

PREMESSA

Scopo del presente lavoro è quello di delineare in modo sistematico i principi e le componenti elementari delle determinazioni e delle rilevazioni quantitative d'azienda che costituiscono oggetto della "Ragioneria". Il Besta definiva tale oggetto come la teoria e la pratica del controllo economico nell'azienda, sottolineando come gli studi intorno alla Ragioneria richiedessero un'approfondita conoscenza dei "*modi in cui la gestione delle innumerevoli aziende procede*" (Besta, 1922, p. 41).

Ai fini della conoscenza dell'economia della gestione delle imprese, infatti, è necessario disporre di strumenti che consentano di rappresentare il mutevole svolgimento della gestione e, al contempo, fornire agli *stakeholder* cui l'informativa esterna dell'impresa è rivolta tutte le informazioni utili a esprimere un giudizio fondato sull'andamento della gestione e i suoi prevedibili sviluppi futuri. Nel presente studio verranno illustrati, quindi, fondamenti, principi e tecnica della rilevazione contabile utilizzata dalle imprese per rendere conto della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della loro gestione. Non si analizzerà invece la contabilità di tipo finanziario tenuta da enti pubblici, aziende non profit minori e, in generale, da altre realtà produttive di piccole dimensioni.

Nelle pagine successive, tenteremo di guidare il lettore da un lato, alla comprensione dei meccanismi che orientano le scelte e le concrete operazioni aziendali, dall'altro all'acquisizione delle tecniche elaborate nel tempo da dottrina e prassi per offrire delle innumerevoli operazioni di gestione un'adeguata, intellegibile e universalmente riconosciuta rappresentazione quantitativa. Saranno altresì richiamati i fondamenti dell'Economia Aziendale, osservando la gestione delle imprese dall'interno, nei suoi principi, nella *ratio* che ne guida le principali scelte strategiche e operative. Vari approfondimenti saranno proposti sulla base delle prevalente letteratura economico-aziendale italiana, a cui si farà costante riferimento.

Dopo una breve introduzione ai principi generali posti alla base delle rilevazioni contabili, si procederà alla rappresentazione dell'insieme di operazioni tipiche della gestione aziendale. Più specificatamente si tratteranno le operazioni attraverso le quali si svolge la funzione di creazione di utilità propria delle imprese,

operazioni realizzate al fine di acquisire i fattori produttivi necessari all'attuazione della produzione e per collocare sul mercato la produzione attuata.

Il testo è articolato in tre parti. Nella prima parte, dopo aver sommariamente richiamato i tratti generali delle aziende, si introdurranno i principi ispiratori della contabilità generale e analitica. Nella seconda parte, saranno descritte le principali operazioni aziendali e se ne illustrerà il processo logico-analitico di rilevazione contabile. Nella terza parte, si illustrerà il processo logico di redazione del bilancio d'esercizio, dando particolare risalto alle soluzioni seguite dalla prassi contabile prevalente. Vari richiami saranno fatti alla normativa civilistica e a alcuni principi contabili nazionali, rinviando tuttavia alla letteratura specialistica gli approfondimenti in tema di valutazione e rappresentazione dei valori in bilancio.

Nelle registrazioni, si procederà all'iscrizione dei valori nei conti di mastro interessati e solo successivamente si esporranno le scritture in ordine cronologico sul Libro Giornale, proponendo sia la tecnica di rilevazione nella contabilità cosiddetta "a mano" sia richiamando la rappresentazione utilizzata dai principali *software* contabili in uso. Tale approccio ha lo scopo di agevolare il lettore nell'analisi e nella comprensione delle singole registrazioni.

Nelle fasi più complesse, sarà apposto accanto ai valori iscritti nei conti interessati dalla serie di scritture un simbolo grafico al mero scopo di evidenziare addebitamenti e accreditamenti corrispondenti e guidare i lettori neofiti alla comprensione della successione dei passaggi compiuti nella compisizione delle scritture contabili.

Università degli Studi di Roma "La Sapienza", ottobre 2020

Parte Prima

**LA RILEVAZIONE QUANTITATIVA
DEI FENOMENI AZIENDALI.
PRINCIPI E FONDAMENTI**

Capitolo Primo

INTRODUZIONE ALLA RILEVAZIONE DEI FENOMENI AZIENDALI

1.1. Introduzione

Le aziende utilizzano sistemi di rilevazione e misurazione delle operazioni che pongono in essere nello svolgimento delle attività cui sono dirette al fine di produrre informazioni utili agli *stakeholder* interni ed esterni: soggetto economico, lavoratori, istituti di credito e altri intermediari finanziari, Stato e, di recente, l'intera comunità sempre più interessata a conoscere da un lato l'impatto e la sostenibilità ambientale delle aziende, dall'altro a valutare la loro capacità di incidere positivamente sul sistema di *welfare*.

“Nell'ordinare le rilevazioni d'azienda di qualunque specie, occorre tener presente, come principio fondamentale, ch'esse hanno essenzialmente *funzione di mezzo a fine*, intendendo per fine le conoscenze cui si desidera pervenire mediante le rilevazioni. Questo principio ispira l'elaborazione dei metodi e dei sistemi di scritture contabili, la scelta dei fenomeni da osservare e rilevare ai fini delle informazioni desiderate e quella degli aspetti nei quali questi fenomeni debbono essere esaminati, la ricerca degli appropriati criteri di determinazione, classificazione ed elaborazione di valori o delle altre quantità di cui si tratta”¹. Il pensiero di Onida esprime chiaramente e in modo esaustivo funzione, fini e principi dei sistemi di rilevazione e quantificazione dei fenomeni aziendali. Sempre secondo il chiaro Autore, la rilevazione quantitativa dei fenomeni aziendali presenta alcuni “*momenti logici*”² la cui analisi consente di scegliere o implementare il *sistema di rilevazione e rappresentazione* più adeguato alla realtà oggetto di studio e analisi.

Il fine cui tende la rilevazione quantitativa dei fenomeni aziendali è quello di trarre informazioni sull'impresa. Le informazioni possono essere duplici:

¹ Onida, P. (1970). *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, pag. 40.

² *Ibidem*, pag. 13.

- **informazioni interne:** riguardano il management aziendale, l'organizzazione, la misurazione dei risultati prodotti ai fini dei controlli di efficienza e di responsabilità; si tratta di informazioni utilizzate per programmare l'attività da svolgere, stabilirne l'oggetto, supportare le scelte e le decisioni;
- **informazioni esterne:** sono rese a tutti i soggetti con cui l'impresa intrattiene rapporti giuridici (clienti, fornitori, lavoratori, finanziatori, erario) e a tutti coloro interessati a conoscere gli andamenti della gestione e particolari diritti, obblighi o responsabilità derivanti dai rapporti giuridici posti in essere.

I *momenti logici* sottesi all'attuazione delle determinazioni e rilevazioni quantitative dell'impresa sono:

- scelta ed individuazione dei fenomeni da osservare;
- quantificazione dei fenomeni;
- rappresentazione, elaborazione ed interpretazione delle quantità;
- interpretazione delle quantità.

1.2. Scelta e individuazione dei fenomeni da osservare

I fenomeni amministrativi possono essere:

- **interni;**
- **esterni.**

I primi riguardano l'organizzazione aziendale, l'impiego e i movimenti dei fattori produttivi specifici – lavoro, macchinari, attrezzature, immobili, materie, servizi, ecc., e generici, il capitale proprio e di credito. Sono un esempio di tali fenomeni i trasferimenti di materie dai depositi agli stabilimenti di produzione, dei prodotti dagli stabilimenti ai reparti di vendita, i consumi e i rendimenti delle materie e del lavoro, e così via.

Si dicono *fenomeni amministrativi esterni* gli atti di scambio tra l'impresa e i terzi che determinano una variazione della sfera patrimoniale dell'azienda. Attraverso tali atti l'impresa acquisisce i fattori produttivi di cui ha bisogno e colloca i prodotti o servizi alla cui produzione e scambio è diretta la sua attività.

Dai fenomeni amministrativi esterni traggono origine i ricavi – *valori prodotti* – e i costi – *valori consumati*³. Sono un esempio di tali fenomeni gli ac-

³ Da un punto di vista economico, la remunerazione dei fattori produttivi acquisiti genera un costo a prescindere dal fatto che si tratti di remunerazione corrisposta in forma *contrattuale*, dunque certa, prestabilita, determinata nel suo ammontare e nell'epoca di corresponsione, piuttosto che in modo *residuale*, cioè a valere sui risultati della gestione.

Da un punto di vista contabile le cose stanno diversamente. Come si vedrà in seguito, saranno contabilizzate come costi le sole remunerazioni corrisposte in forma contrattuale.

quisti di impianti industriali, macchinari, materie prime e sussidiarie, materiale di consumo, merci destinate alla vendita, servizi di trasporto, di assicurazione, di energia, l'ottenimento e la remunerazione di prestazioni di lavoro da parte di dipendenti e professionisti o personale esterno, la vendita di prodotti, merci, servizi, ma anche il conferimento e il rimborso di capitale proprio e di credito, nonché la remunerazione dei servizi generali dello Stato e degli Enti locali attraverso il pagamento di imposte e tributi in genere.

La **scelta dei fenomeni** da osservare, quantificare, valutare, rappresentare deve essere effettuata in base allo *scopo informativo* cui la rilevazione quantitativa tende. Poiché lo scopo che ci porremo sarà quello di conoscere il reddito d'esercizio e il patrimonio esistente ad una certa data, occorrerà rilevare i **fenomeni amministrativi esterni**.

In effetti, anche i fenomeni amministrativi interni rilevano ai fini del reddito; tuttavia, giacché i loro effetti si tradurranno in atti di gestione esterna, troveranno rappresentazione indiretta, per così dire, ai fini del risultato economico complessivo, attraverso gli atti di scambio.

Valga un esempio a chiarire l'assunto: i fenomeni amministrativi interni riguardano l'impiego dei fattori produttivi; se tale impiego è avvenuto in condizioni di inefficienza ovvero se c'è stato uno spreco di risorse, si avrà un incremento degli acquisti, quindi un ingiustificato aumento dei costi – originati dagli scambi – e una conseguente contrazione del reddito.

Il **reddito d'esercizio** si determina nelle imprese in funzionamento al termine del periodo amministrativo⁴ ed è inteso, genericamente, come *flusso di nuova ricchezza* riferito ad un arco di tempo.

Il reddito d'esercizio è comunemente definito come *l'incremento subito dal capitale proprio per effetto della gestione*. La sua determinazione non è semplice né oggettiva. In primo luogo, perché molte delle operazioni da cui discende il reddito, alla data di redazione del bilancio, non hanno ancora avuto compimento cioè sono in corso di svolgimento. Inoltre, gli esiti economici di tali operazioni sono solitamente non noti, spesso imprevedibili e imponderabili. Da ciò discendono le difficoltà valutative e la conseguente *indeterminatezza, non oggettività* del reddito d'esercizio e del connesso capitale di funzionamento.

I suindicati problemi valutativi non emergerebbero se si considerasse la nozione di **reddito totale**, relativo all'intera vita dell'impresa, dalla costituzione

⁴Dicesi, infatti, "*periodo amministrativo*" il periodo di tempo, di durata annuale, al termine del quale si rileva il reddito d'esercizio. La suddivisione dell'unitaria gestione aziendale in sottoperiodi è meramente convenzionale e unicamente finalizzata alla determinazione del reddito e del connesso capitale di funzionamento, inteso genericamente come *stock di ricchezza* riferito, nella sua entità, ad un dato istante, di norma il 31/12.

L'"*esercizio*" è l'insieme delle operazioni di pertinenza del periodo amministrativo cui il bilancio, redatto al fine della determinazione del reddito, si riferisce.

alla cessazione. In questo caso, infatti, tutte le operazioni sarebbero concluse, tutti i costi avrebbero trovato ricavi contrapponibili e viceversa.

Il reddito totale potrebbe essere calcolato come differenza tra il capitale iniziale, conferito al momento della costituzione, e quello risultante in seguito alla liquidazione dell'impresa. Anche in questo caso, tuttavia, nonostante l'apparente semplicità insita nella determinazione del reddito totale potrebbero presentarsi alcune difficoltà valutative. Infatti, si dovrebbero tener presenti, ai fini di una corretta determinazione, l'eventuale inflazione, calcolata per l'intera vita aziendale, e l'eventuale partecipazione dell'impresa oggetto di osservazione ad un gruppo di aziende poiché entrambi gli aspetti potrebbero far divergere sensibilmente il reddito totale nominale da quello effettivo.

Ad ogni modo, la nozione di reddito totale, chiara e utile ai soli fini teorici, è priva di rilevanza pratica.

1.3. Quantificazione dei fenomeni

I fenomeni aziendali oggetto di osservazione devono essere quantificati e ciò richiede l'individuazione dell'unità di misura con la quale procedere alla misurazione. Infatti, le quantità rilevate potrebbero essere espresse in diverse unità di misura, costituendo diversi insiemi di grandezze omogenee al loro interno (misurabili per quantità, peso, estensione) ma non confrontabili con gli insiemi – eterogenei – del sistema complessivo. La necessità di rendere comparabili le grandezze rilevate richiede che vengano espresse in un'unica unità di misura, la moneta (**quantità valore**).

Ad esempio, l'acquisto del materiale può essere rilevato mediante unità di misura di lunghezza, peso, superficie ovvero mediante **quantità fisiche**. Se si procedesse in tal senso per ciascun bene acquistato, si avrebbero tanti insiemi diversi tra loro, poiché diversi sono gli elementi che li compongono, omogenei al loro interno, ma non comparabili con gli altri insiemi. Attraverso la moneta, le operazioni aziendali osservate sono espresse in un'unità di misura comune e omogenea⁵.

Altra utile distinzione è quella tra quantità-misure e quantità astratte.

Le **quantità-misure** sono quantità oggettive o oggettivamente determinabili come ad esempio, la consistenza della cassa, i costi ed i ricavi misurati da debiti e da crediti, la quantità di materie presenti nel magazzino, il valore di realizzo dei crediti, il valore nominale di azioni e obbligazioni.

⁵ È appena il caso di sottolineare che, mentre le *quantità fisiche* sono omogenee nel tempo, almeno se non vengono commessi errori di misurazione, i *valori* possono essere fortemente eterogenei a causa delle variazioni che il valore economico della moneta, in cui sono espressi, può presentare nel tempo.

Le quantità-misure sono grandezze incontrovertibili, non opinabili, oggetto di effettiva misurazione o stima. Se determinate mediante stima, non sono di per sé oggettive ma tendono ad una grandezza oggettiva cui si può giungere procedendo all'effettiva misurazione. Si pensi, ad esempio, al magazzino; la sua consistenza può essere determinata mediante una stima a campione oppure effettivamente accertata, attraverso un puntuale inventario di tutti i beni⁶. Lo stesso dicasi per il valore di realizzo dei crediti, grandezza stimata che diverrà oggettiva al momento dell'incasso.

Le **quantità astratte**, al contrario, non sono oggettive, non tendono ad una grandezza oggettiva, non hanno un'unica configurazione e sono determinate mediante astrazioni, ipotesi, congetture per se stesse arbitrarie e soggettive. Ne sono un esempio le quote di ammortamento dei costi delle immobilizzazioni tecniche imputate a ciascuno degli esercizi cui si estende la vita economica dei cespiti. Possono essere computate con diversi criteri e convenzioni, variabili in funzione, tra l'altro, delle ipotesi assunte alla base dell'utilizzo del bene cui si riferiscono e del significato economico che si vuole attribuire alla loro imputazione. Nessuno dei criteri seguiti consentirà di determinare in modo assoluto e incontrovertibile la quota di ammortamento di pertinenza di ogni singolo esercizio.

Anche il reddito d'esercizio è una quantità astratta a causa delle astrazioni compiute, appunto, per l'imputazione ad esso di distinte quote di costi e ricavi e delle rimanenze attive e passive d'esercizio. Tali astrazioni si rendono necessarie a causa del processo di attribuzione del reddito a distinti periodi nonostante la naturale unità della gestione dell'impresa e dunque dei processi formativi dei risultati. Le valutazioni e le ipotesi assunte alla base del suddetto processo di attribuzione varieranno, tra l'altro, a seconda dei soggetti che compiono la valutazione e dei fini conoscitivi che si prefiggono⁷.

1.4. Rappresentazione, elaborazione e interpretazione delle quantità

I fenomeni esterni di gestione, opportunamente quantificati e espressi in moneta, saranno rappresentati sulla base di *metodi*.

I metodi sono strumenti tecnici per la raccolta, l'elaborazione e la rappresentazione dei fenomeni. Si distinguono in:

⁶Nel caso in cui il magazzino sia formato da beni fungibili, l'effettiva misurazione può risultare molto costosa dunque ancorché possibile, da un punto di vista teorico, sarà impraticabile economicamente.

⁷Per una puntuale disamina delle possibili soluzioni al problema della competenza dei costi e dei ricavi in ragione d'esercizio, v. Capaldo, P. (2013). *Reddito e capitale nell'economia dell'impresa*, Giuffrè, Milano.

- **metodi contabili** i quali si basano sull'utilizzo del **conto**,
- **metodi extracontabili** i quali impiegano gli strumenti della matematica e della statistica; attraverso grafici, diagrammi, tabelle integrano le informazioni offerte dai metodi contabili.

Il **conto** è il tipico strumento della rilevazione contabile. Può essere definito da un punto di vista *formale* e *sostanziale*.

Dal punto di vista **formale**, il conto può essere rappresentato:

- **in forma scalare** → i valori sono riportati di seguito in un'unica colonna, distinti in base al loro segno, positivo o negativo e sommati algebricamente;
- **a sezioni divise e contrapposte** → i valori sono inseriti nelle sezioni a seconda del segno e del funzionamento del conto.

Da un punto di vista **sostanziale**, il conto è costituito da una o più quantità riguardanti un determinato oggetto (ad esempio il denaro in cassa, gli impianti, i ricavi di vendita), rilevate allo scopo di conoscere di questo oggetto la variabile e commensurabile grandezza⁸. Affinché le quantità costituenti il conto possano essere sommate algebricamente dovranno essere espresse in unità di misura almeno nominalmente omogenee⁹. Poiché nel sistema complessivo di scritture le grandezze di un conto devono poter essere correlate e comparate con quelle degli altri, la loro misurazione sarà espressa in moneta detta appunto moneta di conto. I valori così rilevati si chiamano *valori di conto*.

Per quanto riguarda i conti a sezioni divise e contrapposte, si avranno due distinte colonne, chiamate ciascuna, appunto, *sezione*.

La sezione di sinistra è detta del **dare**, quella di destra sezione **avere**¹⁰. Ogni conto sarà riferito ad un unico, determinato *oggetto*.

OGGETTO	
DARE X addebitare	AVERE Y accreditare

Addebitare un conto significa iscrivere un valore nella sezione **Dare**.

Accreditare un conto significa iscrivere un valore nella sezione **Avere**.

⁸ Onida, P. (1970). *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, cit., pag. 27.

⁹ “Nominalmente” poiché, pur restando fermo il valore nominale di una data moneta e il potere liberatorio delle obbligazioni espresse in quella valuta, il suo valore reale può variare anche significativamente a causa degli effetti dell'inflazione.

¹⁰ È opportuno sottolineare che, l'attribuzione delle espressioni “dare” e “avere” alle sezioni è meramente convenzionale; le due voci, infatti, hanno un significato diverso a seconda della natura del conto, non coincidente con quello loro proprio nel linguaggio corrente.

Le espressioni DARE e AVERE sono convenzionali e le registrazioni effettuate nelle due sezioni hanno un significato diverso a seconda della natura del conto. I conti si dicono:

- **conti monofase** se funzionano solo in una sezione e accolgono un solo tipo di variazioni dell'oggetto rappresentato; talvolta accolgono nella sezione opposta la rettifica dei valori iscritti nella sezione principale;
- **conti bifase** se funzionano in entrambe le sezioni accogliendo variazioni di segno opposto dell'oggetto rilevato.

Accendere un conto vuol dire intestare un conto ad un determinato oggetto (ad es. Cassa) e iniziare le scritture (le rilevazioni) che lo riguardano ¹¹.

Le *scritture* sono le rilevazioni effettuate nei conti e danno luogo a registrazioni su distinti libri contabili secondo date convenzioni.

Tenere un conto significa proseguire, successivamente all'apertura, le serie di scritture che lo riguardano.

Calcolare il saldo di un conto vuol dire fare la differenza tra i valori di una sezione e quelli della sezione opposta.

Se, ad esempio, nel conto acceso ad un dato oggetto sono stati effettuati addebitamenti per 100 e accreditamenti per 80, il saldo del conto sarà 20.

OGGETTO	
DARE	AVERE
100	80
	20
	saldo

Chiudere un conto vuol dire calcolarne il saldo e iscriverlo nella sezione che ha accolto i valori minori affinché le due sezioni *bilancino*, ovvero presentino una somma uguale; in tal caso, il conto si dirà *chiuso*.

Se un conto presenta un saldo pari a zero, si dice che è *spento*.

Si dirà che un conto ha un "*saldo dare*" quando si rileva un'eccedenza della sezione dare sull'avere; al contrario, ci sarà un "*saldo avere*" quando l'eccedenza sarà nella sezione avere e il saldo sarà inserito nella sezione dare ¹².

L'insieme dei conti che formano un sistema di scritture si dice *Mastro*.

¹¹ La rilevazione delle variazioni relative ad un conto già acceso va eseguita nel conto medesimo il quale pertanto registrerà tutte le variazioni che dell'oggetto sono avvenute in un dato periodo in seguito alle operazioni aziendali poste in essere.

¹² Comunemente il termine "saldo" è cioè inteso come "eccedenza". Più propriamente in verità dovrebbe parlarsi di *Saldo Avere* quando il saldo è iscritto nell'avere del conto – ovvero quando la sezione dare presenta un'eccedenza sulla sezione avere – e di *Saldo Dare* quando il saldo è iscritto in dare – ovvero quando la sezione avere presenta un'eccedenza su quella dare. Nella prassi contabile e in questo testo il termine *saldo* sarà sempre inteso come sinonimo di eccedenza.

1.5. Interpretazione delle quantità

La rilevazione quantitativa dei fenomeni aziendali consente di disporre di una serie di informazioni le quali necessitano di un'approfondita analisi ed interpretazione affinché possa essere formulato un giudizio completo sulla realtà aziendale indagata e sui risultati conseguiti. Spesso tale interpretazione è lasciata all'abilità del valutatore e alla sua conoscenza dell'azienda, del mercato di riferimento, del contesto economico generale.

Data l'unità economica della gestione nel tempo e nello spazio, nessun giudizio, neppure sulla gestione trascorsa, può essere tratto senza un'adeguata prospettiva del futuro.

1.6. Conclusioni: gli obiettivi della contabilità d'impresa

In conclusione possiamo dire che la contabilità d'impresa esprime il sistema dei valori economico-finanziari generati dalle operazioni di gestione nonché i processi informativi che ne derivano. I fenomeni esterni di gestione, opportunamente quantificati ed espressi in moneta, saranno rappresentati nel sistema di contabilità generale sulla base del metodo contabile della partita doppia applicato al sistema del reddito, di cui si dirà nel capitolo successivo.

I fini della contabilità generale possono essere riassunti nei seguenti:

- rilevare sistematicamente i movimenti (variazioni) finanziari della gestione esterna, ovvero delle operazioni poste in essere tra l'impresa e i terzi;
- osservare ordinatamente i movimenti (variazioni) economici generati dalla gestione, misurati da quelli finanziari, e periodicamente integrare e rettificare i valori al fine di determinare il reddito del periodo e il connesso capitale di funzionamento.

Gli obiettivi più generali della contabilità d'impresa sono pertanto *il controllo "continuo" dei movimenti finanziari ed economici a livello complessivo aziendale e la determinazione "periodica" del capitale e del reddito d'esercizio*¹³. In questo senso, la contabilità d'impresa è un sistema complesso non riconducibile unicamente alla contabilità generale (o esterna) oggetto del presente studio. Essa, infatti, va correlata agli altri strumenti informativo-contabili di analisi e controllo della dinamica economico-finanziaria della gestione. Si pensi, al sistema di contabilità analitica, ai vari budget (commerciale, di produzione, dei

¹³ Marchi, L. & Marasca, S. (2018). Obiettivi e strumenti della contabilità d'impresa, in Marchi, L. (a cura di), *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, Giappichelli, Torino, pag. 2.

volumi di produzione e delle scorte, degli acquisti, dei costi di struttura, ecc.) e, in generale, a tutti gli strumenti di controllo di gestione¹⁴.

¹⁴La letteratura sul controllo di gestione, sulle sue finalità e sugli strumenti che utilizza è vasta. Per approfondimenti si rinvia a Brusa, L. (2009). *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano; Brusa, L. (2016). *Business plan: guida per imprese sane, start-up e aziende in crisi*, Egea, Milano; Dezzani, F., & Brusa, L. (1983). *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano; Marchi, L. (2011). L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna. *Management Control*, n. 3; Marchi, L., Marasca, S., & Chiucchi, M.S. (eds.) (2018). *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino; Azzone, G. (2014). *Sistemi di controllo di gestione: metodi, strumenti e applicazioni*, Etas, Milano; Mussari, R. (2001). *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubbettino, Soveria Mannelli (CZ).

Capitolo Secondo

IL METODO CONTABILE DELLA PARTITA DOPPIA APPLICATO AL SISTEMA DEL REDDITO

2.1. I principi fondamentali

I sistemi di rilevazione dei fenomeni aziendali che si fondano in via preminente sull'utilizzo dello strumento del conto, come definito nelle pagine precedenti, si dicono **sistemi contabili**.

La dottrina economico-aziendale italiana ha elaborato diversi sistemi contabili. A Fabio Besta si deve l'elaborazione del cosiddetto *Sistema Patrimoniale*¹, mentre fu Gino Zappa, un trentennio dopo, a formulare il *Sistema del Reddito*², cui è ispirato il presente saggio. Aldo Amaduzzi propose una variante e un'evoluzione concettuale del Sistema del Reddito di Gino Zappa con il suo *Sistema del Capitale e del Risultato Economico*³.

Come anticipato nelle pagine precedenti, il sistema di contabilità generale d'impresa è teso alla determinazione del reddito d'esercizio e del connesso capitale di funzionamento. Per raggiungere tale obiettivo la rilevazione quantitativa dei fenomeni di gestione, espressi in valori formati negli scambi monetari, può essere utilmente condotta mediante l'impiego del *metodo contabile della partita doppia applicato al sistema del reddito*.

Vediamo in modo puntuale cosa si vuole intendere con tale espressione.

- **Metodo**: è l'insieme di norme, regole e convenzioni che consentono di rappresentare quantitativamente i fenomeni aziendali oggetto di osservazione.
- **Contabile**: il metodo utilizza come strumento di rilevazione il "conto".
- **Partita Doppia**: il metodo applica il "*principio dualistico*".
- **Sistema del reddito**⁴: la scelta dei fenomeni da rilevare, degli aspetti in cui

¹ Besta, F. (1922). *La ragioneria*, Vallardi, Milano.

² Zappa, G. (1950). *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano.

³ Amaduzzi, A. (1998). *L'azienda nel suo sistema e nei suoi principi*, Utet Libreria, Torino.

⁴ Come evidenziato nel testo, il sistema del reddito è solo uno dei possibili sistemi contabili

devono essere considerati, la stessa classificazione dei valori rilevati nei distinti conti, devono essere effettuati in funzione dell'oggetto che si vuole rappresentare ovvero del fine cui tendono le rappresentazioni.

Si parla di sistema del reddito poiché le scritture sistematiche in partita doppia sono composte ai fini della determinazione del reddito d'esercizio e del connesso capitale di funzionamento.

La Partita Doppia applica il "principio dualistico"⁵. Questo principio osserva i fenomeni aziendali oggetto di osservazione e rilevazione, ovvero gli atti di scambio⁶, sotto un duplice punto di vista: l'aspetto numerario (o finanziario) e l'aspetto economico⁷.

L'*aspetto numerario* riguarda la forma di regolamento dello scambio; sotto questo aspetto si rilevano: movimenti (variazioni + / -) di denaro, movimenti (variazioni + / -) di crediti, movimenti (variazioni + / -) di debiti ovvero **variazioni numerarie attive e passive**. Le variazioni numerarie si dicono *originarie* in quanto autonomamente determinabili e immediatamente percepibili.

Esempio: si acquistano materie prime con pagamento immediato in contanti; in questo caso la forma di regolamento dello scambio è il denaro e ciò comporta la rilevazione di una variazione nel conto Cassa; se il pagamento avvenisse in modo differito, dopo un certo numero di giorni, la forma di regolamento convenuta sarebbe il debito.

Si vendono merci con regolamento a 120 giorni. Nell'aspetto numerario si rileva una variazione positiva (in aumento) nel conto "Crediti verso clienti".

utilizzabili. Per una trattazione compiuta si veda per tutti Giannessi, E. (1954). *Attuali tendenze delle dottrine economico-tecniche italiane*, Colombo Cursi, Pisa.

⁵ L'invenzione del metodo contabile della partita doppia si deve a Fra' Luca Bartolomeo de Pacioli. Nel 1494 pubblicò a Venezia la sua opera *Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalità* in uno dei capitoli della quale, *Tractatus de computis et scripturis*, viene presentato per la prima volta il concetto di partita doppia.

⁶ Acquisizione dei fattori produttivi, da cui traggono origine i costi, e cessione dei beni e servizi sul mercato, da cui traggono origine i ricavi di vendita. Gli scambi comprendono anche le negoziazioni di capitale, proprio e di credito.

⁷ Le aziende non profit di minori dimensioni, con ridotti livelli di complessità amministrativa, compongono solitamente scritture semplici ovvero osservano la realtà aziendale e gli scambi effettuati con i terzi sotto un solo aspetto, normalmente quello numerario o finanziario. In tali casi, infatti, le informazioni finanziarie sono sufficienti a rappresentare in modo adeguato l'equilibrato svolgersi della gestione anche se nulla o poco diranno circa la capacità dell'ente di raggiungere gli obiettivi per i quali è sorto. Analogamente può dirsi per molte aziende composte pubbliche nelle quali la rilevazione dei flussi finanziari consentirà di supportare l'azione amministrativa e il controllo interno ed esterno.