

CAPITOLO TERZO

CONTABILITÀ E BILANCI DELLE AZIENDE NO PROFIT*

SOMMARIO: 1. Il sistema del patrimonio a valore aggiunto. – 2. Le scritture di costituzione. – 3. Alcune scritture di funzionamento in senso stretto. – 4. Schemi di bilancio ordinario di funzionamento.

1. *Il sistema del patrimonio a valore aggiunto.*

In generale, l'ordinamento comunitario-sociale delle aziende *no profit* rende opportuna l'adozione di sistemi di contabilità e bilanci che, anche quando investano la non totalità delle risorse patrimoniali, siano capaci di rendere ragione della maggiore molteplicità quantitativa e soprattutto dell'eterogeneità qualitativa delle relazioni con i contesti e degli interessi ad esse sottesi. In tal senso, fra tutti i possibili sistemi di contabilità generale, si ritiene che dette aziende possano adottare utilmente un sistema del *patrimonio a valore aggiunto* per la rilevazione dei fatti amministrativi tipici della loro gestione¹, in considerazione del fatto che:

- le mutazioni indirette dei componenti del flusso reddituale netto, cioè a dire i flussi patrimoniali economici (positivi e negativi, lordi e/o netti), in via maggiormente caratterizzante, sono tipicamente trasferimenti in entrata o attivi e in uscita o passivi;
- il flusso reddituale netto maggiormente compatibile con l'ordinamento comunitario-sociale ed il correlato mancato orientamento al profitto è tipicamente il valore aggiunto.

In particolare, i fatti amministrativi delle aziende *no profit* sono riconducibili ad attività cosiddette *finali* ed *ausiliarie*, a seconda che esse siano rivolte in via finalistica e diretta ovvero in via strumentale ed indiretta alla realizzazione dei fini istituzionali di

^F di Giusy Guzzo

¹ La scelta, fra tutti i possibili linguaggi contabili, di quello patrimoniale viene qui orientata dalla convenienza al suo impiego nelle speciali aziende in oggetto e, quindi, non riflette valutazioni di merito che non siano relative, in dipendenza cioè della migliore applicabilità alle aziende stesse.

soddisfazione delle aspettative economiche e sociali di determinati soci e/o particolari categorie di utenti. Questi ultimi possono essere, di norma, soggetti che: nelle cosiddette aziende *no profit* filantropiche o di erogazione, versano in situazioni di disagio economico e/o sociale; nelle autoproduttrici, provvedono da sé alla produzione di beni a condizioni più favorevoli di quelle normali di mercato; nelle imprese sociali, sono esclusi dal mercato o acquistano beni non offerti dal mercato perché economicamente poco o punto convenienti².

Più in particolare, i flussi patrimoniali economici tipici delle aziende qui all'attenzione, derivando dalle specifiche relazioni modali di trasferimento o di scambio più o meno equivalente, variano secondo la peculiare gestione svolta dalle differenti classi interne ad esse. In ogni caso, volendo privilegiare le maggiori differenziazioni rispetto ad altre aziende, in ispecie rispetto alle imprese, si considerano qui partitamente, i flussi economici più tipici di quelle *no profit* cosiddette di erogazione. Come si è detto nelle *Premesse comuni*, dette aziende soddisfano l'interesse di determinati soci e/o categorie di utenti finali tramite l'erogazione di redditi prodotti all'esterno e acquisiti volontariamente all'interno tramite appunto trasferimenti in entrata o attivi ed in uscita o passivi.

Ciò posto, anche il sistema del patrimonio a valore aggiunto pone – sul piano concettuale – una particolare sintattica centrale di scomposizione e di ricomposizione per articolazione totalitaria dei fondi, quanto a parti di contenuto della serie originante, perché queste riguardano per l'appunto tutti gli elementi del fondo patrimoniale netto, e per articolazione anch'essa totalitaria, quanto a distinzioni di contenuto della serie derivata, perché queste riguardano, oltre alle mutazioni dirette del fondo patrimoniale netto, tutti i componenti economici (con manifestazione finanziaria e no) del flusso reddituale netto e vengono fatte in funzione dell'orientamento al valore aggiunto.

In termini formali, il contenuto della serie originante e quello della serie derivata possono essere espressi attraverso le uguaglianze generali del fondo patrimoniale netto e delle mutazioni dirette ed indirette di esso.

Nel merito specifico della rilevazione contabile, la scelta del sistema patrimoniale, quanto ad elementi di “generazione” in ispecie delle mutazioni suddette, implica la classificazione dei fatti amministrativi secondo l'aspetto originante delle variazioni lorde degli elementi, attivi e passivi, del fondo patrimoniale netto e la loro riclassificazione secondo l'aspetto derivato delle mutazioni dirette e indirette dello stesso. In altri termini, come si è detto, il contenuto della serie originante del sistema è esteso a tutto il patrimonio aziendale, cioè a dire di zona sia finanziaria sia economica, e la tipologia delle variazioni dello stesso è “lorda” nel senso di

² Sulla classificazione delle aziende *no profit* si rimanda alla nota n. 2 delle *Premesse comuni* di questa *Seconda Sezione*.

integralmente *modificativa* del patrimonio medesimo; il che implica che il contenuto della serie derivata sia esteso a tutte le mutazioni “gestionali” di risorse, sia finanziarie sia in natura.

Allora, per cose già dette a proposito delle imprese, la serie originante comprende i conti accesi a:

- elementi del patrimonio *finanziario*, quali denaro, crediti e debiti di funzionamento e di finanziamento, debiti di futura manifestazione per fatti previsti oppure prevedibili (ad esempio, fondi per spese future) e fondi di rettifica di attività finanziarie;
- elementi del patrimonio *economico*, quali beni a fecondità sia semplice (ad esempio, rimanenze di beni) e servizi sia continuativi (ad esempio, da lavoro, locazione, coordinamento aziendale, servizi pubblici divisibili), beni a fecondità ripetuta (ad esempio, altri reimpieghi, immobilizzazioni materiali istituzionali, alienabili, ecc.) e servizi durevoli (ad esempio, da immobilizzazioni immateriali), destinazioni di flussi economici positivi per fatti prevedibili (ad esempio, fondi per oneri prevedibili e possibili rischi futuri) e fondi per rettifiche di attività economiche.

In termini formali, quindi, la determinazione del fondo patrimoniale netto ad un determinato tempo k è espressa dalla seguente uguaglianza:

$$FPN_k = \Sigma(D_N + C_R - D_B)_k + \Sigma(B_N + S_V - D_S)_k$$

[1]

dove:

FPN_k = fondo patrimoniale netto;

D_N = denaro;

C_R = crediti di funzionamento e di finanziamento;

D_B = debiti di funzionamento, di finanziamento e di futura manifestazione;

B_N = beni a fecondità semplice e ripetuta;

S_V = servizi continuativi e durevoli;

D_S = destinazioni di flussi positivi per fatti prevedibili.

Come si è detto, i fatti amministrativi sono in via generale tutti modificativi del fondo patrimoniale netto, ma si distinguono, secondo la loro attinenza all'intero processo economico oppure alle fasi di sola acquisizione o di sola cessione delle risorse, in:

- mutazioni *indirette* ed *intervallari* del fondo netto e
- mutazioni *dirette* e *puntuali* del fondo netto.

In termini formali, quindi, la determinazione della variazione patrimoniale netta nell'intervallo $(k-i, k)$ è espressa dalla seguente uguaglianza:

$$\Delta \text{FPN}_{k-i, k} = \Sigma(\text{MD}_{\text{IND}}^+ - \text{MD}_{\text{IND}}^-)_{k-i, k} + \Sigma(\text{MD}_{\text{DIR}}^+ - \text{MD}_{\text{DIR}}^-)_{k-i, k}$$

[2]

dove:

$\Delta \text{FPN}_{k-i, k}$ = variazione del fondo patrimoniale netto;

MD_{IND}^+ = mutazioni indirette positive;

MD_{IND}^- = mutazioni indirette negative;

MD_{DIR}^+ = mutazioni dirette positive;

MD_{DIR}^- = mutazioni dirette negative.

L'insieme di tutti i conti della prima e della seconda serie, così come sopra definite, concorre a costituire uno schema molto generale di piano dei conti tipico della contabilità generale delle aziende *no profit*. Infatti, solo in funzione della concreta realtà amministrativa delle aziende considerate è possibile specificare le peculiari "voci" di conto da accendere per la rilevazione sistematica e poi di bilancio delle loro risorse patrimoniali.

2. Le scritture di costituzione.

Anche per le aziende *no profit*, le scritture della contabilità generale prendono l'avvio con la costituzione, secondo le varie modalità delle iniziali acquisizioni di fattori produttivi dall'esterno. Tali acquisizioni sono fatti *modificativi* del fondo netto patrimoniale in quanto danno origine a mutazioni *dirette iniziali*, siano esse a titolo di trasferimenti in entrata e/o di scambi più o meno equivalenti.

In particolare, i conti che vengono accesi in sede di costituzione variano sempre a seconda della tipologia di conferimento, nonché della forma giuridica dell'azienda, e sono sempre conti di serie A o di sottoserie B1. Più in particolare, i fatti modificativi suddetti comportano una variazione originaria attiva in un elemento economico o finanziario del patrimonio che misura una variazione derivata positiva nel fondo netto (si pensi, ad esempio, alla dotazione del fondo iniziale e, compatibilmente con la forma giuridica delle aziende, agli apporti successivi da parte di soci o associati).

Lo schema logico per la contabilizzazione dell'operazione di dotazione e/o conferimento iniziale, sia di trasferimento in entrata sia di scambio³, entrambi monetari ed in natura, è il seguente:

Conto di serie A a Conto di serie B1

dove:

- il conto addebitato può essere:
 - “Cassa”;
 - “Beni”, ecc.
- il conto accreditato è “Patrimonio netto” (nel caso tipico di forme giuridiche non societarie).

3. *Alcune scritture di funzionamento in senso stretto.*

Fra le scritture di funzionamento in senso stretto, seguenti a quelle di costituzione, le scritture continuative hanno per oggetto, in via caratterizzante, operazioni di gestione esterna che avvengono tramite relazioni di trasferimento, ma anche operazioni di gestione interna dell'esercizio annuale dell'azienda *no profit*. Fra di esse, saranno prese in considerazione le seguenti operazioni di:

- a. acquisizione di beni a fecondità semplice e continuativi (per esempio, servizi lavorativi e locativi) e di beni a fecondità ripetuta e di servizi durevoli (per esempio, brevetti) e relativo regolamento;
- b. modificazione dei beni e/o dei servizi acquisiti;
- c. cessione di beni e servizi e relativo regolamento.

In generale, tali operazioni attinenti al processo produttivo costituiscono tutte fatti amministrativi di per sé modificativi indiretti perché alterano *integralmente* il fondo patrimoniale netto attraverso proventi e oneri *finanziari* e *in natura*.

In particolare, i fatti modificativi indiretti che avvengono mediante relazioni di trasferimento monetario comportano una variazione lorda attiva nella zona finanziaria del patrimonio che misura un flusso economico positivo finanziario (si pensi, ad esempio, alle liberalità in denaro); quelli che avvengono mediante relazioni di trasferimento in natura di beni comportano una variazione patrimoniale attiva nella zona economica del patrimonio che misura un flusso economico positivo in natura; quelli che avvengono mediante relazioni di trasferimento in natura di servizi

³ L'unica distinzione tra modificazioni dirette attraverso trasferimenti e attraverso scambi, infatti, riguarderebbe il fatto che le seconde possono preludere a fatti modificativi diretti di segno inverso in fase di cessione, sotto il vincolo di non distribuzione di utili in misura non contrattuale.

comportano una doppia variazione lorda nella zona economica, l'una attiva e l'altra passiva che originano rispettivamente un flusso economico positivo ed uno negativo in natura (si pensi, ad esempio, ai servizi di lavoro volontario).

Lo schema logico per la contabilizzazione delle operazioni di acquisizione di fattori produttivi a titolo di trasferimento in entrata, monetario e/o in natura di beni, è il seguente:

Conto di serie A	<i>a</i>	Conto di serie B2
------------------	----------	-------------------

dove:

- il conto addebitato può essere:
 - “Cassa” (nel caso di trasferimento monetario);
 - “Beni”, “Materiali”, ecc. (nel caso di trasferimento in natura);
- il conto accreditato è, rispettivamente, “Trasferimento in entrata finanziario” o “Trasferimento in entrata in natura”.

Invece, i fatti “gestionali” di acquisizioni di fattori produttivi che avvengono secondo relazioni di scambio monetario ed in natura – come visto per le imprese – comportano una variazione lorda passiva nella zona finanziaria o economica del patrimonio che misura un flusso economico negativo finanziario e, contemporaneamente, una variazione lorda attiva nella zona economica che misura un flusso economico positivo in natura (si pensi, ad esempio, agli acquisti di fattori di produzione o di erogazione contro corrispettivo monetario o in natura).

Per quanto riguarda la fase di modificazione dei beni e/o servizi acquisiti, la modalità attraverso cui questa avviene, che nelle aziende *no profit* è prevalentemente di trasformazione nelle relazioni, non comporta diversificazione alcuna di rilevazione contabile rispetto alle imprese. Si ricorderà che nella suddetta fase si ha sempre una variazione lorda passiva ed assieme una attiva nella zona economica del patrimonio che misurano, rispettivamente, un flusso negativo ed uno positivo in natura. Nel caso di servizi, poiché questi non sono passibili di “stoccaggio”, non si può dar luogo alla rilevazione della loro variazione patrimoniale lorda attiva, operata dalla trasformazione economica, e del correlato flusso economico positivo, ma solo della variazione lorda passiva nella zona economica del patrimonio che origina un flusso negativo.

Infine, per quanto riguarda la fase di cessione dei beni e/o servizi prodotti, si hanno gli stessi fatti modificativi indiretti della fase di acquisizione ma in direzione inversa, con la sola notazione che nel caso dell'erogazione di beni e/o servizi si ha solo una variazione patrimoniale lorda passiva che misura un flusso negativo in

natura, mentre nel caso dell'erogazione di servizi si ha solo un flusso figurativo positivo ed uno negativo.

Lo schema logico per la contabilizzazione delle operazioni di cessione a titolo di trasferimento in uscita di mezzi monetari e/o di beni è il seguente:

- | | | |
|-------------------|----------|------------------|
| Conto di serie B2 | <i>a</i> | Conto di serie A |
|-------------------|----------|------------------|
- dove:
- il conto addebitato può essere:
 - “Trasferimento in uscita finanziario” o “Trasferimento in uscita in natura”;
 - il conto accreditato può essere, rispettivamente:
 - “Cassa”
 - “Beni da cedere” (nel caso di trasferimento in natura).

Invece, lo schema logico per la contabilizzazione delle operazioni di cessione a titolo di trasferimento in uscita di servizi, è il seguente:

- | | | |
|-------------------|----------|-------------------|
| Conto di serie B2 | <i>a</i> | Conto di serie B2 |
|-------------------|----------|-------------------|
- dove:
- il conto addebitato può essere:
 - “Trasferimento in uscita in natura”;
 - il conto accreditato può essere:
 - “Variazione di servizi ceduti”.

Nel complesso, le rilevazioni sistematiche dei fatti amministrativi saranno differenziate a seconda che essi attengano a singole fasi del processo economico oppure a tutte le fasi di esso, ma, in quest'ultimo caso, anche a seconda della fase di acquisizione o di cessione e della relativa tipologia di relazioni, nonché della “natura” delle risorse. In particolare, per i fatti “gestionali” che avvengono tramite relazioni di trasferimento:

- in natura di servizi in entrata o di scambio, sia monetario sia in natura, si manifestano due variazioni patrimoniali lorde originanti e due flussi economici derivati;
- monetario, sia in entrata sia in uscita, o in natura di beni, sia in entrata sia in uscita, si manifesta una sola variazione patrimoniale lorda originante ed un solo flusso economico derivato;
- in natura di servizi in uscita, si manifesta una permutazione tra flussi economici derivati.

Venendo ora alla scelta dell'orientamento conoscitivo al valore aggiunto, essa attiene in generale alla disarticolazione dalla [2] di una uguaglianza minore che riguardi le sole mutazioni indirette, ovvero i flussi patrimoniali economici sia finanziari sia in natura, per la determinazione della variazione di *gestione* del fondo patrimoniale netto ovvero del risultato economico complessivo nel generico intervallo $(k-i, k)$:

$$[3] \quad \text{REC}_{k-i, k} = \Sigma(\text{MD}_{\text{IND}}^+ - \text{MD}_{\text{IND}}^-)_{k-i, k}$$

dove:

$\text{REC}_{k-i, k}$ = risultato economico complessivo.

Assumendo che la gestione delle aziende *no profit* possa articolarsi nelle aree tipiche di quella finale, cioè a dire attinente i fini istituzionali di esse, e di quelle ausiliarie, cioè a dire di supporto alla prima (di raccolta fondi, patrimoniali e di impresa), la superiore uguaglianza può essere ulteriormente articolata secondo la destinazione a dette aree per la determinazione del reddito d'azienda oppure del valore aggiunto economico, rispettivamente, nelle uguaglianze seguenti:

$$[4] \quad \text{RA}_{k-i, k} = \Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{FNL}}_{k-i, k} + \Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{RCC FND}}_{k-i, k} + \Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{PIR/FNZ}}_{k-i, k} + \Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{PRD}}_{k-i, k}$$

$$[5] \quad \Sigma(\text{RFP})_{k-i, k} = \Sigma[\text{FL}^+ - \text{FL}^- (\text{di CI})]^{\text{FNL}}_{k-i, k} + \Sigma[\text{FL}^+ - \text{FL}^- (\text{di CI})]^{\text{RCC FND}}_{k-i, k} + \Sigma[\text{FL}^+ - \text{FL}^- (\text{di CI})]^{\text{PIR/FNZ}}_{k-i, k} + \Sigma[\text{FL}^+ - \text{FL}^- (\text{di CI})]^{\text{PRD}}_{k-i, k}$$

dove nella [4]:

$\text{RA}_{k-i, k}$ = reddito d'azienda;

$\Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{FNL}}_{k-i, k}$ = somma dei flussi patrimoniali economici della gestione *finale*;

$\Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{RCC FND}}_{k-i, k}$ = *idem* della gestione di *raccolta fondi*;

$\Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{PIR/FNZ}}_{k-i, k}$ = *idem* della gestione *patrimoniale e finanziaria*;

$\Sigma(\text{FL}^+ - \text{FL}^-)^{\text{PRD}}_{k-i, k}$ = *idem* della gestione *produttiva*;

e nella [5]:

$\Sigma(\text{RFP})_{k-i, k}$ = somma dei redditi dei fattori primi della produzione ovvero valore aggiunto *distribuito*;

$\Sigma\text{FL}^+_{k-i, k}$ = somma dei flussi patrimoniali economici positivi ovvero *valore della produzione*, distintamente riferibili alle suddette gestioni particolari;

$\Sigma[\text{FL}^- (\text{di CI})]_{k-i,k} =$ somma dei flussi patrimoniali negativi relativi a *consumi intermedi*, distintamente riferibili alle suddette gestioni particolari;

$\Sigma[\text{FL}^+ - \text{FL}^- (\text{di CI})]_{k-i,k} =$ valore aggiunto *formato*.

In particolare, l'opzione a favore della determinazione contabile del valore aggiunto economico implica che il contenuto della serie derivata del sistema prescelto, interpretato in termini delle categorie concettuali dei flussi integrali, venga articolato in funzione della partecipazione dei flussi medesimi alla formazione oppure alla distribuzione del valore aggiunto, a sua volta lordo o netto a seconda dell'inclusione o meno degli ammortamenti. In tal senso, è possibile ascrivere la *formazione* del suddetto flusso netto ai conti di *risultato economico* e la sua *distribuzione* ai conti di *patrimonio netto*.

Presupposto teorico della determinazione di tale risultato economico, secondo la duplice ottica della formazione e della distribuzione, è la definizione dei soggetti che sono portatori dei fattori della sua produzione e, nel contempo, percettori del risultato stesso.

Tale definizione è importante al fine della collocazione dei flussi negativi nella fase di formazione o di distribuzione del valore aggiunto poiché la considerazione o meno dei soggetti portatori di fattori produttivi quali percettori implica, rispettivamente, l'inclusione delle loro remunerazioni tra le quote di riparto del valore aggiunto oppure tra i consumi intermedi che si sopportano a fronte della sua produzione. Si ricorderà, infatti, che la scelta del sistema patrimoniale si porta dietro l'adozione della configurazione del costo di consumo, *sub specie* di quello di utilizzazione, per la determinazione in sede di chiusura dell'esercizio del risultato economico.

Più in particolare, le quote di riparto assumono convenzionalmente segno positivo rispetto alla distribuzione del valore aggiunto, mentre i consumi intermedi mantengono segno negativo rispetto alla formazione dello stesso. Ciò in quanto, fermo restando il minuendo dell'uguaglianza [5] di determinazione del valore aggiunto, costituito da tutti i flussi patrimoniali economici positivi, il sottraendo della stessa, costituito da quei flussi negativi che esprimono i consumi intermedi, varia in relazione inversa rispetto all'intorno di riferimenti soggettivi del risultato economico complessivo.

In tal senso, pur facendo partecipare gli stessi flussi alla determinazione ed alla rappresentazione del risultato economico complessivo, sia esso il reddito di esercizio oppure il valore aggiunto, si assegna ad essi un diverso significato semantico: quelli che costituiscono elementi negativi rispetto alla determinazione del reddito d'azienda, infatti, diventano elementi positivi rispetto alla determinazione del valore aggiunto secondo l'ottica della distribuzione.

Per quanto sopra, allora, fra tutte le possibili configurazioni di valore aggiunto legate alla scelta dei riferimenti soggettivi della sua formazione e distribuzione, si sceglie quella che considera i flussi patrimoniali economici negativi come consumi intermedi o come quote di riparto del valore aggiunto in base al ruolo svolto dai corrispondenti fattori nella generale funzione di trasformazione aziendale. Secondo tale criterio, sono consumi intermedi i corrispettivi spettanti ai portatori dei fattori trasformandi, mentre sono quote di riparto quelli spettanti ai portatori dei fattori trasformatori, nonché le elargizioni di liberalità erogate al fattore “ambiente”.

Le implicazioni di tale definizione dei soggetti percettori del valore aggiunto, in termini di flussi di consumo intermedio e di flussi di riparto, sono le seguenti:

- sono flussi economici negativi rispetto alla formazione del valore aggiunto lordo i consumi di materiali e di servizi privati, nonché quelli di servizi pubblici divisibili;
- sono flussi economici positivi rispetto alla distribuzione del valore aggiunto, al netto degli ammortamenti, le remunerazioni dei fattori terra, capitale, lavoro, ambiente patrimonializzato e coordinamento aziendale.

In via piú specifica, il sistema patrimoniale qui considerato consente di definire una sorta di corrispondenza tra la titolarità soggettiva di tutte le quote di riparto del valore aggiunto, che figurano nel bilancio dei flussi patrimoniali economici, e la consistenza oggettiva dei fattori primi della produzione, che figurano nel bilancio dei fondi patrimoniali tutti. Così, con riferimento sia alla gestione finale sia a quelle ausiliarie, è possibile istituire le seguenti corrispondenze:

1. i fitti passivi, figurativi o effettivi, ed i canoni di *leasing*⁴ costituiscono le remunerazioni del fattore produttivo “terra” sotto forma, rispettivamente, di “beni immobili” di proprietà dell’azienda o di terzi, e di altri beni vari a fecondità ripetuta di proprietà di terzi;
2. gli interessi passivi ed altri canoni di *leasing*⁵ costituiscono le remunerazioni del fattore produttivo “capitale finanziario ed economico di terzi”, sotto forma di “debiti di finanziamento”, nonché del “capitale proprio” nelle imprese sociali, e del “capitale economico di terzi”, sotto forma di “debiti di fornitura”;
3. i salari, gli stipendi ed i compensi per lavoro autonomo costituiscono le remunerazioni del fattore produttivo “lavoro”, sotto forma di “crediti per servizi da lavoro”;
4. le imposte dirette sul reddito d’azienda costituiscono le remunerazioni del fattore produttivo “ambiente”, sotto forma di “crediti per servizi indivisibili”;

⁴ Si tratta dei canoni di *leasing* di beni immobili.

⁵ Si tratta dei canoni di *leasing* di beni mobili apportati da soci ed associati.

5. le imposte indirette, invece, ne costituiscono le remunerazioni sotto forma di “crediti per servizi divisibili” (ad esempio, l'imposta di registro per l'acquisto di un immobile);

6. il reddito d'azienda costituisce la remunerazione del fattore produttivo “coordinamento aziendale”, sotto forma di avanzo compatibile con il mantenimento degli investimenti per la produzione di benefici sociali⁶.

Quindi, in estrema sintesi, i conti accesi a tutti i flussi economici positivi che si riferiscono ai fattori produttivi trasformati ed a quelli trasformatori, quali i fitti attivi, gli interessi attivi, i redditi da lavoro, da coordinamento aziendale e da servizi pubblici acquisiti a titolo gratuito, ed i conti accesi a tutti i flussi economici negativi che si riferiscono ai fattori trasformandi, quali materiali e servizi, appartengono alla serie derivata dei conti di risultato economico ed a tali flussi è ascrivibile la formazione del valore aggiunto. Invece, i conti accesi ai flussi economici negativi che si riferiscono ai fattori trasformatori, come sopra descritti, ma acquisiti a titolo oneroso, nonché le risorse erogate gratuitamente al fattore “ambiente”, ed in particolare agli utenti finali delle aziende *no profit*, sotto forma di “crediti per erogazioni di liberalità”, appartengono alla serie derivata dei conti del patrimonio netto ed a tali flussi è ascrivibile la distribuzione del valore aggiunto.

4. *Schemi del bilancio ordinario di funzionamento.*

La contabilità generale secondo il sistema del patrimonio e del valore aggiunto conduce a peculiari bilanci consuntivi dei fondi patrimoniali e dei flussi economici nelle aziende *no profit*: il bilancio dei fondi include anche quelli patrimoniali non in proprietà e mette in evidenza le potenzialità di soddisfazione del finalismo sociale di dette aziende attraverso la trasformazione, lungo gli esercizi amministrativi successivi, delle risorse in esso rappresentate; il bilancio dei flussi, invece, distingue la formazione e la distribuzione del valore aggiunto e, attraverso la prima, dà indicazioni abbastanza esaustive circa il grado di raggiungimento del finalismo economico delle aziende medesime, mentre, attraverso la seconda, dà indicazioni piuttosto parziali circa il grado di raggiungimento di quello sociale.

Inoltre, posto che il sistema patrimoniale preso in considerazione ammette la rilevazione dei flussi distintamente per alcune aree gestionali, con tutte le opportune cautele è possibile seguire un'articolazione dei fondi e dei correlativi flussi per aree gestionali di modo che sia possibile valutare il contributo della gestione finale e di quelle ausiliarie alla distribuzione del valore aggiunto ed al raggiungimento delle

⁶ In tale quota di riparto, dovrebbe esservi pure il valore aggiunto trattenuto dall'azienda sotto forma di ammortamenti e accantonamenti, ossia di autofinanziamento improprio.

finalità istituzionali. Inoltre, può essere conducente articolare il patrimonio netto in modo da distinguere i fondi vincolati da quelli liberi; o, ancora, disarticolare dal bilancio dei flussi economici i bilanci di quelli solo finanziari e di quelli solo in natura al fine di esercitare un controllo differenziato di economicità e di efficienza.

A proposito dei fondi patrimoniali e dei flussi economici si vedano le proposte rappresentazioni di bilancio delle uguaglianze [1] e [5] nelle tabelle, rispettivamente, nn. 1 e 2. Invece, a proposito della rappresentazione contabile dell'uguaglianza [4], che esprime la determinazione del reddito d'azienda per contrapposizione dei vari flussi lordi, si veda la tabella n. 3.

Tabella n. 1 - Rappresentazione di bilancio dei fondi patrimoniali.

ATTIVITÀ	FNL	ASL	PASSIVITÀ	FNL	ASL
ECONOMICHE: Beni immobili (1) Altri beni a fecondità ripetuta (1) Crediti per servizi durevoli (1,2) Crediti per servizi continuativi (1;2;3;4;5)			ECONOMICHE: Debiti per servizi da prestare		
FINANZIARIE: Denaro Crediti finanziari			FINANZIARIE: Debiti finanziari (2)		
			PATRIMONIO NETTO ... (6) Valore aggiunto		

Tabella n. 2 - Rappresentazione di bilancio dei flussi patrimoniali economici per la determinazione del valore aggiunto.

GESTIONE FINALE	
CONSUMI INTERMEDI: di materiali di servizi	VALORE DELLA PRODUZIONE: Trasferimenti tipici finanziari Trasferimenti tipici in natura Ricavi tipici
REDDITI PRODOTTI: Fitti passivi/canoni di <i>leasing</i> (1) Interessi passivi/canoni di <i>leasing</i> (2) Redditi da lavoro (3) Reddito d'azienda (4) Imposte sul reddito d'azienda (5)	Reimpieghi tipici Δ^+ Rimanenze di beni prodotti e semilavorati
REDDITI DISTRIBUITI: Trasferimenti tipici finanziari Trasferimenti tipici in natura	
GESTIONI AUSILIARIE	
CONSUMI INTERMEDI: di materiali di servizi	VALORE DELLA PRODUZIONE: Ricavi atipici Proventi atipici
REDDITI PRODOTTI: Fitti passivi e canoni di <i>leasing</i> (1) Interessi passivi (2) Redditi da lavoro (3) Redditi di gestioni ausiliarie (4) Imposte su redditi di gestioni ausiliarie (5)	Reimpieghi atipici Δ^+ Rimanenze di beni prodotti e semilavorati

Tabella n. 3 - Rappresentazione di bilancio dei flussi patrimoniali economici per la determinazione del reddito d'azienda.

Gestione finale	
Costi tipici finanziari per fattori di erogazione	Trasferimenti tipici finanziari
Costi tipici finanziari per fattori di produzione	Trasferimenti tipici in natura
Trasferimenti tipici finanziari	Ricavi tipici finanziari
Trasferimenti tipici in natura	Reimpieghi tipici in natura
	Δ^+ Rimanenze di beni tipici prodotti
<i>Risultato gestione finale (+)</i>	<i>Risultato gestione finale (-)</i>
<i>Pareggio gestione finale</i>	
Gestione di raccolta fondi	
Oneri atipici finanziari	Proventi atipici finanziari
<i>Risultato gestione raccolta fondi (+)</i>	<i>Risultato gestione raccolta fondi (-)</i>
<i>Pareggio gestione di raccolta fondi</i>	
Gestione patrimoniale e finanziaria	
Oneri atipici finanziari	Trasferimenti atipici finanziari
Oneri atipici in natura	Trasferimenti atipici in natura
Risultato gestione finanziaria (+)	Proventi atipici finanziari
	Proventi atipici in natura
	Reimpieghi atipici in natura
	Ricavi atipici finanziari
<i>Risultato gestione finanziaria (+)</i>	<i>Risultato gestione finanziaria (-)</i>
<i>Pareggio gestione finanziaria</i>	
Gestione produttiva	
Oneri atipici in natura	Trasferimenti atipici finanziari
Costi atipici finanziari	Trasferimenti atipici in natura
Δ^- Rimanenze di beni atipici prodotti	Proventi atipici in natura
	Reimpieghi atipici
	Ricavi atipici finanziari
	Δ^+ Rimanenze di beni atipici prodotti
<i>Risultato gestione produttiva (+)</i>	<i>Risultato gestione produttiva (-)</i>
<i>Pareggio gestione produttiva</i>	
<i>Risultato gestione complessiva (+)</i>	<i>Risultato gestione complessiva (-)</i>
<i>Pareggio gestione complessiva</i>	