

**Dipartimento di Impresa e Management. Cattedra di Contabilità e Bilancio.**

**LA PARTITA DOPPIA: DAGLI INIZI AI GIORNI NOSTRI.**

**RELATORE**

**Prof. Sarcone Salvatore**

**CANDIDATO**

**mat. 179021 Metrano Martina**

**ANNO ACCADEMICO**

**2014/2015**

## Indice

INTRODUZIONE.....	5
Capitolo1.LA STORIA DELLA PARTITA DOPPIA IN ITALIA.....	5
1.EVOLUZIONE STORICA.....	5
1.1.Contabilità nell’Italia del passato.....	6
2.NASCITA E DIFFUSIONE DEL METODO DI REGISTRAZIONE IN PARTITA DOPPIA.....	8
2.1.Dalle scuole di abaco a quelle di contabilità.....	9
2.2.Europa: Alcuni libri di abaco successivi alla Summa.....	10
2.3.Il ruolo dei numeri negativi nella partita doppia.....	11
3.IL CONTENUTO DELLA RAGIONERIA: METODI CONTABILI E SISTEMI DI SCRITTURE.....	11
3.1.I sistemi di scritture.....	13
3.2.La teoria contabile della proprietà.....	14
3.3.La teoria contabile dell’entità.....	14
3.4.Il metodo logismografico. Giuseppe Cerboni (1870).....	15
3.5.Sistema patrimoniale di Fabio Besta (fine ‘800, primi ‘900).....	16
3.6.Il sistema reddituale di Gino Zappa (anni 30).....	18
3.7.Similitudini e differenze tra il sistema del patrimonio e il sistema del reddito.....	19
3.8.Il sistema del capitale e del risultato economico di Aldo Amaduzzi (anni ‘50).....	20
3.9.Il sistema reddituale rettificato di Carlo Caramiello (anni ‘70).....	20
3.10.Conclusione ed esempi.....	21
Capitolo 2. LA PARTITA DOPPIA.....	25
1.L’EVOLUZIONE DELLA TECNICA CONTABILE.....	25
1.1.La prima nota.....	25
1.2.Il libro giornale.....	26
1.3.Gli articoli composti e gli articoli complessi.....	27
1.4.L’arrivo al giornale “computerizzato”.....	28
1.5.Differenze di contabilizzazione tra il metodo tradizionale e il metodo meccanografico di tenuta della partita doppia.....	29
2.L’INTERVENTO DEL LEGISLATRE.....	30
2.1.Art. 2214 C.C. (libri obbligatori e altre scritture contabili).....	30
2.2.Art. 2215 C.C. (modalità di tenuta della scritture).....	30
2.3.Art 2219 C.C. (tenuta della contabilità).....	31
2.4.Art 2220 C.C. (conservazione delle scritture contabili).....	31
3.LA PARTITA SEMPLICE.....	31
3.1.Il passaggio dalla partita semplice alla partita doppia.....	33

4.LA PARTITA DOPPIA.....	33
4.1.Teoria della partita doppia e teoria generale dell'equilibrio dell'azienda. ....	34
4.2.Introduzione al conto. ....	35
4.3.Le regole fondamentali della partita doppia nel sistema del capitale e del risultato economico. ....	36
4.4.Breve spiegazione sulle scritture che si devono compilare durante un esercizio amministrativo. ...	38
4.5.Esempio di partita doppia.....	39
4.6. La partita doppia secondo Luca Pacioli. ....	41
4.7.I limiti della partita doppia. ....	42
4.8.Partita doppia attuata mediante il giornal-mastro. ....	42
4.9.Partita doppia a scacchiera. ....	43
4.10.Dalla partita doppia alla partita tripla. ....	43
5.LA PARTITA TRIPLA (RUSSA). ....	44
5.1.Relazione tra lo sviluppo della terza serie di conti e le forme di responsabilità in azienda. ....	45
6.I "FALSI" METODI DI REGISTRAZIONE. ....	46
6.1.Il metodo Jones. ....	46
6.2.Il metodo camerale. ....	47
6.3.Il metodo dei rendiconti a duplice tipo di analisi.....	47
6.4.Il metodo della partita quadrupla. ....	48
6.5.Il metodo statmografico. ....	49
Capitolo 3. LA CONTABILITA' FUORI DALL'ITALIA. ....	51
1.L'ERA DEL CAPITALISMO.....	51
1.1.Werner Sombart e Basil Yamey. ....	51
2.LA STORIA DELLA CONTABILITÀ FRANCESE.....	52
2.1.Il Plan Comtable Gèneral. ....	54
2.2.L'opera di P. Garnier.....	55
3.CONTABILITÀ SECONDO LA DOTTRINA AMERICANA.....	56
3.1.Partita doppia americana. ....	57
3.2.La nozione di reddito d'impresa (business income).....	58
3.3.Ammortamenti e classificazione dei conti.....	59
4. CONTABILITÀ SPAGNOLA (XVI SECOLO). ....	60
4.1.Il Libro de Caja di Salvador Bartolome de Solorzano. ....	61
4.2.L'adozione di standard internazionali (XXI secolo). ....	62
5.I METODI CONTABILI DELLA CINA.....	63
5.1.Periodo Western. La dinastia Zhou (1100 – 771 A.C.).....	64
5.2.Periodo di sviluppo. Dinastia Qin. ....	64

5.3.Periodo maturo. Dinastia Song (618 – 1279).....	65
5.4.Periodo della contabilità ad ingresso singolo. Dinastie Ming e Quing (1368 – 1911).....	65
5.5.Il sistema contabile di Longmen. ....	66
5.6.La contabilità a “quattro piedi” .....	66
5.7.Confronto tra la contabilità cinese e quella italiana. ....	67
6.La partita doppia arriva anche in Giappone. ....	67
CONCLUSIONE.....	69
RIFERIMENTI .....	71

## **INTRODUZIONE.**

Nelle pagine che seguiranno si propone di spiegare il metodo contabile della partita doppia, presentando anche alcune sue alternative. La partita doppia verrà illustrata dall'inizio fino ai giorni nostri, spiegando regole, contenuti e documenti da utilizzare e fornendo anche degli esempi pratici. Saranno fatti i nomi dei più grandi sostenitori di questo metodo, nonché i nomi di chi ne ha parlato nelle sue pubblicazioni e perfino di chi lo ha ostentato. Si cercherà infine, di spiegare l'evoluzione della tecnica contabile soprattutto in Italia, ma anche in altri paesi.

### **Capitolo 1.LA STORIA DELLA PARTITA DOPPIA IN ITALIA.**

#### **1.EVOLUZIONE STORICA.**

All'inizio del 1200 la quasi totalità del popolo italiano non era neppure in grado di fare le quattro operazioni fondamentali dell'aritmetica. La conoscenza di questa materia era minima, e spesso localizzata nelle classi più agiate.

La persistenza della numerazione romana, basata su lettere invece che su numeri, era un freno alla conoscenza e allo sviluppo dell'aritmetica. Ancor oggi, per molti, rimane un mistero come gli antichi romani eseguivano le moltiplicazioni e divisioni.

In quell'epoca lo scambio era prevalentemente costituito dal baratto e il costo della "carta" (fogli membranacei ricavati dagli animali) era molto alto. Da qui il fatto che solo i cittadini più ricchi potevano permettersi di acculturarsi.

Tuttavia nel corso del XIII secolo tutti questi fattori negativi vennero a mancare. Inoltre nel 1202 Leonardo Pisano, anche conosciuto come Leonardo Fibonacci (Filius Bonacci) terminò di scrivere il suo Liber Abaci, con cui fece conoscere al mondo occidentale la numerazione indo-araba basata su cifre, zero (zephiri) compreso. Leonardo insegnò a eseguire le quattro operazioni e anche i calcoli più complessi così come aveva appreso a Bugia dai maestri arabi locali. Il Liber Abaci si diffuse lentamente perché la stampa non era stata ancora inventata.

Le corporazioni delle Arti e dei Mestieri presenti in quel periodo, imposero l'uso dei numeri romani nell'indicazione dei valori delle "partite", con la scusa della più difficile falsificazione. Infatti, l'addizione e la sottrazione si possono eseguire speditamente anche con i numeri romani. Questo portò come risultato che la prima contabilità tenuta sicuramente in partita doppia (quella dei Massari del comune di Genova del 1340) ha gli importi registrati con i numeri romani.

Un altro avvenimento molto importante per l'avvento della partita doppia, avvenne nel XIII secolo con l'introduzione della carta e la costruzione in Italia della prima cartiera nella città di Fabriano (Marche).

Anche le condizioni socio-economiche della popolazione andarono lentamente migliorando e cominciarono ad avvertirsi i primi effetti del nascente capitalismo. Ormai tutte le condizioni per un'evoluzione delle scritture contabili e una loro diffusione a tutti, si erano verificate. L'evoluzione si completa alla fine del XIV secolo, quando viene introdotto il libro giornale e quello mastro.

Un uomo però, è considerato il divulgatore del "metodo italiano" in tutta Europa, si tratta di Fra Luca Bartolomeo de Pacioli. Nato attorno al 1447 e giunto a Venezia nel 1465, apprenderà le regole della partita doppia, così che nel 1494 pubblicherà un'enciclopedia matematica, dal titolo *Summa de Arithmetica, geometria, propotioni et propotionalità* in cui, in uno dei suoi capitoli, presenta in modo molto strutturato il concetto di partita doppia, già noto e divulgato nell'ambiente mercantile, (e quindi: "Dare" e "Avere", bilancio, inventario) che poi si diffuse per tutta Europa con il nome di "metodo veneziano", perché usato dai mercanti di Venezia.

Il libro giornale è stato adottato come documento per dare valore legale alle scritture contabili in eventuali controversie con i terzi. Pacioli dettò norme in materia: il mercante non doveva sostituire o stracciare fogli, fare cancellature e alterare in alcun modo quanto già scritto.

### 1.1. Contabilità nell'Italia del passato.

**Venezia.** I registri più numerosi e importanti che sono pervenuti al giorno d'oggi sono quelli dell'azienda di Andrea Barbarigo che danno il primo esempio di giornale (1430-1440). Essi contengono tuttavia, solo gli articoli dei fatti esterni di gestione, mancano gli articoli di apertura, di chiusura e rettifica. Sarà soltanto Luca Pacioli a iniziare il giornale con gli articoli di apertura dei conti. Il più antico libro mastro tenuto in partita doppia è il quaderno della Fraterna Soranzo, che risale al 1406.

Le caratteristiche della contabilità veneziana sono:<sup>1</sup>

- ❖ Per le scritture elementari: il Memoriale o Brogliaccio.
- ❖ Per le scritture complesse: il libro mastro e il giornale.

---

<sup>1</sup> Carlo Antinori: la contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.

- ❖ I quaderni veneziani erano tenuti a due sezioni: Dare e Avere. A sinistra il Dare e a destra l'Avere.

Questo metodo fu chiamato “metodo veneziano” e, solo in seguito Luca Pacioli lo chiamò metodo della partita doppia.

**Milano.** Le caratteristiche della contabilità lombarda sono:<sup>2</sup>

- ❖ Uso della espressioni “debet Dare” e “debet Havere” .
- ❖ Forma dei conti a sezioni divise di Dare e Avere.
- ❖ Ogni partita successiva iniziava con “Item...” .
- ❖ La scrittura usata è il gotico mercantesco.

Le scritture Lombarde sono state denominate scritture “tabulari” per via della loro forma e del sistema con cui sono state applicate. Questo metodo di registrazione comprende crediti e debiti visti come fatti compiuti per essere rilevati contabilmente. Il conto a sezioni divise contrapposte nella stessa pagina è lo strumento caratteristico di queste scritture.

Il metodo tabulare è un metodo bivalente, cioè le scritture risultano in partita doppia se applicate a un sistema completo di debiti e crediti, in partita semplice se applicate a sistemi aziendali complessi.

**Genova.** Le scritture sono molto simili a quelle lombarde:<sup>3</sup>

- ❖ I conti sono a sezioni divise lateralmente sulla stessa pagina.
- ❖ Le scritture sono redatte in latino.
- ❖ In Dare si legge “debet nobis pro...” mentre per l'Avere “recepimus”.

Le scritture di Genova riguardano la gestione dei Massari (1340) e dei “maestri razionali” (1340-1357). Questi registri sono tenuti in partita doppia.

**Toscana.** Questa è la regione che conserva il più alto numero di registri contabili in Italia. Le scritture della Toscana sono molto diverse da quelle del nord Italia:<sup>4</sup>

- ❖ La lingua usata è il volgare.
- ❖ Viene utilizzato il conto a sezioni sovrapposte. In alto il Dare, in basso l'Avere.
- ❖ Venivano utilizzati molti registri: uno per calcolare il costo di un prodotto, uno per tenere l'elenco dei cattivi debitori, un altro per le donazioni e offerte ecc...

---

<sup>2</sup> Carlo Antinori: la contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.

<sup>3</sup> Carlo Antinori: la contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.

<sup>4</sup> Carlo Antinori: la contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.

## 2.NASCITA E DIFFUSIONE DEL METODO DI REGISTRAZIONE IN PARTITA DOPPIA.

È campo di ricerca non ancora universalmente condiviso, l'individuazione dell'area territoriale ove è nata la partita doppia e delle cause fondamentali che l'hanno portata a originarsi.

Federigo Melis, giovane laureato presso la facoltà di Economia e Commercio di Roma, decise di dimostrare nel suo libro "Storia della Ragioneria" (1950) che la partita doppia aveva origini toscane. Egli contestò le tesi di Fabio Besta e di tutti gli storici italiani per affermare che il metodo della partita doppia era stato inventato in Toscana ad opera dei ragionieri di quella regione.

A causa dei scarsi studi sulla materia, in Italia Melis non trovò validi avversari, solo all'estero Raymond De Roover lo accusò di superficialità.

L'ipotesi che rimane più condivisa ai giorni nostri è quella riguardante Luca Pacioli come consacrato definitivo del metodo a Venezia. La diffusione della partita doppia è dovuta, infatti, al suo *Tractatus particularis de Computis et Scriptis*, inserito nella sua *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*.

La diffusione del suo trattato fu facilitata dall'invenzione della stampa a caratteri mobili. Tutto il mondo economico rinascimentale mostra tributo al lavoro di Pacioli, infatti il suo trattato è presente in molte biblioteche reali e nobiliari. Nelle città che sono importanti snodi mercantili, viene ristampata la sua opera che è fonte d'ispirazione per la redazione di altri libri e monografie vertenti sulla struttura formale dei libri contabili e sui criteri da seguire per annotare in essi (il tenere le scritture).

Da quel periodo è il volgare fiorentino la lingua commerciale per eccellenza e il sistema economico-finanziario migliore è quello toscano che costituisce un modello per le economie estere. Luca Pacioli, non a caso scrisse il suo trattato in volgare fiorentino.

La conoscenza del metodo italiano si propagò grazie ai "media" dell'epoca:<sup>5</sup>

- La costruzione di aziende italiane nelle piazze estere.
- L'attività delle congreghe religiose per la gestione dei patrimoni appartenenti alla congregazione.
- La ristampa del trattato nelle lingue parlate nelle piazze europee.
- Le scuole pubbliche e private che insegnavano il metodo.

Fu così che si permise un'omogeneizzazione culturale che portò all'intensificazione degli scambi commerciali fra aree territoriali lontane.

---

<sup>5</sup> Giuseppe Catturi: nascita e diffusione in Europa del metodo italiano...

Nel XVI secolo per esempio, gli inglesi adottano il metodo italiano della partita doppia, tuttavia, ci vorranno altri due secoli (fino alla fine del XVIII secolo) affinché questo metodo sia apprezzato e adottato “quasi” universalmente.

## **2.1.Dalle scuole di abaco a quelle di contabilità.**

È il sistema scolastico che unisce in un unico insieme di valori le persone che compongono la collettività, oggi come ieri. L’insegnamento impartito nelle scuole trova subito supporto nei manoscritti e libri stampati dell’epoca. Le “fiere”, sparse nelle piazze d’Europa, rappresentavano luoghi di acquisto o di scambio di prodotti e di transazioni finanziarie, e per questo, erano anche occasione di contaminazione culturale. Ad esempio, importantissime erano le fiere della Champagne, le quali all’inizio del XII secolo avevano ancora un carattere agricolo, ma che in seguito assunsero un prevalente aspetto di tipo mercantile e una portata internazionale. Divennero anche il punto d’incontro tra mercanti delle Fiandre e quelli dell’Italia centro-settentrionale.

La crescente maggior complessità aziendale, richiede via via, la necessità di adottare più articolati modelli organizzativi, infatti, continuava ad aumentare il numero degli organi aziendali e il loro intreccio di funzioni. Questa maggiore complessità conduce a utilizzare strumenti di supporto alla razionale e responsabile assunzione di decisioni gestionali, per l’amministrazione dei patrimoni aziendali.

Si inizia così a sommare e a riunire separatamente i debiti e i crediti emergenti dall’attività mercantile, a rilevare le spese varie, a tener nota dei movimenti di denaro (pagamenti e riscossioni), e a costatare a intervalli di tempo le variazioni delle merci in magazzino e i profitti realizzati.

Molti cittadini apprendevano questa arte semplicemente continuandola a praticare, ma l’alternativa era studiare su appositi “manuali d’abaco” (il più famoso è il Liber Abaci) e frequentare le lezioni tenute a una delle tante “scuole d’abaco”. In queste scuole, era insegnata non tanto l’aritmetica pura, quanto quella “applicata agli affari”, in altre parole le operazioni mercantili. Queste nozioni si accompagnavano con esercizi e casi pratici, ma agli studenti erano fornite anche informazioni di dubbia utilità, circa gli usi praticati nelle piazze mercantili, per insegnargli le “pratiche di mercatura”, cioè le tecniche che dovevano essere eseguite per realizzare le molteplici operazioni economico-finanziarie sulle piazze. In tutto e per tutto quindi, queste

scuole somigliavano a centri di consulenza commerciale, ed erano anche luogo d'incontro tra mercanti.

Alla fine del XV secolo, il campo si amplia notevolmente con l'affermarsi della partita doppia. Un metodo che risulta essere il più efficace e sicuro nel memorizzare le operazioni compiute dalle aziende mercantili. Si intensificano così, i flussi di merci e di denaro, attraverso le vie, sia di terra che di mare, poiché l'attività dei mercanti si espandeva sempre più.

A questo punto, le scuole d'abaco non rispondevano più alle nuove esigenze conoscitive, così si trasformarono in vere e proprie "scuole di contabilità" dove il termine "contabilità" assumeva il significato di "metodo di registrazione in partita doppia" che veniva insegnato in queste scuole.

## 2.2. Europa: Alcuni libri di abaco successivi alla Summa.

I secoli a cavallo della pubblicazione della Summa si caratterizzano, non solo per un intenso fiorire d'iniziativa aziendali, di tipo mercantile e bancario, ma anche per l'ampliarsi a dismisura delle loro dimensioni. Le aziende famigliari e le compagnie, allargano il proprio giro d'affari, fino a raggiungere le aree europee più sviluppate.

Così, durante i secoli XVI, XVII e XVIII, in tutta Europa apparvero molti libri d'istruzione, simili a manuali pratici, basati sullo scritto di Pacioli.<sup>6</sup>

In **Germania**, Heinrich Schreiber ha stampato a Norimberga nel 1518 il primo studio in lingua tedesca, con il titolo *Aynnew Kunstlich Buech...*

L'**inglese** James Peele ha pubblicato a Londra, un trattato di contabilità nel 1553, dal titolo *The Manner and Fourme how to Keep a Perfect Reconyng.*

In **Scozia**, il primo libro sulla contabilità nel 1683 è di Robert Colison.

In lingua **francese**, c'è l'opera di Simon Stevin, il quale pubblica a Leyden nel 1608, il suo *Livre de compte de Prince a la maniere d'Italie.*

Il **Portoghese** Joao Baptista Bonavie a Lisbona, nel 1758, pubblica *Mercador exacto nos seus livros de contas...*

Per la diffusione del metodo della partita doppia in **Spagna**, si ricorda Bartolome Salvador de Solorzano che stampò a Madrid, nel 1590, il suo *Libro de caxa y Manual de cruenta de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos.* Questo libro, nonostante non sia il primo testo in materia nella Spagna, è un importante contributo alla storia della ragioneria perché è il

---

<sup>6</sup> Giuseppe Catturi: nascita e diffusione in Europa del metodo italiano...

primo a illustrare il funzionamento del metodo della partita doppia nel paese iberico, anche con continuo riferimento a casi concreti.

### **2.3. Il ruolo dei numeri negativi nella partita doppia.**

In questo paragrafo, si vuole prendere in esame l'utilizzo dei numeri negativi nella contabilità.

Pacioli, nella sua opera *Arithmetica*, ha dimostrato le regole del calcolo anche con esempi. Ha dichiarato dodici regole per sottrazione e, gli esempi di regole da uno a tre hanno la funzione di mostrare la sottrazione di un numero positivo da un numero positivo. Nel terzo esempio infatti, la sottrazione di 16 da 4 dà un numero negativo, e quindi fornisce la prova che Pacioli utilizzava già i numeri negativi.

Il più antico riferimento a numeri negativi, non si ha in matematica, ma bensì proprio nel commercio.

Nel primo secolo dopo Cristo, i cinesi usavano barre rosse per i numeri positivi, e barre nere per i numeri negativi. Per gli scopi commerciali, le barre rosse sono state utilizzate per registrare gli importi che altri dovevano a noi, quelle nere invece, per registrare gli importi che si dovevano ad altri.

Anche se Omar Khayyam (1045-1123 d.C.), una figura abbastanza influente in India, respinse l'esistenza dei numeri negativi, Youschkevitch, noto come Abu'l-Wafà, è stato l'autore di un libro di aritmetica pratico tra il 916 e il 976. In questo libro, Abu'l-Wafà definisce i risultati delle sue operazioni considerando anche i numeri negativi. Per cui, è chiaro, che almeno un matematico arabo, comprese e utilizzò i numeri negativi.

L'equazione di riferimento del bilancio che invece, non contempla i numeri negativi e, che era utilizzata da molti personaggi passati, è rappresentata così:

$$A = L + OE.$$

### **3. IL CONTENUTO DELLA RAGIONERIA: METODI CONTABILI E SISTEMI DI SCRITTURE.**

Le rilevazioni contabili sono annotazioni scritte dei fatti amministrativi, indispensabili per tener memoria delle diverse operazioni di gestione che sono state compiute.

Le scritture contabili, consentono di codificare le operazioni di gestione in modo da poter risalire, grazie alla loro interpretazione, con precisione e in qualsiasi momento, ai fatti amministrativi che le hanno generate.

Un sistema di scritture non è un metodo contabile di scritture: un metodo di scritture o metodo contabile è l'insieme delle norme che regolano la forma, l'ordine e le modalità con le quali le scritture sono composte.

Il sistema riguarda il contenuto delle scritture, il metodo, detta le regole di forma e procedura delle rilevazioni. Per questo motivo un metodo può essere applicato a sistemi contabili diversi.

Il primo autore a mettere bene a fuoco e a scindere questi due concetti è stato Fabio Besta.

Riportando qui parte delle sue parole si definisce un metodo di registrazione come “[...] un’ordinaria serie di norme per la razionale compilazione [...] di note scritte” mentre un sistema di scritture “[...] è una serie di registrazioni [...] già composte, riguardanti un solo oggetto complesso.”

Fabio Besta inoltre, scriveva che la ragioneria non può essere dissonante dai principi che informano le altre discipline dell’amministrazione economica, ma deve essere svolta supponendo noti questi principi.

Besta, infatti, indica la ragioneria come “la disciplina che in quanto si riguarda nell’aspetto teorico, studia ed enuncia le leggi del controllo economico nelle aziende di ogni fatta, e ne trae norme opportune da seguire acciocché, così fatto controllo possa riuscire veramente efficace, persuadente e compiuto; dove, in quanto si considera nei riguardi della pratica, essa è l’applicazione ordinata di quelle norme” .<sup>7</sup>

Questa definizione non riesce a determinare il campo della ragioneria se prima non si determina il concetto di controllo che sempre Besta definisce in queste righe: “amo ripetere, nell’intento di evitar ogni troppa ristretta interpretazione, che io intendo per controllo economico quella parte dell’amministrazione per cui tutto il lavoro economico si rileva e si studia nelle sue cause e nei suoi effetti, al fine di poterlo con fondata conoscenza dirigere, e si stimola e vincola, di guisa che abbia in tutto a procedere in quei modi, i quali, o dalla autorità eminente, o da altri, per delegazione sua diretta o indiretta, furono riconosciuti più vantaggiosi, e come tali preferiti.”.<sup>8</sup>

La sistematizzazione della ragioneria in un corpo di conoscenze scientifiche, in Italia fu compiuta soprattutto ad opera di Besta.

Nel resto del mondo le correnti di studi dell’economia aziendale sono arrivate in tempi e modi diversi. Per esempio, una corrente affermata molto nel paese dove nasce, la Germania, è quella che fu promossa ad opera dello Schmalenbach, del Nicklish e di altri. Anche in America e

---

<sup>7</sup> (Cfr. F. Besta, op. cit. pag 10)

<sup>8</sup> (Cfr. F. Besta op. cit. pag 114)

Inghilterra gli studi aziendali assunsero un indirizzo economico con una “business administration” e una dottrina tecnica commerciale “marketing”.

In Francia le nuove correnti di studi sono arrivate leggermente in ritardo, ma questo è stato subito compensato con il loro rapido evolversi.

Il termine “scrittura contabile” indica l’annotazione in un apposito prospetto (conto) di informazioni economico-amministrative, desunte da un processo di osservazione qualitativa e quantitativa (rilevazione).

Lo sviluppo delle scritture contabili è stato molto condizionato dalla trasformazione delle aziende di produzione, dalle nuove esigenze e dall’influenza del clima culturale dominante nell’epoca.

Il metodo contabile ha sempre avuto per oggetto la misurazione preminente del patrimonio, al fine di controllare la gestione della stessa ricchezza.

I primi due sistemi contabili formatasi in concomitanza con l’affermazione dell’era capitalistica sono: il “sistema patrimoniale” di Fabio Besta e il “sistema del reddito” di Gino Zappa.

### 3.1.I sistemi di scritture.

Come detto in precedenza, il sistema di scritture è un complesso di registrazioni che hanno come riferimento il medesimo oggetto.

Gli oggetti d’osservazione della ragioneria potevano classificarsi in due categorie:

- **Sistemi minori.** Sono quelli inerenti alle scritture supplementari, relative ai beni di terzi, ai nostri beni presso terzi, ai rischi e agli impegni. Scritture che vengono affiancate a quelle principali.
- **Sistemi principali.** Riguardanti i conti patrimoniali o i conti finanziari. Questi si differenziano in funzione del loro punto di partenza e della natura dell’estensione dei fatti che contemplano:
  - Il sistema che parte da dati storici si dice patrimoniale. Il sistema patrimoniale ha per oggetto un fondo che parte dall’inizio dell’esercizio per giungere, dopo aumenti e diminuzioni, al termine dello stesso.
  - Il sistema che parte dal bilancio di previsione si dice finanziario. Questo sistema invece riguarda scritture che hanno per oggetto una serie di previsioni di cui gli amministratori possono avvalersi nell’esercizio delle proprie funzioni aziendali.

Pertanto la contabilità patrimoniale si riferisce a operazioni certe e già avvenute, mentre quella finanziaria registra operazioni che al momento sono solo presunte e che potrebbero non verificarsi mai.

Per questo motivo il sistema patrimoniale è applicato nelle aziende private che non hanno vincoli di bilancio preventivi, invece quello finanziario è utilizzato nelle amministrazioni pubbliche che invece sono obbligate per legge alla loro redazione.

### 3.2. La teoria contabile della proprietà.

Questa teoria arriva ad affermare che “gli affari hanno bisogno di fondi per operare”<sup>9</sup>. Tali fondi all’inizio venivano apportati dal proprietario e successivamente anche dai terzi. I fondi così costituiti formavano il valore disponibile (attività), mentre gli incrementi e i decrementi della proprietà erano l’avanzo e il disavanzo netto. Questo concetto viene espresso così:

$$\text{ATTIVITA}' - \text{PASSIVITA}' = \text{PROPRIETA}'$$

Dove:

- Attività = beni posseduti dal titolare.
- Passività = debiti del titolare.
- Proprietà = capitale fornito dal titolare.

Questa teoria andò bene fino a quando la forma di organizzazione degli affari fu a base ristretta societaria.

### 3.3. La teoria contabile dell’entità.

Questa teoria basa le sue concezioni sul concetto di azienda come organizzazione, avente fine di lucro, distinta dalle attività del proprietario<sup>10</sup>. L’equazione su cui si fonda è :

$$\text{ATTIVITA}' = \text{PASSIVITA}' + \text{CAPITALE NETTO}$$

Dove:

- Attività = beni posseduti dal titolare.
- Passività = debiti del titolare.
- Capitale netto = valore dei titoli rappresentativi.

---

<sup>9</sup> Rivista della scuola superiore dell’economia e delle finanze. I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale.

<sup>10</sup> Rivista della scuola superiore dell’economia e delle finanze. I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale.

In questa prospettiva, il patrimonio dei proprietari non ha più un'importanza fondamentale rispetto alle altre forme di finanziamento. Ciò indusse a modificare le scritture contabili che dovettero rispondere all'esigenza di determinare, a intervalli prefissati, il risultato della gestione, che doveva essere, secondo il pensiero capitalistico del periodo, il più alto possibile.

### **3.4. Il metodo logismografico. Giuseppe Cerboni (1870).**

Le regole di questo metodo sono dovute a Giuseppe Cerboni, e derivano dall'applicazione delle prime teorie personalistiche.

Questo metodo, infatti, si avvale di conti accesi a persone reali o fittizie, delle quali si devono esprimere i "diritti" e gli "obblighi", per cui le voci dare e avere vanno prese nel senso proprio di debito e di credito.

Le "personalità" essenziali dell'azienda, delle quali bisogna rilevare debiti e crediti, sono da un lato il "proprietario", che è creditore delle attività e debitore delle passività; e dall'altro "l'agenzia", che è inversamente debitrice delle attività e creditrice delle passività.

In tal modo il conto acceso al proprietario è sempre uguale e antitetico a quello acceso all'agenzia e viceversa.

Vi possono essere operazioni (fatti permutativi) nelle quali ci sono debiti e crediti di eguale entità, che si compensano e che non modificano il debito o credito complessivo del proprietario verso l'agenzia.

Così come in altre operazioni (fatti misti), la compensazione fra debiti e crediti può essere solo parziale, con una variazione del debito o credito complessivo del proprietario verso l'agenzia.

I conti andranno riportati nel giornale logismografico e verranno svolti in libri ausiliari detti svolgimenti, con un sistema graduale, per cui si ha prima una divisione dei conti in un certo numero di conti meno sintetici e successivamente ciascuno di questi conti viene diviso in altri conti più analitici, e così via.

Da ciascuno dei due conti del giornale si possono tratte due serie parallele di svolgimenti: le lettere A e A bis per il conto del proprietario, B e B bis per il conto dell'agenzia.

Secondo la serie di svolgimenti di cui la logismografia si avvale, si distinguono varie forme di logismografia. Quando ci sono tutte e quattro le serie, si ha la logismografia completa, che si risolve in una scrittura quadrupla. Gli svolgimenti A bis e B costituiscono la scrittura doppia e gli svolgimenti A e B bis costituiscono invece una partita doppia invertita.

Accanto al giornale e agli svolgimenti ha fondamentale importanza in questo metodo, il minutarario, che è una sorta di prima nota, dove s'indicano per ciascuna operazione le somme da registrare nelle varie colonne del giornale e degli svolgimenti.

Nel giornale logismografico, furono anche inserite altre due bilance (bilancia dell'entrata e bilancia dell'uscita), per rilevare nelle pubbliche aziende, le operazioni proprie del sistema di previsioni. Questi altri due conti antitetici, funzionano analogamente ai due della bilancia patrimoniale, contrapponendo "diritti" e "obblighi" dell'ente a quelli degli amministratori.

Sarà Fabio Besta, fondatore della ragioneria scientifica e della teoria dei conti a valore, a spingere la metodologia contabile ad abbandonare la teoria dei logismografi e a portare alla costruzione di un metodo contabile, attento agli aspetti gestionali, al fine di avere un utilizzo ottimale delle risorse aziendali.

### **3.5. Sistema patrimoniale di Fabio Besta (fine '800, primi '900).**

Questo sistema si adatta bene alle aziende di tipo patrimoniale/agricolo/artigianale di piccole dimensioni e presenti in un'economia chiusa.

Il patrimonio fu osservato in termini qualitativi da due punti di vista: direttamente nei suoi elementi patrimoniali (attività e passività) e indirettamente nella sua misura netta. Fu svolta un'analisi del patrimonio approfondita, dove erano rilevati anche i movimenti interni di merci, prodotti materie ecc...

I conti non furono più accesi a persone, bensì agli elementi attivi e passivi del patrimonio aziendale e alle variazioni positive o negative degli stessi. Ai singoli elementi del patrimonio fu assegnato un valore coincidente con quello reale. Il conto fu inteso da Besta come "una serie di scritture riguardanti un oggetto determinato, commensurabile e mutabile, e aventi per ufficio di serbar memoria della condizione e misura di tale oggetto in un dato istante e dei mutamenti che va subendo, in maniera da poter rendere ragione dello stato di codesto oggetto in un tempo quale si voglia".

Il patrimonio concepito come grandezza commensurabile per via del valore monetario, fu una visione rivoluzionaria. Il patrimonio venne visto come "aggregato di beni, qualitativamente e quantitativamente difforni, che trovano però un comune denominatore che ne possa misurare la loro entità nel valore, esprimibile attraverso l'uso di una moneta conto".

L'obiettivo fondamentale delle scritture contabili, divenne la conoscenza del patrimonio, infatti, ciascun elemento del patrimonio aziendale, poteva esser valutato, attraverso la misurazione del suo valore monetario.

I decrementi che un'attività subiva venivano iscritti nella sezione Avere del conto, mentre, le variazioni positive invece, nella sezione Dare.

Il valore del capitale netto era misurato dalla sommatoria dei valori dei saldi dei singoli elementi attivi e passivi della ricchezza aziendale. Il conto acceso al patrimonio netto consentiva la registrazione di quei fatti amministrativi che modificavano l'entità di elementi del patrimonio e che non trovavano corrispettivo in contrapposte variazioni di altri elementi: questi conti furono chiamati da Besta "conti patrimoniali derivati".

Le variazioni degli elementi patrimoniali, evidenziano l'aspetto originario, mentre la variazione del capitale netto evidenzia l'aspetto derivato.

Le operazioni aziendali nel sistema patrimoniale, vengono classificate in relazione al tipo di variazione che determinano sul patrimonio<sup>11</sup>:

- **Fatti permutativi** -> operazioni che comportano variazioni di pari importo e di segno opposto negli elementi patrimoniali.
- **Fatti modificativi** -> operazioni che comportano la variazione di un solo elemento patrimoniale e modificano il netto.
- **Fatti misti** -> comportano variazioni non coincidenti negli elementi del patrimonio e quindi modificano solo in parte il fondo netto.

Si sviluppò sempre più lo studio dell'economia dell'azienda, dove la gestione, l'organizzazione e la rilevazione furono messe sullo stesso piano di rilevanza, mentre il singolo fatto amministrativo, venne analizzato nelle sue cause e rilevato in rapporto con gli altri fenomeni a esso, connessi.

Questo nuovo concetto trovò subito terreno fertile nel pensiero di Gino Zappa, che completò la costruzione del Besta, integrandola e sviluppandola in modo da farla adattare alla realtà economica che ormai era cambiata.

---

<sup>11</sup> Stefano Coronella: I diversi sistemi contabili.

### 3.6. Il sistema reddituale di Gino Zappa (anni 30).

La teoria di Zappa era basata su una concezione realistica dell'impresa, la quale è vista come "un organismo complesso e dinamico, inserito in un contesto mutevole, che tende all'equilibrio nel tempo".

La redditività, diventò il parametro per vedere se il complesso di beni investito nell'impresa fosse stato coordinato vantaggiosamente e la massimizzazione del profitto invece, rappresentò l'obiettivo strategico della gestione aziendale.

Tutte le manifestazioni della gestione d'impresa furono esaminate sotto due aspetti: quello economico (costo o ricavo), e l'aspetto finanziario (uscita o entrata). L'acquisizione dei fattori di produzione, comportò la rilevazione dei costi negativi di reddito o patrimonio, che trovavano la loro misurazione nelle relative uscite finanziarie, mentre la vendita dei prodotti porta alla registrazione di ricavi (conti positivi di reddito) misurati da entrate finanziarie.

Si arrivò così, ad avere una visione completa, globale e molto vicina alla realtà dell'azienda, infatti, alla fine del periodo amministrativo, si aveva una cognizione esclusivamente unitaria del capitale e delle cause che lo avevano modificato.

I costi e i ricavi vennero valutati, al fine di stabilire quale parte dovesse considerarsi di pertinenza dell'esercizio. Il reddito così, si separò dal concetto di variazione del capitale netto, scaturendo invece, dalla differenza tra ricavi dell'esercizio e costi dell'esercizio.

Anche il paradigma causale fu invertito, infatti non si determinavano più le variazioni del patrimonio per determinare il reddito, ma si rilevava prima il reddito, per determinare successivamente il capitale.

Vennero escluse le operazioni di gestione interna, affidate invece, a strumenti di rilevazione extracontabili. Questa è la nascita delle rilevazioni sistematiche in contabilità generale, basate sulla duplice osservazione e rilevazione dei fatti aziendali.

Zappa mette al centro del proprio sistema le variazioni della liquidità, così l'aspetto originario veniva a coincidere con l'aspetto numerario rappresentato dal movimento del denaro.<sup>12</sup>

- **CONTI ORIGINARI (NUMERATI):** liquidità attuale (cassa, banca), liquidità differita (crediti, debiti), ratei e fondi spese e rischi.
- **CONTI DERIVATI (ECONOMICI) DI REDDITO:** costi e ricavi d'esercizio, conti di reddito con funzionamento bifase (immobilizzazioni, titoli...) e costi e ricavi di differita imputazione (rimanenze e risconti).

---

<sup>12</sup> Stefano Coronella: I diversi sistemi contabili.

- **CONTI DERIVATI (ECONOMICI) DI CAPITALE:** conti economici inerenti il capitale di rischio (patrimonio netto, riserve...)

I conti numerari si dividono in tre sottocategorie:

- **Certi** -> certi nell'ammontare e nel periodo di disponibilità (cassa, banca...).
- **Assimilati** -> incerti nell'ammontare o nel periodo di disponibilità (debiti e crediti di funzionamento...).
- **Presunti** -> incerti sia nell'ammontare che nel periodo (fondi rischi, ratei...)

Il capitale visto sotto l'aspetto qualitativo, comportò la necessità, alla fine del periodo, di redigere un inventario per rettificare i valori di conto, in considerazione degli elementi che non trovavano contropartita.

Il capitale esaminato invece, sotto l'aspetto quantitativo, era visto come misura del valore d'impresa.

Il capitale era diventato uno strumento di produzione.

### 3.7. Similitudini e differenze tra il sistema del patrimonio e il sistema del reddito.

Queste due teorie, furono l'una la continuazione dell'altra (prima il sistema patrimoniale, poi quello del reddito). Sono due diversi modi di orientare il metodo della partita doppia di fronte allo stesso oggetto di rilevazione: il capitale e il reddito. In entrambi infatti, si perviene alla determinazione sia del capitale, negli aspetti qualitativi e quantitativi, sia del reddito generale d'impresa.

La teoria patrimoniale del Besta considera la materia dei conti come un complesso frammentario di elementi patrimoniali di cui si devono determinare le variazioni attive e passive e dalla cui contrapposizione scaturiscono i risultati economici particolari dei vari rami della gestione, rappresentativi dell'incremento o del decremento del patrimonio netto. Da questi risultati parziali si giunge, poi, alla determinazione di un risultato lordo generale della produzione caratteristica dell'impresa. (Besta F. La ragioneria, Vol III, op. cit. p.17)

La teoria reddituale dello Zappa, invece, considera questa stessa materia come un complesso coordinato e inscindibile di costi e ricavi, misurati rispettivamente da variazioni numerarie attive e passive e che contrapposti tra loro danno origine a un unico risultato generale finale che è anch'esso incremento o decremento del patrimonio netto aziendale.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> (Cfr. Cassadro. P.E. Le teorie contabili da Luca Pacioli ai giorni nostri, op. cit. p. 883)

Besta analizza e registra le operazioni di gestione in funzione della loro incidenza (o meno) sull'entità del patrimonio. Zappa invece, analizza e registra le operazioni di gestione in funzione della loro incidenza (o meno) sul reddito d'esercizio.

I sistemi di tipo reddituale, a fronte delle stesse operazioni di gestione giungono in ogni caso alle medesime contabilizzazioni. Il sistema patrimoniale no, in alcuni casi per esempio, si rilevano scritture diverse rispetto a quelle di stampo reddituale.

La visione reddituale e patrimoniale, solo in anni abbastanza recenti, è stata puntualizzata da Amaduzzi, che ha studiato direttamente le operazioni aziendali, rispetto alle quali capitale e reddito sono solo aspetti derivati.

Questa nuova visione diretta, basata sull'aspetto finanziario, ha portato Amaduzzi a elaborare la teoria dell'equilibrio.

### **3.8. Il sistema del capitale e del risultato economico di Aldo Amaduzzi (anni '50).**

Per semplificare le rilevazioni e per risolvere la spinosa questione della logica dei crediti e debiti di funzionamento, Aldo Amaduzzi ha ideato il sistema del capitale e del risultato economico.

Secondo lui i conti originari sono i conti finanziari, e quelli derivati sono i conto economici. Tra i conti finanziari troviamo: la liquidità, i debiti e i crediti di funzionamento e i valori accesi ai debiti e ai crediti di finanziamento connessi al capitale. Tra quelli economici: tutti i conti reddituali di capitale della precedente impostazione, meno, i crediti e debiti di finanziamento.

Questa impostazione si è diffusa molto grazie alla sua semplicità, non per niente è tutt'oggi quella insegnata nelle scuole e università del paese.

Di contro però, questo sistema risulta meno coerente rispetto a quello di Zappa, infatti, Amaduzzi ha dovuto fare una scissione del "finanziamento" che per natura ha una sua intima unitarietà.

### **3.9. Il sistema reddituale rettificato di Carlo Caramiello (anni '70).**

L'aspetto finanziario nelle aziende divenne sempre più importante, così Carlo Caramiello riconsiderò l'impostazione zappiana. Si ritornò a considerare unitamente i finanziamenti a titolo di capitale proprio e i finanziamenti a titolo di capitale di credito (come diceva Zappa).

Nei conti derivati (economici) reddituali, nella classe conti di reddito con funzionamento bifase, furono tolti i debiti di finanziamento che vennero invece, aggiunti ai conti derivati finanziari.

Caramiello in realtà, lascia inalterato il dato di fondo dell'impostazione di Zappa: la distinzione tra i conti derivati e originari. Si ha così, l'aspetto numerario, ovvero quello rappresentato dal movimento del denaro e dei suoi assimilati.

I crediti di finanziamento invece, non sono considerati da Caramiello, forse perché li intendeva al pari dei debiti di finanziamento, quindi da inserire nei conti finanziari.

### 3.10. Conclusione ed esempi.

Ognuno di questi studiosi ha sviluppato il suo metodo con l'intento di aiutare la loro generazione nello svolgimento dell'attività d'impresa, cioè ha cercato di semplificare il più possibile il suo metodo.

Dalla posizione zappiana del sistema del reddito, valido per le imprese, siamo passati al sistema contabile valido per le aziende di ogni tipo. Le relazioni studiate tra le quantità economiche e quelle contabili, hanno consentito di aprire procedure contabili, anche a quantità non monetarie e di pervenire a situazioni contabili e bilanci più attendibili e segnaletici.

Ognuno di questi sistemi ha i suoi punti di forza e punti di debolezza ma dal sistema di Zappa in poi, il problema fondamentale è stato quello dei crediti e debiti di finanziamento, che ogni impostazione trattava in maniera diversa.

In ogni caso però, le scritture in partita doppia (tranne che per alcune scritture del sistema patrimoniale) coincidono utilizzando qualsivoglia sistema.

Qui se ne riportano alcuni esempi:

#### **operazione n. 1** (acquisto di materie prime pagate in contanti per 200)

N.B. esemplificazione senza iva.

#### **Sistema patrimoniale di Besta:**

Merci (materie)	a Cassa		200
-----------------	---------	--	-----

Il conto merci è un conto originario patrimoniale, che va nelle attività dello stato patrimoniale. L'operazione è puramente permutativa tra gli elementi del patrimonio (diminuisce la cassa e aumentano le merci).

**Sistema del reddito di Zappa, sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi e sistema reddituale rettificato di Caramiello:**

Merci (materie) c/acquisti	a Cassa		200
-------------------------------	---------	--	-----

Il conto merci c/acquisti è un conto derivato economico di reddito che va a conto economico tra i costi.

### **Operazione n. 2** (vendita di suddette merci per 310)

N.B. esemplificazione senza iva.

#### **Sistema di Besta:**

Cassa	a Diversi		310
	Merci	200	
	Utili su merci	110	

Il conto merci è un conto originario patrimoniale, e la differenza (110) tra il costo d'acquisto e il prezzo di vendita costituisce un utile. Questa è un'operazione mista, dove la permutazione patrimoniale è solo parziale (200) e la differenza origina una variazione (qui un incremento) che incide sul patrimonio (110).

#### **Sistema di Zappa, Amaduzzi e Caramiello:**

Cassa	a Merci C/vendite		310
-------	-------------------	--	-----

Il conto merci c/vendite è un conto derivato economico di reddito e va nei ricavi del conto economico.

### **Operazione n.3** (accensione di un mutuo bancario per 1000)

#### **Sistema di Besta:**

Banca	a Mutui passivi		1000
-------	-----------------	--	------

Il conto mutui passivi è un conto originario che va a stato patrimoniale tra le passività. È un'operazione permutativa tra elementi del patrimonio (aumenta la banca, aumentano i debiti verso la banca).

**Sistema di Zappa:**

Banca	a Mutui passivi		1000
-------	-----------------	--	------

Il conto mutui passivi è un conto derivato reddituale che però va a stato patrimoniale tra le passività.

**Sistema di Amaduzzi:**

Banca	a Mutui passivi		1000
-------	-----------------	--	------

Il conto mutui passivi è un conto originario finanziario che va nelle passività dello stato patrimoniale.

**Sistema di Caramiello:**

Banca	a Mutui passivi		1000
-------	-----------------	--	------

Il conto mutui passivi è un conto derivato finanziario che va tra le passività dello stato patrimoniale.

**Operazione n.4 (ammortamento degli impianti per 500)****Sistema di Besta:**

Quota di ammortamento	a Fondo ammortamento impianti		500
--------------------------	-------------------------------------	--	-----

Il conto quota di ammortamento è un conto derivato che incide sul patrimonio, lo troviamo tra i costi del conto economico. Il conto fondo ammortamento impianti è un conto originario patrimoniale di rettifica del conto impianti, e va nelle passività dello stato patrimoniale. È un'operazione modificativa.

**Sistema di Zappa, Amaduzzi e Caramiello:**

Quota di ammortamento	a Fondo ammortamento impianti		500
--------------------------	-------------------------------------	--	-----

Il conto quota di ammortamento è un conto derivato reddituale che va a conto economico tra i costi. Il conto fondo ammortamento impianti è un conto derivato reddituale acceso alla rettifica dei costi pluriennali, e va tra le passività dello stato patrimoniale.

## Capitolo 2. LA PARTITA DOPPIA.

### 1. L'EVOLUZIONE DELLA TECNICA CONTABILE.

L'iscrizione dei valori nella contabilità generale si sviluppa in due momenti fondamentali:

- 1) Momento della rilevazione cronologica.
- 2) Momento della rilevazione sistematica.

Nel primo momento la rilevazione è effettuata in base al tempo: le operazioni sono registrate mano a mano che si manifestano. Questo momento viene scomposto in due sub momenti: rilevazione provvisoria e poi definitiva.

Nel secondo momento la rilevazione viene effettuata in base allo scopo: le operazioni vengono registrate in modo da ottenere le conoscenze desiderate.

A ciascuno di questi momenti corrispondono una serie di documenti contabili:

La rilevazione cronologica provvisoria avviene sulla prima nota.

La rilevazione cronologica definitiva avviene sul libro giornale.

La rilevazione sistematica avviene nei conti (mastri) e eventualmente nei sottoconti (partitativo).

La tecnica contabile si è sviluppata molto, passando dallo stadio manuale a quello della meccanizzazione ed infine a quello computerizzato. I principi contabili invece, sono rimasti fondamentalmente gli stessi.

Si parla di tenuta a mano dei libri e dei documenti contabili, quando essa avviene senza l'ausilio di strumenti meccanici; invece si parla di tenuta meccanica nel caso opposto.

La rilevazione può essere separata o contestuale. Nel primo caso i dati vengono rilevati dapprima nel libro giornale, poi nel mastro. Nel secondo caso la rilevazione è contemporanea.

Il mastro aveva inizialmente la forma di registro: le sue pagine contenevano i vari conti che si accendevano per la rilevazione dei fatti di gestione. In seguito si è preferito, per essere più spediti, sostituire il libro mastro con tante schede, quanti erano i conti necessari per la rilevazione (mastri a schede mobili).

#### 1.1. La prima nota.

La prima nota rappresenta il primo documento della contabilità generale. In essa vengono annotati per ciascuna operazione, tutti i dati ritenuti significativi ai fini della registrazione in contabilità generale, dunque annotazioni relative a acquisti, vendite, crediti, debiti ecc...

La prima nota ha una funzione preliminare rispetto alle scritture successive, è anche chiamata scrittura propedeutica, in quanto preparatoria alla rilevazione successive.

In un primo momento la prima nota riportava solo la descrizione dell'operazione di gestione (prima nota a descrizione). In un secondo momento invece, si è aggiunta anche l'indicazione dei conti relativi alla rilevazione dell'operazione (prima nota a descrizione e conti).

Prima nota a descrizione:

N°	data	descrizione	importo
5	7/8/2015	Ricevuto pagamento in contanti per un credito v/clienti.	15000 €

Prima nota a descrizione e conti:

N°	data	descrizione	importo	Conti dare	Conti avere
5	7/8/2015	Ricevuto pagamento in contanti per un credito v/clienti	15000 €	Cassa	Crediti v/clienti

## 1.2. Il libro giornale.

Nella prima nota e nel giornale l'iscrizione dei dati avviene in ordine cronologico, infatti le loro scritture sono cronologiche.

La configurazione classica del libro giornale consiste in un insieme coordinato di colonne, destinate ad accogliere i dati dei fatti da rilevare. Nello stadio della tecnica manuale:

Nella prima colonna si scriveva il numero progressivo dell'operazione, nella seconda la data, nella terza e quarta si scriveva il numero di riferimento, cioè il numero che i conti iscritti nel giornale avevano nel mastro.

La quinta colonna era la principale: qui si indicavano prima i conti relativi all'operazione e poi una breve e sintetica esposizione dei dati più significativi. I conti accesi in Dare venivano scritti nella zona di sinistra e quelli accesi in Avere nella zona di destra.

Facendo riferimento all'operazione registrata in precedenza, si ha:

- Una variazione finanziaria attiva (+ cassa) per il pagamento in contanti.
- Una variazione finanziaria passiva (- crediti) per la diminuzione dei crediti.

Cioè:

Dare: CASSA € 15000

Avere: CREDITI € 15000

Per cui a giornale si avrà:

5	7/8/2015	1	2	Cassa a Crediti		15000 €
---	----------	---	---	-----------------	--	---------

### 1.3.Gli articoli composti e gli articoli complessi.

Nell'esempio sopra, si ha un solo conto in dare e uno solo in avere: in tal caso si parla di articolo semplice.

Si parla invece di articolo composto, quando in una delle due sezioni figurano iscritti due o più conti.

Si parla infine di articolo complesso, quando si hanno due o più conti sia nel Dare che nell'Avere.

Articolo composto:

Il pagamento del credito di 15000 € viene fatto per 5000 € in contanti e per 10000 € mediante bonifico bancario

Data	Conto	Dare	Avere
7/8/2015	Banca c/c	10000	
	Cassa	5000	
	Crediti v/clienti		15000

Si ha:

- Una variazione finanziaria attiva (+ banca) per il bonifico.
- Una variazione finanziaria attiva (+ cassa) per il pagamento in contanti.
- Una variazione finanziaria passiva (- crediti) per la diminuzione del credito.

Articolo complesso:

Il pagamento del credito di 15000 € viene effettuato con 10 giorni di ritardo. Viene pagato con Bonifico di 10000€ e contanti per 5000 € , gli interessi di mora di 100 € sono in contanti.

Data	Conto	Dare	Avere
17/8/2015	Banca c/c	10000	
	Cassa	5100	
	Crediti v/clienti		15000
	Interessi di mora		100

Si ha:

- Una variazione finanziaria attiva (+ banca) per il bonifico
- Una variazione finanziaria attiva (+ cassa) per il pagamento in contanti e per gli interessi di mora.
- Una variazione finanziaria passiva (- crediti) per la diminuzione del credito.
- Una variazione economica positiva (interessi di mora) per il ritardo.

#### 1.4.L'arrivo al giornale "computerizzato".

Nella rilevazione manuale i passaggi per la registrazione erano prima nota, giornale, mastro. Tutti questi passaggi potevano dar origine ad errori, oltre a richiedere un dispendio di tempo non indifferente.

Bisognava trovare perciò un modo che riducesse il rischio di errori e il tempo di scritturazione.

Un primo passo fu fatto dall'introduzione del giornalmastro e dopo dalla tecnica del ricalco.

Quest'ultima tecnica era effettuata mediante l'uso della carta carbone. Si sovrapponevano il giornale alle schede di mastro (o viceversa) e veniva inserito fra essi un foglio di carta carbone in modo che fosse possibile il ricalco, dell'uno sull'altro.

In seguito venne l'introduzione dei metodi meccanografici, mediante schede perforate, ma la più importante innovazione ci fu con la nascita dell'elaboratore elettronico.

L'utilizzo del computer comportava vantaggi enormi: riduzione degli errori, rapidità, tempestività nell'ottenere informazioni. Con la computerizzazione della contabilità la rilevazione si è trasformata da multipla ad unitaria.

Nasce la contabilità integrata.

Il giornale sul computer è tenuto sotto forma di tabulato a foglio continuo. La differenza fondamentale fra il giornale computerizzato e quello manuale è rappresentata da:

- 1) La codificazione di alcuni suoi dati.
- 2) L'introduzione di nuovi dati.

La codificazione consiste nella sostituzione, della denominazione tradizionale, con simboli atti a semplificare l'individuazione dei dati. Nel giornale computerizzato i conti e le operazioni sono indicati con simboli preprogrammati. Ciò consente una rapida individuazione dei conti in caso di necessità.

Per la presenza di nuovi dati, questi sono, in genere, dati fiscali, che non erano presenti nei giornali tradizionali. Dati, soprattutto relativi alla contabilità iva.

### 1.5. Differenze di contabilizzazione tra il metodo tradizionale e il metodo meccanografico di tenuta della partita doppia.

SISTEMA TRADIZIONALE:

		NOME DEL CONTO (DARE) a NOME DEL CONTO (AVERE)	VALORI PARZIALI	VALORE TOTALE
--	--	--	-----------------	---------------

SISTEMA MECCANOGRAFICO (PER ELABORATORE ELETTRONICO):

		NOME DEL CONTO (DARE)	VALORE CONTO DARE	
		NOME DEL CONTO (AVERE)		VALORE CONTO AVERE

ESEMPIO di una scrittura complessa:

Vendita di merci per 1000 €, con iva regolamento metà in contanti e metà a dilazione.

SISTEMA TRADIZIONALE:

	Diversi	a	Diversi		1200
	Crediti verso clienti			600	
	Cassa			600	
		a	Ricavi di vendita	1000	
		a	Iva a debito	200	

#### SISTEMA MECCANOGRAFICO:

	Crediti v/clienti			600	
	Cassa			600	
	Ricavi di vendita				1000
	Iva a debiti				200

## 2.1. INTERVENTO DEL LEGISLATRE.

La tenuta della contabilità è imposta dalla legge: da quella civile, con lo scopo di accertare, ove fosse necessario, la responsabilità dell'imprenditore; da quella fiscale invece, per determinare il reddito d'esercizio ai fini del calcolo delle imposte a esso relative.

Di seguito si riportano gli articoli del codice civile relativi alle scritture contabili.

### 2.1. Art. 2214 C.C. (libri obbligatori e altre scritture contabili)

L'imprenditore che esercita un'attività commerciale, deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.

Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori.

### 2.2. Art. 2215 C.C. (modalità di tenuta della scritture)

I libri contabili prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imposte o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali. L'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono.

Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione.

### **2.3.Art 2219 C.C. (tenuta della contabilità)**

Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinaria contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi possono essere abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

### **2.4.Art 2220 C.C. (conservazione delle scritture contabili)**

Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.

Per lo stesso periodo devono essere conservate le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

Le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazione su supporti immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti.

## **3.LA PARTITA SEMPLICE.**

Quando le scritture di un'azienda sono tenute in modo che i conti non presentano la costante uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti posti in essi, si dicono semplici o non bilancianti.

“Le scritture semplici non sono vincolate a forme determinate; non hanno limiti fermi nella fissazione dei conti di cui si avvalgono, né questi debbono, per necessità, assumere tutte forme, non dirò identiche, ma neppure simili; non richiedono che le registrazioni siano tutte riferite a una comune espressione, né che quelle riferentesi a un medesimo fondo vengano epilogate o composte in modo da potersi riassumere in pochi dati compendiosi; esse, in fine, non esigono che tutti i rapporti tra parti fra loro corrispondenti siano messi in chiaro.”<sup>14</sup> Secondo una derivazione della teoria del Marchi, sarebbe scrittura semplice quella che svolge soltanto uno dei quattro conti generali da avere così quattro tipi di scritture semplici, che danno le serie di conti:

- Del proprietario.

---

<sup>14</sup> (Fabio Besta la ragioneria... volume II op. cit; pag 433).

- Dell'amministratore nei suoi rapporti col proprietario.
- Dell'amministratore nei suoi rapporti coi terzi.
- Dei consegnatari e corrispondenti.

Secondo altri autori, la scrittura semplice è soltanto l'ultima fra le quattro indicate sopra, cioè quella che dà soltanto i crediti e i debiti dei corrispondenti e l'entrata e l'uscita dei valori materiali.

In seguito ci furono altri scrittori che allargarono il campo della scrittura semplice. Per essi è scrittura semplice quella che non è doppia, quella cioè che non dà le due situazioni, la [...] [specifica] e l'economia dell'azienda.

Quest'ultimo concetto è quello più adottato.<sup>15</sup> Nella forma più comune delle scritture semplici, viene considerato l'aspetto finanziario delle operazioni, cioè i movimenti relativi al denaro, ai crediti, ai debiti e anche, a volte, i costi e ricavi relativi a variazioni d'esercizio.

La tenuta di scritture semplici non consente la chiara visione di tutto l'andamento aziendale. Infatti, non consente la compilazione, a fine esercizio, di un rendiconto che dimostri analiticamente la composizione del risultato economico.

Lo stato patrimoniale è composto da inventari di fatto per i beni che non sono stati contemplati dalle rilevazioni tenute. La differenza tra l'attivo netto patrimoniale alla fine dell'esercizio e quello esistente nel suo inizio dà il risultato economico.

I libri che devono essere tenuti sono:

- Un libro giornale.
- Un partitario di debiti o di crediti.
- Un libro magazzino con partitario delle merci.
- Un libro inventari.

Questi libri consentono all'azienda di tenere nota dell'andamento del denaro, dei crediti, dei debiti, del magazzino e di tutte le operazioni che producono frequenti mutamenti nei beni dell'azienda.

Questo metodo è adatto solo ad aziende di piccole dimensioni, perché nelle aziende più grandi che sceglierebbero di tenere la contabilità in partita semplice, il numero dei registri potrebbe arrivare a eguagliare o addirittura a superare quelli necessari per la tenuta delle scritture in partita doppia.

---

<sup>15</sup> (Gitti Vincenzo, Massa Giovanni, trattato completo di ragioneria, parte I op cit., pag 79)

Utilizzando questo metodo, tuttavia, alla fine dell'esercizio, non si avrà la dimostrazione diretta dei vari componenti negativi e positivi del risultato economico.

### 3.1. Il passaggio dalla partita semplice alla partita doppia.

La metamorfosi dello strumento contabile non deriva da un semplice affinamento della tecnica, ma risponde a precise esigenze interne ed esterne all'impresa, che influenzano l'organizzazione e di conseguenza il suo sistema informativo contabile.

L'avvento della partita doppia, spinge a trovare una causale standard per ogni movimento di valore, cioè una rappresentazione di valori che non è rimandata alla fine del periodo, ma è contemporanea al movimento scritto nei conti del patrimonio.

### 4. LA PARTITA DOPPIA.

Molti rispondono alla domanda su cosa sia la partita doppia, dicendo che essa è un metodo utilizzato con lo scopo di rilevare nella contabilità generale i valori numerari e non numerari che sorgono in occasione delle operazioni di scambio monetario.

Questa è tuttavia una definizione approssimativa, perché la partita doppia è molto di più: essa è una vera e propria sintassi del sistema dei valori, con cui si articolano differenti proposizioni contabili in modo tale che il bilancio risulti essere un discorso sulla gestione.

Il tema della dualità, è il Re della partita doppia, infatti, due sono i sottoinsiemi (del reddito e del patrimonio) in cui è scomponibile il sistema dei valori, due sono le categorie dei valori quando li si classifica per natura (numerari e non numerari), e due sono le possibili qualificazioni algebriche dei valori. La partita doppia testimonia tutte queste dualità, anche se quella che più la rappresenta è la qualificazione algebrica dei valori (+ Dare e – Avere).

Una definizione della partita doppia tratta dal libro Financial accounting – Rilevazioni per il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato è:

*Considerati i differenti valori (numerari e/o non numerari) che connotano lo scambio monetario, con la partita doppia si opera un'antitesi simultanea di almeno due valori aventi opposta qualificazione algebrica, così che tale antitesi simultanea risulti algebricamente pari a zero ("bilanciante") in termini di riscontro numerico dei valori rilevati. Tale antitesi azzerante di valori implica un funzionamento antitetico dei conti che esprimono tali valori.*

Si pone quindi, la perfetta eguaglianza tra l'addebitamento di uno o più conti nella sezione Dare e l'accreditamento di uno o più altri conti nella sezione Avere, così che si verifichi sempre il riscontro numerico algebricamente azzerante dei differenti valori ospitati in tali conti.

La seconda fase delle rilevazioni sistemiche di conto è lo svolgimento dei processi di rappresentazione formale dei valori numerari e non numerari che formano oggetto di movimentazione dei conti.

Questi processi si realizzano con l'effettuazione di cosiddette scritture contabili svolte in partita doppia. Queste sono insiemi di proposizioni contabili elaborate in coerenza con il metodo della partita doppia. Queste scritture sono chiamate articoli in partita doppia e sono composte in successione temporale tra loro e vengono anche identificate con numerazione progressiva per essere registrate in un apposito documento amministrativo: il libro giornale.

Ogni articolo di partita doppia a libro giornale deve indicare almeno:

- la data.
- la descrizione dell'operazione.
- l'esplicitazione dei conti che risultano accreditati e addebitati.
- l'evidenziazione distinta per sezioni dei valori che formano oggetto di addebitamento e accreditamento nei conti.
- il riscontro che l'ammontare totale degli addebitamenti e quello degli accreditamenti sia equivalente.

A differenza di quanto avviene nelle partita semplice, nella doppia, esistono dei rapporti sistematici tra i singoli conti che consentono di procedere alla chiusura dei conti a fine esercizio e di compilare un bilancio di verifica che serve per essere certi che le scritture effettuate durante l'esercizio siano corrette. ( Si veda però anche 4.7. limiti della partita doppia).

#### **4.1. Teoria della partita doppia e teoria generale dell'equilibrio dell'azienda.**

I primi studi per una dottrina unitaria dell'azienda, sono partiti dall'osservazione dei fenomeni aziendali più appariscenti per spiegarne la ragione<sup>16</sup>. Sorge spontanea la domanda: che relazione esiste tra le teorie totali e quella della partita doppia?

La partita doppia si è sempre studiata nel tempo e mai o poco nello spazio, infatti, la dottrina unitaria dell'andamento economico dell'azienda, deve costruire la base dello studio della

---

<sup>16</sup> Amaduzzi: L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni.

teorizzazione delle rilevazioni, ma non può coincidere con lo studio delle rilevazioni stesse, che costituiscono, infatti, una branca, un settore complementare dell'economia aziendale.

Così l'economia aziendale perviene alla costruzione di una teoria generale dell'equilibrio dell'azienda. La teoria della partita doppia, non è quindi, che una manifestazione formale della teoria dell'equilibrio aziendale, che deve racchiudere la sostanza dei fenomeni.

La teoria della partita doppia diviene una manifestazione, un aspetto, una derivazione della teoria generale dell'attività aziendale, e dalla sostanza di questa, ne trae l'alimento per i fecondi sviluppi delle rilevazioni scritturali.

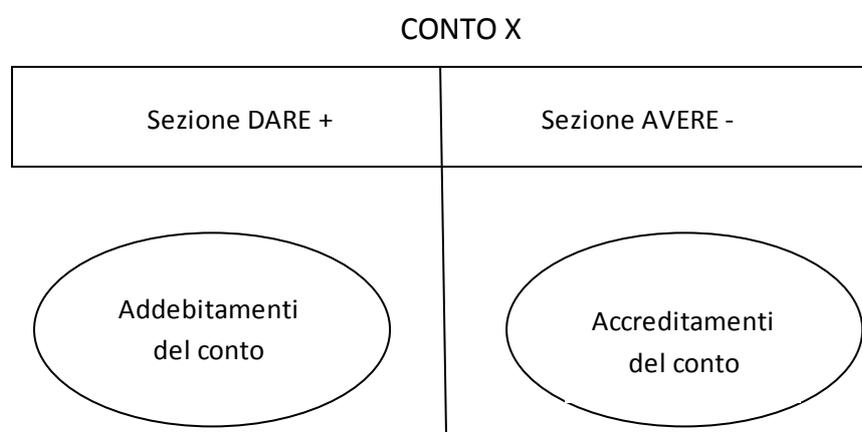
#### 4.2.Introduzione al conto.

il conto oltre ad essere uno strumento amministrativo per la rilevazione dei valori, è un'unità sintattica elementare del linguaggio contabile.

Il conto è il tipico strumento di raccolta e di classificazione dei valori numerari e non numerari. I conti riflettono la qualificazione algebrica dei valori cui essi fanno riferimento.

Tale strutturazione algebrica, è riflessa nella grafica dei mastri, che consistono in una tabella a "T" intitolata a un dato conto e composta da due sezioni tra loro contrapposte. Ognuna di queste sezioni è caratterizzata da un segno algebrico contabile. Quella di sinistra, dal segno + (Dare) mentre la sezione di destra dal segno - (Avere). In questo modo i mastri possono riflettere la movimentazione dei conti.

#### STRUTTURA DEL MASTRO:



L'insieme dei conti riportati nei correlativi mastri, sono inseriti nel libro mastro, che oggi è, il più delle volte, un file elettronico che viene periodicamente stampato.

I conti sono suddivisi in diverse categorie:

- 1) Conti monofase e conti bifase:

- **Conti monofase:** sono alimentati in una sola delle due sezioni del mastro loro attinente. Tipicamente sono i conti accesi ai valori non numerari che configurano costi e ricavi d'esercizio, e in genere componenti negativi e positivi di reddito. Lo storno di un conto monofase si può svolgere solo ricorrendo all'ausilio di un altro conto che funzioni con segno opposto, così si hanno le rettifiche indirette o rettifiche fuori conto. Questo meccanismo viene applicato per rispettare il postulato della chiarezza ai fini di analiticità nel calcolo del reddito d'esercizio.
  - **Conti bifase:** sono invece conti che possono essere alimentati in entrambe le sezioni del mastro loro relativo. I conti bifase, perciò, ammettono al proprio interno rettifiche dirette o rettifiche in conto. Questi conti sono di solito accesi ai valori numerari (certi, assimilati, presunti), nonché anche ai debiti e crediti non numerari.
- 2) Conti analitici e conti di sintesi:
- **Conti analitici:** sono conti monotematici quanto a oggetto e danno evidenza alle variazioni proprie di una classe elementare di valori. Un esempio "crediti v/cliente Rossi s.r.l."
  - **Conti di sintesi:** possono risultare dal raggruppamento di più conti analitici. Ad esempio "crediti v/clienti Italia". Questi conti possono tuttavia, avere un livello di riassunzione sempre maggiore come: "crediti V/clienti".

#### 4.3. Le regole fondamentali della partita doppia nel sistema del capitale e del risultato economico.

Le operazioni di un'azienda, possono dare origine <sup>17</sup>:

- 1° ad una o più variazioni numerarie positive che corrispondono ad una o più variazioni numerarie negative.
- 2° ad una o più variazioni numerarie positive che misurano una o più variazioni economiche positive.
- 3° ad una o più variazioni numerarie negative che misurano una o più variazioni economiche negative.

---

<sup>17</sup> Amaduzzi: l'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni.

4° ad una o più variazioni economiche positive che corrispondono ad una o più variazioni economiche negative.

Dal punto di vista delle relazioni tra campi di variazione interessanti i conti tenuti in partita doppia, le operazioni si dividono in<sup>18</sup>:

- Operazioni che creano relazioni nel solo campo numerario, cioè, rapporti numerici tra variazioni esclusivamente numerarie.
- Operazioni che creano interrelazioni tra il campo numerario ed il campo economico, cioè rapporti numerici tra variazioni numerarie e variazioni economiche.
- Operazioni che creano relazioni nel solo campo economico, cioè rapporti numerici tra variazioni esclusivamente economiche.

Ai fini delle eguaglianze aritmetiche della partita doppia, le operazioni possono:

- Dare origine a variazioni numerarie di segno opposto, di entità numerica uguale.
- Dare origine a variazioni economiche di segno opposto, di entità numerica uguale.
- Dare origine a variazioni numerarie di uno dei due segni, che misurano variazioni economiche dello stesso segno, di entità numerica uguale.

Le regole fondamentali su cui si basa il funzionamento della partita doppia (nel sistema del capitale e del risultato economico) sono<sup>19</sup>:

- I. Si accenderanno nel libro e nel mastro, conti aventi due sezioni, quella di sinistra nel Dare e quella di destra nell'Avere.
- II. Nelle due sezioni del conto i valori saranno tutti espressi nella stessa unità monetaria detta moneta conto.
- III. I conti saranno distinti in due serie: una accogliente le entrate e le uscite numerarie, con le relative variazioni; l'altra accogliente i movimenti del capitale netto, dei crediti e dei debiti di finanziamento, gli acquisti e le vendite di beni, con le relative variazioni di valori economici.
- IV. Nei conti numerari si scriveranno in dare le variazioni numerarie positive (+ denaro, + crediti di funzionamento, - debiti di funzionamento); in avere le variazioni numerarie negative (- denaro, - crediti di funzionamento, + debiti di funzionamento). Nei conti economici di capitale si scriveranno in dare le variazioni

---

<sup>18</sup> Amaduzzi: l'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni.

<sup>19</sup> Amaduzzi: l'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni.

economiche negative (costi, spese); in avere le variazioni economiche positive (ricavi e proventi).

Nella serie dei conti numerari, se s'includono i crediti e i debiti di finanziamento, invece si ottiene:

serie dei conti finanziari		serie dei conti economici	
D	A	D	A
Variazioni finanziarie positive	Variazioni finanziarie negative	Variazioni economiche negative	Variazioni economiche positive

#### 4.4. Breve spiegazione sulle scritture che si devono compilare durante un esercizio amministrativo.

Le scritture che si devono compilare durante l'esercizio amministrativo sono:

- Scritture iniziali.
- Scritture continuative.
- Scritture finali.

Le scritture iniziali si compilano all'inizio dell'esercizio e derivano dall'iscrizione dello stato patrimoniale e da altre scritture di preparazione.

Le scritture continuative sono quelle che si riferiscono alla registrazione delle operazioni svolte durante l'esercizio.

Le scritture finali, infine, sono quelle che vengono redatte alla fine dell'esercizio e si dividono in scritture di assestamento e di chiusura, e scritture finali.

Le scritture di assestamento hanno lo scopo di assestare i valori che risultano iscritti nei conti, in modo che questi possano fornire i dati dei risultati d'esercizio. Le due classi principali sono:

- **Scritture di completamento.** Queste scritture devono registrare tutti i dati che sono maturati nell'esercizio, ma che non sono ancora stati registrati; ne sono esempi: ratei attivi, interessi attivi e passivi, rate e tributi.
- **Scritture per la determinazione della competenza d'esercizio.** Esistono due classi di rettifiche:

- a. Rettifiche con le quali s'immettono nell'esercizio manifestazioni economiche che hanno un verificarsi futuro, sulla base di future manifestazioni finanziarie, ma di cui almeno parte si ritiene competenza dell'esercizio.
- b. Rettifiche con le quali si rinviando, al contrario, al futuro, manifestazioni economiche già verificatesi nell'esercizio, sulla base di manifestazioni finanziarie future.

Queste due classi sono tra loro collegate, perché le decisioni sull'entità delle rettifiche delle due classi, vengono congiuntamente e simultaneamente studiate per il progetto di bilancio.

Le scritture finali, sono analoghe e contrapposte a quelle iniziali, e hanno la funzione di chiudere tutti i conti mettendo in evidenza lo stato patrimoniale finale e il risultato economico d'esercizio.

#### 4.5. Esempio di partita doppia.

Nella società Delta si sono verificati i seguenti fatti di gestione: (per semplicità non si considera l'iva.)

- 1) La società Beta costituisce la società Delta così da possedere il 100%, apportandovi a titolo di capitale sociale 3000 € su conto corrente bancario.
- 2) Si acquistano merci per 800 €, regolamento metà a mezzo banca e metà ottenendo dal fornitore una dilazione di pagamento.
- 3) Si vendono prodotti per 1300 €, regolamento 50% a mezzo banca e per il restante, si concede una dilazione di pagamento.

- 1) Quest'operazione configura una fonte di finanziamento, ottenuta apportando patrimonio netto. Pertanto l'antitesi azzerante che descrive l'operazione è la seguente:

$$+ \text{Banca } 3000 - \text{capitale sociale } 3000 = 0$$

- 2) In questo caso si ha un inflow di condizioni produttive (materie prime) a cui fa fronte un outflow equivalente. L'antitesi azzerante è:

$$+ \text{acquisti di merci } 800 - \text{banca } 400 - \text{debiti v/fornitori } 400 = 0$$

- 3) Si ha un outflow di prodotti, a fronte di un inflow equivalente. L'antitesi azzerante è:

$$+ \text{banca } 650 + \text{crediti v/clienti } 650 - \text{ricavi di vendita } 1300 = 0$$

Si osserva ora la situazione che si è creata nei mastri:

Banca c/c	
Dare +	Avere -
(1) 3000	400 (2)
(3) 650	

Capitale sociale	
Dare +	Avere -
	3000 (1)

Acquisti di merci	
Dare +	Avere -
(2) 800	

Ricavi di vendita	
Dare +	Avere -
	1300 (3)

Debiti v/fornitori	
Dare +	Avere -
	400 (2)

Crediti v/clienti	
Dare +	Avere -
(3) 650	

Il reddito d'esercizio è un utile di 500 €, infatti:

$$+ \text{acquisti di merci } 800 - \text{ricavi di vendita } 1300 + \text{utile d'esercizio } 500 = 0$$

$$+ \text{CI} = + \text{banca } 3250 + \text{crediti v/clienti } 650 = 3900$$

$$- \text{MT} = - \text{debiti v/fornitori } 400 = -400$$

$$- \text{N}^\circ = - \text{capitale sociale } 3000 = -3000$$

$$- \text{CPR} + \text{CNR} = -1300 + 800 = -500$$

Si ha quindi il seguente sistema di valori rilevato con il metodo della partita doppia:

$$+3900 - 400 - 3000 - 500 = 0$$

Nel bilancio d'esercizio si avrà quindi:

### CONTO ECONOMICO

Dare CNR	Avere CPR
Acquisto merci 800	Ricavi vendita 1300
Utile d'esercizio 500	

### STATO PATRIMONIALE

Dare ATTIVITA'	Avere PASSIVITA'
Banca 3250	Debiti v/fornitori 400
Crediti v/clienti 650	Capitale sociale 3000
	Utile d'esercizio 500

### LIBRO GIORNALE

Data x/x/20xx

Banca	a	Capitale sociale		3000
Acquisto di merci	a	Diversi	800	
		Banca		400
		Debiti v/fornitori		400
Diversi	a	Ricavi di vendita		1300
Banca			650	
Crediti v/clienti			650	

#### 4.6. La partita doppia secondo Luca Pacioli.

La partita doppia nasce come strumento di verifica e correzione degli errori per via della sua doppia registrazione. Pacioli fu l'uomo che divulgò questo metodo in tutta l'Europa, ecco in sintesi, cosa scrisse: "Riepilogo ovvero riassumo di tutto il presente trattato affinché con poca fatica si possano ricordare le cose dette":

1. Tutti i creditori si devono mettere nel Libro dalla parte della tua mano destra e tutti i debitori della mano sinistra.
2. Tutte le partite che si mettono nel Libro debbono essere doppie, cioè se tu fai un creditore, devi fare un debitore.
3. Ciascuna partita, a debito o a credito, deve comprendere tre cose: il giorno dell'operazione, la somma, la causa.
4. Il giorno in cui è scritto il debito deve essere il medesimo in cui è scritto il credito.
5. Occorre che il Libro sia sempre tenuto con una stessa moneta, ma dentro le partite, si possono indicare tutte le monete che si presentano: ducati, fiorini, scudi, ecc...
6. Con la moneta con cui hai cominciato il libro, così bisogna terminarlo.

Queste sono le principali regole del “metodo” applicato e insegnato a Venezia, poi utilizzato anche dagli altri paesi.

#### **4.7.I limiti della partita doppia.**

Come spiegato in precedenza, l’ammontare totale dei valori addebitati nei differenti conti e l’ammontare totale dei valori accreditati nei differenti conti, deve essere necessariamente identico, così risultando essere algebricamente pari a zero.

Ove così non fosse, significa che vi è stato sicuramente un errore di rilevazione. Tuttavia, ove così fosse, non significa che non vi è alcun errore e che la rilevazione sia stata svolta in modo corretto. Infatti, potrebbe succedere che più valori, equivalenti tra loro per ammontare, siano stati rilevati con una qualificazione algebrica opposta a quella da attribuirsi loro correttamente. In questo modo, il requisito di antitesi azzerante dei valori riscontrati, sarebbe stato comunque soddisfatto, poiché il riscontro numerico di tali valori sarebbe stato comunque pari a zero.

La partita doppia, risponde a modalità tecniche di ordine esclusivamente quantitativo e non invece, qualitativo cioè concernente l’effettiva significatività dei conti impiegati nelle rilevazioni.

Sotto questo profilo, l’impiego della partita doppia si presta a possibili manipolazioni qualitative delle informazioni evidenziate fino a falsificare nei bilanci la realtà dell’impresa.

#### **4.8.Partita doppia attuata mediante il giornal-mastro.**

La partita doppia comune, viene attuata con l’ausilio del libro giornale, separatamente dal libro o dallo schedario che accoglie le classificazioni dei valori in conti, che è il mastro.

Dalla pratica stessa, nasce un modo particolare di tenere le scritture, cioè avere un solo libro che riunisce in se il giornale e il mastro, detto appunto giornal-mastro.

La partita doppia resta immutata nelle sue regole e nella sua tecnica, mentre il procedimento presenta delle differenze che lo rendono valido solamente quando concorrono alcune condizioni.

Nel giornal-mastro possono essere aperti solamente pochi conti, cosicché le scritture vengono classificate in pochi gruppi fondamentali, perciò sono scritture sintetiche.

Queste scritture possono essere rese analitiche attraverso lo svolgimento dei conti più sintetici. Anzi, un conto può essere svolto in più conti, che a volte possono essere svolti a loro volta in altri conti.

La possibilità di analisi delle scritture composte sinteticamente nel giornal-mastro ha però un limite segnato dal confronto fra il lavoro contabile richiesto dallo sviluppo dei conti e il lavoro richiesto dalla tenuta diretta di una contabilità analitica.

Non è opportuno ricorrere al giornal-mastro quando, oltre a una contabilità analitica, si vuole che la classificazione della materia in conti sia possibilmente mutevole.

Adatto invece risulta essere, quando i conti da impiegare sono fondamentalmente pochi e alla presenza di pochi sviluppi.

Nel giornal-mastro si avrà in una linea la somma degli importi del giornale del dare o dell'avere di tutti i conti, la somma della colonna del giornale dovrà essere uguale alla somma di tutti gli importi del dare o dell'avere, che saranno riportati agevolmente in un prospetto di bilancio di verifica.

#### **4.9.Partita doppia a scacchiera.**

Parlarono di questo metodo, uno scrittore di ragioneria, Angelo Pietra e poi Giovanni Rossi.<sup>20</sup>

Le scritture doppie a scacchiera, sono formate da prospetti a scacchiera, le cui linee orizzontali indicano conti da addebitare di cui si pongono i titoli all'inizio di ogni linea, le cui colonne verticali, indicano gli stessi conti da accreditare con titoli che figurano sopra ogni colonna.

Ogni registrazione si fa a coppie semplici di addebitamenti e di accreditamenti, ponendo il numero nella casella ove s'incontrano il conto da addebitare con quello da accreditare.

I totali delle linee sono i totali degli addebitamenti del conto di ogni linea, i totali delle colonne sono i totali degli accreditamenti del conto linee.

#### **4.10.Dalla partita doppia alla partita tripla.**

Il metodo della partita doppia è universalmente riconosciuto come perfetto, sotto il profilo della sua logica economica e dei controlli interni che possiede.

Le condizioni favorevoli affinché nuovi sviluppi della metodologia contabile possano trovare applicazione in azienda, sono offerte dalla disponibilità di strumenti informatici che possono gestire una grande mole di dati e informazioni a costi ridotti e dall'evoluzione della cultura d'impresa.

---

<sup>20</sup> Amaduzzi: L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni.

L'inserimento della terza dimensione della contabilità avviene con la stessa metodologia che regola il funzionamento delle prime due. È quindi un lavoro di estensione della metodologia che lega le prime due serie alla terza, senza dar vita a un metodo diverso.

La terza dimensione deve essere unica tra le tante possibili, come anche unica e non sostituibile deve essere riconosciuta la seconda serie. Quest'unicità deriva dall'aver scelto la serie di conti che esprime un carattere informativo prioritario per la generalità delle unità produttive. Questa scelta deve inoltre essere stabile nel tempo, in modo da essere soggetta alla normalizzazione contabile.

### 5.LA PARTITA TRIPLA (RUSSA).

La partita tripla è una variazione della partita doppia dovuta al russo Teodoro Esersky, per cui questo metodo è anche detto "russo".

Comunque la partita è chiamata tripla perché si svolge mediante tre libri fondamentali, esige tre serie di dati in ogni conto ai beni, si basa sulla seguente relazione a tre termini che il D'Alvise riporta, come un'uguaglianza tra i seguenti termini italiani:

$$\text{carico di beni} = \text{scarico di beni} \pm \text{risultato.}$$

L'originaria relazione fra i tre termini però, potrebbe anche essere una disuguaglianza:

$$\begin{aligned} \text{costo} &< \text{costo} + \text{utile} \\ \text{costo} &> \text{costo} - \text{perdita} \end{aligned}$$

Se invece, si vuole esprimere un'uguaglianza, allora:

$$\begin{aligned} \text{costo} &= \text{ricavo} - \text{utile} \\ \text{costo} &= \text{ricavo} + \text{perdita} \end{aligned}$$

Comunque s'intuisce che nel metodo russo, si vuole separare a ogni vendita, lo scarico del costo, dal risultato economico di utile o di perdita, e in questo senso ognuna delle suddette relazioni è valida. La differenza sta proprio in questo, infatti la partita doppia italiana non determina le perdite e i profitti nel momento della vendita delle merci.

La partita tripla tuttavia, rimane guidata dalle regole generali della partita doppia. I tre libri del metodo sono:

1. **Libro capitale** che è un giornal-mastro sintetico funzionante a partita doppia con colonne così indicate:

	carico	1
denominazione dei conti da adoperare.....	scarico	2
descrizione delle operazioni.....		3-4
cassa.....		5-6
beni.....		7-8
creditori.....		9-10
debitori.....		10-11
“resi” o risultati.....		12-13

L'ultimo conto accoglie sia i resi in fase d'esercizio, sia il conto generale al netto, comprendente capitale netto e tutte le sue variazioni.

2. **Libro sistematico** è un mastro dove vengono svolti i conti accesi ai beni del libro capitale. Ogni prospetto contiene colonne da cui emergono tre serie di dati segnaletici: carico (al costo), scarico (al costo), utile o perdita.
3. **Libro dei rendiconti** che raccoglie i rendiconti di fine periodo e i prospetti che dimostrano l'esattezza numerica dei collegamenti fra libri, conti dei libri e rendiconti.

### 5.1. Relazione tra lo sviluppo della terza serie di conti e le forme di responsabilità in azienda.

Nella terza serie di conti, si scompongono i valori di costo e di ricavo che si manifestano a seconda che essi possano essere attribuiti alla routine aziendale, oppure a nuovi impulsi o viceversa, possono essere frenati da ostacoli. Come le altre serie questa è composta da un insieme di conti che accolgono variazioni aumentative e diminutive.

La terza serie assume il compito di misurare il nuovo carattere della delega della responsabilità.

Relazione:

Numero di serie di conti nel sistema contabile.	Forme di responsabilità in azienda.
Una serie. Partita semplice.	La responsabilità è unica, non esiste la delega e le decisioni sono prese con l'approccio top-down. Il potere è sovrano.
Due serie. Partita doppia.	La responsabilità è passiva, esiste la possibilità di delega. Le decisioni sono top-down relative con continui feed-back di controllo. Il potere è discriminante.

Tre serie. Partita tripla.	La responsabilità è attiva o fortemente partecipativa e diffusa. Inizio e sviluppo del potere partecipativo.
----------------------------	--

Il potere sovrano è considerato limitato e si affida al controllo fisico delle cose o persone. Il potere discriminante invece penetra in tutti gli aspetti della vita attraverso le regole e le tecniche dell'amministrazione, raggiungendo una gestione efficiente delle attività economiche. Il potere partecipativo viene, via via sempre più prevalendo perché si richiedono ai soggetti presenti in azienda nuovi modi "attivi" di coinvolgimento: da qui l'introduzione di una nuova, terza, serie di conti.

## 6.1 "FALSI" METODI DI REGISTRAZIONE.

Nel XIX secolo sull'onda dell'entusiasmo per lo sviluppo della disciplina, molti sono stati gli autori che hanno proposto nuovi metodi di scritture.

Questi "nuovi" metodi tuttavia altro non sono che peculiari applicazioni della partita semplice e della partita doppia.

Tra i "falsi" metodi riconducibili alla partita semplice ci sono: il metodo Jones, il metodo camerale e il metodo dei rendiconti a duplice tipo di analisi.

Invece, tra i "falsi" metodi basati sulla partita doppia abbiamo: il metodo della partita tripla (si veda paragrafo 5), il metodo della partita quadrupla, il metodo logismografico (si veda paragrafo 3.4 capitolo 1) e il metodo statmografico.

Si tiene a precisare che si chiamano "falsi" questi metodi, non perché errati, ma semplicemente perché altro non sono che semplici varianti, complicazioni o applicazioni del metodo della partita semplice o di quello della partita doppia.

### 6.1. Il metodo Jones.

Questo metodo è stato ideato da Edward Thomas e divulgato dal 1795. Thomas si scagliò violentemente contro la partita doppia, dichiarandola superata.

Questo metodo ha due libri principali, il giornale e il mastro. Tuttavia quest'ultimo è incompleto, in quanti vi sono solo, i conti dei corrispondenti (creditori e debitori), delle carte di valore (cambiali), del cassiere e del proprietario. Mancano perciò, le rilevazioni inerenti ai consegnatari e i riferimenti al conto dei profitti e delle perdite.

Per questo motivo, si ha che molte operazioni comportino una sola movimentazione.

Le strutture dei registri sono estremamente articolate e presentano il solo vantaggio di consentire di effettuare agevolmente degli epiloghi periodici e una serie di riscontri che altrimenti, sui registri tradizionali richiederebbero una notevole quantità di tempo in più.

Jones, per garantire la correttezza, aveva introdotto una rigida sequenza da seguire nella rilevazione delle operazioni di gestione.

Per concludere, questo metodo, porta come unica innovazione l'aspetto procedurale, che favorisce, per l'appunto, i riscontri e i controlli numerici.

## **6.2. Il metodo camerale.**

L'invenzione delle scritture camerali si deve alla scuola austriaca, mentre in Italia queste furono diffuse grazie alla scuola lombarda.

Questo metodo si è sviluppato nelle aziende private non commerciali, cioè in mezzo alle antiche signorie medioevali che avevano un carattere prettamente patrimoniale.

Questo metodo nel tempo, ha subito profondi cambiamenti, per cui risulta un po' difficile inquadralo bene, infatti, non esiste un vero e proprio metodo camerale, quanto piuttosto una serie di applicazioni del medesimo.

Le scritture camerali hanno da sempre perseguito la finalità del controllo del movimento del pubblico denaro. Questo metodo consiste principalmente nell'interpretare tutti i fatti della gestione, come introiti e pagamenti, cioè come entrate e uscite.

Si registrano solo gli aumenti e le diminuzioni del numerario (cassa, debiti, crediti) senza la relativa contropartita.

Anche qui i registri principali sono: il giornale e il mastro con specifico riferimento alla cassa. Accanto a questi, ci sono i libri speciali, cioè quelli che hanno per oggetto singoli beni come materie, beni immobili, mobili, ecc...

La particolarità di questo metodo sta nel criterio che si segue per la registrazione delle operazioni, che mette la cassa al centro dell'attenzione, mentre per le altre scritture viene tenuta una contabilità separata.

## **6.3. Il metodo dei rendiconti a duplice tipo di analisi.**

Questo metodo è stato ideato da un deputato del parlamento italiano, Dionigi Biancardi, che lo presentò in pubblico con lo scopo di risolvere il problema delle pubbliche scritture che era nato in seguito all'unità d'Italia.

Il metodo consente di evidenziare due tipologie di informazioni: gli aumenti e le diminuzioni subiti dal patrimonio nell'esercizio, e gli aumenti e le diminuzioni subiti dalla rendita in confronto a quanto preventivato.

La prima analisi prende il nome di analisi a tipo di valori capitali, mentre la seconda, analisi a tipo di annualità. Questo procedimento contabile, richiede la suddivisione della materia amministrabile, in due grandi categorie: capitali e annualità.

Dei capitali fanno parte tutti i valori di carattere patrimoniale (attivo e passivo), mentre nelle annualità ci sono tutte le operazioni connesse all'esercizio ordinario e straordinario, più in particolare quelle che riguardano la gestione dei proventi e delle spese.

Queste categorie di conti, non costituiscono un sistema bilanciante, anzi, sono del tutto indipendenti tra loro e possono sussistere l'una senza l'altra.

Anche questo metodo si avvale di un libro giornale e di un libro mastro. Il conto cassa, come anche quello del proprietario, però, non sono presenti nel mastro, invece se ne tiene conto in una colonna specifica del libro giornale.

Per individuare il saldo del denaro e la consistenza del patrimonio, si è quindi costretti a operare delle specifiche somme algebriche.

Biancardi ha tentato di fondere insieme la contabilità patrimoniale (di tipo consuntivo) e quella finanziaria (di tipo preventivo), ma con scarsi risultati, infatti il suo metodo risulta essere molto complesso nella sua concreta applicazione.

#### **6.4. Il metodo della partita quadrupla.**

La partita quadrupla è una semplice complicazione della partita doppia, in virtù della teoria personalistica del Marchi.

Se si segue questa teoria, l'amministratore viene posto al centro dell'azienda, nel senso che il dare e l'avere di qualsiasi persona che interviene si riferisce sempre a tale soggetto.

L'amministratore instaura una duplice serie di rapporti con le persone: con il proprietario capitalista, per le variazioni del capitale netto, e poi con i terzi per le variazioni sull'attivo e del passivo.

Il conto dell'amministratore, risulta essere "sottinteso", cioè non possiede una sua fisicità rappresentata da uno specifico conto. Si ottengono così, le scritture doppie che mettono il proprietario in relazione con i terzi (rapporti di debito o credito).

Qualora invece, si volesse esplicitare il conto dell'amministratore, si devono contemporaneamente sottoporre a registrazione il rapporto di debito/credito tra il proprietario capitalista e l'amministratore ed il rapporto di debito/credito tra quest'ultimo e i terzi. Si arriva così ad una scrittura quadrupla.

Questo metodo si avvale di quattro conti generali<sup>21</sup>:

- Il conto del proprietario capitalista.
- Il conto dell'amministratore nei suoi rapporti con il proprietario capitalista.
- Il conto dell'amministratore nei suoi rapporti con i terzi.
- Il conto dei terzi.

I primi due conti e gli ultimi due risultano essere antitetici fra loro, cioè il debito ed il credito dell'uno, corrisponde esattamente al credito ed al debito dell'altro.

Anche la scrittura quadrupla è perfettamente bilanciante come la doppia. Ogni operazione in scrittura quadrupla infatti, dà luogo a due distinti articoli in partita doppia.

Come detto all'inizio, questo metodo è una complicazione della partita doppia, inoltre la sua concreta applicazione pratica è estremamente disagiata.

### **6.5. Il metodo statmografico.**

L'invenzione della statmografia si deve ad Emanuele Pisani. Lui utilizza il termine bilancio come sinonimo di conto, e dato che il suo nome deriva dal greco stato e grapho (bilancia e scrivo), se ne consegue che il termine statmografia significa "scrivo nel conto".

In questo metodo si ha una bilancia, nota come bilancia integrale generale, che corrisponde a un'eguaglianza algebrica tra le somme totali del carico e dello scarico, ovvero agli aumenti e diminuzioni dei singoli conti (bilanci).

Anche la statmografia prevede la presenza di quattro documenti<sup>22</sup>:

- Il quadro della contabilità.
- Le minute dei conti.
- Il libro dei bilanci sintetici. (Assomigliante ad un giornal-mastro)
- Il libro dei bilanci analitici. (E' un registro in cui vengono svolti i conti del bilancio sintetico)

---

<sup>21</sup> Stefano Coronella: sistemi e metodi contabili.

<sup>22</sup> Stefano Coronella: sistemi e metodi contabili.

Questo metodo non riesce a liberarsi del controllo bilanciante della scrittura doppia, anzi proprio su essa innesta un nuovo insieme di regole volte a sistematizzare le scritture sinottiche.

Questo metodo resta quindi quello della partita doppia, anche se ad elevarlo come metodo statmografico sono stati molti autori diversi.

## Capitolo 3. LA CONTABILITA' FUORI DALL'ITALIA.

### 1.L'ERA DEL CAPITALISMO.

#### 1.1.Werner Sombart e Basil Yamey.

Werner Sombart (1863-1941) è stato un'economista e sociologo tedesco, capo corrente della nuova scuola storica tedesca e uno dei maggiori autori europei, del suo periodo, nel campo delle scienze sociali. Nel 1902 pubblicò in sei volumi, la sua opera maggiore, *“il capitalismo moderno”*. Si tratta di una storia sistematica dell'economia e dello sviluppo economico attraverso i secoli. Grande intuizione della sua opera di economista fu la scoperta dello sviluppo della partita doppia come condizione fondamentale del capitalismo. Citandolo: “La contabilità della partita doppia, è nata con lo stesso spirito, come il sistema di Galileo e Newton [...] con gli stessi mezzi come questi ordinano il fenomeno in un elegante sistema [...] La contabilità in partita doppia, si basa sul principio di base, logicamente effettuato, di comprendere tutti i fenomeni, puramente quantitativi.”

Anche Nussbaum ha espresso un'opinione simile scrivendo: “Il significato di contabilità sistematica per lo sviluppo del capitalismo, che è per il perseguimento razionalista di profitti illimitati, difficilmente può essere esagerato [...] ha ridotto le idee di guadagno a un'astrazione, mettendo il profitto in una forma specifica, una determinata somma di denaro in contrasto al fine naturale della sussistenza che era in prima linea del business medievale [...]”.

Basil S. Yamey è nato il 4 maggio del 1919, ed è un'economista sudafricano. Per molti anni è stato professore presso la London School of Economics.

In una serie di articoli Yamey, ha sfidato l'importanza della contabilità in partita doppia per lo sviluppo economico, respingendo anche la richiesta di Werner Sombart, che la partita doppia era una condizione per la nascita del capitalismo moderno. Pubblicò vari documenti per sostenere il suo pensiero, tra cui uno (1949) diviso in tre parti: Nella prima parte, Yamey introduce le ragioni per cui Sombart e altri assegnano alla contabilità in partita doppia un ruolo primario nella storia del capitalismo. Nella seconda parte invece, considera le esigenze e finalità serviti da estratti conto, con la terza parte, riprende ciò che contabili e autori del periodo hanno detto a proposito del conto economico, il conto capitale, il saldo del conto, e il precursore del bilancio.

In sostanza Yamey ha cercato la prova che questi conti hanno fornito informazioni rilevanti per il processo decisionale economico.

## 2.LA STORIA DELLA CONTABILITÀ FRANCESE.

Le principali circostanze d'ambiente che incidono sulla regolamentazione contabile sono:

- **La cultura economico aziendale.** Nello scenario del paese, sono elementi che vanno dalla cultura politica a quella religiosa, dallo scenario giuridico a quello linguistico, elementi cioè che sono molto condizionati dalle vicende storiche.
- **Sistemi economici di riferimento.** Si possono individuare elementi di difformità relativi al diverso ruolo dello Stato nel modello di sviluppo economico e all'importanza assunta dai mercati finanziari.
- **Livello di sviluppo.** La disciplina contabile, è regolamentata in misura differente nel contesto socio-economico dei paesi in via di sviluppo, rispetto ai paesi caratterizzati da un'economia già sviluppata.
- **Sistema giuridico istituzionale.** Si ricorda la notevole differenza tra paesi in cui esiste un sistema di diritto scritto (civil law) e paesi in cui, assumono un ruolo decisivo la prassi e le consuetudini (common law).
- **Rapporti tra sistemi contabili e normativa tributaria.**
- **Ruolo della professione contabile.**

Il modello francese si può collocare nell'area dei paesi dove le imprese sono considerate le unità fondamentali del sistema economico, e dove per perseguire l'interesse pubblico, il sistema contabile è fortemente interrelato con la politica economica nazionale e vincolato dal sistema fiscale.

In Francia fino al XVI secolo non si hanno grandi contributi in materia di ragioneria, infatti il primo studio sistematico condotto da un autore francese in tema di contabilità, è attribuito a Pierre Savonne, che nel 1567 pubblica ad Anversa la prima edizione dell'opera "*Instruction et manière de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles*". Di quest'opera ci saranno anche altre tre edizioni successive.

Nella prima edizione, Savonne si concentra sui metodi contabili usati per la tenuta dei conti attinenti allo svolgimento degli affari mercantili e suggerisce la tenuta di tre libri contabili: memoriale, giornale e mastro.

Nella seconda edizione prescrive invece questi tre libri contabili: il libro mastro, il libro degli acquisti e il libro delle vendite.

Nella terza edizione invece, i libri suggeriti da Savonne sono ancora diversi, e sono cinque: giornale, mastro, inventario, libro segreto e carnet dei pagamenti.

Il libro segreto (*livre secret*) e il carnet dei pagamenti (*carnet des paiements*) sono esempi di scritture elementari accessorie al sistema contabile tradizionale.

Il libro segreto è riferito alla rendicontazione analitica della composizione del capitale nel caso di attività svolte da più soggetti proprietari, in modo tale da mantenerne segreta l'identità, quindi riportando sul mastro solo l'ammontare del capitale senza indicare i soggetti a cui esso appartiene.

Il carnet dei pagamenti è una sorta di scadenziario che considera le movimentazioni di incasso e pagamento in specifici momenti dell'anno.

Nella quarta edizione, non ci sono particolari cambiamenti, eccetto la tenuta di un sesto libro contabile: *livre pour l'achat d'un fonds*. Questo libro era suggerito per rilevare l'evoluzione fatta registrare dall'inventario di un'altra azienda, dalla sua formazione in poi.

L'opera di Savonne è molto importante perché è una delle prime opere a presentare notevole interesse per il tema di bilancio, di apertura e di chiusura, con le connesse problematiche della valutazione delle scorte.

Il periodo del XVII secolo è pervaso dalle idee di Jean-Baptiste Colbert, ministro del Re Luigi XIV. Colbert fa sopprimere le barriere che il particolarismo aveva messo sul commercio nei confini del regno nazionale, con l'obiettivo di accrescere la potenza dello Stato, incoraggiando l'esportazione delle merci e vietando, al contrario, l'esportazione di metallo prezioso e monete.

Colbert predispose *l'ordonnance du commerce* che ispirò altre legislazioni europee e costituì la base per la redazione del codice di commercio francese del 1807.

Un ruolo di primo piano nella regolamentazione francese, lo ebbe anche Jacques Savary che scrive un libro, pubblicato nel 1675, che riassume le sue idee in materia di amministrazione aziendale. Questo libro dà regolamentazioni precise per la tenuta dei libri contabili, e costituisce quindi un importante tassello nella storia francese.

Nel medesimo periodo, sono stati pubblicati anche i lavori di Mathieu De La Porte, che si distingue per il riuscito sforzo di classificare e sistematizzare la teoria dei metodi in partita semplice e doppia. L'opera maggiore di De La Porte è suddivisa in tre trattati: il primo contiene il metodo per tenere i registri contabili in partita semplice, il secondo riguarda le metodiche contabili fondate sul metodo della partita doppia, e infine il terzo, tratta di altri importanti argomenti inerenti all'arte del commercio.

Nel suo lavoro inoltre, propone una classificazione dei conti fondata sulla distinzione di tre differenti soggetti: il proprietario (conti accesi al capitale, ai profitti, alle perdite e ai costi), gli effetti in natura (cassa, immobilizzazioni ecc...), e i corrispondenti (creditori e debitori).

Samuel Ricard De La Porte invece, insieme al figlio Jean Pierre, propone una partita doppia fondata sull'impiego di otto conti generali: il conto capitale, cassa, banca, agi e disagi di banca, spese, commissione, perdite e profitti, e infine il bilancio. Solo il conto capitale e quello perdite e profitti, sono conti che possono essere ricondotti al proprietario.

Invece, Edmond Degrange (intorno al 1800) attraverso i suoi studi, giunge alla definizione di una teoria contabile fondata sull'impiego di cinque conti generali correlati al proprietario: mercanzie, denaro, effetti a ricevere, effetti a pagare e, profitti e perdite.

## **2.1. Il Plan Comptable Gèneral.**

Le origini giuridiche del *Plan Comptable Gèneral* si possono ricondurre al Decreto n 41-1847 del 22 aprile del 1941, attraverso la quale fu creata la *Commission du Plan Comptable*, ma solo nel 1947 la commissione provvede all'emanazione di un nuovo piano per farlo applicare sempre a più imprese.

Questo piano infatti, era originariamente orientato alle imprese industriali e commerciali, trattava e regolamentava questi aspetti contabili - amministrativi:

1. La definizione dei campi d'azione della contabilità generale e della analitica.
2. La classificazione dei conti con note per chiarire le differenti terminologie impiegate.
3. La lista dei conti e delle loro interrelazioni.
4. Le modalità di funzionamento dei conti.
5. I criteri da utilizzare nella valutazione dei beni del patrimonio aziendale.
6. Le regole per la quantificazione degli ammortamenti e accantonamenti per rischi e oneri futuri.
7. I modelli degli schemi di bilancio.
8. Indicazioni sulla terminologia, regole per l'imputazione dei costi e criteri da impiegare per la distinzione tra costi fissi e variabili, per i sistemi di contabilità analitica.
9. Le rilevazioni statistiche necessarie per l'analisi di situazioni aziendali.

Il Plan Comptable viene sempre più applicato dalle imprese, pur non essendone prevista l'obbligatorietà, che invece diventerà tale solo nel 1982.

In quest'anno diviene sempre più pressante l'esigenza della tutela del pubblico risparmio, così il ruolo del *Plan Comptable Général* si evolve, passando da uno strumento di controllo sull'economia, a uno strumento di controllo e regolamentazione dell'informazione per i soggetti esterni all'impresa.

## 2.2.L'opera di P. Garnier.

A Parigi, il docente universitario Garnier, nella sua opera *comptabilité commerciale* (comptabilité générale) del 1959 espone la sua teoria partendo dalla formula di uguaglianza numerica della situazione patrimoniale (bilan) originaria:

$$\text{actif} = \text{passif}.$$

Questi due termini sono uguali e di segno contrario e il passivo è costituito sia dai debiti che dal capitale netto.

Egli spiega che "in contabilità, i segni positivi e negativi hanno un termine. [...] Si chiama segno debitore il segno dell'attivo e segno creditore il segno del passivo. Dèbit e crédit sono le posizioni contabili, anche dette dare (doit) e avere (avoir)"

Da questa uguaglianza patrimoniale originaria si passa a quella che comprende il risultato economico di un primo periodo di tempo:

$$\text{actif} - \text{passif} = \pm \text{rèultat}.$$

Dove:

$$\text{produit} - \text{charges} = \pm \text{rèultat}.$$

Il Garnier avverte che un altro modo per scrivere questo è:

$$\text{actif} + \text{charges} = \text{passif} + \text{produits}.$$

E proprio quest'ultima uguaglianza numerica è considerata da lui l'uguaglianza fondamentale della partita doppia.

Inoltre, sottolinea che i segni contabili dei ricavi e dei costi sono invertiti rispetto ai loro segni naturali, perché i ricavi sono dello stesso segno del passivo e i costi dello stesso segno dell'attivo.

L'autore descrive la regola delle posizioni contabili:

- **Sono di segno debitore:** les actifs, les augmentations d'actif, les diminution de passif, les charges.

- **Sono di segno creditore:** les passifs, les augmentations de passif, les diminutions d'actif, les produits.

A chiarimento di ciò scrive: “per registrare un fatto in contabilità, cercheremo d'apprima quali sono le attività e le passività che variano. Applicheremo a queste variazioni attive e passive la regola delle posizioni contabili. E se il fatto è generatore di risultati, registreremo tale risultato, in un conto di costi o di ricavi, secondo il caso, che porterà il nome del fatto stesso.”.

### 3. CONTABILITÀ SECONDO LA DOTTRINA AMERICANA.

C'è un'ampia bibliografia americana sulla ragioneria. I trattati di contabilità si possono classificare in tre gradi di livello: elementary, intermediate, advanced accounting. Questi tre livelli corrispondono ai tre stadi degli studi amministrativi che si attuano nelle istituzioni degli Stati Uniti D'America.

Nelle trattatistiche americane sono stati curati più gli aspetti applicativi, mentre non è stato evidenziato bene l'aspetto logico nell'impostazione dei problemi di contabilità<sup>23</sup>.

La definizione della ragioneria (accounting) insiste più sull'aspetto applicativo della materia che sul suo aspetto scientifico, infatti la ragioneria è così definita “the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least of a financial character, and interpreting the results thereof” cioè in italiano “la ragioneria è l'arte di rilevare, classificare e riassumere in maniera segnaletica e in termini monetari le operazioni e i fatti che sono, almeno in parte, di carattere finanziario e di interpretare i risultati che ne conseguono”

Questa definizione, ripresa in molti trattati, cerca di valorizzare la procedura che deve essere seguita per impostare e risolvere un problema di ragioneria, mediante le seguenti fasi:

1. Rilevazione (recording).
2. Classificazione (classifying).
3. Sintesi (summarizing).
4. Interpretazione (interpreting).

Il trattato americano: *Accounting in Business Decisions: theory, method, use* degli autori A. Black e John E. Champion, richiama al principio della relatività dei valori di conto e di bilancio, relatività su cui gli italiani hanno da sempre molto insistito.

---

<sup>23</sup> Amaduzzi Antonio: analisi dei sistemi per le rilevazioni aziendali.

### 3.1.Partita doppia americana.

I modi di spiegare la partita doppia, sono classificati in almeno due grandi gruppi:

- a. Quelli che mirano a spiegare solo il meccanismo formale degli addebitamenti e degli accreditamenti.
- b. Quelli che mirano a spiegare, oltre al meccanismo formale, la sostanza delle relazioni tra i valori che vengono a esse implicati.

La spiegazione americana fa parte della prima categoria.

Quanto più facile è la spiegazione del meccanismo della partita doppia, tanto più difficile è capire il significato dei valori che sono posti nei conti e delle relazioni che esistono tra le variazioni di conto e i valori di bilancio che ne conseguono.

I trattati americani per spiegare la partita doppia, introducono le nozioni di “assets” e di “equities”. Le assets, sono le risorse economiche possedute dall’impresa che possono essere oggettivamente misurate in termini monetari. Le equities, sono le fonti da cui l’impresa deriva le sue attività.

Quindi le assets stanno a significare, gli investimenti, e le equities stanno a significare, le fonti di finanziamento. Dal punto di vista economico aziendale:

$$\text{assets} = \text{equities.}$$

Cioè in italia:

$$\text{investimenti} = \text{fonti di finanziamento.}$$

Le equities sono a loro volta suddivise in fonti che derivano da capitali di prestito (passività) a da capitali di proprietà.

$$\text{Assets} = \text{liabilities} + \text{owner's equity.}$$

Cioè in italia:

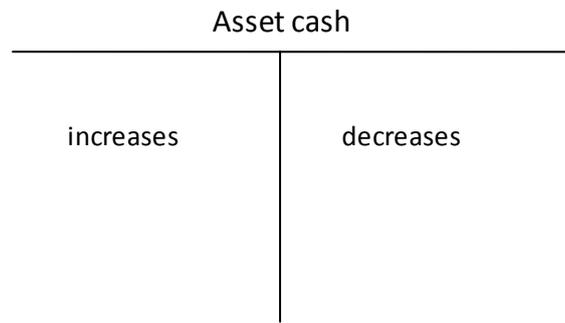
$$\text{investimenti} = \text{capitale di credito} + \text{capitale di proprietà.}$$

Il conto è introdotto con la seguente nozione: “un prospetto che dimostra le variazioni ed il saldo di ogni tipo di investimento e di fonte di finanziamento intorno al quale l’impresa desidera avere informazioni e dati, si chiama conto” (account).

I principali tipi di informazioni che i conti debbono fornire sono:

- Il titolo del conto.
- L’ammontare degli aumenti e delle diminuzioni.
- La differenza fra gli aumenti e le diminuzioni, cioè il saldo conto (account balance).

I conti sono esposti a sezioni divise, per esempio il conto cassa:



Tutti i conti ricevono aumenti e diminuzioni nelle sezioni del conto. Il trattato citato nel paragrafo precedente spiega con queste due semplici regole la partita doppia:

- A debito di ogni conto, cioè a sinistra leggiamo:
  - Gli aumenti negli investimenti (assets).
  - Le diminuzioni nelle passività (liabilities) e nel capitale di proprietà (owner's equity).
- A credito di ogni conto cioè nella sezione di destra, leggiamo viceversa:
  - Diminuzioni nelle attività (assets).
  - Aumenti nelle passività (liabilities) e nel capitale di proprietà (owner's equity).

Applicando questa regola si ha la spiegazione del come ogni operazione possa condurre alla costante uguaglianza tra addebitamenti ed accreditamenti.

In questo modo di spiegare la partita doppia, gli aumenti e le diminuzioni numeriche, sono riferite al singolo oggetto che il conto espone, cioè alla singola attività o passività o alla singola parte del capitale netto.

In Italia, al contrario, nella teoria di Besta, gli aumenti e le diminuzioni si riferiscono agli effetti che il fatto amministrativo porta sul fondo netto del sistema delle scritture.

### 3.2. La nozione di reddito d'impresa (business income).

La nozione nella teoria americana è quella di reddito realizzato. Questo "realized net income" è dato dall'eccesso o dal deficit di ricavi (revenue), rispetto ai costi utilizzati (expired cost)<sup>24</sup>.

Il reddito netto d'impresa, sorge dalla differenza di questi valori contabili, e costituisce la variazione del capitale netto (net assets).

Nei trattati americani si fa distinzione fra i ricavi dipendenti dalla gestione ordinaria dell'impresa "operating revenue" e i ricavi lordi che risultano da attività occasionali o da realizzi straordinari di investimenti "non operating revenue".

<sup>24</sup> Amaduzzi Antonio: analisi dei sistemi per le rilevazioni aziendali.

L'equazione contabile su cui si basano le rilevazioni contabili secondo la trattativa americana si è già vista in precedenza:

$$\text{assets} = \text{liabilities} + \text{owner's equity}.$$

Ora, sostituendo a owner's equity la quantità esistente all'inizio di un periodo, più il reddito che va ad aggiungersi alla quantità iniziale, si ha:

$$\text{assets} = \text{liabilities} + \text{owner's investment} + \text{income}.$$

Dove il termine income deriva dalla differenza tra revenue ed expense, cioè:

$$\text{income} = \text{revenue} - \text{expense}.$$

I bilanci vengono denominati con il termine generico di "financial report". L'anno aziendale non coincide necessariamente con l'anno solare, ma corrisponde all'anno di gestione.

Il reddito viene perciò determinato come differenza tra gli expired cost e i revenue, più precisamente, come una differenza tra gli expired cost e i matching revenue. Infatti quest'ultimo termine sta a significare i ricavi di competenza del periodo di tempo come anche gli expired per i costi.

### 3.3.Ammortamenti e classificazione dei conti.

Nell'impostazione americana, per gli ammortamenti vengono date nozioni abbastanza formali:

$$\text{total depreciation} = \text{acquisition cost} - \text{salvage value}.$$

Che in italiano sono:

$$\text{ammortamento totale} = \text{costo d'acquisizione} - \text{valore di recupero}.$$

La formula in base alla quale viene calcolata la quota annuale di ammortamento è quindi la seguente:

$$\text{total depreciatio} / \text{number of time periods of life} = \text{depreciation per time period}$$

La classificazione dei conti della contabilità generale viene fatta con criteri abbastanza logici e sistematici, i conti vengono classificati in relazione ad una o più di queste basi:

- Importanza fisica, legale o economica degli oggetti di conto.
- Le misure dei controlli cui i conti sono soggetti.
- Gli scopi o le funzioni per i quali sono usati.
- Le persone o gli organismi che sono responsabili della loro custodia.

I conti accesi ai costi ed ai ricavi di esercizio, possono essere rilevati con il metodo dell'inventario permanente: ad ogni vendita viene rilevata la parte del ricavo afferente al costo e la

parte del ricavo afferente al risultato lordo, in modo che in breve tempo si ha che il costo d'acquisto meno il costo della merce venduta sia uguale al costo dell'inventario in rimanenza.

Questi stessi conti però possono essere rilevati anche con il metodo dell'inventario periodico: lo scopo della contabilità generale è quello di rilevare i costi ed i ricavi e di calcolare, solo alla fine dell'esercizio, attraverso la formazione di un inventario di fatto, anche il costo d'inventario finale, se ne ha, che il costo d'acquisto meno il costo d'inventario finale è uguale al costo della merce venduta.

Questi due metodi corrispondono circa alle due teoriche nostre del sistema patrimoniale di Fabio Besta.

#### 4. CONTABILITÀ SPAGNOLA (XVI SECOLO).

Nel XVI secolo la Spagna attraversa un forte periodo d'espansione, tanto che il cinquecento è conosciuto come il *siglo de oro* (*secolo d'oro*).

Fu la scoperta dell'America a far espandere l'economia spagnola, grazie alle colonie che estraevano oro e metalli preziosi dalle miniere di questo nuovo continente.

La Spagna tuttavia, avrebbe potuto trarre un maggior giovamento dallo sfruttamento di queste colonie per sviluppare ancor di più la sua economia. Così non fu, invece, perché la caratteristica strutturale dell'economia spagnola era la forte concentrazione della proprietà terriera nelle mani di pochi grandi proprietari.

In questo clima, comincia a diffondersi l'utilizzo del metodo della partita doppia. In realtà fin dal 1484 il *Cuaderno de Alcabalas*, per il pagamento delle tasse, pur senza indicare uno specifico metodo contabile, obbligava i mercanti, sia spagnoli che stranieri che si trovavano nel paese, a registrare le transazioni effettuate,. È solo con la *Pragmatica de Cigales* (4 dicembre 1549) e con la successiva *Pragmatica di Madrid* (11 marzo 1552), che s'introduce l'obbligo di tenuta dei conti secondo il metodo della partita doppia.

La pratica di questo metodo è anche confermata dalle scritture del mercante Diego Ordonez (1518). Queste scritture, pur essendo realizzate con il metodo della partita doppia "debe y ha de haber" (nome con cui era conosciuta la partita doppia a Castiglia), non costituiscono un sistema completo di contabilità.

Altri esempi ci sono anche nel campo ecclesiastico, infatti, nella cattedrale di Toledo si sono ritrovati un libro giornale e tre libri mastri relativi al periodo 1533-1539.

Una teoria sulla diffusione della partita doppia in Spagna è quella legata agli intensi rapporti commerciali che questo paese aveva con l'Italia, infatti, questi rapporti potrebbero spiegare in che modo la partita doppia è stata appresa negli ambienti spagnoli.

#### **4.1. Il Libro de Caxa di Salvador Bartolome de Solorzano.**

Solorzano nasce nel 1544 a Medina de Rioseco, dove si svolge una delle più importanti fiere spagnole del periodo. Lui fu essenzialmente un mercante, e anche se non se ne hanno prove certe, molti sostengono che Solorzano venne a studiare contabilità proprio in Italia.

Nel XVI secolo, Siviglia rappresenta un nodo focale per il processo di diffusione del metodo partiduplistico in Spagna, non è un caso infatti, che il libro di Solorzano *Il Libro de Caxa*, pur essendo pubblicato a Madrid nel 1590, viene scritto proprio in questa città.

Quest'opera è il primo trattato in lingua spagnola, sull'applicazione della partita doppia all'attività mercantile. La sua struttura è articolata in una parte teorica di trenta capitoli e in un esempio pratico riferito all'attività di un ipotetico mercante.

L'autore non dedica molto spazio al funzionamento del meccanismo contabile, che si comprende bene nel suo esempio, invece si dilunga molto sulle formalità che i mercanti sono tenuti a rispettare applicando questo metodo.

La finalità con cui Solorzano scrisse la sua opera, fu quella di portare, anche il suo paese, a conoscenza del metodo della partita doppia.

Egli, in molte parti del suo libro sottolinea che questo metodo può essere applicato a ogni tipo di attività economica. Nel capitolo V afferma l'importanza che ha per un mercante, tenere la contabilità attraverso il libro mastro e il giornale, senza i quali sarebbe difficile capire l'andamento dell'attività commerciale.

Inoltre suggerisce la tenuta di una sorta d'inventario descrittivo delle proprie rendite chiamato "libro de la rentas que yo fulano tengo". Dedica anche, nel suo capitolo VII, spazio alla contabilità bancaria, che reputa più semplice da tenere rispetto a quella dei mercanti.

Solorzano suggerisce che i libri contabili vengano tenuti da una sola persona competente, per evitare confusioni, e che ogni operazione vada immediatamente trascritta sul libro giornale, e che le scritture di questo vadano trascritte nel mastro alla fine della giornata. Per verificare che le partite siano state passate correttamente, nel mastro andrà posto un segnale a U nella colonna degli importi a separazione delle migliaia, invece per verificare la correttezza delle operazioni

propone un bilancio che si realizza facendo la somma dei conti in dare ancora aperti e confrontandoli con la somma dei conti in avere ancora aperti.

Enuncia, anche il suo principio fondamentale: vanno registrate tutte le operazioni che si realizzano durante l'anno e invece non bisogna registrare nessuna operazione che non sia effettivamente avvenuta.

Per quanto riguarda il funzionamento del meccanismo, è nel capitolo XII che descrive il principio base della partita doppia per cui per ogni partita si ha la doppia registrazione in un conto come debito e in un altro come credito.

Il suo esempio pratico ha un'importanza fondamentale nell'opera. L'esempio riguarda il fantomatico mercante Antonio de Mendica, di Siviglia e inizia l'11 settembre 1589 per terminare il 31 dicembre 1591.

I beni considerati nell'esempio si riferiscono sempre all'attività mercantile e mai al patrimonio personale del mercante. Manca un conto di reddito da cui deriva un particolare trattamento dell'attività di compravendita e delle spese.

I risultati delle attività di compravendita sono direttamente attribuiti al conto capitale, le spese che riguardano le merci sono considerate all'interno del conto relativo, le spese a carattere generale invece, sono regolarizzate al termine dell'esercizio.

#### **4.2.L'adozione di standard internazionali (XXI secolo).**

La *Ley General Presupuestaria*, approvata dal Parlamento, stabilisce i principi e gli standard contabili generali. In conseguenza di questa legge il Governo, attraverso il Ministro dell'Economia, approva il Plan General de Contabilidad Publica predisposto dalla Comision del Principios y Normas Contables Publicas dell'IGAE (Controllo Generale dello Stato)<sup>25</sup>.

Questo è un documento che contiene i principi e gli standard contabili in vigore e costituisce la base per l'elaborazione della normativa in materia di contabilità.

Il ruolo degli ordini professionali e delle associazioni di esperti contabili non è significativo nella definizione dei principi e degli standard contabili, essendo l'IGAE l'unico organismo con competenza in materia sulla base di quanto previsto dall'ordinamento giuridico.

L'utilizzo della partita doppia rende il sistema di contabilità spagnolo idoneo all'adozione dei principi contabili pubblici internazionali (IPSAS). Il regolamento dei conti pubblici prevede

---

<sup>25</sup> Spagna: il sistema di Bilancio. Visita di studio presso il ministro de Economía y hacienda (Madrid 17-18 giugno 2010).

l'esistenza di un sistema doppio completamente integrato basato sia sulla contabilità economico patrimoniale (che si fonda sul principio della competenza) che sulla contabilità finanziaria (che applica un sistema di registrazione basato sul riconoscimento delle obbligazioni, molto prossimo al sistema di cassa).

## 5.1 METODI CONTABILI DELLA CINA.

I metodi contabili cinesi si sono sviluppati in più di duemila anni, durante i quali hanno subito anche profonde mutazioni. Lo sviluppo economico-culturale di questo paese è stato notevolmente influenzato dalla sua storica icona: la società feudale.

Nel 1912 il governo della Repubblica Popolare Cinese fonda la banca popolare cinese e nomina responsabile delle riforme bancarie nonché capo contabile Lin Xie.

Nel luglio del 1932, il governo della Repubblica Nazionale ha ufficialmente promulgato dei regolamenti che contengono una descrizione completa del sistema contabile di governo. Questi regolamenti hanno individuato la classificazione, forma e metodi di archiviazione dei vari documenti contabili. Inoltre si prevede l'uso di riviste e pubblicazioni delle riviste per la registrazione del libro mastro insieme con i requisiti di informatica finanziaria.

Dopo il successo delle riforme contabili del settore bancario, i professionisti della contabilità hanno iniziato a sostenere l'uso dei metodi contabili occidentali.

La differenza tra la contabilità cinese e occidentale, è che la prima utilizza una parte superiore e inferiore sotto forma di libro, insieme con i numeri cinesi, mentre la seconda utilizza una colonna sottoforma di libro mastro.

Nel 1992 viene fatto il primo sistema standard di contabilità cinese per le imprese che viene promulgato a partire dal 1 luglio 1993.

Con la promulgazione di nuove norme contabili, le autorità cinesi hanno modificato la contabilità in partita doppia per farla applicare per la prima volta alle aziende cinesi. L'articolo 8 della norma, stabilisce che "tutte le imprese debbono utilizzare il sistema della partita doppia". Questo indica che i dottori, e gli studiosi avevano iniziato a fare uso dei principi contabili internazionali e occidentali.

Nonostante lo sforzo, la contabilità in partita doppia cinese, è risultata molto inferiore a quella occidentale perché:

- Il sistema di contabilità della Cina, non è completo. È molto semplice commettere errori e molto difficile trovarli.

- La classificazione delle voci e sotto-voci non è sistematica.
- Le forme del libro mastro e ufficiale sono troppo semplici per riflettere adeguatamente la natura del complesso delle transazioni economiche.
- La realizzazione di voci è troppo complicata.

Lo sviluppo della contabilità cinese comunque, può essere diviso in quattro periodi caratterizzati dalle seguenti dinastie: Zhou, Quin, Song, Ming e Quing.

### 5.1.Periodo Western. La dinastia Zhou (1100 – 771 A.C.).

Con la dinastia Zhou, i libri contabili sono di due forme: Cao Liu e Zong Quing<sup>26</sup>. Il Cau Liu è stato utilizzato per registrare le operazioni grosso modo come si sono verificate, e successivamente sono state registrate nel Zong Quing secondo le categorie di operazioni in base al conto dei titoli.

I simboli di registrazione sono Ru (dentro) e Chu (fuori)<sup>27</sup>. Le scritture contabili per questi due libri, sono di carattere molto descrittivo e, le scorte sono state spiegate in peso e dimensione invece che in valore monetario, forse per la mancanza di una singola unità monetaria stabile.

Le tre colonne che si usano per il calcolo del saldo finale sono:

$$\text{nuova ricevuta} - \text{importo versato} = \text{saldo finale.}$$

### 5.2.Periodo di sviluppo. Dinastia Quin.

Gli imperatori della dinastia Quin avevano unificato il paese e standardizzato la scrittura dei caratteri, oltre ad introdurre una moneta e un sistema di pesi e misure affidabili.

Come simboli di registrazione nella contabilità non pubblica sono stati utilizzati i termini cinesi Sou (ricevuta) e Fu (esborso)<sup>28</sup>, mentre per la contabilità pubblica invece, Ru (dentro) e Chu (fuori).

Il simbolo di registrazione Sou significa flusso di cassa e il simbolo Fu invece, rappresenta un flusso di mezzi. Nel libro contabile ci sono otto colonne verticali e ogni colonna registra una

<sup>26</sup> Maxwell Aiken and Wei Lu; The Evolution of Bookkeeping in China: Integrating Historical Trends with Western Influences. Article first published online: 18 DEC 2002.

<sup>27</sup> Maxwell Aiken and Wei Lu; The Evolution of Bookkeeping in China: Integrating Historical Trends with Western Influences. Article first published online: 18 DEC 2002.

<sup>28</sup> Maxwell Aiken and Wei Lu; The Evolution of Bookkeeping in China: Integrating Historical Trends with Western Influences. Article first published online: 18 DEC 2002.

transazione. Sou, le voci sono state scritte sulla metà superiore del foglio e Fu le voci sono state scritte sulla metà inferiore.

### 5.3. Periodo maturo. Dinastia Song (618 – 1279).

I rapporti contabili sono tenuti ad intervalli regolari, giornalieri o mensili, trimestrali, annuali. Essi sono rappresentati da quattro colonne: Nuove ricevute, Saldi anticipati, importi versati e saldo disponibile.

Queste quattro colonne di calcolo, sono emerse con la dinastia Tang, ma divennero popolari con la dinastia Song. L'equazione di base è la seguente:

$$\text{saldi anticipati} + \text{nuove ricevute} - \text{importi versati} = \text{saldo disponibile.}$$

### 5.4. Periodo della contabilità ad ingresso singolo. Dinastie Ming e Quing (1368 – 1911).

Sotto le dinastie Ming e Quing, per bilanciare i conti, tutti gli elementi sono stati classificati in quattro categorie. L'equazione di base è la seguente:

$$\text{saldi anticipati} + \text{nuove ricevute} - \text{importi versati} = \text{saldo disponibile.}$$

Quest'equazione potrebbe essere trasformata in un'equazione di bilancio così:

$$\text{saldo anticipato} + \text{nuove ricevute} = \text{importi versati} + \text{saldo disponibile.}$$

In un'equazione differenziale invece:

$$\text{nuove ricevute} - \text{importo versato} = \text{saldo disponibile} - \text{saldo anticipato.}$$

Tutte queste equazioni sono state utilizzate per verificare se la registrazione dei conti era corretta.

In questo periodo c'erano tre libri<sup>29</sup>:

- Il Cao Liu. Utilizzato per mantenere i record delle transazioni.
- Lo Xi Liu.
- Il Zong Quing. Utilizzato per classificare e riassumere le attività e le operazioni di un periodo di tempo determinato. Viene utilizzato per tenere i registri delle attività economiche.

---

<sup>29</sup> Maxwell Aiken and Wei Lu; The Evolution of Bookkeeping in China: Integrating Historical Trends with Western Influences. Article first published online: 18 DEC 2002.

### 5.5. Il sistema contabile di Longmen.

Questo sistema contabile nasce attorno alla metà del XVII secolo alla fine della dinastia Ming e all'inizio della Qing.

I tre principali vantaggi del sistema Longmen sono:

1. L'utilizzo di Sou e Fu come simboli di registrazione.
2. Tutti i titoli sono stati raggruppati in quattro categorie: ricezione, pagamento, mantenimento e "gai".

Ricevimento e "gai" sono sempre registrate sotto Sou, prima parte del libro mastro, il mantenimento e il pagamento vengono sempre registrati sotto Fu, la seconda parte del libro mastro.

Si riportano due esempi di registrazioni Longmen. (con l'unità argento, si intende il denaro)<sup>30</sup>

- a. Acquisto di prodotti per 100:
    - ➔ Ricevimento: argento X factory ("gai") 100
    - ➔ Esborso: argento ad inventario (mantenimento) 100
  - b. Vendita di merci per 200:
    - ➔ Ricevuta bancaria: argento alla vendita (ricevuta) 250
    - ➔ Esborso: argento per banca (mantenimento) 250
3. Dopo aver effettuato la relazione delle entrate e dei pagamenti e il mantenimento di relazione, i totali devono essere verificati con la seguente equazione:

$$\text{ricezioni} - \text{pagamenti} = \text{mantenimenti} - (\text{gai}).$$

### 5.6. La contabilità a "quattro piedi".

Questo sistema nasce nella metà del 700 e il suo autore rimane sconosciuto.

Sviluppato sotto l'influenza del sistema di Longmen, questo sistema ha le seguenti caratteristiche:

1. Ha sviluppato ulteriormente i tre tipi di libri contabili.

---

<sup>30</sup> Maxwell Aiken and Wei Lu; The Evolution of Bookkeeping in China: Integrating Historical Trends with Western Influences. Article first published online: 18 DEC 2002.

2. Il principio di registrazione che segue, è: la ricezione viene visualizzata con il pagamento, e gli importi sono uguali. Ci sono due metodi usati per misurare le operazioni in contanti, uno quello del sistema Longmen e uno del sistema “tre piedi”.
3. I ricavi delle vendite e le altre entrate appaiono sulla parte superiore, e tutte le spese, perdite e tasse sulla parte inferiore della dichiarazione. Non c’è un profitto se la quantità in cima non ha superato quella di fondo. L’equazione è la seguente:

$$\begin{aligned} \text{profitto} &= \text{ricezione (jin)} - \text{pagamento (jiao)} \\ &= \text{reddito} - (\text{spese} + \text{perdita} + \text{tasse}) \end{aligned}$$

### 5.7. Confronto tra la contabilità cinese e quella italiana.

I metodi cinesi presentano molte analogie con il metodo italiano, ma ci sono anche alcune sostanziali differenze come:

1. **I simboli di registrazione.** Sono stati utilizzati riscossione e versamento, piuttosto che debito e credito.
2. **La classificazione dei conti.** I conti sono stati classificati in ricezione (jin), pagamento (jiao), mantenimento (cun) e (gai) piuttosto che di attività, passività e patrimonio netto.
3. **L’equazione di base.** Sotto il metodo cinese è:

$$\text{jin} - \text{jiao} = \text{cun} - \text{gai}$$

Che è diversa dall’equazione italiana:

$$\text{Attività} = \text{Passività} + \text{capitale proprio.}$$

4. **Principio di registrazione.** Il principio è il seguente: riscossione e versamento devono apparire allo stesso tempo ed i rispettivi importi devono essere uguali.
5. **Teoria sottostante.** La teoria sottostante nella contabilità italiana è quella della personificazione che sta alla radice della partita doppia. L’apertura dei conti ai creditori e debitori. In Cina invece, il principio di base è che il flusso di cassa deve essere uguale al denaro (argento) dei flussi finanziari in uscita.

### 6. La partita doppia arriva anche in Giappone.

In Giappone, per parlare dell’entrata della contabilità in partita doppia bisogna distinguere tra l’introduzione della tecnica della partita doppia e l’importazione della letteratura contabile<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Shimme, Shinshichiro; Introduction of double-entry bookkeeping into Japan.

L'introduzione della partita doppia, può essere ricondotta all'ultima parte dello Shogunate Tokugawa.

Nel secondo anno di Genji, il piano originale dell'organizzazione Yokosuka Steel Works, dettava queste regole: "tutti i registri di contabilità dovranno essere scritti sia in lingua giapponese che francese, dagli ufficiali giapponesi, come dai dirigenti francesi; i registri immagazzinati nei depositi dovranno essere scritti in giapponese da un dirigente giapponese e i libri sull'industria dovranno essere scritti da impiegati sotto la direzione di un dirigente francese".

Il capo contabile della Yokosuka Steel Works era un contabile navale francese. Usando il metodo francese, egli supervisionò tutti i sistemi generali e aziendali del lavoro.

Questo fu il primo esempio dell'introduzione e dell'uso del metodo contabile francese che più ha influenzato il Giappone.

La contabilità affaristica delle transazioni era diventata così complicata, che il sistema ereditario giapponese a mala pena riusciva a fare giustizia ai nuovi metodi di business, per questo motivo nel paese si fecero strada i nuovi metodi contabili europei.

Tutti i mercanti in Giappone, nell'era Tokugawa, solevano usare la contabilità in partita doppia, che chiamavano "Daifukucho" o "Toozacho" nelle loro transazioni commerciali.

Infine la contabilità giapponese e il conto furono influenzati anche dal sistema usato nei Paesi Bassi. Il primo libro di conto importato in Giappone fu scritto infatti da un autore olandese (Oud Shoff).

Come si può dedurre da ciò che è scritto in precedenza, la contabilità in partita doppia è stata introdotta in Giappone dagli uomini d'affari della Francia, ma anche dell'Inghilterra e Olanda. Tuttavia questo non bastò, così ci furono anche importazioni (traduzioni) di molti libri sull'argomento. I primi furono importati dagli Stati Uniti e dalla Gran Bretagna.

Il primo libro di contabilità in Giappone è apparso nel giugno del 1873 ed è intitolato "Chooainoho". Questo libro è stato tradotto da Yukichi Fukuzawa, il fondatore della Keio University di Tokyo.

La traduzione è composta da quattro volumi, divisi in due sezioni. I due volumi della prima sezione descrivono la contabilità in partita singola, e i due volumi della seconda sezione, la contabilità in partita doppia. Questo lavoro, viene insegnato anche adesso agli studenti di contabilità del Giappone.

Nel 1873, vengono create per la prima volta le scuole commerciali e nell'agosto del 1875 Yuurei Mori (ministro dell'istruzione) stabilisce a Tokio una business school chiamata Tokyo Higher Commercial school.

Il sistema della contabilità bancaria è stato gradualmente migliorato ed espanso fino a trasformarsi nell'attuale sistema. Negli anni successivi al 1874, l'ufficio of Banks of Ministry of Finance ha cominciato a insegnare altri metodi essenziali nella contabilità pratica giapponese ai banchieri che studiavano tale materia.

Nel 1877, il governo inaugura la scuola per l'insegnamento della contabilità bancaria e designa Rokuro Fujio e Saburo Tanaka come istruttori.

Anche se all'inizio questa scuola aveva pochi studenti, dal 1878 il numero è stato in costante crescita così il governo ha inserito nelle scuole lo studio della materia "bancaria".

In queste scuole e in molte altre che erano sorte nel paese, s'insegnava la contabilità e dal momento che i loro laureati applicavano quanto appreso, nello loro attività pratiche, la contabilità si diffuse in tutto il Giappone. Sotto il nome di "Boki" quindi, la partita doppia venne conosciuta da tutti grazie a questi canali<sup>32</sup>.

## CONCLUSIONE.

Seppur in modi e regole leggermente diversi e anche con nomi molto diversi, la partita doppia, rimane il metodo più diffuso e applicato nell'intero mondo. Metodo preferito "quasi" all'unanimità grazie alle sue semplici regole e alla sua chiarezza, la partita doppia ha aiutato i mercanti, commercianti, imprenditori, banchieri e molti altri a districarsi nel complicatissimo mondo della contabilità e degli affari.

Alternative, ce ne sono state, ma a quanto sembra la partita doppia è sempre riuscita a conquistare, e a rimanere nel cuore della gente.

Molti storici hanno suggerito che la contabilità in partita doppia esisteva ed era utilizzata già nella Roma antica. Nel 1820 furono trovati, negli archivi vaticani, alcuni frammenti di un'orazione di Cicerone, che menzionavano un certo metodo tabulae tenuto da Marco Fonteio per le scritture contabili.

Molti altri storici invece, sostengono che la partita doppia non può che aver avuto origine solo durante il secolo XIII e XIV, quando le diverse condizioni hanno creato un ambiente favorevole per l'invenzione del libro mastro e del giornale.

---

<sup>32</sup> Shimme, Shinshichiro; Introduction of double-entry bookkeeping into Japan.

Tuttavia, è più opportuno pensare, che la partita doppia sia uno strumento che non può essere rammentato per una data di invenzione, in quanto si basa su un metodo intuitivo e naturale a cui tutti sarebbero potuti arrivare in qualsiasi momento storico, per cui non è possibile individuarne neppure il suo inventore.

## **RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.**

Carlo Antinori: La contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.  
[www.decomputis.org/dc/articulos\\_doctrinales/antinori.pdf](http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/antinori.pdf)

Giuseppe Catturi: gestazione, “nascita e diffusione in Europa del metodo italiano di contabilità scuole d’abaco e libri d’abaco dal XIV al XVII secolo.  
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:DKKgh2MSt0QJ:dialnet.unirioja.es/servlet/articulo%3Fcodigo%3D2974498+&cd=2&hl=it&ct=clnk&gl=it>

Rivista della scuola superiore dell’economia e delle finanze. A cura della Ce. R.D.E.F.- Centro ricerche documentazione economia e finanza: I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale.  
[http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site053a.html?page=20060426091114342#\\_edn72](http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site053a.html?page=20060426091114342#_edn72)

Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili.  
<http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf>.

Amaduzzi A., L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rilevazioni, UTET, Torino 1978.

Caramiello Carlo., Contabilità generale: principi e metodi, MILANO: IPSOA 1988.

Angelo Provasoli, Maurizio Pini, Alfredo Viganò; Financial accounting – Rilevazioni per il bilancio d’esercizio e il bilancio consolidato. Settembre 2010.

Maurizio Fanni, Studi in onore di Ubaldo de Dominicis. Edizioni LINT, 1991.

Gitti Vincenzo, Massa Giovanni, Trattato completo di ragioneria, parte I, ragioneria generale. Milano 1/1/1893

Besta Fabio, la ragioneria, volume II 1932.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella: Sistemi e metodi contabili.  
<http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/sistemi%20e%20metodi.pdf>

Peters, Richard M. Emery, Douglas R.; The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping. [Journal of Accounting Research. Autumn78, Vol. 16 Issue 2, p424-426. 3p.](#)

Scorgie, Michael E.; The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping: a comment. [Journal of Accounting Research. Autumn89, Vol. 27 Issue 2, p316-318. 3p](#)

Ryan, John [jryan@uow.edu.au](mailto:jryan@uow.edu.au); Historical note: did double-entry bookkeeping contribute to economic development, specifically the introduction of capitalism? [Australasian Accounting Business & Finance Journal. 2014, Vol. 8 Issue 3, p85-97. 13p](#)

Andrei Paolo; Sistemi contabili e informativa di bilancio in Francia: tratti evolutivi e tendenze in atto. Milano, Giuffrè, 2000.

Amaduzzi Antonio; Analisi dei sistemi per le rilevazioni aziendali: rilevazioni contabili e bilanci d'impresa. Cacucci 1970.

Paternostro, S.; L'applicazione del metodo della partita doppia in italia e in spagna nel XVI secolo documentata dalle opere di due autori: Angelo Pietra e Salvador Bartolomè De Solorzano. 2008. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2974524>

Spagna: il sistema di Bilancio. Visita di studio presso il ministro de Economía y hacienda (Madrid 17-18 giugno2010). [www.rgs.mef.gov.it/\\_Documenti/.../.../Spagna-il-sistema-di-bilancio.pdf](http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/.../.../Spagna-il-sistema-di-bilancio.pdf)

Maxwell Aiken and Wei Lu; The Evolution of Bookkeeping in China: Integrating Historical Trends with Western Influences. Article first published online: 18 DEC 2002.

Pierre Garnier; Comptabilité commerciale: comptabilité générale. Paris, 1959.

Shimme, Shinshichiro; Introduction of double-entry bookkeeping into Japan. Accounting Review. Sep37, Vol. 12 Issue 3, p290. 6p

Alvaro Martinelli: Notes on the Origino f Double Entry Bookkeeping. Abacus. Jun77, Vol. 13 Issue 1, p3-27.25p.