

5. I sistemi patrimoniali.*

5.1. Il sistema patrimoniale corrente.

Il sistema patrimoniale corrente ovviamente appartiene alla famiglia dei sistemi contabili patrimoniali di cui al precedente paragrafo 2, dai quali esso ripete alcune caratteristiche più generali di ordine sia concettuale sia scritturale.

Il sistema è denominato “corrente” per distinguerlo da quello patrimoniale “classico”, in origine teorizzato da F. Besta (1845-1922) tra fine ‘800 ed inizio ‘900, ed è più recente non solo di quello puro del reddito di G. Zappa, ma anche di molte delle sue varianti più o meno ortodosse. Infatti, pur avendo un’anteriore matrice di cultura contabile tedesca, in Italia esso è stato ripreso e sviluppato nel secondo dopoguerra da una Scuola di ragioneria, di minoritaria diffusione accademica, facente capo a U. De Dominicis (1913-1998).

In una formulazione di sistema abbastanza *puro*⁵⁸, esso articola dal fondo patrimoniale netto le attività e le passività *nette* sia della “zona” *finanziaria* sia di quella *economica* (o reale), da prima via di rappresentazione dei fondi.

Inoltre, esso assegna alle variazioni modificative *lorde* dell’una e dell’altra “zona” la funzione originariae (entrambe di serie contabile A, con funzionamento bifase, da variante C di rappresentazione dei rispettivi elementi) dei valori derivati: siano questi per articolazione diretta, o cosiddetta “extragestionale”, del *fondo netto* (di sottoserie contabile B1, ancora con funzionamento bifase, sempre da variante C, per le sue parti ideali) oppure per articolazione indiretta, o cosiddetta “gestionale”, del *flusso netto* in componenti positivi e negativi di reddito, da terza via di rappresentazione dei flussi (di sottoserie contabile B2, da variante B perché con funzionamento monofase, da variante A, per i componenti lordi e con funzionamento bifase, da variante C, per quelli netti).

Secondo quanto sinteticamente precede e più analiticamente segue, questo sistema contabile ha una concezione “integrale” sia del patrimonio sia del reddito, nel senso che nell’uno e nell’altro vi è la compresenza di tutti (o quasi) i rispettivi possibili elementi e componenti⁵⁹.

* di Claudio LIPARI

⁵⁸ Infatti, esistono versioni ancora più “pure” di quella di seguito esposta, ma qui esse non sarebbero di apprezzabile utilità didattica. Tuttavia, com’è ovvio, le impostazioni di base delle diverse varianti del sistema sono ampiamente comuni.

⁵⁹ Invece, nel sistema puro del reddito la suddetta integralità è dovuta alla mancanza di compensazioni tra elementi patrimoniali e tra componenti reddituali, ovviamente a parte i rispettivi “netti”. Per il resto, infatti, esso prende in considerazione, come elementi, solo quelli di natura

Riguardo al patrimonio, infatti, il sistema comprende *tutte* le consistenze di fondi di cui, a qualunque titolo giuridico ed economico, l'azienda *abbia*, come attività, disponibilità amministrative nei confronti di terzi e *debba*, come passività, analoghe disponibilità a favore di terzi.

Da ciò discende, intanto, che il patrimonio comprende tipicamente, come attività, *beni* materiali sia a fecondità semplice sia a fecondità ripetuta, nonché *servizi* sia durevoli (da beni immateriali a fecondità ripetuta) sia continuativi (da beni materiali e immateriali a fecondità regolare nel tempo) e, come passività, obbligazioni in materia di beni e servizi nei confronti di terzi. Però da ciò discende, soprattutto, che esso comprende beni e servizi in proprietà ed anche *non* in proprietà.

Infatti, oggi ancor più di ieri, già molte delle attività – e questo vale per un po' tutti i sistemi contabili – possono essere a titolo giuridico di godimento e non anche di disposizione (regime di *non* proprietà), ma alcune altre sono di solo godimento, come i crediti per servizi locativi, finanziari, assicurativi e lavorativi ancora da ricevere in virtù di obbligazioni attive già assunte, a fronte dei quali vi sono i corrispondenti debiti per tali servizi ancora da remunerare in virtù di obbligazioni passive già assunte.

Riguardo al reddito, inoltre, il sistema comprende *tutte* le variazioni patrimoniali di flussi che, a qualunque titolo giuridico ed economico, l'azienda sostenga, come costi, per diminuzione di attività e/o aumento di passività che attengano a processi produttivi svolti nei periodi amministrativi considerati, oppure consegua, come ricavi, per aumento di attività e/o diminuzione di passività che attengano a detti processi⁶⁰.

Da ciò discende che il reddito comprende sia costi e ricavi che il sistema denomina *finanziari*, in quanto derivati da variazioni originarie dell'omonima "zona" del patrimonio, sia costi e ricavi che invece denomina *in natura*, in quanto derivati da originarie variazioni, autonome o riflesse, della "zona" economica (o reale) dello stesso⁶¹.

numeraria strumentale (in quanto originanti) oppure economica residuale (in quanto rimanenze) e, come componenti, solo quelli di derivazione più o meno prossima (in quanto competenze o rimanenze) da variazioni numerarie originarie.

⁶⁰ Diversamente, le variazioni patrimoniali che *non* attengano ai suddetti processi produttivi sono *mutazioni* dirette del patrimonio netto (ad esempio, per aumento o diminuzione di capitale sociale) o *permutazioni* tra altri elementi patrimoniali (ad esempio, per riscossione di crediti o pagamento di debiti).

⁶¹ Quindi, i suddetti costi e ricavi finanziari sono così denominati, in contrapposto a quelli in natura, per significarne l'origine e non certamente il contenuto, che senza dubbio rimane economico (diversamente essi sarebbero "uscite" ed "entrate"). A loro volta, i costi e ricavi *in natura* sono altra cosa rispetto a quelli *per natura*, i quali invece, in contrapposto a quelli per destinazione, sono per titolo di sostenimento o di conseguimento (e non per riferimento ad uno od altro esercizio particolare).

Pertanto, proprio in forza della “integralità” patrimoniale e reddituale sopra delineata, il sistema contabile in oggetto prende in considerazione sia la gestione “esterna” sia quella “interna”⁶².

La “esterna” è di *acquisizione*, dai sistemi di provenienza, dei fattori prevalentemente trasformandi e trasformati, con il sostenimento tipico di costi finanziari in derivazione da omonime variazioni patrimoniali lorde passive e di vari costi in natura e misti, di entrambi i quali si dirà poco dopo nel testo, e, specularmente, è di *cessione*, ai sistemi di destinazione, dei fattori trasformati in beni e servizi, intermedi o finali, con il conseguimento tipico di ricavi finanziari in derivazione da omonime variazioni patrimoniali lorde attive e di vari costi in natura e misti, di entrambi i quali anche si dirà poco dopo nel testo.

Invece, la “interna” è di *modificazione*, nei sistemi di riferimento, dei fattori trasformandi e trasformati in trasformati, con il sostenimento di costi in natura ogni volta che i fattori “escono” da uno stadio di trasformazione verso uno successivo e di ricavi in natura ogni volta che questi fattori “entrano” nello stadio successivo⁶³.

In generale, allora, il sistema patrimoniale corrente ha una concezione, per l'appunto integrale, di *costo* e di *ricavo* come valori di ogni flusso gestionale di depotenziamento o di potenziamento dei fondi patrimoniali che sia derivato da variazioni indirette, negative o positive, delle consistenze di fattori della produzione

In ogni caso, questo sistema contabile, ponendo sullo stesso piano costi e ricavi finanziari e in natura, non riconosce ai primi alcun privilegio di rango per il fatto che essi sono variazioni di attività e passività manifestatesi negli scambi di mercato contro moneta e/o suoi titoli rappresentativi; pur senza togliere, con ciò, che questi costi e ricavi finanziari possono avere una maggiore frequenza e importanza rispetto a quelli in natura. Al contrario, il sistema del reddito riconosce ai costi e ricavi di origine numeraria (finanziari in senso lato) un tale privilegio di rango da ignorare quelli in natura, dei cui aspetti esso si limita a tenere conto, ma solo indirettamente e indistintamente, attraverso la valutazione delle rimanenze di esercizio.

⁶² Ciò non esclude che la conoscenza della gestione “interna” possa essere perseguita anche tramite una o più contabilità analitiche e/o varie rilevazioni non contabili.

⁶³ Per il sistema in oggetto non è contraddittorio che nella gestione “interna” si abbiano il sostenimento di costi in natura e, in parallelo, il conseguimento di ricavi in natura.

Infatti – ad esempio, in un passaggio di materie prime dal relativo magazzino ad un primo stadio di lavorazione – la variazione patrimoniale modificativa passiva per uscita di materie prime dal magazzino, che misura il costo in natura per diminuzione di esse, in parallelo comporta una variazione patrimoniale modificativa attiva per entrata delle materie prime in lavorazione, che misura il ricavo in natura per aumento di esse. E, analogamente, ciò vale per ogni successivo stadio di lavorazione, con la progressiva modificazione di quelle materie in semilavorati sempre più avanzati, fino all'ultimo stadio di gestione “interna” con il passaggio dei prodotti finiti al relativo magazzino.

che questa abbia comportato, a qualunque titolo, in qualunque stadio del suo svolgimento⁶⁴.

Così, in particolare, i principali costi, classificati per titolo di sostenimento (o “per natura”), sono i seguenti:

- *finanziari* (o di *dispendio*), che sono derivati da decrementi di “moneta-merce” (e/o suoi titoli rappresentativi) in uscita, per scambio con “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformandi e trasformatori) in entrata;
- *in natura*, che sono derivati:
 - in presenza di scambi di vendita con corrispettivi finanziari, da decrementi di consistenze di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) in uscita, contro “moneta-merce” (e/o suoi titoli rappresentativi) in entrata⁶⁵;
 - in presenza di scambi di puro baratto, da decrementi di consistenze di “merci-non moneta” (beni e servizi indifferentemente di fattori trasformandi, trasformatori o trasformati) in uscita, contro altre “merci-non moneta” in entrata;
 - in presenza di scambi in genere (di vendita e/o di baratto), da deprezzamenti per minusvalenza di consistenze finali di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) rispetto a quelle iniziali⁶⁶;

⁶⁴ Come si vede, questo sistema contabile ha una concezione dei costi e dei ricavi di esercizio molto diversa da quella del sistema del reddito, nonostante alcune apparenze contrarie, ascrivibili soprattutto al fatto che gli uni e gli altri derivano da variazioni lorde e che sono ordinati per natura (e non per destinazione). Ma, il sistema patrimoniale corrente considera i costi e i ricavi come derivati da *tutte* le variazioni patrimoniali originarie lorde dei beni, a fecondità semplice e ripetuta, e dei servizi, durevoli e continuativi, che attengono al processo produttivo: variazioni sia finanziarie sia in natura, da cui la denominazione d'insieme di costi e ricavi integrali. Peraltro – come si vedrà in seguito – questo sistema non disdegna la determinazione di risultati di esercizi particolari ben più ampi di quelli ammessi da alcune varianti, più ortodosse, del sistema del reddito.

⁶⁵ Per il sistema in oggetto non è contraddittorio che nella gestione “esterna” si abbia il sostenimento di costi in natura a fronte del conseguimento di ricavi finanziari.

Infatti – ad esempio, in una vendita di merci per contanti – la variazione patrimoniale modificativa attiva per entrata di cassa, che misura il ricavo finanziario, a fronte comporta una variazione patrimoniale modificativa passiva per uscita di merci, che misura il costo in natura per diminuzione di esse.

⁶⁶ Per convenzione ampiamente riconosciuta, la *minusvalenza* di cui si è appena accennato è differente dalla *svalutazione* di cui si dirà subito dopo, perché, entrambe di origine indiretta (cosiddetta “gestionale”), si manifestano, la prima, in presenza di scambio e, la seconda, in assenza di scambio.

L'una e l'altra, poi, sono differenti dal *minusvalore*, di cui però qui non si dice, perché questo è di origine diretta (cosiddetta “extragestionale”) o, ancor meglio, di origine inintenzionale come differenza negativa di “valor capitale” derivante da eventi economici che, in sede amministrativa aziendale, non

- in attesa di scambi, da decrementi fisici e/o deprezzamenti per svalutazione di consistenze *finali* rispetto a quelle *iniziali* di “merci-non moneta” (beni tipicamente di fattori trasformati in semilavorati e prodotti finiti) non ancora vendibili o venduti;
- in attesa di scambi, da decrementi fisici e/o deprezzamenti di svalutazione di consistenze *iniziali* rispetto a quelle *finali* di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformandi) non ancora modificati e, a maggior ragione, non ancora vendibili o venduti;
- in assenza di scambi, da decrementi fisici di consistenze di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformandi e trasformatori) per altre produzioni destinate all’interno (con i cosiddetti *reimpieghi*⁶⁷);
- in assenza di scambi, da decrementi fisici di consistenze di “merci-moneta” e/o di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) in uscita per trasferimenti a favore di soggetti sia interni sia esterni agli istituti aziendali (con i cosiddetti *autoconsumi*⁶⁸);
- *misti* (o di *utilizzazione*⁶⁹), derivati da risultanti algebriche dei costi finanziari di acquisizione e delle variazioni in natura, positive o negative, tra consistenze iniziali e finali, che sono correntemente denominate:
 - “costi dei consumi”, se le risultanti riguardano fattori (tipicamente trasformandi) relativi a beni a fecondità semplice ed a servizi continuativi;
 - “ammortamenti”, se le risultanti riguardano fattori (tipicamente trasformatori) relativi a beni a fecondità ripetuta ed a servizi durevoli⁷⁰.

sono prevedibili o, magari, sono prevedibili ma, a seconda dei casi, non assecondabili né contrastabili (in proposito si veda il paragrafo 2, del Capitolo Primo dei *Fondamenti*).

⁶⁷ La contabilità nazionale, quale branca della statistica economica, denomina genericamente “reimpieghi” i beni e servizi, a fecondità semplice o ripetuta, che sono destinati alla produzione di *altri* beni e servizi da impiegare all’interno delle aziende considerate.

⁶⁸ Sempre la contabilità nazionale denomina genericamente “autoconsumi” i beni e servizi che sono erogati unilateralmente a favore di qualsiasi soggetto interno od esterno agli istituti aziendali, senza alcun corrispettivo di scambio attuale né futuro, anche soltanto indiretto o presumibile.

⁶⁹ Il sistema in oggetto impiega il termine e il concetto di “utilizzazione” in contrapposizione a quello di “acquisizione”, inteso come di “acquisto” tramite scambio per l’appunto finanziario, che invece è tipico di un po’ tutti i sistemi del reddito, in derivazione – si ricorderà – da variazioni soprattutto numerarie certe, assimilate e presunte.

Per sua parte, tale ultimo sistema ignora l’“utilizzazione” perché interpreta le consistenze iniziali e finali della “zona” economica del patrimonio come rimanenze di esercizio, le quali – pure si ricorderà – li sono sospensioni di costi e ricavi di esercizio in senso stretto.

⁷⁰ In effetti, nella sostanza, tali ammortamenti sono anch’essi costi dei consumi atteso che sono costituiti, seppur implicitamente, dalle risultanti algebriche dei costi di acquisto e delle variazioni tra consistenze iniziali e finali, al netto di eventuali immissioni o dismissioni dei beni e servizi da ammortizzare e di rivalutazioni o svalutazioni di valor capitale di essi.

Specularmente, poste le necessarie differenze, i principali ricavi, classificati per titolo di conseguimento (o “per natura”), sono i seguenti:

- *finanziari*, che sono derivati da incrementi di “moneta-merce” (e/o suoi titoli rappresentativi) in entrata, per scambio con “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) in uscita;
- *in natura*, che sono derivati:
 - in presenza di scambi di acquisto con corrispettivi finanziari, da incrementi di consistenze di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformandi e trasformatori) in entrata, contro “moneta-merce” (e/o suoi titoli rappresentativi) in uscita⁷¹;
 - in presenza di scambi di puro baratto, da incrementi di consistenze di “merci-non moneta” (beni e servizi indifferentemente di fattori trasformandi, trasformatori o trasformati) in entrata, contro altre “merci-non moneta” in uscita;
 - in presenza di scambi in genere (di vendita e/o di baratto), da apprezzamenti per plusvalenza di consistenze *finali* di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) rispetto a quelle *iniziali*⁷²;
 - in attesa di scambi, da incrementi fisici e/o apprezzamenti per rivalutazione di consistenze *finali* rispetto a quelle *iniziali* di “merci-non moneta” (beni tipicamente di fattori trasformati in semilavorati e prodotti finiti) non ancora vendibili o venduti;
 - in attesa di scambi, da incrementi fisici e/o apprezzamenti di rivalutazione di consistenze *iniziali* rispetto a quelle *finali* di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente trasformandi) non ancora modificati e, a maggior ragione, non ancora vendibili o venduti;
 - in assenza di scambi, da apprezzamenti di consistenze di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) in uscita per

In tal senso, questo sistema contabile – analogamente al sistema puro del reddito – non pone alcuna differenza di principio fra i vari fattori della produzione che, secondo il loro stadio di modificazione da trasformatori e trasformandi a trasformati, danno luogo a costi e ricavi di esercizio *per natura* (o titolo di sostenimento e conseguimento) e non per destinazione (ad uno o più esercizi particolari di riferimento).

⁷¹ Per il sistema in oggetto non è contraddittorio che nella gestione “esterna” si abbia il conseguimento di ricavi in natura a fronte del sostenimento di costi finanziari.

Infatti – ad esempio, in un acquisto di merci per contanti – la variazione patrimoniale modificativa passiva per uscita di cassa, che misura il costo finanziario, a fronte comporta una variazione patrimoniale modificativa attiva per entrata di merci, che misura il ricavo in natura per aumento di esse.

⁷² Per la *plusvalenza* di cui si è appena accennato, la *rivalutazione* di cui si dirà subito dopo ed il *plusvalore*, di cui però qui non si dice, vale – *mutatis mutandis* – la precedente nota n. 66.

trasferimenti a soggetti sia interni sia esterni agli istituti aziendali (per i cosiddetti reimpieghi);

- in assenza di scambi, da incrementi fisici di consistenze di “merci-moneta” e/o di “merci-non moneta” (beni e servizi tipicamente di fattori trasformati) destinate a trasferimenti a favore di soggetti sia interni sia esterni agli istituti aziendali (per i cosiddetti autoconsumi);
- *misti*, derivati da risultanti algebriche dei ricavi finanziari di vendita e delle variazioni in natura, positive o negative, tra consistenze iniziali e finali, che riguardano fattori (tipicamente trasformati) relativi a beni a fecondità semplice ed a servizi continuativi.

In ogni caso, i costi e i ricavi (di sottoserie B2) devono fare parte dei medesimi esercizi parziali ed eventualmente particolari se entrambi si manifestano, secondo competenza di svolgimento o di fatto, in dati periodi amministrativi (rispettivamente per sostenimento e conseguimento, finanziario e no) e si maturano, secondo competenza di riferimento o di merito, nei corrispondenti esercizi amministrativi (rispettivamente per imputazione ed attribuzione) in quanto “incrociano” i ricavi e costi correlativi, ovviamente se gli uni e gli altri esistono.

Invece, se i costi e i ricavi si maturano, in tutto o in parte, in esercizi amministrativi non corrispondenti ai periodi in cui si manifestano, il sistema patrimoniale corrente opera le *rettifiche* di quelli di cui si sia già avuto, rispettivamente, il sostenimento e/o il conseguimento per competenza di svolgimento o di fatto affinché si possa averne, rispettivamente, l'imputazione e/o l'attribuzione a quegli esercizi in cui “incrociano” i ricavi e costi correlativi per competenza di riferimento o di merito.

Schematizzando al massimo, la detta eguaglianza definitoria può essere formulata come segue:

$$x = (CI_k + VR_{k,k+1}) - CF_{k+1}$$

dove,

x = valore rettificato;

CI = valore delle consistenze iniziali⁷³;

VR = valore delle variazioni di periodo;

CF = valore delle consistenze finali⁷³.

Alle dovute condizioni di k , l'esercizio può essere il primo, uno intermedio qualsiasi o l'ultimo. In ipotesi, per semplicità, di un ordinario esercizio intermedio di

⁷³ Si sottolinea che questo sistema – a differenza di quello del reddito – non assume il concetto di sospensione di taluni costi e ricavi e, quindi, non impiega la locuzione “rimanenze di esercizio” per esprimere le consistenze economiche, iniziali e finali, relative a questi flussi.

funzionamento, se i tre distinti termini del secondo membro sono tutti pari a zero, non vi sono fatti amministrativi da prendere in considerazione; invece, se uno o più termini sono maggiori di zero, il ricercato valore rettificato del primo membro risulta risolvendo la detta uguaglianza.

In particolare, se nelle varie combinazioni dei termini del secondo membro i due estremi dati dalle consistenze iniziali e da quelle finali hanno valore zero, ovviamente il primo membro è uguale alle variazioni di periodo, sicché di fatto non si procede ad alcuna rettifica in quanto la manifestazione dei costi e dei ricavi corrisponde alla maturazione di essi. Invece, se nelle suddette combinazioni solo il termine centrale dato dalle variazioni di periodo ha valore zero, ovviamente il primo membro è uguale alle varie differenze possibili, in funzione del segno algebrico, tra le consistenze iniziali e quelle finali. In tal caso, la manifestazione dei costi e dei ricavi è stata o sarà integralmente in precedenti o successivi periodi rispetto a quello k -esimo e la maturazione di essi sarà integralmente nel corrispondente esercizio k -esimo per consistenze finali uguali a zero oppure in esercizi successivi per consistenze iniziali uguali a zero.

Ma, se sempre nelle suddette combinazioni i tre termini del secondo membro sono tutti maggiori di zero, il sistema patrimoniale corrente denomina le conseguenti rettifiche come di “neutralizzazione”, nel senso che esse compensano i costi e ricavi in natura, tra essi, per differenza diminutiva o aumentativa nelle consistenze dei beni e servizi di volta in volta interessati e, con i rispettivi ricavi o costi finanziari, per variazioni di periodo da vendita o acquisto contro moneta (e/o suoi titoli rappresentativi) dei beni e servizi.

In generale, le superiori rettifiche di neutralizzazione sono operate seguendo il cosiddetto “inventario”, che è *permanente*, se esso tende ad allineare i valori di *conto* con quelli appunto di inventario ogni volta che in tema si verifica un fatto amministrativo, oppure è *intermittente*, se invece esso tende a farlo solo quando ciò sia ritenuto opportuno o, ancora, quando ciò sia necessario, come minimo a fine periodo, ed in quest’ultimo caso l’allineamento si opera, in sede di scritture di assestamento, tra i valori di *bilancio* e quelli di inventario.

Più in particolare, per una serie di convenzionali opzioni operative che il sistema stesso assume nelle sue varianti più accreditate, anche se meno “pure”, le eventuali rettifiche di neutralizzazione avvengono secondo il seguente schema:

- costi misti di utilizzazione dei fattori produttivi (da trasformandi e trasformatori in trasformati):
 - beni materiali a fecondità semplice: neutralizzazione con scritture contabili delle variazioni patrimoniali originarie, finanziarie ed in natura, e delle variazioni reddituali derivate, con libera opzione tra inventario permanente o intermittente a fine periodo tramite il relativo costo dei consumi;

- beni materiali a fecondità ripetuta: neutralizzazione istantanea, cioè senza scritture contabili delle variazioni reddituali derivate, con inventario intermittente a fine periodo tramite le relative quote di ammortamento;
- servizi durevoli: come sopra per i beni materiali a fecondità ripetuta;
- servizi continuativi: neutralizzazione con scritture contabili delle variazioni patrimoniali originarie, finanziarie ed in natura, e delle variazioni reddituali derivate, con inventario intermittente a fine periodo entro il conto acceso ai relativi servizi;
- ricavi misti dei fattori produttivi (da trasformandi e trasformatori in trasformati):
 - beni materiali a fecondità semplice: neutralizzazione con scritture contabili delle variazioni patrimoniali originarie e delle variazioni reddituali derivate, con libera opzione tra inventario permanente o intermittente a fine periodo;
 - beni materiali a fecondità ripetuta e servizi durevoli: neutralizzazione istantanea, cioè senza scritture contabili *ad hoc*, con inventario intermittente a fine periodo;
 - servizi continuativi: neutralizzazione con scritture contabili delle variazioni patrimoniali originarie, finanziarie ed in natura, e delle variazioni reddituali derivate, con inventario intermittente a fine periodo entro il conto acceso ai relativi servizi.

In tutto questo, le superiori rettifiche di neutralizzazione istantanea sono operate in maniera *implicita*, mentre le altre rettifiche sono operate in maniera *esplicita*, tramite rilevazioni di permutazione (sempre di sottoserie B2)⁷⁴:

- *diretta*, nel senso che è operata “in conto”, cioè a dire nella sezione opposta dello stesso conto in cui costi e ricavi da rettificare sono stati via via registrati;
- *distinta*, nel senso che è operata per gli specifici costi e ricavi da rettificare e non anche per gli altri ad essi fortemente connessi.

Nell'insieme, allora, la competenza economica dei costi e dei ricavi di esercizio diventa non più integrale, bensì al netto delle eventuali suaccennate rettifiche degli uni e degli altri. E va da sé che quanto più esse sono numerose, tanto più arbitrari ed incerti sono, ovviamente a parità di condizioni, il reddito di esercizio ed il patrimonio di funzionamento, sui quali infine si cumula ogni problematica di valutazione delle rettifiche.

⁷⁴ Come si può osservare, le rettifiche che seguono sono ispirate ad una logica contabile diametralmente opposta a quella del sistema del reddito, almeno nella sua formulazione pura e nelle sue varianti più ortodosse, che infatti recitano di rettifiche indirette e indistinte (si confronti, in proposito, il superiore paragrafo 3).

Tutto ciò premesso, si può fare adesso qualche cenno circa la fondamentale configurazione di conto economico che, tipicamente, deriva da una contabilità generale tenuta secondo il sistema patrimoniale corrente e che è denominata a *costi e ricavi integrali della produzione ottenuta del periodo* o, più in breve, a *costi e ricavi integrali* e può essere sintetizzata secondo le voci di larga massima che seguono.

DARE

1. Costi finanziari
2. Costo dei consumi di materie prime ed ausiliarie
3. Diminuzione consistenze di semilavorati, costruzioni in economia e prodotti
4. Altri costi in natura
5. Imposte e tasse
6. Utile di esercizio (eventuale) [totale a pareggio]

AVERE

1. Ricavi finanziari netti⁷⁵
2. Aumento consistenze di semilavorati, costruzioni in economia e prodotti
3. Altri ricavi in natura
4. Perdita di esercizio (eventuale) [totale a pareggio]

Così ordinata, la configurazione in oggetto risulta ampiamente compatibile con la determinazione del valore aggiunto aziendale e quindi, a certe condizioni, con alcune classificazioni della contabilità nazionale.

Infatti, i ricavi relativi ai fattori (soprattutto, ma non solo) “trasformati” possono individuare il cosiddetto “valore della produzione”, mentre i costi relativi ai fattori (soprattutto ma non solo) “trasformandi” possono individuare convenzionalmente il cosiddetto “costo della produzione” e la differenza tra questo “valore” e questo “costo” della produzione individua il valore aggiunto dal punto di vista della sua *formazione*: valore *lordo* se comprende gli ammortamenti e *netto* se non li comprende. Per ragioni logiche ed algebriche di differenza tra i valori dei fattori “trasformati” e dei “trasformandi”, poi, il valore dei fattori “trasformatori” individua il medesimo valore aggiunto dal punto di vista della *distribuzione*: nei suoi componenti tipicamente negoziati (rendite per la *terra*, interessi per il *capitale*, salari, stipendi, onorari e simili per il *lavoro*) e residuali (profitti per l'*impresa* e imposte per l'*ambiente*).

⁷⁵ I ricavi delle vendite possono essere al netto degli oneri accessori diretti e delle deduzioni diverse (resi, sconti, abbuoni e premi, imposte sul valore aggiunto ed altre direttamente connesse con i ricavi).

Da questo secondo punto di vista, quindi, il valore aggiunto corrisponde a quello dei fattori primi, le cui remunerazioni divengono tutti “redditi *da* azienda”, nel senso della molteplicità di redditi che sono prodotti in azienda, ed al cui interno si colloca il tradizionale “reddito *di* azienda”, nel senso dell’unicità di quel reddito che di solito viene ascritto impropriamente all’impresa, se non per la parte che venga accantonata a riserve, e che invece è dell’imprenditore⁷⁶.

Ora, come un po’ tutti i sistemi contabili, anche questo ha le sue varianti più o meno spurie, con le rispettive configurazioni dei conti estremi di bilancio.

Una di queste è stata proposta proprio dal già ricordato U. De Dominicis, fondatore del sistema, ed è caratterizzata dall’indicazione, attraverso i “parziali a pareggio” di cui sotto, dei componenti e del risultato della gestione “ordinaria” (a sua volta distinguibile in caratteristica, accessoria e finanziaria), distinti da quelli della gestione “straordinaria” e della gestione “complessiva” (la ordinaria e la straordinaria insieme).

DARE

1. Costo dei consumi di materie prime ed ausiliarie
2. Diminuzione consistenze di semilavorati, costruzioni in economia e prodotti
3. Altri costi della gestione caratteristica
4. Costi finanziari
5. Utile della gestione ordinaria (eventuale) [parziale a pareggio]
6. Costi della gestione straordinaria
7. Imposte sul reddito
8. Utile di esercizio (eventuale) [totale a pareggio]

AVERE

1. Ricavi netti di vendita⁷⁷
2. Aumento consistenze di semilavorati, costruzioni in economia e prodotti
3. Altri ricavi della gestione caratteristica
4. Ricavi finanziari
5. Perdita della gestione ordinaria (eventuale) [parziale a pareggio]
6. Ricavi della gestione straordinaria
7. Perdita di esercizio (eventuale) [totale a pareggio]

⁷⁶ Anche per questo il sistema patrimoniale corrente e la relativa configurazione del conto economico a “costi e ricavi integrali” si caratterizzano per una maggiore propensione verso l’impresa come istituzione e per una maggiore compatibilità con altre specie aziendali e, quindi, con l’azienda come genere, seppure partendo dall’interno della specie aziendale dell’impresa stessa, in tal modo attenuando le distorsioni di ottica e parzialità di campo che, di solito, sono tanto presenti in materia.

⁷⁷ I ricavi delle vendite sono al netto degli oneri accessori diretti e delle deduzioni diverse (resi, sconti, abbuoni e premi, imposte sul valore aggiunto ed altre direttamente connesse con i ricavi).

Un'ulteriore variante è quella del conto economico che in Italia è stata assunta nell'art. 2425 del codice civile, in sostituzione di quella redditualista del genere a costi, ricavi e rimanenze⁷⁸.

6. *Scritture tipiche di sistemi patrimoniali (cenni).**

In generale, come si è detto, i sistemi patrimoniali considerano le variazioni delle attività e delle passività, sia finanziarie sia economiche (serie A), mutazioni dirette (sottoserie B1) ed indirette (sottoserie B2) del fondo netto.

In particolare, come si è pure detto, fra tali sistemi, quello corrente considera le variazioni di attività e passività patrimoniali, attinenti allo svolgimento dei processi produttivi, mutazioni indirette che alterano *integralmente* il fondo patrimoniale netto attraverso costi e ricavi sia *finanziari* sia *in natura*.

Di conseguenza, per ogni fatto amministrativo di gestione esterna di acquisizione di fattori trasformandi e trasformatori, interna di modificazione di essi ed esterna di cessione di fattori trasformati, si effettuano due scritture in partita doppia in quanto si manifestano *due* variazioni patrimoniali originarie, una attiva ed una passiva, e *due* flussi economici derivati, uno positivo ed uno negativo.

Più in particolare, fra le scritture continuative di esercizio, qui saranno prese di seguito in considerazione le operazioni di:

- a. acquisto di beni a fecondità ripetuta ed a fecondità semplice e di servizi durevoli e relativo regolamento;
- b. passaggio in lavorazione di beni a fecondità semplice e ottenimento prodotti;
- c. vendita di prodotti e relativo regolamento;
- d. acquisto di servizi continuativi e relativo regolamento.

⁷⁸ Ciò è avvenuto in sede di recepimento, con il D. Lgs. n. 127/91, della IV Direttiva (1978) e della VII Direttiva (1983) delle allora Comunità Economiche Europee sui "conti annuali" rispettivamente singoli e consolidati.

Per questa ragione, in Italia le prevalenti prescrizioni normative, soprattutto per il conto economico di bilancio, oggi sono ispirate da cultura contabile tedesca, benché ora tendano anche verso quella angloamericana per i noti fenomeni della cosiddetta "globalizzazione", *sub specie* standardizzazione anglofona.

Ad ogni modo, per effetto della novella del codice civile, la configurazione in argomento ha oggettivamente assunto in Italia una grande importanza, che tuttavia è stata disconosciuta perché – per inerzia, disattenzione, ignoranza o malafede – si è continuato a sostenere che la configurazione fosse rimasta di matrice redditualista, magari un po' più "degradata". Però, questa opinione non è fondata e, d'altronde, è notorio che, in materia, le due ricordate direttive sono state ispirate sia dalla scuola inglese sia da quella tedesca e, per tante ragioni, non certamente da quella italiana.

* di Giusy GUZZO

a. *Acquisto di beni a fecondità ripetuta ed a fecondità semplice e di servizi durevoli e relativo regolamento.*

L'acquisto di beni è un fatto *modificativo*: si ha una variazione originaria passiva (decremento di attività finanziaria o aumento di passività finanziaria) ed una corrispondente variazione derivata negativa (costo finanziario) e, in parallelo, si ha una variazione originaria attiva (aumento di attività economica) ed una corrispondente variazione derivata positiva (ricavo in natura).

Lo schema logico per la contabilizzazione dell'acquisto di beni e di servizi durevoli è il seguente⁷⁹:

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

In caso di pagamento differito, lo schema logico per la contabilizzazione dell'operazione di regolamento è il seguente:

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

Esempi di scritture

1) Acquisto macchinari

“Costo acquisto macchinari” (Costo finanziario: derivato)	<i>a</i>	“Cambiali passive” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Macchinari” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Variazione macchinari” (Ricavo in natura: derivato)
“Cambiali passive” (Variazione patrimoniale	<i>a</i>	“Cassa” (Variazione patrimoniale

⁷⁹ In questo e nei successivi esempi di acquisto o di vendita, per semplicità, si trascurano di considerare l'eventuale IVA.

attiva: originaria)

passiva: originaria)

2) Acquisto materie

“Costo acquisto materie” (Costo finanziario: derivato)	<i>a</i>	“Cambiali passive” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Materie” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Variazione nelle materie” (Ricavo in natura: derivato)
“Cambiali passive” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Cassa” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)

3) Acquisto brevetti

“Costo acquisto brevetti” (Costo finanziario: derivato)	<i>a</i>	“Debiti verso fornitori” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Brevetti” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Variazione brevetti” (Ricavo in natura: derivato)
“Debiti verso fornitori” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Banca c/c” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)

b. *Passaggio in lavorazione di beni a fecondità semplice e ottenimento prodotti.*

Il passaggio in lavorazione dei beni a fecondità semplice è un fatto *modificativo*: si ha una variazione originaria passiva (decremento di attività economica) ed una corrispondente variazione derivata negativa (costo in natura) e, in parallelo, si ha una variazione originaria attiva (aumento di attività economica) ed una corrispondente variazione derivata positiva (ricavo in natura).

Lo schema logico per la contabilizzazione del passaggio in lavorazione delle materie e l'ottenimento dei prodotti finiti è il seguente:

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

Esempio di scritture

“Variazione Materie” (Costo in natura: derivato)	<i>a</i>	“Materie” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Prodotti” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Variazioni nei prodotti” (Ricavo in natura: derivato)

c. Vendita di prodotti e relativo regolamento.

La vendita di beni e servizi è un fatto *modificativo*: si ha una variazione originaria attiva (aumento di attività finanziaria o decremento di passività finanziaria) ed una corrispondente variazione derivata positiva (ricavo finanziario) e, in parallelo, si ha una variazione originaria passiva (decremento di attività economica) ed una corrispondente variazione derivata negativa (costo in natura).

Lo schema logico per la contabilizzazione della vendita di beni è il seguente:

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

In caso di riscossione differita, lo schema logico per la contabilizzazione dell'operazione di regolamento è il seguente:

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

Esempio di scritture

“Cassa” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Ricavo vendita prodotti” (Ricavo finanziario: derivato)
“Variazione prodotti” (Costo in natura: derivato)	<i>a</i>	“Prodotti” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)

d. *Acquisto di servizi continuativi e relativo regolamento.*

L'acquisto di servizi continuativi è un fatto *modificativo*. Tuttavia, la modificazione si rileva non nel momento di liquidazione del debito, ma in quello del pagamento dello stesso. Infatti: nel primo momento, si ha una *permutazione* tra due variazioni originarie, una attiva e l'altra passiva; nel secondo momento, si ha una variazione originaria passiva (decremento di attività finanziaria – credito per servizi) ed una corrispondente variazione derivata negativa (costo finanziario) e, contestualmente, si ha una variazione originaria attiva (decremento di passività finanziaria – debito verso i prestatori di servizi) ed una variazione originaria passiva (decremento di attività finanziaria).

Lo schema logico per la contabilizzazione dell'acquisto di servizi continuativi è il seguente:

Momento della liquidazione del debito:

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

Momento del pagamento del debito:

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

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

Esempi di scritture

1) Servizi lavorativi

“Crediti <i>vs</i> dipendenti per prestazioni” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Debiti per salari” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Salari” (Costo finanziario: derivato)	<i>a</i>	“Crediti <i>vs</i> dip. per prestazioni” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Debiti per salari” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Cassa” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)

2) Servizi locativi

“Crediti <i>vs</i> locatori per servizi” (Variazione patrimoniale attiva: originaria)	<i>a</i>	“Cassa” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)
“Fitti passivi” (Costo finanziario: derivato)	<i>a</i>	“Crediti <i>vs</i> locatori per servizi” (Variazione patrimoniale passiva: originaria)