

**NON DISTRIBUIRE**

---

CAPITOLO 1  
LA PARTITA DOPPIA  
di Bruno De Rosa

---

**NON DISTRIBUIRE**

## IL CONCETTO DI “CONTO”

---

Si definisce conto “la rappresentazione di una o più classi di quantità relative a beni o servizi economici, avente per scopo di determinare o anche soltanto dimostrare, ai fini di un calcolo economico, lo stato o il movimento (o entrambi) di tali beni e servizi” (1).

Insi nel concetto di conto sono pertanto:

1. Una o più classi di *quantità* (la rimanenza iniziale, gli aumenti, le diminuzioni, la rimanenza finale, il costo d’acquisto, il costo consumo, il ricavo di vendita, ecc.), relative a beni e servizi;
2. La *rappresentazione* di tali quantità;
3. L’intento di *determinare* (o anche solo *dimostrare*) *lo stato o il movimento o lo stato e il movimento* di tali beni e servizi o del complesso di beni e servizi a disposizione di un dato soggetto.

Non necessariamente la rappresentazione di cui si discute deve avvenire in forma scritta. Il conto delle merci presenti in magazzino può, ad esempio, essere tenuto mentalmente. Per ovvi motivi, però, la forma scritta è stata da sempre di gran lunga preferita. Nel tempo si è andato, conseguentemente, sviluppando un sistema di regole e convenzioni che presiede alla rappresentazione contabile dei fatti aziendali in forma scritta. In questo capitolo saranno, in particolare, spiegate al lettore – nella forma più semplice possibile – le convenzioni generalmente utilizzate nella rappresentazione in partita doppia dello stato e dei movimenti subiti dal capitale d’impresa. L’intento è quello di fornire al lettore inesperto un aiuto nel processo di familiarizzazione con i meccanismi che presiedono al funzionamento della contabilità generale partita doppia, guidandolo, nel contempo, alla comprensione della terminologia generalmente utilizzata da chi si occupa di contabilità.

---

<sup>1</sup> Ubaldo De Dominicis, “La partita doppia”, Bologna 1979, pag. 178

## LE DIVERSE TIPOLOGIE DI CONTI

Esistono diverse tipologie di conti. Qui di seguito sono proposte al lettore alcune delle possibili tassonomie istituibili in materia:

### *a) Conti di stato, conti di movimento e conti di stato e movimento*

Come traspare chiaramente dalla definizione generale fornita al paragrafo precedente, un conto può rappresentare il solo stato, il solo movimento o lo stato e il movimento di un determinato bene o servizio o di un insieme di beni e servizi.

Sono **conti di solo stato** gli inventari di qualsiasi genere, siano essi predisposti in quantità fisiche o in valori. Così, ad esempio, un inventario di magazzino è un conto di solo stato perché ha lo scopo di dimostrare lo stato (o rimanenza o consistenza) delle merci ad una determinata epoca, quella di riferimento. In contabilità generale – se istituiti – sono conti di solo stato i conti “Rimanenza iniziale ...” e “Rimanenza finale ...”.

Sono, invece, **conti di solo movimento** sicuramente tutti i conti di costo e di ricavo. Tali conti sono, infatti, deputati a rappresentare, sotto il profilo della causa, le sole **variazioni** patrimoniali, passive o attive. Sono sempre conti di solo movimento altri conti della seconda serie quali il conto “Anticipi su dividendi” o “Elargizioni filantropiche”. Anche nella prima serie si possono istituire conti di solo movimento. Si pensi, ad esempio ai conti “Incassi” e “Pagamenti” in cui può essere strutturato un conto cassa (si legga più sotto per un chiarimento).

Sono, infine, **conti di stato e movimento** i conti accesi agli elementi patrimoniali attivi e passivi. Così, ad esempio, il conto “Rimanenze di materie” dà spiegazione della consistenza di materia esistente in un determinato momento spiegando inoltre come tale consistenza si sia venuta formando nel corso del periodo amministrativo considerato. Sono, inoltre, conti di stato e movimento anche molti conti appartenenti alla seconda serie: si pensi, fra tutti, al conto “Capitale sociale” o al conto “Riserva legale”.

Come sarà chiarito successivamente, qualsiasi conto può essere strutturato in sottoconti, cioè “esplosi” in conti analitici di livello

gerarchico inferiore che ne spiegano le singole componenti elementari. Un conto di stato e movimento può, pertanto, essere scisso in singoli conti alcuni dei quali sono di stato ed altri di movimento. Ad esempio il conto “Cassa” potrebbe essere distinto in quattro sottoconti: “Rimanenze iniziali di cassa”, “Incassi”, “Pagamenti”, “Rimanenze finali di cassa”. Di essi il primo ed il quarto sono conti di mero stato, mentre il secondo ed il terzo sono conti di solo movimento.

### *b) Conti consuntivi e conti preventivi*

I conti possono rappresentare stati e movimenti già concretizzati così come stati e movimenti futuri. Nel primo caso il conto si definisce consuntivo, nel secondo, invece, preventivo. Per quanto attiene alla tecnica di tenuta del conto nulla muta. Diversa è solo la natura (e, conseguentemente, la significatività) dei valori in esso iscritti.

### *c) Conti in valore, conti in quantità fisiche e conti misti*

Le quantità rappresentate nel conto possono essere espresse tanto in termini fisici (quintali di alluminio, numero di microchip, litri di petrolio, numero di titoli azionari) così come in valore. Si noti che la possibilità di far funzionare i conti sulla base di quantità fisiche vale tanto con riferimento ai conti della prima quanto con riferimento ai conti della seconda serie. Nulla osta, infatti, alla determinazione – oltre che della consistenza finale – anche del consumo in quintali di alluminio verificatosi in un determinato periodo amministrativo. Sicuramente, però, non possono essere espressi in termini di quantità fisiche i conti che si riferiscono ad aggregati eterogenei di beni e/o servizi. Così, ad esempio, non è possibile determinare il consumo complessivo di materie prime in termini fisici se il processo produttivo richiede l'impiego di diverse tipologie di materia prima. Si deve ancora aggiungere che molti conti, in particolare quelli riferentisi alle scorte di magazzino e di titoli, sono generalmente tenuti dalle imprese tanto in quantità quanto in valore. In tal caso il conto si dice misto.

**d) Conti sintetici e conti analitici**

Si definiscono sintetici i conti che rappresentano quantità relative ad estesi gruppi di beni o servizi o che sono accesi ad una voce del capitale netto scomponibile in più componenti elementari. Sono, ad esempio, sintetici i conti "Immobilizzazioni" e "Disponibilità" così come i conti "Crediti verso clienti", "Prodotti", ecc. Sono, ancora, conti sintetici i conti "Costi ordinari d'esercizio", "Ricavi d'esercizio", "Consumo di materie", "Costi d'acquisto materie", "Ricavi di vendita prodotti", "Capitale sociale", ecc. Ogni conto sintetico risulta scindibile in sottoconti, ovvero sia in conti analitici ad esso gerarchicamente subordinati. Il conto sintetico "Materie prime" può, ad esempio essere suddiviso in tanti sottoconti quante sono le diverse materie prime utilizzate da una data azienda. Il conto "Costi d'acquisto merci" può essere distinto in diversi sottoconti ognuno dei quali deputato a rappresentare una diversa componente elementare (costo di fattura, costi accessori diretti d'acquisto; sconti abbuoni e ribassi su acquisti; rese su acquisti; ecc.). Si comprende bene come la distinzione in parola sia, in realtà, del tutto relativa. Non è, infatti, possibile stabilire a priori con certezza quali conti non risultino ulteriormente scomponibili. Molti conti, inoltre, sono "analitici rispetto ad altri conti sintetici, ma risultano sintetici rispetto ad altri conti più analitici" (2).

**e) Conti autonomi e conti collegati a sistema**

Se opportunamente istituito ogni conto è in grado di fornire autonomamente informazioni utili a chi amministra l'azienda. Il conto merci funzionante a quantità fisiche consente, ad esempio, di conoscere – in un dato istante – la quantità di merce disponibile in magazzino e di capire come tale quale quantità si sia andata costituendo nel tempo. Il conto "Debiti verso fornitori" consente di sapere qual è – ad una data epoca – l'importo complessivamente dovuto dall'azienda ai suoi fornitori. Il conto "Consumi di materie" permette di apprezzare qual è stato il consumo (in quantità fisiche e/o in moneta) di materia prima verificatosi in un determinato periodo di tempo per effetto dello svolgimento del processo produttivo. Per quanto importanti, tutte queste

<sup>2</sup> Ubaldo de Dominicis, "La partita doppia", Bologna 1979, pag. 178.

informazioni sono, però, troppo parziali. L'impresa ha, infatti, bisogno di ottenere informazioni complesse che le consentano di raggiungere e mantenere nel tempo gli equilibri patrimoniale, finanziario ed economico. Per soddisfare tale fabbisogno informativo, si rende necessario operare un collegamento tra i singoli conti, in modo tale da garantire una visione unitaria della gestione aziendale. Il sistema di conti che ne nasce prende il nome di "sistema di contabilità generale". Di esso e del funzionamento dei conti che lo compongono parleremo nei paragrafi successivi.

## IL SISTEMA DI CONTABILITÀ GENERALE

Come noto il termine "sistema" viene utilizzato per indicare ellitticamente un insieme di elementi in iterazione che formano un complesso unitario <sup>(3)</sup>. La contabilità generale rientra perfettamente nella definizione ora esposta: è, infatti, un particolare *sistema* i cui elementi costitutivi sono rappresentati da conti. Tale sistema non è spontaneo, non si rinviene cioè in natura (come accade per certi sistemi fisici o biologici), ma risulta *progettato* dall'uomo. In quanto tale è caratterizzato da un fine attribuitogli direttamente dal soggetto che lo ha ideato. Appartiene, dunque, alla categoria dei sistemi finalizzati.

Gli obiettivi che il sistema di contabilità generale persegue sono essenzialmente due:

1. La determinazione del risultato economico d'esercizio;
2. La determinazione del capitale in un determinato istante.

Tali obiettivi non possono essere perseguiti disgiuntamente. Come noto, infatti, il reddito può essere definito in termini di variazione subita dal capitale netto in un determinato periodo di tempo per effetto dello svolgimento del processo produttivo.

Naturalmente il legame creato tra i vari conti in relazione al perseguimento degli obiettivi di carattere generale appena richiamati non impedisce ai singoli conti di fornire informazioni utili al perseguimento di finalità particolari.

Rimane a questo punto ancora da capire come viene concretamente realizzato il collegamento tra i diversi conti di cui si è più volte fatta menzione nel corso del presente paragrafo. Ebbene, con riferimento al sistema di contabilità generale tale collegamento è assicurato – per tradizione ormai consolidata – al metodo contabile della partita doppia. All'esame di tale metodo è dedicato il prossimo paragrafo.

---

<sup>3</sup> "Il termine "sistema" sta ad indicare un insieme di parti che operano congiuntamente per uno scopo", Etas Kompass, Milano, 1974, pagg. 1-1.

NON DISTRIBUIRE

## IL METODO DELLA PARTITA DOPPIA

Un insieme di conti si dice collegato in partita doppia quando le quantità in essi rappresentate risultano classificate sotto un duplice aspetto. Da questa semplice affermazione si comprende, innanzitutto, la natura della partita doppia: essa, infatti, è un particolare **metodo contabile**, ossia di un metodo di rappresentazione delle quantità all'interno dei conti. Si comprende, inoltre, come l'essenza di tale metodo consista in una **duplice classificazione** di tali quantità. Se si applica la partita doppia **ogni quantità** deve essere, conseguentemente, **classificata e rappresentata sotto due distinti aspetti**. Nasce, quindi, l'esigenza di istituire **due serie di conti**, ognuna delle quali deputata a dar ragione di uno dei due aspetti individuati. Ma quali sono i due aspetti che vengono presi in considerazione quando si costruisce un sistema di contabilità generale? La risposta, ovviamente, dipende dallo scopo generale attribuito a tale sistema di conti. Come già si è avuto modo di precisare precedentemente l'obiettivo perseguito dalla contabilità generale è duplice e consiste nella determinazione:

1. Del risultato economico d'esercizio;
2. Del patrimonio d'impresa.

Nell'impostazione qui accolta i componenti reddituali (costi e ricavi) e il risultato economico che dalla loro contrapposizione scaturisce sono definiti direttamente in termini di variazioni patrimoniali. Nell'operare la costruzione del sistema di contabilità generale si ritiene, pertanto, opportuno procedere all'istituzione di due serie di conti così operanti:

La prima serie risulta destinata ad illustrare lo **stato e il movimento dei singoli elementi (attivi e passivi) che costituiscono il patrimonio aziendale**. Si può, dunque, affermare che ogni fatto rappresentato in contabilità interessa questa serie in relazione alla natura dell'elemento patrimoniale (attivo o passivo) movimentato.

- La seconda serie è, invece, deputata a illustrare l'**origine del capitale e le cause** (apporti, rimborsi, costi d'acquisto, costi di

utilizzazione, ricavi di vendita, rivalutazioni, ecc.) **che hanno determinato le movimentazioni** di valore negli elementi patrimoniali registrate nella prima serie.

I conti appartenenti alla prima serie si denominano *conti elementari*. Essi si dividono in conti accessi agli elementi attivi (o conti di attività) e conti accessi agli elementi passivi del patrimonio (o conti di passività). I conti della seconda serie assumono, invece, la denominazione di *conti derivati* (o del netto) e si suddividono in conti di capitale, conti del risultato economico e conti di bilancio.

Può essere – a questo punto – utile notare come l'equazione:

$$A_t - P_t = N_t$$

Risulti facilmente interpretabile in termini di partita doppia, in quanto ai valori individuati al primo membro corrispondono elementi patrimoniali attivi e passivi con riferimento ai quali si assiste, in contabilità generale, all'accensione di conti della prima serie (o elementari), mentre ai valori situati alla sinistra dell'operatore di uguaglianza corrispondono conti della seconda serie.

L'equazione appena presentata consente, inoltre, di evidenziare una proprietà importantissima della partita doppia: **il totale dei valori iscritti nei conti della prima serie coincide in ogni istante con il valore complessivamente iscritto nei conti della seconda serie**. Tale proprietà deriva direttamente dalla decisione di operare una duplice classificazione di ogni quantità rilevata, decisione che – come si è visto precedentemente – sta alla base della metodologia contabile che qui viene analizzata. La duplice classificazione impone, infatti, la rappresentazione di ogni quantità (intera o frazionata) <sup>(4)</sup> da un lato in

<sup>4</sup> Si noti, però, che registrare sotto un duplice aspetto una quantità non significa necessariamente effettuare due distinte registrazioni nei conti, potendo queste risultare superiori o inferiori a due. Se, ad esempio, si utilizzano conti disposti in modo tale da formare una tabella a doppia entrata, la singola operazione di iscrizione di una quantità all'interno di tale tabella permette di ottenere contemporaneamente la rappresentazione dei due aspetti prescelti, uno dei quali risulta indicato in orizzontale, l'altro in verticale.

uno o più conti della prima serie e dall'altro in uno o più conti della seconda.

Si verificano, in realtà, anche delle situazioni nelle quali la duplice rappresentazione avviene tutta a carico dei conti di una stessa serie, una volta con segno positivo e l'altra con segno negativo. L'effetto della registrazione in tal modo operata sul valore complessivamente iscritto nei conti della serie considerata è, evidentemente, sempre nullo: l'importo registrato in uno o più conti con un determinato segno viene, infatti, completamente neutralizzato dal valore iscritto - con segno opposto - in uno o più conti appartenenti alla medesima serie. Tali situazioni si definiscono "variazioni permutative".

Il discorso appena condotto con riferimento alle variazioni permutative consente anche di precisare la questione del segno algebrico assegnato alle quantità rappresentate nei conti. Deve essere, innanzitutto, stabilito come tale segno risulta attribuito. Esso deve, evidentemente, rispecchiare l'effetto sortito sul capitale netto dal fatto economico considerato. Conviene, pertanto, ragionare nuovamente facendo riferimento all'equazione:

$$A_t - P_t = N_t$$

Come s'evince chiaramente dall'espressione ora riportata gli elementi patrimoniali attivi hanno segno positivo: con tale segno, dunque, vanno iscritte nei rispettivi conti le loro rimanenze iniziali. Un ragionamento simmetrico a quello appena proposto porta ad affermare che le rimanenze iniziali negli elementi patrimoniali passivi si iscrivono nei relativi conti con segno negativo.

Analoghe considerazioni possono svolgersi con riferimento alle variazioni aumentative di attività o di passività. Gli incrementi di attività vengono rappresentati nei conti del sistema di contabilità generale con segno positivo, mentre ad un aumento di debiti (passività) viene attribuito un segno negativo.

Del tutto opposte risultano le conclusioni che si traggono con riferimento al segno delle variazioni diminutive subite dagli elementi patrimoniali (attivi e passivi): le riduzioni di attività sono rappresentate nei relativi

conti con segno negativo, mentre le contrazioni di passività vengono registrate con segno positivo.

Ricordando che, con riferimento a qualsiasi stock, vige sempre la seguente relazione:

$$\begin{aligned} & \text{Consistenza iniziale} \\ & + \text{Incrementi} \\ & - \text{Decrementi} \\ & = \text{Consistenza finale} \end{aligned}$$

Si può, a questo punto, esplicitare la struttura tipica di un generico conti di attività:

<b>ATTIVITÀ</b>	
+ Rimanenza iniziale dell'attività considerata	+ x
+ Aumenti nell'attività considerata verificatisi nel periodo	+ y
- Diminuzioni nell'attività considerata	- z
+ Rimanenza finale dell'attività considerata	(+ x + y - z) ≥ 0

Così come quella di un generico conto di passività:

<b>PASSIVITÀ</b>	
- Rimanenza iniziale della passività considerata	- q
- Aumenti nella passività considerata verificatisi nel periodo	- w
+ Diminuzioni nella passività considerata	+ k
- Rimanenza finale della passività considerata	(- q - w + k) ≤ 0

Quella appena presentata non è, però, la forma di rappresentazione generalmente utilizzata dai contabili.

Al tempo in cui la partita doppia si è inizialmente sviluppata non erano, infatti, ancora conosciuti i numeri negativi. E' per questo che in contabilità l'attribuzione del segno avviene in maniera un po' inconsueta: il conto viene distinto in due sezioni: una denominata **dare** e l'altra **avere** <sup>(5)</sup>.

Iscrivere un determinato importo nella sezione dare di un conto significa sostanzialmente attribuirgli segno positivo, mentre la sua rappresentazione nella sezione opposta (avere) corrisponde all'attribuzione di un segno negativo. Per tradizione ormai consolidata la rappresentazione tipica di un conto usata a fini didattici è la seguente:

NOME DEL CONTO	
DARE (+)	AVERE (-)

Conseguentemente – ricordando quanto si è avuto modo di affermare precedentemente in tema di segno algebrico degli importi relativi a consistenze e variazioni negli elementi patrimoniali – le strutture tipiche di un conto di attività e di un conto di passività saranno le seguenti:

ATTIVITÀ			
DARE		AVERE	
Rimanenza iniziale	x	Diminuzioni	z
Aumenti	y		
Totale addebitamenti (x + y)		Totale accreditamenti z	
Saldo = rimanenza finale (x + y) - z			

<sup>5</sup> Le motivazioni che hanno portato ad attribuire alle due sezioni la denominazione indicate rispondono alle logiche di un sistema precedente a quello attualmente in uso. Il lettore, dunque, farebbe bene ad evitare di attribuire un significato letterale ai termini "dare" e "avere" prendendo tali parole per quello che realmente sono: semplici simboli.

PASSIVITÀ

DARE		AVERE	
Diminuzioni	k	Rimanenza iniziale	q
		Aumenti	w
Totale addebitamenti k		Totale accreditamenti (q + w)	
		Saldo = rimanenza finale (q + w) - k	

Sin qui si è parlato del segno algebrico degli importi inseriti nei conti della prima serie. Come ci si deve comportare, invece, con riferimento ai valori correlativamente iscritti nei conti della seconda serie? Si può, innanzitutto, immaginare una forma di attuazione della partita doppia nella quale il segno si mantiene inalterato nelle due serie di conti. Ciò che viene rappresentato con segno positivo nella prima serie viene dunque rappresentato con segno positivo anche nella seconda. In questo caso un generico conto di capitale netto assume una struttura sostanzialmente simile a quella di un conto di attività:

CAPITALE NETTO			
DARE		AVERE	
Rimanenza iniziale	(x - q)	Diminuzioni	(z + w)
Aumenti	(y + k)		
Totale addebitamenti (x - q) + (y + k)		Totale accreditamenti (z + w)	
Saldo = rim. finale (x - q) + (y + k) - (z + w)			

Tale modalità di attuazione della partita doppia non è, però, quella tradizionalmente utilizzata. Per ragioni legate all'esigenza di verificare – in tempi in cui non erano ancora disponibili i moderni strumenti informatici – con continuità (giorno per giorno) la congruenza dei valori inseriti nel sistema di conti si è, infatti, da sempre utilizzata una partita doppia diversa da quella appena immaginata, che comporta l'inversione del segno attribuito alle medesime quantità rappresentate contemporaneamente nelle due serie di conti e che, per questo, viene detta "con antitesi di segno". Ciò che viene rappresentato con segno

positivo (in dare) nella prima serie viene, dunque, rappresentato con segno negativo (in avere) nella seconda e viceversa. Conseguentemente la struttura di un generico conto di netto risulta speculare a quella poc'anzi presentata:

CAPITALE NETTO			
DARE		AVERE	
Diminuzioni	(z + w)	Rimanenza iniziale	(x - q)
		Aumenti	(y + k)
Totale addebitamenti	(z + w)	Totale accreditamenti	(x - q) + (y + k)
		Saldo = rim. finale	(x - q) + (y + k) - (z + w)

Come si vede tale struttura ricorda molto da vicino quella relativa ad un conto di passività. Si comprende, a questo punto, perché nello Stato patrimoniale di una qualsiasi impresa le passività e il capitale netto si trovano iscritte nella medesima sezione:

STATO PATRIMONIALE	
DARE	AVERE
ATTIVITÀ	PASSIVITÀ
	NETTO

Nella rappresentazione grafica appena proposta l'area dei valori in relazione ai quali si assiste all'accensione di conti della prima serie è delimitata da un tratto singolo. Il tratto doppio viene, invece, utilizzato per individuare l'area di valori corrispondenti all'accensione in contabilità dei conti derivati. Lo schema grafico appena fornito consente di operare una precisazione rispetto a quanto affermato precedentemente: se la partita doppia è attuata, come di solito accade, con *antitesi di segno* l'**uguaglianza in ogni istante tra il totale dei**

**valori iscritti nei conti della prima serie e il valore complessivamente iscritto nei conti della seconda serie si realizza solo in valore assoluto.** Ritornando alla formulazione algebrica si deve perciò scrivere:

$$|A_t - P_t| = |N_t|$$

La partita doppia svolta con antitesi di segno presenta - rispetto a quella senza antitesi - due ulteriori proprietà. La prima di esse non presenta particolari problemi di comprensione e può pertanto essere immediatamente enunciata: **in qualsiasi momento il totale degli importi iscritti nella sezione dare di tutti i conti (tanto della prima quanto della seconda serie) risulta uguale alla somma degli importi contenuti nella sezione avere dello stesso insieme di conti.** Se si adotta la partita doppia con antitesi ogni variazione patrimoniale viene, infatti, registrata due volte: una prima con segno dare e la seconda con segno avere. La somma algebrica di tutti gli importi inseriti in contabilità generale risulta, conseguentemente, sempre nulla. Questa caratteristica appare particolarmente utile in quanto consente di operare piuttosto facilmente un controllo immediato sulla correttezza formale degli importi iscritti nel sistema di conti utilizzato.

Prima di enunciare la seconda proprietà caratteristica della partita doppia svolta con antitesi di segno appare opportuno precisare il significato attribuito al termine "saldo" di un conto. Con tale locuzione si fa riferimento all'**eccedenza della somma degli importi contenuti in una sezione del conto rispetto a quella dei valori iscritti nella sezione opposta.** Si dice, conseguentemente, che un conto assume, in un determinato istante, "saldo dare" quando il totale degli importi iscritti, sino a quel momento, nella sezione dare di tale conto risulta maggiore del totale degli importi registrati a carico della sua sezione avere. In caso contrario si dice che il conto ha "saldo avere". Il valore del saldo risulta, comunque, sempre calcolato sottraendo il minore dei due totali di sezione dall'altro. Come già si è avuto modo di precisare, infatti, il sistema di contabilità generale accoglie al suo interno solo importi non negativi. Naturalmente si può anche verificare che le somme degli importi iscritti nelle due sezioni coincidano perfettamente. In tale caso si dice che il conto ha "saldo nullo".

Tali precisazioni consentono, a questo punto, di comprendere agevolmente l'ulteriore proprietà caratteristica della partita doppia con antitesi di segno che può essere così enunciata: **il totale dei "saldi dare" (cioè delle eccedenze del dare sull'avere) di tutti i conti risulta uguale - in ogni istante - al totale dei "saldi avere" (cioè delle eccedenze dell'avere sul dare) dello stesso insieme di conti.** In un sistema nel quale la somma algebrica di tutti gli importi risulta necessariamente uguale a zero (prima regola) non può, infatti, non verificarsi che, aggregati tra di loro alcuni importi e calcolate le relative somme algebriche parziali (i saldi), il totale di queste ultime differisca da zero.

Di nuovo la rappresentazione grafica dello stato patrimoniale precedentemente fornita può essere utile per verificare concretamente una proprietà della partita doppia. I valori contenuti in tale fondamentale prospetto rappresentano, infatti, una sintesi molto significativa di tutti gli importi inseriti nel sistema di contabilità generale.

## FORME ALTERNATIVE DI PRESENTAZIONE DI UN CONTO

Si è sin qui utilizzata una particolare modalità di rappresentazione dei conti.

Essa viene definita "a sezioni divise e contrapposte" e risulta sostanzialmente così strutturata:

DARE		NOME DEL CONTO		AVERE	
DESCRIZIONE	IMPORTO	DESCRIZIONE	IMPORTO		

Tale forma – pur risultando sicuramente la più usata (soprattutto a fini didattici) – è, in realtà, soltanto una delle tre possibili modalità di presentazione dei conti esistenti. Una seconda, molto simile nella sua struttura a quella appena presentata, è definita "a sezioni divise e accostate" e risulta così composta:

ATTIVITÀ J-ESIMA		
DESCRIZIONE	DARE	AVERE

Si discosta maggiormente dalle precedenti la rappresentazione effettuata nella forma cosiddetta "scalare". Essa risulta particolarmente interessante perché consente di raggruppare le quantità presenti all'interno del conto in modo tale da rendere possibile l'individuazione di saldi parziali alcuni dei quali possono risultare di notevole significato. Un semplicissimo esempio di tale forma di rappresentazione è fornito qui di seguito con riferimento ad un ipotetico conto merci.

### RIMANENZA DI MERCI

DESCRIZIONE	SEGNO	IMPORTO
Rimanenza iniziale	d	x
Merce acquistata nel periodo	d	y
Saldo parziale = Merce disponibile per la vendita	d	(x + y)
Merce venduta nel periodo	a	z
Saldo = Rimanenza finale	d	(x + y) - z

## UN PO' DI TERMINOLOGIA

La ragioneria ha un suo linguaggio tecnico, che va compreso.

In questo breve paragrafo saranno, pertanto, chiarite al lettore alcune locuzioni generalmente utilizzate con riferimento ai conti:

- *Istituire* un conto significa fissarne l'oggetto e la denominazione.
- *"Aprire"* o *"accendere"* un conto significa, invece, rappresentare la prima quantità all'interno di un conto già istituito che non risultava ancora movimentato. Non necessariamente tutti i conti istituiti vengono accesi in un determinato periodo amministrativo. All'inizio dell'esercizio devono essere aperti tutti i conti in relazione ai quali risulta possibile individuare una rimanenza iniziale (tale processo non interessa, dunque, i conti di solo movimento). Si noti, inoltre, che non necessariamente l'apertura di tutti i conti deve avvenire simultaneamente.
- *"Addebitare"* un conto significa iscrivere un valore nella sua sezione dare.
- *"Accreditare"* un conto significa, invece, rappresentare un valore nella sua sezione avere.
- *"Stornare una partita da un conto ad un altro"* significa semplicemente trasferire un valore da un conto ad un altro. Tale trasferimento deve, per altro, sempre avvenire secondo le regole proprie della partita doppia con antitesi. Se l'importo da stornare ha segno dare (si trova cioè nella sezione dare del conto da cui deve essere trasferito) lo storno si opera accreditando il conto di partenza e addebitando il conto di destinazione. Se, invece, l'importo che deve essere trasferito si trova originariamente nella sezione avere, si deve addebitare il conto originario e accreditare il conto di arrivo.
- Come già si è avuto modo di precisare precedentemente, con il termine *"saldo"* di un conto si fa riferimento all'eccedenza della somma degli importi contenuti in una sua sezione rispetto a quella dei valori iscritti nella sezione opposta. Un conto, pertanto,

ha "saldo dare" quando il totale degli importi iscritti nella sezione dare risulta maggiore del totale degli importi registrati a carico della sezione avere. Se, invece, la somma degli importi rappresentati nella sezione avere supera quella della sezione opposta il conto ha "saldo avere". Se, infine, il totale delle due sezioni coincide perfettamente il conto ha "saldo nullo".

- *"Riepilogare"* un conto ad un altro significa trasferire il saldo del primo al secondo. Naturalmente anche questa operazione deve essere realizzata addebitando un conto e accreditandone un altro. Se il conto da riepilogare presenta un saldo dare (cioè un'eccedenza del dare sull'avere) il trasferimento viene operato accreditandolo per tale importo e addebitando il conto di riepilogo. Se, invece, il saldo che deve essere trasferito è un saldo avere si deve addebitare il conto originario e accreditare il conto di riepilogo.
- Si dice che si iscrive *"a saldo"* di un conto un determinato valore quando si inserisce nella sezione opposta a quella del saldo un importo esattamente uguale all'eccedenza di una sezione sull'altra. Dopo tale iscrizione il conto presenta sempre saldo nullo.
- Un conto si dice "chiuso" quando presenta un saldo nullo.

## IL PIANO DEI CONTI

“La ragioneria ha il compito precipuo, anche se non esclusivo, di apprestare criteri di classificazione e di misurazione dei differenti aspetti della dinamica patrimoniale, nei modi più idonei al raggiungimento degli obiettivi economici. La classificazione e la misurazione di più elevato rango hanno manifestazione proprio nella contabilità ordinaria d’esercizio”<sup>(6)</sup>.

Questo breve paragrafo descrive in maniera succinta il *piano dei conti*, lo strumento principale dal quale traspare la classificazione operata da una particolare azienda nel predisporre il proprio sistema di contabilità generale. Come la sua stessa denominazione lascia intuire il piano dei conti rappresenta un elenco **ordinato** di tutti i conti istituiti da una data impresa; "ordinato" in quanto l'elencazione dei conti non viene operata in modo casuale, ma in maniera tale da riunire in classi omogenee e separate i diversi conti costituenti il sistema. Così, ad esempio, i conti della prima serie risultano separati da quelli della seconda, così come i conti accesi agli elementi patrimoniali attivi sono mantenuti distinti da quelli relativi ai debiti aziendali.

Il numero dei conti istituito dipende, ad evidenza, dalla peculiare realtà aziendale alla quale il piano dei conti fa riferimento. Diverse imprese, infatti, presentano, in diversi periodi temporali, fabbisogni informativi differenziati che impongono o consentono un maggiore o minore livello di analisi degli effetti patrimoniali connessi agli eventi economici intervenuti.

La metodologia di costruzione di un piano dei conti può essere la più varia. Le diverse classi di valori istituite in contabilità possono, infatti, venire ordinate secondo diversi criteri. Nel corso del presente lavoro si farà costante riferimento al piano dei conti indicato in appendice a *Il metodo contabile* che costituisce un significativo esempio di rigorosa classificazione contabile.

<sup>6</sup> Il metodo contabile, pag. 86.

Tale piano risulta caratterizzato dall'adozione di un sistema di ordinamento dei conti di tipo decimale<sup>(7)</sup> sulle cui caratteristiche si rimanda a quanto affermato su *Il metodo contabile*.

<sup>7</sup> Tale classificazione di tipo decimale ha trovato significative applicazioni nel campo della normalizzazione contabile. Si veda ad esempio il Plan Comptable Général francese.

## LE SCRITTURE A GIORNALE

Nel "libro giornale" vengono registrati gli stessi fatti amministrativi che determinano le rappresentazioni di valori attuate all'interno del sistema dei conti di contabilità generale. Nel giornale viene, tuttavia, attuata in via principale una classificazione di tipo cronologico di tali eventi. In esso, infatti, i diversi fatti gestionali intervenuti nel corso di un determinato periodo amministrativo vengono registrati nella stessa sequenza secondo cui si sono verificati. Le diverse operazioni di gestione sono conseguentemente ordinate per data di accadimento. Risulta così possibile una ricostruzione della sequenza temporale secondo la quale si sono realizzate le modificazioni del patrimonio a tali operazioni connesse. Il libro giornale rappresenta, pertanto, una sorta di storia di ciò che è avvenuto nel corso di un determinato periodo e delle relative modificazioni subite dal patrimonio aziendale. Lo schema classico di una scrittura effettuata sul libro giornale è la seguente:

data operazione			
d. Nome del conto addebitato	a. Nome del conto accreditato	Importo addebitato	Importo accreditato
<i>Descrizione dell'operazione</i>			

Come si vede l'operazione risulta, innanzitutto, classificata in relazione alla sua data di accadimento. Se in uno stesso giorno si verificano varie operazioni, per convenzione ormai diffusa la data si registra solo con riferimento alla prima di esse. Nelle registrazioni successive, infatti, al posto della data si usa l'abbreviazione "d.d." che sta per "detto detto", ossia "il detto giorno, il detto mese".

Nell'articolo in partita doppia (così viene, infatti, definita una registrazione effettuata sul libro giornale) vengono poi chiaramente identificati il nome ed il codice del conto che deve essere addebitato e quelli del conto a carico del quale deve essere operato il correlativo accredito (8). Le lettere "d" ed "a" che precedono i nomi dei due conti identificano, naturalmente, il segno con cui viene registrato l'importo a carico degli stessi.

Molto spesso, per altro, la prima di esse non viene esplicitamente indicata. L'articolo in partita doppia contiene, inoltre, la duplice indicazione dell'importo che deve essere iscritto all'interno dei summenzionati conti.

Può accadere che una determinata operazione porti ad addebitare più conti e ad accreditarne uno solo oppure che si risolva nell'addebitamento di un solo conto e nell'accredito di più conti o, ancora, che vengano contemporaneamente addebitati e accreditati più conti. Si avranno in tali casi rispettivamente registrazioni del seguente tenore:

data operazione		
d. Nome del conto addebitato	a. #	Importo addebitato
	a. Nome del primo conto accreditato	Primo importo accreditato
	a. Nome del secondo conto accreditato	Secondo importo accreditato
<i>Descrizione dell'operazione</i>		

<sup>8</sup> Si tratta - è bene precisarlo - tanto di conti della prima come di conti della seconda serie.

In particolare sono possibili le seguenti situazioni:

- |                           |                        |  |
|---------------------------|------------------------|--|
| 1. d. Conto prima serie   | a. Conto seconda serie | <i>Variazione modificativa aumentativa</i> |
| 2. d. Conto seconda serie | a. Conto prima serie   | <i>Variazione modificativa diminutiva</i>  |
| 3. d. Conto prima serie   | a. Conto prima serie   | <i>Variazione permutativa</i>              |
| 4. d. Conto seconda serie | a. Conto seconda serie | <i>Variazione permutativa</i>              |

LE SCRITTURE A GIORNALE

data operazione			
d. #	a. Nome del conto accreditato		Importo accreditato
d. Nome del primo conto addebitato		Primo importo addebitato	
d. Nome del secondo conto addebitato		Secondo importo addebitato	
<i>Descrizione dell'operazione</i>			

data operazione			
d. #	a. #		
d. Nome del primo conto addebitato		Primo importo addebitato	
d. Nome del secondo conto addebitato		Secondo importo addebitato	
	a. Nome del primo conto accreditato		Primo importo accreditato
	a. Nome del secondo conto accreditato		Secondo importo accreditato
<i>Descrizione dell'operazione</i>			

Naturalmente in tutte le registrazioni presentate deve verificarsi che il totale degli importi addebitati corrisponde al totale degli importi accreditati.

NON DISTRIBUIRE

NON DISTRIBUIRE

## FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE ATTIVO

Si è già avuto modo di comprendere come la struttura tipica di un generico conto acceso ad un elemento patrimoniale attivo possa così rappresentarsi:

	ATTIVITÀ		
DARE			AVERE
Rimanenza iniziale	x	Diminuzioni	z
Aumenti	y		
Totale addebitamenti	(x + y)	Totale accreditamenti	z
<i>Saldo = rimanenza finale</i>	<i>(x + y) - z</i>		

In questo paragrafo cercheremo di comprendere come. Nel corso di un dato esercizio amministrativo, tali valori vengano fatti affluire al conto in esame.

All'inizio dell'esercizio considerato l'attività j-esima può essere o meno presente nel patrimonio aziendale. Se è presente, all'apertura dei conti in contabilità generale dovrà essere operata una scrittura del tipo:

data operazione			
d. Attività j-Esima	a. Bilancio d'apertura	100.000	100.000

La natura e il funzionamento del conto "Bilancio d'apertura" saranno chiariti successivamente.

Per ora ci interessa solo notare che grazie a tale operazione si "accende" il conto relativo all'attività in esame, attribuendogli (in dare) il valore a cui risulta stimata la sua rimanenza iniziale <sup>(9)</sup>. Prima di questa operazione, si badi bene, tale conto – anche se "istituito" – non risulta funzionante. Dopo la sua effettuazione, invece, il conto in parola risulta così strutturato:

	ATTIVITÀ		
DARE			AVERE
Rimanenza Iniziale	100.000		

Se durante il periodo considerato non si verificano eventi in grado di ingenerare aumenti o diminuzioni nel valore attribuito all'attività j-esima, la rimanenza iniziale di tale attività si trasforma integralmente in rimanenza finale. In tal caso, infatti, l'importo addebitato a inizio esercizio risulta essere l'unico valore presente a fine esercizio all'interno del conto in esame cosicché viene necessariamente a coincidere con il suo saldo.

	ATTIVITÀ		
DARE			AVERE
Rimanenza Iniziale	100.000		
Totale Addebitamenti	100.000	Totale Accreditamenti	0
<i>Saldo = Rimanenza Finale</i>	<i>100.000</i>		

È per questo motivo che, se una particolare attività  $A_j$  non risulta presente nel patrimonio aziendale all'inizio del periodo contabile, si

<sup>9</sup> Naturalmente tale valore coincide con quello attribuito, al termine dell'esercizio amministrativo precedente, alla rimanenza finale dell'attività j-esima, valore che compare (al netto di eventuali rettifiche indirette) nello stato patrimoniale predisposto dall'azienda alla fine dell'esercizio precedente.

FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO  
RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE ATTIVO

preferisce in genere <sup>(10)</sup> non effettuare l'apertura del relativo conto con una scrittura del tipo:

		data operazione	
d. Attività J-Esima	a. Bilancio D'apertura	0	0

Limitandosi, invece, ad accendere il conto in parola se e nel momento in cui si verifica un eventuale "ingresso" dell'attività considerata nel patrimonio aziendale. Così operando, infatti, si evita, se tale evento non si realizza, tanto l'operazione di apertura del conto quanto quella di chiusura dello stesso a fine periodo.

Formando, invece, al caso in cui una rimanenza iniziale esista, ed essa si trasformi integralmente in rimanenza finale – in relazione all'inesistenza di fatti o eventi in grado di comportare modificazioni nel valore attribuito all'attività alla fine del periodo amministrativo precedente – rimane il problema della chiusura del conto acceso all'inizio dell'esercizio. Chiudere un conto – lo si è già precisato precedentemente – significa far in modo che lo stesso assuma un saldo nullo. Nel caso da noi ipotizzato il conto relativo all'attività j-esima ha, alla fine del periodo, un saldo dare (cioè un'eccedenza del dare sull'avere) di € 100.000. Per chiuderlo lo si deve conseguentemente accreditare per un analogo importo. In contropartita a tale accreditamento deve essere addebitato un conto avente natura e funzionamento simili a quelli del "Bilancio d'apertura", conto che assume il nome di "Bilancio di Chiusura":

		data operazione	
d. Bilancio di chiusura	a. Attività j-esima	100.000	100.000

Dopo questa operazione l'importo relativo alla rimanenza finale dell'attività j-esima è definitivamente trasferito dal relativo conto al conto "Bilancio di chiusura", per cui il primo dei due risulta estinto.

<sup>10</sup> Non accade così però nei sistemi di contabilità informatizzata, nei quali solitamente si assiste all'inizio del periodo all'accensione di tutti i conti istituiti con attribuzione agli elementi patrimoniali non presenti all'inizio del periodo di un valore di rimanenza iniziale pari a zero.

Si noti che l'**apertura e la chiusura del conto in esame non hanno comportato la rilevazione di alcuna variazione patrimoniale**. Il patrimonio aziendale, infatti, non può modificarsi (e, dunque, variare) per effetto delle sole operazioni di chiusura e riapertura dei conti. Se vi sono, le variazioni si determinano nel corso dell'esercizio: solo allora sarà lecito registrare in contabilità costi, ricavi, apporti, rimborsi e distribuzioni di utile.

Si è sin qui esaminato il caso più semplice: quello nel quale la rimanenza iniziale di una data attività si trasforma integralmente a fine periodo nella relativa rimanenza finale. Nella generalità dei casi, però, tra l'apertura di un dato conto e la sua chiusura a fine periodo intervengono fatti o eventi in grado di indurre variazioni (incrementi e/o decrementi) nel valore attribuito dall'impresa all'attività considerata. E' bene sottolineare con forza che le modificazioni che qui interessano sono esclusivamente **variazioni nel valore** attribuito all'attività. Le variazioni nelle quantità fisiche, infatti, assumono rilevanza solo se capaci di trasformarsi (immediatamente o successivamente) in modifiche del valore attribuito dall'impresa all'attività considerata.

Con riferimento agli **incrementi**, ad esempio, si possono configurare tre casi possibili:

1. **Incremento tanto nelle quantità fisiche quanto in valore.** E', probabilmente, il caso più normale, quello a cui risulta spontaneo pensare quando si pensa ad un incremento di attività. Si verifica, ad esempio, quando l'impresa acquista dall'esterno un determinato quantitativo di materie prime;
2. **Incremento nel solo valore.** Si realizza ogni qual volta si verifica un aumento del valore attribuito ad un'attività senza che questo sia legato a movimentazioni fisiche nella sua rimanenza. Si pensi ad esempio ad una rivalutazione di merci presenti in magazzino – precedentemente svalutate in rispetto al criterio del "minor valore" (si veda Il metodo contabile, pag. 428) – effettuata in relazione ad un consistente aumento del loro prezzo di vendita sul mercato.
3. **Incremento nella sola quantità fisica.** Si ha quando l'incremento nelle quantità fisica di un determinato bene non

FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO  
RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE ATTIVO

corrisponde ad un incremento nel suo valore. In questa eventualità, diversamente dai casi precedenti, non deve essere operata alcuna registrazione contabile. Si pensi al caso di un prodotto o di una merce – già valorizzati in contabilità – che nel tempo aumenta di peso.

Nei casi 1) e 2), invece, l'incremento registratosi nell'attività risulta rilevante ai fini della determinazione del capitale e del reddito e conseguentemente deve essere rappresentato nella contabilità generale dell'impresa con una scrittura in partita doppia. Per comprendere come, in generale, possa configurarsi tale registrazione contabile appaiono opportune alcune semplici riflessioni. Si deve, innanzitutto, ricordare che un aumento (nel valore) di un'attività costituisce per l'impresa una **variazione patrimoniale positiva**.

Se tale variazione risulta suscettibile di classificazione nell'aspetto derivato si è in presenza di una "variazione di tipo **modificativo**" che può essere di due tipi:

1. L'incremento di attività è **connesso allo svolgimento del processo produttivo**. Si è, dunque, in presenza di un ricavo (o di un minor costo).

La registrazione in partita doppia sarà pertanto del tipo:

data operazione			
d. Attività j-esima	a. Conto di ricavo	15.000	15.000

Oppure ad una così composta:

data operazione			
d. Attività j-esima	a. Conto di minor costo	5.000	5.000

2. L'incremento di attività si verifica in relazione ad un **incremento diretto di netto** (apporto di capitale). La scrittura in partita doppia sarà conseguentemente del tipo:

data operazione			
d. Attività j-esima	a. Conto di capitale	50.000	50.000

Se, invece, la variazione patrimoniale attiva non risulta suscettibile di classificazione nell'aspetto derivato si verifica una variazione di tipo **permutativo** all'interno dei conti della prima serie. L'incremento nell'attività viene, infatti, controbilanciato da una variazione patrimoniale di segno opposto (aumento di una passività o di un conto di rettifica di attività oppure diminuzione di una attività o di un conto di rettifica di una passività). L'operazione si registra, pertanto, secondo il seguente schema:

data operazione			
d. Attività j-esima	a. Passività i-esima (oppure attività k-esima)	10.000	10.000

Considerazioni del tutto analoghe (*mutatis mutandis*) a quelle sin qui svolte possono, naturalmente, ripetersi in relazione alle **diminuzioni** di attività. Anche con riferimento a tali modificazione dell'attivo aziendale si deve far riferimento alle sole diminuzioni misurabili in valore (la diminuzione in termini di peso del legname in magazzino per effetto della stagionatura se incapace di riflettersi in una modificazione del valore del legname non viene rilevata contabilmente). Come per gli incrementi di attività anche le **variazioni patrimoniali passive** connesse a diminuzioni di attività possono, o meno, essere suscettibili di classificazione nell'aspetto derivato o causale. Se lo sono l'operazione è di tipo **modificativo**.

1. Se la variazione patrimoniale passiva considerata risulta connessa allo svolgimento del processo produttivo si è in presenza di un costo (o di un minor ricavo). La registrazione in partita doppia sarà pertanto del tipo:

data operazione			
d. Conto di costo	a. Attività j-esima	22.000	22.000

FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO  
RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE ATTIVO

Oppure del tipo:

		data operazione	
d. Conto di minor ricavo	a. Attività j-esima	18.000	18.000

2. Se, invece, la diminuzione di attività si verifica in relazione ad una diminuzione diretta di netto (rimborso o distribuzione di utili) la scrittura in partita doppia sarà conseguentemente del tipo:

		data operazione	
d. Conto di capitale	a. Attività j-esima	50.000	50.000

Oppure del tipo:

		data operazione	
d. Conto di utile (o conto di riserva)	a. Attività j-esima	25.000	25.000

Se, invece, la variazione patrimoniale negativa connessa alla diminuzione di attività non è suscettibile di classificazione nell'aspetto causale la stessa è definita di tipo **permutativo**. Il decremento di valore registrato nelle attività viene controbilanciato da una variazione patrimoniale di segno opposto (aumento di una attività o di un conto di rettifica di passività oppure diminuzione di una passività o di un conto di rettifica di una attività). La rappresentazione contabile di tale fenomeno risulta pertanto così strutturata:

		data operazione	
d. Passività i-esima (oppure attività k-esima)	a. Attività j-esima	10.000	10.000

Tornando ora all'esame della struttura del generico conto di attività considerato, se si ipotizza che – nel corso dell'esercizio amministrativo in esame – si siano verificate le sole operazioni precedentemente ricordate, la situazione a fine anno sarà la seguente:

ATTIVITÀ			
DARE			AVERE
Rimanenza Iniziale	100.000	Diminuzioni	120.000
Aumenti	80.000		
Totale Addebitamenti	180.000	Totale Accreditamenti	120.000
Saldo = Rimanenza Finale	60.000		

Come si vede nel corso dell'esercizio possono verificarsi variazioni diminutive superiori in valore alle variazioni aumentative purché esista una rimanenza iniziale sufficientemente capiente. Un conto di attività deve, infatti, avere sempre saldo dare o, al massimo, nullo.

## FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE PASSIVO

Si è già avuto modo di notare come la struttura di un generico conto acceso ad un elemento patrimoniale passivo risulti speculare a quella di un generico conto dell'attivo.

DARE		PASSIVITÀ		AVERE
Diminuzioni	K	Rimanenza Iniziale	Q	W
		Aumenti	W	
Totale Addebitamenti	K	Totale Accreditamenti	(Q + W)	
		Saldo = Rimanenza Finale	(Q + W) - K	

Così come le attività anche le passività possono, all'inizio di un determinato esercizio, essere o meno presenti tra gli elementi che compongono il patrimonio aziendale.

All'apertura dei conti in contabilità generale dovrà essere operata una scrittura del tipo:

		data operazione	
d. Bilancio d'apertura	a. Passività i-esima	90.000	90.000

DARE		PASSIVITÀ		AVERE
		Rimanenza iniziale	90.000	

Anche nel caso delle passività se durante il periodo considerato non si verificano eventi in grado di ingenerare aumenti o diminuzioni nel

valore della rimanenza iniziale essa si trasforma integralmente in rimanenza finale.

DARE		PASSIVITÀ		AVERE
		Rimanenza Iniziale		90.000
Totale Addebitamenti	0	Totale Accreditamenti		90.000
		Saldo = Rimanenza Finale		90.000

Se, invece, come generalmente accade, tra l'apertura del conto e la sua chiusura a fine periodo intervengono fatti o eventi in grado di indurre variazioni (incrementi e/o decrementi) nel valore attribuito dall'impresa alla passività considerate, tali variazioni – che devono essere registrate – consentiranno alla rimanenza finale di differenziarsi da quella iniziale. Risulta opportuno sottolineare nuovamente – anche con riferimento agli elementi patrimoniali passivi – che le sole modificazioni che rilevano nel sistema di contabilità generale sono quelle in **valore**.

Una diminuzione nel valore di una passività rappresenta per l'impresa una **variazione patrimoniale positiva**.

Se suscettibile di classificazione nell'aspetto derivato tale variazione si definisce di tipo **modificativo**. Si possono, al proposito, individuare due situazioni tipiche:

1. La variazione patrimoniale attiva risulta **connessa allo svolgimento del processo produttivo**: si è conseguentemente in presenza di un ricavo (o di un minor costo). La registrazione in partita doppia sarà, pertanto, del tipo:

		data operazione	
d. Passività i-esima	a. Conto di ricavo	7.000	7.000

Oppure del tipo:

		data operazione	
d. Passività i-esima	a. Conto di minor costo	13.000	13.000

FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO  
RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE PASSIVO

2. Alla diminuzione di passività si contrappone un **incremento diretto di netto** (apporto di capitale). La scrittura in partita doppia sarà conseguentemente del tipo:

data operazione			
d. Passività i-esima	a. Conto di capitale	35.000	35.000

Se la variazione patrimoniale attiva connessa alla diminuzione della passività non è suscettibile di classificazione nell'aspetto derivato in quanto immediatamente controbilanciata da una variazione patrimoniale di segno opposto (aumento di un'altra passività oppure diminuzione di una attività) si definisce **permutativa** nei conti della prima serie. Sarà conseguentemente registrata con una scrittura avente la seguente articolazione:

data operazione			
d. Passività i-esima	a. Attività j-esima (oppure passività q-esima)	15.000	15.000

Gli **incrementi** nei debiti aziendali comportano, invece, la riduzione del patrimonio aziendale. Alcune di queste riduzioni sono suscettibili di classificazione nell'aspetto causale, altre no. Le prime rientrano nel novero delle variazioni **modificative** e risultano, sostanzialmente, suddivisibili in due diverse tipologie:

1. Se la variazione patrimoniale passiva considerata risulta **connessa allo svolgimento del processo produttivo** si è in presenza di un costo (o di un minor ricavo). La registrazione in partita doppia sarà pertanto del tipo:

data operazione			
d. Conto di costo	a. Passività i-esima	21.000	21.000

Oppure del tipo:

data operazione			
d. Conto di minor ricavo	a. Passività i-esima	4.000	4.000

2. Se, invece, l'aumento nei debiti si realizza in connessione con una **diminuzione diretta di netto** (rimborso o distribuzione di utili) la scrittura in partita doppia sarà del tipo:

data operazione			
d. Conto di capitale	a. Passività i-esima	19.000	19.000

Oppure del tipo:

data operazione			
d. Conto di utile (o conto di riserva)	a. Passività i-esima	33.000	33.000

Se, invece, la variazione patrimoniale negativa legata all'aumento dei debiti aziendali non è suscettibile di classificazione nell'aspetto derivato in quanto immediatamente controbilanciata da una variazione patrimoniale di segno opposto (aumento di una attività o di un conto di rettifica di passività oppure diminuzione di una passività o di un conto di rettifica di una attività) si è in presenza di una **operazione permutativa** nei conti della prima serie che sarà registrata con una scrittura del tipo:

data operazione			
d. Passività k-esima (oppure attività k-esima)	a. Passività i-esima	8.000	8.000

FUNZIONAMENTO DI UN GENERICO CONTO  
RELATIVO AD UN ELEMENTO PATRIMONIALE PASSIVO

Tornando ora all'esame della struttura del generico conto di passività considerato, se si ipotizza che, nel corso dell'esercizio amministrativo in esame, si siano registrate a carico dello stesso le sole operazioni precedentemente ricordate, la situazione a fine anno sarà la seguente:

<b>PASSIVITÀ</b>			
<b>DARE</b>			<b>AVERE</b>
Diminuzioni	70.000	Rimanenza Iniziale	90.000
		Aumenti	60.000
<hr/>		<hr/>	
Totale Addebitamenti	70.000	Totale Accreditamenti	150.000
		<i>Saldo = Rimanenza Finale</i>	<i>80.000</i>

## FUNZIONAMENTO DI CONTI DELLA SECONDA SERIE

Come già si è avuto modo di precisare, la partita doppia generalmente implementata prevede l'inversione del segno attribuito alle medesime quantità rappresentate contemporaneamente nelle due serie di conti (cosiddetta "partita doppia con antitesi di segno"). Conseguentemente nei conti della seconda serie i valori positivi iniziali si rappresentano in avere, mentre eventuali valori negativi iniziali (perdite o disavanzi di precedenti esercizi) in dare. Sempre per effetto dell'inversione del segno operata nella seconda serie, le variazioni aumentative del capitale netto si registrano, all'interno della stessa, in avere e quelle diminutive in dare. Conseguentemente i conti aperti a quote positive di capitale netto ("Capitale d'apporto", "Riserva legale", ecc.) ed i conti aperti a risultati economici ("Utile netto d'esercizio", "Utile ordinario", ecc.) o a componenti positive degli stessi ("Ricavo di vendita", "Interessi attivi", "Rivalutazioni di capitali fissi", ecc.) assumono sempre saldo avere. Viceversa, i conti aperti ai risultati economici ("Perdita netta d'esercizio", "Perdita ordinaria", ecc.) o a componenti negative degli stessi ("Consumi di materie", "Interessi passivi", "Ammortamento", ecc.) assumono sempre saldo dare.

I conti appartenenti alla seconda serie possono suddividersi in due grandi categorie:

- I conti del risultato economico;
- I conti di capitale.

I primi concorrono a formare il risultato economico conseguito. Questa categoria di conti è costituita integralmente da conti di solo movimento. Sono tali, ad esempio, i tutti i conti di costo o di ricavo, così come i conti di riepilogo degli stessi.

I conti di capitale rappresentano, invece, le variazioni di capitale estranee alla formazione del risultato economico. Tali conti possono essere considerati conti di stato e di movimento. A puro titolo esemplificativo tra di essi si possono ricordare i conti accesi al "Capitale

sociale", alla "Riserva legale", al "Fondo sovvenzioni, doni e lasciti ricevuti" ed i conti destinati ad accogliere le variazioni connesse alla distribuzione dell'utile conseguito.

Per concludere si deve ricordare – in analogia a quanto esposto in relazione ai conti accesi agli elementi patrimoniali attivi e passivi – che anche all'interno della seconda serie si possono verificare variazioni di tipo permutativo. Un caso tipico di variazione permutativa nell'ambito dei conti della serie derivata si ha tutte le volte che un utile viene accantonato a riserva.

**NON DISTRIBUIRE**