo che non ha trovato il relativo ricavo.

Il *principio della sospensione* rappresenta il mezzo tecnico fondamentale mediante il quale dal fluire del reddito si cristallizza la formazione del capitale.

5.4. La sospensione dei costi e dei ricavi.

L'attuazione del processo produttivo è contraddistinta da fasi successive, racchiuse, come in una parentesi, da operazioni di scambio.

Astraendo dall'ipotesi di eventuali scambi in natura, diremo che il circuito *numerario* parte dalle *uscite* connesse agli acquisti dei fattori produttivi per concludersi con le *entrate* relative alla vendita dei prodotti.

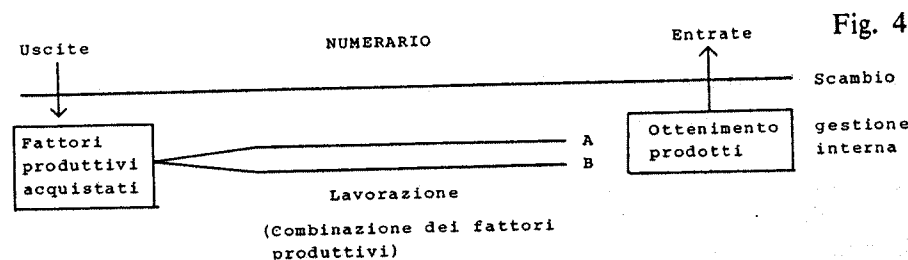


Fig. 4

Il senso del circuito varia in casi particolari, tutti ricollegabili a forme di pagamento anticipato (30).

(30) L'inversione del circuito è, invece, «costituzionale» nelle imprese di assicurazione.

Il reddito, nel sistema che stiamo esponendo, si determina mediante la contrapposizione del complesso delle variazioni intervenute nel settore numerario, mentre sono considerate contabilmente irrilevanti tutte le operazioni descritte al di sotto della linea dello scambio.

Durante lo svolgersi della gestione i costi ed i ricavi si susseguono in modo continuo, complesso ed indistinto.

Per determinare correttamente il reddito d'esercizio, però, si ha bisogno di contrapporre soltanto elementi di reddito correlati. «Dato che non tutti i costi sostenuti nell'esercizio abbiano in esso ritrovato i correlativi ricavi, e che non a tutti i ricavi primamente conseguiti abbiano nell'esercizio corrisposto i correlativi costi, sorgerà alla fine dell'esercizio la necessità di scernere, tra i costi ed i ricavi che durante l'esercizio si sono venuti affermando, quelli che debbono concorrere come immediati componenti alla formazione del reddito di quello stesso esercizio, e quegli altri che dovranno concorrere alla formazione di redditi venturi perchè attendono il futuro manifestarsi della variazione correlativa» (31).

Supponiamo di aver acquistato in «a» q. 10 di merci al prezzo di 10; le medesime merci siano vendute 5 in «b» e 5 in «c» al prezzo di 12.

C	R	R
a	b	c
100	60	60

Fig. 5

La rappresentazione del risultato dell'operazione rispecchierebbe il contenuto della Tavola n. 24.

Se si interrompe il normale fluire dei costi e dei ricavi, e si decide di fissare la chiusura del periodo amministrativo tra b e c, la determinazione del risultato si complica: non tutte le 100 unità di costo hanno trovato nell'esercizio il correlativo ricavo.

Si tratterà di *sospendere* dalla formazione del risultato la parte di costo relativa.

(31) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 341.

Tavola n. 24 — Rappresentazione della formazione del risultato di un'operazione mercantile: ipotesi generale.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO			
Dare			Avere
.....
Costo d'acquisto merci (C)	100	Ricavi di vendita merci (R)	120
.....

La rappresentazione del risultato dell'operazione sarà, allora, quella riportata nella Tavola n. 25.

Tavola n. 25 — Rappresentazione della formazione del risultato di un'operazione mercantile situata a cavallo di due periodi amministrativi.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO			
Dare			Avere
.....
Costo d'acquisto merci	100	Ricavi di vendita merci	60
.....
		Rimanenza finale di merci	50

La necessità di determinare il risultato di periodo ha scorporato un elemento del patrimonio che altrimenti non si sarebbe mai presentato alla nostra attenzione.

Il contenuto della seconda serie di conti si amplia con l'inserimento delle categorie dei *costi sospesi* e dei *ricavi sospesi*. «I costi che come variazioni d'esercizio sono componenti negativi di reddito, sono come valori sospesi finali componenti positivi di reddito ed elementi patrimoniali attivi. I ricavi che come variazioni d'esercizio sono componenti positivi di reddito, come valori sospesi finali sono componenti negativi di reddito ed elementi patrimoniali passivi» (32).

5.4.1. La sospensione dei costi dei beni a fecondità semplice.

L'analisi condotta con riferimento alle merci può riproporsi in termini assolutamente analoghi per le materie e per i titoli. Per quanto concerne i prodotti, finiti o semilavorati, sorgerà un problema connesso all'individuazione dei costi da sospendere.

Nel caso delle merci, materie e titoli esiste — o è individuabile — nella sezione dare del conto economico il costo da sospendere (si tratterà del costo d'acquisto). Si parla in questo caso di sospensione *distinta* del costo.

Per i semilavorati ed i prodotti, invece, la sospensione non può che avvenire in modo *indistinto*, per il complesso dei costi sostenuti. Si rinvia, cioè, «ai futuri esercizi indistintamente le future quote di costi rilevati, d'acquisto o supplementari, speciali o generali, certi o congetturali, mediante l'inserzione tra i componenti del reddito dei valori attribuiti statisticamente (fuori contabilità generale NdA) alle rimanenze» (33).

Alla chiusura del periodo amministrativo non si presenta il problema di valutare le scorte finali, ma sorge il problema di «scernere tra i valori rilevati in un dato esercizio quelli che ad esso si vogliono imputare e quelli che si dovranno applicare agli esercizi futuri» (34). La valutazione delle rimanenze «è il mezzo spesso più efficace, che si deve attuare per scindere tra due

(32) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 342. Si legga in proposito in DE MINICO-AMODEO, *Saggi di economia delle aziende*, pag. 136: «Il valore delle zone non numerarie attive del capitale assolve a due uffici: il primo consiste nel rappresentare una parte dell'attivo del capitale riferito a un certo istante, *compito statico*; il secondo ufficio consiste nel rappresentare oneri di esercizi futuri, e precisamente di quegli esercizi, in cui le utilità corrispondenti a quei valori scompariranno o per aver contribuito a formazione indistinta di ricavi o per qualsiasi altra causa che abbia annullato la economicità del servizio sottostante al costo: *compito dinamico*».

(33) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 497.

(34) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 498.

esercizi i risultati di operazioni non giunte a intera perfezione» (35). Non è indispensabile conoscere o individuare esattamente i costi da sospendere (36), non è la corretta determinazione del costo che interessa, ma soltanto l'opportuna individuazione del reddito.

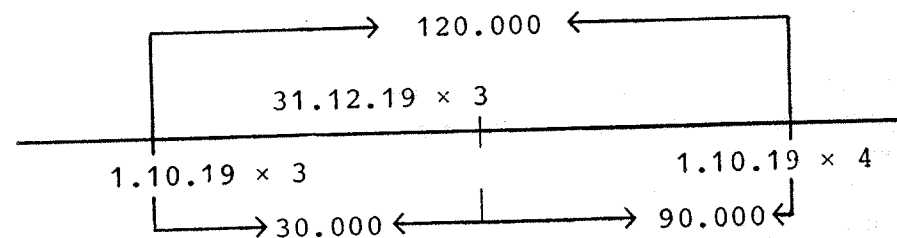
Si possono comunque individuare dei limiti ai valori da attribuire: le rimanenze «debbono in genere stimarsi ad un valore che ha i suoi limiti nei costi e nei presunti ricavi, ma che può definirsi solo nel caso concreto in relazione a molteplici e mutevoli circostanze di impresa e di mercato» (37).

A questo punto, però, va precisato che mentre la definizione di costo sospeso è pertinente, quando si valutino le scorte di prodotti al costo, essa diventa imprecisa quando si valutino al ricavo. Si sospenderebbe, in questo caso, dai costi imputati in dare anche una quota di profitto anticipato.

5.4.2 La sospensione dei costi di servizi.

Si paghi durante l'esercizio 19×3 un fitto passivo di 120.000 relativo ad un anno di locazione

Fig. 6



(35) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 504.

(36) Dice lo Zappa: «La speciale conoscenza dei costi e dei ricavi particolari, o di processo produttivo o di gruppo, infatti, non è necessaria quando si voglia determinare il reddito d'esercizio, perchè sugli uni o sugli altri debba cadere la elezione come su convenienti valori di bilancio. La conoscenza è invece necessaria perchè in generale quei valori segnano i limiti estremi entro i quali dovrà determinarsi la grandezza di bilancio» (pag. 504).

(37) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 506.

Il costo pagato si riferisce a servizi resi in un tempo più lungo rispetto al periodo amministrativo considerato. Va quindi sospesa la parte di costo da correlare ai servizi futuri (90.000).

Il costo dei servizi sospesi così individuato si denomina risconto attivo e partecipa alla rappresentazione del reddito nel modo indicato dalla Tav. n. 26.

Tavola n. 26 — Rappresentazione della sospensione dei costi di servizi.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO			
Dare			Avere
<u>Costi d'esercizio</u>		<u>Ricavi d'esercizio</u>	
.....
Fitti passivi	120.000		
.....	.....	<u>Rimanenze finali attive</u>	
	
		Risconti attivi	90.000

Notiamo che l'incidenza sul reddito è sempre pari alla sola quota di competenza (o consumo) dei servizi nel periodo (30.000). La sua determinazione è però indiretta.

L'identificazione terminologica — costi sospesi = rimanenze finali — è tipicamente zappiana (38).

Ci piace sottolineare la coincidenza teorica per cui i risconti attivi rappresentano proprio le rimanenze di crediti di servizi. Questa concezione, però, non è attribuibile allo Zappa che si riferiva ai risconti come a valori sospesi «non raramente denominati *attività di natura contabile*, talora *quasi attività* o *attività fittizie* o *attività di comodo*» (39).

(38) Cfr. anche DE MINICO-AMODEO, *op. cit.*, pag. 135.

(39) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 493.

5.4.3 La sospensione dei costi dei beni a fecondità ripetuta.

I valori accesi alle immobilizzazioni «possono includersi nella ampia classe dei conti del reddito, pur costituendo in essa, ove si amino le distinzioni, un gruppo segnato da particolari aspetti...» (40).

I particolari aspetti sono connessi alla comune prassi di non inserire le rimanenze iniziali e finali dei capitali fissi nel conto del risultato economico, ma di fare partecipare alla formazione del reddito la sola differenza, denominata quota di ammortamento. Ciò non toglie che, nella logica del sistema, il comportamento dei beni a fecondità ripetuta segua esattamente lo schema indicato per le precedenti categorie di valori.

Si supponga acquistato nel 19×3 un macchinario, utilizzabile in modo costante durante un periodo di 8 anni, per 40.000 unità.

Il valore finale del macchinario nel 19×4 è conseguentemente di 35.000 unità e di 30.000 unità nel 19×5.

La partecipazione alla formazione del reddito dei due periodi (5.000 unità) potrebbe avvenire mediante la sospensione del costo, come raffigurato nelle Tavole n. 27 a) e n. 27 b).

I beni a fecondità ripetuta verrebbero così ad essere rappresentati, nello Stato patrimoniale, al loro valore residuale (valore contabile).

Lo Zappa rilevava come questo procedimento fosse contrario alle esigenze ed alle costumanze della pratica contabile, (attualmente esso sarebbe contrario al preciso disposto del c.c. - artt. 2424-2425) che usava inserire nel dare dello stato patrimoniale il valore originario del costo ed in avere il fondo ammortamento riflettente il complesso dei consumi degli esercizi.

Di conseguenza, nella pratica attuazione, il sistema fa partecipare alla formazione del reddito il solo consumo periodico dei capitali fissi pari alle differenze tra costo d'acquisto e rimanenza finale, o più in generale, tra rimanenza iniziale e rimanenza finale (nel nostro esempio 5.000).

Anche se ci sono ragioni che «fanno apparire superflua l'iscrizione delle rimanenze immobilizzate tra i caratteristici componenti negativi e positivi del reddito, esse non ne possono mutare la originaria natura» (41).

(40) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 522.

(41) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 522.

Tavola n. 27 — Rappresentazione della sospensione dei costi dei beni a facondità ripetuta:

a) — nell'anno d'acquisto.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO esercizio 19 x 3			
Dare		Avere	
2. <u>Costi d'esercizio</u>		2. <u>Ricavi d'esercizio</u>	
.....
Costo d'acquisto macchinario	40.000		
		3. <u>Rimanenze finali attive</u>	
	
		Macchinari	35.000

Tavola n. 27 — Rappresentazione della sospensione dei costi dei beni a fecondità ripetuta:

b) — nell'anno successivo.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO Esercizio 19 x 4			
Dare		Avere	
1. <u>Rimanenze iniziali attive</u>			
.....		
Macchinari	35.000		
2. <u>Costi d'esercizio</u>		2. <u>Ricavi d'esercizio</u>	
.....
		3. <u>Rimanenze finali attive</u>	
	
		Macchinari	30.000

5.4.4. La sospensione dei ricavi.

L'analisi della sospensione dei ricavi riflette quella della sospensione dei costi di servizi.

Riprendendo il medesimo esempio, con riferimento però ad un fitto incassato, rappresentiamo nella Tavola n. 28 la partecipazione alla formazione del reddito del ricavo di fitti attivi e del ricavo finale sospeso.

Tavola n. 28 — Rappresentazione della sospensione dei ricavi.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO			
Dare		Avere	
2. <u>Costi d'esercizio</u>		2. <u>Ricavi d'esercizio</u>	
.....
.....
		Fitti attivi	120.000
3. <u>Rimanenze finali passive</u>			
Risconti passivi	90.000		

Anche in questo caso l'individuazione del ricavo di competenza del periodo (30.000) avviene in modo indiretto, mediante la contrapposizione dell'intera variazione e della quota sospesa.

Sottoliniamo che anche qui il risconto passivo si inserisce bene nel concetto di rimanenza finale passiva, individuando una rimanenza di debiti di servizi da rendere. Questa definizione, però, non è zappiana.

Le rimanenze finali passive non si riferiscono soltanto ai risconti passivi ma contengono, più in generale, la quota sospesa di tutti i ricavi anticipati. «Per i ricavi, però gli esempi non occorrono tanto frequentemente come per

i costi... Casi non rari di ricavi differiti si hanno nelle imprese di servizi, per gli abbonamenti esatti in via anticipata» (42).

5.5 Le variazioni nei valori presunti.

Il complesso calcolo del reddito d'esercizio non avviene solo con il concorso di operazioni di *rettifica*, o di sospensione di costi e di ricavi, ma anche con operazioni di *integrazione*.

Dette operazioni riflettono determinazioni prospettiche nella composizione dei bilanci; gli elementi del patrimonio non concernono solo attività e passività attuali, ma anche aspettative, attive o negative. Tali valori, con le relative variazioni, vengono inseriti in contabilità generale solo alla fine del periodo amministrativo (43).

Il loro è un valore di stima; mal si addice quindi a questi valori il termine numerario. Tuttavia, dice lo Zappa, «quando l'evento presunto si verifica, e si effettua la spesa numeraria certa o assimilata, o si consegue l'entrata, ecco rendersi evidente l'interdipendenza delle variazioni di ogni fatta che il sistema compone ad unità quasi parte di un tutto, ecco ancora apparire come le variazioni di conto nelle vicendevoli relazioni e nelle reciproche dipendenze ritrovino compimento necessario e molteplicità di logico significato» (44).

Le variazioni nei valori numerari presunti generano *costi presunti* e *ricavi presunti* che integrano, a fine periodo, i costi ed i ricavi d'esercizio derivanti da variazioni certe ed assimilate. Lo schema tipico di registrazione è il seguente:

d Costo presunto	a Variazione del valore numerario presunto
------------------	--

oppure

d Variazione nel valore numerario presunto	a Ricavo presunto
--	-------------------

Esempi di registrazioni che riflettono lo schema sono:

(42) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 495

(43) Fanno eccezione i valori e le variazioni numerarie presunte relative a moneta non di conto.

(44) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 445.

d Manutenzioni e riparazioni	a Fondo man. e riparaz.
d Imposte e tasse	a Fondo imposte e tasse
d Fitti passivi	a Ratei passivi
oppure	
d Ratei attivi	a Interessi attivi

La quota di costo presunto — quando esiste già attivata in contabilità la voce elementare — non viene rilevata autonomamente, ma si aggiunge alle variazioni di conto certe o assimilate.

Ricordiamo che le registrazioni delle operazioni in oggetto sono eguali in tutti i sistemi contabili. Varia, naturalmente, la loro interpretazione: presso taluni il conto «imposte e tasse» conterrà il costo generato dalle variazioni patrimoniali passive nel conto Fondo imposte e tasse; presso altri, il costo generato dalle variazioni del patrimonio netto; oppure, come nel nostro caso, il costo generato dalle variazioni numerarie passive presunte.

Le categorie fondamentali di valori presunti sono, secondo lo Zappa, le seguenti:

- i fondi rischi;
- le «spese future»;
- i ratei;
- i valori numerari presunti relativi a moneta non di conto.

Le prime tre categorie individuano tutte previsioni di spese inerenti operazioni in corso. La suddivisione riflette gradi diversi di incertezza: maggiore sui fondi rischi, minore nelle spese future. La determinazione è in tutto certa nei ratei, sebbene anch'essi riflettano fenomeni futuri.

I crediti e debiti in moneta non di conto sogliono essere espressi in moneta di conto sulla base di cambi presunti. Le loro variazioni generano conseguentemente componenti di reddito presunti. Le successive differenze rispetto ai cambi reali «sogliono tenersi in evidenza in conti particolari — differenza di cambio, perdite ed utili di cambio, ecc. — ma sono in fatto corre-

zioni dei costi e dei ricavi correlativi alle variazioni numerarie presunte primamente determinate» (45).

5.6. La sintesi contabile della formazione del reddito.

L'analisi sinora condotta ci ha portato all'individuazione di quattro fondamentali raggruppamenti di valori, nell'ambito del conto del risultato economico.

Dare: Costi d'esercizio
Rimanenze finali passive

Avere: Ricavi d'esercizio
Rimanenze finali attive.

Nel raggruppamento dei **COSTI D'ESERCIZIO** troviamo inserite tutte le voci di costo relative alle variazioni numerarie complessive del periodo. Ad eccezione delle quote relative ai movimenti nei valori presunti, testè esaminati, tutti i costi in oggetto sorgono *durante l'esercizio*. Altrettanto vale per il raggruppamento dei **RICAVI D'ESERCIZIO**.

L'inserimento delle **RIMANENZE FINALI**, sia attive che passive, avviene mediante opportune registrazioni di *fine periodo*, allo scopo di sospendere le quote di costi e di ricavi correlate alle variazioni degli esercizi futuri.

5.6.1 L'ipotesi generale.

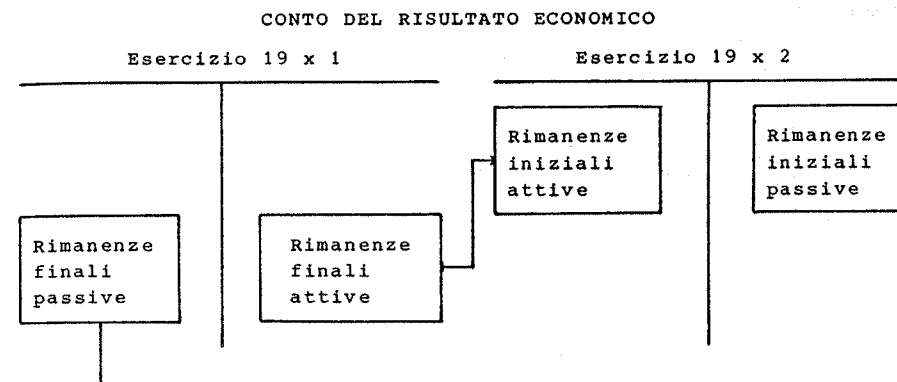
L'analisi fatta riflette un'ipotesi semplificatrice: che si tratti del primo periodo di gestione.

L'ipotesi generale dovrà sistemare anche le rimanenze finali, attive e passive, degli esercizi precedenti.

(45) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 456.

I conti sospesi dalla formazione del reddito del periodo 19×1 , diventano automaticamente di competenza del periodo 19×2 . Ci saranno, quindi,

Fig. 7



costi e ricavi sospesi finali ed iniziali, rimanenze attive e passive iniziali e finali. Esiste uno strutturale collegamento tra conti economici di successivi periodi che è rappresentato dalla figura 7.

Tavola n. 29 — Schema fondamentale del Conto del risultato economico nella struttura a costi, ricavi e rimanenze.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO	
Dare	Avere
1. <u>Rimanenze iniziali attive</u>	1. <u>Rimanenze iniziali passive</u>
2. <u>Costi d'esercizio</u>	2. <u>Ricavi d'esercizio</u>
3. <u>Rimanenze finali passive</u>	3. <u>Rimanenze finali attive</u>

to per diretta sin-
i raggruppamenti

ltato economico a

elementi positivi e
mentali individuati.
mente corretto, al-
rappresentano ele-

el loro contenuto è

versa, in particolare
i particolari (47).

o essere a funziona-
e la contrapposizio-
ivi e negativi di red-
icavi lordi e risultati
dei conti a particola-
alla composizione di

uttura del conto del risultato
gioneria Generale delle Im-
to diffusamente.
onenti positivi e negativi di
zione sulle coordinazioni si-
za incertezze, per ogni grup-
relativo gruppo di autonomi

Tavola n. 30 — Schema analitico del contenuto teorico del Conto del risultato economico a costi, ricavi e rimanenze.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO esercizio 19 x 1	
Dare	Avere
<p>1. <u>Costi sospesi nell'esercizio 19x0</u></p> <ul style="list-style-type: none">- di beni- di servizi	<p>1. <u>Ricavi sospesi nell'esercizio 19x0</u></p> <ul style="list-style-type: none">- di servizi- di prestazioni pluriennali
<p>2. <u>Costi d'esercizio</u></p> <p>variazioni numerarie (a) certe → costi certi passive attinenti al (b) assimilate → costi assimilati la gestione . . . (c) presunte → costi presunti</p>	<p>2. <u>Ricavi d'esercizio</u></p> <p>variazioni numerarie (a) certe → ricavi certi attive attinenti al (b) assimilate → ricavi assimilati la gestione . . . (c) presunte → ricavi presunti</p>
<p>3. <u>Ricavi d'esercizio 19x1 sospesi</u></p> <ul style="list-style-type: none">- di servizi- di prestazioni pluriennali	<p>3. <u>Costi d'esercizio 19x1 sospesi</u></p> <ul style="list-style-type: none">- di beni- di servizi

Il contenuto del conto del risultato economico ottenuto per diretta sintesi dei valori elaborati dal sistema in oggetto rispecchierà i raggruppamenti fondamentali rappresentati nella Tavola n. 29.

5.6.2. *La natura dei valori contenuti nel conto del risultato economico a costi, ricavi e rimanenze.*

5.6.2. - A. *Il contenuto teorico.*

Ci soffermeremo ora a considerare la natura degli elementi positivi e negativi di reddito compresi nei raggruppamenti fondamentali individuati. L'analisi procederà dall'esposizione del contenuto teoricamente corretto, alla enucleazione dei valori che, rispetto a tale contenuto, rappresentano elementi di degrado (46).

La natura contabile dei raggruppamenti e l'analisi del loro contenuto è riportata nella Tavola n. 30.

La logica del sistema esclude valori aventi natura diversa, in particolare lo Zappa rigetta le compensazioni di costi e di ricavi particolari (47).

I conti, con eccezione di quelli numerari, dovrebbero essere a funzionamento unifase. Così operando si renderebbe impossibile la contrapposizione, in un solo conto, di limitati gruppi di elementi positivi e negativi di reddito. «La necessità frequente di conoscere costi primi, ricavi lordi e risultati lordi — sovente addotta per comprovare l'opportunità dei conti a particolari costi e ricavi correlativi — non deve dunque indurre alla composizione di

(46) Il termine di degrado, o, più in generale, di degradazione della struttura del conto del risultato economico a costi, ricavi e rimanenze, è tratto dall'AMODEO (*Ragioneria Generale delle Imprese*, pag. 538 e segg.) che su questo argomento si è soffermato diffusamente.

(47) «La contrapposizione in un solo conto di limitati gruppi di componenti positivi e negativi di reddito, trae origine da ciò, che, dimenticando ogni più semplice nozione sulle coordinazioni simultanee e successive d'impresa, si crede di poter determinare senza incertezze, per ogni gruppo supposto autonomo di componenti positivi di reddito, il correlativo gruppo di autonomi componenti negativi» (ZAPPA, *op. cit.*, pag. 485).

conti a variazioni d'esercizio operanti nelle due sezioni. Gli intenti voluti, quando il loro ottenimento non esorbita dai limiti del procedere logico, sono rapidamente raggiunti dalla rilevazione statistica (non in P.D. - NdA)» (48).

La suddetta affermazione mirava a demolire il sistema delle variazioni patrimoniali nette che, come abbiamo visto, fa partecipare alla formazione del reddito i contributi lordi. D'altronde il principio di chiarezza nei valori di bilancio richiede che a partecipare siano le variazioni complessive del periodo, donde la affermata superiorità della struttura e del sistema in oggetto, rispetto a quello proposto dal Besta.

5.6.2. - B. Gli elementi di degrado.

Come chiarisce la denominazione stessa della struttura, il conto economico zappiano dovrebbe contenere esclusivamente valori che rispecchino costi, ricavi o rimanenze.

In realtà, troviamo inserite tutta una serie di quantità che non riusciamo a definire nei termini delle suindividuate categorie. Denomineremo questi valori elementi di degrado della struttura.

1.

Le quote d'ammortamento del periodo sono un primo esempio di valori non inseribili nello schema teorico individuato. Esse rappresentano i consumi dei capitali fissi del periodo. Fanno dunque riferimento alla categoria dei costi di utilizzazione che non trovano spazio nella logica della struttura a costi, ricavi e rimanenze.

Va però sottolineato che l'inserimento degli ammortamenti potrebbe essere eluso e che la logica del sistema risolve benissimo il problema secondo lo schema teorico originario. Questo elemento di degrado non è dunque imputabile al sistema, ma rispecchia una forzatura dovuta a motivi pratici e legali.

(48) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 491.

2.

Tra i costi ed i ricavi d'esercizio troviamo inseriti i *profitti e le perdite di realizzo dei capitali fissi*.

Al momento della eventuale cessione dei fattori produttivi in oggetto non si rileva l'intera variazione numeraria, tra i ricavi. Alla formazione del reddito partecipano solamente i componenti lordi: l'eccedenza del ricavo finanziario sul costo pluriennale non ammortizzato (profitto), o l'eccedenza del costo pluriennale sul ricavo (perdita).

Anche l'inserimento di questo contributo non è però imputabile al sistema, che ha una sua via corretta di rilevazione.

Con riferimento all'esempio riportato a pag. 109 ed ipotizzando la vendita del macchinario nel periodo 19x5 per 30.500 unità di conto, la partecipazione alla formazione del reddito, invece che con il contributo residuale di 500 unità di profitto, potrebbe avvenire nel modo indicato nella Tavola n. 31.

Tavola n. 31 — Rappresentazione dei contributi reddituali teorici relativi alla vendita dei beni a fecondità ripetuta, nel sistema del reddito.

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO esercizio 19 x 5			
Dare		Avere	
1. <u>Rimanenze iniziali</u> <u>attive</u>			
.....		
Macchinari	30.000		
2. <u>Costi d'esercizio</u>		2. <u>Ricavi d'esercizio</u>	
.....
		Ricavi di vendita mac-	
		chinari	30.500

L'elemento di degrado è conseguenza di un adeguamento a necessità di carattere esterno.

3.

Le *rivalutazioni* e le *svalutazioni* dei fattori produttivi sono, invece, costi e ricavi non riconducibili alla definizione di costo e di ricavo accolta. Bisognerebbe poter ipotizzare, in dette rivalutazioni, delle presunte variazioni nel numerario che si avrebbero nell'ipotesi di un realizzo. Ci sembra però una spiegazione eccessivamente forzata.

Va aggiunto che secondo lo Zappa questi componenti di reddito non dovrebbero transitare nel conto del risultato economico. Dovrebbero affluire direttamente in una apposita riserva (49).

4.

Il commento agli *interessi attivi e passivi* — corrisposti o incassati sui crediti e debiti di finanziamento — e inseriti tra i ricavi d'esercizio, richiede una spiegazione più approfondita.

I crediti e debiti di *finanziamento* sono valori non numerari. Vanno dunque opportunamente distinti dai crediti e debiti di *funzionamento*, valori contabilmente originari. La negoziazione dei crediti e dei debiti di finanziamento genera, per effetto della gestione, costi e ricavi d'esercizio o di *rimanenza* (50).

Concretizziamo il nostro discorso con un esempio condotto su un prestito attivo (51) di 1.000.000 di unità, concesso al tasso annuale del 20%.

All'origine l'operazione si registra contabilmente nel seguente modo:

d. Prestiti	a Cassa	1.000.000	1.000.000
attivi/costo			

(49) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 542. Aggiunge l'Autore: «...in non rari casi la riserva di rivalutazione è destinata a colmare perdite d'esercizio, già note, ma non ancora rilevate dalle scritture e dai connessi bilanci».

(50) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 545.

(51) Utilizziamo la denominazione generica di Prestito attivo. In realtà l'esempio va ricondotto alle varie ipotesi contrattuali tipiche o atipiche.

Questo in via teorica. In pratica, «i costi, i ricavi e comunque i valori dei crediti e dei debiti non numerari non contribuiscono direttamente, in Profitti e perdite o in conto Esercizio, alla formazione del reddito: i crediti ed i debiti non numerari non sogliono concorrere alla costituzione dei risultati che per mezzo di *differenze*, variamente composte tra valori nominali di entrata e costi, e tra valori nominali di uscita e ricavi» (52).

Il conto prestiti attivi ha, in pratica, funzionamento bifase e valutazione al valore nominale. Nella forma esteriore, i crediti e debiti in oggetto non si differenziano dai valori numerari assimilati.

Riprendendo l'esempio del prestito attivo si effettueranno in P.D., per l'ipotesi a), le seguenti registrazioni:

All'origine:

d. Prestiti attivi	a Cassa	1.200.000	1.000.000
	a Interessi attivi		200.000

Al momento del rimborso:

d. Cassa	a Prestiti attivi	1.200.000	1.200.000
----------	-------------------	-----------	-----------

Il contributo alla formazione del reddito è un valore differenziale: la differenza tra il valore nominale ed il costo: un classico esempio di utile lordo, risultato della contrapposizione avvenuta tra componenti particolari di costo e di ricavo.

Sia gli interessi attivi che quelli passivi sono, quindi, categorie estranee al contenuto teorico del conto del risultato economico esposto nella Tav. n. 30 e ne rappresentano un elemento tipico di degrado.

5.

La gestione dei titoli, se correttamente rilevata, si inserisce perfettamente nello schema teorico dei valori esposti. Genera costi d'acquisto, ricavi di vendita, rimanenze finali ed iniziali.

(52) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 549.

L'incasso delle cedole provoca variazioni numerarie attive che fanno sorgere ricavi per gli interessi attivi su titoli.

Molte volte, però, si vedono inseriti nel conto del risultato economico, invece dei componenti di reddito esposti, le voci compensative di *profitti o perdite di realizzo su titoli*. Questo tipo di soluzione è logica conseguenza del funzionamento del conto titoli quale autonomo e particolare c/Esercizio.

Il conto Titoli viene addebitato per la rimanenza iniziale e per gli acquisti e viene accreditato per il valore complessivo della vendita e per la rimanenza finale. A questo punto il saldo fornisce l'utile o la perdita della gestione titoli che partecipa, in qualità di contributo particolare, alla formazione del reddito complessivo del periodo. Nella Tavola n. 34 presentiamo uno schema di un siffatto c/Titoli.

Tavola n. 34 — Schema di funzionamento del conto Titoli quale particolare c/esercizio.

C/TITOLI	
Dare	Avere
<u>Rimanenza iniziale</u> (ripresa dal bilancio di apertura)	<u>Ricavi di vendita</u> (variazioni numerarie attive del periodo)
<u>Costi d'acquisto</u> (variazioni numerarie passive del periodo)	<u>Rimanenza finale</u> (inserita nel bilancio di chiusura)
S. Utile su titoli	S. Perdita su titoli

È evidente che la soluzione in oggetto contrasta vistosamente con la logica e con i presupposti del sistema.

5.7. Le registrazioni tipiche delle imprese mercantili.

Le registrazioni, nel sistema del reddito, sono estremamente semplici. Tutti e quattro i raggruppamenti delle rimanenze si registrano con operazioni che hanno, come contropartita, il c/Profitti e perdite.

- Le rimanenze iniziali vengono girate all'inizio del periodo contabile a perdite e profitti:

d. Profitti e Perdite	a R.I. Merci
	a Risconti attivi
	a

d. Risconti passivi	a Profitti e Perdite
---------------------	----------------------

- Per la sospensione dei costi e dei ricavi finali si procederà inserendo le rimanenze finali nel c/Perdite e profitti:

d. R.F. Merci	a Profitti e Perdite
d. Risconti attivi	
d.	

d. Profitti e Perdite	a Risconti passivi
-----------------------	--------------------

- Per le tipiche operazioni d'esercizio si registrerà come segue:

Acquisto di merci:

d. Costo d'acquisto merci	a Cassa (Debiti v/Fornitori, ecc.)
---------------------------	------------------------------------

Vendita di merci:

d. Cassa (Crediti v/clienti, ecc.)	a Ricavi di vendita merci
------------------------------------	---------------------------

5.8. Le registrazioni tipiche delle imprese industriali.

Lo schema delle registrazioni non muta nelle imprese industriali. Muterà, naturalmente, il contenuto delle voci.

- Le rimanenze iniziali, attive e passive, vengono girate al conto Profitti e Perdite:

d. Profitti e Perdite	a Rimanenza iniziale materie
	a Rimanenza iniziale semilavorati
	a Rimanenza iniziale prodotti
	a Risconti attivi
	a

d. Risconti passivi	a Profitti e Perdite
---------------------	----------------------

- L'inserimento delle rimanenze finali d'esercizio avverrà in diretta contropartita al conto Perdite e Profitti:

d. Rim. Finale Materie	a Profitti e Perdite
d. Rim. Finale Semilavorati	
d. Rim. Finale Prodotti	
d. Risconti attivi	
d.	

d. Profitti e Perdite	a Risconti passivi
-----------------------	--------------------

- Per le tipiche operazioni d'esercizio si provvederà nel seguente modo:

Acquisto materie

d. Costi d'acquisto materie	a Cassa (o Fornitori, ecc.)
-----------------------------	-----------------------------

Vendita di prodotti

d. Cassa	a Ricavi di vendita prodotti
----------	------------------------------

5.9. Il raccordo tra Stato Patrimoniale e Conto del risultato economico.

Gli elementi patrimoniali sorgono in virtù della sospensione dei costi e dei ricavi del periodo. La natura degli elementi del patrimonio non è, quindi, dissimile da quella dei componenti di reddito, quando si escludano i valori numerari. Conseguentemente, nello Stato Patrimoniale si potranno individuare due distinti settori (53), come esposto nella Tavola n. 35.

- il *settore numerario*, che espone il valore finale degli elementi della serie originante;
- il *settore economico*, che espone i costi ed i ricavi sospesi del periodo, quindi valori originati, conti della seconda serie.

Tavola n. 35 — *Contenuto teorico dello Stato Patrimoniale.*

Dare		STATO PATRIMONIALE		Avere	
Settore numerario	<ul style="list-style-type: none"> valori numerari certi valori numerari assimilati valori numerari presunti 	<ul style="list-style-type: none"> valori numerari assimilati valori numerari presunti 	} settore numerario		
Settore economico	<ul style="list-style-type: none"> valori nominali beni a fecondità semplice costi sospesi beni a fecondità ripetuta servizi 	<ul style="list-style-type: none"> valori nominali ricavi sospesi 	} settore economico		
		Capitale netto			

I valori contenuti nel settore economico dello Stato Patrimoniale, con le eccezioni che abbiamo descritto, hanno origine comune ai valori inseriti nei

(53) Cfr. anche CASSANDRO, *La P.D. e la determinazione contabile del risultato economico di esercizio nelle imprese*, pag. 67; in DE MINICO-AMODEO, *op. cit.*, ritroviamo, invece, la tripartizione in: valori numerari, valori non numerari e quote negative di netto (per l'inserimento delle eventuali perdite in sospeso e della perdita complessiva d'esercizio) (pag. 144).

Tavola n. 36 — *Schematizzazione del raccordo tra prospetti del rendiconto:*
a) — *Stato patrimoniale a dati comparati.*

CONTO DEL RISULTATO ECONOMICO a dati comparati					
Dare			Avere		
	19x0	19x1		19x0	19x1
1. <u>Rimanenze iniziali attive</u>			1. <u>Rimanenze iniziali passive</u>		
Materie	21.550	32.490	Risconti passivi	480	560
Semilavorati					
Prodotti					
Titoli					
Risconti attivi					
2. <u>Costi d'esercizio</u>			2. <u>Ricavi d'esercizio</u>		
.....
.....
3. <u>Rimanenze finali passive</u>			3. <u>Rimanenze finali attive</u>		
Risconti passivi	560	250	Materie	32.490	40.500
			Semilavorati		
			Prodotti		
			Titoli		
			Risconti attivi		

Tavola n. 36 — *Schematizzazione del raccordo tra prospetti del rendiconto:*
b) — *Conto del risultato economico a dati comparati (struttura a costi, ricavi e rimanenze).*

STATO PATRIMONIALE a dati comparati					
Dare			Avere		
	19x0	19x1		19x0	19x1
Cassa	.....	.....	Banca Y	.....	.....
Banca X	.....	.....	Debiti v/fornitori	.....	.....
Crediti v/clienti	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	Fondo imposte e tasse	.....	.....
.....	.....	.....	Fondo indennità licenzia-	.....	.....
.....	.....	.....	mento	.....	.....
Materie	32.490	40.500	.....	.....	.....
Semilavorati			.....	.....	.....
Prodotti			.....	.....	.....
Titoli			Risconti passivi	560	250
Risconti attivi					

raggruppamenti delle rimanenze del conto del risultato economico: «Profitti e perdite e Stato Patrimoniale sono conti derivati da variazioni costituite in sistema; del sistema essi esprimono la sintesi periodica; l'uno senza l'altro non può essere; a vicenda essi si mitigano, si dimostrano, quasi si definiscono» (54). Conseguentemente esiste un logico raccordo tra i valori contenuti nei due prospetti. Un esempio condotto sui valori complessivi dei raggruppamenti fondamentali, ci permetterà di cogliere le correlazioni simultanee dei due prospetti; l'analisi sui dati comparati, quelle successive nei periodi (Tavole n. 36 a) e 36 b).

5.10. Il sistema del reddito secondo la variante delle variazioni finanziarie.

La variante che esporremo avrebbe diritto, in termini rigorosi, ad essere considerata sistema autonomo.

Se i sistemi contabili devono identificarsi e distinguersi con riferimento al contenuto dei conti della prima serie, dovremmo qui constatarne una effettiva modificazione (o meglio, estensione) rispetto a quello del «sistema del reddito-classico», e trarne le conseguenze.

Crediamo, però, di interpretare anche la posizione dell'Autore, accostando il sistema in oggetto a quello delle variazioni numerarie ed interpretandolo in termini di semplice variante (55).

Rispetto all'originario, il sistema in oggetto si differenzia per due ordini di considerazioni.

1. Un primo contributo si riferisce alla già esposta, nebulosa tripartizione dei conti del sistema. I conti del capitale vengono, dall'Autore, inseriti nella serie originata.

L'aspetto causale è individuato, dall'Amaduzzi, nell'aspetto economico che rispecchia il contenuto economico della gestione e dunque la *vita del*

(54) ZAPPA, *op. cit.*, pag. 345.

(55) Dice l'Autore, *l'Azienda*, pag. 556: «L'inclusione dei crediti e debiti di finanziamento, nel settore finanziario, non altera la prima posizione del concetto, che restringe il settore finanziario alle sole ultime espressioni finanziarie, che sono le numerarie e le monetarie». Cfr. anche pag. 11, nota (10).

capitale e della produzione che il capitale alimenta.

«Infatti, la sostanza economica dell'impresa è data dal suo capitale di proprietà, originariamente investito, accresciuto dagli utili (non erogati) o diminuito dalle perdite (non coperte)». «Il secondo settore raccoglie in tal modo, oltre ai capitali di proprietà ed alle loro variazioni, gli effetti economici sia della produzione che dei finanziamenti» (56).

I conti della seconda serie si denomineranno, conseguentemente, *conti economici di capitale e di risultato* (e non più conti del reddito), nei quali si iscriverà (57):

- a) in dare le variazioni economiche negative, e cioè le variazioni negative del capitale netto, nei conti di capitale, e i componenti negativi del risultato economico di esercizio (costi o spese), nei conti dei risultati;

- b) in avere le variazioni economiche positive, e cioè le variazioni positive del capitale netto, nei conti di capitale, e i componenti positivi del risultato economico di esercizio (ricavi e proventi), nei conti dei risultati.

2. Il contributo più fecondo di conseguenze è, però, quello legato all'inserimento, nei conti della prima serie, dei crediti e debiti di finanziamento. I conti della prima serie vengono conseguentemente a contenere e a riflettere la posizione e le variazioni *finanziarie* complessive d'azienda (58).

Il sistema d'azienda, che il sistema contabile dovrà riflettere, può opportunamente suddividersi nel *settore economico* e nel *settore finanziario*, che è mediatore, rispetto al primo.

Nell'economia di scambio, infatti, «il sistema d'impresa, che è un sistema economico, si svolge per tramite di manifestazioni monetarie e finanziarie». Lo schema generale dell'attività totale d'impresa può essere esposto nel modo indicato nella Fig. 8 (59).

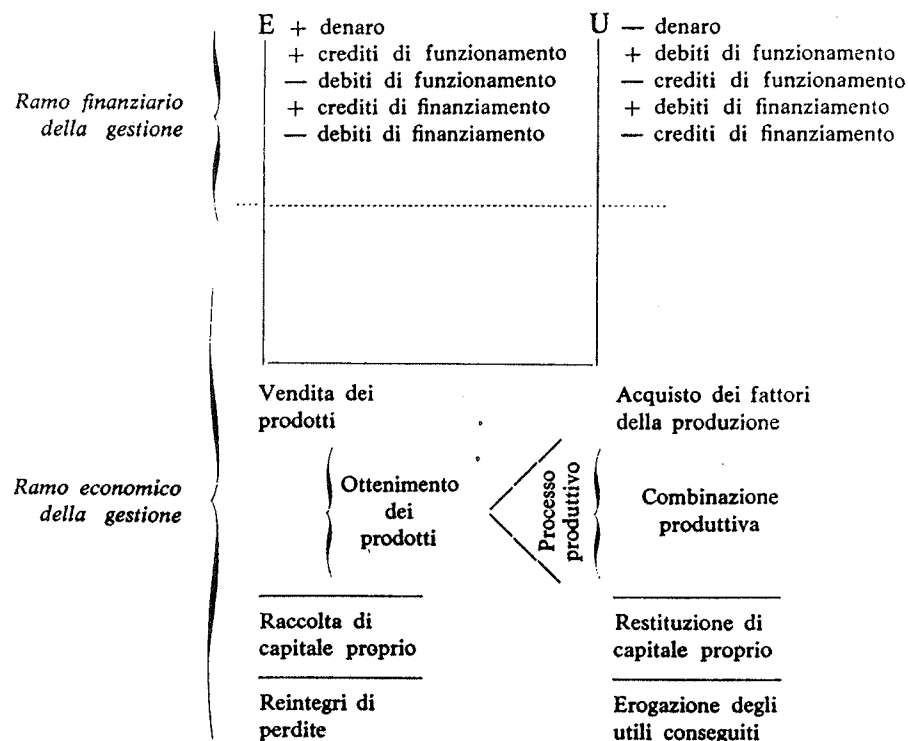
(56) AMADUZZI, *op. cit.*, pag. 126.

(57) AMADUZZI, *op. cit.*, pag. 563.

(58) Aderisce alla tesi il CASSANDRO, *Le rilevazioni*, Cfr. pag. 299 e segg.

(59) AMADUZZI, *op. cit.*, pag. 124.

Fig. 8



Rispetto ad un analogo schema riferito al sistema zappiano, si può notare lo slittamento delle categorie riflettenti i crediti e debiti di finanziamento dal ramo economico al ramo finanziario della gestione.

Il riflesso contabile di questa innovazione è notevole, soprattutto per le rilevazioni dei finanziamenti concessi o ricevuti. Abbiamo visto che gli im-

porti dei prestiti — ottenuti o concessi — così come il loro rimborso, costituivano, nel sistema zappiano, ricavi e costi d'esercizio. Essendo i costi ed i ricavi definiti in termini di variazioni nei conti della prima serie, questo ne era ovvia conseguenza.

L'aver inserito i crediti ed i debiti di finanziamento nella prima serie comporta che il loro movimento rispecchia una operazione permutativa, non più un atto modificativo.

La concessione di un prestito di 100, comporterà una permutazione tra i conti «prestiti attivi» e «cassa».

Il rimborso di 108 un fatto misto: per 100 permutazione e per 8 una vera e propria variazione finanziaria e dunque un ricavo di interessi.

Più in generale riportiamo dall'Amaduzzi il seguente schema (60):

a) per la concessione del mutuo:

var. finanziaria +	E	var. finanziaria -	U
(aumento di credito)	100	(diminuzione di denaro)	100

b) per la riscossione degli interessi:

var. finanziaria +		ricavo per interessi	8
(aumento di denaro)	8		

c) per la riscossione del capitale mutuato:

var. finanziaria +		var. finanziaria -	
(aumento di denaro)	100	(dim. di credito)	100

Per quanto concerne gli altri elementi di costo o di ricavo, la variante in oggetto non comporta mutazioni nelle espressioni contabili. Essi andranno però definiti quali variazioni finanziarie attive e passive attinenti alla gestione e non più numerarie.

(60) AMADUZZI, *op. cit.*, pag. 136. Cfr. anche CASSANDRO, *Le rilevazioni*, pag. 309.

5.11. Il «sistema del reddito» secondo la variante delle rimanenze presunte.

La contrapposizione del sistema del reddito al sistema patrimoniale (classico) fonda le sue argomentazioni più essenziali sulla preferenza da attribuire ai valori generati e quantificati da operazioni di scambio, rispetto a quelli cosiddetti di stima; donde la superiorità di un sistema che lega la generazione e la misurazione dei costi e dei ricavi alle variazioni numerarie.

È comprensibile che l'inserimento dei valori numerari presunti abbia creato un certo imbarazzo e che la confusione, tra le variazioni d'esercizio (61), dei costi certi ed assimilati con i costi presunti sia stata vista come un punto debole del sistema.

La variante che esporremo ha il pregio di rivedere e risolvere in modo originale e sistematico la tematica dei valori e delle variazioni presunte.

La variante fonda le radici della sua diversificazione su una constatazione oggettiva: le variazioni d'esercizio sono, di norma, variazioni nei valori numerari certi ed assimilati; *durante l'esercizio non si rilevano nelle scritture sistematiche* (nel sistema di contabilità generale NdA) *componenti di reddito presunti*. «Qualora, ad es., determinate merci acquistate giungessero a disposizione dell'impresa e le fatture non fossero ancora pervenute, sarebbe opportuno rinviare — finché l'esercizio non si chiude — la registrazione del costo di acquisto nelle scritture sistematiche, fino all'arrivo delle fatture» (62). La rilevazione di tutti i valori presunti è rinviata all'epoca della formazione del bilancio.

Durante l'esercizio la rilevazione dei costi e dei ricavi è direttamente correlata alla formazione numeraria e prescinde dalla effettiva competenza di periodo.

(61) «Si chiamano 'variazioni d'esercizio' i componenti di reddito rilevabili durante l'esercizio in derivazione da entrate o uscite numerarie», ONIDA, *La logica e le rilevazioni quantitative d'azienda*, pag. 71.

(62) ONIDA, *op. cit.*, pag. 77. «Anche per i costi ed i ricavi con regolamento in moneta non di conto l'Autore propone un'alternativa all'uso dei valori presunti. Si attribuiscono ai crediti ed ai debiti in moneta non di conto «valori numerari nominali». Quando, durante l'esercizio, si estinguono crediti o debiti in moneta non di conto, i valori numerari nominali verranno sostituiti, nei conti, da valori numerari certi o assimilati. Le differenze tra i primi valori ed i secondi, misurano componenti di reddito, e precisamente, rettifiche dei componenti di reddito nominali rilevati in correlazione ai valori numerari nominali. La soluzione ci sembra un po' forzata; in pratica non vediamo differenze sostanziali tra il contenuto della categoria «valori nominali» e quella dei valori presunti. Effettivamente, però, con l'eccezione di questo gruppo di operazioni, tutte le variazioni presunte si rilevano a fine periodo.

Al momento della determinazione del reddito sorgono così dei problemi di aggiustamento dei valori che sono in vario modo connessi agli esercizi futuri. Troveremo così che (63)

- a) taluni componenti negativi o positivi di reddito rilevati nelle scritture sistematiche dell'esercizio in chiusura sono imputabili per intero o in parte ad esercizi successivi;
- b) altri componenti negativi o positivi di reddito che si formano presumibilmente in *futuro* in relazione a variazioni certe o assimilate sono di pertinenza dell'esercizio in chiusura.

In altri termini, la determinazione del reddito avverrà

- 1) con la *sospensione* dei costi e dei ricavi (passati);
 - 2) con l'inserimento dei *costi e ricavi presunti* (futuri).
1. Per quanto concerne la sospensione dei costi, il procedimento ricalca l'esposizione del sistema originario, per cui rimandiamo i lettori ai paragrafi precedenti.
 2. Aspetti originari assume, invece, l'integrazione con i valori presunti. I valori presunti possono essere classificati, con riferimento ai diversi gradi di incertezza, in:
 - a) valori numerari certi nell'esistenza e nell'importo
 - b) valori numerari certi nell'esistenza e incerti nell'importo
 - c) valori numerari incerti sia nell'esistenza che nell'importo (64).

- a) Appartengono al primo raggruppamento i ratei attivi e passivi di crediti o debiti già determinati quantitativamente, ma ancora in corso di maturazione.

Il valore finale del rateo verrà rilevato con la registrazione

(63) ONIDA, *op. cit.*, pag. 105; segue la medesima impostazione FERRERO, *Le analisi di bilancio*, (cfr. pag. 32 e 33), nonché DEZZANI F., *Contabilità e bilancio*, (cfr. pag. 129 e segg.).

(64) Ci sembra che si potrebbe ravvisare anche una categoria di valori incerti nell'esistenza, ma che in quanto si verificano siano certi nell'importo.

d. Ratei attivi • a Perdite e profitti

oppure

d. Perdite e profitti • a Ratei passivi

La rilevazione non movimentata il costo o il ricavo specifico; tutti i ratei del medesimo segno potrebbero dunque ricondursi ad una unica registrazione.

- b) I valori del secondo gruppo possono riferirsi a fatture varie (per merci, prestazioni in corso) da ricevere o da emettere; a imposte su precedenti esercizi da concordare, ecc.

Le registrazioni relative sarebbero:

d. Profitti e perdite a Fatture da ricevere

d. Fatture da emettere a Profitti e perdite

d. Profitti e perdite a Fondo imposte e tasse
ecc.

- c) Il terzo raggruppamento è acceso ai rischi in corso al momento della formazione del bilancio. L'Autore riporta a queste categorie le previsioni di svalutazioni dei crediti, di manutenzione e di riparazioni, di rischi per liti in corso, di imposte, ecc. (65).

La ripresa in contabilità generale viene effettuata con registrazioni perfettamente analoghe a quelle su indicate

d. Profitti e Perdite a Fondo svalutazione crediti

d. Profitti e Perdite a Fondo manutenzione e riparazioni

ecc.

(65) Rispetto ad una più attenta analisi che faccia riferimento alla *natura* dei valori, i fondi rischi sono ripartibili in tre fondamentali categorie:

a) fondi rischi che sono veri e propri debiti;

b) fondi rischi che rappresentano poste rettificative dell'attivo (Fondo svalutazione crediti, merci, ecc.; Fondo manutenzione e riparazione, quando venga interpretato come proposto a pag. 51);

c) fondi rischi che individuano eccedenze di debiti su crediti (Riserva matematica, Fondi rischi su contratti ad esecuzione differita, ecc.).

Se si confrontano le su esposte registrazioni con quelle del sistema originario, si possono notare due ordini di diversità.

- α Per quanto concerne l'aspetto derivato, l'inserimento dei valori presunti non avviene tramite distinte voci di costo e di ricavo, ma per ripresa diretta (66). Le registrazioni sono analoghe a quelle presentate per la sospensione dei costi e dei ricavi d'esercizio e per il contemporaneo inserimento delle rimanenze finali attive.

- β La commisurazione del costo e del ricavo è pari al valore numerario presunto complessivo, non alla sola quota di adeguamento del periodo.

Chiariamo questo punto con un esempio.

Siano al 31/12, prima delle registrazioni di assestamento, il valore dei Crediti 35.400.000 unità e il Fondo svalutazione crediti 930.000 unità. Sia, inoltre, il previsto tasso di perdite su crediti del 3% (67). Nel «sistema del reddito classico» si sarebbe rilevato un costo presunto di 132.000 unità, pari all'adeguamento del Fondo.

Nella variante in esame, invece, la registrazione finale sarà la seguente:

d. Perdite e Profitti	a Fondo svalutazione crediti	1.062.000	1.062.000
-----------------------	------------------------------	-----------	-----------

In questo modo l'intera rimanenza finale presunta (di crediti e debiti) partecipa alla formazione del reddito. Rispetto al contenuto teorico del conto del risultato economico presentato nella Tav. n. 30 si può notare una restrizione nelle categorie del secondo raggruppamento (costi e ricavi d'esercizio) per l'omessa rilevazione delle variazioni numerarie presunte e un ampliamento del terzo raggruppamento, quello delle rimanenze finali attive e passive, che vengono ad accogliere i costi ed i ricavi presunti, oltre che i costi ed i ricavi sospesi.

(66) Così anche in ROSSI, *Contabilità di esercizio nelle imprese svolta nel sistema del reddito*, pag. 53 e segg.

(67) L'esempio fa riferimento alla determinazione contabile interna del reddito. Si prescinde, quindi, dal dettato dell'art. 66 del DPR 29/9/1973 n. 597.

Conseguentemente, anche il primo raggruppamento si adegua. L'analisi oggettiva del contenuto delle rimanenze *iniziali* attive e passive rispecchierà ipotesi del tipo di cui alla Tavola n. 37 (68).

Tavola n. 37 — Contenuto delle Rimanenze Iniziali Attive e passive secondo la variante delle rimanenze presunte.

<i>Dare</i>		<i>Avere</i>	
Rimanenze iniziali di:		Risconti passivi iniziali	
materie prime L.	8.000.000	(eserc. preced.) L.	125.000
scorte varie »	3.000.000	Ratei passivi iniziali (e-	
prodotti in lavorazione »	6.000.000	esercizio preced.) . . . »	700.000
prodotti finiti »	12.000.000	Fatture da ricevere (eserc-	
Risconti attivi iniziali (e-		esercizio precedente . . . »	1.500.000
sercizio preced.) . . . »	1.500.000	Onorari da liquidare a	
Ratei attivi iniziali (eserc-		professionisti (eserc-	
zio preced.) . . . »	200.000	zio preced.) »	4.000.000
Premi da liquidare con		Costi presunti di manu-	
fornitori, presunti alla		tenzione e riparazione	
fine dell'esercizio prece-		impianti (eserc. prece-	
dente »	2.000.000	dente »	2.000.000
Indennizzi da liquidare		Perdite presunte sui cre-	
da Compagnie di assi-		diti (eserc. preced.) . . »	2.000.000
curezioni, presunti alla		Perdite presunte su circo-	
fine dell'esercizio pre-		lazione cambiaria (eserc-	
cedente »	3.000.000	zio preced.) »	3.800.000
		Imposte presunte da con-	
		cordare (eserc. preced.) »	8.000.000
		Perdite presunte per o-	
		scillazione cambi (eserc-	
		zio precedente) . . . »	2.200.000

Per completezza riportiamo — nella Tavola n. 38 — anche lo schema teorico del contenuto del conto del risultato economico della variante in oggetto (69)

(68) Esempio tratto da ONIDA, *op. cit.*, pag. 138.

(69) Schema tratto da ONIDA, *op. cit.*, pag. 152.

Tavola n. 38 — Schema teorico del risultato economico secondo la variante delle rimanenze presunte.

<i>Dare</i>		<i>Avere</i>	
a) Componenti negativi di reddito provenienti da esercizi anteriori:	RI CF ₂	a) Componenti positivi di reddito provenienti da esercizi anteriori:	
— costi passati trasferiti a carico del presente esercizio L.	RI mat. misc. att.	— ricavi passati trasferiti a favore del presente esercizio L.	
— ricavi presunti (o valori derivati da questi) accreditati a esercizi precedenti »	RI pass. pass.	— costi presunti (o valori derivati da questi) accreditati a esercizi precedenti »	
b) Componenti negativi di reddito sostenuti e rilevati durante il presente esercizio, in derivazione da avvenute variazioni di cassa o di debiti o crediti »		b) Componenti positivi di reddito conseguiti e rilevati durante il presente esercizio, in derivazione da avvenute variazioni di cassa o di debiti o crediti »	
c) Componenti negativi di reddito connessi a esercizi successivi:		c) Componenti positivi di reddito connessi a esercizi successivi:	
— ricavi passati, trasferiti a favore di futuri esercizi »		— costi passati trasferiti a carico di futuri esercizi »	RI mat. misc. att.
— costi futuri (o valori derivati da questi) presunti alla fine del presente esercizio ed a questo imputati »		— ricavi futuri (o valori derivati da questi) presunti alla fine del presente esercizio ed a questo accreditati »	RI pass. pass.
d) Utile netto d'esercizio . . . »		d) (Perdita netta d'esercizio) »	
Totale . . . L.		Totale . . . L.	

Prima di concludere accenniamo ad una incongruenza che questa impostazione riesce a risolvere. Ci riferiamo alle rimanenze finali di prodotti, che mal si inserivano tra i costi sospesi quando si sosteneva, nel contempo, la valutazione al presunto ricavo decurtato.

In questa variante esse trovano logica collocazione tra i ricavi futuri presunti.