

CLASSIFIED ALBANY

Continuazione N. 75

REGIA SCUOLA SURDI COMMERCIO

IN VENEZIA

VOL. 2.

RAGIONERIA GEN.

D. E. L.

Prof. FABIO Nob. BESTA

LIT Luigi Kirchmayr

3 -
Libro Terzo

Le Previsioni

Capitolo 1^o

Osservazioni Generali
I conti di provisione: loro classificazione

Il ponderare, prima di avvingersi ad un atto qualsivoglia sulle probabili sue conseguenze per vedere se torna expediente il tentarlo, è il meditare, nel caso che l'impresa paria opportuna, in qual modo la si debba terminare a fine per avervi i desiderabili affetti, è proprio di ogni persona saggia e che vuol riuscire bene nelle cose sue. Anche il vangelo ci amministra intorno a questo punto: "Imperovochè, egli dice, chi è di voi che volendo edificare una torre non si assida prima per far ragione della spesa e vedere se ha di che condurla a termine? affinché non gli avvenga che, poste le fondamenta e venuti a mancarvi i mezzi di procedere innanzi, tutti quelli che hanno veduto non si facciano beffe di lui dicendo: Costui ha cominciato, ma non ha potuto finire. Il qual re in procinto di andare alla guerra contro di un altro re, non si assida prima e non prende consiglio se può con discinuta tenor testa al nemico, che gli vien incontro con vantaggia? poichè, in caso diverso, mentre questi è ancor lontano gli spedirebbe ambasciatori a trattar la pace?"⁽¹⁾

Adunque chi ama il buon successo, che desidera non esser mai colto, nelle imprese sue, alla sprovvista, deve porre somma cura nelle provisioni. Le quali, quando riguardano la vita economica dell'azienda, cioè a dire affari e negozi, i cui risultamenti possono esprimersi in numeri, in numeri parimenti possono tradursi

(1) S. Luca XXI. 28. 29. 30. 31. 32.

È allora possibile risolvamente in Prospette o Conte, che dovrà appunto Conte di Previsione.

Nell'amministrazione economica le previsioni e per i conti che da esse prendono nome, possono riguardare o l'istituzione d'una Azienda, o negozi, o affari isolati d'importanza varia che un'azienda costituita si propone d'imprendere, o finalmente la gestione intera di un'Azienda o una parte di essa durante un dato tempo.

Se esse tendono a mostrare in qual modo possa provvedersi alle istituzioni di un stabilimento manifatturiero, o di un istituto bancario, o di una azienda di commercio, o di una società finanziaria e via dicendo; e inoltre quali saranno i probabili risultamenti della loro gestione, allora sono Piani d'Istituzione di una Azienda, o Inventari di Previsione.

Se invece mirano a porre in chiaro i mezzi che si reputano necessari pel compimento di un negozio, di una speculazione, di un'opera, di una costruzione, ecc., e come essa possa condursi a fine, e quali vantaggi se ne sperano, allora sono Progetti, o meglio Piani di affari di speculazione, di opere o di costruzione ecc.

Infine, se pongono in evidenza i risultamenti probabili della gestione di una Azienda, o di una parte durante un dato tempo, diconsi impropriamente Bilanci di Previsione, la qual denominazione corrisponde alla voce inglese budget, avuta in tal fine del secolo passato nella lingua francese. la quale forse deriva dall'antico francese bagotte o brugotte, che vuol dire piccola tasca a borsa.

Capitolo 2°

Inventari di Previsione

La compilazione dei Piani d'istituzione di stabilimenti o Istituti manifatturieri, o mercantili, o bancari è fra i compiti più

ardui che si possono presentare all'amministratore. Gli studi e le ricerche da farsi per ben riuscire non sono mai troppo. Convien vedere in quali modi e secondo quali sistemi, in quali porzioni sia espediente fondare l'Istituto; qual'è il capitale conveniente per l'impresa, quale quello che indi richiederà la gestione, in quali maniere si possa accogliere, e quindi quali ne saranno i probabili frutti. E per giungere a ciò è mestieri studiare la natura e l'importanza degli affari che potrà compiere l'Istituto, la concorrenza che dovrà vincere, sia che essa provenga da Istituti identici o soltanto simili; e se, trattasi di stabilimenti industriali, si dovrà considerare il costo della mano d'opera, delle materie prime, gli sbocchi che potranno avere i prodotti, e via dicendo.

Tali ricerche non si possono adeguatamente compiere che da chi ha un'intima conoscenza dell'ordinamento che è più adatto agli Istituti consimili a quello che si vuol fondare, e inoltre delle condizioni economiche, e fino ad un certo punto, anche degli usi e dei costumi del paese, in cui si vuol stabilire. In generale se fatto lavoro sarà agevolato assai dallo studio di Istituti consimili che fioriscono in paesi non troppo lontani, e che non trovansi in troppo diverse condizioni.

Ma nella compilazione di codesti Piani rado è che basti l'opera della Ragioneria, talvolta dovendosi acquistare fondi, erigere fabbricati, allegar macchine, scavare canali ecc; ed allora soltanto i periti agrimensori, gli architetti o gli esperti nell'industria da fondare, potranno fornire i piani parziali e indicare la spesa necessaria. Il Ragioniere si vale di essi, li collega, vi aggiunge quelle parti che riguardano la raccolta e l'uso dei capitali ed i frutti che probabilmente daranno; e il tutto riassume in un opportuno specchietto, i cui dati verranno espliciti da allegati e suballegati e chiariti da una conveniente relazione, la quale uenerà al modo tenuto nel raccogliervi e determinarli.

Capitolo 3^o

Piani di affari

Quanto vede quanto multiformi siano i Conti di previsione del Spazio che ho ora descritto, non dimeno il sono ancor più quella della terza classe: i Piani d'affari o di impresa.

Infatti da un semplice arbitraggio di commercio o di banca, da un conto simulato di vendite o di acquisti di mercanzie al Piano di unione di un profitto dello Stato o della costituzione di una Regin, dal Progetto di costruzione di una casa o di bonificazione di un fondo a quello per la costruzione di una strada ferrata, di un canale, - è immensa la distanza; eppure son tutti Piani di affari od impresa di speculazioni o di opere.

Per qualvolta vi ha costruzione d'opere, o lavori da eseguirsi, il Capione si vale dell'aiuto di uomini tecnici, ai quali spetta l'indicazione del modo con cui dovranno compiersi i lavori, e delle spese che per essi sono richieste. L'ufficio del Capione in questi, come nei precedenti Conti di previsione, si restringe a determinare quali saranno i capitali necessari, in qual modo si possono raccogliere, quali spese si dovranno perciò sostenere, quali frutti potranno dare, in quali tempi, in quali maniere se ne potrà fare la restituzione ecc.

E perchè i dati esposti possano ritenersi probabili, dovranno essere il risultamento di profonde ricerche intorno alla natura della impresa o speculazione da tentare, ai mezzi che per essa sono necessari e allo stato del credito ed al mercato. Per salutarmente questa seconda serie di conti di previsione non ha altro scopo da quello in fuori di prevedere i risultamenti probabili di un'impresa o di una speculazione che dovrà compiersi in un termine relativamente breve, non di mano talora

abbiamo abbracciano anche la gestione di una Azienda che tutta, qua al lavoro o all'impresa compiuta, come sarebbe a dire l'operazione di una ferrovia, ecc, e allora per questa parte rientrano nella categoria precedente.

Capitolo 4^o

Bilanci di previsione

Articolo I

Nozioni Generali

Tra i conti di previsione che per l'Amministratore di una Azienda hanno importanza massima sono i Bilanci di previsione, perciò appunto che segnano la via che egli deve seguire nella gestione, ne determinano i probabili risultamenti, servono per tal modo di guida o di freno al lavoro amministrativo, e quindi grandemente giovano al buon andamento dell'Azienda. - E perchè è opportuno studiare colla maggiore cura possibile la teorica loro. A quest'uopo conviene tutto chiarire il significato di alcune voci e di alcune espressioni tecniche che dovrà spesso citare.

Il cumulo dei valori dei quali un'Azienda può disporre in un dato esercizio per conseguimento del suo scopo costituisce la sua entrata in tale esercizio, e la descrizione di essa nel Bilancio ne forma la parte attiva.

Quella parte di entrata che costituisce in modo assoluto un aumento del patrimonio dell'Azienda, dicesi più propriamente rendita o entrata effettiva. Sono rendite, in questo significato, i frutti dei capitali attivi dell'Azienda in qualunque

modo impiegati, sono subtratti effettive le retribuzioni a cui l'azienda ha diritto per servizi resi ad altri, le imposte che percepisce, i profitti di qualsiasi natura, ecc.

Il diritto che l'azienda acquista al conseguimento di una entrata o una rendita si enumera nel linguaggio di ragioneria colle espressioni: competenza d'entrata o competenza di rendita.

Così competono al capitalista gli interessi sui capitali suoi, allorchè scadono; all'operario il salario del suo lavoro; allo Stato, le imposte alle rispettive scadenze.

Quando il diritto di un conseguimento di una entrata è soddisfatto, ossia quando l'entrata si è realmente riscossa, si dice che si è ottenuto l'adempimento. Laonde l'espressione:

l'adempimento di competenza attiva o di rendita o di entrata, indica la quota di quella medesima competenza realmente conseguita dall'amministrazione.

Il cumulo dei valori, di cui l'azienda effettivamente dispone in un dato esercizio per il conseguimento dei fini a cui tende, costituisce la sua uscita in quell'esercizio; e la descrizione di essa nel Bilancio di previsione, ne forma la parte passiva.

Quella parte di uscita che determina in modo assoluto una diminuzione del patrimonio o dell'azienda, dice si per propriamente la spesa o uscita effettiva. Sono spese vere e proprie le perdite e consumi, che non siano mere trasformazioni di prodotti, gli stipendii ed i salari pagati ad agenti, impiegati e scrittori, che non intendono a speciali lavori di produzione ecc.

L'impegno che l'amministrazione contrae all'effettuazione di un'uscita e talvolta anche solo la riconoscenza convenienza di una spesa, susseguita dalla deliberazione di sostenere, costituisce una competenza passiva o una competenza di spesa.

Il soddisfare i diritti dei terzi corrispondenti alla competenza passiva dell'azienda, ovvero l'estinguere le medesime competenze si enumera col dire che si è ottenuto l'adempimento.

Per tanto sono adempimenti passivi d'uscita o di spese, le quote di competenza passive estinte. E poichè non sempre ad verificarsi di competenza attiva o passive susseguono immediati adempimenti, ed si può avvenire, anzi avviene pressochè sempre, che al terminare di un esercizio, rimangono competenze inadempite. Ciò non pertanto le medesime non vanno perenti, e poste ne esigenti o debbano pagarsi negli esercizi susseguenti. Le loro esatte quote di competenza inadempite, pertinenti ad esercizi passati, prendono il nome di arretrati, resti o residui attivi o passivi. Si usa anche l'espressione competenze dell'anno o dell'esercizio tale, edda vale per significare il cumulo delle competenze di entrata o di uscita dall'azienda per quell'anno o per quell'esercizio.

Il montare della rendita vera e propria di una data amministrazione in un dato esercizio può essere eguale, superiore o inferiore al montare delle spese vere e proprie di quello stesso esercizio - ed nel primo caso vi ha pareggio fra la rendita e le uscite, e nell'esercizio il montare del patrimonio dell'azienda non muta; nel secondo caso vi ha un avanzo di rendita, che va in aumento del patrimonio; nel terzo caso vi ha un deficit o disavanzo, il quale decura il patrimonio dell'amministrazione, se essa ne ha uno che non sia inferiore a quel deficit, oppure vincola una parte delle rendite degli esercizi futuri. Se questo malauguratamente avviene in presenza di tempo conviene cercare di ricondurre l'azienda in condizioni normali, integrando il patrimonio e colmando con risparmi o distrazioni. In queste voci avanzo e disavanzo si considerano in relazione al bilancio di previsione, e a tutte le entrate e le spese ivi presentate, allora edda sono ben lontane dall'indicare la misura del miglioramento del peggioramento reale, che si spera o teme nelle condizioni economiche dell'azienda.

Le entrate e le spese possono variamente classificarsi, quelle secondo le loro provenienze, queste secondo le loro ragioni; le

une e le altre, secondo la loro natura.

Anzi tutte le entrate e le uscite si dividono comunemente in ordinaria e straordinaria. Quelle dipendono dall'organamento dell'Amministrazione, trovano in essa ragione perenne di essere e ricorrono in ogni esercizio presso che nella stessa misura; queste hanno solamente ragione di essere in condizioni transitorie della Azienda e tendono a scemare e a scomparire. Nella pratica sogliono allogarsi fra le entrate e le uscite straordinarie, oltre ai prestiti e ai caschi puramente accidentati, quelle entrate e quelle uscite che non sono rendite o spese vere e proprie. Così si dividono fra le entrate straordinarie le somme che si ottengono dalla riscossione dei crediti; dall'accensione di nuovi debiti, dalla vendita di beni, ecc. e fra le uscite straordinarie le somme impiegate nell'estinzione di debiti, quelle date a mutuo e quelle spese nell'acquisto di beni e nella costruzione di nuovi fabbricati, ecc.

Vi hanno nondimeno alcuni, i quali seguono un criterio diverso nella distinzione delle entrate ed uscite, in ordinarie e straordinarie, e pongono fra le prime quelle che possono prevedersi con molta approssimazione, e le seconde, le altre senza badare se le medesime dipendono da condizioni permanenti della amministrazione e si ripetono con vicenda costante nei vari esercizi, oppure se sono puramente accidentali.

Il Villa, a togliere ogni incertezza, vorrebbe che si distinguessero le entrate e le uscite in ordinarie, variabili, straordinarie.

Giovanni Villani¹⁾ usò l'espressione di rendite assidue e spese ferme per accennare alle entrate e spese normali del Comune di Firenze.

Le entrate possono provenire dal patrimonio, dall'amministrazione o dall'azienda, nel quale ultimo caso necessariamente sono o retribuzioni di servizi resi dall'azienda, o donazioni e liberalità altrui, o contribuzioni imposte a coloro ai quali l'amministrazione

1) Cronache - Lib. XI pag. 2 cap. 92-93

forma giovevole.

Parimenti le uscite possono mirare direttamente o indirettamente al conseguimento delle entrate patrimoniali; oppure possono tendere al compimento di quei servizi, o al raggiungimento di quei beni, che costituiscono lo scopo ultimo dell'amministrazione. Intendono direttamente al conseguimento delle entrate patrimoniali le uscite tutte che concernano l'impiego dei capitali e la coltivazione dei fondi e più precisamente lo stipendio agli impiegati, ai coltivatori, il salario degli operai e degli agricoltori, la pagione dei mezzanieri e del banco, le spese di cancelleria, e le spese di commercio tutte colle aziende mercantili, ecc. ecc.

Giovano indirettamente al conseguimento delle entrate, le imposte che la Amministrazione paga ai comuni, alle provincie, allo Stato, gli interessi sui mutui passivi ecc. ecc.

Intendono al raggiungimento dei beni, o al compimento dei servizi, che formano lo scopo dell'amministrazione, le spese di famiglia nelle aziende domestiche, quelle di beneficenza nelle Opere pie, quelle di culto nelle fabbricerie, quelle dei servizi amministrativi militari e civili dello Stato.

La considerazione di questo fatto persuade alcuni autori della convenienza di distinguere le entrate e le uscite, queste, specialmente, in pertinenti all'amministrazione ed estranee all'amministrazione. ⁽¹⁾ Senonchè è dubbio che si possa ragionevolmente asserire che in un'amministrazione vi siano entrate ed uscite estranee all'amministrazione stessa; è più proprio più razionale il dire che in una amministrazione, la quale abbia una sostanza o un patrimonio proprio vi possono essere entrate ed uscite pertinenti ed estranee alla gestione del patrimonio stesso. La distinzione tra l'una e l'altra classe di entrate e di uscite è di somma importanza nella pratica, perchè la desiderata

(1) Villa - Elementi di amministrazione e contabilità - op. cit. lib. I. cap. II. § 11

stare che senza di essa non si potrebbe conoscere la rendita netta del patrimonio, ognuno vede quanto in parte nelle uscite distinguono quelle che mirano al conseguimento di un entrata maggiore dalle altre che per rispetto all' amministrazione devono considerarsi come interamente perdute.

Non in tutte le Aziende si trovano le due classi d' entrate e di uscite sopra riferite. Ve ne sono che non hanno beni e capitali di qualunque forma, e quali possono produrre rendite e richieggo no spese di amministrazione e di coltivazione, e neppure debiti sui quali abbiansi a pagare interessi; ve ne sono che non hanno altre entrate da quelle inferiori che provengono dal patrimonio, ve ne sono infine che non devono sostenere altre spese, da quelle inferiori che mirano al conseguimento delle entrate.

Nelle Aziende che levano contribuzioni, o imposte, o tasse, importa tener distinte dalle altre spese quelle di riscossione, siano esse rappresentate da agge o provvigioni ad esattore, oppure salari o stipendi ad agenti o da provviste di materiali, ecc; se così non si facesse riuscirebbe malagevole il rilevare quale sia il prodotto netto dalle tasse, a quale la proporzione tra l'imposta totale e la spesa di percezioni, nessuno codeste senza delle quali non si può dare un retto giudizio sulla convenienza o sconvenienza dell'imposta, sulla bontà o sulla deficienza dei metodi di riscossione.

Per alcune amministrazioni, nelle comunali e provinciali, ad es, le uscite si distinguono in obbligatorie e facoltative.

Sono obbligatorie le spese a cui l' amministrazione è tenuta per legge, e alle quali non può sottrarsi, tutte le altre sono spese facoltative.

Per fine nelle grandi amministrazioni che si suddividono in amministrazioni principali, collaterali, subalterne, può avvenire che alcuna fra queste abbia entrate provenienti da spese sostenute da altre; codeste entrate e codeste spese si dicono di giro. Donde segue che le entrate e le spese di giro non possono di un

punto solo mutare l' avanzo di rendita o il disavanzo che l' amministrazione, considerata nel suo insieme, avrebbe, quando esse non fossero, e però se le une e le altre vogliono porsi nel Bilancio generale devono compensarsi a vicenda.

Le entrate e le uscite si descrivono nel Bilancio distinte secondo della loro natura in titoli, o sezioni, o categorie, o capitoli, o voci, o voti, o articoli. - I titoli o sezioni del Bilancio sono per consuetudine grandi divisioni di primo grado, ogni titolo e ogni sezione si divide in categorie o capitoli; ogni categoria e ogni capitolo in articoli. I capitoli e le categorie sono allora divisioni di secondo grado, gli articoli di terzo. Talvolta tanto la parte attiva, che la parte passiva del Bilancio si dividono addirittura in categorie o capitoli; anche in tal caso le ultime divisioni sono segnate dagli articoli. La parola voci o voti sono spesso adoparate in luogo di categoria o capitolo quando trattasi di Bilancio di amministrazioni pubbliche.

Oggetti del Bilancio di previsione sono le entrate e le uscite, ma a queste voci si attribuisce un grandissimo significato, esse possono indicare acquisti, produzioni, vendite e consumi di valore di tutte le sorta, massi o pagamenti, od anche soltanto affezionate di diritti o di impegni, cioè a dire compensanze - e queste possono riguardare rendite o spese, ovvero giri o movimenti di capitali. Così intese le entrate e le uscite comprendiamo, se non tutti, certamente i più importanti fatti di gestione.

Se date le condizioni economiche di un' amministrazione fatalmente dovesse verificarsi nella medesima una determinata serie di fatti amministrativi, se, insomma, chi presiede a qual che non avesse facoltà di fare che siano diversi, l' indagare quali probabilmente essi saranno in un esercizio che sta per cominciare è poco affai giovabile, il Bilancio di previsione avrebbe un ufficio assai modesto, quello di soddisfare ad una curiosità pressochè vana, e codesto ufficio non muterebbe col mutare delle relazioni

giuridiche che potessero esistere tra chi amministra e i beni che si amministrano o i valori che si adoperano. Ma ciò non avviene in tutte le amministrazioni buona parte dei fatti amministrativi dipende necessariamente dall'arbitrio di coloro che alla loro debbono presiedere, e anche per quei fatti che sono necessariamente conseguenza delle condizioni speciali, in cui quelle si trovano, se ne possono sempre affrettare e di qualche poco accelerare gli effetti buoni, o ritardare o di qualche poco menomare gli effetti cattivi. Laonde se alcune previsioni del Bilancio dovessero riguardare come determinazioni di fatti che non si possono impedire e mutare, altre procedono da deliberazioni merce le quali chi regge l'azienda definitiva quali debbono essere quei fatti che dipendono dal suo arbitrio e disse deliberatamente chi regge, e non chi amministra, perché deliberazioni così fatte che riguardano l'andamento generale della amministrazione, non possono sancirsi se non da chi ha autorità suprema e insindacabile su di essa. Le quali considerazioni pur manifestano la grande differenza che vi ha tra l'ufficio dei Bilanci di previsione nelle amministrazioni indipendenti, in cui l'amministratore è solo giudice della convenienza della propria deliberazione e quello dei medesimi Bilanci nelle amministrazioni dipendenti.

Nelle amministrazioni indipendenti il Bilancio è l'espressione della prima e più necessaria virtù che deve trovarsi in un buon amministratore, la previdenza; non è un vincolo che indistintamente leghe (nessuno può evadere cotale vincolo a se stesso) ma una guida che l'amministratore a se medesimo prefigge per un dato esercizio e dalla quale potrà sempre e di propria autorità allontanarsi, quando dopo matura esame, reputa che ciò sia expediente.

In quella vece nelle amministrazioni dipendenti le previsioni del Bilancio sono come una serie di autorizzazioni, che colui i quali presiede all'azienda, siano essi i proprietari dei

valori che la stessa usa, o i loro mandatari, o quei che n'hanno la tutela consentono all'amministratore, acciò che possa durante un esercizio amministrare l'azienda. Tali autorizzazioni tracciano una via, da cui quegli non può dipartirsi, seguano confini che non può senza nuove autorizzazioni superare. Sublime nella amministrazioni dipendenti il Bilancio definito e vincolato l'azione dell'amministratore, è uno dei più efficaci strumenti, con cui si esercita su di lui il controllo preventivo e antecedente. Tanto diversità di scopo fra i bilanci delle amministrazioni indipendenti e quelli delle amministrazioni dipendenti, richiama che si abbia a ragionare dei medesimi separatamente.

- Articolo 2° -

Bilanci delle Amministrazioni indipendenti -

§ I - La materia di tali Bilanci -

Il Bilancio delle amministrazioni indipendenti è un piano di gestione che l'amministratore traccia a se medesimo e si propone di seguire durante un esercizio. Non dimeno sarebbe un errore quello di vedere che esso abbia da essere un fondamento di vincolo innanzi che cominci l'esercizio, a cui si riferisce, che abbia, in altre parole, a considerare tutti i fatti di gestione. Ma ne son molti che non si possono e che non giova di prevedere. Può solamente tornar utili il prevedere quei fatti che possono affrettare, ritardare o moderare, o quegli altri che da essi si dipendono, e ne sono le cause, gli effetti, i compimenti. E quei fatti amministrativi anche che formano oggetto delle previsioni del Bilancio, non si descrivono in questo partitamente e nei loro mirati particolari, nelle loro ultime conseguenze

ma soltanto compendiosamente e per classi; la provvidenza umana non può addentarsi di tanto nel futuro. La tutto vedere in esso; il gran quadro dell'avvenire però teorarsi soltanto nelle sue linee più spiccate o appariscenti, le sfumature spariscono per la lontananza.

Le amministrazioni indipendenti si riducono pressoché tutte alle classi seguenti:

1° Amministrazioni di patrimoni a cui attende direttamente il proprietario, completate per lo più da un'amministrazione domestica, in cui si impiegano tutta la rendita netta del patrimonio o parte di essa. Non di rado costata rendita del patrimonio è accresciuta da altre rendite rappresentate tribuzioni di servizi resi altrui dal Proprietario o da qualcuno che faccia parte della sua famiglia.

2° Amministrazioni domestiche che non hanno altre rendite, fuorché quelle che provengono da stipendi, salari, emolumenti e retribuzioni che compaiono al capo della famiglia o ad altri che entrano a comporla per lavori che essi compiono, o servizi che rendono altrui.

Ora, se ben si osserva, i fatti di gestione che più importa di prevedere sono quelli che riguardano la comparsa di spese e di rendite, le principali trasformazioni che si verificano nel patrimonio fermo dell'azienda e il movimento delle scorte, dei prodotti e dei valori tutti che costituiscono il capitale circolante.

Non è malagevole il dimostrare l'importanza di ricercare quali saranno nell'esercizio le probabili comparsenze di rendite e di spese. Anzi tutte le rendite e le spese pertinenti alla amministrazione della sostanza, dipendono più che dal montare di questa, dalle condizioni in cui si trova, dal modo con cui la si amministra; il prevedere adunque la una e le altre, vuol dire ponderare qual sia la via più accorta da tenere nell'amministrare la sostanza e studiare i mezzi

e gli espedienti più efficaci; acciò che nessuna fonte di reddito rimanga abbandonata e inoperosa, e a nessuna si attinga meno di quello che si potrebbe fare senza che la si esaurisca, rendendola meno feconda nel tempo avvenire. E' da credere che così fatte ricerche possano compiersi a poco a poco durante l'anno, man mano che si debbano le varie disposizioni applicare; poiché, la sciando stare che le deliberazioni attinenti alla gestione del patrimonio non possono le più volte applicarsi da un momento all'altro, è manifesto che le misure tutte, le quali mirano a code uno scopo, devono essere accuratamente coordinate fra loro, se vogliono riuscire il più possibile fruttuose. Ora, tale coordinamento non si può fare se tutte non si vagliano e si studiano ad un tempo, se cioè non se ne fa oggetto delle previsioni del Bilancio.

Le previsioni delle entrate estranee all'amministrazione della sostanza deve farsi, non fosse altro, per chiarire quale sia la totale rendita netta, di cui può disporre l'amministratore nel soddisfacimento dei bisogni o nel compimento dei servizi a cui si deve intendere.

Tale rendita netta o quel tanto che rimane dopo che se ne è tolta la parte che si intende di risparmiare, va giudiziosamente ripartita fra i vari bisogni dell'azienda, o i vari servizi che essa deve rendere secondo la intensità e l'importanza loro.

Ora, un'azienda, nella quale non si sia anticipatamente data minima una simile partizione, la quale, in altre parole, nel soddisfacimento di quei bisogni o nel compimento di quei servizi proceda a caso, non può sfuggire a questi inconvenienti; e di spendere poco facendo in modo che il proprietario e gli altri impieghi dei quali si hanno da erogare le rendite supportino privazioni o sacrifici non richiesti dalle loro condizioni economiche; o di spendere disordinatamente non soddisfacendo ai vari bisogni o servizi in ragione del grado di loro intensità o importanza e questo è il caso più frequente. Per tanto anche le spese estranee

alla gestione della sostanza debbono prevedersi nel Bilancio; ma, se più poi che costali spese, più che tutte le altre entrate ed uscite, dipendono dall'arbitrio dell'amministratore, essendo in facoltà di lui l'accrescere o il decimare ciascuna fra esse, e talvolta per fino il toglierla affatto. Un capo di famiglia non può fare che cretano indefinitivamente le entrate, vengano esse da una sostanza o d'altronde, non può, oltre dati confini, diminuire le spese attinenti alla gestione patrimoniale, senza decimare per una somma maggiore le entrate; ma può sempre disporre che si spenda più o meno per vitto della famiglia, del vestito, per divertimenti e per tutte le altre spese domestiche.

È per riguardo alla natura delle previsioni, di cui io ho parlato fin qui, vuolsi ricordare che esse concernano competenza e non adempimenti o altri fatti. Ora è obblita una competenza di rendita quando è affermato e riconosciuto il diritto di esigere e non quando si esige, quando si raccolgono i prodotti dei campi, dei prati e della vigna e non quando si vendono, e medesimamente una competenza di spesa si verifica quando si consuma e non quando si fanno le provviste.

I fatti che determinano trasformazioni nel patrimonio stabile si riducono generalmente a pochi, e sono estinzioni di crediti, accensioni di nuovi debiti, vendite di beni, oppure pagamenti di debiti, impieghi di capitali, acquisti di beni. Ma poiché simili trasformazioni sono fatti straordinari, ciascuno dei quali riguarda per consueto, somme di non poco momento, così acquistano importanza massima, epperò non sono mai soverchi gli studi da fare e le cautele da prendere, perchè da essi venga all'azienda, il maggiore vantaggio, o, almeno il minor danno. Ancor essi dunque devono prevedersi nel Bilancio. Anche in questa parte le previsioni debbano accennare alle competenze; e si considerano competenze di entrata

di debiti: i costi all'estensione di denaro; e competenza di spesa, gli impieghi contratti di eseguire pagamenti. Si pongono pertanto per le entrate, le presunte riscossioni di crediti, le accensioni di nuovi debiti, le vendite di beni; e fra le uscite, le estinzioni di debiti, gli impieghi di capitali, gli acquisti di beni.

Ma alle competenze susseguono gli adempimenti, alla raccolta delle derrate le vendite ed i consumi, laddove altri consumi devono essere preceduti da provviste. Ora, l'amministratore non può procedere regolarmente a spendere, se, presentandosi la necessità o anche solamente la convenienza di eseguire un pagamento o procedere a un consumo, non possa disporre del denaro, o delle derrate, o dei prodotti a ciò necessari e per altra parte non cureratte gli interessi di quella, l'Amministratore che non affrettasse gli incassi man mano che vengono a scadere e non effettuasse nei tempi e nei modi più accorti la vendita delle derrate e dei prodotti esuberanti. I movimenti delle derrate, delle altre scorte e del denaro, del capitale circolante insomma devono essere accuratamente regolati, ma non si può regolare senza prevedere, laddove i medesimi devono formare oggetto delle previsioni del Bilancio.

Anche in questa parte del Bilancio le previsioni si distinguono in entrate ed uscite; ma non si considerano come entrate i valori in essere al principio dell'anno e quelli che durante l'anno si presume di produrre, ricevere o comprare, e come uscite i valori che si presume di consumare, cedere alleni o vendere, e quelli che dovranno rimanere alla fine dell'anno per far fronte ai bisogni dell'amministrazione.

Tutte così fatte considerazioni spingono a questa conclusione, che il Bilancio di un'amministrazione, la quale abbia una sostanza propria, per essere compiuto deve comprendere:

- 1° Un prospetto, in cui siano le previsioni della competenza di rendite e di spese
- 2° Un prospetto, in cui siano ricordate le previsioni di entrate e di uscite dipendenti da trasformazione del patrimonio, ossia i movimenti che si presume abbiano a verificarsi nel capitale fermo dell'azienda
- 3° Una serie di prospetti che comprendano le previsioni delle entrate e delle uscite delle singole di scorte e del denaro, cioè a dire del movimento di tutto il capitale circolante nell'azienda -

Il pareggio tra le due parti attiva e passiva del primo prospetto o, come suol dirsi, il Bilancio, si ottiene col porre in contropartita l'avanzo o il disavanzo di rendite previste. La somma che vale a pareggiare il secondo prospetto segue la differenza tra la somma che si presume di ottenere da stagioni di capitali o vendite di beni e quelle che si spera di poter porre stabilmente a frutto. In questi due prospetti le entrate e le uscite di ogni fatta, erandis quelle che non a denaro ma a generi; si enunciano secondo il loro valore, espresso nella moneta di conto del paese. Se così non si facesse non si potrebbero le une e le altre addizionare e confrontare fra loro.

Quanto ai prospetti che accennano il giro probabile dei principali elementi del capitale circolante, siccome in atto, insieme alle entrate reali s'indicano i valori in essere al principio dell'anno, e insieme alle uscite i valori che si prevede abbiano da rimanere al fine; così le due parti attiva e passiva si pareggiano senz'altro. Le entrate e le uscite, messe a differenza che negli altri due prima detti, si enunciano non secondo il loro prezzo, sabbene secondo la loro misura. Questa osservazione vale anche per le previsioni degli incassi e dei pagamenti; se non che ognuno sa come la misura del denaro se questo si compone di monete nazionali, in cui si esprimono

gli altri valori, il che avviene pressochè sempre, indichi a un tempo il prezzo di esse.

Il prospetto che contiene le previsioni degli incassi e pagamenti prende il nome di fa bisogno di cassa, per ciò appunto che esso indica i mezzi con cui provvedere durante l'esercizio al servizio di cassa. Il fa bisogno di cassa, siccome riguarda il giro dello strumento principale degli scambi, riassume in sé un buon numero delle previsioni enunciate in tutte le altre parti del Bilancio o segnatamente gli acquisti e le vendite di tutte sorte, il giro dei capitali e le competenze attive e passive a denaro; adunque esso vince d'importanza tutti i prospetti che concernono le altre parti del capitale circolante, le materie vo' dire -

§ IV.

Fonti a cui si possono attingere le notizie necessarie alla compilazione dei Bilanci -

Or quali sono le fonti a cui attingere i dati che valgono a far sì che le previsioni non si discostino troppo da quel che saranno i fatti reali? quali i criteri da seguire nel fissare le singole previsioni? Sono queste questioni d'importanza massima, per cui ognuno vede che l'utilità di un Bilancio di previsioni, in quanto serve di guida all'amministratore nello intendere al compito suo, è proporzionata al grado di approssimazione a di retto criterio con cui i fatti amministrativi si sono presentati.

Le previsioni del Bilancio seguano le condizioni, in cui si presume possa trovarsi l'amministrazione durante l'esercizio. Simili condizioni dipendono in buona parte dalla sua situazione economica nell'atto in cui le previsioni si fanno; e il giusto rapporto tra quella e queste può solamente aversi confrontando i risultamenti della gestione nei passati

servizi colla situazione economica dell'azienda nel principio di essi. Si è solamente dalle passate gestioni che si può argomentare di quelle a venire; né questo si può conseguentemente fare senza tener conto del mutato grado di ricchezza dell'amministrazione e delle mutate azioni di spesa.

Ora la maggior parte dei dati che valgono a indicare qual sia la situazione economica dell'azienda si trovano nell'Inventario, la gestione dei passati esercizi è descritta nei Rendiconti relativi ai medesimi. Adunque l'inventario della sostanza e i conti conti degli anni passati sono le principali fonti da consultarsi per avere previsioni così fatte e che possono dirsi veramente approssimate - cfr. vediamo ai particolari - In prima, l'Inventario se accuratamente compilato, contiene la enumerazione compiuta di tutte le fonti di rendita e di tutte le cagioni di spesa attinenti alla gestione della sostanza; e però l'esame di esso suggerisce le previsioni di codeste rendite e spese. Così la descrizione di un podere fa pensare ai frutti che esso darà, alla spesa di coltivazione che richiederà; alla imposta che gravano sul medesimo; così ancora l'indicazione di un debito o di un credito, su cui corrono interessi suggerisce le previsioni di questi; infine, dalla nota, che ricorda un enfiteusi si arguisce il canone, da quella che ricorda un capitale impiegato con interesse l'utile di questa ecc. - Chugi per alcune di quelle competenze attive o passive l'Inventario indica esplicito il montare esatto; esse sono allora compiutamente determinate; e sono tali, ad es., gli interessi attivi o passivi statuti in misura fissa sui capitali dati o presi a mutuo, le pigioni e i canoni e fitti in denaro dipendenti da locazioni attive o passive di case, podere e va dicendo - Per altre invece l'Inventario non suggerisce che la sussistenza; il montare loro si può determinare solamente badando alle precedenti gestioni. Per

quanto riguarda le previsioni di competenza di rendita e di spesa, non attinenti alla gestione della sostanza, i dati possono dedursi dalla considerazione delle cagioni della medesima - delle altre, le quali devono pur trovarsi nell'amministrazione, e inoltre dall'esame dei risultati ottenuti nei precedenti esercizi. Il Bilancio delle competenze di rendita e di spesa, perciò che riguarda l'avanzo o il disavanzo di rendita, l'Inventario della sostanza e le deliberazioni che si fossero già prese, sono le principali, se non forse le sole fonti, alle quali si può ricorrere per avere le notizie che concernano i mutamenti probabili che avverranno nel capitale fisso dell'azienda. L'avanzo o il disavanzo presunto, un capitale attivo che scade e che si potrà esigere la rendita già deliberata di alcuni beni, faran vedere in qual maniera di capitale, resi per tal modo disponibili, si possa dare un conveniente impiego; laddove il disavanzo di rendita che si fosse presunto, un debito che si deve pagare, inversamente che debban fare sui titoli di credito solamente in parte liberati, la compra di beni deliberate, spingeranno a contracciare la via per le quali l'azienda potrà col minor danno possibile ottenere i fondi che per avventura mancarono. Non dimeno anche per questo riguardo possono talvolta i risultamenti della passata gestione fornire utilissima notizie - nelle grandi amministrazioni per esempio, potrà dai precedenti esercizi rilevarsi in qual maniera e in qual misura si vogliono verificarsi le volontarie restituzioni di capitali, anche prima della scadenza loro, le rivendicazioni delle enfiteusi, le vendite e le comprate di stabili.

I dati da porsi nei diversi prospetti, che accennano al movimento probabile della sorte e del denaro, si attingono a varie fonti - E primamente, i resti al principio dell'anno si troveranno nell'Inventario, quelli che dovranno trovarsi in essere alla fine si determinano dalle condizioni e dai bisogni

dell'azienda, dalla natura delle singole sorta e dalla esperienza degli esercizi decorati. Le entrate e le uscite proprie dell'anno dipendono in buona parte da adempimenti di competenza di rendita e di spesa, ovvero d'entrata e di uscita di capitali; e però molte fra le previsioni che li riguardano saranno suggerite da quelle della rendita e delle spese e dei movimenti dei capitali. In fine alla determinazione del montare probabile di ogni singolo adempimento e di quello di ciascuna entrata e uscita che non dipende da competenza, gioveranno i rendiconti delle passate gestioni.

Per recare in poche parole le norme soprariportate, l'Inventario della sostanza potrà suggerire le rendite e le spese pertinenti a quella, e molte fra le previsioni che riguardano i movimenti del capitale fisso e del capitale circolante, tratto dai risultamenti delle passate gestioni, facendo conto dei cambiamenti che fossero sopravvenuti nelle condizioni della azienda, potrà determinarsi quale sarà il probabile montare delle competenze di rendita e di spesa di qual si voglia natura, quale quella delle entrate e delle uscite, delle scorte e del danaro.

§ III

Criteri da seguire nel valutare le entrate e le uscite che si prevedono.

I criteri da seguire nel fissare il montare di ogni singola entrata ed uscita prevista sono diversi secondo che si tratta di competenza di rendita o di spesa, di giri di capitali o di movimenti di materia o di danaro.

Per ciò che riguarda le previsioni della competenza importa distinguere quelle, il cui verificarsi in una misura più o meno elevata dipende unicamente dall'arbitrio dell'amministratore, dalle altre. Per questa l'opera dell'amministratore

si restringe ad indagare quale ne sarà il montare, affine di stabilire in relazione al medesimo, e secondo che reputa più opportuno al buon andamento dell'amministrazione il montare di quelle. Tra le rendite e le spese che non è nell'arbitrio dell'amministratore di mutare conviene distinguere quelle che si verificheranno in una somma fissa, che sono in altra parte le più importanti determinate esplicito nel loro montare, come sarebbe a dire gli interessi attivi o passivi su non capitali, dati o ricambi a mutuo, le posizioni attive o passive, gli stipendi convenuti ecc, dalle altre, il cui montare non è fisso, e non può quindi con rigorosa esattezza pretendersi, ad esempio, i prodotti di un podere, i dividendi su azioni di società anonime, le spese per il vitto, il vestito ecc.

La previsione della prima categoria di competenza non presenta difficoltà di sorta, il loro montare è conosciuto quando ne è nota la sussistenza; l'amministratore non può far se che esse muti; deve dunque limitarsi ad affermarlo nel Bilancio.

I dati che possono agevolare la determinazione del montare probabile di quelle fra le competenze della seconda categoria, che non sono nuove, ma si verificano nell'amministrazione da più anni, stanno pressochè tutti nei rendiconti delle gestioni precedenti; per accorciamente valersi di tali dati conviene osservare che in ogni azienda vi sono rendite e spese, le quali si mantengono costanti, salvo piccole variazioni di sorta e causa eccezionali, e altre che variano o si aumentano secondo una proporzione che potrà essere parimenti costante. Per la prima potremo avvalerci le medie computate sui rendiconti di più anni; per la seconda converrà invece l'idea della somma ottenuta in più anni ricercare la legge dell'aumento o diminuzione e in base a questo computare la somma da porsi in Bilancio.

In ogni caso le previsioni saranno tanto più approssimate, quanto maggiore sarà il numero dei periodi di gestione, e i fatti dei quali si saranno esaminati; essendo che crescendo il tempo al quale si attendono le osservazioni, diminuisce l'influenza che sui risultamenti finali e quindi possono avere cause eccezionali e transitorie.

Maggiori difficoltà possono presentarsi quando si tratta di determinare entrate o spese, che per la prima volta si verificano nell'anno, al quale si riferisce il Bilancio, e che quindi non figurano in alcun giudizio antecedente e più ancora quando si tratta di compilare Bilanci di amministrazione istituiti di recente. In tali casi manca l'efficacia appoggio dell'esperienza, ed è quindi impossibile l'ottenere previsioni veramente approssimate. Si possono nondimeno utilmente esaminare i risultamenti ottenuti da aziende simili e per analoghe ragioni, e i fatti che si collegano alle cause delle entrate e delle uscite che si prevedere devono seguirne. È noto, che quando uno Stato od una Comune vuol prendere quanto produrre una tassa ancora interrogare le statistiche che per rendersi ragione dei fatti o dei capitoli che vuol colpire e studia i risultamenti già ottenuti per tassa contenute da altri Stati o da altri Comuni. Perché un privato non potrà seguire una via analoga quando trattasi di nuove imprese da tentare o di nuovi impieghi da dare ai capitali suoi?

Sogliono gli amministratori prudenti rimangiarsi di dare una nuova destinazione a una porzione considerabile dei capitali dell'azienda, o di introdurre un nuovo organamento in qualche parte di essa, fare un esperimento in piccole porzioni, o fine di riconoscere, senza correre il rischio di gravi perdite, la convenienza o la disconvenienza di tali misure. E raccolgono con somma cura tutti i dati, anche i più minuti che si riferiscono all'esperimento tentato, e li registrano

particolarmente in un libro che il Villa chiama "procedura secondo". È manifesto che costanti prontuari non solamente pongono in grado di rilevare l'esito dell'esperimento fatto e di studiare i miglioramenti da adottare e la via da tenere nel caso, in cui si giudichi espediente di ripeterlo in più volte porzioni, ma facilitano ancora le previsioni delle entrate e delle uscite che seguiranno dall'impresa; sono insomma validi ajuti nella compilazione dei Bilanci di previsione. Nulla di meno concludersi col Villa deve ritenersi per inattuabili "1.° che un esperimento in piccolo non può sempre applicarsi con proporzionali risultamenti a un esperimento in grande; 2.° che un primo tentativo, appunto perché è un tentativo riesce ordinariamente più costoso".

Spesso avviene che un azienda potrà contare su entrate come sarebbe a dire, quelle provenienti da tagli di bolchi, le quali anziché ricoverare in ogni anno con misura più o meno costante, si verificano soltanto periodicamente coll'intervallo di più anni dall'una all'altra effettuazione; più raro è il caso di spese, cui quella debba sottostare al cadere di spazi di tempo più lunghi dell'anno. Ora può nascere il dubbio se costali entrate o spese debbano riguardarsi nella loro integra somma, quali come entrate dell'esercizio, in cui realmente si effettuano; oppure se devono accongiamente ripartirsi fra i vari anni, che formano lo spazio di tempo, dopo il quale ricorrono, in modo che nel Bilancio di ognuno, figurino una somma costante. La via più corretta è l'ultima, per ciò che il verificarsi di una rendita in un esercizio non basta a provare che la medesima si dia in quelle prodotta integralmente; nel caso di rendite che si ripetono solamente a spazio di tempo, che comprendono più anni, la somma che si ottiene ogni volta non è che il cumulo dei frutti i quali il capitale, onde proviene la rendita ha dati in tutto l'intervallo di tempo, e non può revocarsi in dubbio questa.

verità che l'azione del capitale nella produzione di frutti, essendo costante, devono essere eguali, quella che esso ha dato nei singoli anni. Analogamente per le spese. In generale esse sono attribuite all'amministrazione della sostanza oppure giungono non solamente nell'anno, in cui si sostengono, ma ogni anno negli altri che costituiscono il periodo, dopo cui si devono ripetere.

Ma in qual maniera dovrà computarsi la quota annua? Il pratico, valutata la rendita o la spesa, che si ha per ogni periodo, la divide per il numero d'anni, onde quello è costituito, e addunato il quoziente, come competenza dell'esercizio a cui si ripete il bilancio. Così facendo essi non tengono conto degli interessi sulle quote annue. Pongasi, ad es., che alla fine di ogni periodo di nove anni in un'amministrazione si verifici un capitale di 18000 lire. Se in anticipazione si consumassero duemila lire all'anno, fosse che la medesima si devono prendere a prestito, alla fine dei 9 anni le 18000 lire dovrebbero alla restituzione del capitale farsi, ma non a quella di esso capitale e degli interessi. In quella vece se la rendita si consumasse partecipatamente nel susseguente periodo e si fosse a frutto quella parte che nei primi anni non si spende, si avrebbe per ogni anno disponibile, una somma maggiore di duemila lire. Analogamente per la spesa. Se il cumulo della spesa da sostenere si prepara anticipatamente, ponendo le quote annue a frutto, basta una somma minore di quella, che occorrerebbe se si volesse considerare la competenza dell'anno, come proporzionale al tempo; l'istesso che la partizione della spesa si fa tra gli anni del periodo successivo, dovendosi allora procedere all'ammortamento di una spesa anticipata, la quota annua sarà maggiore.

Sia a la quota costante annua di rendita o di spesa, che compete ad ogni esercizio; p la entrata o spesa intera per ogni periodo; r la tassa di interesse per ogni lira; n il numero degli

anni che segnano la durata del periodo, se la distribuzione delle quote si fa tra i bilanci del periodo, alla fine del quale si effettua la rendita o la spesa, sarà:

$$a = \frac{Pr}{(1+r)^n - 1}$$

laddove se la distribuzione ha luogo nel periodo successivo, sarà:

$$a = \frac{Pr(1+r)^n}{(1+r)^n - 1} = \frac{Pr}{1 - (1+r)^{-n}}$$

Nella prima formula a , in caso di rendita di un lotto, spiega il frutto annuo del capitale terra, dove nella seconda spiega il frutto di esso capitale aumentato della rendita P .

Le norme sopradette valgono anche nel caso, in cui si tratti di una rendita o di una spesa che si verifici una volta sola, e che sia quella il cumulo di frutti maturati in più anni, questa un'uscita la cui utilità si estenda perimenti a più anni. Quindi, meno, trattandosi di rendite, se la quota che spetta ad ogni esercizio è, relativamente all'entrata totale di esso, di piccola importanza, in luogo di consumare ogni anno piccole somme, dalle quali si fa poco giovamento, dovrebbe impiegare l'intera rendita, allorchè si esige, ad accrescere, quasi fosse un cumulo di risparmi, il patrimonio dell'amministrazione. Non così fatto risparmio non costere grave sacrificio, perocchè, come opportunamente osserva il Villa, il rinunciare al consumo di una rendita, che non si è soliti di consumare annualmente non costa molto. La previsione delle competenze, il cui verificarsi in una misura piuttosto che in un'altra dipende dalla volontà di chi regge l'amministrazione, ha un'importanza assai maggiore di quella delle competenze che ho considerato fino ad ora. Si può dire che essa abbraccia da sola tutto il piano che si propone di seguire

L'amministratore nella gestione dell'azienda durante l'esercizio a cui riferisce il bilancio, in quanto che considera tutta quella parte dell'opera di lui, che egli potrebbe di suo arbitrio mutare - In generale questa classe di competenze comprende solamente spese. Se vi fossero in un'amministrazione privata, entrate, che fossero nell'arbitrio dell'amministratore di aumentare a sua posta, egli è certo che nell'interesse di quella, questi dovrebbe fidarsi per la medesima il limite massimo. Il solo caso, in cui torna expedient il consentire una diminuzione di entrate, è quello, in cui tale diminuzione rende possibile il risparmio di una somma pari o maggiore di spesa.

Tra le spese che l'amministratore può di sua volontà aumentare importa distinguere quella che tendono al conseguimento di una rendita maggiore, dalle altre che mirano solamente al soddisfacimento dei bisogni e esigenze alle persone, a cui direttamente o indirettamente appartengono i beni amministrati - Nella previsione delle prime, dovetti invocare la bontà delle entrate che rendono possibile. Perciò si dovranno prevedere in quella somma, la quale si reputa necessaria per conseguire la maggiore entrata netta.

Le spese dell'ultima classe si riducono pressochè tutte alle spese personali del proprietario o a quelle della sua famiglia: sono le sole vere e proprie spese e formano lo scopo ultimo di tutto il lavoro amministrativo; giacchè chi amministra la propria azienda o dirige una propria azienda, s'affatica a rendere quella più prospera solamente per procurare a sé ed a' suoi cari un vivere sempre più largo ed agiato.

Rispetto alla previsione di simili spese conviene determinare prima la somma totale che può assegnarsi ad esse, facce nel loro insieme; indi acconciamente ripartire questa somma fra esse, cosicchè a ciascuno spetti la giusta quota.

Posto che sia determinata la somma totale, la sua ripartizione fra le varie spese deve farsi in modo proporzionato all'intensità dei bisogni che quelle mirano a soddisfare, e al pregio dei beni, che per esse possono conseguirsi; laonde si dovrà fissare con maggiore larghezza quella che riguarda i bisogni più urgenti e beni più preziosi in più ristretti confini quelle meno necessarie e meno utili e nella minima somma quelle di puro lusso.

Ma sciaguratamente nelle famiglie si segue non di rado una via affatto opposta. La ragione di ciò vuole cercare innanzitutto nella vanità, la quale crea bisogni fittizi e spinge ad ostentare ricchezza maggiore di quella che si possiedono, coll'intento di ottenere appso gli altri maggiore reputazione. Questa non è l'ultima tra le inconseguenze umane, che: dove ciascuno s'affanna per conoscere quanto bolle nella pentola altrui e troppo spesso ci arriva a allora se veramente giudica questi che, vittima volontaria della vanità, volendo mostrare di possedere il superfluo, lasciano con grave sacrificio, insoddisfatti i più intensi bisogni e irrita alla recita loro, sia senza alla sua volta s'illude che gli altri si acconciano a credere che egli distribuisca secondo ragione, fra i vari bisogni le proprie rendite e dalla larghezza di quei beni, dai quali fa mostra abbiano da argomentare a quelli altri maggiori e più voraci che si ottengono solamente nel santuario della famiglia ed da tutti al suo stato di ricchezza.

La conoscenza delle somme, a cui negli esercizi precedenti montarono le spese, della quale ragiono, può giovare alla previsione loro, in quanto può valere a fornire giusti criteri di intensità dei bisogni da soddisfare. Da quei dati non possono desumersi direttamente le somme da allegarsi nel bilancio. Essi possono solamente assumersi come numeri in proporzione dei quali conviene ripartire fra tutti i bisogni quella somma di rendita, che si reputa di potere

assegnare ad essi nel loro interesse. E neppure questo si può sempre fare a ciò per due ragioni:

- 1° perchè più tardi che negli anni passati la effettiva partecipe della rendita disponibile, non sia stata fatta saggiamente.
- 2° perchè non sempre quando scema o aumenta la rendita totale disponibile, conviene scemare o aumentare in proporzione la quota da assegnarsi ad ogni singola spesa.

Ma le difficoltà maggiori s'incontrano nel determinare in giusta misura la somma totale da assegnarsi a così fatte spese.

C'è un minimo al di sotto del quale non si può scendere, ed è segnato dalla somma assolutamente richiesta per soddisfare i bisogni veri e reali della famiglia, avuto riguardo alle condizioni sociali, in cui essa si trova. Quando l'azienda in condizioni normali e può disporre di tutta la sua rendita ordinaria, questo minimo non deve superare la rendita netta disponibile, cioè la somma che rimane togliendo al totale delle entrate, le spese attinenti alla gestione della sostanza, e quelle altre che non è nell'arbitrio dell'amministratore di tralasciare o almeno di scemare. In tempi eccezionalmente calamitosi per un'azienda, la necessità, suprema legge, può forzare a spendere più di quanto ha di rendita, ma minima condanna sarebbe sovrachia per quell'amministratore che abitualmente spende più che non produce. Costui non può fare senza impoverirsi, o diminuendo la sua sostanza o anticipatamente impegnando i suoi proventi futuri. Quell'azienda corre su una lubrica via che può essere fatale, poichè in fondo ad essa sta l'aumentamento del suo capitale; ossia la sua dissoluzione, poichè il ritirarsi dalla circolazione è difficile, tanto più difficile quanto maggiormente si è in essa involtata. Non è arduo il rassegnarsi ad essere a parere poco, poichè non è grave il rinunciare a soddisfazioni che non si sono provate, ma il lasciare agi che sono divenuti abituali

e l'accusarsi a confessare altrui che non si possiede la ricchezza, onde si volle far pompa ridicola tale una forza d'animo che è sì pochi. Se non che non soltanto il montare della spesa deve in tempi normali non superare la rendita disponibile, ma non lo deve neppure raggiungere. Lascio stare che potiamo sovravvenire infortuni impreveduti, i quali richiedono spese straordinarie a cui si perirebbe a far fronte, ove in tempi tali non si fossero posti in serbo i fondi che eran soverchi allo stretto bisogno; dico solamente che un'amministrazione non può conservare a lungo inmutata una data somma di ricchezza; scendere se non si studia di salire. È più facile vincere la corrente sforsandosi di camminare a ritroso di essa che affannandosi per mantenersi fermi in un dato punto.

Quel che è da ricordare che il grado di ricchezza in un dato tempo così di una famiglia, come di una città o di una nazione non si misura dal cumulo di beni che essa possiede, ma dal rapporto che vi ha fra quei beni e la somma totale di essi e degli altri posseduti da tutte le altre famiglie, città o nazioni o almeno da quello con cui può ora e potrà in avvenire in qualche modo paragonare di stessa e la propria agiatezza e povertà; e siccome, considerata nella sua generalità, il progresso economico, al pari di quello morale e intellettuale, è a dover essere costante, talchè l'umana famiglia produce ricchezza, o se vuole utilità più che non consumi, così se un'amministrazione qualsivoglia non vuole impoverire, cioè non vuol vedere scemato il rapporto fra i beni propri e quelli di tutti, non deve accontentarsi di non scemare in senso assoluto il proprio patrimonio, sibbene deve accreditarsi ed la proporzione che s'accresca il patrimonio di tutti, dev'essere, in altre parole, prendere una giusta parte del risparmio di ricchezza che ogni giorno sul mondo si fa.

Per una famiglia il grado di ricchezza dipende, oltre che dalla

rendita che ha, dal numero delle persone, i cui bisogni devono con quella soddisfare; ed è in relazione inversa con questo numero. Doude segue che il capo di famiglia, il quale abbia ragione di presumere che i componenti di essa in successo di tempo cresceranno, deve studiarsi di effettuare un risparmio maggiore di quello, a cui potrebbe restringersi nel caso, in cui una siffatta presunzione non potesse aver luogo.

Adunque tra le previsioni del Bilancio e più precisamente tra le competenze passive deve, in tempi normali per l'azienda, trovar posto quella di un adeguato risparmio od avanzo di rendita. Non dimentico non si ha da credere che, acciò si sia previsione di risparmio, si abbia proprio da presumere l'avanzo di una somma di rendita da impiegare nell'acquisto di un nuovo elemento attivo del patrimonio dell'azienda. Il risparmio può assumere molteplici forme. Risparmia il proprietario che impiega parte della sua rendita a rendere più produttivi i propri poderi, cioè ad accrescere loro valore, risparmia l'operai che acquista nuovi istrumenti dell'arte sua, o l'industriale che si provvede di nuove macchine o migliora quelle che già possiede, o si adopera a trovar nuovi sbocchi ai prodotti suoi, risparmia infine il padre di famiglia che procura ai figli suoi una educazione così fatta che li renda atti a lavori largamente retribuiti ossia accumulanti in loro il maggior possibile capitale personale, e questo è anzi il più nobile dei risparmi.

Non vuole poi confondere le previsioni del risparmio con quella di un fondo per le spese che al principio dell'anno non si possono prevedere. L'esperienza insegna che in qualsivoglia amministrazione si hanno sempre di codeste spese, che sfuggono ad ogni previsione; e per una data azienda la gestione passata indicano anche la somma, intorno a cui di consueto si aggira il loro montare.

Adunque l'allogazione in Bilancio di un fondo per le spese imprevedute, e la previsione di una vera competenza passiva e non altro. Tuttavia essa ha una stretta attinenza colla previsione del risparmio, pericchiò giova a far sì che la somma nella quale questo si prevede, non abbia da essere poi sottigliata o lo sia almeno in una minor misura.

È il criterio fondamentale che si deve seguire nella previsione delle competenze si è proprio questo, che il risparmio, il quale in fatto si otterrà dalla gestione non abbia da essere minore di quello che si presume. Però conviene esser larghi nella previsione delle spese e più particolarmente di quella che si sottopone all'arbitrio dell'amministratore, e canti nel valutare in anticipazione le rendite che non siano certe ma solamente probabili. A questo concetto si ispira la regola fondamentale che dà il Villa (1) la quale è così formulata: "Allo scopo di non indurre in errore o incagliare nel suo perfezionamento una amministrazione con una mal calcolata distribuzione della rendita, e con una sproporzione fra le rendite e le spese, si ha sempre riguardo al principio che un imperitato aumento nelle rendite, ad una impreveduta diminuzione della spesa, apporterebbe un vantaggio, e che, per lo contrario, un disordinato varrebbe dall'imperitato diminuzione dei mezzi e dalla non prevista maggiore estensione dei bisogni. La prudenza insegna a ritener per le rendite (massima per quelle non assolutamente determinate) il minimo limite e per le spese il massimo che può reputarsi indispensabile. Se i fatti porteranno a più vantaggiosi risultati si troverà poi facilmente il modo di trar partito dal risparmio ottenuto o dalla rendita maggiore".

Le previsioni che riguardano i movimenti dei capitali, ossia la trasformazione degli elementi attivi o passivi del patrimonio

(1) - 7.° Villa - Elementi di Amministrazione ecc. II Ediz. - Pag. 69

hanno minore importanza di quelle che si riferiscono alla competenza, poiché meno gravi sono le conseguenze che seguirebbero da errori che in esse fossero. Le dette previsioni si fanno principalmente per mettere in chiaro le somme di denaro che rendono disponibili o che rimbaggono. Dei giri di capitali alcuni sono volontari, ad altri l'amministrazione può venire stretta; questi si devono prevedere, dei primi si devono prevedere soltanto quelli per cui si effettuerà un più cinto e più proficuo impiego. Rispetto ad montare delle somme da obbligarsi in bilancio, devosi badare alla misura, in cui si ha ragione di credere che le operazioni si verificheranno e non ad altre.

Nella previsioni dei movimenti delle materie si deve porre mente a due cose: che l'amministrazione non rimanga giammai priva delle scorte che possono essere necessarie ai suoi termini e che la quantità di esse scorte non superi lo stretto bisogno. Un troppo largo deposito di materie, oltreché sottrae a un fruttuoso impiego capitali spento di non poco momento, eccita a maggiori e inutili consumi, perché non forza a pensare ogni volta al costo di essi, ed espone al pericolo di guasti o perdite, che altrimenti non potrebbero avvenire. Il conservare scorte che non siano richieste da quotidiani bisogni, può essere solamente giustificato da ciò, che le medesime siano di tal natura da non potersi acquistare a buoni patii, se non in tempi o luoghi determinati e in grossa partita.

Per rispetto ai prodotti che si ottengono nell'azienda e che si hanno da smerciare, le previsioni devono restringersi a seguire le somme probabili che si otterranno dalle vendite eseguite nei luoghi e nei tempi più opportuni. Prima di decidere si a protrarre la vendita bisogna badare alla perdita certa dell'interesse sul montare delle vendite medesima, alla perdita di prodotti e ai loro probabili deterioramenti, e vedere se tutto ciò sia compensato dal maggior prezzo che può sperarsi.

Quando si forma il fa bisogno di cassa, si pensi che è nella interesse di ogni amministrazione, affrettare il più possibile gli incassi, salvo forse, in alcuni casi, quelli per cui esistono impegni di somme sicure e proficue; che ogni amministrazione deve mostrarsi puntuale nei pagamenti, non potendo, senza così fatta puntualità ispirar credito, il quale, in qualunque gli impeda è la prima e più pronta messa di fondi, che in fine ogni somma, la quale resti senza necessità infruttuosa nella cassa, segna perdite d'interesse, ossia diminuzione di rendita. Prevedere gli incassi e i pagamenti nella loro vera misura e nei tempi, in cui devono seguire, e fare in modo che i fondi da conservare in cassa, bastino sempre ai secondi bisogni, essere mai soverchi, ecco lo scopo che deve proporsi l'amministratore nel comporre quella parte di bilancio, che si riferisce al servizio di cassa. E poiché ai giorni nostri, vi hanno cento modi per impiegare all'istante, e quindi per brevissimo tempo, con questo profitto e senza sempre i capitali che si avessero inoperosi, dove non sempre si può senza noia o sacrificio avere quel denaro onde si difettasse, così è prudente il seguirsi nella previsione dei pagamenti, in particolar modo di quelli che non si possono in nessuna maniera trascurare o protrarre e l'andar cinto in quello degli incassi.

Si hanno amministratori fuggi fatica, i quali, anziché affannarsi a cercare quali siano le più accorte previsioni da porsi nel bilancio di un esercizio che s'inizia, s'accontentano di copiare senz'altro il bilancio dell'esercizio antecedente. La qual cosa si potrebbe solamente approvare quando si verificassero queste due condizioni: che nell'ultimo anno lo stato dell'amministrazione non fosse per nulla cambiato e che il bilancio precedente fosse al tutto perfetto. E non che l'immobilità e la perfezione non sono fra le cose di questo mondo. Con ciò non voglio dire che nel formare un

Bilancio non si abbia da badare a quello dell'esercizio precedente. Anzi, se il medesimo è stato fatto con cura, i dati suoi devono formare il punto di partenza a tutte le altre ricerche, nè si devono recitare se non nel caso, in cui non accuratamente persuada che la mutazione è espediente, per ciò che quei dati furono essi stessi vagliati e sono il risultamento della esperienza degli anni antecedenti.

In un'Amministrazione di non grande importanza tutto il lavoro che si riferisce alla compilazione del Bilancio è fatto da chi presiede ad essa; dove nelle grandi Amministrazioni anche in codesta bisogna si applica la divisione del lavoro. Quindi i dati che riguardano le diverse previsioni vengono raccolti da quelli, i quali dovranno potersi intendere al compimento dell'operazione che ne formano l'oggetto e sono riscontrati e coordinati fra loro dall'amministratore - capo

§ IV -

Forma del Bilancio -

Tempo in cui si compilano le varie sue parti -
- Conclusione -

Nel dar forma al Bilancio, ossia nel procedere all'esposizione della notizia o dei dati raccolti si possono seguire più vie. Possiamo che debbasi compilare la prima parte del Bilancio quella che riguarda la competenza di rendite e di spesa e prima, o ancora che si siano classificate le une e le altre in titoli, e si siano poteri divise le somme di ciascun titolo in categorie e quella di ogni categoria in articoli. Seguendo un primo modo si può in una tavola compendiarle le previsioni per categoria esponendo per ordine le une dopo le altre: quelle dei vari titoli

incominciando dalle rendite per venire alle spese, oppure scrivendo le prime nella pagina a sinistra, le seconde accanto nella pagina a destra. In altre tavole subalterne, che formano gli allegati del Bilancio e si chiarisce allora in qual modo risulti composta ognuna delle somme scritte in quella prima pagina, ossia si enumerano le previsioni distinte in articoli. Gli allegati del bilancio sono numerati e sono tanti, quante sono le categorie, e il loro numero d'ordine è scritto nella faccia principale accanto alle previsioni che si esplicano. I medesimi allegati possono esporre in tavole staccate, oppure di seguito gli uni dopo gli altri in uno stesso fascicolo o registro.

Un secondo luogo si può scrivere in un sol prospetto e necessariamente i vari articoli delle rendite e delle spese; opportunamente classificate in categorie e titoli, avvertendo di porre in diverse colonne, le somme parziali che si riferiscono ad ogni articolo e quelle totali pertinenti ad ogni categoria e ad ogni titolo.

Un terzo luogo possono ancora scrivere in un sol prospetto necessariamente e ordinatamente le previsioni distinte nelle loro ultime suddivisioni e aggiungere man mano le somme che si riferiscono ad una categoria, facendo poi alla fine di ogni titolo l'epilogo per categoria e alla fine di ognuna delle parti attiva e passiva, l'epilogo per titoli. Adottando questa via non si ha nel Bilancio che una sola colonna per le somme, le quali si riferiscono alle competenze dell'anno.

Le stesse tre vie si possono seguire anche per le altre parti del Bilancio che riguardano il giro dei capitali e i movimenti delle materie e del denaro; se non che in queste parti, sotto forse il fabbisogno di cassa, le previsioni e con esse le somme si riducono a poco, sicchè è raro che vi abbia necessità di epiloghi e di allegati.

È pratica utilissima questa di mettere a confronto colle previsioni che si fanno, per l'esercizio che comincerà, quelle che si erano fatte per il precedente, giacchè esse giova a rendere manifesta le modificazioni, che si ha in animo d'introdurre nella gestione. Il perché suolti nei vari prospetti, che presi insieme formano il Bilancio, pure, oltre le colonne che riguardano le previsioni dell'anno, una per quelle che seguono le previsioni dell'ultimo Bilancio.

Calvolta fanno parte di un Bilancio, fonti di previsioni relativi a negozi da tentare, a opere da compiere, a Imprese da istituire ecc. - Essi sono allora allegati di qualunque fra le varie parti del Bilancio, o di più fra esse, nelle quali si accenna all'utile che si spera, o ai capitali da impiegare, o ai valori da consumare, o produrre ecc. ecc.

Se l'amministrazione è completa ed ha, oltre ad una sede Centrale, più Agenzie filiali, la forma del Bilancio diventa parimenti completa. Ci saranno che abbia la direzione di un ramo speciale dell'amministrazione o di un'agenzia filiale forma il Bilancio della propria gestione. - Questi bilanci dovranno essere vari di forma e di natura e potranno riguardare o soli proventi, o sola spese, oppure proventi e spese nel un tempo - Nel primo caso considerano puramente competenze attive e passive e i loro adempimenti, e però la forma loro è assai semplice - Nel secondo caso possono riguardare entrate ed uscite non pertinenti al patrimonio dell'amministrazione, oppure i risultamenti probabili di una parte della gestione, dalla parte cioè di quel patrimonio; questi costano di un prospetto di competenza di rendite e spese e di un fa bisogno, questi devono essere Bilanci comparati. Tutti codesti Bilanci parziali devono epilogarsi in un Bilancio generale dell'intera amministrazione; ma cod' fatto epilogo può farsi in diverso modo -

Le tutte le operazioni previste nei vari Bilanci sono di natura simile fra loro, tutte le somme riferendosi a una stessa sede, possono compendiarsi in una sola nel Bilancio Generale, il quale allora comprenderà per ogni titolo e categoria di proventi o di spesa di incassi o pagamenti, di entrate o di uscite di tutta sorte, tutte le rendite o le spese, tutti gli incassi o pagamenti, tutte le entrate od uscite, insomma che sotto quel titolo o quella categoria si presume che abbiano da effettuarsi in tutte le agenzie filiali o nell'amministrazione principale presa insieme. Se invece le Agenzie subalterne sono dissimili fra loro e dalla principale, e in tutto dissimili sono pure gli affari, a cui si accenna nei vari Bilanci parziali; il Bilancio generale non potrà raccogliere che i risultamenti finali di quelli. In questo ultimo caso i Bilanci parziali sono gli allegati del Bilancio generale; tal dove nel primo caso, ogni somma del Bilancio generale, rappresentando non il risultamento di un Bilancio parziale, come sarebbe a dire una rendita netta, un dotavanzo di rendita, o una quantità di denaro che occorre al servizio di questa, o ecceda al bisogno di questo, sebbene il totale di più altre somme che riguardano bensì oggetti simili, non che figurano in più Bilanci particolari, deve essere scomposta e chiarita in allegati speciali; i Bilanci parziali sono allora documenti comprovanti i dati esposti negli allegati e un'altra.

In qual tempo dovrà formarsi il Bilancio relativo ad un esercizio? È manifesto che le previsioni devono precedere l'effettuazione dei fatti che ne formano l'oggetto; perciò il Bilancio dovrebbe formarsi prima che incominciata l'esercizio -

Se non che vi hanno dati che debbono figurare in alcune parti del Bilancio, i quali non possono averli se non quando sono noti i risultamenti dell'esercizio che precede quello, a cui si riferiscono le nuove previsioni; tali sono, per esempio, i resti in materia e denaro disponibili al cominciare

dell'anno - Per tanto se non si vuole che le previsioni del Bilancio siano anche in questa parte puramente ipotetiche, conviene attendere che possa esser chiuso l'esercizio dell'anno precedente prima di formare i prospetti, in cui si presume il movimento del danaro e della valuta.

Anche parecchi dati riferentisi al giro dei capitali non possono averli se non si è formato il Rendiconto della gestione precedente; ad esempio, prima che ciò avvenga non possono conoscersi esattamente i redditi attivi e passivi che potranno essersi o dovranno pagarsi nell'anno. Tanto che la sola parte del Bilancio che può formarsi innanzi che abbia principio l'esercizio, è quella, la quale segna la competenza di rendite e di spese. E' da notare che i dati della gestione precedente giovano anche e non poco, all'esatta previsione di tali competenze. Cosicchè può conchiudersi che il tempo più acconio alla formazione di tutte le parti del Bilancio, è quello in cui ha principio l'esercizio del quale prende il nome e in cui possono essere noti i risultati della gestione che si è chiusa.

L'inconveniente che si abbiano da compiere fatti amministrativi, prima che siano nel Bilancio previsti, non ha molto peso, essendo che i Bilanci delle amministrazioni indipendenti, di cui, abbiamo ragionato fin qui, sono per chi la dirige, una guida che essi pongono a se stessi e null'altro.

Gli è solamente col seguire le norme e i criteri fin ora esposti che si può sperare di aver Bilanci di previsione combinati e tali che rendano possibile il pieno raggiungimento dello scopo per cui si fanno. Il quale è questo: di porre nel principio dell'esercizio, l'amministratore, in grado di abbracciare di uno sguardo la somma dei negozi che dovranno in quella stagione e ridursi a fine, misurarne le difficoltà principali, studiarne la via e predisporre i mezzi più atti a vincerle, di rendergli quindi agevole il seguire durante l'esercizio il succedersi degli affari

l'affrettarli o moderarli secondo che torna più acconio al maggior utile dell'amministrazione, di dargli modo, infine, allorchè l'esercizio si è chiuso, di istituire un confronto fra i risultamenti che realmente ottenne dalla gestione e quelli che ne aveva operati; per vedere in quali punti, di quanto e con quali frutti siasi allontanato dal piano prima tracciato e se sussistono valide ragioni che persuadono a mutare in qualche parte la via fino allora battuta.

Nullavia, nella pratica sono poche assai le amministrazioni private che si studiano di formar Bilanci di tal fatta.

La più parte non si curano di compilare verun Bilancio; cercano di adattarsi alle esigenze dell'oggi e non spingono le previsioni al di là del domani. E ancor quelle che per formare il Bilancio si limitano generalmente alla previsione delle rendite e delle spese, ponendo per altro assai sovente, fra queste e quelle, somme le quali piuttosto che a vera rendite o nuove spese accennano o ad acquisti, o vendite, o a giri di capitali.

Sono rare le amministrazioni private che aggiungono alla previsione delle rendite e delle spese, quella degli incassi e pagamenti, più rare ancora quelle che presumono in una parte speciale del Bilancio le entrate e le uscite delle scorte.

E' frequente l'esempio di Agiende, le quali, affine di non incorrere nel pericolo di vedersi mancare i fondi al proprio servizio di cassa, anzichè ricercare con ponderate previsioni quali siano le somme che possono occorrere, tengono nei più pri forzieri inoperosi capitali di gran lunga superiori al bisogno e così rinunciano all'interesse che potrebbero ottenere da essi - Codesta non è certamente una pratica di buona amministrazione.



§ V

Le previsioni nelle Aziende dove i Bilanci compiuti non sono possibili -

Una ultima questione resta da risolversi. E' egli possibile formare sempre un buon Bilancio di previsione qualunque sia la natura dell'Azienda? ossia: tutte le Aziende sono esse suscettibili di aver Bilanci compiuti? No. certamente. L'utilità dei Bilanci è in ragione diretta col grado di approssimazione dei dati che si dispongono in essi; perciò essi possono utilmente farsi soltanto per quelle Aziende dove gli atti e i loro risultamenti sono prevedibili con qualche esattezza molto tempo innanzi che succedano, la qual cosa è solamente possibile quando gli atti stessi si ripetono con vicende o costanti o quasi costanti in più anni, o, o ha un'intera classe di Aziende, le mercantili, le cui operazioni sono essenzialmente instabili e contingenti e per di più estremamente numerose, tanto che sarebbe vano il tentar di prevederle sia pure approssimativamente al principio dell'esercizio. Non si dire con ciò che il negoziante nulla possa prevedere; poiché anzi niente forse più di lui ha bisogno, per ben riuscire, di sagacia, previdenza, tutto il segreto del buon successo nelle imprese mercantili sta nel saper procedere più e più lontano che gli altri non sappiano, affine di mettersi in grado di sfruttare ogni occasione favorevole che appunto perchè le occasioni sono fuggevoli e le condizioni del mercato e dell'Azienda mutabilissime, un negoziante non è mai sicuro di poter compiere domani un piano che oggi ha formato.

Non dimeno anche nelle Aziende mercantili possono spesse volte formar utili Bilanci di previsioni speciali. Un negoziante non può prevedere quali saranno le compere o le vendite etc.

eseguirà nell'anno, quale sarà il giro degli affetti cambiasi, del denaro e dei conti correnti; ma può, se il vuole argomentare dai risultati ottenuti negli anni precedenti, agli utili netti che probabilmente conseguirà nell'anno, e fissare in proporzione ad essi, quali debbano essere le spese di famiglia. Non si può prevedere innanzi di presumere quale sarà nell'anno il movimento generale di tutti i suoi affari, ma può prevedere molte fra le spese di amministrazione, segnatamente quella che provengono dagli stipendi dovuti agli impiegati.

Ma quanto poca è l'importanza che nelle Aziende mercantili hanno i Bilanci di previsione, altrettanto è quella che acquistano in esse i conti di previsione d'impresa o di speculazione che generalmente si conoscono sotto il nome di conti simulati di arbitraggi. Un negoziante può spingere difficilmente lo sguardo al di là del domani; però deve stare continuamente in vedetta, e supplire al piano generale di gestione, che non può fare con tanti e continui piani parziali.

Articolo 2°

Bilanci di Previsione nelle Amministrazioni dipendenti -

§ I

Natura e oggetto dei Bilanci nelle Aziende dipendenti. Loro classificazione

Un bilancio di previsione contiene tutto un piano della gestione dell'Azienda durante un esercizio -

Se l'Assemblea è indipendente quel piano non lega l'amministratore sufficientemente, come egli non possa allontanarsene quando a ciò lo persuada o la più compiuta conoscenza che si fosse formata delle condizioni dell'Assemblea stessa, o i mutamenti che fossero in essa sopravvenuti. Ma è agevole comprendere, come nelle amministrazioni, se chi le dirige non è né indipendente, né insidiabile, quel piano, dopo aver avuta l'approvazione di chi ha autorità di circolare e sindacare l'opera dell'amministratore, possa rendersi obbligatorio per questi, in modo che egli non possa deviare da esso, senza il beneplacito di chi prima l'approvò, possa insomma divenire un efficace strumento del controllo, che si esercita sull'amministratore stesso. E veramente l'amministratore che non ha in sé, per naturale diritto tutti i poteri che vengono dalla proprietà di beni o di valori, e quali esso non può intendere all'opera propria o in altri termini amministrare se non in virtù di autorizzazioni o vate da chi esercita l'eminenti autorità dell'Assemblea. Le quali autorizzazioni si danno implicitamente e in modo vago all'amministratore nell'atto, in cui lo si deferisce alla direzione dell'Assemblea, ma non possono esplicarsi e definirsi, e in altre parole, riferirsi ai singoli fatti amministrativi, se non chiaramente quando i medesimi possono prevedersi. Ora simili fatti son preveduti di esercizio in esercizio nel Bilancio; adunque le autorizzazioni definite e particolareggiate, le quali son necessarie per impedire l'opera dell'amministratore e assicurare la responsabilità di lui che altrimenti sarebbe enorme, possono darsi al cominciare di ogni esercizio e per la sua durata. E si danno di fatto coll'approvare il Bilancio e così stabilisce che l'amministratore, per ciò che dipende da lui, e il che in tutto attenersi alle previsioni fatte.

La conclusione che logicamente e necessariamente si trae da tutto ciò è questo, che, dove nelle Assemblee indipendenti

il Bilancio di previsione è nulla più che una guida cui l'amministratore prepara a sé stesso, per poter con passo previdente e sicuro procedere nel lavoro di gestione; nelle amministrazioni indipendenti esso è inoltre la nota particolareggiata della facoltà che colui o coloro che esercitano l'eminenti autorità consentono a lui, e ciò possa provvedere a tutta la gestione durante un esercizio. Ossia, per recare simile pensiero in altre parole, il Bilancio nelle amministrazioni indipendenti ha due uffici: di servire di guida all'opera amministrativa e di frenarla. Però deve comprendere una serie di previsioni il più possibile strette ed una serie di autorizzazioni ben definite e limitate. Il quale duplice ufficio esige che esse Bilancio si compili secondo regole e criteri, i quali devono necessariamente essere diversi da quelli secondo cui han da formarsi i fatti nelle amministrazioni indipendenti.

I criteri precisi che possono servir di norma nella formazione di un simile Bilancio in quanto è una serie di autorizzazioni sono i seguenti:

- 1° Esso deve contenere tutte le autorizzazioni che possono reputarsi necessarie e sufficienti perché la gestione proceda in ogni sua parte regolare e spedita;
- 2° Codeste autorizzazioni debbano essere date in tal maniera che seguino nettamente i confini, in cui deve contenere si l'opera dell'amministratore e possa veramente essere efficace il freno che per essa si pone in lui.

L'efficacia del Bilancio, considerato come freno o vincolo che si pone all'amministratore, al pari di quella, di qualsiasi altro mezzo o strumento di controllo, dipende strettissimo dalla maniera ond'è ordinata l'amministrazione, specialmente in ciò che s'attiene alle entrate ed alle uscite ed è in ragione diretta colla semplicità degli affari, che vi si riferiscono e in ragione inversa del loro numero. Egli è perciò che

si reputa buona norma amministrativa questa: di semplificare le funzioni di un'azienda dipendente; ossia di ridurle a forme il più possibile omogenee.

Quotidia perche' il Bilancio viene veramente un freno efficace richiedesi che ogni fatto, in quello autorizzato, possa, nell'atto, in cui si effettua, rilevarsi da coloro, in cui risiede l'imminente autorità sull'azienda, e da chi è deputato a tutelarne gli interessi di fronte all'amministratore e anche impedirsi quando ecceda i limiti prestabiliti.

Ciò posto, si è già veduto che i fatti di gestione, che non avvengono fatalmente, ma dipendono unicamente dall'arbitrio di chi regge l'azienda, epperò, aggiungo ora, si possono definire e limitare nel Bilancio, si rivedono presso che tutti alle spese che sono estranee alla gestione del patrimonio e non giungono al conseguimento della entrata; le quali spese si traducono nell'accertamento di competenze passive, sottsegnite poi dai pagamenti o i contorni di materie. Ora è facile persuadersi come il denaro si possa affidare a cassieri, che ne rispondono, e si possa quindi vietar loro di eseguire gli ordini di pagamento dell'amministratore, se non sia entro i limiti segnati nel Bilancio, ovvero se non hanno l'approvazione di quei tali che hanno il mandato di ritrattare il lavoro di cassieri, la quale, implicitamente affermi, che costoro limiti non furono varcati. Si può anche pensare ad un riscontro diretto degli inddebitamenti, essendo possibile che l'amministratore in ogni caso, prima di impegnare, per mezzo di contratti o in qualunque altro modo, l'azienda debba ottenere l'approvazione da chi ha impero sovrano su di questa e debba rispondere del proprio per i danni che ad essa possa venire da impegni irregolarmente assunti. Ma non si può pensare specialmente nelle grandi amministrazioni che hanno aziende filiali, in luoghi lontani, a un riscontro diretto

che vincoli ogni singolo contorno. -
La necessità di contrarre un impegno si può prevedere, e quando pure non si sia preveduta, la conclusione del contratto si può sempre provare di qualche poco, cosicché è sempre possibile richiederne la previa autorizzazione o meglio approvazione. Le quali cose possono ripetersi anche per i pagamenti. Dove i contorni non sempre possono presumersi nella misura che sarà strettamente richiesta, spesso non possono provarsi, eppure di un giorno e non di rado son tanto numerosi quanto è piccola l'importanza di ciascuno. Adunque un anticipato riscontro sui singoli contorni di materia, e la previa approvazione loro da parte di chi ha l'ufficio di frenare e indirizzare l'opera dell'amministratore, quando pure fosse possibile, la qual cosa non può dirsi che sia, richiederebbe lavoro grande che a quanto dire grande spesa; e però il danno certo che ne vorrebbe superarebbe d'abbai il vantaggio che potrebbe sperarsene. Se non che nelle amministrazioni dipendenti, fatta poche eccezioni, per quelle che esercitano industrie e ne adoperano i prodotti, i contorni sono tutti preceduti da una provvista, e però ancora preceduti, accompagnati o seguiti da un pagamento; onde il riscontro preventivo degli impegni dei pagamenti viene ad essere anche un riscontro indiretto dei contorni. Non può revocarsi in dubbio che ciò avvenga sempre nelle aziende, le cui rendite sono tutte per sé stante in denaro, e non tali quelle che non possono contare su altre entrate che non siano imposte, interessi di capitali, compensi di servizi, rendite di beni, e azioni di crediti o prestiti. Il dubbio può talmente sorgere per le altre che hanno poteri e nello stesso tempo contribuiscono derrate, le quali sarebbe possibile ottenere da quelli che è da badare che nell'intento di semplificare la gestione e di ottenere una maggiore rendita nella stessa, se vogliono, possono dar sempre, darli in affitto a danaro, e se

debbono talvolta accettare la colonia parziaria o l'affitto a gensi
 utau vendere questi prima ben anco che sian raccolti.

Dalle cose dette finora si possono trarre queste due conclusioni:

1. Che nelle amministrazioni dipendenti presso che tutte le
competenze attive o passive si riducono all'accertamento di di-
 ritto ad incassi o di impegni a pagamenti;
2. Che le autorizzazioni date nel Bilancio e i vincoli che
 seguano dall'essere queste definite e limitate, non possono in-
 guardare mai i contorni, ma soltanto accertamenti di
 crediti o di debiti, cioè a dire competenze, ovvero incassi
 e pagamenti.

Se le autorizzazioni si riferiscono alle competenze si ha un
Bilancio di competenza e di accertamento; se agli incassi o pa-
 gamenti, si ha un Bilancio di cassa.

§ II

Confronto tra i Bilanci di Cassa ed i Bilanci di competenza e di accertamenti.

Quale di queste due forme di Bilancio è da preferirsi?

È l'una e l'altra hanno autorevoli sostenitori.

Il fantasma del Bilancio per Cassa osserva che questo
 è più facile ad intendersi, che riguarda fatti, i quali
 più facilmente si possono rilevare, riscontrare e quindi
 di anche limitare; che infine giova meglio all'ammi-
 nistratore a cui importa sapere qual somma di denaro
 avrà in cassa nei vari tempi per vedere se basterà al
 bisogno e se dovrà provvedere con mezzi straordinari
 a quello che manca.

Rispetto al primo pregio è innegabile che, eppurto i più alimi

degli studi attinenti alla Ragioneria, comprendono appieno
 che cosa si voglia loro dire quando si afferma che l'ammini-
 strazione incasserà durante l'anno tanto e spenderà tanto,
 ma non mi pare poi che sia cosa difficile neppure l'abbas-
 sare il vero e compiuto significato di questa espressione:
 «L'amministrazione durante l'anno acquisterà il diritto
 a riscuotere tanto e assumerà l'obbligo di pagare tanto».

Non si può neppure negare che sia più agevole riscontrare
 preventivamente e vincolare gli incassi e i pagamenti, che non
 i contratti con cui si accertano diritti e si assumono impe-
 ghi; ma ciò non basta a provare che il Bilancio di cassa
 valga più di quello di competenza a rendere efficace il con-
 trollo che si deve esercitare sull'amministratore, la quale
 soltanto sarebbe veramente importante. Anzi non è malage-
 vole provare il contrario.

In primo luogo gli incassi e i pagamenti sono fatti più ince-
 ti e però più difficili a prevedere in giusta misura che non le
 competenze. Invero non avviene un incasso senza che si sia pri-
 ma liquidato e affermato il credito, non si procede ad un paga-
 mento se non dopo che se ne è contratto l'impegno.

Adunque gli incassi e i pagamenti hanno tutte le incertezze che
 sono proprie delle competenze, le quali debbono, prima che essi se-
 gnano, affermarsi, ed hanno per giunta tutte quelle altre
 che provengono dal diverso grado di puntualità dei debitori
 e dalla ragione o minore fretta dei creditori nel richie-
 dere il soddisfacimento dei loro diritti. Ora siccome, l'ammini-
 stratore non può esporti al pericolo di non aver fondi per
 eseguire i pagamenti, o di non potere, per mancanza di au-
 torizzazioni, soddisfare impegni assunti, così si è costretti
 a presumere e contentare le riscossioni in misura più ri-
 stretta, e i pagamenti in misura più larga di quella, nella
 quale si verificherebbero, onde va sicurata in proporzione la

efficacia del freno che col Bilancio si mira ad imporre.
 In secondo luogo nel fatto, codesto freno è in tutto illusorio, poiché per non dire che delle spese, non restringendo il Bilancio, col segnare il limite massimo dei pagamenti, la facoltà che è negli amministratori d'impegnare l'Azienda, le spese non possono in un dato esercizio eccedere le autorizzazioni, e negli anni successivi si deve poi autorizzare formalmente i pagamenti resi necessari, giacché non si può volere che sia negato il pagamento di debiti validamente contratti. Perché la limitazione che si volesse porre ai pagamenti, rimanesse veramente efficace, dovrebbe togliere agli amministratori ogni facoltà di impegnare l'Azienda; ma nessuna amministrazione italiana adottò, ed io sappia questa misura così radicale, la quale, del resto, non è scompagnata da gravissimi inconvenienti.

In terzo luogo è un errore il credere che un Bilancio di competenza renda più difficile, e in ogni caso meno completo, il riscontro dell'amministratore. Lascio stare, che non è punto agevole riscontrare i contratti innanzi che essi vengano l'Azienda a tener nota degli impegni che si assumono con esse, e fine di apporre loro il voto nel caso che quegli impegni eccedessero le autorizzazioni consentite. Osservo solamente che è possibile un secondo riscontro, quello degli incassi e dei pagamenti, e sicché si potrà sempre impedire questi quando non mirassero ad estinguere un debito reale e sorpassassero i limiti segnati in bilancio per la competenza passiva.

Ed è manifesto ad ognuno che questo doppio riscontro deve necessariamente essere più compiuto e più efficace di quello che possa rendere la sola sua seconda parte.

Per ultimo deve anche ammettersi che non è picciolo peccato quello che i bilanci di cassa hanno su quelli di competenza, di aditare quale sia la deficienza di fondi a cui conviene provvedere con operazioni straordinarie, e quale l'esuberanza

di denaro, a cui cercare impiego. Non solamente è di somma importanza, ma di assoluta necessità che l'amministratore, allorché chiede col mezzo del Bilancio, la autorizzazione necessaria per attendere ai fatti di gestione, indichi egualmente in qual modo si propone di supplire al servizio di cassa. Nulla di meno tutto ciò non vale a provare la conoscenza di un Bilancio di competenza; dimostra solamente l'opportunità, e non forse la necessità, di aggiungere ad esso, e come suo complemento un fa bisogno di cassa, il quale dopo aver indicato il fondo di cassa esistente al principio del periodo di gestione, e inoltre la somma che probabilmente si incasseranno, più che esso durerà a quelle che si dovranno altri contare, accenni alle operazioni straordinarie che sarà opportuno di fare per riempire il disavanzo di cassa o impiegare proficuamente i fondi esuberanti.

che codesto fa bisogno di cassa deve contenere provisioni e non autorizzazioni. È facile provarlo; poiché è manifesto che quando si è data all'amministratore la facoltà di indebitare o di increditare l'Azienda, non si può ragionevolmente volergli di adempiere gli impegni assunti entro i limiti consentiti o di pretendere il soddisfacimento dei diritti acquisiti.

Ch'è voluto tacere che i Bilanci di Cassa non possono dare un'idea approssimata dei risultanzi veri della gestione nell'esercizio a cui si riferiscono. L'entrata avviene quando si verifica il diritto ad esigerla; cioè quando si accerta il credito, la spesa si fa quando si assume l'impegno a pagare una somma, cioè quando si accerta il debito.

Gli incassi ed i pagamenti ancorché fatti importantissimi pure non mutano di un sol centesimo il montare del patrimonio dell'amministrazione - la mutazione era già avvenuta al sorgere del debito o del credito - per gli incassi l'azienda riceve una somma di denaro e perde un

credito equivalente; per i pagamenti perde anche una somma di denaro, ma vede estinto un debito equivalente. Laonde gli incassi e i pagamenti fatti in un anno potrebbero segnarne i risultamenti veri della gestione solamente quando corrispondessero esattamente alla competenza in quello accertata. - Ciò non avviene mai - In tutte le amministrazioni le somme che si esigono o si pagano in un anno tendono ad estinguere od a diminuire non solamente i debiti ed i crediti accertati in quello, ma ancora i residui attivi e passivi lasciati da esercizi precedenti e sono talvolta anticipazioni sui esercizi futuri. E non può dirsi che i residui degli esercizi passati, che furono estinti, compensino quelli che questo lascia. In prima la compensazione non è mai intera, poi se anche la somma algebrica dei residui attivi e passivi, che i vari esercizi successivi lasciano, mutasse di poco nel suo complesso, stante la mutazione di natura, opposta nei suoi componenti, ciascuna di queste mutazioni sarebbe per se stessa notabilmente non poca importante.

È detto ancora che il Bilancio di Cassa non presenterebbe inconvenienti quando la gestione non lasciasse residui - e questo è vero, perché allora il Bilancio di Cassa si confonderebbe col Bilancio di competenza - e che quindi una buona amministrazione piuttosto che disubire sulla forma dei Bilanci dovrebbe guardarsi di non lasciare residui - e questa sentenza è da uomini ignari dei veri organismi delle aziende, rimma azienda per quanto solerte può edimersi dall'incontra e lasciare sussistere per qualche tempo debiti e crediti. Essendo per concludere i risultamenti veri della gestione in un anno non possono averci che riguardando le entrate e le spese in esso accertate; e però soltanto un Bilancio di competenza può dare con qualche esattezza un concetto dei probabili risultamenti della gestione.

Segue da quanto fu detto, che tra le due specie di Bilanci, vi ha una sostanziale differenza, per ciò che riguarda i residui. Nei Bilanci di Cassa i residui non figurano; in essi si prevedono e si autorizzano, senza distinzione di sorta, gli incassi e i pagamenti da farsi in un esercizio, sia che si riferiscono alla competenza di questo, sia che riguardino quella degli esercizi precedenti, lasciata inadempita. Laddove nei Bilanci di competenza, i residui attivi e passivi, cioè i crediti ed i debiti di amministrazione, rimasti dagli esercizi passati, e che hanno da estinguersi in quello, a cui si riferiscono le previsioni, debbono di necessità figurare in quella parte che riguarda le mutazioni di capitali.

§ III -

Forma dei Bilanci nelle Aziende dipendenti.

Per ciò che concerne la forma materiale dei Bilanci, oltre la disposizione delle somme, in essi, che seguano le previsioni, o, se volesse, le autorizzazioni, ho poco a dire. Se il Bilancio è di Cassa puramente, la forma è quella da me descritta più fa bisogno di Cassa nelle amministrazioni indipendenti; se poi il Bilancio è di competenza vorrei che fosse quella dei Bilanci nelle aziende sopradette, toltine, l'incasso, e prospettati che presumono il movimento delle materie; vorrei insomma che il Bilancio comprendesse:

- a) un prospetto delle competenze di rendita e spese vere e proprie, normali o passeggere, ove si ponesse in evidenza l'avanzo o il disavanzo di rendita che si presume nella azienda, dovrebbero in questo prospetto e in luogo distinto apparire le entrate e le spese di giro;

b) - Un prospetto dei mutamenti patrimoniali, nei inchiodi, e residui attivi e passivi che verranno in liquidazione;

c) - Un fa bisogno di cassa;

Ma generalmente le due prime sezioni si riuniscono in una sola, e si rinuncia per tal modo a porre in chiaro l'avanzo o il disavanzo, il quale è ben diverso dall'avanzo o dal deficit che può apparire dal Bilancio intero - Queste due sezioni riunite formano il Bilancio vero e proprio, quello che contiene tutte le autorizzazioni - In esso si distingue la parte attiva e la parte passiva; nella seconda si autorizzano le spese e in generale le uscite, cioè a dire gli impegni, e in via indiretta i pagamenti, che ne sono la necessaria conseguenza, nella prima si presumono le vie ed i mezzi con cui far fronte alle uscite; nell'una e nell'altra le previsioni o autorizzazioni si espongono per ordine e si mettono prima le rendite e le spese, propriamente dette; poi le entrate ed uscite di giro; quindi quelle che determinano mutamenti di capitali.

Anche nella azienda dipendente gli assegnamenti dal Bilancio si dividono in voci, o voti, o capitoli e questi sono classificati talvolta in più maniere, in titoli, sezioni o categorie.

È facile che più è ristretta la classificazione delle entrate, delle spese, in voci, voti, o capitoli più ristrette e più definite sono le facoltà concesse all'amministratore. Non bisogna tuttavia eccedere in questo frazionamento, se così non è contentito di esprimersi, delle previsioni, delle autorizzazioni, perocché si correbbe pericolo d'incagliare l'opera dell'amministratore, così che ne possa venire danno all'Azienda.

Il limitare di troppo la responsabilità di chi amministra può nuocere del pari che il lasciarli arbitrio soverchio. In visione degli assegnamenti in Bilancio vuol essere giudicata

e il numero di questi né troppo, né troppo poco. Generalmente l'amministratore affine di avere nel Bilancio una guida più particolareggiata, ne suddivide i voti in alcune querele minori, o, come si suol dire in articoli; vi sono aziende nella quali non si domanda a costui né prima, né poi conto di così fatta suddivisione, e ve ne sono altre in cui la si lascia bensì in suo arbitrio, ma si vuole che ne dia notizia e non la alteri poscia, se non previa determinata cautela.

§ IV -

Preparazione del Bilancio -

Criteri da seguire nel determinare la somma dei singoli voti -

Discussione del Bilancio. Sua approvazione

La via da tenere nella preparazione di un Bilancio di una Azienda dipendente è diversa secondo la natura di questa; e diversi parimenti sono i criteri da seguire nel fissare le singole entrate ed uscite. In generale delle due parti del Bilancio; l'attiva e la passiva si comincia da quella che ha in sé maggiori elementi di determinazione e da cui l'altra dipende. In una amministrazione che tragga i mezzi di sussistenza da un patrimonio proprio, si può bensì intendere con tutti gli sforzi al conseguimento di una maggior rendita netta, ma non è nell'arbitrio dell'amministratore di aumentare questa a sua posta; però fissata che sia entro limiti convenienti è mestieri commisurare ad essa le spese. Qui adunque dev'essere seguita la stessa via che nelle

Aziende indipendenti, e presumere d'opprimere le entrate tutte per le spese attinenti alla gestione del patrimonio e quindi le altre, fissandole in proporzione dell'insufficienza dei bisogni che si hanno da soddisfare e dell'eccellenza dei beni che se vogliono conseguire.

Quodam nelle Amministrazioni di Courtois, le quali hanno tutte o la massima parte delle loro entrate da contribuzioni imposte ai membri di quelle, potendo simili contribuzioni, e però eziandio le entrate nel loro tutto, montarsi indefinitivamente, esse non possono altrimenti determinarsi se non commisurandole alle spese che si saranno riconosciute necessarie o almeno veramente utili. Il perché si debbono fissare prima di quelle -

Riguardo alle spese, scrive il Villa (1) la prudenza insegna a non ammettere se non quelle assolutamente necessarie ed utili e non includere nel Preventivo, e non si abbiano sicuri i mezzi per farvi fronte in tempi convenienti. E poi in la ritorna in questo pensiero e aggiunge: « La spesa che si hanno a fare sono suggerite dalla necessità di certi servizi, o dalla loro utilità o convenienza; ma intanto che si lavora a preparare il Preventivo dei dispendi, non bisogna mai dimenticare che la possibilità di sostenerli dipende dalla disponibilità di mezzi proporzionati ai medesimi ». E invero è impossibile non sono fonti inesauribili di entrate; possono aumentare si bene, ma non oltre misura. Ma neppure deve crederci che il montare delle spese abbia da crescere tanto, di quanto è possibile aumentare per mezzo delle entrate, quello delle imposte -

L'utilità di una spesa facoltativa è la sola sua giustificazione, e sono veramente utili soltanto le spese per cui si rendono

(1) Villa - *Storia e pensieri sull'amministrazione pubblica* - pag. 403 -

agli amministrati servizi maggiori dei sacrifici che si esigono da loro, levandoli per via di tasse le somme necessarie a sostenerli. Nessunamente la soddisfazione dei bisogni reali può giustificare una spesa, non quella dei bisogni fittizi. Se non che quante volte nella pratica si dà a questi maggior peso che non a quelli? A quanti amministratori della nostra città e provincia non si dovrebbe ricordare ciò che scrisse Spontagnino a proposito della spesa dello Stato? Egli voleva che non si facesse al popolo quanto gli è necessario per i suoi bisogni reali, affrettare di soddisfare i bisogni immaginari dello Stato. « I bisogni immaginari, continue egli sono quelli cui domandano e pagano la dotazione di coloro che sono al governo, gli eventi di un progetto straordinario, l'impetuosa brama di una gloria vanaggiosa certa impotenza di spirito contro le fantastiche utopie. Sovente coloro, i quali, con uno spirito inquieto, erano sotto al Principe alla direzione dei pubblici negozi, pensarono che i bisogni delle loro piccole menti fossero i bisogni dello Stato - »

Nella compilazione dei Bilanci di previsione delle amministrazioni dipendenti possono tornare utilissime le seguenti norme che tolgo dal Villa (1) Si deve possibilmente evitare che l'ammissione di una spesa nel conto preventivo di un anno venga a costituire un precedente e quasi una causa ineluttabile di ammettere negli anni successivi altre spese, quale necessaria conseguenza di quella prima. E tutte le volte che si verificasse il caso di una spesa da ripartire su un certo numero di anni (di esercizi) il Preventivo manterrà in evidenza la somma complessiva, la quota che ne fossero già stata pagata, quella da mettersi a carico dell'annata per la quale si fa il Preventivo e la spesa che si dovrà ancora sostenere (fino a compimento del dispendio totale ammesso in massima) negli anni a venire.

(1) J. Villa - *Pensieri e nozioni di amministrazione pubblica* - pag. 407 -

Volendosi raggiungere l'economia di cercar a preferenza di escludere (da ragioni prevalenti non si oppongono) le spese che possono impugnar l'amministrazione per una serie più o meno lunga di anni. Tra le spese meritavamo una preferenza quella, dal fare la quale possa sperarsi un miglioramento del patrimonio ed un generale delle condizioni dell'amministrazione, e questo principio dovrà special mente essere applicato a tutti quei casi nei quali una spesa abbia da sostenersi, non colle rendite del patrimonio, ma con un capitale preso a prestito. Si deve avere cura di mettere nel Bilancio nuove spese; ed è buona norma amministrativa questa di non permettere che si scrivano nel Bilancio spese di tal natura che non siano al di sotto di un massimo determinato senza che le medesime abbiano formato oggetto di discussione e di deliberazioni speciali.

La legge che suggerisce di avere larghi nelle previsioni delle singole spese e conti in quella della rendita, la quale è fondamentale per la compilazione dei Bilanci nelle amministrazioni indipendenti, non può applicarsi senza qualche restrizione in quella che noi sono. ed è in questa, affine di non porre inciampo nella gestione è bene che si ecceda di qualche poco nel fare la misura di ogni spesa, e nello stesso tempo si pongano per la rendita somme di qualche poco inferiori a quella, nelle quali si può sperare che si effettino; per non bisogna perdere di vista mai che il Bilancio comprende una serie di autorizzazioni, le quali vengono date all'amministratore, acciò che possa ritenere da una parte e dall'altra pagare; e che il presidente le spese in misura più elevata e la rendita in misura più bassa di quella che, secondo ogni probabilità, potrà verificarsi, torna lo stesso che concedere a quegli più vasti poteri e dargli licenza di spendere con maggior larghezza.

Il Bilancio di previsione compilato dagli amministratori o sotto la direzione loro, viene sottoposto a quelle persone

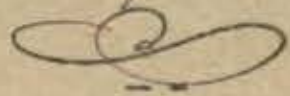
a quel magistrato, e a quell'assemblea in cui ritorna l'esercizio dell'autorità superiore dell'obbedienza, acciò sia esaminato, e, se il caso, approvato. Per consuetudine il Bilancio è accompagnato da una relazione, in cui si rende conto delle somme in esso allegata e più specialmente di quelle che, non figurando nel Bilancio precedente, o figurandovi in misura diversa non hanno nel passato una piena prova che le giustifichi. E si è appunto per rendere manifeste le differenze che vi hanno tra il nuovo Bilancio proposto e l'ultimo approvato, sulle quali principalmente deve rivolgersi l'attenzione di chi è deputato all'esame di quello, che si usa generalmente scrivere in esso, accanto ad ogni somma presentata, quella che per lo stesso capitolo o articolo trovavasi in questo.

Quando l'approvazione di un Bilancio spetta ad un consiglio o ad una Assemblea, questa, innanzi di procedere alla sua discussione, ne commette l'esame e la revisione ad una Commissione ristretta e scelta fra i suoi membri. E questa Commissione, compiuto l'esame, riassume in una orecchia relazione i giudizi, le proposte e le osservazioni, che ritenute convenienti di fare. E per avventura soverchio il dire che le Commissioni, le quali debbono rivedere il Bilancio, i Consigli, le Assemblee, i Magistrati o qualunque altro debba approvato, devono seguire nell'esame e nella discussione dello stesso ordine, che l'amministratore avrebbe dovuto tenere nel compilarlo e applicare quegli stessi criteri, a cui esso avrebbe dovuto informarsi.

La forma del Bilancio, in quanto è una serie di autorizzazioni non unita, quand'anche l'amministrazione, in luogo di essere semplice, diventi complessa ed abbia più obbedienza ballerue. Le autorizzazioni si danno sempre all'amministratore che presiede a tutta la gestione; egli se ne vale poi, per dirigere e coordinare l'azione di tutti i suoi dipendenti.

Varia natura dei singoli voti riferibili ai
diversi assegnamenti del Bilancio -

Il Bilancio ne' suoi rapporti
colla costituzione permanente dell' Azienda -



Non tutti gli assegnamenti fatti nel Bilancio sono della
stessa natura, non tutti sono definiti e limitati in guisa
da segnare confini che, o, si debbano raggiungere o non si
possano varcare -

Così perciò che riguarda le entrate vere e proprie, siccome delle
rendite patrimoniali, ovvero retribuzioni di servizi resi, o
contribuzioni degli amministrati, e da osservarsi che esse di-
pendono, o da contratti precedentemente conclusi, o da opera-
zioni già iniziate o compiute, o da deliberazioni autoren-
damente prese, o da leggi, statuti o regolamenti, onde l'Azien-
da è disciplinata; sicché la somma presente nel Bilancio non
può essere che valutazioni approssimate dei risultan-
ti che si sperano, non possono intormentare la facoltà
dell'amministratore -

Se egli, senza violare la legge, gli statuti, le deliberazioni o
i contratti in vigore, o in altro modo danneggiare l'Azien-
da, può conseguire entrate maggiori, è meritevole d'incanto,
laddove non è sempre giustificato il biasimo onde lo si vor-
rà colpire, nel caso, in cui quelle si effettuassero in somme
minori della presente. Può darsi che non fosse stato in
potere di lui l'impedire che ciò avvenisse -

Le stesse cose possono dirsi per le entrate provenienti dalle
vendite di prodotti a derrate - e se sarebbe pericoloso ed dannoso
all'amministratore simile facoltà di oltrepassare i limiti
segnati dal Bilancio per quegli inerediteamenti o quegli incas-
si che riguardano nuovi debiti da accendere. In questa parte
gli uffici dell'amministratore e i poteri che gli si danno de-
vono essere chiaramente definiti e limitati -

Addebitamente la parte passiva del Bilancio, in cui si portano
no e si autorizzano tutti gli indebitamenti (debbono o no esser segui-
ti da pagamenti immediati) che sono necessari per provvedere a
tutti i servizi e a tutte le esigenze della gestione, codesta parte, di-
co, segna i confini, entro i quali si consente all'amministrato-
re di impegnare la sostanza dell'azienda. Egli, purché si con-
danna a tutti i servizi, di cui è carico nel Bilancio, può ben
si sa gli riede, fare che gli indebitamenti e i pagamenti immo-
diati siano minori, ma in generale non si deve lasciargli fa-
coltà di oltrepassare gli assegnamenti fatti -

Nulla di meno vi sono spese per le quali non si può segnare
confini che in nessun caso sia lecito varcare e sono quelle
che riguardano obblighi verso i terzi, ai quali l'azienda sia
stata regolarmente impegnata - Codeste spese vorrebbero esse-
rvi anche quando quegli a cui spetta approvare il Bilan-
cio si rifiutasse di ammetterle, perciocché i terzi potrebbero
valersi dei tribunali per ottenere l'adempimento dei loro diritti.

Le medesime spese si distinguono, in alcuna Azienda, in
obbligatorie e di ordine; le prime comprendono gli interessi
passivi, le pensioni, le imposte ecc.; le seconde gli agi e
le provvigioni che spettano a chi ha l'incarico di ristimare
l'entrata, le quali possono crearsi col crescere di questa
ed altri simili.

È expediente che i capitoli del Bilancio, i quali riguarda-
no le fatte spese e i cui assegnamenti possono essere

oltrepassati, siano chiaramente designati. Essi poi debbono atten-
re l'esecuzione; la prudenza e l'interesse degli amministratori con-
sigliano a limitarne il più possibile il numero. (1) -

Ma general non deve essere permesso all'amministratore l'ol-
trappassare gli assegnamenti passivi, che si riferiscono a semplici
mutamenti patrimoniali.

Vi ha un'ultima ed importantissima questione rispetto alla
natura dei singoli voti riferibili ai vari assegnamenti del
Bilancio e che riguarda i rapporti tra questa e la costituzione
permanente dell'azienda. Si tratta di vedere se in un'azienda
ben ordinata, avente un bilancio ragionato, sia da lasciare per
tutte le entrate e le uscite facoltà senza limite di approva-
to respingerlo a chi deve col proprio voto lanciare quel bilancio e
rendere esecutorio. Il dubbio non può riguardare l'estensio-
ne del bilancio, non potendo questo essere a guida e freno
all'amministratore se non è compiuto, se non abbraccia
cioè tutte le entrate e tutte le uscite. Vi può essere questione
soltanto di sapere se tra le entrate e le uscite che devono ripe-
rire nel bilancio, ve ne abbiano di quella che non potrebbero
essere senza inconvenienti respinte e che quindi non deb-
bano essere in atto autorizzate - o dire approvate - supponendo
la facoltà di approvare, quella di respingere - ma semplicemente
e onologate e riconosciute -

Si è potuto vedere che alcuni degli assegnamenti in Bilan-
cio riguardano entrate o spese non prima definite e non in-
terminamente connesse colla costituzione permanente dell'azienda,
e che altri si riferiscono a entrate e a spese già sancite e
determinate nei loro modi di attuazione da precedenti e
più solenni deliberazioni dell'autorità eminente sull'azienda.

(1) Cambrai-Digny - Della contabilità dello Stato e dei bilanci -
Lettere a Lalap - Nuova Antologia - Firenze 1877 -

e tocano direttamente il suo proprio e intimo organismo.
Di queste entrate e spese precedentemente deliberate, alcune sono
transitorie, ad esempio quelle che riguardano opere in corso
di costruzione; altre sono permanenti e sono tali nelle annue
spese pubbliche la maggior parte delle imposte o rendite assite
e delle spese fisse riguardanti i pubblici servizi -

Ora, in quelle aziende dipendenti dove l'autorità eminente non
si esercita sempre dalle stesse persone, dove per giunta al suo ser-
vizio concorrono simultaneamente più magistrati o assemblee,
è egli prudente lasciare senza restrizione di sorta, in balia di
un semplice voto di bilancio le entrate e le uscite che furono
già solennemente deliberate? Si può insomma senza perico-
lo permettere che ogni anno tutta possa essere scossa dal-
le fondamenta, la compagine amministrativa dell'azienda?
Perché, qualunque sia l'indole di questa, se può avere l'ob-
biettivo compiuto, non ha servizio, non vi ha atto o missione che
deve compiere, o fine da raggiungere, o bene da ottenere che non
si commetta direttamente o indirettamente ad entrate od a
spese; onde si può dire che tutta la sua vita dipende dal pe-
tersi quella e questa effettuare. E si badi che, dove negli altri
ordini di istituzioni, perché lo stato attuale unito, si richiede
il conformarsi costante di tutte le volontà, in cui per avventura
fosse diviso l'esercizio dell'eminenti autorità e il voto negati-
vo di una sola fra esse, fa che le cose restino come sono, per-
ciò che si attiene alle entrate e alle spese del bilancio, se tutte
dovessero essere in un modo approvate, una sola volontà
col suo voto negativo rispetto a qualche rendita assita o spesa
fissa potrebbe determinare radicale mutamento nella stessa
costituzione permanente dell'azienda, né questa per quanto
concerna simili entrate o spese potrebbe durare immutata
senza il consenso favorevole di quella volontà. Edunque col
sottostendere a un voto deliberativo di bilancio tutte le entrate

a tutte le uscite, collo Statuire che tutte debbano essere nel Bilancio autorizzate a una stessa quota si toglie ogni stabilità alla fissazione di quella ed alla limitazione di questa, e perciò ancora alla costituzione dell'azienda, il che quanto possa riuscire malagevole nessuno è che non veggia -

Per vero dire nella maggior parte delle aziende, la consuetudine vuole che con un voto di Bilancio non si debba annullare o modificare od anche solo infermare per qualche tempo un più solenne voto precedente; ma ciò non basta; dovrebbe riconoscersi dalle istituzioni fondamentali di tutte le aziende dipendenti la differenza tra le entrate e le spese prima deliberata, dalle altre che si autorizzano nel Bilancio solamente a stabilire che le prime debbano venire in esso Bilancio non già autorizzate, ma semplicemente riconosciute, al solo fine di poter saggiamente commisurare con esse le altre entrate o spese annuali.

Nel Bilancio dello Stato in Inghilterra questo concetto è applicato interamente per ciò che riguarda le entrate e ha un principio di applicazione anche per ciò che riguarda le spese.

A parer mio, l'ordinamento del Bilancio in una azienda dipendente è tanto più perfetto quanto è maggiore la parte che sull'intera somma delle entrate e delle uscite prende quella che in esso Bilancio sono semplicemente riconosciute e più particolarmente quelle permanenti. Con ciò io non voglio dire che la fissazione di simili entrate e la limitazione di simili spese, non si possa, ove si creda conveniente, mutare, o, gliò dire che ciò non si deve fare se non in quei modi e in quelle forme solenni, con cui si mutano le leggi e le istituzioni organiche dell'azienda, nulla essendovi in nessuna amministrazione di immutabile ed eterno -

Delle limitazioni delle uscite che si ottiene col deputare a ciascuna classe di spese i fondi che si sperano da entrate determinate -

L'uso dei Bilanci di previsione nella forma a cogli intenti che attualmente hanno nelle aziende dipendenti non è antico, conta al più due o tre secoli. La fissazione delle entrate, la limitazione delle spese e la distribuzione fra queste dei fondi da quelle gettati si otteneva in passato in altro modo. Tu non poche amministrazioni le rendite normali si fissavano, nelle somme loro e modi di ottenerle od esigerle, con atti solenni e per tempi non brevi, o limitati o indefiniti da chi esercitava l'autorità suprema. La facoltà e insieme il dovere di evocare all'azienda si deputava cogli stessi atti a magistrati od a agenti determinati per tutto il tempo, durante cui esse dovevano levarsi. Parimenti le spese normali si decretavano, o, se volti, si autorizzavano per tempi determinati, o, finché durava la loro ragione di essere, deputando la facoltà di assumerle o pagarle a magistrati o ad agenti speciali. E perché ai singoli magistrati od agenti non mancassero i fondi necessari alle spese loro addossate, si deputava ciascuno, e sovente per ciascuna classe di spese, i fondi che si speravano di ottenerne da determinate rendite amministrative da essi magistrati, od agenti, o da altri. Affinchè poi i fondi deputati a una data classe di spese non potessero facilmente tornarsi a profitto di altre spese o di altri servizi, si solca anche stabilire che le somme da applicarsi alle singole classi di uscite si custodissero da vari magistrati ed agenti in casse diverse -

Così le spese erano limitate in doppio modo; coloro che vi

attendevano non potevano eccedere né le limitazioni deliberate né la somma disponibile nelle singole casse.

Le somme che sopravanzavano nelle varie casse dopo l'adempimento delle spese ad esse addossate, dovevano raccogliersi in casse o depositi centrali e costituivano insieme alle entrate straordinarie, i fondi deputati alle varie classi di spese straordinarie, le quali potevano autorizzarsi di volta in volta, e, se erano continuative, per tempi brevi.

La fissazione delle entrate, la limitazione della spesa e la ripartizione delle casse potevano mutare quando che fosse dall'autorità eminenti e si mutavano in fatto ogni qualvolta ne appariva il bisogno. Non si ritornava però su di esse normalmente ad compiersi di determinati spazi di tempo, ad esempio ad ogni esercizio, come si fa nell'attuale sistema dei bilanci.

È vero che per ciascuna cassa o gruppo di casse, al cominciare di ogni esercizio, si facevano le previsioni degli incassi e dei pagamenti da effettuarsi durante l'esercizio stesso, ossia si compilava il fa bisogno affine di porsi in grado di sostenere le diverse spese nei tempi, in cui occorrevano e secondo il vario grado di importanza e urgenza loro. Ma tali fa bisogno miravano a guidare e non a vincolare i singoli magistrati od agenti e non formavano oggetto di esame e di deliberazione da parte di coloro che esercitavano l'autorità eminenti, se non quando venivano ad essi presentate per appoggiare domande di mutamenti di atteggiamenti e limitazioni in vigore.

Questo sistema, applicato nella sua pienezza nella Repubblica di Venezia da recentissimi tempi, finché essa visse, e poi o meno integralmente da tutte le amministrazioni pubbliche nei secoli andati presentava, insieme a non pochi vantaggi, non pochi inconvenienti.

I vantaggi erano principalmente questi: separazione netta delle previsioni di cassa e della ripartizione dei fondi dalle

autorizzazioni delle entrate e delle uscite; stabilità nella fissazione delle rendite abitate e nella limitazione della spesa fissa e però ancora nella costituzione normale della cassa.

Gli inconvenienti derivavano dalla molteplicità delle casse, e, quasi necessaria, ed erano: la inutile moltiplicazione delle scritture e dei riscontri determinata dai continui passaggi del denaro da cassa a cassa; la somma relativamente troppo grande di denaro che doveva rimanere inoperosa nelle diverse casse; la difficoltà di disporre dei fondi dell'ibrida nel modo più conveniente al vario grado di convenienza, cioè di importanza e di urgenza dei bisogni da soddisfare o dei servizi da compiere. I quali inconvenienti erano troppo gravi e palpabili per non si dovesse cercare di toglierli. Onde al sistema delle casse molteplici e quasi indipendenti una dall'altra si sostituì, in pratica, tutte le ibride bene ordinate, quello dell'unità del Tesoro, in cui la facoltà di accettare le singole entrate e deliberare le singole spese non va mai congiunta alla funzione di consistere, cioè di custodire il denaro dell'ibrida, curare gli incassi ed effettuare i pagamenti ed in cui un solo magistrato od agente presiede alla custodia di quel denaro e alla distribuzione sua nei vari luoghi, dove l'ibrida esercita la propria azione.

L'unità del Tesoro portò necessariamente all'unità del fa bisogno di cassa, che generò l'attuale sistema dei bilanci con tutte le sue pericchie. Perché prevedendosi in un unico bilancio le entrate e le spese tutte parve che il miglior modo di fissare la una e limitare le altre fosse questo: - di fare che le singole previsioni di quel bilancio divenissero ad un tempo autorizzazioni definitive e segnastrari specialmente per la parte passiva limiti invariabili. - Nulladimeno anche col sistema attuale dei bilanci è possibile, con un po' di buon volere, come del resto, si è già veduto, ottenere tutti i vantaggi dall'antico sistema, cioè a dire la sistemazione delle previsioni di cassa

della distribuzione dei fondi, dalla fissazione delle entrate e limitazione delle spese e quindi la stabilita di tale fissazione e di tale limitazione. Resta disporre secondo quanto ho detto altrove, che i Bilanci siano di competenza e che vengono completati da fabbricazioni di cassa, le cui voci non legitimo le azioni dell'amministratore e che poi le entrate e le spese già stabilite dall'eminente autorità con precedenti deliberazioni solenni, siano in essi Bilanci semplicemente riconosciuti.

§ VII

Gli storni

Il numero dei voti nel Bilancio -

Le nuove e maggiori spese -

È manifesto che se l'amministratore pur di non eccedere sul le somme totali avesse la facoltà di variare il montare di ogni singolo assegnamento in bilancio, portando la somma dall'uno all'altro, sarebbe vano ogni freno, che si volesse con qualche imporre. Se fosse nell'arbitrio dell'amministratore di applicare le spese piuttosto a questo che a quel servizio sarebbe anche nell'arbitrio di lui il modificare come gli aggrada tutto l'organamento dell'amministrazione. Lo stesso può ripetersi, una forte in più ristretta misura per ciò che riguarda le entrate. Così fatta facoltà di portare gli assegnamenti dall'uno all'altro capitoli del Bilancio, o, come si usa dire, di eseguire gli storni di somma da questo a quel capitolo non può darsi che lasciarsi agli amministratori; simili storni devono essere autorizzati da quelli stessi cui spetta approvare il Bilancio; tutt'al più si può consentire che l'amministratore possa previa cautela determinata, fra le suddivisioni di un medesimo voto del bilancio, spandere quando simili ultime

suddivisioni siano state riconosciute dall'autorità eminente. Questo infatti si suol praticare in molte città. Anche nell'antico sistema della molteplicità delle casse e delle entrate singole deputate alle singole spese i passaggi da cassa a cassa, non autorizzati dalla regolazioni in vigore e che fossero occorsi per talune spese, non potevano effettuarsi se non in seguito a conforme deliberazione dell'autorità eminente. Veda le condizioni in cui possono lungo l'esercizio trovarsi le amministrazioni, quando le messe disciplinate sono in buona parte quasi più, quale meno contingenti e mutabili; e all'uomo, anche più privilegiato, non è dato di leggere che ad essi imperfettamente nei tempi che hanno da venire. Tanto che quasi sempre avviene che durante il periodo di gestione per sopraggiungere di casse imprevedute, si manifesta l'opportunità e talvolta fin la necessità di compiere atti o di assumere impegni, i quali non essendo stati presentati non poterono essere autorizzati nel Bilancio. Quale sarà in tali casi il compito dell'amministratore? Dovrà egli compiere quegli atti e sostenere quella spesa, di cui riconosce la convenienza, ancorché non ne sia debitamente autorizzato? oppure non dovrà darsene pensiero, lasciando che l'amministrazione non raggiunga un utile o un bene che si sarebbe potuto agevolmente conseguire, o soffra un danno, che sarebbe stato possibile evitare o scemare? Né all'uno, né all'altro partito egli può appigliarsi, poiché sono entrambi permicioli. Che il secondo lo sia appar chiaro, ma il primo non lo è meno. Se si ponesse per regola generale, che basta a giustificare un atto arbitrario dell'amministratore, il provarne l'opportunità, risulterebbe in gran parte vano ogni vincolo che si volesse porre per mezzo del bilancio all'opera di lui e sarebbe ostacolata l'efficacia di quella legittima ingerenza che questi, i quali esercitano l'impero eminente sull'azienda devono

avere nella gestione; perocchè egli non si vorrebbe di presen-
tare un bilancio compiuto; anzi a bello studio, affine di aver più
maggiore libertà d'azione, non cercherebbe che poche autorizzazioni
salvo a chiedere più tardi una sanatoria, o, come gli inglesi
direbbero, un bill d'indemnità per quegli atti, ed i complementi
dei quali non era stato autorizzato.

Ma poiché né l'una, né l'altra di codeste due vie può seguir-
si, quale altro espediente dovrà adottarsi? Convien stabilire
che allorchando si manifesta la convenienza o la necessità di
sostenere spesa non consentita nel bilancio, l'amministratore
richieda nuove autorizzazioni, a cui spetta l'approvazione di
questi. Con ciò non voglio dire che in casi di estrema urgenza
egli non possa agire di propria autorità e debba starsi colle
mani alla cintola sol perchè manca il tempo necessario per
ottenere le debite autorizzazioni; sarebbe assurdo. Io ho voluto
solamente dire che le autorizzazioni si hanno da richiedere
nella generalità dei casi e che le deliberazioni di urgenza dell'
l'amministratore debbano essere rare eccezioni e nulla più.

Le nuove autorizzazioni che si chiedono a complemento di
quelle date nel bilancio sono aumenti di spesa già previste,
come suolsi dire " maggiore spesa " oppure spesa, che non si era
potute prevedere, cioè a dire " spesa nuova ". In generale
si deve andare assai cauti nel concedere maggiore spesa più
cauti ancora nel concedere spesa nuova e ciò specialmente quan-
do le entrate previste non bastano a questi nuovi appor-
ti e si dovesse pensare a nuove entrate straordinarie.

Nulladimeno, acciò che non abbiano a mancare i fondi
per le nuove e maggiori spese, suolsi, in base a risulta-
menti dei passati esercizi, interporre nella parte passiva
del bilancio un conveniente " Fondo di riserva ".

In alcune amministrazioni questo fondo di riserva si
divide in due parti e se ne assegna una alla maggiore nuova

spese d'ordine ed obbligatorie, l'altra alle rimanenti. Per nuove
maggiore spesa o spesa nuova si fanno prima di sostenere le
storie da questi fondi ai capitoli sotto cui si interpongono le
spese, e dopo quanto ho detto è forte soverchio l'aggiungere
che gli stori dal fondo per le spese d'ordine e obbligatorie devono
potersi fare dall'amministratore senza autorizzazione alcuna,
dove gli stori dal fondo per le altre spese imprevedute, ove sia
possibile hanno da essere previamente e per ogni singolo ca-
so, autorizzati da chi approva il bilancio.

§ VIII.

Le previsioni e le limitazioni
dei movimenti della materia.

Si sono provato di dimostrare che nelle amministrazioni
dipendenti il bilancio, considerato come una serie di auto-
rizzazioni, come uno strumento per cui si informa e si
modera l'azione dell'amministratore deve restringersi
a prevedere e circolare le competenze ossia i diritti ad im-
porsi da accertare e gli impegni a pagamenti da contrarre;
ed ho aggiunto che tutt'al più si può giudicare espediente
l'invio al bilancio, propriamente detto, un fa bisogno
di casse che dia ragione della misura straordinaria pe-
sata dall'amministratore per provvedere le somme onde
l'Azienda abbisognasse e impiegare vantaggiosamente quelle
che fossero esuberanti.

Il movimento della scorte, le produzioni e gli acquisti,
come i consumi e le vendite di materie non debbano,
conclusi, formare oggetto del bilancio, se non in
quanto possono determinare, o sotto, o tardi, entrate
od uscite di denaro.

Con ciò non volli asserire che le produzioni ed i consumi e quindi i movimenti della materia non si debbano in veruna maniera prevedere; volli solamente dire che non si possono efficacemente vincolare da chi esercita l'ammministrazione - Quell'azione moderatrice che, per rispetto ad essi, non può starsi di fronte all'amministratore, deve con tanta maggior cura compiersi da questi di fronte ai propri dipendenti. I movimenti della materia sono fatti importantiissimi della gestione, la quale aspirerebbe invano ad essere saggia e prudente, ove quelli non fossero in anticipazione regolati conformemente alle condizioni ed ai bisogni della amministrazione - Per essi, come per ogni altro atto della gestione, come per tutti i fatti umani e naturali, è vera la sentenza di Leibnitz che disse essere il presente un velo del passato e gravido dell'avvenire - Pottono dunque, in base ai risultati della gestione passata e delle condizioni presenti dell'amministrazione prevedersi in una misura più o meno approssimata; e però la loro previsione va fatta e il bilancio, su cui si devono pronunciare coloro che hanno l'autorità di moderare e vincolare l'opera dell'amministratore, deve completarsi merce di una serie di prospetti che indicino, per ogni qualità di materie, quali sono le quantità in essere, quali gli acquisti e le produzioni da farsi nell'anno, quali i consumi e quali le quantità che debbano rimanere nei magazzini alla fine dell'anno -
 A questi prospetti devono essere per l'amministratore una guida, non un vincolo; essi debbono approvarsi solamente da lui -



- Articolo 4° -

Cenni storici intorno ai Bilanci di previsione

L'uso di formare prospetti statistici, in cui appaia una valutazione approssimata delle entrate e delle uscite normali di un'azienda durante un anno è certamente antichissimo. Augusto morendo lasciava tabelle scritte di proprio pugno, le quali indicavano, insieme a molte altre cose, le entrate e le spese dell'impero Romano. (1)

Anche i fa biogues di cassa sono di uso remoto. Nella Repubblica Veneta, i Savi Cassieri dovevano presentare, entrando in ufficio, il fabbisogno delle Casse centrali del Conservator di Depositi, durante il semestre per cui durava il loro esercizio.

Nelle amministrazioni pubbliche i Bilanci con forma simili a quelle ora usate e con simili intenti, si fanno risalire in Inghilterra, ove si adoperarono prima che altrove, ai tempi della Regina Anna. (2)

Quanto alla azienda privata e indipendente ho trovato presso l'Archivio notarile di questa città nella raccolta Barbarego un curioso e singolare registro, in cui si trova uno Stato delle rendite e delle spese annuali della famiglia di Ovarino Grivani, che fu poi Doge. Comprende due parti; la prima è designata col le voci "Quello che si spende" e la seconda con queste altre: "Quello che si spende". Le notazioni che riguardano le varie categorie principali di entrate e di spese sono distribuite in altrettanti gruppi di fogli e in ciascun gruppo sono classificate quelle attinenti alle suddivisioni della categoria a cui corrisponde. (Titolo

(1) - Vantò - Annali I. II -

(2) - Picotti - Storia della Costituzione Inglese - Parte III - Cap. II - § I -

della categoria e delle loro suddivisioni si leggano in margine al primo foglio del gruppo, in cui son raccolte le scritture ad esse relative, e perchè le singole indicazioni possano trovarsi spedite, e leggerli ad un tratto i titoli della categoria di ciascuna parte, e delle suddivisioni di ciascuna categoria; i fogli sono tagliati a scala in tre ordini in guisa che, tenendosi chiuso il libro, si leggano nei margini le due denominazioni sopra dette: « Quello si serve » e « Quello si spende » laddove, aprendolo, al primo foglio di ciascuna parte si veggono i titoli delle sue principali categorie e al primo foglio di ciascuna categoria quelli della sua suddivisione.

In questo libro le rendite sono numerate e descritte tutte particolarmente, e sono accennate per ciascuna tutte i dati che valgono a determinare con precisione le fonti, e conseguentemente per la spesa attinenti alla gestione del patrimonio; invece i fogli assegnati alle notazioni della spesa di famiglia sono vuoti, e non è segnato l'anno, in cui tale registro è stato compilato; nulladimeno da ciò che in esso figurano mandati della Banca di Venezia nel 1874 e sono i più recenti, si può congetturare che la compilazione sua sia avvenuta appunto intorno a tale anno.

Degli scrittori di ragioneria il primo, a quanto io so, che abbia accennato a prospetti analoghi ai Bilanci di previsione, è il Flori. Egli chiama Balco di debbano formulare non al principio dell'anno e per tutta la sua durata, ma ad anno cominciato. Vuole adunque che si formi l'originale dai registri una prima lista, da cui apparivano da una parte le scorte in essere, al principio dell'anno gli affitti e le rendite di ogni natura ricevute poi, dall'altra i consumi e le spese fatte. E vuole ancora che a questa prima lista se ne aggiunga una seconda, nella quale: « da una parte si scriva in debito tutto quello che più o meno sarà necessario di spendere per il

tempo che resta e dall'altra, in credito, tutto quello che avrà da entrare e si avrà da avere tanto dalle rendite in danari, quanto da affitti, crediti da ritenere e robe che restassero da vendere valutata come si spera di venderle. » -

Poi conchiude: « Venendo questa seconda lista colla prima della spesa fatta e dell'entrata avuta e mettendo la spesa da fare sotto la fatta e l'entrata da avere sotto la già avuta, si potrà vedere molto da vicino la spesa e l'entrata di tutto l'anno con quello che è per avanzare. » -

L'opera, in cui per la prima volta apparve la teoria dei Bilanci di previsione esposta con sufficiente larghezza e molta cura è quella capitata di F. Villa. (2)

Fine delle Previsioni

- (1) Veggasi la parziale riproduzione dell'opera del Padre Lodovico Flori « Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico » Padova 1636 fatta da P. Pasternini nel suo opuscolo: « Origine della Banca sul sistema della scrittura a partita doppia ecc. » Roma - 1875 - pag. 41 - È noto che il Flori tratta della scrittura del conuento nel quale viveva.
- (2) - F. Villa - « La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche » - Milano 1840 - 41 -

Libro Quinto

Le registrazioni in generale

Capitolo 1° I sistemi di scritture

Articolo I

Le scritture - loro fine - Metodi di registrazione -

Sistemi di scritture - Classificazione dei sistemi di scritture.

L'oggetto, o, se vuolti la materia dell'amministrazione economica in una data azienda è la ricchezza che essa ha -

Ora, non si può amministrare, cioè a dire sagacemente governare se non ciò che si conosce; onde la necessità di investigare lo stato di quella ricchezza - che a ciò può bastare la sola forma grave degli inventari antichi ripetuta a brevi intervalli di tempo; la conoscenza della ricchezza ha da essere continua, come è continua l'azione dell'amministrazione. Vuolti dunque por mente alle mutazioni che quella va con assoluta vicenda subendo e al succedersi degli atti che in qualche modo la riguardano; vuolti seguire passo passo l'amministrazione economica e ricordarne i successivi movimenti. E ciò importa tanto più di fare in quanto che ciascuno di quei movimenti si può essere tanto di altri, onde mai si potrebbe in nessun di tempo rettamente amministrare se non si serbasse memoria dei modi con cui avvengono, delle loro ragioni e conseguenze, della loro circostanza di luogo e di tempo, dei loro

rapporti colla ricchezza dell'azienda e le loro attinenze colle persone che agiscono in essa e colle altre aziende. Ma non si possono adeguatamente ricordare tutte codeste cose se non col mezzo più efficace che noi abbiamo di tramandare attraverso lo spazio e il tempo notizie di noi, dei nostri pensieri, dei fatti e delle cose da noi osservate. Ora, il comporre notizie scritte dei momenti dell'amministrazione economica si esprime col dire che si registra o se ne fa la registrazione, le singole note diconsi registrazioni o scritture, e registri i libri in cui si compilano.

Qui, parlando delle registrazioni, ho accennato a disegno, ai momenti dell'amministrazione economica, anziché ai soli fatti di gestione. Per certo la ragion prima e principalissima nei mutamenti nello stato della ricchezza sono i fatti della gestione, onde la scrittura dev'essere riguardare essi fatti principalissima mente; ma anche molti atti di controllo e di direzione possono influire sull'amministrazione economica avvenire e però anch'essi possono essere oggetto di registrazioni.

Nel giudicare dell'ufficio e del fine delle scritture non conviene esagerare. Nel passato è la ragion del presente; il passato per aiutarci a temere nell'avvenire; ma esso è fuori dell'arbitrio nostro; il conoscere la storia può porci in grado di astennere o procedere ora e nel tempo che verrà; ma non può condurre a nessuno di mutare di un punto solo quello che è stato.

Il rilevare l'opera passata di un agente o dell'amministratore stesso, se è dipendente, non può correggere quell'opera, ma può mettere l'azienda in condizione di avere rifiuto o scampi e colli ingenerare in tutti la certezza che di ogni atto si chiuderà stretta ragione, può essere freno efficace dell'opera futura.

Per tanto la ragione per cui si compilano le scritture è questa sola, che all'amministratore e a quanti altri han parte nell'amministrazione economica per attendere nel miglior

modo all'ufficio loro, e provare poi, ove occorre, che si hanno da bitamente adempito è necessario aver notizia dell'ammunizione economica passati e dei suoi effetti su quella da venire e che simile notizia è parimenti necessaria a quelli che esercitano l'eminenti autorità per giudizio dell'opera di chi l'amministra.

Le registrazioni adunque non hanno ragione di fine, ma solo mente ragione di mezzo, si devono tenere, perchè il tenarle può giovare a un'illimitata e pronta amministrazione avvenire, eccitata. E nella considerazione di questa loro utilità relativa si può avere la misura dell'attenzione che loro forma espediente di dare vale di una agenda. Certamente nella avvenire nell'amministrazione economica che si possa con assoluta certezza dire che non riguarda per niente il futuro, con tutto ciò in nessuna agenda si registrano simultaneamente tutti i movimenti di quella, per molti si giudica tanto poca l'influenza che possono avere sull'avvenire che l'utilità di serbare memoria scritta non si tratta tanto o meglio non si valuta tanto da frenare il lavoro e quindi la spesa, che la compilazione di simile memoria richiederebbe.

Ma è palese, che le scritture, accio' possano raggiungere la fine loro, devono essere compilate con ordine e forma razionali, in a dire con metodo. Onde dicenti metodi di registrazione i modi vari che si tengono nel ricordare razionalmente, merce di note scritte composte su un registro e su più insieme collegati, lo svolgersi dell'interesse amministrativo economica in un agenda o anche soltanto in una sua parte. Designato nell'aspetto teorico un metodo di registrazione è un ordinata serie di norme, considerato nella pratica è l'applicazione regolare di quelle norme, ossia la compilazione di una serie di note e scritture aventi forma e ordine particolari. Tenere una serie ordinata di registrazioni, considerato in atto, qualunque sia del resto il modo con cui siano state compilate e collegate fra loro, purchè riguardino un solo

oggetto completo, quella serie, dico, forma un sistema di scrittura. Adunque i metodi considerano le scritture mentre si compilano, i sistemi quando sono già composte, quelli riguardano la forma, l'ordine e i collegamenti delle registrazioni, questi il loro oggetto, la loro estensione. Può darsi che alle scritture di sistemi diversi, si sia applicato uno stesso metodo di registrazione, e che le scritture di una serie, le quali, composte che siano, costituiscono un sistema, vengano compilate secondo metodi vari.

Generalmente gli autori che scrissero sulla Paginaria contengono le scritture di una data serie in un aspetto solo, nella forma che prendono, e usano indifferentemente come sinonimi le due voci: metodo e sistema. E' un poco espediente porre una spiccata distinzione tra l'oggetto, la sostanza, e, se vuole, la materia delle scritture e la forma loro, per ragionare poi separatamente di quella materia e di questa forma, a cui parve ancora che non avessi più propriamente potuto designare il doppio aspetto, nel quale contemplo le scritture, se non usando, come ho fatto, con significazione diversa le voci metodo e sistema. E' vero che nel linguaggio comune si adoperano talvolta simili voci come sinonimi; ma è anche vero che nelle scienze si attribuisce ad esse, significazione spiccatamente diversa. Poichè infatti si usa la voce metodo per accennare a un procedimento che si è tenuto e si ha da tenere per raggiungere un determinato intento; e la voce sistema per designare una serie ordinata di cose in atto. Non si dice forte metodo induttivo o deduttivo, analitico o sintetico, sperimentato e a priori per accennare a procedimenti diversi che si seguono affine di riscontrare o dimostrare il vero? Non si dice forte in Astronomia sistema solare, in Geometria sistema di punti, di linee, di figure, in filosofia sistema di Platone, di Kant, di Hegel, di Schopenhauer. Adunque usando l'espressione sistema di scrittura per indicare una determinata serie di scritture in atto, e per altro metodo di regi-

strazione per accennare a un procedimento determinato da tenere nel comporre la scrittura, io ho fatto per la ragioneria cosa analoga a ciò che si suole fare comunemente nelle altre scienze.

L'oggetto della registrazione è sempre la ricchezza dell'azienda riguardata nei reali mutamenti suoi, o passati, o presenti, o futuri. Essa tale ricchezza si può considerare direttamente nelle variazioni che va subendo, o indirettamente badando agli atti di commercio per cui si presumono, o si autorizzano, modificano e vincolano fatti da cui possono tali variazioni seguire, o d'ice alla precisione e alle limitazioni delle entrate e delle uscite. L'oggetto immediato della scrittura, nel primo caso si ha nella ricchezza stessa, o, se vuole nel patrimonio dell'azienda - nel secondo, in quelle previsioni o limitazioni definite delle entrate e delle spese. Le scritture dell'uno e dell'altro ordine possono raccogliersi in sistemi; quelle del primo ordine dan luogo ai sistemi di scritture patrimoniali, quelle del secondo ordine ai sistemi di scritture del Bilancio di previsione, giacchè, secondo quanto è stato chiarito di già (1) la fissazione delle entrate e la limitazione delle spese si suole ora ottenere col mezzo del Bilancio di previsione. Se tutto il patrimonio dell'azienda è oggetto della scrittura di un sistema, o tutte le previsioni e autorizzazioni del Bilancio allora quel sistema è intero e completo; se invece esse scritture han per oggetto una sola parte del patrimonio, o delle previsioni, o autorizzazioni del Bilancio, allora dan luogo a sistemi parziali.

Chè importi tenere le scritture patrimoniali appare dalla cosa precedentemente discorde; esse scritture, non lo si deve dimenticare, tengono, fra quella che un'azienda qualsiasi può compilare, principalissimo posto. Essa non è meno palese l'importanza delle scritture attinenti alle previsioni o limitazioni delle entrate e delle uscite. Invero, qual lenne potrebbe essere

(1) Libro III - Capitolo 4°.

dal Bilancio se, trascurando di tener conto delle previsioni fatte e di quelle che van man mano avverandosi, non si avesse modo di vedere in ogni punto dell'anno su quali entrate si può ancora contare e quali spese han da effettuarsi? qual efficacia avrebbe il freno che si vola porre all'amministratore nelle aziende di perdute nel consentire autorizzazioni definite e limitate, se poi non si avesse modo di vedere di quale egli si valga e di qual può ancora valersi? - Coll'accennare a due soli ordini di scritture, o di ce alle scritture patrimoniali e a quelle attinenti al Bilancio di previsione, io non ho avuto in animo di affermare che fuori di esse non vi potessero essere altre registrazioni. In alcune aziende speciali vi possono essere altri oggetti a cui le scritture possono riferirsi e quindi altri sistemi di scritture - Così, in taluna società anonima, in un ordine speciale di registrazione si tengono in evidenza le mutazioni che si riservano nelle azioni costituenti il capitale sociale, sia per riguardo alle forme loro, sia per si guarda ai loro proprietari; così ancora in molte Banche si ricordano con particolari sistemi di scritture, dette scritture d'ordine certi fatti che si compiono per conto di terzi e che non hanno diretta attinenza col patrimonio dell'azienda. Nulladimeno è fuor di dubbio che le scritture di quei due principali ordini hanno nella vita economica delle aziende, importanza senza confronto maggiore di quella degli altri ordini.

La divisione dei metodi di registrazione è maggiore assai di quella che si verifica nei sistemi, perocchè oltre al metodo che non antica e diffusa applicazione dimostra aver buona, ve ne hanno altri che con vario ingegno e si sono furono escogitati da molti autori in questo e nel passato. Se non è possibile che io ragioni ora intorno a una ragionevole classificazione di simili metodi; i maestri di cui, senza degli strumenti, di cui essi si valgono

- Articolo 2° -

Sistemi di scritture patrimoniali

Se l'oggetto della scrittura di un dato sistema è l'intero patrimonio dell'azienda, se le registrazioni attinenti ad un dato esercizio si chiudono coll'affermare lo stato di tutto quel patrimonio al fine dell'esercizio, allora si ha un sistema completo ed integro. - Simile sistema si applica quasi senza eccezione nelle aziende mercantili, bancarie, industriali e va dicendo, appartenenti o Società in nome collettivo, in accomandita, o anonima e si applica anche in molte altre aziende private e in alcune aziende pubbliche - che sono senza fine più numerose le aziende, ma non vi hanno sistemi di scritture patrimoniali completi. I sistemi parziali sono vari di natura e di estensione secondo la parte del patrimonio che ne forma l'oggetto; e di questi sistemi in un'azienda se ne può tenere uno solo o più contemporaneamente. In molte aziende, in cui si svolgono imprese, le scritture han per oggetto il solo patrimonio mobile intimamente collegato all'impresa: molti negozianti e molti proprietari agricoltori, ad esempio, note no tenuta con somma cura tutti i movimenti che van subendo nel valor del denaro, delle mercanzie, delle scorte, dei debiti e dei crediti di quella parte del patrimonio insomma che va con assidua vicenda rinnovellandosi, ma non si curano di rilevare e registrare le variazioni di valore che avvengono nelle case, negli edifici di ogni sorta nei poderi, cioè a dire nella parte stabile e permanente del patrimonio, vuoi per l'uso che se ne fa, vuoi per l'azione demolitrice del tempo, vuoi per le riparazioni o miglioramenti che si facessero e va dicendo.

Nella più parte delle aziende domestiche non si tiene conto non che della entrate e dell'uscita di denaro, e quindi si

applica un sistema di scrittura di pura cassa.

Nel maggior numero delle aziende dipendenti vincolate da Bilanci di provvista e più particolarmente nelle aziende pubbliche, si giudica espediente di tener distinte le scritture che riguardano quella parte del patrimonio, a cui direttamente si riferiscono le autorizzazioni del Bilancio, dalle altre che concernano la rimanente porzione. Queste si dicono scritture del patrimonio e quelle scritture finanziarie, adoperando così la voce patrimonio in significato molto ristretto. Le prime scritture in Francia si chiamano più propriamente scritture delle materie.

Le scritture finanziarie possono riguardare il solo denaro della azienda e allora sono scritture di cassa puramente e si chiudono le entrate e le uscite di Bilancio in una sola delle loro fasi; oppure possono aver per oggetto il fondo di cassa e i resti attivi e passivi, cioè le competenze accertate non adempite e allora sono scritture di cassa e di residui e pongono in evidenza le entrate e le uscite nelle loro due fasi principali, quella dell'accertamento e della riscossione o del pagamento.

Le scritture del patrimonio non finanziario, ossia delle materie non sono sempre collegate tra loro in modo da formare un unico sistema; sono talora divise in più sistemi, e quelli che riguardano materie mobili, accennano bene spesso ai soli movimenti di quantità, senza badare ai valori.

Qui può sorgere una questione: costei sistemi sono tutti egualmente regionali? oppure non ve ne ha fra essi uno che lo sia più degli altri in tutte le aziende e però debba in tutti e preferenza applicarsi? Non dev'essere forse la scrittura di una azienda essere integra? Non vi deve forse essere in essa stretta unità? E se così è può egli dirsi che vi siano altri sistemi razionali di scritture attinenti al patrimonio da quella completa in fuori?

Sono molti gli autori, i quali non ammettono neppure che

si possa essere discrepanza di idee intorno a così fatto punto, e condannano, senza nemmeno discutere ogni sistema, che non sia completo. Furono dello stesso avviso anche i legislatori nostri per ciò che si attiene alla contabilità di Stato, perchè nella legge che la regola, vollero scritture patrimoniali compiute.

Io non so indurmi a tanta rigidità di concetti. A me pare, l'ho detto di già, che non vi sia stretta unità nell'amministrazione economica delle diverse aziende, non mi pare che a tutti si attagli una stessa abito. Quando veggio chiari autori, come il Pietra ed il Thori, suggerire nelle loro classiche opere, sistemi che non vadano al patrimonio fermo, ma solamente a quello circolante, al danaro, ve dire, alle scorte, ai debiti e ai crediti dipendenti dalla gestione, quando veggio aziende senza fine, che pur procedano ordinatissime e con ottimi risultamenti, le quali non giudicano expediente di unpar tempo per tenere in custodia lo Stato di quella parte della ricchezza, che la gestione non rinnova con vicenda costante, quando veggio tutto ciò sono spinto a considerare che anche i sistemi incompiuti possono essere per talune aziende, razionali. Quando poi vado alla difficoltà somma, all'impossibilità anzi di ottenere per alcuni elementi del patrimonio della pubbliche aziende, per le opere d'arte, per esempio, valutazioni esatte, quando vado alla natura sostanzialmente diversa della varie parti di così fatti patrimoni e al modo diversissimo con cui se ne informa e riscuota al governo e l'amministrazione, allora io non so condannare qual che azienda pubblica, che trovasi opportuno di sciudere la scrittura patrimoniali in più sistemi parziali.

È integrità delle scritture, secondo il parere mio, ha da riferirsi a quelle soltanto che sono utili. Quando un'azienda compie tutte le scritture che ad essa sono veramente utili, non può dirsi che abbia registature deficienti e quanto all'invia e all'armoriale delle registature, essa può esistere in una data azienda,

non ostante la molteplicità dei sistemi, potendo questi sistemi coordinarsi fra essi e gli altri.

Articolo 3°

Sistemi di scritture attinenti al Bilancio di previsione

Le scritture pertinenti al Bilancio di previsione hanno per oggetto un ammontato di previsioni che restano da avverarsi e l'autorizzazione di cui l'amministratore dipendente può valersi. Le previsioni di previsione, comprende tutte quelle del Bilancio, il sistema è compiuto, allimentati e parziale. Queste scritture si distinguono coll'affermare o tutte le previsioni fatte o facoltà contenute nel Bilancio, o solamente una parte di esse; si sciolgono, rivedendo le nuove previsioni che si fanno nel corso dell'anno o le nuove autorizzazioni che si concedono e inoltre quale parte di previsioni che si avverano o di facoltà che si usano - fornendo per tal maniera il mezzo di rilevare in ogni tempo qual tanto di previsioni che rimangono da verificarsi o di facoltà disponibili, infine si chiudono col dimostrare la differenza che vi ha tra i fatti previsti o autorizzati e quelli attuati.

Nelle aziende indipendenti, siccome il Bilancio quando è compiuto risulta costituito da varie parti non tutte uniformi, così ne viene che, ove si volesse avere scrittura generale e compiute di previsione, converrebbe tenere di più sistemi. Ad es. non potrebbe affermarsi in una sola serie di scrittura omogenea, le rendite e le spese effettive che si sono presentate e che van poscia man mano parzialmente effettuandosi, e ancora le entrate e le uscite di cassa e quelle di magazzino presentate prima nei fabbisogni e da verificarsi poi.

Se non che, come dirò in seguito, in queste esigenze generalmente non si tengano di tali scritture.

Nelle esigenze dipendenti à altra cosa, le scritture del Bilancio di previsione hanno tanto importanza, che non può dirsi migliore quella della scrittura patrimoniale. E in Bilanci costituiti non in tutto omogenei nelle varie sue parti, laonde si possono avere scritture generali ordinate in un solo sistema. Nondimanco si adottano, per consuetudine, due serie di scritture, l'una per la parte attiva del bilancio, l'altra per la passiva e non è raro occorrono più di due serie, suddividendosi specialmente l'ultima parte del Bilancio.

Potendo i Bilanci di queste esigenze essere di cassa o di competenza, possono averli scritture di cassa o di competenza. Chiamate a tutta prima si possa supporre che tra simili specie di scritture non vi deve essere differenza essenziale, ricordando le une e le altre, atti diversi bensì, non considerati in un identico aspetto, cioè in quanto per essi si concedono facoltà all'amministratore, o questa scemano per l'uso che egli ne ha fatto, pure per chi bene considera, la differenza vi ha e non è piccola. Poiché dove nella scrittura di cassa si potrebbe tener conto di una sola fatta di quegli atti per cui l'amministratore usa delle facoltà avute, quella per cui simili facoltà scemano definitivamente, cioè l'incasso o il pagamento nelle scritture di competenza, non potendo il riscontro o controllo dell'opera dell'amministratore essere efficace se non si esercita anche sugli incassi e sui pagamenti, in cui le entrate e le uscite trovano il loro compimento, si suol in general ricordate quella e queste nelle loro due parti principali che sono l'accertamento, o la liquidazione e l'incasso o il pagamento.

(Handwritten flourish)

- Articolo 4° -

- Gli esercizi in relazione coi sistemi di scrittura -
- Il prolungamento degli esercizi oltre il periodo di gestione -
- Le scritture per gestione e per esercizi -

La voce esercizio è variamente definita. Non pochi affermano che esso designa uno spazio di tempo: "L'exercice est la période d'exécution des services d'un budget" - dice il regolamento ordinatore della Contabilità pubblica in Francia. (1) Costoro sono, secondo si crede, indotti a simile conclusione da ciò: che gli esercizi prendon nome di periodi di amministrazione, dicendosi infatti: esercizio del 1880, del 1881 ecc. - Ma per ora di avviso diverso e aveva scritto intendersi per esercizio: les recettes et les dépenses qui appartiennent à telle ou telle année si importe le temps et l'époque de ces recettes et de ces dépenses" (2) Questa definizione è forse un po' ristretta, molto più che non badi agli esercizi parziali, ma non si discosta molto dalla verità. Del resto non vi ha tra esse e quanto io dissi di già intorno agli esercizi, essenziale differenza. Ho io detto (3) che in ogni periodo d'amministrazione un proprio Rendiconto compiuto o più Rendiconti parziali, in tutto o in parte riguarda in un dato aspetto un ramo speciale della gestione, che i fatti della gestione non hanno tutti principio e terminano nello stesso periodo, e possono, secondo le diverse fasi, in cui si considerano, imputarsi nei Rendiconti di uno piuttosto che in quelli di un altro dei diversi periodi, ai quali si estende il ciclo della loro evoluzione, che infine il cumulo dei fatti

(1) - Regol. 24 maggio 1862 § 4°

(2) - cf. Chabot. Sur le compte rendu au roi en 1781. Chouveau de la législation (Paris) 1787

(3) - Introduzione - § pag. 66-67 -

o integrali, o parziali, qualunque sia, del resto, il tempo, nel quale hanno principio o si riducono a termine costituiscono l'esercizio relativo a quel periodo. Se si tratta di Rendiconti compiuti gli esercizi sono integrali e prendono nome dal periodo di amministrazione, onde si dice come sopra è stato osservato: «esercizio del 1880, del 1881 ecc.». Se il Rendiconto di un solo periodo si divide in più Rendiconti parziali, anche l'esercizio che si denomina da quel periodo può scindersi in più esercizi parziali, ciascuno dei quali abbracci un ramo della gestione, ossia una parte dei fatti, in cui quella si svolge e riguardata in un determinato aspetto; infatti si ha l'esercizio economico o patrimoniale, l'esercizio del Bilancio, l'esercizio di cassa, l'esercizio delle competenze, l'esercizio dei resti, l'esercizio dell'entrata, della spesa e va dicendo.

Ed è bene osservare che i periodi di gestione si succedono, dove gli esercizi s'intrecciano; il ciclo dei fatti da imputarsi all'esercizio od agli esercizi in un dato periodo può compiersi in un tempo maggiore, e in un medesimo periodo di gestione possono accadere fatti da imputarsi a più esercizi, che prendan nome da periodi diversi. Adunque l'esercizio può cominciare prima del periodo di gestione e prolungarsi al di là di esso; per altro, nella pratica, si suol far coincidere il principio degli esercizi, col principio del periodo, da cui prendono nome.

A ciascun esercizio può corrispondere un sistema di scritture; a esercizi integrali corrispondono sistemi completi; a esercizi parziali sistemi parziali. Con tutto ciò le classificazioni che si vorrebbe fare di sistemi di scritture badando ai soli esercizi, non sarebbe compiuta, potendosi nelle aziende, in cui si ha distinzione di esercizi e questi si prolungano al di là del periodo amministrativo, tener scritture indipendenti da codeste distinzioni, le quali ricordano fatti o movimenti di una determinata classe avvenuti in un dato spazio di tempo, senza badare agli esercizi

vani, a cui possono doversi imputare. Nelle Aziende pubbliche francesi, ad esempio, si tengono due sistemi di scritture di cassa; nell'uno si notano tutti gli incassi e tutti i pagamenti di seguito, man mano che succedono senza badare all'induzione degli esercizi che si prolungano al di là dell'anno finanziario; nell'altro essi incassi e pagamenti si classificano secondo gli esercizi a cui devono imputarsi le entrate e le uscite da cui dipendono. Quelle si dicono Scritture per gestione, quelle scritture per esercizi. Analogamente per gli altri sistemi patrimoniali, potendo tutti essere, quando si adotta il prolungamento dall'esercizio, per periodi di gestione o per esercizi.

È perché può contentarsi che l'efficacia delle autorizzazioni del Bilancio relativo a un periodo di amministrazione duri quanto quello e non più, oppure si prolunghi e subsista per un dato tempo anche al di là di esso, così anche le scritture attribuite al Bilancio possono essere per periodi di gestione o per esercizi.

Le scritture per periodo di gestione si aprono al principio del periodo e si chiudono alla fine; le scritture per esercizi si iniziano al principio dell'esercizio e si chiudono al suo finire.

Generalmente i due sistemi di scritture coincidono nel loro inizio, ma, potendo l'esercizio prolungarsi al di là del periodo, può darsi che non coincidano nel loro termine e che per un dato spazio di tempo siano aperti più ordini di scritture relative a una stessa classe di fatti, ma ad esercizi diversi.

La materia dei Rendiconti nelle scritture per gestione dipende dal tempo, in cui avvengono i fatti o si rilevano i movimenti che possono formar oggetto della registrazione, da cui, quei Rendiconti han da determinarsi, ed è del tutto determinata quando è spento il periodo di gestione; la materia di essi Rendiconti nelle scritture per esercizi dipende assai più dall'arbitrio dell'amministratore a di chi esercita l'eminentemente autorità e può anche variare anche dopo la fine del periodo di gestione. Un Consiglio Comunale

un Parlamento può quindi dopo il termine di un dato anno finanziario deliberare che abbia luogo nuovi incassi o nuovi pagamenti da imputare nel bilancio dell'esercizio di quell'anno. Dalla cosa anzidetta può vedersi come la distinzione tra la scrittura per gestione e per esercizio dipenda unicamente dal fatto che in alcune aziende gli esercizi si prolungano al di là dei fini di amministrazione; e non vi fosse simile prolungamento, la distinzione non si potrebbe fare.

La ragione per cui in molte aziende si prolunga l'esercizio oltre il periodo di gestione, e si adottano scritture per esercizi è questa sola: e di una più propria e giusta determinazione ottenere delle entrate e delle uscite, delle rendite e delle spese, degli utili e dei danni propri dei successivi periodi. Questa distinzione si è per avventura applicata la prima volta alle scritture di cassa che ebbero ad aver luogo in tutti i tempi capitale importanza nelle aziende. Per l'Italia, e sono state, anzi sono ancora in molte, le sole scritture che si tengono. Ora, è ovvio che l'entrata o la spesa, ponendosi pure che debba poi tradursi in un incasso od in un pagamento, non avviene quando la somma si esige o si conta allora, o quando si acquista il diritto a riceverla, o si contrae l'impegno di pagarla. Dove segue che gli incassi e i pagamenti di un dato anno o periodo si riferiscono non solamente alle sue entrate o uscite, ma anzitutto a quelle di altre che furono o saranno, e però son ben lontani dall'indicare le competenze proprie di quel periodo. Nulladimeno se nella registrazione si distinguono essi incassi o pagamenti, non soltanto secondo il titolo dell'entrata o della spesa, ma ancora badando agli esercizi a cui sono imputabili le competenze da cui dipendono, o meglio procedano facendo tanti ordini di scritture quanti sono gli esercizi non ispecati - allora, ognuno il vede, è possibile desumere dalla sola considerazione dei movimenti di cassa le entrate e le uscite proprie dei vari esercizi. Il che per tanto doppia classificazione e si dà così origine

alle scritture di cassa o per esercizi.
 Ma non è nemmeno da pensare che tale sistema di scritture si possa adottare in tutta la sua integrità. Se si volesse che gli incassi e i pagamenti di un dato esercizio rappresentassero in modo esatto le competenze del periodo a cui è relativo, se cioè, per lo non si volesse ritenersi definitivamente spento, se non quando esatte le competenze furono tutte esatte o pagate oppure prescritte, la sua durata dovrebbe necessariamente estendersi a molti anni, o tanti almeno quanti sono richiesti perché ogni azienda attiva o passiva venga prescritta, e altrettanto dovrebbero essere le serie di scritture o registri da tenersi aperti. Si adotti dunque un tempo meno, e fra questo di non prolungare l'esercizio, se non per quel tempo che deve passare, perché gli incassi e i pagamenti rappresentino la massima parte delle competenze. Raddiano a tal uopo nel più dei casi pochi mesi a l'esercizio può chiudersi nell'anno successivo a quello da cui prende nome. Le somme che si esigono o si pagano si notano in apposito luogo nei registri dell'esercizio corrente.
 La scrittura di cassa per gestione s'iniziano coll'affiancare qual sia il fondo di cassa realmente esistente al principio del periodo, e dimostrano qual è il fondo che deve trovarsi nella cassa alla sua fine; anche i bilanci che si desumono dalle scritture di cassa per esercizi si iniziano e si chiudono coll'indicazione di due fondi di cassa; ma né l'una, né l'altra notazione accennano a somme che realmente si trovino o si siano trovate in un dato giorno nella cassa dell'azienda. Il primo fondo è quello con cui si chiuderò la scrittura dell'esercizio precedente, il secondo indica la somma che avrebbe dovuto trovarsi in cassa all'ultimo di del periodo, da cui l'esercizio si denomina, quando tutti gli incassi e tutti i pagamenti che figurano nel bilancio si fossero, prima del termine di quel giorno verificati.
 Gli inconvenienti inseparabili dalle scritture per esercizi non sono pochi, né di poco momento. Prima di tutto l'applicazione

loro rende impossibile la collettiva formazione dei Rendiconti, e questo, nelle Aziende dipendenti in specie, è inconveniente grave. Poi, richiedendo tale sistema che si tengano contemporaneamente aperte più serie di registri, ne viene che la continuità delle scritture è interrotta e non resti quasi inevitabili gli errori di imputazioni di somme all'uno piuttosto che all'altro esercizio. Infine se si volesse desumere da tali scritture, quale detta essere in un dato punto il fondo di cassa, convenrebbe ricercare e risanamente di tutte le serie di scritture non ancora chiuse e poi compendiarle insieme. - Lavoro codesto certamente non facile, né spedito. Simili osservazioni dimostrano che le scritture per esercizi non dovrebbero mai applicarsi negli uffici dei Cassieri, dei Tesorieri e degli Estatori per ricordare i fatti di loro gestione.

Nelle scritture a residui o di competenza, si tiene conto delle entrate e delle uscite che si accertano indipendentemente dagli incassi e dai pagamenti; permette pertanto che per altre scritture non vi fosse ragione di prolungare l'esercizio. Se non che il far coincidere la durata dell'esercizio con quella del periodo di amministrazione ha per effetto che il montare dei resti lasciato da quello può essere grande, che non tutti possono valutarsi con irrefutabile esattezza, tanto che si dovranno poi mutare, in seguito a nuovi accertamenti, simili valori giusti. Nell'interesse di tenere il montare dei resti e l'inesattezza delle loro valutazioni molta agiude, anche per tali scritture accettarono il prolungamento dell'esercizio applicando così le scritture a residui e per esercizi. Bene spesso il prolungamento dell'esercizio per le liquidazioni, è diverso da quello che si conta per gli incassi e pagamenti; l'ultimo è allora maggiore. Anche tale sistema di scritture al pari di quello, di cui ho ragionato precedentemente ha non lieve incida. La maggiore sono questa due, ritardo nella formazione dei Rendiconti, difficoltà di coordinare le scritture degli

uffici di Ragioneria con quelli dei Cassieri e dei Tesorieri, le quali, secondo ho già detto, devono essere formate per periodi di gestione. Siccome le conseguenze di un dato negozio, cioè a dire, tutte le varie fasi per cui esso può passare prima di compiersi non possono sempre rilevarsi con esattezza in un tempo breve, perché non sempre avvengono in breve tempo - siccome non è sempre facile anzi possibile, presumere con precisione simili conseguenze e neanche determinare senza errore in poco spazio di tempo tutte le mutazioni avvenute nei vari elementi patrimoniali, così può darsi che esercizio per sistemi di scritture patrimoniali completi, sebbene merita di essi si afferma l'intera vicenda delle mutazioni, che si vanno man mano rilevando nella ricchezza dell'azienda, appaia espediente la separazione per esercizi in questo senso, che le scritture relative ai negozi le cui conseguenze devono imputarsi al Rendiconto di un dato anno o periodo di gestione, cioè a dire, i dati di codesto Rendiconto si trovino fra le registrazioni composte in anni o periodi di gestione diverse. Non così fatto prolunga menti dell'esercizio per la compilazione di un Rendiconto che più esattamente dimostri gli utili e i danni conseguiti in un dato periodo di gestione si esplica presso la legge dei Tributi e presso parecchie altre aziende. Quindi nel tempo per cui si prolunga l'esercizio relativo al periodo ormai decorso, si tengono in esistenza in luoghi distinti, le conseguenze dei fatti iniziati in quel periodo e che devono imputarsi all'esercizio che prende nome da esso, e quelle analoghe che provengono da analoghi affari, ma che riguardano interamente l'esercizio in corso. Anche qui i Rendiconti dei singoli esercizi si iniziano e si chiudono non già coll'affermare lo stato del patrimonio realmente esistente al principio ed alla fine del periodo, ma quello che sarebbe rilevato in quei due momenti se tutti i negozi che si sono imputati all'esercizio decorso si fossero compiuti nell'intervallo compreso fra essi. Applicano poi, sebbene indirettamente, se non nella

forma, certo nella sostanza, le scritture per esercizi, quelle molte
Azienze che ritardano la formazione dei Rendiconti annuali
affine di poterne meglio valutare i dati e proponendo, talora
per più mesi, la computazione delle scritture attinenti
al nuovo esercizio, pongono fra quelle del vecchio anno,
spesso con date in esso compiute, notazione dei fatti e
mutamenti rilevati dopo che era spento.

Potendo le scritture patrimoniali integre essere contemplate
per esercizi che si prolunghino oltre il periodo di gestione, ciò
potrà verificarsi a più forte ragione anche per i sistemi parzia-
li attinenti al patrimonio, di cui in questo articolo non ho
ragionato. E il fine di tali scritture per esercizi è sempre
questo, di fissare con maggiore esattezza i dati dei Rendiconti.

Quanto alle scritture riguardanti il Bilancio di previsione
si può dire che nella maggior parte delle Aziende, in cui si
tengono esse sono per esercizi che si prolunghino oltre l'anno,
cosicchè quella di un esercizio si intrecciano con quella dell'altro.

La ragione di quest'uso pressochè generale può trovarsi nell'uti-
lità, nel bisogno anzi di avere negli accertamenti o negli incas-
si o pagamenti previsti e autorizzati nel Bilancio, un'indica-
zione il più che sia possibile approssimata della vera consistenza
dell'anno - Ma è dubbio assai che questo scopo di fissare con
maggior esattezza la materia ossia gli elementi del Bilan-
cio e del Rendiconto che gli deve corrispondere, possa ottenersi
in tal misura che valga a compensare gli inconvenienti in-
separabili dalle scritture per esercizi.

Articolo 5°.

Confronto tra le scritture patrimoniali e quelle del
Bilancio di previsione.

Non sarà certo inutile un confronto tra le scritture patrimoniali
e quelle del Bilancio di previsione; esso varrà a far meglio conoscere

la vera natura di queste e di quelle, e a porci in grado di chia-
rire a suo tempo alcuni errori, in cui cadde molti che
ne ragionarono.

Le une e le altre scritture hanno per oggetto un fondo muta-
bile, ma il fondo delle scritture patrimoniali - il patrimonio netto
o una sua parte - può crescere o diminuire; dove il fondo delle
scritture del Bilancio - un cumulo di previsioni o facoltà limite-
te a un anno o a un esercizio, è per sua natura evanescente.

Le scritture patrimoniali di un anno o di un esercizio
e i Rendiconti relativi hanno per punto di partenza un fondo
affermato come sussistente alla fine dell'anno o dell'esercizio
precedente, nella scrittura di quello, della quale sono una conti-
nuazione. Invece nella scrittura della seconda specie quella
di un anno o di un esercizio non rispondono le differenze
fra le previsioni e i fatti compiuti, e quei resti di facoltà, di
cui non si è fatto uso e che son messe in chiaro dalla scrittu-
ra dell'anno o dell'esercizio precedente, esse si aprono sempre
per mezzo di un nuovo Bilancio di previsione o di una
parte di un nuovo Bilancio - trascorso il tempo per il quale
erano fatte le previsioni o date le facoltà, quelle non hanno più
ragione di essere, queste han perduta ogni efficacia.

Qualunque tra le scritture patrimoniali di un anno o esercizio
e quelle degli anni o esercizi precedenti o successivi, vi ha una
stretta concatenazione, la quale manca nelle scritture del Bi-
lancio di previsione, specialmente se questo è di cassa, perchè
allora non lascia residui. Può quindi vedersi come tra le
scritture del Bilancio di previsione per annate e quelle per esi-
cizi, la differenza non sia così grande come tra i corrisponden-
ti sistemi di scritture di cassa o a residui.

Le scritture del Bilancio, in quella parte che ricordano
previsioni o facoltà date, indicano atti che non in danno
nessuna immediata mutazione nel patrimonio dell'Azienda,

e però per questa parte non possono trovare nelle scritture di esso patrimonio nessuna corrispondenza; laddove in quella parte, in cui tengono memoria di previsioni che si avverano e di facoltà che si usano, cioè a dire di competenza d'entrata e di uscita accertata, di incassi o pagamenti, di acquisti, produzioni o consumi, affermano fatti per quali si vanta un qualche elemento patrimoniale, che, per ciò, hanno da essere oggetto anche delle scritture del patrimonio, per tal parte quindi vi può, anzi vi deve essere corrispondenza tra i due ordini di scritture. Segue da ciò che le scritture patrimoniali possono sempre ordinarsi in modo da supplire in parte a quella del Bilancio di previsione, e reciprocamente. Sulla quale possibilità si trae partito in molte aziende dove si tiene un solo ordine di scritture.

Così nelle aziende indipendenti anziché comporre distinte scritture del Bilancio di previsione, si ordinano in tal maniera le scritture patrimoniali, che mostrino distintamente in separati luoghi, i fatti per cui le singole previsioni si effettuano, ossia si classificano nelle registrazioni quei fatti, secondo le divisioni poste nel Bilancio. Le sole scritture che in grado azienda potrebbero reputarsi attinenti esclusivamente alle previsioni sono per avventura quelle che si compongono nei libri di scadenze. Così ancora in alcune amministrazioni dipendenti, in luogo di compilare distinte scritture patrimoniali, si affermano nelle scritture del Bilancio di previsione, non soltanto i fatti per cui realmente si usa o dispone della facoltà avuta, ma tutte le fasi per cui passano le entrate e le uscite.

Se il Bilancio di cassa invece di ricordare gli incassi o i pagamenti soltanto, si tiene inoltre memoria degli accetti e degli impegni, delle liquidazioni ecc, reciprocamente se il Bilancio è di competenza.



Capitolo 2.^o

(vedi dispense del 1.^o anno)

Capitolo 3.^o

(vedi dispense del 1.^o anno)

Capitolo 4.^o

Le scritture di vari gradi.

Scritture elementari, scritture complesse,
e scritture generali

Le scritture analitiche, le quali insermano nei giornali i singoli fatti di gestione che in un anno vanno effettuandosi, e nei conti, i cui oggetti sono semplici, alle singole mutazioni che nello stato di tali oggetti quei fatti determinano in massima dipendenza che voglia procedere debitamente, sinceramente, grande o piccola che sia, possono mancare. Se l'azienda è modesta, se al suo lavoro di contabilità bastano pochi od un solo, se, a ragione della sua natura, per la sagacia ed avveduta direzione sua, non occorre la costante conoscenza dello stato complesso del patrimonio suo e dei risultamenti generali della sua gestione, quelle scritture analitiche bastano. Allora non si hanno né appalti e nei capitoli, né conti indecomposti, non vi hanno le scritture di un solo grado. Piononostante, ove occorresse, si potrebbero comporre i saldi dei conti, raggrupparli e trovare per tal maniera una formola sintetica che sia - l'espressione dello stato economico

dell' Azienda in quel punto così come risulta dalla scrittura compilata. Ma a ciò vuole tempo e lavoro non poco.

Quindi segue che se l' Azienda è vasta e soprattutto divisa, è alla complessità e alla effettuazione degli affari intendono uffici e sezioni separate, se il numero dei conti semplici è grande, se è mestieri avere per la sapiente direzione una conoscenza costante e sicura delle condizioni complessive del patrimonio e dei risultati generali dei vari rami della gestione, la scrittura analitica non basterà, occorre tenere oltre che le compendiarie e riassuntive, occorrono insomma scritture e conti di vario grado.

Gli uffici che intendono alla conduzione dei negozi, o all'effettuazione loro devono compilare scritture particolareggiate dei fatti di amministrazione, ai quali hanno parte, degli effetti che producono e delle conseguenze che lasciano, specialmente rispetto ai diritti ed alle obbligazioni coi terzi e rispetto ai beni dell' Azienda. E queste scritture devono essere compilate accuratamente, a misura che i fatti accadano e si rilevano. Esse non ammettono né ritardi né lacune. Nulla deve essere omissa da chi ha parte effettiva nella gestione, nulla deve coprirlo alla sprovvista, non preparato.

Ma poi queste scritture analitiche o elementari, nei gli uffici singoli devono tenere, vogliono essere compendiate da altri uffici deputati a sindacare l' opera di quei primi, e a fornire a chi presiede alla gestione tali dati, da cui sia possibile trarre utili criteri direttivi. Devono pertanto tenersi scritture sintetiche in giornali riassuntivi e in numero limitato di conti complessi.

Da tale sintesi si può anche procedere per gradi e ottenere così giornali e conti di vari ordini.

Quando l' amministrazione è divisa e conta più aziende o balzerie vaste esse stesse, o han da essere scritture sintetiche presso le singole aziende e altre che tutte le riassumono presso l' amministrazione centrale. Quelle scritture sintetiche da parecchi diconti scritture complesse, queste scritture generali

Le scritture elementari dipendono assai più che quelle sintetiche dalla natura dei fatti che devono ricordare e quindi dall' indole peculiare delle aziende. Quere esse devono presentare i fatti in tutti i loro aspetti, in tutte le loro condizioni.

Aviamo adunque da azienda ad azienda, ed è arduo, se non forte impossibile, formulare per esse norme teoriche particolarizzate di applicazione generale. Le quali cose non si devono ripetere per le scritture sintetiche - che gli oggetti dei conti sintetici non si può considerare le più volte altra grandezza del valore in fuori, quindi simili conti si possono riguardare nella loro azienda in aspetti non molto dissimili, intormenta la forma loro dipende forte più che dai fatti di gestione, dai modi come si giudica expediente di procedere alla sintesi delle scritture. E per dir tutto in poche parole: la forma della scrittura sintetica dipende quasi interamente dai metodi di registrazione che si applicano, dove le scritture elementari sono, fino ad un certo punto, indipendenti da quei metodi.

Capitolo 5^{to}

I metodi di registrazione Come si possono classificare

Vi sono alcuni metodi di registrazione, applicando i quali si deve considerare il fondo, oggetto complessivo di una scrittura, decomposto in due serie di componenti tutti di un medesimo grado, talché il fondo risulta pari alla somma algebrica così degli uni come degli altri e dovessi potesse aprire e tenere aperti conti a ciascuno di tali componenti. I componenti di quel fondo possono venir avuti a due serie di elementi o a due serie di parti ideali, o una serie di elementi e ad una

serie di parti ideali. Ed è da notare che così gli elementi come le parti ideali possono essere complessi e semplici, e a quale di roghiamo la sopradette due serie di conti, è costante l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti che devono porsi in essi per affermarvi le mutazioni che seguono negli oggetti loro, dai fatti di gestione che occorre di registrare e questa volta la eguaglianza si pone ogni volta in evidenza.

Ora bene tali metodi di registrazione di conti, vengono chiamati: Scritture doppie -

Se la doppia serie di conti non è compiuta e quindi non può essere costante l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, o, se, ottenendolo simile eguaglianza non si pone in evidenza, si hanno metodi di: Scritture semplici.

È distinzione vecchia questa tra le scritture doppie e le scritture semplici, che io seguo di buon grado, senza badare se la voce doppia e semplice viene proprio la più appropriata a designare le due classi di metodi. E l'arresto per questo, che mi sembra possibile esporre non poche norme teoriche comuni alle diverse scritturazioni, in cui la eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, in una data raccolta di conti si mantiene costante e si mette in evidenza - Ora, secondo il giudizio mio, le classificazioni nelle scienze, devono farsi al fine precipuo di agevolare la trattazione e l'esposizione della teorica -

Giovanni Possi, divagando al solito nel possibile ideale, ha dato una diversa classificazione te non dei metodi di registrazione, delle materie di scritture (1). Egli, considerando prima il modo di svolgimento dei conti e la forma loro, distingue le scritture in tre famiglie, secondo che i conti si sviluppano

(1) G. Possi - Le attinenze logico-grafiche - opera citata Lib. 3 capitolo 3. pag. 88 e segg.

in quei modi e prendono quelle forme che al maestro Giugliarelli, parvero migliori e migliori, oppure serbano le forme prima usate, o finalmente hanno caratteri misti.

Ora badando alle due serie di conti agli elementi, che la teoria carboniana considera, gli uni accesi al patrimonio, gli altri agli agenti ed ai corrispondenti, e alle due corrispondenti serie di conti alle parti ideali, o, meglio, ai due conti fondamentali (integrali) che compendiano quelli delle prime due serie, e ai due conti differenziali che epilogoano quelli delle altre due e che frangono da quei primi per via di ingegnoso espediente, badando, dico, a questi quattro conti, agli stessi generi diversi di scritture dell'una e dell'altra delle prime due famiglie, secondo che esse si valgono dei quattro conti predetti, o di tre fra essi o di due.

Sulle tracce del Possi, il capista (1) logico nel suo procedere dire senza altro tali due famiglie di scritture in tanti generi, quante sono le combinazioni possibili dei quattro conti sopradetti fra di tre a tre, due a due, uno ad uno -

Ma simili classificazioni piuttosto che badare alle maniere di mostrate utili nella pratica, badano alle maniere possibili, e in questo aspetto, tuttocché assai diffuse, sono del tutto incomplete. Perché non considerare speciali famiglie di scritture per ognuna delle tante forme in uso o proposte dai molti che sono o si credono inventori di metodi? E poi, chi può provare che sono o si credono inventori di metodi? E poi, chi può provare che non possa talora parere espediente il tenere tre o più serie di conti agli elementari e alle parti ideali del patrimonio, e che per l'opposto non vi siano espedienti tanto semplici che non si reputi per esse utile computare neppure una serie di essi conti? Dove s'andrebbe dunque se si volesse percorrere fino al fondo la via presa dal Possi e dal capista?

È che questi scrittori confondono insieme la sostanza

(1) G. Capista e V. Gitti - Trattato di Ragioneria - op. cit. cap. V - pag. 43 e segg.

delle scritture colla forma loro, e i metodi insomma coi sistemi
 e metodi sono i meccanismi per cui le scritture si svolgono,
 la più volte possono, senza mutare le loro forme caratteristiche
 che applicarsi alle registature di sistemi diversi e nello studio
 loro è mestieri badare a queste forme caratteristiche piuttosto
 che all'oggetto dei conti e della loro scrittura, o, come il Bossi di-
 rebbe, "al loro contenuto" - Così soltanto è possibile avvicinare
 nello svolgere i metodi che hanno forme caratteristiche simili
 e giudicare della loro bontà relativa

Capitolo 6.^{to}

Origine delle scritture

Al certo non appena l'uomo trovò modo di mandare attraverso
 lo spazio e il tempo ai lontani notizie di sé e della cose, adoperò
 cotale mezzo per far sì memoria degli impegni da lui contratti
 verso altri e da altri verso di lui. I registri erano incisi e po-
 sono dirsi suoi, dell'invenzione e delle scritture.

Ma prima ancora che la scrittura apparisse si ebbe modo di
 sostituire la memoria nel ricordo di quanto doveva dare ad altri
 e da altri avere.

Il Pignier nella sua opera sull'uomo primitivo, dà il disegno
 di una lamina di corneo di reuma, appartenente all'età della
 pietra, accidentalmente spezzata in due capi, orienti su una
 faccia perfettamente lisciate due serie di linee a solchi tra
 svercati e quindi equidistanti fra di loro e i margini laterali
 li segnati da intaccature più profonde e regolari; è nota che
 Lattet credette vedere in quella linee e in quei tagli segni
 di enumerazione e che Steinhamer suppose invece fossero
 controlli per la caccia. Forse queste sono induzioni
 avvischiate come giustamente osserva il Paschioni 9, un fatto

di tebbere, quali ricordi o controlli (1) e certamente antichissimi,
 molti fatti di autori greci e latini ne fanno fede. E non è
 ancora caduto, il contadino analfabeta di molti paesi sovrano
 su brevi verghe lisciate da un lato o da più, con tacche o tagli
 disposti in vario modo ricordare le somme o i generi dati
 o avuti e le prestazioni fatte. E chiamano tebbere questi
 pezzi di legno e ne han tanti quanti dovrebbero essere i conti
 da accendere.

Si usava anche in molti luoghi tebbere doppio controllando a
 vicenda e l'uso era già antico ai tempi del Parteglia. Truppi
 epi lenice (2) che: "I nostri antichi che non sapevano né scrivere,
 né leggere, » acciò che non fosse errore orlato fraude né dal de-
 bitore, né dal creditore » investigarono un mezzo ingegnoso.

Preparavano un bastone quadrato, che poi dividevano longitudinalmente
 in due parti, di cui l'una restava presso il debitore
 e l'altra presso il creditore. E quando quegli veniva a torre
 qualche cosa in credenza portava la sua tebbere ed la congiun-
 vano giustamente nel suo loco con il pezzo del datore, e quan-
 te lire o ver soldi restava debitore, tante linee si intagliavano
 con un coltello, le quali traversavano rettamente ambedue
 le dette tebbere » - Il tebbere simili accenna l'art. 1332 del
 nostro codice civile così formulato:

"Le tacche o tagli di un contrassegno corrispondenti a quelle
 del contrassegno di riscontro fanno fede fra le persone, le
 quali usano di comprovare con tal mezzo le annunciate
 azioni che fanno o ricevono al momento » Disposizioni consimili
 li a queste erano contenute nel codice napoleonico (art. 1333)
 e quello della Sardegna (art. 1287) nell'Albertino (articolo 1414)

(1) Veggasi la "Nuova Ragioneria Italiana", diretta da G. Bossi, Vol. 1° fas. 3° p. 267
 (2) Parteglia - General trattato dei numeri e della misura - Venezia
 1556 - citato dal Paschioni sopradetto -

e nell'obliquo (art. 1851) E l'origine della voce tagli nel signif. ca'lo di tassa o imposta, dovessi, secondo ogni probabilità, come affermano molti, al modo con cui si ricordava l'etichetta del sigello per via di tagli o sacche su pezzi di legno.

Ma, venendo alle scritture propriamente dette, accennano direttamente o indirettamente ad esse tutti i ricordi che ci restano dei più antichi popoli civili, di quelli principalmente che erano adetti al commercio. Non si spiega questa proprietà di sparsi al popolo di Israele: « tu prestarai a molte genti e non prenderai nulla in prestanza (1) ». Se non coll'ammettere che già fin d'allora l'uso di prestare fosse fatto agli Israeliti, grande, ora non si amministrano oculatamente molti crediti senza ricorrere alla memoria. E in altro luogo la Bibbia accenna direttamente alle scritture; infatti leggesi in un passo preteso al credente di Israele: « Datum vero et acceptum omne describit » (2) -

Socrate, Demostene e Cicerone nelle loro orazioni ci danno qualche barlume della registratura che si compilavano ai loro tempi in Atene ed a Roma -

Demostene fa dire ad Apollodoro nell'orazione contro Calippo che questi potè leggere nei registri mostratigli da Formione, la scrittura: « Licone Cracete: multa e scicando dramme da cona quarsi a Cefitiade: Archibinde Stampro presentera Cefitiade » (3). Poi a schiarimento di questa scrittura, la sola dell'uso antico

(1) - Dentronomico - cap. XV. - f. -

(2) - Ecclesiastico - c. XLIII - f. -

(3) - Veggasi la traduzione delle orazioni di Demostene di F. Sprich, Volume III. pag. 414 -

Veggasi anche nel Politecnico di Milano del 1868 la memoria del Lattes sui Banchieri greci - Formione, greco nominato, fu amministratore del Banco di Parione, padre di Apollodoro, e poi insieme di questi e del fratello suo -

che sia giunta fino a noi nella sua forma originale, pone in luce ad Apollodoro quanto segue: « Vogliono tutti i banchieri, allorchè un privato deposita del denaro coll'ordine che sia restituito ad un'altra persona scrivere il nome del depositante e la quantità del denaro. Di poi notano nel margine il nome della persona cui si deve restituire. E se conoscono la faccia della persona, a cui si deve restituire, notano soltanto il nome di essa. Se non la conoscono aggiungono nel margine, il nome di chi accompagnerà e presenterà la persona che deve riprendere il denaro. » -

Lo stesso Demostene nell'orazione contro Timoteo fa dire al sopradetto Apollodoro: « che i banchieri vogliono scrivere i nomi dei denari che si danno, del fine per cui si danno, e della persona che li riceve, affinché si possa render ragione di ciò che si è ricevuto e di ciò che si è dato. » (1) - Proseguendo nella stessa orazione Apollodoro dà ampia ragione ai giudici, di quattro partite costituenti insieme l'intero debito di Timoteo, l'impagamento reclama da lui -

Si accenna ai registri della trapeza (2) in qualche altra orazione di Demostene e inoltre nella trapezica di Socrate, ma tal cosa non valgono a dare di così fatti registri un'idea più ampia di quella che offrono i passi da me riprodotti. Del resto nella lingua greca vi erano giornali - εστημερις - e registri propriamente detti - εσομνηματα, ερα κρηματα δραμματα -

E quanto ai Romani; Cicerone parla con qualche diffusione di registri che solivano tenere, nella orazione pro Roscio, e accenna a registri anche nelle orazioni pro Caccina, pro Pontico e

(1) - Il Sforzetti nella sua traduzione scrive: « di ciò che si è ricevuto e di ciò che si è depositato (vol. 3.º pag. 377) » ed è parte più esatta la locuzione che ho adottata.

(2) - Trapeza, oggigiorno si sa, è voce greca che suona quanto la voce Banca, onde i trapeziti sono i banchieri greci.

nelle verrine. Così si fa sapere che la partita tumultuosamente scritta nella prima nota, adversaria (1) solitamente riferire accuratamente di mese in mese e per ordine di data, in un registro principale che si chiamava tabulae o codex accepti expensi (2)

Il qual libro secondo appare dal nome stesso o da un passo di Plinio (3) conteneva registrate in due pagine diverse, l'entrata (acceptum) e l'uscita (expensum) Ogni partita doveva avere la data (4) e contenere il nome della persona dalla quale ricevuto od alla quale si era dato (5) (e perciò ogni partita appunto si chiamava numerus) e inoltre la conta particolareggiata del credito e del debito (6)

Vi ha discordia tra gli interpreti del sommo oratore e dei pochi frammenti di altri scrittori antichi che accennano ai registri dei Romani circa il significato, in cui devono prendersi i nomi dei due libri predetti e la forma che essi, secondo più ragionevolmente supporti, avevano.

Secondo alcuni il primo registro fu detto adversaria, perché univium et memoriam nostram advertant, e secondo altri i quali, forse, colgono meglio nel vero, perché i fogli suoi scrivevansi da entrambe le facciate, dinanzi e di dietro, onde dalla parte aversa od adversa, dove i fogli degli altri libri scrivevansi da una sola parte.

(1) - Cicerone - P. Quiritio - 2. 3.

(2) - Cicerone - id. 1. 2, 3. Verr. II. 76. p. Fonteis 3.

(3) - Plinio - ... Romae (fortunarum) omnia accepta, Quae omnia pariter accepta et in sola rationum mortaliu[m], sola utraque paginam fecit. 9.

(4) - Cicerone - Verrine II. 76. p. Quiritio 1. 2. 3.

(5) - Cicerone - id. 1. 10. ecc.

(6) - Cicerone - p. Fonteis 3. Verrine 1. 14. 54. Veggasi intorno alla scrittura dei Romani anche le Tabularum di Diritto Romano di Filippo Serafini - Parte I^a. Lib. 3^a - c. 8 § 120.

Rispetto al secondo registro, noto che nella orazione Pro-Quiritio, Cicerone adopera indifferentemente per indicarlo le voci tabulae tabula, e codex, codicis; invece nella orazione di Aulo Licinio, dove parla dei libri degli argentari, Ruchieri, e nelle verrine e in quella pro L. Flacco, dove accenna a libri riguardanti la gestione del pubblico erario, usa costantemente la voce tabulae.

La locuzione tabulae o codex accepti et expensi, è tradotta da alcuni colle voce "giornale" e in questo significato l' accetta il Campi (1); altri la traduce colle parole: Libro dei crediti e dei debiti o Libro spastro. Tra questi è lo Stracca, il celebre giurista consulto Anconitano, il quale scrive: solent et debent mercatores rationum libros conficere, id enim ad statum eorum, prae ceteris pertinent, solent inquam (ut Ciceronis vocabulo utitur) adversarie habere item et codicem, sunt enim adversaria libri, in quibus mercatores primum rationes accepti et expensi negligenter, sine ordine conderunt et memoriae gratia, et deo vero liber est, in quem rationes diligentissime perscriptae referuntur ... quos libros in publica meae vulgo giornale et libro spastro appellant (2)

Ma la voci tabulae o codex accepti et expensi tradotta letteralmente suonano: registro o libro della entrata e della uscita, onde a me pare che si debba conchiudere essere stato codesto registro né un giornale, né un spastro propriamente detti; in breve, se ne vuole, un libro o giornale di cassa. I registri di Torre ricordati da Cicerone erano indubbiamente registri di cassa e mult'altro e anche quelli di Tammio Cherea, di cui parla nell'orazione Pro-Quiritio dovevano essere semplici libri di cassa. Nulla vi ha in tale orazione

(1) V. Campi - Il Ragioniere - Roma 1879 - p. 33

(2) Benvenuto Stracca - La speratura seu speratura tractatus - Venetiae 1554 - op. cit. pag. 42.

che accennò ad un conto che dovette essere intestato a Postumius (Cotta) o nelle Tabulae di Tannius (Cicero), oppure nulla di più naturale che accennare a quel conto, se cioè avesse realmente dovuto trovare luogo opportuno, se cioè quel registro fosse stato un vero libro maestro. E poi le tabulae accepti et expensi erano in ordinem compilatae (1) e servivano di prova in giudizio a favore di chi le compilava (2). Ora che garanzia potrebbe presentare un maestro da solo, le cui scritture non sono disposte per ordine di data, e dove quindi in ogni tempo si possono comporre partite con antiche date? In questo mio convincimento, che le tabulae accepti et expensi fossero in fin, in meno degli attuali libri di entrate e di uscite, mi raffermò il fatto che Cicero aveva a separati libri di entrate (tabulae accepti) (3) e a separati libri di uscite (tabulae expensi).

Con ciò si non voglio dire che i Romani non tenessero libri di conti o maestri, propriamente detti, "negozianti", gli argenti e tutte quelle potenti società di capitalisti, che attendono alla riscossione delle tasse e all'esercizio del grande commercio, altrettanta parte nel governo di Roma, avevano, ognuno le sue, ed, in soluta necessità di tali libri. efa da quanto posso dedurre dalle orazioni di Cicero, specialmente da quella in favore di Publio Cecina, codesti registri si chiamavano semplicemente tabulae, senza alcuna aggiunta, come, per automatismo, gli antichi veneziani chiamavano libro senz'altro, il libro dei conti o libro maestro.

Altri registri usati dai Romani, di cui ci è rimasto poco più che il nome, sono il Paludarium, forse un libro di de senza, il liber patrimonium, che, secondo più supporti, serviva

(1) - Cicero - p. Postumius - 2
 (2) - " - Verrine 1.2.3. p. Postumius 1.2
 (3) - " - " - Orazione seconda.

per la gestione dei podari, e, infine il Breviarium. Questo libro serviva in uso dopo Augusto, stando alla descrizione che ne dà S. Budéau (1), tenuto luogo dei nostri preventivi, e conteneva la fissazione delle rendite e spese pubbliche. V'era un Breviarium generale dell'impero, e vi erano sub-breviaria per i pretori e questori delle provincie.

Le tradizioni romane attraversano il medio evo, e, forse, i registri più antichi che sono giunti fino a noi, non differiscono di molto da quelli che si compilavano durante l'impero.

Si conservano ancora in tutto o in parte i conti-randi allo Exchequer dei comptes di Normandia negli anni 1180 - 1184 - 1195 - 1198 - 1201 - 1203 (2). Nell'Archivio camerale di Parigi sono i conti dell'Abbatte di Beaugency, o Conte del Principe a cominciare dall'anno 1269 (3) - Giunsero fino a noi parecchi registri di spese della corte di S. Luigi, re di Francia. Lefebvre li dice: "fort bien dressés avec... ordre et multiplicité de détail..." e aggiunge che son tenuti su due pagine di fronte, le quali si corrispondono e controllano in modo singolare e ingegnoso. Essi mostrano: "d'un côté, l'ensemble des dépenses par états distincts et complets; et, de l'autre, vis à vis de chaque article, le nom de la personne au credit de qui cette dépense est portée ou entre les mains de qui elle a été payée comptant" (4).

Negli Archivi di Stato in Venezia ho potuto esaminare in questo un registro in pergamena delle rendite e degli affitti dell'Abbatte di Sauvignac tenuto dal 1288 al 1292. È scritto

(1) - Città del Campi, nel Spagnone - op. cit. - pag. 32 e 33 -
 (2) - Furono pubblicati da Shapton col titolo: opaque rotuli Camerae Normandiae - London 1840 - 41 - come afferma Cesare Storti (Primo Stato della Camera dei conti della monarchia di Savoia - Torino 1881 34 pp.)
 (3) - Cesare Storti - Primo Stato ecc. - op. cit. 37.
 (4) - Hurtin Lefebvre - Origine de la Comptabilité de Lyon 1875 p. 18

in latino con bellissimi caratteri gotici. Sulla metà longitudinale sinistra di ciascuna pagina sono scritti l'uno dopo l'altro di seguito, tutti gli affitti e le rendite scadenti dell'anno, le competenze, vorrei dire, designate per quantità o qualità, trattandosi in gran parte di affitti a generi; sulla parte destra delle singole pagine, accanto a ciascuna partita, appare una di que-
 ste notazioni: solvit o solvit tale, oppure solvit seguito di uno o più numeri. A quanto sembra le prime due notazioni si usavano quando tutta la rendita riscuotevasi in una sol volta, l'ultima, quando si erano più riscossioni parziali. Intorno le singole scritture manchino di date, opino che le competenze, tutte ferme, si scrivevano nel registro al principio dell'anno, gli adempimenti, a misura che si verificavano. Esiste anche negli archivi sopradetti un memoriale in bambagia della rendita e degli affitti della stessa Abbazia dal 1365 al 1369 ed è compilato, come il precedente, con caratteri nitidissimi.

S. L. Peruzzi (1) ci fa sapere che nelle pubbliche biblioteche di Firenze si conservano registri interi o brani di registri della compagnia dei Peruzzi a cominciare dall'anno 1371, e da notizie di molti di questi registri e di quelli della compagnia dei Perodi e degli Alberti nella prima metà del secolo decimoquarto, i quali pure son giunti fino a noi. Dice di registri segreti dove appaiono i bilanci della Compagnia o i libri conti coi soci, di registri rossi, verdi ecc. a numeri vari, dove sono i conti dei debitori e creditori di varie categorie, e quelli delle numerose agenzie ecc. ecc.

Lo stesso Peruzzi (2) allude a tavolette d'avorio, o di legno spalmate di cera e legate fra loro in modo da formare un

(1) - S. L. Peruzzi - Storia del Commercio e dei Banchieri di Firenze dal 1200 al 1345 - Libro V^o - c. 2^a
 (2) - S. L. Peruzzi - Storia ecc. - op. cit. - appendice, cap. 3^o, p. 34 - seg.

libretto per la registrazione. Di questi libretti l'Archivio di Stato in Firenze ne possiede due: uno francato che contiene il giornale della spesa occorsa nel viaggio, che il Re di Francia Filippo il Bello, fece nella Fiandra l'anno 1310; e un altro più piccolo che sembra aver appartenuto a un antico negoziante fiorentino, e contiene molti appunti di somme riscosse. (1)

Probabilmente le antiche tabulae romane non erano molto dissimili da questi singolari registri. Parve anzi, anzi sono, che si fossero rinvenute a Pompei di tali tabulae carbonizzate, ma dalla impronta lasciata dallo stile nel legno, sovra cui era spalmata la cera, si poté capire trattarsi, non di registri, ma di contratti.

Negli Archivi di Stato a Lucca si conserva la serie quasi intera dei registri della rendita e delle spese del Comune dal 1320 al 1419 (2) e negli archivi di Genova si conserva, tra gli altri, il libro del capitolo generale dell'anno 1365 (3)

L'Archivio di Stato di Amburgo ha un memoriale di note tedesche, in latino, secondo l'uso di quei tempi, il quale va dal 1364 al 1408, e appartiene a un importante casa di commercio, i cui capi erano: Nicò Giovanni e Nicò minore con Gheldersen (4); e nella Biblioteca d'Augusta conservasi un matto del celebre Antonio Tugger dal 1410 al 1427.

Non sono pochi negli archivi e nelle Biblioteche pubbliche e private i registri del secolo decimoquinto e dei secoli seguenti, ma dal secolo decimoquinto incomincia la storia dei matto di registrazione tuttavia in uso, onde io qui non ne dico più

(1) - È stato illustrato da sparso Zabarnini nell'Archivio Storico Italiano Tom. 3, 1846.
 (2) - Veggansi gli Inventari e stampe di quegli importanti archivi.
 (3) - Ne parlò V. Gherardi nella rivista di Spagnavaria di Genova.
 (4) - Veggasi tra gli altri il Belthoro Theorie und Praxis der kaufmannischen Buchführung - Leipzig 1862 - c. 1. p. 3.

Negli antichi registri i numeri indicanti valori, sparsi nelle colonne, dove appaiono somme da addizionarsi, sono espressi in cifre romane. Nulladimeno già fino dalla metà del secolo decimo terzo, appaiono nei registri le cifre arabe fatte conoscere in Toscana da Leonardo Fibonacci fin dal 1202, quando ritornò dalla Sicilia. Lo si può dedurre da una disposizione contenuta nello statuto dell'arte dei cambi compilato nel 1299. Nella rubrica 61 codesto statuto proibiva l'uso delle cifre arabe nei registri, e prescriveva ai mercanti di rappresentare in numeri con cifre romane, o di scrivere in tutte lettere (1). Il Peruzzi non ha potuto vedere cifre arabe in registri del secolo decimo terzo o decimo quarto, né in registri del 1400 ma nota che erano conosciute a cifre romane. Il più vecchio registro che io ho potuto vedere, in cui le somme appaiono in cifre arabe, risale al 1430, e fu compilato a Costantinopoli da Jacopo Badoer (2). Per contro ho trovato registri della fine del secolo decimo sesto, in cui i numeri continuavano ad apparire in cifre romane.

- (1) - S. L. Peruzzi - Storia del commercio - fine sec. - op. cit. - Appendice cap. III -
 (2) - Archivi di Stato in Venezia - Busta 958 dei Badoer. Chiave alla speranza.

Fine del Libro V
 3

Libro Sesto

Le Scritture semplici

Capitolo 1.º

Caratteri generali delle scritture semplici

Le scritture semplici non sono vincolate a forme determinate, non hanno limiti fermi nella filigrana dei conti, di cui si valgono, né queste debbono per necessità assumere tutti forme, non dire identiche, ma neppur simili, non richiedono che la registrazione sia sempre riferita a una comune espressione che tutti insieme abbiano espressi i valori di conti, né che queste riferentisi a un medesimo fondo vengano spogliate o comprese in modo da potersi riassumere in pochi dati compendiosi; esse infine non esigono che tutti i rapporti tra partite fra loro corrispondenti siano messi in chiaro. Per conchiudere i caratteri che contraddistinguono i metodi di scrittura semplici sono negativi piuttosto che positivi; e della natura di tali scritture di non avere norme e aspetti costanti; perciò furono dette anche, e, parmi opportunamente, scritture libere. Esse lasciano alla arte, e, se sono applicate nelle carte e pinde, alla arte si ibridano.

Il ragioniere che le applica, non trovando sottoposto in norme letterarie minime, o in formule tecniche fisse ha libertà gran parte nell'azione loro, e possono dare ai conti ed ai registri quelle forme prospettive che a loro paiono più opportune e più proprie alla speciale indole dell'azienda, la cui vita economica, se dovuta colle registrazioni rappresentate.

Le cose discorse ci dan ragione della varietà grande di codesti metodi e della differenza grande dei risulteramenti che vogliono seguire nell'applicazione loro, secondo che è diretta da ragioni più o meno valenti e inesperte.

Del resto le scritture semplici possono applicarsi, anzi si applicano, a sistemi di scritture patrimoniali, e a sistemi attinenti al Bilancio di Previsione, a sistemi compunti e a sistemi parziali. E si applicano anche in Azienda di ogni fatta, di indole e di estensione diversissime, tanto nel caso, in cui le registature e i conti sono tutti di un ordine solo, analitico, quanto in quello in cui vi hanno scritture e conti di vario grado, anzi in questo ultimo le registature sintetiche, e quindi quella più compendiosa e generale, specialmente in ciò che si attiene ai collegamenti loro, vogliono serbare forme e aspetto non molto dissimile dalle forme che assumono le scritture elementari in pressochè tutti i metodi.

Le scritture semplici, l'ho detto già hanno limiti fissi nella fissazione dei conti. Essi possono applicarsi nel loro meccanismo con un numero qualunque di conti. Applicate ai sistemi di scritture patrimoniali, possono valersi o di soli conti agli elementi, o di conti alle parti ideali del fondo patrimoniale. Ma non è necessario che la serie dei conti agli elementi, sia quella dei conti alle parti ideali, quando si tengono, sia compunti. Applicate alle scritture delle previsioni, per lo più si valgono di soli conti agli elementi, alle voci del Bilancio o di dire -



Capitolo 2.^o

La scrittura semplice nelle forme più comuni

- Articolo I -

- La scrittura semplice nelle Aziende mercantili -

La scrittura semplice è tuttora applicata nelle Aziende di minuto commercio. Qui nella sua forma più pura, non ricorda particolarmente le non gli affari, per quali si mantengono i rapporti di debiti e credito che corrono fra i negozianti e i terzi - E vale di due registri principali: di un Diurnale e di un Chastro.

Nel Chastro non appaiono che i conti ai debiti e ai crediti verso persone singole, conti che vogliono essere intestati alle dette debitori e creditrici. Tali conti vogliono essere a sezioni divise e vogliono tutti prendere la forma tipica descritta altrove. (1)

Escome di rado abbia le scritture di un conto hanno in altri conti scritture corrispondenti, così non vi hanno collegamenti tra conti e conto, invece si usa porre nei conti per ogni scrittura un numero di riferimento che richiami quella corrispondente del Diurnale.

Ogni addebitamento e ogni accredito vanno da fare in un conto del Chastro di luogo ad un articolo nel Diurnale, e ogni articolo ha un intestazione, in cui si designa il conto del Chastro, e la ragione di tal conto, nella quale dev'essere la scrittura riferire oppure la designazione del conto si vuol fare enunciarne il titolo, quella delle sezioni merce delle voci Dare o Avere preceduta o codesto titolo, o di quella debitore e creditore, ad esso aggiunto. Così si scrive a ragione d'esempio:

Dare - Antonio Bardi - Padova
Avere - Antonio Bardi - Padova

Antonio Bardi - Padova - Debitore
Antonio Bardi - Padova - Creditore

Nel Giornale, oltre alle scritture da riferire a c/affetto, se ne possono comporre altre che riguardino negozi, dai quali non se-
guano mutazioni nei debiti e nei crediti verso persone singole
abuzi di questa scrittura se ne debbono comporre per obbedire,
non fosse altro alle precise disposizioni del Codice di Commercio
sopra gli articoli in cui questa scrittura complementare si evolge-
no, non hanno le sopradette intestazioni, esse contengono la
chiosa o annunciazione dei negozi, e mult'altre. E perchè possa
esservi un riscontro aritmetico tra la scrittura del Giornale
a quella del c/affetto non devono le colonne loro form nella
colonna dove apparisce quella che poi dovranno riferirsi ai conti
effetti altri, opportunamente, aggiungono al Giornale due co-
lonne insieme per inserirvi le entrate e le uscite di cassa, e
così senza soverchia fatica ottengono in il conto di Cassa.

Non è a dire come nel mastro sia possibile anzi agevole
collocare accanto ai conti di debiti e ai crediti verso singola
altri conti ai debiti e ai crediti cambiali, al denaro, alle mon-
te, e talune classi di rendite o di spese a va dicando.
Solamente anche allora per non togliere al metodo le sue for-
me tipiche, caratteristiche, ogni indistintamente o ogni accreditato
mento da farsi in qualsivoglia conto del c/affetto, deve dar luogo a un
separato articolo del Giornale, eziandio quando più mutazioni si
afforiscano in conti diversi signora da un medesimo fatto di gestione.

- Articolo 2° -

Le scritture semplici nella Azienda indipendente
- non mercantile -

Il Villa, ragionando della scrittura semplice, nella c/affetto

civili (1), osserva che essa non ha conti alle rendite e alle spese,
ma soltanto conti agli elementi patrimoniali, e tanti quanti
questi elementi sono. I conti, che egli dà come esempi, han for-
ma varia. Ogni sezione di un conto ai crediti e ai debiti ha
colonne per la data della scrittura, per la spiegazione, per i nu-
meri di riferimento al Giornale, e per il montare del debito
e solamente questa. Invece i conti alle derrate e alle scorte han-
no colonne complementari per la quantità, e sovente ne han più
d'una in ogni sezione affine di poter affermare distintamen-
te tutto in un medesimo conto, le entrate e le uscite di una
o più varietà di derrate di una data specie o genere. Il c/affetto
la dà anche un Giornale, e i suoi articoli hanno le forme carat-
teristiche di quelli descritti per il Giornale di un c/affetto
mercantile.

Se non se la tale forma di scrittura abbia applicazione veramen-
te diffusa, che dubito. Un Giornale unico e compiuto nella
c/affetto civili di rado è giudicato expediente. E di rado ancora
si reputano indispensabili veri conti ai poderi, alle mobilia, agli
oggetti d'arte, ecc. Per altra parte in molti casi appaiono utili
i conti a talune classi di rendite e spese.

Ho potuto esaminare parecchie amministrazioni civili, che pro-
cedono ordinariamente e che si valgono dei seguenti registri:

- a) - Un libro inventario per gli immobili, contabilato e tenuto
al corrente nei modi che ho altrove descritti (2)
- b) - Un libro di Cassa, in cui si ricordano tutte le somme che per
qualsivoglia ragione si ricevono da altri o si versano a altri.
- c) - Un libro c/affetto, in cui sono accesi i conti ai debiti e ai cre-
diti. Talora il c/affetto è diviso in più sezioni. Una prima
sezione serve per i conti ai crediti e ai debiti per capitoli

(1) - Il Villa - Elementi di Amministrazione e di contabilità - 2° ed. - Part. 1°
(2) - Libro 2. cap. 4. - art. 2°

dati o ricevuti a mutuo, e per i relativi interessi; una seconda vale per i conti ai crediti e ai debiti chirografari e plateali; in altre sezioni pongonsi i conti che si aprono ai coloni, agli enfiteuti, agli affittuari di poderi, ai locatori di case, ecc. per ricordare le somme ad i generi che devono, e la somma a i generi che danno in conto o a saldo. Quando l'azienda è vasta, a ciascuna sezione del capitolo si assegna un volume.

d) - Uno o più registri dei monti, ossia registri di carico e scarico per i conti, o, se si vuole per i monti dei generi della sorte, degli oggetti di guardaroba, delle materie incommuni.

e) - Uno o più libri di spese, uno o più rubrici o libri di proventi delle rendite, e diversi altri libri sussidiari.

- Articolo 3° - - Cenni Storici -

La scrittura semplice, avviandosi nelle forme, in cui ora si applica, ha certamente tradizioni più lontane che tutti i vari metodi di scrittura doppia. Non si conoscono registri tenuti a scrittura doppia più antica del 1382, e invece se ne conservano tuttora molti che furono tenuti a scrittura semplice nel secolo decimo terzo e nella prima metà del secolo decimo quarto. Il Peruzzi nel suo ottimo libro sul commercio dei fiorentini, afferma che i registri della Compagnia dei Peruzzi, di quella degli Alberti e dei Bardi, da lui accuratamente esaminati, sono a scrittura semplice o scarpia, e i bravi, i quali riproducono, provano che questa affermazione sua è esatta. ⁽¹⁾

E i registri che quelle potanti Compagnie si tenevano

(1) - L. L. Peruzzi - Storia del Commercio etc. - op. cit. lib 3° cap. 2° pag. 229 e 230

tenevano contemporaneamente e fra i quali distribuivano i loro conti, erano molti: l'ho detto di già -

Ma sebbene indubbiamente più antica della scrittura doppia, la scrittura semplice non ha avuto, in Italia almeno, chi la descrisse se non tardi assai, quasi tre secoli dopo che una forma di scrittura doppia, la più vecchia e la più diffusa, era stata descritta in opera pubblica per la stampa.

Il Bonalumi ⁽¹⁾ nota che il primo dei nostri scrittori, che si occupò della scrittura semplice è Giacomo della Gatta, milanese, oriundo romano, il quale pubblicò nel 1774 un'opera di poco pregio, col titolo:

« Nuova pratica (sic!) d'aritmetica mercantile, ecc. » -
Sappere se ho trovato autori più antichi che ne parlano. Dopo il Della Gatta, molti scrissero della scrittura semplice, fra gli altri il Forni, il Bonaccini, il Caretti, il Volta, il Zorzi e tutti gli altri principali scrittori moderni.

Gli stranieri non furono così ingiusti verso la scrittura semplice. Già fino dal 1673 la descrive il Sr. de Poste nella parte prima del suo libro: « La science des premiers negociants » da me altrove citata e forse s'han descritte altre prima di lui, anzi certe forme di scrittura semplice appropriate alle aziende pubbliche e delle quali parlò più tardi, furono certamente descritte prima da scrittori tedeschi.

Capitolo 3.º Metodo Jones

Edward J. Jones pubblicò nel 1796 in Bristol un'operetta

(1) - Bonalumi - Sulle volgimezze del partito comput. etc. - op. cit. - spongia - fa XIX. pag. 289 e segg.

a cui diede secondo il Jehow il titolo: English System of Book-keeping; la quale ebbe più fortuna che non meritasse. Fu infatti tradotta in più lingue, e noi ne abbiamo due edizioni: l'una apparsa a Milano nel 1815, l'altra in francese nel 1816. Ma né l'una, né l'altra sono tratte direttamente dall'opera originale; la prima si tolse da una riduzione francese (1), l'altra da una tedesca. (2)

In quell'operetta il Jones annuncia un nuovo metodo di scrittura trovato da lui; e si vanta di descriverlo ne fa il confronto cogli altri metodi in uso e più specialmente colla Partita Doppia, che egli, come altri stranieri, chiama metodo italiano. E in questo confronto, mentre magnifica l'opera propria, grida vituperio alla partita doppia, e giunge a dire che fra qualche anno non se ne sarebbe parlato più. Se egli ancora vivente proverebbe un'amara delusione; sono così da allora più di 84 anni e nella sua patria quel metodo italiano, che egli diceva essere complicato, oscuro, senza principi, fatto apposta per coprire gli errori e la frode, continuo a venire studiato e applicato universalmente, mentre del metodo di lui nessuno parla. Non se ne parlerebbe nemmeno da noi, se gli ultimi programmi degli istituti tecnici, non sa rimproverare l'insegnamento, non lo da lavoro con qual frutto.

Ad descrivere il metodo proposto dal ragioniere di Bristol, io mi sarò della forma riduzione italiana che si fece dell'opera

(1) Metodo nuovo e facile di tenere i libri di Commercio di Edward Jones, tradotto dall'inglese in francese da J. B., e reso in italiano da M. D. - Epilano - Carlo Dora - 1815.

(2) Eduardo E. Jones - Nuovo metodo inglese di scrittura doppia e semplice adottato a un commercio più vasto da Andrea Haugber, professore nell'Istituto di Commercio di Magdeburgo, in lingua tedesca, e ridotto nella nostra favella da Tranasco de Calderoni - Trieste - 1816.

di lui e che uscì a Epilano.

Il metodo Jones si vale di due libri principali: un Giornale e un efastro di forme particolari; e inoltre di due libri sussidiari; un libro di Cassa e un libro di magazzino.

I fogli del efastro comprendono su due lati otto scomparti, venticinque longitudinali per le scritture singole: quattro per dare, e quattro per avere, e inoltre uno, nel centro, più ampio per gli epitogli mensurali. In quei primi otto scompartimenti si distribuiscono le partite di ciascun conto e di ciascun anno, secondo i trimestri nei quali si compilano, e ogni scompartimento comprende, oltre una colonna per le somme, due caselle, una per le date e l'altra per le indicazioni del foglio del giornale, in cui si trova la partita. Nessuna spiegazione fuori di queste, si aggiunge alle somme singole del efastro, così che prima le scritture sono strettamente connette. Nello scompartimento centrale vi hanno caselle per la notazione dei mesi e delle contropartite, e di più due colonne per le somme del dare e dell'avere, in cui alla fine di ogni mese scrivansi i totali degli addebitamenti e degli crediti fatti in ciascun conto nel mese che termina. Adunque, se si toglie il libro della Cassa, in cui il Jones pone in evidenza anche i saldo mensili, negli altri, in queste colonne interne, non possono dover si fare in un anno più di dodici scritture in dare e dodici in avere per ciascun conto; d'altra parte la separazione delle partite singole tra le varie colonne dei trimestri brama lo spazio necessario per esse; possono pertanto in uno stesso foglio, a distanza convenienti, legarsi più conti, uno sotto dell'altro. I fogli del efastro sono numerati; i conti poi vengono contrassegnati con lettere, e il traduttore francese, alla obbiezione fattagli che le lettere dell'alfabeto, essendo soltanto ventiquattro, non valgono a distinguere un numero maggiore di conti, giustamente risponde che si possono adoperare

Lettere di vari alfabeti e caratteri e inoltre lettere con indegni.

Il Jones apre nel suo spastro i conti ai debiti e ai crediti ordinari, i conti alle cambiali a pagare - di cambiali ad esigere non parla - il conto cassa, che dice essere un vero conto personale ed essere, e inoltre i conti propri di capitale. espone i conti alle perdite ed ai profitti, e i conti di valori diversi del denaro, ma, quanto a questi - egli per vero dire, non nomina che le mercanzie - apre alla fine dell'esercizio un conto nel spastro, per mettere in evidenza i resti in essere.

Nel suo giornale, il Jones pone tutte le partite che deve riferire al spastro e solamente quelle. E le partite sono tante quanti sono gli addebitamenti e gli accreditamenti a fare nel spastro, sia per ciascuno, esse ricominciano col le voci dare avere a cui seguono i titoli dei conti, nei quali debbono portar le somme

Se comprate delle mercanzie, scrive egli, date un credito alle persone che ve le ha vendute. Quando vendete date debito alla persona che acquista. Se pagate del denaro, date debito alla persona che lo riceve non solamente di quanto vi state, ma bensì anche di qualunque sconto o bonificamento (si) che potessi accordargli, e date credito al cassiere della somma soltanto che realmente ha pagato. Se ricevete del denaro, date un credito alla persona dalla quale lo ricevete, non soltanto della somma che vi paga, ma pur anche di ogni sconto o bonificazione che voi poteste accordargli, e nel tempo stesso date debito al cassiere della somma realmente ricevuta.

Avete cura di non ammettere in questi articoli cose alcuna di misterioso o di oscuro, ma solamente una semplice e chiara spiegazione delle cose; non comprendendovi alcuna parola inutile e schivando qualunque termine e qualunque frase tecnica, eccettuati i vocaboli dare e avere, e invece debito e credito che sono più chiari e precisi, ed i titoli termini che siano applicabili, ad ogni operazione, coi quali si detta

cominciare ogni qualunque articolo - //

Quanto alla forma, ogni foglio, oltre a una colonna per le somme proprie del giornale, ne ha una a sinistra, ove scrivansi una seconda volta le somme a portarsi in dare del spastro, e una altra a destra, ove ripetersi le somme dell'avere, ha inoltre casella per la notazione della pagina del spastro e delle lettere che designano i conti, nei quali devono riferirsi le singole registrazioni.

Il Jones alla fine di ogni pagina aggiunge e porta alla pagina successiva le somme delle varie colonne del giornale. Le aggiunge anche alla fine di ogni mese, e interrompe le addizioni alla fine di ogni trimestre, poiché non computa le somme di un trimestre con quelle del trimestre successivo.

Il libro partite è di forma identica al giornale, ed è dallo stesso Jones reputato non necessario, dal momento che le scritture di esso figurano tutte nel giornale insieme alle altre, e appaiono inoltre distinte nel conto del Cassiere.

Il libro di spagazzino ricorda per quantità e per valore il carico e lo scarico - quello sopra, questo sotto - delle varie specie di mercanzie, e inoltre la quantità e il valore di queste in essere alla fine dell'anno.

Nella chiusura dei libri il Jones procede come segue: Spiccherà in prima le mercanzie invendute e le valute; poi scrive del valore in dare di un conto mercanzia, l'ultimo del spastro, nel quale non pone altre scritture fuori di queste. E di simili addebitamenti viene nota nel giornale.

Un secondo luogo chiude il giornale. A questo fine fa le addizioni per trovare i totali dell'ultimo trimestre, quindi per la colonna del dare a dell'avere, riprende i totali dei quattro trimestri, e trova la differenza tra le somme

1) Istruzione di M. e D. ... Milano C. F. 1815 - pag. 14

della prima colonna e quelle della seconda, la qual differenza è l'utile o la perdita dell'esercizio, secondo che il dare supera od è superato dall' avere. È facile persuadersi di ciò, ove si badi al modo con cui si alimentano le colonne nel giornale. Se non si contano le somme, le quali accennano al capitale e alle mercanzie rivendute si hanno in dare tutti gli incassi e le somme addebitate ai conti dei debiti e dei crediti, in avere tutti i pagamenti e le somme accreditate ai conti predetti, la differenza tra i saldi attivi e i saldi passivi di quei conti, quello di cassa compreso. Computando poi in dare il valore delle mercanzie in essere, si viene a tener conto di tutto l'attivo e di tutto il passivo, cioè si ha nella differenza tra il dare e l' avere il capitale netto esistente alla fine dell'anno. Infine tenendo conto, come si fa, nell' avere del capitale esistente al principio dell'anno, la differenza non può essere che l'utile o la perdita dell'esercizio.

Per ultimo chiuderò il capitolo. A tal uopo conteggia i saldi di tutti i conti computando i totali mensili, e semestrali e saldi nell'interno accanto alle colonne del dare o dell' avere, secondo che sono attivi o passivi; poi fa le addizioni di quelli e di questi e inoltre delle colonne corrispondenti ai trimestri così dal dare come dall' avere, e riporta i totali della prima pagina nella seconda, sommandola coi totali corrispondenti di quella; i totali della seconda nella terza e così di seguito fino a che giunge all'ultima. Allora la differenza tra i saldi attivi e passivi, fra i quali vi hanno quelli di conti propri di capitale, indica ancora l'utile o la perdita dell'esercizio.

Il Jones mette anche in esistenza questo utile o questa perdita nel prospetto di magazzino, aggiungendo nelle mercanzie invendute il dare nel giornale, e confrontando il totale coll' avere di questo registro.

Al metodo che ora studio, è facile vederlo, si ha riscontro:

- 1° Nel giornale tra le colonne del Dare e dell' Avere e la colonna interna. Il totale di quelle due deve eguagliare il totale delle somme di questa.
- 2° Nel capitolo, tra le colonne intestate ai trimestri e i saldi dei conti. La differenza tra le somme del Dare e le somme dell' Avere di quella colonna deve essere eguale alla differenza tra i saldi attivi e i saldi passivi dei conti e questa eguaglianza deve verificarsi così per ogni singola pagina come per tutto il capitolo.
- 3° Tra il giornale e il capitolo. In prima i totali delle colonne del Dare e dell' Avere nel giornale trovati alla fine di ogni trimestre, devono essere eguali ai totali delle colonne dei trimestri corrispondenti del capitolo, quando si considerino tutti i conti in monte. In secondo luogo la differenza tra tutte le somme del dare e dell' avere del giornale deve eguagliare in ogni tempo la differenza tra i saldi attivi e passivi dei conti del capitolo. Questo riscontro è una conseguenza del precedente e di quello che si verifica tra le varie somme del capitolo.

Esaminerò più tardi l'efficacia di questi riscontri; intanto faccio finire, per maggior chiarezza, alcune scritture in quella forma che è suggerita dal Jones.

(Vedi Tavole - pagine seguenti)



Dare				Avere			
£	c	lib	gr	£	c	lib	gr
Venezia li..... 18....							
Agosto							
7800	"	h	2	1	Dare. cf. Larna, qui venduto per 200 riso a £30 il qu. vof 3 mesi	7800	"
9900	"	c	1	3	cf. Cassiera venduta a cf. Bari a pronta cassa per 200 frumenti a £30 il qu.	9900	"
				15	Avere - Cassiera comprata a pronti da cf. Bari qui per 100 granone a £21 il qu	2100	" 1 c 21000 "
14700	"				Totale duplo a Agosto	38700	" 24000 "
Settembre							
6000	"	d	1	4	Avere - cf. Larna, qui pagato in conto	6000	" 2 h 6000 "
5000	"	d	1	13	Dare - Cassiera avuta da cf. Larna con Dare - cf. Staldi, Bari spedite in contocorrente adagio 15 stagionale v. 17	5000	" 4000 "
					Avere - Cassiera adagio a cf. Staldi con supra	4000	" 1 c 4000 "
21700	"				Totale del terzo trimestre	58700	" 31000 "
Ottobre							
9600	"	h	2	4	Dare - cf. Larna qui venduto cf. m 2 a 400 granone a £24 il qu	9600	" 26000 "
				12	Avere - cf. Staldi, Bari, spedite 21 libe per 200 olio a £130 il qu	26000	" 1 d 26000 "
					cf. Cassiera, spese di nolo a Bari	800	" 1 c 800 "
11700	"	c	1	20	Dare - Cassiera venduta a contante a cf. Bari qui per 200 olio a £11.50 = £ 4500 a c Bari per 200 granone a £20 = 7200	11700	" 26800 "
21200	"				Totale di Ottobre	48100	" 26800 "

Dare				Avere			
£	c	lib	gr	£	c	lib	gr
Venezia li..... 18....							
Dicembre							
21200	"				Diposto £	21200	" 24800 "
4400	"	c	1	4	Dare - Cassiera venduta a cf. Bari, qui a pronti per 100 riso a £44 il qu.	4400	" 8000 "
				12	Avere - cf. Larna - qui pagato in conto	8000	" 2 h 8000 "
5000	"	c	1		Dare - Cassiera avuta da cf. Larna cf. sopra	5000	" 14000 "
14000	"	d	1	14	Dare - cf. Staldi - Bari spedite in cf. a 1/2 di cf. di 16 contante	14000	" 14000 "
					Avere - Cassiera adagio a cf. Staldi Bari cf. sopra	14000	" 1 c 14000 "
860	"	2	1	21	Dare - Banca Veneta - int. decroci cf. decroci cf. carico al 2%	860	" 148 "
					Avere - cf. Staldi, Bari, int. decroci cf. favore al 6%	148	" 1 d 148 "
					cf. Cassiera - temporelle pa- gate nell'anno	600	" 1 c 600 "
					cf. cf. spese sostenute nell'anno	2627	" 1 c 2627 "
					(frumenti per 200 a £20) 5800 (frumenti a 200 a, 8 qu) 6200 (olio, 200 a, 120 qu) 24800		
21200	"	1	2		Dare Assicurazioni		
27460	"				Totale del quarto trimestre	109445	" 57985 "

doppia, una specie di giornale bilanciato dove le somme si ripetono due volte in due colonne, l'una per il dare, l'altra per l'avere e viene con ciò a dire implicitamente che quindi il suo spazio può tenersi secondo quel metodo, la qual cosa è vera, perché nulla vieta che in quel spazio si accumulano conti alla perdita, ai profitti e ai valori.

Ecco lo schema del giornale a partita doppia.

Dare		Veneria 18....		Avere	
Conto	Importo	L	C	Conto	Importo
Cassiere.... Dare	1 c 6000			A. A. sopra qui sopra qui	1 a 6000
Arrendamenti Dare	20000			A. B. Caro. qui sopra qui	20000
				Al Cassiere Contante a L. Caro qui a Saldo 1000 op. Arrendamenti a L. 20	1 c 20000

Ed ora poche parole di critica -

Il Jones proclama il suo metodo infallibile e asserisce che quando le somme del giornale e del capitolo, tra le quali vi ha riscontro, si bilanciano, si può essere sicuri che nei libri non vi ha errore, e torna inutile ogni puntatura di somme corrispondenti. E qui esagera grandemente. Lascio stare gli errori che si fossero commessi, e per inavvertenza o deliberatamente per secondo fine, nel giornale: - sono errori d'origine che nel loro mezzo di riscontro tra registri in nessuno metodo val a rilevare; - dico solamente che neppure tutti gli errori di riferimento dal giornale al capitolo vengono, dal riscontro

che ha luogo fra i due libri, resti manifesti. Potrebbe rimanere ascosto quegli errore per il quale non viene alterato il saldo del dare o il totale dell'avere del capitolo. Così se una somma che si doveva scrivere in dare o in avere, se in un conto in dare o in avere si scrive erroneamente una somma ponendo, ad es., 1000 lire, e poi in un altro conto si pongono 1000 lire in più rispettivamente in dare o in avere, si commettono errori di riferimento, i quali non alterando i totali, in cui si effettuano il riscontro tra il giornale e il capitolo, non vengono scovati. Simili errori sono precisamente quelli che il riscontro nella partita doppia, quando le somme del giornale si addiano rimangono per confrontarle con quelle totali del capitolo, non rilevano. Anche in tale rispetto pertanto il metodo Jones non è per nulla superiore alla partita doppia. Se non che a spiegare, se non per a simboleggiare, gli appunti che codesto autore rimove a simboleggiare, è da osservare che egli parte dalla supposizione che in caso non si addiziona il giornale, e quindi non vi sia riscontro tra i due registri principali. La qual pratica anche ai di nostri, non poca diffusa, sicura, non è il mestiere di ripetere, l'efficacia del riscontro aritmetico -

Per il giornale e il libro di magazzino, contrariamente a quanto asserisce il Jones, non vi ha riscontro, che possa dire di qualche efficacia. Il riscontro vero ha luogo soltanto quando si ottengono gli stessi risultamenti operando su dati diversi o almeno su dati uguali, veramente disposti. Ora simili condizioni non si verificano nel caso che esaminiamo, nel quale vi ha nulla più che una ripetizione di operazione identiche su identici dati. Nel giornale come nel libro di magazzino si addiziona il valore delle merci ricevute. Se colà somme del dare del primo libro, si vanno che vi pongano la scrittura relative al conto mercantile, e si cerca quindi la differenza tra il totale di quella due somme

e l'aver del giornale -

Il Jones pone tra i sommi pregi del suo metodo, la speditezza con cui, egli dice, si può sempre rilevare la situazione dell'azienda, nella quale si applica, sia pure estesa quanto si vuole. Può darsi che la ricerca e l'esposizione dei totali mentali agevoli di qualche poco il lavoro da farsi per ottenere la situazione dei conti, una agenzia, che codesto esse dice non è peculiare al metodo Jones e che riesce del tutto insufficiente in quelle aziende, in cui i conti semplici sono molto numerosi.

Soltanto le scritture sintetiche possono offrire un'idea di come sere speditamente, in ogni momento, le condizioni della azienda.

Circa l'applicabilità di questo metodo io non ho nulla a dire. Sono corsi ormai ottant'anni dalla sua invenzione e non si può dire che sia rimasta ignota ai negozianti, poiché la molta produzione fatta dell'opera del Jones prova il contrario, con tutto ciò non è applicato, questo vuol dire che non lo si trova pratico, che non lo è. Non è difficile rintracciare la ragione. Essa sta nella forma sinottica, nella mancanza dei conti agli utili, ai danni e ai beni di proprietà dell'azienda, e infine nella complicata struttura del capitolo, la quale agevola più che non possa a tutti prima pare, gli errori della somma. Era probabilmente sulla presunta applicabilità e bontà relativa di questo metodo, si ritornerò quando avrò descritto la partita doppia, alla quale l'inventore suo, ha voluto paragonarla.

Capitolo 4.^o Metodo Poitrat

Il Poitrat pubblicò nel 1833 in Francia un'opera, nella quale descrive un suo modo di scrittura, del cui valore mostra di avere un grandissimo concetto. La qual opera fu poi nel 1844 tradotta in italiano da Massimino Vissani. (1)

Il metodo Poitrat si svolge in una serie di libri elementari di un giornale bilanciatore, di un capitolo, in cui i conti vengono ad avere forme particolari e infine un Libro degli inventari.

I Libri elementari sono:

- a) - un libro delle compere e delle fatture d'entrata.
- b) - un magazzino (così il traduttore) d'entrata.
- c) - un libro delle vendite.
- d) - un magazzino d'uscita.
- e) - un libro di cassa.

f) - un libro delle scadenze per gli effetti cambiali attivi e quali libri si aggiunge per le aziende manifatturiere un conto di fabbrica.

(1) Il libro delle compere e delle fatture d'entrata è un registro di fogli bianchi numerati, un foglio più ampio di quello che solitamente essere i fogli staccati, su cui i negozianti compilano le fatture.

Nei libri vengono accostate in colla le fatture originali man mano che pervengono all'azienda.

(1) Poitrat - Vendita dei Libri autodidattici - Traduzione di Massimino Vissani - Milano 1844 -

Le somme delle fatture si ripetono sui fogli del Registro in colonne apposite, e si addizionano riportando i totali di pagina in pagina fino alla fine.

Il spagagniere d'entrata contiene tanti prospetti o conti quanti sono le varie qualità di mercanzie. In questi prospetti il Portrat riassume e classifica le scritture del libro compera, cioè a dire ricorda per quantità e valore le entrate delle mercanzie nei magazzini, man mano che si verificano, più tardi ripete in essi e in colonne apposite le uscite dei magazzini, togliendo i dati da spagagnieri d'uscita, e allora però in altra colonna mette in evidenza i resti.

Il Libro delle vendite nel metodo Portrat ha la forma e l'ufficio che quel registro suole avere in tutte le Aziende in cui si usa. In esso adunque si epiloga le fatture di uscita, ossia si registrano ad una ad una le vendite.

Le scritture di questo libro vengono classificate nel spagagniere d'uscita, il quale dal pari che il spagagniere d'entrata contiene tanti prospetti quante sono le qualità delle mercanzie. In simili prospetti non si tiene conto che dell'uscita delle merci e questa si registra per quantità e valore.

Il Libro Cassa è ad un tempo Libro di portafoglio, e serve a ricordare così gli incassi e i pagamenti, come l'entrata e l'uscita degli effetti ad esigere. In questo registro il Portrat non nota il denaro posseduto al principio dell'anno e non mette mai in evidenza il fondo di cassa esistente in un dato momento.

Vedi lo schema a pagina seguente:

Mese e giorno	Detti ed. d'entrata		Numerario		Effetti da esigere	
			Entrata L	Uscite L	Entrata L	Uscite L
Gennaio						
1	D	Compera diverse a contanti infimetta per saldo L 3190,97 U. Numerario		3190,97		
	A	Albert - filatore - Grinco per saldo 1° gennaio L. 1050 E. Pratto di Noce al 10 genn L. 3 di Noce al 20 id			1 500 2 550	

Del Libro Scadenze degli effetti da esigere non ho nulla a dire, esso ha la forma che vogliono avere simili registri. Osservo piuttosto che il Portrat non parla di effetti cambiali passivi. Il Conto di fabbrica raccoglie gli elementi di costo degli oggetti in fabbricazione. Evidentemente ove si trovasse opportuno applicare il metodo Portrat, questo conto dovrebbe assumere forma

Qui si da notare che le compere e le vendite a contanti o contro effetti vengono registrate nel Giornale due volte; la prima volta quando vi si riferiscono le scritture del Libro comprare o del Libro vendite; una altra quando vi si portano le scritture del Libro Cassa - Tali articoli si riferiscono al capitolo, non avendo esso conti adatti per riceverli; con tutto ciò, siccome essi figurano nel Giornale contemporaneamente a debito e a credito, non tolgono che, per uno stesso spazio di tempo, la differenza tra i totali della due colonne di questo libro possa e debba essere eguale alla differenza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti fatti ai conti di quello.

Il Portrait, come si può rilevare dallo schema del Giornale (v. pag. 147) e da quello dei due conti ai debitori e ai creditori diversi (v. pag. 144 e 145) non lega con numeri di riferimento le scritture di quel primo libro e quella del capitolo. Egli offre un Bilancio di verificazione speciale - Serve in così fatto Bilancio a una a una le somme del giornale a misura che le riferisce al capitolo e quando vuol rilevare se le scritture sono esatte, aggiunge quella somma e aggiunge al debito il totale del Libro comprare e quello della entrata del Libro Cassa sia in numerario, sia in effetti, e al credito il totale del Libro vendite e quello dell'uscita del Libro Cassa. I due saldi generali devono paraggiarsi.

(Vedi pag. seguente lo schema del Bilancio di Verificazione.)

Bilancio di Verificazione

	Diversi			Diversi	
	Debitori D	Creditari A		Debitori D	Creditari A
			Reporto	"	"
	"	"	Totali del giornale	"	"
	"	"	aspettativa {	"	"
	"	"		compra	"
	"	"	compra	"	"
	"	"	Cassa {	"	"
	"	"		incassi	"
	"	"	pagamenti	"	"
	"	"	Portafoglio {	"	"
	"	"		incassi	"
	"	"	uscite	"	"
			Bilancio	"	"

La ragione di questo bilancio non mi è facile darla ora, perchè si fonda su rapporti numerici propri della scrittura doppia ed ogni modo mi si provi. Vorrei dire che quanto si guida, si rinvierà più chiaro e nitido dopo appresa la teoria generale della scrittura doppia. Nella colonna intestata ai debitori o del dare, appaiono esposte, e singolarmente, o in compendio, tutte le mutazioni attive rilevate negli elementi patrimoniali; in quella dei creditori o dell' avere tutte le mutazioni passive. Ora nel mastro vi ha anche un conto alle perdite e uno ai profitti; le perdite appaiono adunque tra le somme non riferite al mastro, e precisamente nella colonna dei debitori; i profitti

in quella dei creditori. Ora, a ben guardare, le perdite non sono altro che mutazioni passive rilevate negli elementi patrimoniali non compensate da corrispondenti mutazioni attive - Specie- camente per gli utili - (così che le mutazioni attive rilevate nei gli elementi patrimoniali, accrescente della perdita... devono eguagliare le mutazioni passive accrescente degli utili; e quindi la somma della colonna del dare nel sopraddetto Bilancio, e quella della colonna dell'avere, devono, se non vi ha errore, paraggiarsi nei loro totali.

Vuolsi notare che il Bilancio di verificazione prima che sia portato i totali dei libri complementari; è un altro che la verifica, partita per partita della somma del giornale.

Perché il ricontro che si vorrebbe con esso esercitare, acquista la qualche efficacia, converrebbe che la somma sua fosse tolta non dal giornale, ma dal capitolo, quella d'intento che trovasi in tal registro. Nulladimeno anche allora trovata ricontro non rivelerebbe gli errori da cui non viene nessuna mutazione nei totali del dare e dell'avere e quelli dei quali seguono mutazioni pari in quei due totali, che sono gli errori di collocazione di una somma nel dare o nell'avere di un conto, finché, purché nella stessa sezione di un altro; e gli errori opposti di eguale grandezza che si compensano a vicenda.

Dell'applicabilità del metodo, di cui ragiono, non dico. L'opportunità dell'applicazione sua non è stata per quanto lo so, riconosciuta dai pratici. Del resto, al pari del Jones, il Peirat non afferma che il metodo suo possa opportunamente applicarsi ad ogni cosa, che non siano mercantili.



Capitolo 5.^{to}

Metodo Biancardi

Per l'ingegnere Luigi Biancardi il tenere le scritture di un esercizio durante un esercizio, torna lo stesso che prepararne, anzi compilare il rendiconto. Perciò dice nuovo metodo di rendiconti una nuova forma di scrittura da lui proposta, e vi aggiunge l'appellativo a duplice tipo di analisi, e perché l'analisi col suo metodo è doppia, intendendosi perciò di essa in chiaro: "da una parte gli aumenti e la diminuzione subite dal patrimonio... nel corso dell'anno, e dall'altra gli aumenti e le diminuzioni cui andò soggetta la rendita in confronto delle sue previsioni //".

La prima analisi "a tipo di valori capitali" si svolge in conti, in cui si considerano gli elementi del fondo patrimoniale a mano a mano, e in cui si mettono in evidenza le mutazioni attive e passive che si rilevano in essi, distinguendole in varie colonne, secondo la ragione, da cui dipendono. E le colonne sono molte, anche perciò che il Biancardi pone fra le altre in qualche diversa sezione del conto, due per riferire e compensare le variazioni in più o in meno rilevate durante l'anno nei singoli elementi patrimoniali e due per la notazione dei valori di conti complessivi in principio e in fine dell'anno stesso. Perché è da notare subito che egli non chiude i conti nella maniera consueta, ma fa apparire in valori in essere al principio ed alla fine dell'esercizio nella stessa sezione del conto, in quella sinistra o in quella a destra, secondo che si tratti di elementi attivi o passivi.

*) Luigi Biancardi - Nuovo metodo di rendiconti a duplice tipo di analisi facilmente applicabile a tutte le attività commerciali della Stato - 1874.

L'analisi "a tipo di annualità" tende a mettere in evidenza, dice l'autore "le annualità attive e passive dei singoli enti patrimoniali n, o, se vuole: le diverse attività e passività che si attendono nell'anno amministrativo ed a confrontare queste specie di previsioni fatte in principio d'anno, coi corrispondenti che si verificano nel corso dell'anno medesimo -

Ma, a ben guardare la base prima anche dei conti foggianti a questo secondo tipo è sempre un elemento patrimoniale, perché l'autore li inizia coll'affermare i resti attivi e passivi lasciati in eredità dall'esercizio precedente, e li chiude col mettere in chiaro quelli che vengono tramandati all'esercizio da venire, e considera tutti cotesti resti come veri e propri elementi del fondo patrimoniale. Solamente in questi conti pone in evidenza in colonne speciali le previsioni e le variazioni che subiscono per eliminazioni che venissero fatte o per nuove o maggiori entrate o spese.

Dalla cosa discorre segue che i conti dovrebbero avere forma varia secondo che si adotta il primo o il secondo tipo di analisi. Ma il Biancardi considerando per una parte le maggiori difficoltà, che giudicò suo, seguirebbero nelle applicazioni da una molteplicità di forma nei conti, e per l'altra le analogie che sussistono fra i due tipi, sia per ciò che si ottiene ai valori in essere, al principio e alla fine dell'anno, sia per ciò che riguarda gli incassi e i pagamenti, la sopravvenienza e l'insussistenza ha reputato expediente di foggiare tutti i conti ad un modo. Così crebbano fino a dieci le colonne allagate per la somma in ciascuna categoria; perché dovendo i conti essere appropriati alla scrittura di entrambi i tipi analitici, era mestiere porre in essi colonne per le mutazioni analoghe nei due tipi e per quelle particolari a ciascuno.

Il Biancardi anziché conti di vario grado ha nel capitolo suo le sezioni, i capitali e gli articoli e così toglie anche per la scrittura strettamente patrimoniale, le voci tenute al Bilancio di previsione -

Ma sarà bene per rinvierire più breve, ed un tempo e più chiaro, che io dia degli esempi di scrittura. Nelle pagine precedenti (152 e 153) riproduco adunque tre conti dalla esemplificazione che l'autore fa seguire alla parte teorica del suo lavoro.

Dall'intestazione di parecchie colonne del capitolo non è da dire, e a tutti palese il senso loro. Le colonne delle riscossioni e dei versamenti reali servono per la registrazione separata degli incassi e dei pagamenti effettivi. Le partite di giro che operano in egual misura, ma in senso opposto, in due conti, senza che debbano mutazioni di cassa, figurano nelle colonne delle riscossioni e dei versamenti virtuali. Le colonne delle sopravvenienze e delle radiazioni hanno ufficio diverso secondo il tipo d'analisi che si segue in una data sezione. Se l'analisi è a tipo di valori capitali, appaiono fra le sopravvenienze della parte attiva gli aumenti verificatisi negli elementi patrimoniali attivi non compensati da corrispondenti mutazioni passive in altri elementi e che quindi sono aumenti effettivi nell'intero fondo patrimoniale; dove nella colonna delle radiazioni della parte attiva figurano le diminuzioni non compensate da quelle elevanti, e quindi dal fondo in monte.

Reciprocamente per le colonne analoghe dell'altra parte del conto, nelle quali si compensano le mutazioni non compensate che si sono rilevate negli elementi passivi del fondo patrimoniale. Se invece l'analisi è a tipo di annualità, in quelle colonne delle sopravvenienze e delle radiazioni si raccolgono rispettivamente le maggiori o minori entrate, e le maggiori o minori spese in confronto di quelle previste nel Bilancio.

Anche le colonne che portano per titoli "Variazioni in più e variazioni in meno", operano diversamente nei due tipi. Perché dove nell'analisi a tipo di annualità condiziona di esse, epiloga le somme poste nelle tre colonne che le precedono.

e seguano di quanto sono cresciute o scemate nell'anno le somme da riscuotere, o da pagare, non in credito, salt' esercizio precedente, nell'analisi a tipo di valori capitali, la colonna delle variazioni in più della parte attiva accoglie in fine d'anno il totale dei veramente reali e virtuali registrati nella parte passiva, ma apparenti elementi attivi; e la medesima colonna nella parte passiva dovrebbe raccogliere il totale delle riscossioni reali o virtuali che tendono a crescere i debiti, ma di costui scrittore l'autore, nell'esempio che dà, non ne ha posto. Nulladimeno, se ben si guarda, in entrambi i casi, questa colonna epiloga le variazioni in più o in meno rilevate nell'anno in alcuni patrimoniali attivi e passivi, siano essi resti di un Bilancio di provvisione, ovvero altri debiti o crediti, o beni di natura varia.

Fin premesso la scrittura di ogni capitolo possa occupare nel spazio una porzione di pagina, una pagina intera o più. Lo spazio assegnato ad un capitolo si divide in due parti, situate l'una sopra l'altra. La parte inferiore si compila durante l'anno, man mano che si rilevano mutazioni nell'oggetto del conto e le enumera in ordine cronologico. Ogni scrittura o sinistra a un numero di riferimento che chiarisca a quale suddivisione del capitolo, ossia a quale articolo la mutazione ricordata si riferisce. La parte superiore è deputata a ricevere il riassunto finale per articoli di tutte le cifre che interessa tenere in evidenza, e si riempie quando i conti si chiudono. Il Biancardi nella esemplificazione, che dà ha quattro sezioni, che intesta così:

- 1° Rendita patrimoniale - 2° Commerciale e professionale.
 - 3° Erogaione della rendita - 4° Variazioni patrimoniali.
- Questa suddivisione sezione è decomposta in un conveniente numero di capitoli. La prima poi è svolta coll'analisi a tipo di annualità, per le altre l'analisi è a tipo di valori capitali.

Affine di sviluppare secondo questo tipo la sezione erogaione della rendita, la quale esplica l'affettuazione delle spese per l'azienda domestica, di quelle insomma che non tendono direttamente a riprodurre ricchezza, l'autore considera le dette spese, quelle almeno che trovano la loro fine in un consumo e consumazione dalla prima fase, la provvista dei generi -

Il generi esistenti al principio dell'anno e deputati al consumo formano: i resti o valori iniziali, quelli rimasti al termine dell'anno; resti o valori finali.

Del resto il Biancardi nota in più luoghi che è possibile trattare una data sezione, e specialmente questa dell'erogaione della rendita, coll'uno o coll'altro tipo di analisi, secondo che più parere più expediente. Per tanto egli pone implicitamente in nota che la diversità dei due tipi di analisi non tocca l'attenza dei conti. Oggetto primario e principale di questi e delle sezioni è sempre una porzione del fondo patrimoniale. Per ciò appunto, dopo chiusi tutti i capitoli del capitolo col raccogliere i dati complessivi per articoli nella sezione superiore del lo spazio ad essi assegnato, pure riprendere i dati ultimi in un riepilogo, e metterli così in chiaro, coll'aggiungere somme omogenee di ogni capitolo o sezione, il totale del fondo patrimoniale al principio e al termine dell'anno e il totale delle entrate e delle spese proviste, le sopravvenienze, le radiagioni, le variazioni in più e in meno, gli incassi e i pagamenti reali e virtuali. Questo riepilogo o disse, stragione del contabile appare nel capitolo, e serve a chiudere la scrittura dell'esercizio.

Ma prima che siamo riferiti ai conti del capitolo anche nel metodo Biancardi, le scritture comporgono in un libro - Giornale. Il quale pure occupa ad un tempo le due pagine di fronte; ed ha due sezioni longitudinali per le due parti: l'attiva e la passiva. E ciascuna parte ha tante colonne

volar riferire in ogni Spizenda ogni movimento di conti alla cassa, tanto da chiamare ritorobione o veramente rituali le partite di giro, non mi sembra opportuno. Le voci sopraaccione e radagio mi hanno nel linguaggio tecnico comune altro significato di quello che ad esse il Biancardi attribuisce.

Ma queste sono le parole minori. I veri guai si trovano nella forma complicata dei conti e nel modo con cui si epiloga la scrittura nei singoli capitoli. La maggior parte delle molte colonne del spastro mirano a un spastro durante l'anno. Perchè sempre porre, togliendo così con esse uno spazio utile alle scritture? Aggiungasi che i conti ultimi che si riferiscono ai singoli articoli mancano nel spastro. Le scritture di un intero capitolo vi sono comuniste insieme, tanto che alla fine dell'esercizio, o mentre che esse dura, quando occorre di far la sintesi della scrittura, è necessario un interminabile lavoro di verifiche e di epiloghi per separare tra le molte partite di un capitolo, quelle che si riferiscono ai singoli articoli. Eppure la prima qualità che deve avere un metodo, perchè possa dirsi opportuno nella Spizenda vasta, è appunto quella di rendere facile e spedita la sintesi. Ma tale rapidità di sintesi non si può avere sempre contemporaneamente, anzi conti di vario grado.

Il Biancardi parla di libri subordinari al spastro suo, si restringe ad aggiungere i modelli di due capitoli a caric e carico, l'uno per tra specie di tabbati, l'altro per le molte. Ora, come può pensarsi che sia, non dirò espedita, ma neppure possibile svolgere nella forma tipica proposta dal Biancardi, i conti ai debiti e ai crediti quando sono numerosi? e vogliono essere numerosi in tante Spizende.

È invenzione dell'egregio ingegnere di Boadi, e in cui egli la teoria si compiaceva, va adunque posta accanto a tante altre nuove ragioni e riforme proposte nell'arte dei conti, le cui eccellenze incertezze, dagli inventori inferiori, potè ridursi a riconoscere.

Capitolo 6.^{to}

Le Scritture Camerali

- Articolo 1° -

- Nozioni Generali -

Nel spastro - Ego si detta Camera del Principe, o del Governo, l'ufficio che presiede alla gestione del pubblico denaro. Quelli che marcano Camerali o Cameralenghi quelli che presiedono a così fatta gestione. La voce italiana Camera entrò nella lingua senza mutarsi e si usa tuttora in Germania ed in Austria nel suo antico significato. Da noi invece il tesoro e l'amministratore della Finanza sostituirono la Camera e in luogo dei cameralari o cameralenghi abbiamo i spisiti della Finanza, i trattanti del tesoro, i ragionieri generali, ecc. Questo ho voluto dire perchè appare chiaro il significato della espressione tedesca: « Cameralische Buchführung » (metodo di scrittura camerali). Ebbene letteralmente significhi modo di tenere le scritture della finanza, ma nel fatto si usa per indicare i metodi che si usano nel compilare la scrittura delle Spizende pubbliche.

Non si può dire che vi sia un solo metodo di scrittura camerali con forme chiaramente definite. Ne ve furono e ce ne sono diversi simili nondimeno nell'essenza loro. E secondo i metodi di scrittura camerali si tenevano i conti nel primo regno italico, nel Lombardo Veneto, quando era provincia austriaca, e in molti altri stati della penisola, fino a che scomparvero per dar luogo al secondo regno d'Italia. Ora molti applicano fin da noi nella loro pienezza. Nondimeno possono trovarsi larga traccia di essi nelle scritture elementari dei diversi uffici.

pubblici. Per questo non può dirsi che lo studio loro abbia per noi soltanto importanza storica, esse può giovare a chiarire l'ufficio e il meccanismo delle scritture elementari, che hanno nelle vaste Aziende pubbliche importanza capitale. Le ragioni valutarie della opera dello Schroth, del Villa e del Goupy. È potè essere assai più breve di loro, perchè a una base di chiara il meccanismo e la forma di codeste scritture, dove in quegli opuscoli autori la teoria del metodo generale abbraccia, si può dire tutta la contabilità pubblica, e tende a dar ragione del come nelle Aziende pubbliche si svolga tutto il controllo finanziario.

Ho già avuto campo di dire che nelle Aziende pubbliche affina di rendere più piano e più efficace il controllo, si sono ordinata la gestione in maniera che da non tutti il maggior numero possibile de' suoi fatti trovino loro inizio e loro compimento in una entrata e in una uscita di denaro. Così non si vogliono essere continui di materie che non siano preceduti da una provvista e quindi preceduti e seguiti da un pagamento, non entrate di generi che non siano seguiti da vendite e quindi da incassi. Il giro del denaro compendia adunque in cotale Azienda pubblica tutta la economia, e, come la limitazione e il sindacato suo sono la principalissima cura del controllo finanziario, così da esso prendono forma e norma le scritture canarali.

È proprio la condizione caratteristica essenziale di tali scritture è questa di considerare i fatti della gestione quali incassi e pagamenti e di classificarli, come riguardo a questa prima distinzione, in registri e in conti o rubriche di entrata o di uscita (1). Il non accennare negli articoli dei giornali che ad addebitamenti o ad accreditamenti come suoi fatti nelle scritture semplici e l'aggiunta di scritture per le materie a quelle finanziarie, ne sono le caratteristiche esterne.

(1) T. Schroth - Trattato di Ragioneria - op. cit. cap. 2° § 14°.

Ma le sopradette voci "incassi e pagamenti" devono prendersi in senso lato: "È incasso e pagamento, scriveva l'Aschfeld (1875) non solo quanto si lega ad un incasso o ad un esborso effettivo, ma quanto genera un aumento o una diminuzione obbligatoria, anche idealmente . . .". Del resto si ispirano a questo concetto, di vedere nei fatti di gestione null'altro che entrata e uscita, il Riccardi quando nel metodo suo poneva una netta e costante separazione tra l'attivo ed il passivo, e immaginava le riscezioni e i veramente virtuali.

Adunque le scritture canarali tengono in evidenza entrate e pagamenti intesi nel senso sopradetto, e le molte entrate e uscite. Nulladimeno esse hanno diversa estensione secondo gli uffici, in cui si compilano, perchè dove negli uffici di cassa devono badare necessariamente alle entrate e alle uscite effettive di denaro, ossia agli incassi e pagamenti nel senso proprio di queste voci; negli uffici amministrativi e di controllo devono tener conto di tutte le fasi delle entrate e delle uscite. Nelle scritture degli uffici di cassa e dei cassieri non dico, edo in questo metodo come negli altri si compiono su Giornali di Cassa e si epilogano in Comuni in modo che si possono poi riscontrare colle scritture degli altri uffici. Ragionieri soltanto delle scritture che si compilano negli uffici amministrativi e che tendono a dar ragione di tutto l'andamento della gestione. Esse si svolgono in libri di prenotazioni o giornali e in libri maestri - Libri di questi e di quelli -

Articolo 2° Libri di prenotazioni - Giornali -

Alla registrazione integra degli incassi e dei pagamenti fatta giorno per giorno, man mano che accadono, servono Giornali.

Essi hanno colonne diverse per gli introiti e per i pagamenti, e sogliono iniziarsi e chiudersi col porre in evidenza i due fondi cassa iniziale e finale. Nella piccola azienda può bastare un unico giornale, e questo può ricordare o soltanto gli adempimenti, cioè a dire gli incassi e i pagamenti effettivi, e anche le competenze, ossia l'accertamento di somme da ricevere o da pagare.

Ma nella grande azienda un solo giornale non basta sempre alla scrittura analitica, perchè ad essa non basta sempre il lavoro di un solo. Si compilano allora diversi libri di prenotazioni o sub-giornali, e talora, ma non sempre, i dati compilati di questi libri elementari si riproducono sinteticamente in un unico giornale generale. I libri di prenotazioni o sub-giornali sopraddetti mirano a dimostrare competenza di una stessa classe, attiva o passiva, senza accennare punto ai loro adempimenti, o hanno per ufficio di porre in chiaro prima la competenza, poi gli adempimenti loro, e finalmente sono deputi soltanto alla dimostrazione dei parziali adempimenti.

1) I registri che danno notizia di competenza soltanto per le più si compilano in principio dell'esercizio e prendono forma varia secondo la diversa natura della competenza che mettono in chiaro. Essi in fatti: o sono note, ruoli, o libri di scorte, di interessi, canoni, fitti, imposte da pagare e allora indicano le somme, le ditte da cui devono venire le scorte, la causa dell'entrata ecc., o sono note d'interessi; canoni, fitti, imposte da pagare, e allora segnano la somma, coloro a cui si devono contare e la ragione della spesa, ecc.; o infine, sono ruoli di impiegati o di pensionati, a cui si devono stipendi, emolumenti, pensioni, e allora mettono in chiaro la somma, la persona a cui si devono pagare, i tempi, i modi di pagamento, ecc. - Quel che resta

1) F. Villa - La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche - op. cit. - Vol. I. - pag. 224.

che tali libri raccolgono le indicazioni delle competenze formate, attive o passive, e però valgono ad esplicare e qual'è a sintetizzare le previsioni fatte nel Bilancio.

I registri elementari della seconda categoria, nei quali si ricordano competenze ed adempimenti correlativi sono veri e propri giornali. Ciascuno riguarda un ramo speciale dell'azienda. Essi devono avere almeno due colonne per le somme, una per le competenze, l'altra per gli adempimenti. Quelle si notano prima, non appena od in seguito all'emanazione dello stato del patrimonio o a deliberazioni prese secondo le leggi ed i regolamenti che governano la parte finanziaria dell'azienda, e a contatti conclusi coi terzi, o in qualunque altro modo si viene a conoscere in quale misura e quando devono verificarsi. Questi si registrano poi quando realmente han luogo. Perciò la colonna delle competenze deve precedere quella degli adempimenti.

E poiché è condizione di un buon metodo di registrazione questa, che si possa agevolmente da un libro, in cui si accenna ad un fatto, risalire a tutti gli altri libri, o conti o prospetti, in cui quel medesimo fatto trovasi in qualche aspetto ricordato, così in ogni pagina dei giornali, di cui qui si parla, figurano opportune colonne per i ricorrenzi di riferimento a quei libri, registri, o conti.

I sub-giornali, di cui qui ragiono, servono a classificare i fatti di gestione, facilitano la registrazione che se ne vuole fare per fare un libro mastro, e, come i libri di prenotazioni della prima classe, servono di guida e di ammonimento a chi amministrava, ricordandogli quali siano le competenze a cui deve procurare l'adempimento e i tempi in cui gli conviene di prendere le disposizioni opportune perchè tale adempimento abbia luogo. Inoltre rendono agevole l'epilogo che si vuole fare nella scrittura per mettere in chiaro i risultamenti finali della gestione.

Di sub-giornali dell'ultima classe, deputati alla registrazione dei soli adempimenti, cioè a dire degli incassi o dei pagamenti effettivi, di giro, sono di due maniere: il semplice epilogo di struttura composta in altri libri elementari e giovano come libri di scrittura istruttiva a rendere più facile il ritrovare i risultamenti ultimi di determinati rami della gestione; oppure sono note particolareggiate di elazioni o di pagamenti, che riguardano una medesima classe di entrate e di uscite e che devono registrarsi per somme capi nel Giornale generale o in altri registri. Così se si volesse avere, per esempio, in un solo prospetto la spesa che l'azienda in un dato anno sostiene per le riparazioni ai fabbricati, basterebbe registrare le cifre singole, e queste cifre raggruppate per classi in un libro sussidiario togliendo dal giornale principale, e questo libro offrirebbe un esempio degli epiloghi sopra accennati. Un esempio di giornali speciali o particolareggiati si può avere in un libro che si tenga allo scopo di ricordare tutte le singole somme che van spendendosi per oggetti di cancelleria, bolli, stampa ecc.

Articolo 3°

Il Nastro e le sue rubriche

Le entrate e le uscite che van man mano verificandosi devono essere non solo registrate integralmente nei giornali, ma opportunamente classificate secondo le classi e titoli loro; altrimenti non sarebbero dimostrati, intrinsecamente parziali stemuti e quindi non sarebbe possibile il giudizio dell'amministrazione. Tale classificazione delle entrate e delle uscite in titoli, categorie e capitoli, si ottiene coll'accendere conti opportuni o rubriche in un libro capastro. La voce rubrica in tedesco Publik, nel linguaggio camerale è assai più usata dell'altra

voce sinonima conto. Il capastro camerale dice si in austriaco, Hauptbuch o Buchbuch in Germania. Spaurale o Hauptbuch. Il capastro tende a dimostrare nelle sue rubriche quali sono per via ordinaria le somme da ritenere o da pagare, intanto le competenze sono adempite. Perciò deve accogliere le notizie dei redditi degli esercizi precedenti, quella delle competenze dell'anno in corso e quella degli adempimenti. Questi, scrive lo Schrott (1) devono essere anolti nei registri, perché sono parte della sostanza. Per distinguere le due sezioni di una rubrica si adoperano negli Stati tedeschi la parola Soll (gehörig-soll) e Hab o anche Hat, che suonano quanto: deve, è, ha. In Austria si usano allo stesso scopo, fin dal 1774, le voci Abbuchpost e abbuchung che suonano quanto: competenza e adempimento. Nella maggior parte degli Stati tedeschi è ordinato alla cassa di porre a capastro anche le somme previste, col la notazione: nach dem Hat soll (come al preventivo) e già fin dal 1775 che Casfeld scriveva: « Acciò che la differenza tra quanto si era preveduto e quanto si verifica poi non sfuggano, si può registrare nella prima colonna di ogni rubrica, le somme del preventivo. Ma lo Schrott non pare di questo avviso, egli osserva che abbrogando del preventivo gli uffici che staccano gli assegni sulle casse e non quattrini.

Il capastro si divide in rubriche principali e queste si suddividono in rubriche secondarie di uno a due gradi; non si usa secondarie o suddivisioni di terzo grado. Le rubriche principali oltreché dal titolo vogliono essere contrassegnate da numeri, quelle secondarie da lettere.

Avendo già detto assai sulla classificazione dei conti e sui criteri per la loro fissazione; non rido qui delle norme a seguire nella fissazione delle rubriche delle varie categorie.

(1) - V. Schrott - Trattato di ragioneria - op. cit. - Cap III § 22.
 (2) - V. Schrott - Fortrechnungswissenschaft - op. cit. § 22 - bolli da quest'opera anche le altre notizie ricordate più su -

Amts =				
Post	Schuldigkeit / compet	an sich Ständen	an sich Landen	an sich Gemeindef.

Anmerkung zu den Rubricen	Denominazione e numero delle Rubriche particolari e general	Rubriche Stände	Competenze		Rester Landen
			an sich Ständen	an sich Landen	

Nell'allogare le rubriche nel cassetto si avrà cura di porre prima quella che riguardano l'entrata, poi quelle che riguardano la spesa - E così per le entrate come per le spese si avranno che appaiono prima quelle dipendenti dal patrimonio, poi le altre, infine le partite di giro.
Lo Schrott dà il seguente schema per una rubrica del cassetto quella delle spese di ufficio (Ständesfordernisse)»
(vedi schema sopra a pag. 169)

Ständesfordernisse				
Data	Legh post	Abstattung	an sich Landen	an sich Gemeindef.

Data	Adempimenti		Residui per le rubriche		- Osservazioni -
	Summa per Stände	Summa delle rubriche partic. parzial. gener.	partic. parzial.	general.	

Come si vede vi han colonne speciali per la notazione dei resti (Sückstände) dell'esercizio scaduto e per l'adempimento loro. I resti finali che rimarranno al termine dell'esercizio appaiono al chiudersi della rubrica come differenza tra le competenze e gli adempimenti. E questa via mi sembra pratica e razionale. Il Villa invece dà quest'altro modulo della rubrica, dove vi ha uno scompartimento speciale per i resti finali - (vedi 2° schema a pag. 168 a 169)

Le scritture delle rubriche si iniziano colla notazione dei resti avuti dall'esercizio scaduto. Anche le competenze e le somme ferme possono registrarsi al principio dell'anno, le altre soltanto a misura che si rivelano. Gli adempimenti si registrano nelle rubriche man mano che si effettuano, e i dati si traggono dal giornale o dai sub-giornali. La chiusura della rubrica, ossia il conteggio dei resti ed risponde alla chiusura dei conti, negli altri metodi. Essa si ottiene per ogni rubrica confrontando le competenze cogli adempimenti. I resti sono competenze inadempite, non possono pertanto risultare che da maggiori competenze in confronto degli adempimenti. Se per eccezione in qualche rubrica gli adempimenti sorpassano e fossero ciononostante riconosciuti regolari, dovrebbero il di più considerarlo come competenza non registrata e da registrarsi insieme alla altra.

Articolo 4°

Prospetti sintetici - Libri di riscontro

- Mastro sommario -

Chiusa le rubriche del mastro è agevole formare un prospetto dal quale si possa rapidamente rilevare i risultamenti ultimi della gestione. Infatti, poiché si conosce per ogni rubrica, l'attuale delle competenze, quello degli adempimenti e quello dei resti che lascia, puossi in un adatto prospetto scrivere questi tre numeri accanto ai titoli delle singole rubriche disposte nell'ordine tenuto cui appaiono nel mastro. E sarà anche agevole aggiungere prima tutte le competenze, gli adempimenti e i resti attivi, e poi le competenze, gli adempimenti e i resti passivi.

Da tale prospetto se ne possono, volendo trarre altri più concordi e di minor estensione, come, a capion d'esempio uno stato che dimostri i risultamenti riassuntivi delle rubriche

generali, o stati che seguino l'esito di alcune rubriche soltanto, cioè di rami speciali dell'azienda.

Simili stati si sogliono compilare alla fine dell'esercizio per metterne in chiaro i risultamenti finali e completi, e per nulla impedite che anche mentre l'esercizio dura si possano di quando in quando, ove occorre, trarre dai registri stati e prospetti veri e riassumere le scritture.

Nell'intento di agevolare questo lavoro di epilogaioni nella azienda vada serovano utili diversi registri sintetici.

Uno di questi registri, secondo il Tilla, è quello di Epiloga, nel quale gli introiti e i pagamenti si classificano avuto riguardo ai mesi, in cui han luogo e alla rubrica a cui si riferiscono. Perciò le due facciate onde si compone ogni foglio suo sono divise in tredici compartimenti; il primo per la designazione delle rubriche, delle partite di ciascuna, gli altri dodici per le scritture delle somme esatte o pagate, in ciascuno dei dodici mesi dell'anno. I quali ultimi compartimenti, oltre alla colonna per le somme, ce han due di riferimento per l'indicazione del numero del foglio del epiloga generale e del epiloga somma ris, di cui dirò fra poco, nei quali le medesime somme trovansi registrate o riassunte.

Un codesto libro si annunzia le rubriche coll'ordine tenuto cui sono scritte nel epiloga e prima le attive poi le passive. E può anche comporsi un libro speciale di riscontro per quelle, e un secondo per queste. Tutti gli adempimenti, passivi di competenza, ossia tutte le singole scagioni o pagamenti vi si trasportano dal mastro man mano che in quelle si registrano e vi si scrivono nella colonna relativa ad un mese in cui han luogo. E compilate tutte le registrazioni di un mese, si conteggiano i totali delle somme che si riferiscono ad ogni rubrica. Dall'unico libro di riscontro, o di ciascuno dei due, se due se ne sono compilati, può comporsi un epilogo o

Summario, nel quale si espongono, non gli adempimenti parziali verificatisi, ma soltanto il montare degli incassi o pagamenti per ogni rubrica e ogni mese. A quest'uso può predisporre un foglio nel quale, in una prima colonna a sinistra, si scrivono le rubriche nell'ordine, in cui sono esposte nel Registro di riscontro che riassume e in altre dodici colonne nella linea di ogni rubrica si indicano i totali degli adempimenti ad essa relativi e per ciascuno dei dodici mesi dell'anno. Affine poi di farne a confronto la competenza col cumulo degli adempimenti, si compila il capitolo Summario, ossia un sunto del capitolo. Ciascun foglio suo è diviso in due sezioni longitudinali; quella a sinistra serve per l'indicazione delle rubriche e delle competenze relative a ciascuna e all'anno intero; quella a destra per la registrazione degli adempimenti mensili, i quali si dedurranno dal Summario del libro di riscontro sopra citato.

La prima ha colonne per l'iscrizione delle rubriche, del foglio del mastro, in cui le competenze figurano particolarmente per ogni singola partita e della somma totale che rappresenta la competenza per ogni rubrica.

La seconda ha quattro colonne, cioè tante quante sono le userie per indicare il foglio del libro di riscontro, in cui gli adempimenti figurano, gli adempimenti totali di ogni mese gli uni sotto gli altri ed i riferimenti delle somme stesse a un Summario generale del capitolo, nel quale vengono scritte e le competenze e gli adempimenti totali per ogni rubrica. Dai foglietti o libri che ho descritti fin qui sarà agevole trarre stati, o tabelli, o prospetti che indichino o le competenze accertate per determinate rubriche in un dato tempo, o adempimenti di competenza, oppure ad un tempo competenze o adempimenti corrispondenti. Simili stati, i quali servono a mostrare per sommi capi la condizione di qualche ramo dell'azienda o dell'azienda intera, oppure l'andamento

della gestione in un determinato spazio di tempo, sogliono compilare specialmente in quelle amministrazioni che non sono indipendenti. E si spediscono a coloro che hanno l'ufficio di vigilare, moderare e indirizzare il lavoro amministrativo, affinché possano seguirlo nella sue fasi. Non si può dire in astratto quali debbano essere codesti stati, e quando debbano compilarli, essendo che non solamente la forma loro, ma ben anco il loro numero dipende dalla natura speciale dell'azienda. Ordinano, essi sogliono comporsi alla fine di ogni mese, o trimestre, o semestre per i fatti rilevati in tali spazi di tempo.

Articolo 5°.

Il metodo camerale nella Contabilità delle materie

Tolgo al solito dal Villa le norme seguenti che riguardano la forma che può assumere il metodo camerale nelle aziende che governano esclusivamente scorte, prodotti, beni, materie insomma, ossia l'applicazione sua alle scritture delle materie.

Anche in queste scritture le prime notazioni si compongono su Giornali, dei quali ve ne possono essere tante, quante sono le varie categorie dei prodotti. E vi possono essere giornali per ricordare il carico, cioè l'entrata dei prodotti o delle materie nei magazzini, e Giornali per affermare lo scarico, oppure libri che mettano in evidenza ad un tempo il carico o lo scarico, ossia l'entrata e l'uscita delle materie di una data classe. Codesti Giornali o libri di carico e scarico mentre fanno l'ufficio dei riscontri dei magazzini, ricordano adempimenti di competenza.

I libri complementari poi, come nelle aziende a solo denaro

possono essere di tre sorte; possono cioè avere per ufficio di mantenere in evidenza competenze unicamente, o tendere a dimostrare competenze o adempimenti, o ricordare infini adempimenti soltanto.

E se tra gli accennati giornali o libri complementari a quelli corrispondenti per la registrazione degli incassi e dei pagamenti, vi ha qualche differenza, si è questa, che nei primi, oltre alla misura, cioè al montare della competenza o dell'adempimento conviene indicare il valore nella moneta di conto. Perciò che se tutti i valori, di cui si tiene conto non si riducono ad una sola misura, le scritture non si potrebbero, né riannodare fra loro, né riassumere od epilogare. Avvicinano vi hanno casi, in cui non si tratta che di tener conto del mero fatto dell'entrata dei prodotti e del consumo che perciò ne sussegue; nei quali ogni valutazione a denaro sarebbe arbitraria, e si traslascia, ma le scritture di tali fatti non possono allora collegarsi colle altre.

Le registrazioni sistematiche nei capitoli, negli epiloghi, nei sommari, nei prospetti periodici, si compiono secondo norme analoghe a quelle che ho svolte per i libri e prospetti simili nella Amministrazione a solo denaro; solamente in luogo di una sola colonna per le somme, se ne pongono in essi due o più, quante cioè son necessarie per indicare la natura, la misura e il valore dei generi, degli oggetti, dei prodotti insomma che si debbano registrare. Laonde in costanti libri, le rendite o le entrate o le produzioni, le spese o le uscite o i consumi in generi devono classificarsi in diverse rubriche generali o subalterne e per ogni rubrica si ha a indicare la competenza, l'adempimento e il residuo per quantità e per valore.

Faccio seguire lo schema (a pagine 176-177) a generi, togliendolo dall'opera del Villa, già precedentemente citata

Questa che io finisco ora di descrivere è la serie dei libri di prospetti e di scritture che dovrebbero ordinarsi e comparsi in quelle Aziende, le quali amministrassero solamente sorte, prodotti e generi, materie insomma, ma punto denaro. Ma ognuno vede che Aziende così fatte son poche assai e forse punto; accanto alle materie vi è sempre il denaro e quasi sempre debiti e crediti a denaro.

E però accanto ai libri per le scritture a materie, ve ne saranno altre per le scritture a denaro.

Articolo 6°

Natura del metodo Camerale - Cenni storici

Il Villa fa notare che nel metodo Camerale le somme vengono sempre scritte due volte in luoghi diversi, e conchiude che esso metodo si risolve in un vero metodo di partita doppia (1); altri il Carboni, ad es (2) dissero che si risolve in una scrittura semplice. Il metodo Camerale non è la scrittura doppia perché gli mancano i riscontri, i collegamenti e le forme che son proprie di questa, certo entra nella famiglia delle scritture semplici, ma ha fisionomia propria e può prestarsi alla registrazione integra dei fatti amministrativi di tutta sorta.

Il metodo è foggiato per le Aziende che son vincolate da Potestà di previsione, e nato in esse, e si è in esse esclusivamente perfezionato. Per esso viene necessariamente posta una netta separazione tra le scritture di cassa e le scritture a materie. Esso

(1) Vedi - Elementi di Arithm. - Appendice al titolo 2° pag. 422. e la Contabilità applicata alle Amministrazioni pubbliche e private - Vol 2° - cap. 8°

(2) Vedi la Pelag. che precede il Quadro di Contabilità per la scrittura della Rag. Generale

# progressivo	Denominazione e numero delle Rubriche subalterne e leccarati	Diferimento alle Previsioni	Competenze annuali e loro aloz			Adempimenti	
			Trumento	Segala	Valutazione in denaro	Somme della Rubrica	
						Subal. terme	Leccarati
						Giorno	Spese

come è più generalmente applicato, non ricorda direttamente le previsioni e quel tanto di esse che rimane da attuarsi; ma poiché nella fissazione delle rubriche del capitolo per la scrittura di cassa si può, anzi si deve badare alle classificazioni che sono nel Bilancio, così si ha modo di rilevare in ogni tempo quel tanto di facoltà, di cui per ogni voto si è fatto uso; e quindi anche di determinare coll'ajuto del Bilancio la previsione quale che sussistesse tuttavia.

Nella progressiva formazione del metodo Camerale, videro lo Schrott si possono distinguere due periodi separati uno

in generi e sua valutazione				Residui				
Trumento	Segala	Valuta- zione in denaro	Somma della Rubrica		Somma to	Segala	Somme della Rubrica	
			Subal. terme	Leccarati			Subal. terme	Leccarati

dell'altro dalla netta separazione contabile delle competenze dagli adempimenti. (1) La quale separazione, secondo egli afferma, vien detta nata la prima volta nell'opera: "Zinketing in einem verlebten Kameral Rechnungsbuch - Wien 1872". Egli afferma ancora che il metodo camerale come si usa oggi giorno è invenzione austriaca ed è frutto degli sforzi fatti dal governo dell'impero al principio della seconda metà del secolo passato. È forse qui esagera; gli inventori di congegni completi non sono mai tutti di un paese; gli usi e le tradizioni dei paesi diversi sogliono avere la loro parte più o meno grande nella definitiva fissazione dell'uno o dell'altro degli organi principali o secondari di quei congegni.

(1) G. Schrott - Trattato di Ragioneria - § 45 - Libri storici (4)

Del resto de secoli, in ogni paese dove le scritture doppie non trovarono applicazione nelle Aziende pubbliche, usanti metodi che non sono nell'essenza loro e nelle loro forma caratteristiche distinti dal vecchio metodo Camerale.

Le pubblicazioni, in cui si parla del metodo Camerale risalgono al secolo decimo sesto: si citano infatti le seguenti:

Munoz de Escobar: - De ratiociniis et computationibus administratorum - 1569.

Heeser - De rationibus reddendis, earumque revisione libri communis - 1665.

Schmidt - De errore calculi - Altdorf 1665.

Punsterern - De reliquatione - Altdorf 1668.

Volendo studiare codesto metodo nei modi con cui viene ora applicato in Austria e in Germania, si può ricorrere alle seguenti opere:

G. Jourig - Trattato della Scienza di Amministrazione e Contabilità - Tre volumi - Venezia - Naratovich - 1857-61 -

Quibel - die Cameralrechnungswissenschaft - Darmstadt 1860

Löw - Theorie der Rechnungswissenschaft - Berlino 1860

D. Joseph Schrott - Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft -

5. edizione. Vien. 1881 - È stata tradotta in italiano dal prof. Edoardo Sperotti col titolo di "Trattato di Ragionaria" Novara - 1883.

Capitolo I.^{mo}

Le scritture derivate dai metodi Camerali

In non poche Aziende dipendenti, per lo più pubbliche, si usano le scritture secondo metodi che hanno per sé la similitudine coi metodi Camerali propriamente detti e che possono in qualche modo reputarsi come derivati da essi -

Anche per tali metodi è posta una netta distinzione tra le scritture di cassa o attinenti direttamente al giro del denaro, e le altre, anzi talora le scritture sono di pura cassa e non ricordano nulla che non sia movimento di contanti.

A scrittura simile basta un giornale di cassa, o due, uno per gli incassi e l'altro per i pagamenti e un spastro, in cui si proceda alla separazione delle partite, classificando in conti o rubriche diverse gli incassi e i pagamenti secondo la causa loro, cioè a dire secondo il titolo dell'entrata e dell'uscita.

Se le scritture sono per gestione, ovvero per periodi di amministrazione, i medesimi registri possono servire per più periodi e alla fine di ciascuno si chiudono e si riaprono. Se le scritture sono per esercizi, ciascuno avrà di regola propri libri. Non di meno anche allora può darsi al giornale o ai giornali di cassa tal forma che servano per più esercizi. Si sa che generalmente non si ha più di due esercizi contemporaneamente aperti; orbene collocando nei giornali tre colonne per le somme, due per quelle imputabili a ciascuno degli esercizi, e una per le somme totali, si possono registrare in essi gli incassi e i pagamenti per ordine di data, qualunque sia l'esercizio a cui si riferiscono. Così disposti i giornali, mentre servono alle scritture per esercizi, agevolano il riteatro di cassa.

Di lo schema (pag. 180) di due Giornali d'entrata e d'uscita. Se le scritture sono per cassa e a residui, oltre ai registri ultimamente accennati, ne occorrono altri per la registrazione degli accertamenti, cioè a dire: Quoti per le computure d'entrata, registri per la prenotazione degli impieghi, spastri o Partitari per i conti accati ai debiti o ai crediti.

Le scritture delle materie richiedono libri di carico e scarico, i quali prendono naturalmente forma varia, secondo la natura dei beni dei quali ricordano i mutamenti.

Per le scritture del Patrimonio permanente, poche per lo

Titolo 1.° Categoria 2.° Articolo 1.°

Competenze						Cognome e nome del creditore
Autorizzate		Accertate				
Indicazioni	Somme stan- dardate rest. diff. nitali	Data de- gli accor- tamenti	Stato distribuz. di liquida- zione	Somme liquidate		
1	2	3	4	Passivi	Totali	7
Prevalte nel bilancio disposte	18000 " 6000 "	25 mag 1877	.....	6000 "	6000 "	P. Sarti
disponibili disposte	12000 " 11000 "	1 apr 77	.....	11000 "	11000 "	A. Noli
disponibili agg per ritorno	1000 " 1500 "					
disponibili disposte	2500 " 2500 "	21 feb 77	.....	2500 "	2.500 "	P. Sida
					19500 "	Totali delle compe- e dei paga-
					17000 "	
					2500 "	Restano a pagare

Interessi di mutui ipotecari passivi

Oggetto della spesa	Pagamenti					Osservazioni
	Date dei pagamenti	Numero		Somme pagate		
		del ditta di pag. mandato	dal anno dato	Parziali per mandato	Totali	
8	9	10	11	12	13	14
Interessi di cap di L. 100000 scaduti ieri	1 apr 1877	.....	.....	6000 "	6000 "	
Interessi di cap di L. 200000 oggi scaduti	5 nov 77	.....	.....	11000 "	11000 "	
Int. di cap. di L. 50000 scaduti oggi						Dall'art. ... per deliberazione in data
Senza accertate menti	.....	.....	.....
					17000 "	

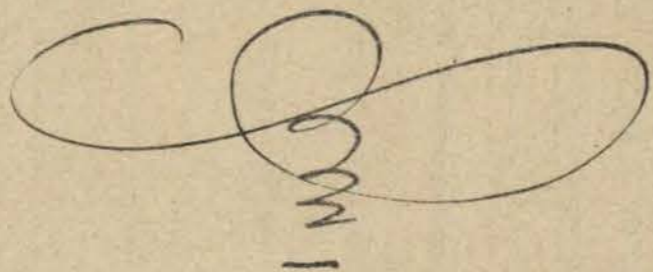
Se il Bilancio è di competenza il Registro della riscossioni diventa Registro dell'Entrata, e il Registro dei pagamenti, e Registro della spesa e questi non conservano la forma di quelli, poiché vi si deve tener conto non solamente delle operazioni di cassa, ma ben anco degli accertamenti.

Vedi pagina 183, lo schema di ciascun foglio del Registro dell'entrata e a pagine 184 e 185 lo schema del Registro della spesa.

Questi prospetti possono servire, senza mutar forma, così quando la scrittura del Bilancio sono per annate, come quando sono per esercizi; esse si rinnovano a ogni anno e ad ogni esercizio.

In alcune Aziende si sogliono distinguere in registri separati gli accertamenti, gli incassi e i pagamenti.

A me non pare che simile separazione della scrittura che riguardano le due fasi delle entrate e delle uscite possa nella generalità dei casi riuscire vantaggiosa.



Libro Settimo

Le scritture doppie nella loro teorica generale

Capitolo 1.^{mo}

- Le tre forme della scrittura doppia -
- Le due specie di conti -
- Le varie registrazioni da comporre nei conti -
- Le moltiplicazioni e le permutazioni -

Riprendo la definizione che in un capitolo precedente ho dato della scrittura doppia. Si ha codesto metodo di registrazione quando si consideri un fondo, oggetto complesso di un qualsivoglia sistema di scrittura, decomposto in due modi, ~~diversi~~ di componimento di un medesimo grado, talché esso risulti pari alla somma algebrica di quelli di ogni serie, e a ciascuna di simili componenti si ascenda un conto. Ho anche detto che le due serie di componenti si possono osservare o decomponendo il fondo nei suoi elementi in due modi; secondo criteri diversi, oppure riguardando esso fondo in sé, in astratto, senza badare ai detti elementi suoi, o dividendolo in due modi nelle sue parti ideali, secondo la diversa origine di queste; o infine dividendo il fondo prima nei suoi elementi, poi nelle sue parti ideali, ciascuna volta in un modo solo; onde tre forme diverse della scrittura doppia.

Al conti ascetti agli elementi, che io chiamerò elementari, e quelli ascetti alle parti ideali del fondo, i quali io chiamerò propri, costituiscono due classi spiccatamente distinte.

Ciascuno dei conti elementari si inizia col sorgere dell'elemento attivo e passivo che ne è l'oggetto e rimane aperto finché quell'elemento dura; ciascuno forma un tutto a sé e la grandezza o il valore dell'oggetto di ciascuno può sempre determinarsi considerando unicamente quell'oggetto senza badare al valore e alla grandezza degli altri dei conti simili. Tuvece dietro i conti propri non stanno determinati oggetti esistenti ciascuno di per sé; ciascuno di codesti conti è nulla più che una parte ideale della grandezza o del valore dell'intero fondo, e tra essi ve n'ha sempre almeno uno, il cui valore e la cui grandezza non è determinata, né può determinarsi se non dopo avere computato il valore o la grandezza dell'intero fondo, marca la ricerca di quello di tutti i suoi elementi.

La distinzione de' conti tutti in due classi soltanto è ora accettata in Italia da molti appartenenti a scuole diversissime, nulladimeno non si è sempre concordi nel classificarne alcuni nell'una piuttosto che nell'altra classe. Tale distinzione è stata fatta anche da J. B. de Lamoury, ma soltanto per le scritture patrimoniali, le sole che egli abbia considerate; infatti egli ha la classe dei conti "propres o directs" e l'altra dei conti "indirects o representatifs".

Posso ora meglio definire le tre forme di scrittura doppia alle quali ho accennato più su. La scrittura doppia si ha quando si accendono due serie distinte e compiute di conti elementari, o due serie compiute o distinte di conti propri, oppure una serie di conti propri ed una di conti elementari.

L'ultima è per avventura la sola forma che possa dare nella pratica risultamenti veramente utili, è la sola che sia largamente applicata, è la sola, di cui fino a questi ultimi

1) - Vedi l'articolo "Tenue de Livres" nel "Dictionnaire de Commerce et de Banque" del Guillaumin -

tempi si siano occupati i teorici. Essa è fuor di ogni dubbio, la forma più propria della scrittura doppia.

Dalla contemporanea esistenza dei conti propri ed elementari viene una conseguenza importantissima, la quale è questa: che le scritture di tutti i conti devono necessariamente riferirsi a una comune misura, che nella generalità dei casi non può essere se non una moneta, la moneta di conto dell'ufficio. Perché se si debbano aprire e mantenere aperti alle parti del fondo riguardato in sé, in monte, questo fondo deve necessariamente considerarsi come un tutto omogeneo, costituito di componenti omogenei. E però gli elementi suoi, attivi e passivi devono essi stessi riguardarsi nei conti come quantità simili, deve considerarsi in essi una grandezza comune, e dare a questa un comun denominatore. Tale necessità non si presenterebbe in modo imprevedibile se si applicassero metodi di scrittura semplici, o anche la scrittura doppia nella prima forma sopra accennata.

E poiché un conto non è in fine che una serie di note, le quali affermano la grandezza, o, in generale, il valore attribuito all'oggetto suo in un dato tempo e le mutazioni che in codesto valore si vanno rilevando, così dall'essere aperti conti alle parti del fondo e agli elementi suoi, ne viene manifestamente che in codesti conti si devono registrare tutte le mutazioni che si rilevano in quelle parti o in questi elementi, e precisamente le prime nei conti propri e le altre nei conti elementari, e inoltre che nessun'altra scrittura può ragionevolmente porsi in essi che non si riferisca direttamente o indirettamente a quelle mutazioni.

A questa proposizione si attribuisce molta importanza, essa forma il secondo principio fondamentale della tenuta dei conti, estendo il primo quello che accenna al numero dei conti che debbonsi accendere in un'Azienda.

Ricordo di avere altrove classificata le mutazioni da appi-
 marci nei conti di un sistema qualsiasi, in attive e passive,
 ponendo fra le prime, quelle le quali, riguardate di per se sole
 migliorano la condizione dell' Azienda rispetto al fondo, e che
 le registrazioni di quel sistema tengono in evidenza e colloca-
 do fra le seconde, quelle le quali, riguardate di per se sole,
 peggiorano così fatta condizione. La cagion prima di queste mu-
 tazioni sono i fatti di gestione. - I quali possono essere o negozi
 o affari combinati coi terzi, oppure fenomeni che avvengono
 nell' interno dell' Azienda e per virtù dei soli organi suoi.

Nessun fatto di gestione può doversi registrare nei conti
 di un dato sistema, il quale non determini almeno una muta-
 zione in un elemento del fondo oggetto complessivo delle scritture
 di esso sistema, poiché questo fondo non può mutare se non im-
 ba almeno uno de' suoi elementi. Ma può avvenire che il fatto
 da ricordare cagioni negli elementi più mutazioni o tutte di un
 no stesso ordine; oppure di entrambe le classi, attive le une,
 passive le altre. E in questo caso può darsi che quelle di un or-
 dine egualmente prese insieme, quelle dell' ordine opposto, e allora
 non seguono variazioni nel montare totale del fondo.

E può anche osservarsi che non si dovrà mai tener memo-
 ria di nessun fatto di gestione, che non produca almeno due
 mutazioni da registrarsi nei conti delle due serie in qualunque
 maniera queste si siano formate. Tu vero, se la scrittura
 doppia si svolge in una serie di conti propri e in una serie
 di conti elementari, posto pure che esso fatto produca una
 sola mutazione in uno degli elementi, ne determinerà un
 altra di egual grandezza e della stessa natura in una delle
 parti più ideali del fondo; se poi la scrittura si sviluppa
 in due serie di conti di natura simile, o propri, o elemen-
 tari, non può una mutazione sola verificarsi in uno
 degli elementi o in una delle parti ideali di una serie terza

che segna almeno una mutazione in qualche elemento o in
 qualche parte ideale dell' altra serie.

Ma non tutte le mutazioni nel valor degli oggetti dei conti
 si rilevano nell'atto, in cui avvengono, né il valor di conto
 di quelle che si accertano può essere sempre il loro vero valo-
 re, l'ho notato di già (1). Pertanto può avvenire che si determini
 no e si debbano quindi affermare nei conti mutazioni rettificative
 che non seguono direttamente dai fatti di gestione. Inoltre
 chi dirige l' Azienda può classificare nei conti in modo diverso
 da quello che prima avesse seguito gli elementi del fondo e le sue
 parti ideali; ovviate le scritture di giro per cui si affermano nei
 conti, talvolta soltanto nei conti propri, mutazioni rilevate
 negli oggetti loro, le quali non dipendono né direttamente, né
 direttamente dai fatti di gestione.

Vi hanno pertanto mutazioni da ricordare nei conti di una
 o di entrambe le serie, in cui si svolge la scrittura doppia, le
 quali dipendono necessariamente le une dalle altre e sono ne-
 cessariamente collegate fra loro, o perché sono generate da un
 medesimo fatto di gestione, o da un medesimo gruppo di
 fatti che si registrano di un tratto, o perché sono prodotte
 dalle stesse rettificazioni e correzioni ai valori di conto. Tale
 mutazioni dipendenti o collegate fra loro determinano mani-
 festamente scritture dipendenti e che debbano perciò collegarsi
 insieme. La serie delle mutazioni dipendenti le une dalle
 altre, e però anche quelle delle scritture che determinano, de-
 ve comprenderne due almeno; se le mutazioni e le scritture
 dipendenti le une dalle altre si restringono a questo nume-
 ro, la serie è semplice, altrimenti è complessa.

Le mutazioni dipendenti e collegate fra loro possono av-
 venire o soltanto in oggetti di conti di una delle due serie sopradette

(1) - Libro II - Cap 2° - Articolo 1°.

oppure in oggetti di conti di entrambe le serie.
Nel primo caso il valor totale attribuito al fondo, oggetto complesso di tutto il sistema di scrittura, rimane inalterato, e si devono essere necessariamente mutazioni attive e mutazioni passive equivalenti.

Nel secondo caso muta, e allora può darsi che v'abbiano da registrare o mutazioni di entrambi gli ordini che si compensano o mutazioni di un ordine solo.

Chiamerò permutazioni le mutazioni dipendenti a vicenda, e d'ordine opposto, che si compensano a vicenda, e denoterò colla stessa voce anche le scritture che le tangono in evidenza e che devono comparire nei conti di una sola delle due serie anziché dette; dirò poi modificazioni le mutazioni dipendenti fra loro, che non si compensano, per cui si altera il montare del fondo oggetto di tutte le scritture di un sistema, e che han luogo a scritture corrispondenti nei conti di entrambe le serie e anche queste scritture chiamerò modificazioni.

Tale classificazione è analoga a quella fatta da J. B. Lammy, poi anzi citato, il quale trattando della sola forma più propria della scrittura doppia, chiamò mutations i mutamenti da comporre nei soli conti elementari, che egli dice representatifs, e modifications quelle da ricordare nei conti di entrambe le parti.

Un fatto di gestione o un gruppo di fatti che si registrano cumulativamente, o gli atti di controllo per cui si rilevano rettificazioni ai valori di conto, possono dar luogo o soltanto a modificazioni, o soltanto a permutazioni, o ad un tempo a permutazioni e modificazioni.

Capitolo 2.^{do}

Vedi Dispense l'anno per la teoria della partita doppia

Capitolo 3.^{do}

Le due forme improprie della scrittura doppia

Se mi induco a parlare di queste forme possibili della scrittura doppia, non si è già perché io la creda utile nelle applicazioni; non avendo nessuna esperienza, che sia nota, rivelata questa pratica utilità; ma solamente perché la conoscenza di esse può giovare non poco a renderci agevole lo studio di un metodo di registrazione proposto con grande fede e gran fervore in questi ultimi tempi, e può porci in grado di rettamante giudicare dell'indole sua e delle ragioni della teoria, che gli si è data.

Ragionerò della scrittura doppia che si ha decomponendo il fondo oggetto complesso della registrazione di un sistema, in due serie diverse di elementi e accendendo a ciascuno di questi un conto. Non è malagevole il dimostrare, dopo quanto è stato detto, che anche in tal forma la scrittura della somma ha da essere costantemente doppia, se bene qui si occorre dare a questa espressione un significato più esteso, di quello, nel quale l'ho usata precedentemente.

Qualunque sia la causa delle mutazioni da notarsi nei conti non possono presentarsi altri casi fuori di questi: o son da affermare mutazioni soltanto nei conti di una serie, oppure debbono far scritture nei conti di entrambe le serie.

Allora può avvenire che si tratti di ricordare mutazioni di un ordine solo, o attive o passive, ovvero mutazioni di entrambi gli ordini. Solamente in quest'ultimo caso, che pare è il più frequente, la dimostrazione può presentare qualche difficoltà.

Quanto al primo caso, se son da ricordare mutazioni in una serie sola di conti vuol dire che il fondo non è cresciuto

nel suo montare, che quindi vi sono mutazioni di due ordini e tali che quelle attive eguagliano quelle passive; onde la scrittura è doppia nei conti di quella sola serie.

Se poi si rilevarono mutazioni di un ordine solo vuol dire che il fondo in monte è cresciuto o scemato per l'intero montare di quelle, secondochè si tratta di mutazioni attive o di mutazioni passive; e quel montare, o intero, o decomposto nei suoi componenti, dovrà porsi nei conti di entrambe le serie, cioè scriversi due volte. Fin qui la scrittura della somma è doppia davvero, soltanto doppia.

Tengo all'ultimo caso, nel quale vi han mutazioni di vario ordine e scritture da comporre nei conti di entrambe le serie. Più darsi in prima che la grandezza totale del fondo rimanga invariata inalterata. Perché ciò sia, devono, negli elementi di ciascuna serie avvenire mutazioni di entrambi gli ordini e così fatte che quelle attive eguagliano quelle passive, e però qui la scrittura è doppia in ciascuna serie di conti. Generalmente i quattro totali dei due ordini di mutazioni rilevate nelle due serie di elementi sono uguali e allora la scrittura della somma è due volte doppia. Ma può essere che vi sia una differenza tra i totali delle registrazioni corrispondenti da fare nelle due serie di conti e allora per tale differenza la scrittura è doppia una sol volta. Infine può accadere che il fondo in monte cresca o scemi e in tal caso vi ha differenza di grandezza tra le mutazioni attive e le mutazioni passive rilevate in ciascuna serie di elementi. Poniamo che il fondo cresca; quelle per ciascuna di una serie supereranno queste di una medesima somma, della somma per cui il fondo è cresciuto, potendo tuttavia accadere che non si abbiano mutazioni passive che in una sol serie di elementi. Qui per il soprappiù delle mutazioni attive, la scrittura della somma ha da farsi una prima volta nei conti di una serie e una seconda volta nei conti dell'altra.

cosicchè è doppia per le rimanenti mutazioni attive che in ciascuna serie di elementi sono compensate da mutazioni passive, la scrittura doppia è in ogni serie di conti, cosicchè può essere in tutto od in parte due volte doppia. Tuttavia allorchè in una serie sola di elementi rilevansi mutazioni passive si ha nulla più della doppia scrittura.

Analogamente se il fondo scema.

Se si conviene di chiamare, secondo è stato suggerito nel capitolo primo, modificazioni le alterazioni rilevate nel montare del fondo; e permutazioni le mutazioni rilevate negli elementi soltanto, e che, per essere di entrambi gli ordini e quelle dell'uno pari a quelle dell'altro, reciprocamente si compensano, è possibile riassumere in poche parole il lungo ragionamento che ho fatto fin qui. Le modificazioni devono scriversi una sol volta nei conti dell'una e dell'altra serie, e quindi per esse la scrittura della somma è doppia soltanto; laddove in ogni serie di conti la scrittura è doppia per le permutazioni verificatesi negli elementi a cui sono accesi, laonde quando, in seguito ad un fatto di gestione o ad altra causa, si rilevano permutazioni in entrambe le serie di elementi, la scrittura, o per tutte le somme, o per parte di esse, è due volte doppia.

Se anche in questa forma di scrittura si conviene di scrivere le mutazioni in un medesimo ordine, non già in ogni serie simil' in tutti i conti di entrambe le serie, ma in una data sezione, in quelli di una serie e nella sezione opposta in quelli dell'altra, è costante l'eguaglianza tra gli addbitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti.

Per le permutazioni simil' eguaglianza si ottiene nei conti di una sola serie, e si vorrebbe costante anche quando in tutti i conti le mutazioni simil' si notassero.

in sezioni simili; per le modificazioni vi ha eguaglianza tra gli addebitamenti da fare nei conti di una serie e gli accreditamenti a farsi in quelli dell'altra, ma, poiché simili modificazioni dipendono da mutazioni simili rilevate negli elementi dell'una e dell'altra serie, codesta parità non si avrebbe se non si ammettesse la convenzione accennata, se cioè non si facessero antitetici i conti di una serie con quelli dell'altra, ancorchè tutti siano accessi ad oggetti simili e quindi non ci sia antitesi tra essi.

Estendendo pertanto costante anche in questa forma di scrittura doppia l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, sussistono tra le scritture tutte, e tutti i conti quindi le altre relazioni che ho indicate nei susseguenti teoremi, su cui la teoria della partita doppia si fonda.

Anzi, oltre a così fatti rapporti che esistono tra le registrazioni e i conti dei singoli gruppi, se tutte e tutti si considerano in questa forma la scrittura doppia ne possono esistere altre molteplici tra le registrazioni e i conti dei singoli gruppi, in cui spesso è possibile dividere l'intero sistema. Ad es. se, estendendo le scritture patrimoniali, le due serie di elementi si trovano classificando prima i beni, i crediti e i debiti secondo i luoghi, in cui si custodiscono e si amministrano, e poi secondo la specie loro senza badare a quei luoghi, e se si tengono in entrambi i casi i conti al denaro o di cassa distinti dagli altri, evidentemente il totale dei saldi dei conti di cassa di entrambi le serie saranno uguali e di natura opposta.

Sarebbe nulladimeno un errore il credere che questi nuovi rapporti rendano più pieno ed efficace il riscontro aritmetico.

L'efficacia del riscontro numerico tra due somme che debbono corrispondersi bene, perchè si riferiscono alla medesima grandezza complessa, ma che sono il risultamento di varie operazioni aritmetiche, dipende dalla maggior varietà

di simili calcoli e soprattutto dalla maggior disparità dei componenti che formano le prime basi di quei medesimi conteggi. Nella prima forma della scrittura doppia, dove la somma algebrica dei saldi dei conti propri o astratti e quella dei conti elementari o concreti han da risultare uguali e di opposta natura, quei componenti primi sono pressochè interamente diversi, e però è meno probabile il cadere, nel conteggio dell'una e dell'altra in errori equivalenti ed elidendosi a vicenda, onde il maggior vigore del riscontro aritmetico. In quest'altra forma invece sono nella massima parte identici i componenti primi delle somme dei due saldi dei conti dell'una e dell'altra serie, rese fattiziamente antitetiche, e quindi è maggiore la probabilità di errori che nei risultamenti complessivi si compensino, minore l'efficacia del riscontro. E si è appunto in causa della quasi intera identità delle singole somme nell'una e nell'altra serie di conti, che son possibile le relazioni parziali tra i conti e le scritture dei singoli gruppi.

È poi bene notare che in questa forma, senza che cessi nelle scritture singole l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, e senza che si sopprima alcuna scrittura o se ne aggiunga di nuove, sarebbe possibile decomporre i conti e le scritture di un sistema in gruppi formanti ciascuno un sistema subalterno a sé, e potrebbe anche adottarsi per i vari gruppi monete o misure di conto diverse.

Nulla di meno in tal caso la compagine del sistema complesso verrebbe scossa e cesserebbero di esistere fra tutte le scritture e tutti i conti che lo compongono molti dei rapporti accennati.

Dovrei ora dire della terza forma della scrittura doppia la quale ha luogo quando si aprono due serie di conti astratti

a due serie diverse di parti ideali del fondo; ma possono risparmiarsi a me la fatica dello scrivere e ad altri quella di leggermi, estendo che i ragionamenti fatti intorno alla seconda forma possono integralmente ripetersi per questa; basta sostituire alle voci elementi o conti elementari o concreti, le voci parti ideali e conti propri o astratti.

Capitolo 4.^{to}

Scrittura doppia analitica, scrittura doppia sintetica

La scrittura doppia richiede bensì che si accenda un conto a ciascuno degli elementi, in cui si vuol decomporre il fondo che è l'oggetto complesso delle scritture di un dato sistema; ma perchè la medesima abbia luogo non si richiede che esso fondo si riguardi come costituito di un dato numero di elementi. Si possono, seguendo una prima maniera, considerare gli elementi semplici, come sarebbe a dire, nelle scritture patrimoniali, le singole case, i singoli poderi, le singole specie di monete, di mobili, di scorte, di derrate, di mercanzie ecc., le quali trovansi in un dato luogo, i debiti o crediti di una data natura verso una sola persona o Azienda, e nelle scritture del Bilancio di previsione, le ultime divisioni, cioè i singoli articoli. Seguendo una seconda maniera si considerano gli elementi composti, cioè, nelle scritture patrimoniali, tutte le case, tutti i poderi, una determinata classe di debiti o di crediti e per le monete, le motiglie, le derrate, le scorte, le mercanzie, i generi anziché le specie e nelle scritture del Bilancio di previsione, non già i voti, ma i titoli o le sezioni.

Ciò posto, se si considerano gli elementi semplici, accendendosi nel efastro un conto a ciascuno, si ha la scrittura doppia analitica, dove si considerano gli elementi composti si ha la scrittura doppia sintetica.

Nella scrittura doppia analitica i conti agli elementi sono necessariamente numerosi quanto più è grande l'importanza dell'Azienda e il numero de' suoi creditori e debitori. Nella scrittura sintetica essi conti si riducono a pochi e il numero loro dipende bensì dalla natura dell'Azienda, ma poco o punto dalla sua importanza. L'inverso avviene per i conti propri o astratti, il cui numero suole essere maggiore, in molte Aziende, per la scrittura patrimoniale almeno, quando si applica la scrittura doppia sintetica.

Se la scrittura è analitica ogni nota nei conti riguarda un singolo fatto amministrativo, una mutazione semplice nell'elemento, a cui il conto è aperto, oppure nelle parti ideali del fondo, se si tratta di conti astratti. Oltre la somma e la data, la scrittura suol contenere i richiami delle scritture corrispondenti e inoltre una breve ma compiuta spiegazione dell'affare o negozio che si registra. Simile spiegazione nei conti concreti descrive e determina l'atto amministrativo in quanto induce una mutazione nell'oggetto del conto, nei conti astratti segna la causa da cui proviene l'aumento o la diminuzione nel fondo.

La scrittura sintetica può assumere due aspetti. In prima può essere sintetica nei saldi dei conti bensì, ma non nelle scritture singole, vale a dire, può, nei pochi conti di cui si vale, ricordare partitamente ogni singolo negozio ogni singola mutazione. Quei fatti e queste mutazioni si affermano nei conti in modo al tutto simile che nelle scritture analitiche, giorno per giorno, man mano che si rilevano, costanti può dirsi che, se si considerano le singole

registrazioni, tra le scritture analitiche e le scritture sintetiche di questa prima forma non vi ha differenza sostanziale.

Lu secondo luogo la scrittura doppia sintetica, può essere sintetica nei saldi e inoltre riassuntiva nelle singole registrazioni, cosicchè ciascuna di queste asserzioni, non già una mutazione semplice o un singolo fatto, ma un cumulo di mutazioni simili rilevate nell'oggetto del conto durante uno spazio di tempo, che può essere un giorno, una settimana, una decade, un mese, ecc.

Poichè c'è da notare che queste scritture riassuntive, di rado si compilano giorno per giorno, esse sono quasi sempre periodiche, essendo il periodo uno dei maggiori spazi di tempo sopra indicati. In simili scritture i fatti singoli non appaiono; essi vengono raccolti per classi e solamente a questi si accenna. - Anche in questa seconda maniera le singole scritture sogliono comprendere, oltre la somma, le date, i richiami delle scritture corrispondenti e l'esplicazione; nondimeno quest'ultima non potendo riferirsi ai fatti singoli, perde di utilità e di importanza.

Le scritture sintetiche da sole non bastano; esse devono venir completate da un altro ordine di scrittura elementare, composte in opportuni registri, in cui tutti gli avvenimenti semplici abbiano accessi il loro conto e in cui i singoli fatti, ossia le mutazioni semplici siano distintamente ricordate. Simili registri elementari sono o partitari, o scontri o svolgimenti. Nei partitari si compie la separazione delle partite che riguardano i debiti o i crediti e che trovansi conglomerate nei conti collettivi del capitolo principale; negli scontri pongonsi i conti accessi alle singole classi o specie di beni stabili o mobili che sono espliciti nei conti generali del capitolo; negli svolgimenti che dicono anche Rubriche o Libri d'entrata o d'uscita si procede allo

sviluppo delle scritture che riguardano i singoli voti o articoli del Bilancio di previsione compendiate nei conti riassuntivi accessi ai titoli o sezioni.

Diunque ogni conto collettivo del capitolo principale ha il suo Partitario, ogni conto generale il suo scontro, ogni conto riassuntivo la sua Rubrica. - Non Partitario, o uno Scontro, o una Rubrica può svolgersi in un sol volume o in più, quanti occorrono allo sviluppo dei singoli conti semplici o delle singole partite.

Quando convenisse procedere per gradi nella decomposizione di un conto composto nel capitolo, la difficoltà non crederemmo di molto, perchè è possibile, anzi agevole aprire successivamente varie serie di conti di vario grado in uno stesso Partitario, o scontro, o Rubrica, o in più. Lascio di dire che una prima decomposizione, sebbene ristretta, la si può fare nel capitolo stesso, separando nel Dare e nell'Avere in colonne complementari interne le partite agglomerate nella colonna esterna; nelle scritture della pagina cointeressata dei tabacchi e propriamente nel sistema di conti che riguardano il Monopolo Siciliano, alcuni conti composti han fino a sei sottoconti in colonne interne.

È anche palese che se occorre decomporre in due o più maniere un conto composto del capitolo, lo si potrebbe fare accendendo due o più ordini paralleli e corrispondenti di conti in due o più partitari o scontri tutti dipendenti da quel solo conto composto.

Evidentemente vi deve essere e vi ha in fatto collegamento a scontro tra i conti di un Partitario, di uno scontro o di una Rubrica e quello che tutti li compendia nel capitolo, ma non può darsi che le scritture elementari siano tutte distaccate e collegate fra loro; lo sono in modo indiretto per mezzo dei conti del capitolo.

Nelle scritture analitiche la situazione dell'azienda rispetto a un dato fondo, la quale si deduce dall'aggregato di tutti i saldi dei conti che riuniti insieme formano il sistema di scritture relative a quel fondo, non può ottenersi senza molto lavoro, essendo molti, talvolta moltissimi i conti da cui deve desumersi.

Nelle scritture sintetiche invece quella situazione può ottenersi spedatamente, essendo pochi i conti da chiudere.

È vero che simile situazione è compendiosa e che una situazione particolareggiata non può avervi se non dai conti accenti nei Partitari, negli Scrittori o nelle Pubbliche, ma anche da notare che non s'ha forte azienda, alla quale necessiti in modo assoluto di avere frequentemente di codesta situazione particolareggiata. Le situazioni compendiose bastano a fornire i criteri generali, secondo i quali conviene che proceda l'amministrazione; e la facilità e speditezza con cui si possano, quando che sia, ottenere, formano un primo pregio eminentemente delle scritture sintetiche. Un secondo pregio di codesta scrittura è questo, che esse rendono facile la divisione del lavoro nella tenuta dei conti, potendo facilmente comprendersi come possa assegnarsi un computista alla compilazione di ogni Partitario, di ogni Scritto e di ogni Pubblica o anche di ogni parte loro, non alla compilazione del effetto, e quando ne abbisognano alla ricerca dei dati per le scritture da porre nei vari registri o al compimento degli altri lavori di computisteria.

Simile pregio fanno sì che le scritture sintetiche compilate dalle scritture elementari sono particolarmente adatte per quelle aziende la cui estensione è grande, e le quali han luogo di cui conoscere frequentissimamente le condizioni; in cui si trovano. In simili aziende farebbero mala prova le scritture analitiche.

Capitolo 5.^{to}

La forma scritto-numerica e la forma sinottica della scrittura doppia

Nei conti le singole scritture comprendono soltanto i numeri per cui esse si collegano colle altre registrazioni del conto e con tutte quelle del sistema, sia che quei numeri indichino richiami o riferimenti, sia che seguano rapporti di grandezza e possono quindi, o direttamente o indirettamente, contemperarsi cogli altri omogenei del conto o del sistema per avere risultamenti completi o generali, la forma loro dicesi sinottica. Se oltre a così fatti numeri le scritture comprendono anche dichiarazioni o spiegazioni, le quali valgono a ricordare integralmente e particolarmente le ragioni delle contazioni affermate, specialmente se seguono direttamente da fatti di gestione, la loro natura, la loro conseguenza, le circostanze di luogo, di tempo, di quantità, le persone o le ditte, che ebbero parte in quei fatti, ecc., allora la forma delle scritture dicesi descrittiva.

Accetto anch'io nel significato sopraddetto le voci sinottica e descrittiva, perché in tal significato sono adoperate dalla generalità degli scrittori, nondimeno vo' osservare che sarebbe stato per avventura più esatto il chiamare semplicemente numerica la prima forma e dire descrittivo-numerica la seconda.

La voce sinottico (dal greco συνωτιξος) non vuol dire numerico, ma compendioso, disposto in modo da potersi vedere il tutto d'un sol colpo (1).

(1) Sinottica significa propriamente "appartenente a sinossi" e sinossi (dal greco σύνωσις) vuol dire compendio, ristretto, prospetto. Il prospetto può essere numerico, ma può anche non esserlo.

quando a però tale attributo sarebbe più proprio delle scritture sintetiche. Le scritture della seconda forma comprendono non solamente la descrizione, ma anche i dati numerici, nei quali soltanto si restringono quelle prime, insomma in queste si ha il tutto, in quelle le parti.

La forma sinottica può essere più o meno larga secondo la maggiore o minor quantità di dati numerici che si pongono in ogni singola registrazione. Essa può restringersi fino a contenere, oltre a quelle di riferimento un numero solo per ogni registrazione, quello che segna il valore di conto delle mutazioni affermate. È questa la forma sinottica più pura, nella quale ogni conto ha due sole colonne per le somme del Dare e dell' Avere, oltre a quelle dei numeri di richiamo.

Quale delle due forme è la migliore? Il Poggi (1) non si perita di dire la forma sinottica, in essa egli vede: "concisione e spigliatezza", ma non male; ma trova ancora che essa: "conduce a risultamenti grandi e potenti, e se non meravigliosi, di certo per lo innanzi non mai più veduti, né forse sperati".

Sono le solite esagerazioni, in cui cade quello scrittore e le solite inadattezze dovute specialmente a ciò, che egli si è prefisso di trovare tutto bello, anzi sublime in un metodo di registrazione di recente trovato e di cui si è fatto enfatico banditore.

Nota qui, di passaggio, che la forma sinottica non sorta con quel metodo e che si può dire antica quanto lo sono le scritture compendiose compilate in qualsivoglia modo.

Del resto, come non si può dire che in via assoluta e per tutte le esigenze un dato metodo sia il migliore, così non può affermarsi che sempre e per tutti i conti l'una o l'altra forma sia preferibile. L'una e l'altra può, secondo i casi, essere qualificata più propria, più opportuna, più feconda di ottimi risultamenti.

(1) G. Poggi - Delle attinenze logisimografiche - Libro 3° - cap. 2° - p. 74

È per vedere il quando e il dove, è mestiere di ricordare la natura di quelle due forme.

Le scritture sinottiche e le scritture descrittive non sono in tutte le loro parti totalmente diverse, quelle comprendono una porzione soltanto di queste, la porzione numerica, ecco tutto. Può avvenire in alcuni casi che la utilità delle notizie, le quali la parte descrittiva può dare sia nulla o così scarsa da non compensare la fatica e le spese, cui la sua compilazione richiede, e allora deve tralasciarsi, non soltanto per risparmiare codesta inutile fatica e spesa, ma ancora perché, l'aggiungere spiegazioni che non esplicano nulla, distrae la mente di chi legge dalle rimanenti notazioni e può togliere ad esse efficacia. Ma quando le scritture singole devono indicare non soltanto grandezze numeriche, sibbene ancora relazioni di tempo, di luogo, di modo, di persone, allora la forma sinottica non è sufficiente, e deve aggiungersi la parte descrittiva.

Un generale nelle scritture analitiche, dove ogni registrazione ricorda un fatto singolo od una mutazione semplice, la forma ha da essere descrittiva e tale deve essere egualmente nei conti dei libri elementari. In codesti conti analitici accesi ad oggetti che si riguardano come semplici, si classificano le notizie che riguardano i singoli fatti di gestione; ivi, per essere generalmente poche le scritture di ciascun conto, si possono agevolmente trovare le notazioni che riguardano determinati fatti di gestione, e ivi, quando occorre, si cercano e non altrove. Qui dunque devono trovarsi per rapporto a ciascun fatto tutte le notizie che in processo di tempo possono divenire necessarie o utili a chi amministra, tanto che, nei casi normali, non si sia mai astratti a ricorrere ai documenti, alla corrispondenza e neppure ai registri dove le partite non sono classificate, ma esposte tutte insieme, senz'altro ordine che quello delle date. Laonde qui può senza danno adottarsi la forma sinottica.

solamente quando i singoli fatti e le singole mutazioni sono così semplici da poter essere chiaramente individuati e pienamente ricordati nei loro particolari dalle sole somme e dai soli titoli sovrapposti alla colonna, in essi esse si allungano.

Laddove nelle scritture sintetiche specialmente se sono compendiose e riassuntive, le spiegazioni a poco possono giovare, perchè non possono riferirsi ai singoli fatti; quindi adunque può darsi che sia più propria e più vantaggiosa la forma sinottica, molto più che per il poco spazio che occupano le singole scritture, essa permette di raccogliere in un luogo solo le registrazioni di più conti simili accrescendo ad esse efficacia e chiarezza.

Intanto nelle registrazioni la forma descrittiva è propria all'analisi, la sinottica alla sintesi. Ora siccome vi hanno aziende le piccole che sono senza fine più frequenti, in cui le scritture sintetiche non tengono perchè a nulla o a pochissimo gioverebbero, dove nessuna azienda può estimersi dal compilare scritture analitiche; così deve conchiudersi che la forma descrittiva può bastare da sé, e basta infatti nella più gran parte delle aziende, laddove la scrittura sinottica è da sola insufficiente.

Capitolo 6^{to}

Criteri per la determinazione dei conti costituenti un sistema a scrittura doppia

Il numero minimo dei conti necessario perchè la scrittura doppia possa esplicarsi nel suo meccanismo è di due soltanto, un conto astratto al fondo e un conto elementare. Se si adottasse questo numero minimo, se il capitolo si componesse di due conti soli, si verrebbe con ciò solo a considerare il fondo come costituito da un unico elemento, cioè come indiviso; le permuta-

zioni, ossia i mutamenti di forme in quel fondo si noterebbero si in dare che in avere del conto a quel solo elemento e quando anche il montare di esso fondo variasse, le somme che seguano le modificazioni, ossia le variazioni del fondo in monte, si scriverebbero una prima volta nell'un conto e una seconda nell'altro in segni opposte.

Non massimo nel numero dei conti un senso assoluto non vi ha. E tra quel minimo e questo massimo indefinito, il numero dei conti può variare non solamente secondo la natura e la costituzione del fondo, che è l'oggetto delle scritture, ma ancora secondo che si adotta la scrittura doppia analitica o la scrittura doppia sintetica, o secondo le speciali vedute dell'amministratore.

Se la scrittura doppia è analitica, ogni elemento semplice, o riguardato come tale, deve avere nel capitolo il proprio conto, e deve avere un conto anche ogni singola parte ideale, in cui non potrei considerare diviso il fondo in monte. E sulla determinazione di questi conti analitici, qualunque sia il sistema di scritture nulla ho da aggiungere a quanto dissi rispetto alla fissazione dei conti in generale. Otterro soltanto per un di più che così i conti agli elementi come quelli alle parti ideali, qualunque sia il loro numero, devono essere tutti di un medesimo grado, e tutti di un ordine solo. La somma algebrica dei saldi si degli uni che degli altri deve dare il fondo oggetto complesso delle scritture.

Se le scritture sono sintetiche i conti del capitolo non possono essere molte. Le scritture compendiose si tengono perchè sia in ogni tempo possibile la rapida ricerca dei dati che servono per sommi capi lo stato o la condizione economica dell'azienda. E questo stato rispetto a un dato sistema di scritture è rappresentato dai saldi dei conti che compendiano quelli in cui tal sistema si svolge. Quanti debbano essere totali conti compendiosi non può dirsi in modo assoluto. Anche da due soli con-

che due son sufficienti accio la scrittura doppia possa attuarsi, si può dare un dato rappresentativo della condizione economica e si può trarre per giunta rapidamente il saldo dell'uno e quello dell'altro conto sequerrebbe il mutare totale del fondo che è - oggetto completo del sistema di scrittura. Ma la conoscenza di questo solo dato servirebbe a poco più che nulla; senza dire poi che, dovendo essere i saldi dei due conti eguali e reciproci, se si bada unicamente alle notizie che si possono ottenere dai loro saldi, uno dei due conti dovrebbe averci come del tutto superflui. Certamente le notizie e i criteri direttivi per una saggia e oculata gestione, che si possono dedurre dagli stati sopra detti divengono tanto maggiori, quanto più essi son particolari, raggruppati e i conti, da cui si svolgono, numerosi. Ma col mutare dei conti diventa meno spedita la ricerca dei loro saldi, e questa non potrebbe ripetersi tanto spesso quanto può essere appetibile. Non devono adunque quei conti compendiosi essere troppi. L'esperienza insegna che il loro numero può variare tra i sedici e i cento. Un numero di conti compreso fra questi limiti non può dirsi che sia soverchio, e impedisca una sollecita e frequente ricerca dei saldi; perchè è da badare fra le altre cose che in ogni azienda vi ha sempre un certo numero di conti, o non lavoranti addirittura, o che ricevono poche scritture, e soltanto a lunghi intervalli di tempo tanto che in generale, i saldi loro, rimasti inmutati, posso essere, si senz'altro dagli stati compendiosi precedentemente ottenuti.

Anche applicandosi la scrittura doppia sintetica si possono avere nel capitolo accanto ai conti generali o collettivi le cui scritture compendiarie quelle di intera serie di partite svolte nei Partitari o in altri registri alceuentari, conti tangenti o indebiti, questi conti sogliono essere anzi il maggior numero. E può pure notarsi nella scrittura sintetica, specialmente in quelle attinenti ai sistemi patrimoniali, i conti alle

parti ideali, vo' dire alle perdite ed ai profitti, alle spese e alle rendite sono talora più numerosi che nelle scritture analitiche di Aziende, ma meno estese. Fin qui io ho considerata la scrittura doppia nella sua forma più propria. Nulladimeno le cose dette valgono anche per il caso, in cui si trovi expediente di applicare una delle due altre forme improprie. Solamente si dovrà badare che nelle due serie di conti, in cui si svolgono quelle due forme, i quali, a ben guardare, sono del tutto simili, sebbene siano resti fra di loro antitetici, non vi siano troppe ripetizioni inutili, non vi siano insomma troppi conti che non differiscano fra di loro, neanche quanto all'estensione dell'oggetto loro.

Libro Ottavo.
La partita doppia

Capitolo 1.^{mo}

Il nome e le forme caratteristiche della Partita Doppia

Le espressioni scrittura doppia e partita doppia sono dalla generalità degli scrittori nostri contemporanei adoperati indifferentemente per designare un metodo nel quale la doppia scrittura delle somme appare la prima volta. Ma siccome tale doppia scrittura delle somme si verifica in quel metodo e in altri che sono, quanto all'indole loro del tutto da esso diversi, così mi parve conveniente stabilire una distinzione fra i due nomi. Designa fin qui, e designerò ancora in avvenire col nome generico di partita doppia

tutti quei metodi dove la uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti è costante e interbasi il nome di partita doppia al metodo particolare, di cui ora mi propongo di ragionare. Il quale nome se non ha in Italia almeno preceduto l'altro nella designazione dell'antico metodo, è ora per certo più usato ed anche, parmi, più appropriato.

Le forme caratteristiche della partita doppia sono parecchie. Principalmente in esse vi ha sempre la scrittura doppia nella prima maniera da me dettata, cioè quella che annunzia una prima serie di conti alle parti ideali del fondo, e una seconda serie ai suoi elementi attivi e passivi, cosicché in essa la scrittura delle somme è sempre doppia e soltanto doppia. Poi nella Partita doppia l'antitesi tra i conti propri e i conti elementari si ottiene scrivendo in quelli le mutazioni attive in Avere e in Dare le mutazioni passive, e ponendo in questi le mutazioni attive in Dare e le passive in Avere. Tuolte tutti i conti assumono in tal metodo forme simili, spesso identiche, e si raccolgono in un solo registro, il capitolo, che può constare di uno o più volumi. Infine, nella Partita doppia ogni scrittura che si pone in un dato conto del capitolo per affermare una mutazione rilevata nell'oggetto suo, oltre alla somma che ne indica il valore di conto, agli altri dati numerici che si reputano inutili e a tutte le spiegazioni che possono giudicarsi giovevoli a chiarire la ragione, la natura e gli effetti di tali mutazioni, contiene il richiamo dell'altro conto o degli altri conti dove trovasi la scrittura o le scritture corrispondenti ed opposte. E simile richiamo si fa non solo per mezzo di numeri di riferimento, ma ancora ponendo nel principio della scrittura, dopo la data, il titolo di quel conto, se è uno solo, o una voce che accenni a quei conti se sono più e facendo precedere quel titolo o queste voci - di solito diversi - dalla particella a, o da quell'altra da e per accento che la

scrittura e però il richiamo si trova in Dare o in Avere - taleché ogni scrittura porta con sé l'indicazione di due conti almeno, cioè di due partite: l'una è quella, in cui si trova alzata; l'altra la contro partita e il conto richiamato; e per questo ho potuto dire del tutto appropriato il nome di Partita doppia dato al metodo. Con tutto ciò l'indicazione della contro partita non costituisce una condizione essenziale e caratteristica della Partita doppia e potrebbe sopprimersi senza togliere nulla all'indole sua ed a' suoi conti. Lasciando di porre simile indicazione si avrebbe la scrittura doppia a partita semplice del Romani (1) non essenzialmente diversa dalla Partita doppia.

La Partita doppia sorse per avventura nelle Aziende mercantili, ma già fino dalla metà del secolo decimo quinto si applicava, in Venezia almeno, ad Aziende d'ogni fatta private e pubbliche. Nulladimeno infine al principio di questo secolo non si applicò che a sistemi di scritture patrimoniali. E prima del secolo scorso si applicò soltanto a scritture analitiche, i fatti di gestione si registravano ad uno ad uno, si componevano nelle loro fasi tanto da poter ottenere e sempre serie semplici di mutazioni da affermare nel conto del capitolo, cioè a dire un solo addebitamento e un solo accreditamento.

Più tardi, ma certo non prima del secolo decimottavo e probabilmente prima all'estero che da noi, la Partita doppia si applicò alle scritture patrimoniali sintetiche, e allora apparvero così in essa, come anche nelle scritture analitiche, le serie complete di registature, o' dire, l'uguaglianza non già tra un addebitamento e un accreditamento solo, ma tra uno o più addebitamenti presi insieme e un accreditamento o più da addizionarsi fra loro.

L'applicazione della Partita doppia alla scrittura del Romani

(1) - Pietro Romani - Contribuzione alla scienza ed all'arte dei conti - Torino - 1878

di Previsione s'è fatta per la prima volta, pare, alla Contabilità di Stato in Francia al principio di questo secolo.

Il richiamo delle contro partite nelle singole registature dei conti potrebbe farsi anche nella scrittura doppia che si ottiene adottando una doppia serie di conti agli elementi di un dato fondo patrimoniale o risultante da entrate od uscite del Bilancio previsto e non ancora avvenute; le singole scritture assumerebbero una forma analoga a quella della vecchia Partita doppia, nulladimeno non si potrebbe dire di applicare un così fatto metodo - Nella Partita doppia si pone un conto solo per ogni foglio del mastro, o anche più quando le scritture di ciascuno sono poche, ma allora vi si allogano l'uno sotto dell'altro. Rimane adunque per ciascheduna sezione del conto spazio sufficiente ad ogni più larga spiegazione e quindi ad ogni più larga forma descrittiva nelle singole scritture.

Ma anche la forma sinottica è appropriata alla Partita doppia. La Partita doppia con nessuna altra spiegazione nelle registature del mastro, che non sia il richiamo delle contro partite è largamente applicata nelle scritture sintetiche, e non mancano neppure esempi di scritture a partita doppia esclusivamente sinottiche. Nelle scritture analitiche e specialmente quando ad ogni addebitamento corrisponde un accreditanamento, i richiami delle contro partite aggiungono chiarezza, e siccome le spiegazioni non sono sempre brevi, così quei richiami non prendono proporzionalmente troppa parte nelle registature. Invece nelle scritture sintetiche, quando vi siano sopresse le spiegazioni, anche i richiami delle Contro partite possono togliersi senza scemare chiarezza ed efficacia nelle registature. Certamente la forma di codeste scritture strettamente sinottiche, non sarebbe l'antica forma della Partita doppia; nulladimeno quest'ultima modificazione è di assai minore momento di quelle per cui dalle scritture analitiche

si passi alle scritture sintetiche e dalle scritture patrimoniali alle scritture del Bilancio di previsione.

Nello svolgere la teoria delle scritture doppie in generale e nell'accennare alle forme caratteristiche della Partita Doppia, non ho parlato che del mastro, non ho considerato che i conti suoi. Ma potevo fare altrimenti. Dove estinguiamo differenze riserbo fra di loro i metodi di scrittura, si è appunto nel rilevare i mutamenti di valore avvenuti in un numero maggiore o minore di oggetti e nel classificare e rammentare le mutazioni di quei mutamenti, insomma nei conti del mastro e nei modi di alimentarli. Aggiungasi che il mastro può bastare da solo, tanto che vi hanno non poche aziende, che non tengono libri per la notazione integra dei fatti di gestione riguardanti in sé stessi, anziché nelle sole variazioni che essi determinano negli oggetti dei conti. Con tutto ciò i Giornali, anche applicandosi la Partita doppia, possono essere utili e talora indispensabili, e delle forme proprie del Giornale e del mastro nella Partita doppia dico nel titolo seguente.

Capitolo 2.^o

(Vedi Dispense 1.^o anno per la forma dei Registri)

Articolo I.

Discussione sulla Partita Doppia a solo Mastro -

Il Giornale non è indispensabile per l'applicazione della Partita doppia, l'ho detto di già, il mastro basta da solo.

una scrittura compiuta dei fatti di gestione, onde non deve recar meraviglia se vi hanno non poche Aziende, le quali, applicando la partita doppia, non usano il Giornale, e se non mancano autori che applaudono a due mani a codesto abbandono di un registro, reputato da altri come il fondamento di quel metodo, parrai valga la pena di chiarire simile questione.

Il Giornale, se non è indispensabile all'applicazione della Partita Doppia giova nondimeno, anche in tal metodo, a più cose. Esso vale in primo luogo a mostrare l'ordine, secondo cui i fatti di gestione si succedono e nelle scritture analitiche vale per la registrazione intera dei fatti che giorno per giorno vanno svolgendo. Simile vantaggio per altro, uguale per tutte le aziende, qualunque sia la loro natura, non è tale che basti da per sé solo a compensare il maggior lavoro richiesto dalla duplicazione delle scritture. Il Giornale serve in secondo luogo ad accertare se non le date delle scritture almeno il loro succedersi, e a garantire per tal maniera i terzi, che in nessun tempo chi amministrava l'azienda potrà alterare o far alterare le scritture precedentemente compilate, o comporre di nuove riferendole a tempi trascorsi, e ciò nell'intento di affermare fatti non avvenuti, o avvenuti bensì, ma in misure e condizioni diverse e mostrare quindi a danno o pregiudizio altrui, specialmente in caso di fallimento, uno stato fittizio del patrimonio. È questo ufficio del Giornale che fu per avventura il solo che spinse i legislatori a renderlo obbligatorio per le Aziende mercantili ed a statuire che debbano versarsi per ordine di data, di seguito, e senza alcun spazio bianco o interlinei, o rapporti in margine. Si è giudicato che senza una così fatta prescrizione sarebbe stato un ingiusto, anzi enorme privilegio, quello per cui la legge conceda che i libri del negoziante possano in materia di commercio e tra commercianti far prova in favore di chi li compila e fornire una presunzione, un principio di prova, anche in confronto dei non negozianti

(art. 48 del nuovo cod. di commercio e art. 1328 del cod. civile) si è creduto ancora che senza di esso il giudice, in caso di fallimento del negoziante, cercherebbe invano nelle scritture di questi la prova della sua onestà o della sua colpa. È tuttavia dubbio se lo scopo possa sempre raggiungersi completamente, e se codesta prescrizione, specialmente come è formulata nella massima parte dei codici, sia sempre opportuna e possa sempre integralmente applicarsi. Invero le leggi vogliono che si registri, non giorno per giorno partitamente i singoli negozi nel Giornale, esse escludono adunque per le Aziende mercantili, le scritture sintetiche, alla quali, per poco che l'Azienda sia estesa, si ripete in generale, espediente, anzi necessario, di ricorrere. Per altra parte è indubitato che simile principale ufficio del Giornale nelle Aziende mercantili, di rado si verifica nei Giornali delle altre Aziende. In materia civile sarebbe quasi irritoria ogni prescrizione di legge sulle forme delle registrazioni; però non ne fu mai stabilita. I libri che le Aziende non mercantili compilano, non hanno quasi valore presso il giudice, né molto interesse possono avere i terzi a ciò che siano tenuti regolarmente, non potendo essi per regola generale servire una prova a favore di chi li compila.

In terzo luogo il Giornale, accuratamente compilato, permette che le scritture del capitolo siano più brevi. Infatti quelle aziende, per le quali il primo libro è obbligatorio, usano porre nel secondo esplicitazioni brevissime, che talvolta si restringono alla sola indicazione del conto o dei conti, in cui le somme sono scritte la seconda volta. L'economia di lavoro nella compilazione delle scritture del capitolo non basta però mai a compensare interamente quello che il Giornale richiede. D'altra parte una soverchia brevità del capitolo non è senza inconvenienti. Uno dei principali pregi che devonsi avere i registri si è questo, di rendere facile e spedita le ricerche che occorrono.

di fare sull'andamento della gestione. Ora a queste ricerche assai più che il Giornale si presta il cespastro, nei conti del quale le scritture sono classificate secondo l'oggetto loro; e se in questo le spiegazioni fossero eccessivamente brevi, o manes- sero affatto, si renderebbe troppo spesso necessario ritornare al pri- mo libro, la qual cosa non si può fare senza perdita di tempo.

Un quarto luogo il Giornale giova a collegare insieme le scrittu- re del cespastro, a rendere in esso meno facili gli errori ed a raf- forzare il riscontro numerico o aritmetico tra le registature.

Un tale aspetto l'utilità del Giornale è proporzionatamente assai maggiore, in quelle aziende, in cui i fatti da registrare sono, nel maggior numero complessi, tanto che, posto pure che le scritture siano analitiche, richieggono ciascuna notazio- ni in molti conti; ed è massima nelle aziende che usano scritture sintetiche e riassuntive. Privi ogni eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti risulta la più volte da molte somme e da molti termini e allora in nessun luo- go del cespastro viene affermata nell'intero montare, in cui tal luo- go, cosicché le omissioni e gli errori di somma, sarebbero as- sai facili ove non la si ponesse in evidenza nel Giornale; ove intan- to non si enumerassero gli uni dopo gli altri tutti gli addebita- menti e tutti gli accreditamenti dai quali risulta. Là dove in quelle aziende dove le singole scritture si compungono per lo più di un solo addebitamento e di un solo accreditamento, la probabilità d'errore è scemata d'assai e con essa l'utilità del Giornale. La maggior efficacia che dal tenere il Giornale riceve il riscontro numerico tra le scritture viene dall'eguaglianza che deve esservi tra il totale delle due somme e ciascuno di quelli che si ottengono addizionando i valori del dare e quelli dell'avere tutti i conti del cespastro. Tale corrisponden- za tra le somme permette di rilevare se tutte le scritture del Giornale furono riferite regolarmente a cespastro.

Pertanto, concludendo, può dirsi che il Giornale è indispensa- bile nelle aziende mercantili, da noi almeno, e in quelle altre non mercantili, nelle quali le scritture sono sintetiche e riassuntive, o anche analitiche, ma le più volte complesse come quelle che devono ricordare fatti di per se stessi com- plessi; che è utile in tutte le aziende, ma che in alcuna utili- tà sua non basta a compensare il maggior lavoro di scrittura che la compilazione richiede; laonde non possono in via assoluta e sempre condannarsi quegli Amministratori, i quali non l'usa- no, o quegli autori, i quali, come il Bordonni (1), ne propugnano l'ab- bandono, in quelle aziende almeno, in cui non è obbligatorio.

Capitolo 3.^o

Applicabilità della Partita Doppia
ai sistemi di scrittura patrimoniali

- Articolo I -

La Partita Doppia nel sistema di scritture
patrimoniale intero

Se il sistema di scritture patrimoniali è compiuto vuol de- re che il fondo, che è l'oggetto suo, comprende l'intero patrimonio dell'azienda. È possibile, ognuno lo vede, considerare quel fondo, ossia l'intero patrimonio diviso in una serie di elementi o com- plessi o semplici, e accedere a mantere acceso a ciascuno di quegli elementi e a ciascuna di queste parti un conto, dunque

(1) Augusto Bordonni - La Ragioneria - Dispog. di Giacomo Conti - Bologna - 1870

è possibile applicare a simili scritture la partita doppia sintetica o analitica -

Della fissazione dei conti da accordare agli elementi della varie classi si non ridico, e non ridico neppure dei titoli che a quei conti si vogliono dare. Purchè non si dimentichi che tali conti devono essere tutti di un solo grado, tanto che la somma dei loro saldi dia il valore di conto dell'intero patrimonio, e nulla più, si possono in tale fissazione che è il punto più arduo nell'arte, seguire i criteri che ho svolto di già (1)

Rispetto alle parti ideali del patrimonio dovranno accordarsi conti di capitali alla quota o alla quota fissa e conti di gestione per le variazioni reali od apparenti che van rilevandosi durante l'esercizio. Ma siccome il fondo oggetto del sistema di scrittura qui è l'intero patrimonio e quindi non può aumentare o diminuire senza che cresca o scema la fortuna intera dell'azienda, così tra i conti alle parti ideali sue non vi possono essere conti deputati a ricevere le notazioni di mutamenti, per cui non cresca o scema il valor di conto del patrimonio totale (2). Questa è anzi la conduzione caratteristica della Partita doppia nel sistema di scritture patrimoniali compiute.

Accanto ai conti, agli elementi patrimoniali e alle parti ideali vere e proprie si possono adattare uno o più sistemi di conti d'ordine, senza che perciò si alterino le forme caratteristiche della partita doppia e l'armonia che deve essere tra le sue scritture.

Ma può darsi che in talune aziende non basti, per criteri amministrativi, che dalle scritture e dai conti importa determinare il decomporre il patrimonio in un modo solo ne' suoi elementi e nelle sue parti ideali. Ora a me preme di notare che la Partita Doppia non impedisce di tenere in avvilanza una

(1) Libro I. cap. 2. art. 5. e 6.

(2) 3 3 3 3 3 3

molteplice decomposizione del patrimonio in vari ordini di elementi o di parti ideali. Basta a tale scopo collocare accanto a un primo ordine o sistema di conti sviluppati in un cassetto, altri ordini o sistemi di conti in tutto o in parte diversi, e volti in altrettanti cassetti. Sono molte anzi le Aziende divise che hanno due ordini di scritture, tenute a partita doppia; nell'uno dei quali considerano gli elementi o le parti ideali del patrimonio, secondo la specie loro, nell'altro secondo i luoghi, in cui gli elementi si trovano o si amministrano e gli utili o le perdite si effettuano e si rilevano.

Non so, se nella pratica sia occorso di tenere, per uno stesso patrimonio, tre o più ordini diversi di scritture, nè mi pare che l'opportunità di compilare più di due ordini di conti possa esservi mai, ma la possibilità di tenerli, anche applicando la Partita doppia, è fatta ad ogni modo. Ed è possibile anche adattare i conti dei vari sistemi in un solo cassetto; solamente allora non vi sarebbe più nelle scritture la solita armonia. Infine è possibile comporre, seguendo la Partita doppia, accanto ad un ordine di scritture compiute, uno o più sistemi di scritture riguardanti soltanto alcune porzioni dell'intero patrimonio. Ma di questi sistemi incompiuti dirò nell'arte, col seguente -

- Articolo 2.º -

La Partita doppia nei sistemi di scritture patrimoniali incompiute -

Si può dare una dimostrazione molto semplice dell'applicabilità della Partita doppia nei sistemi di scritture che riguardano una parte soltanto, quale si voglia, del patrimonio di una azienda qualunque. Poiché vi hanno aziende, il cui patri-

monio complesso comprende elementi di ogni fatta, e Aziende che non possiedono beni stabili, e Aziende che non hanno debiti o crediti e altre che non hanno denaro, perchè affidano il proprio servizio di cassa a Istituti Bancari, e altre ancora la cui fortuna non comprende che crediti, debiti e denaro, e denaro soltanto; e poichè è dimostrato che in tutta la Partita doppia può applicarsi alle scritture patrimoniali compiute, è palese che Aziende, il cui patrimonio ha elementi moltissimi è possibile considerare nelle registrazioni di un dato sistema svolto a Partita doppia, soltanto quegli elementi, o pochi o molti che siano, a cui esse dovrebbero forzatamente restringersi, e le altre Aziende più semplici.

Del resto poichè una porzione qualunque di un patrimonio può sempre riguardarsi decomposta nei suoi elementi, oppure in monte o nelle sue parti ideali, e a ciascuno di quegli elementi e di queste parti può accendersi e mantenersi aperto un conto, così è manifesto che la scrittura doppia in generale e la partita doppia in particolare può applicarsi anche a sistemi incompiuti.

Soltanto, siccome il fondo, oggetto di codesti sistemi, non si accisa l'intero patrimonio dell'Azienda, così essa può aumentare o decimare senza che perciò cresca o decima la ricchezza di questa, perchè agli aumenti o diminuzioni sue possono corrispondere variazioni equivalenti e reciproche nella rimanente porzione della sostanza. Se, a cagion d'esempio, l'oggetto delle scritture, si restringe al patrimonio mobile, la vendita di un podere a contanti fa che il denaro cresca e cresca con esso l'oggetto delle scritture del sistema senza che per questo la fortuna intera dell'Azienda sia mutata. Ora codeste variazioni nell'oggetto complesso delle scritture devono rilevarsi nei conti che lo riguardano decomposto nelle sue parti ideali, ed è ad ognuno chiara l'opportunità di registrare simili variazioni.

di natura così singolare in conti distinti. Ora l'esistenza di tali conti, che possono essere o pochi o molti, costituisce la condizione caratteristica della Partita doppia, in quanto si applica ai sistemi patrimoniali incompiuti.

L'applicazione della Partita doppia a sistemi patrimoniali incompiuti di ogni maniera è ora, ed è stata nei tempi andati, comunissima nella pratica dell'arte. Oso anzi dire che dalle imprese collettive in fuori, vi hanno poche Aziende che applicano tale metodo a sistemi patrimoniali integri, e che le imprese mercantili individuali non si solleva in passato, e non si suole tenere in evidenza nei conti a Partita doppia il valore capitale dei poderi e delle cose. Questa pratica fa sì che in caso di vendita o di compra di un podere si debba riguardare l'intera somma ricavata o spesa come aumento o diminuzione effettiva del fondo, che è oggetto delle scritture mercantili.

Il Pietra (1) e il Flori (2), i quali nei loro aurei libri ci descrivono la Partita doppia, così, come essi l'applicavano alle scritture dell'amministrazione del loro convento, non accendevano conti né alle cate, né alle chiese, né ai poderi di proprietà dello stesso convento, ma soltanto al denaro, alle scorte, ai crediti e ai debiti. Così il fondo oggetto delle scritture, che il Pietra mette in evidenza in un conto col titolo "capitolo nostro", non abbraccia che il patrimonio mutabile.

Dell'applicazione della Partita doppia alle sole scritture di cassa, cioè a dire alle sole scritture che riguardano il solo denaro o il denaro e le competenze da riscuotere e da pagare si hanno moltissimi esempi da più secoli. Ho potuto vedere negli Archivi di Stato in Venezia, un opuscolo o quaderno della scuola

(1) - Angelo Pietra - Trattato agli economi, ecc. - Padova 1586
 (2) - Ludovico Flori - Trattato del modo di tenere il doppio libro de' mestieri, ecc. - Palermo 1636.

grande di S. Gocce, le cui scritture che vanno dal 23 aprile 1430 al 1° Settembre 1438, a cominciare dal 1434 sono a Partita doppia e si svolgono in un conto di cassa, in pochi conti a crediti o debiti, e in molti conti di rendite o spese. Le somme impiegate nella fabbrica della terzo o sede della confraternita si si guardano come perdute per il fondo patrimoniale. In tutti i registri pubblici che ci restano della cattedra Repubblica di Venezia, appare la partita doppia applicata alle scritture di cassa distinta da quelle delle materie e applicano alla prima la Partita doppia -

Stelle scritture di cassa i conti alle parti ideali o di gestione e vogliono essere molti, e nel determinarli si bada alle divisioni del Bilancio. Così, se esso Bilancio, è stato compilato in modo razionale, si viene a porre in essi conti, approssimativamente almeno, una distinzione tra gli aumenti e le diminuzioni del fondo patrimoniale, oggetto delle scritture, che sono rendite e spese vere e quelli o quelle che non sono se non trasformazioni di capitali. In talune Aziende dipendenti pubbliche per lo più che non possiedono scorte destinate a rapidi consumi, che non hanno insomma beni mobili che non siano denaro, mobili propriamente dette, oggetti d'arte e di curialteria, arredi, crediti o debiti, ecc., si applica la Partita doppia alle scritture, le quali tengono in evidenza il lento mutare del patrimonio permanente. Simili Aziende sono generalmente vincolate da Bilancio di previsione e ricordano in scrittura di cassa i fatti di gestione, che hanno diretta attinenza coll'esercizio di essi Bilanci. Or bene, le scritture del patrimonio permanente serbano memoria dei fatti amministrativi che riguardano la porzione della sostanza a cui la contabilità di cassa non bada, e in quanto da essi derivano mutamenti in tale porzione. Adunque le scritture di cassa e quelle del patrimonio permanente si completano a vicenda. -

Un esempio di esatte scritture può trovarsi nell'opera di Giuseppe Savani (1) Egli le suppone applicate nell'Azienda di un comune per quella parte della gestione patrimoniale che non riguarda il Bilancio di previsione e l'uso delle facoltà in esse consentite. Tra i conti alle parti ideali che egli accenna ve ne ha uno intestato all'"Amministrazione Comunale" in cui pone in evidenza tutti gli aumenti e tutte le diminuzioni del patrimonio fermo, le quali danno luogo ad entrate od a entrate di Bilancio e quindi a diminuzioni o ad aumenti del fondo, che è oggetto delle scritture di cassa.

Del resto in una medesima Azienda si possono tenere più ordini o sistemi di scritture patrimoniali incompilate, ed è possibile applicare a tutti la Partita doppia, ovvero applicarsi ai diversi sistemi metodici vari. Così vi hanno parecchi Comuni e Province che applicano metodi di scritture annuali o semplici alla contabilità finanziaria, o a denaro e la Partita doppia alla contabilità patrimoniale, propriamente detta -

Talora le scritture patrimoniali, quelle per Cassa soprattutto, anziché per annate sono tenute per esercizi, i quali si prolungano oltre l'anno (2). Nulladimeno l'essere le scritture per esercizio non induce nessuna radicale differenza nell'applicazione della Partita doppia. Ogni esercizio ha proprii registri e i fatti di gestione imputabili all'uno e all'altro di questi non diversi si ricordano nei registri suoi nei modi e nelle forme consuete. Qualche differenza vi ha nell'apertura e nella chiusura dei conti, ma di questo dirò poi.



(1) - Giuseppe Savani - Manuale di Contabilità Comunale - Padova 1876 -
 (2) - Libro I - cap. 1° - art. IV -

Capitolo 4.^{to}

Le varie maniere della Partita Doppia nelle scritture patrimoniali

Articolo I.

La Partita doppia analitica a Giornale e a Mastro

Questa è per avventura la maniera più antica della Partita Doppia, quella in cui essa è apparsa la prima volta nelle scritture mercantili.

Le scritture sono particolareggiate in tutti i registri. Nel Giornale ogni partita accenna ad un singolo negozio e lo ricorda in ogni sua circostanza e in ogni suo rapporto, con quella maggior diffusione, che può parere opportuna. Nel mastro ogni singolo elemento semplice, ogni parte ideale singola di cui importa conoscere lo stato o la condizione e la vicinanza dei mutamenti che lo ridussero a tale stato, ha un conto a sé, e le scritture di simili conti descrivono le mutazioni singole in tutti i particolari dei quali può parer utile tenere memoria. Anche i titoli di tali conti sono spesso non brevi onde l'enumerazione loro nel Giornale e quella delle contropartite nel mastro, non giovano solo come richiami, ma aggiungono chiarezza alle registrazioni.

L'uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti si vuole aver luogo tra due soli conti. Onde in questa maniera di Partita doppia si vuole applicare letteralmente la vecchia massima che di ogni scrittura a giornale se ne devono fare due a mastro e che ogni somma, la quale si scrive in dare di un conto si deve ripetere poi in avere di un altro conto, e

reciprocamente. Anzi questa pratica era di rigore nei primi secoli. Io non ho trovati indizi di articoli complessi nel Giornale prima del secolo decimo-settesimo, né ha il Flori nel libro suo pubblicato a quanto pare nel 1630, in Palermo e ne ha anche il Spainardi (2) forse nell'opereffa apparsa in Bologna nel 1632, certo nell'altra più vasta venuta in luce quattordici anni dopo e che io ho potuto esaminare essa ancora nel principio di questo secolo decimo nono il D'Anastasio nella voluminosa sua opera (3) non ha nel Giornale che articoli, in cui si enumera un sol conto da addebitare e uno da accreditare. Se il fatto da ricordare è complesso, lo scompone, come facevano gli antichi e lo registra in più articoli.

Il Giornale e il mastro, così particolareggiati nelle loro scritture, possono bastare da soli, senza l'aiuto di libri esplicativi, o complementari, e in fatto nel più dei casi bastano.

Essa questa maniera di Partita doppia, che pure fu da tanti secoli ottima prova in affari di indole diversissime, non ha sintesi continua, svolgendosi in numeri talora grande di conti tutti di un medesimo grado, non rende facile e forte neppure possibile una frequente ricerca dei dati che indicano la condizione economica dell'azienda, o i risultanterti dei diversi rami della gestione. Quei dati si hanno nei saldi dei conti, nel loro dare e nel loro avere e dovrebbero chiu-

(1) Ludovico Flori - Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico Palermo - 1636 - Citato dal Bonalumi nello sviluppo del pensiero contabile - op. cit. - pag. 137

(2) Matteo Spainardi - Opere mercantili ed economiche che contengono la forma vera della partita doppia ecc. - Bologna 1636 - Il Bonalumi nell'op. cit. ricorda un opuscolo del Spainardi col titolo: "La scrittura mercantile formatamente, etc." - pubbl. nel 1632 - probabilmente anche in tale opuscolo sono indicati complessi

(3) Nicolo' D'Anastasio: "La scrittura doppia ridotta a scienza" Venezia 1800

dersi per rintracciarli. Quattro tale maniera di Partita doppia non si presta neppure a una larga divisione del lavoro che le scritture richiedono. Alla ricerca dei dati per le scritture e alla compilazione dei libri elementari che si giudicasse conveniente di tenere possono concorrere più persone, ognun dove. Ma alla compilazione del giornale, poiché la sua scrittura si devono compilare di seguito secondo l'ordine delle date, non possono contemporaneamente attendere più persone. E siccome le scritture si riferiscono al c/astro, togliendole dal giornale, così anche alla compilazione del c/astro non può lavorare che una persona sola e solamente quando nel giornale non si compongono scritture. L'espedito di comporre sopra fogli staccati una prima copia esatta del giornale, il quale permetterebbe la simultanea compilazione dei due registri principali, e la perfezione del lavoro che essa richiede fra due computisti, non venne, che io mi sappia, né applicato, né suggerito.

Forse che, volendo concludere, questa prima maniera di Partita doppia non è utilmente applicabile nelle Aziende che han d'uopo, per poter essere sagacemente dirette, di sintesi delle scritture, se non quotidiane, frequenti, e non si può addirittura applicare in quelle, di qualunque indole siano, in cui i fatti di gestione sono così numerosi che volendoli ricordare singolarmente in un giornale e in un c/astro analitici, questi diverrebbero tanto diffusi da non bastare per la compilazione loro e per i necessari lavori di riscontro tra le loro scritture l'opera di un solo

Articolo 2° -

La Partita doppia analitica nel solo c/astro a sezioni divise

Il giornale serve principalmente a questi due scopi, ed è

certare la successione delle date delle scritture e di collegare assieme le registature del c/astro. Ora quando non vi ha ragione di temere che le date possono essere esposte falsamente o alterate poi, quando le scritture del c/astro sono collegate da per se stesse, il che avviene allorché ad ogni addebitamento corrisponde un solo ed uguale accredito e viceversa; allorché insomma si può applicare alla lettera la norma data già dal Paciolo, che si dovesse nella partita del debitore: "chiamare la carta dove sia quella del creditore e così in quella del creditore chiamare la carta dove sia quella del suo debitore." (1), la compilazione del giornale, ove non sia voluta da leggi positive, può tralasciarsi. Ridotta la scrittura in forma tanto semplice e facile comporre direttamente nel c/astro, e, richiamandosi l'una coll'altra, è facile riscontrarle e puntare la somma.

Ed è possibile anche suddividere il c/astro in tante sezioni o volumi quanti si può giudicar convenienti; e quanti sono i volumi altrettanti possono essere i computisti che attendono simultaneamente alla compilazione delle scritture nei conti senza dire poi che i dati per le registature si possono rintracciare da altri computisti. Questa maniera di Partita doppia pertanto non pone nessun limite nella divisione del lavoro computistico. Qui potrebbe obiettare non essersi provato che tutte le singole scritture possono essere così semplici che a ciascuna somma del dare, ne corrisponda sempre una eguale dell'avere e viceversa, che si può rispondere che anche quando a più mutazioni notate in più conti ne corrisponde una sola di natura opposta, è sempre possibile decomporre il suo valore di conto in tanti componenti quanti quelle sono, una per ciascuna e notare partitamente questi componenti nell'unico conto, in cui deve affermarsi.

(1) - Luca Paciolo - Summa di aritmetica, ecc. - op. cit. lib. II cap. XIV

È così cercando sempre i componenti ultimi si arriva a qual-
la semplicità di riferimenti che ho detto. Del resto dal Paciolo
al Pigna, tutti gli antichi scrittori classici della Partita doppia
accennano unicamente a registrazioni, in cui a crasiema som-
ma del dare dei conti corrisponde una somma dell' avere
e viceversa.

Piuttosto deve notarsi che questa maniera di Partita doppia
ha tutti gli inconvenienti delle scritture analitiche. Notati che
segnano la condizione economica dell'azienda non si pos-
sono tenere se non con lungo lavoro, tanto più lungo quan-
to più grande è il numero dei conti. Di più col crescere di
queste, cresce la facilità di errare nell'imputazione delle som-
me ai veri conti e nel richiamo delle contro-partite, e
scema l'efficacia del riscontro aritmetico tra le singole scrit-
ture corrispondenti, tra i totali di quelle del dare o dell'ave-
re, o tra i saldi, non potrebbe adunque utilmente appli-
carsi in quelle aziende, alla cui oculata direzione, occorrono
sintesi delle scritture, se non quotidiane, frequenti, o in cui
per la dittonomia degli oggetti dei conti e la molteplicità
di quelli alle materie, vi può essere incertezza nel richiamo
delle contro-partite.

Invece tale maniera di Partita doppia può essere di utile
applicazione in quelle aziende ristrette o vaste, in cui il Giornale
non è per legge obbligatorio, nelle quali occorrono frequen-
ti sintesi delle scritture e dove infine non vi possono essere
incertezze nei richiami delle contropartite, intonuna alle
aziende, la cui gestione non può rapidamente andare in
diripio e in cui la maggior parte dei negozi trovano il loro
compimento in operazioni di cassa. Essa si applica infatti
in molte grandi aziende private non mercantili ed in tal-
cune aziende pubbliche, tra le quali sono i comuni di
Cagliari e di Pirella e i Luoghi Più Ospitalieri di Cagliari.

e un'esperienza lunga ormai dimostra l'opportunità e
l'utilità di tale applicazione. //

Articolo 3°

La Partita doppia sintetica

§ I

La Partita doppia sintetica nei conti e particolareggiata
nelle scritture

Nell'intento di rendere possibile ogni volta che occorre, una
spedita ricerca dei dati che segnano la condizione economica,
alcune aziende raggruppano in pochi conti collettivi, tutti
quelli ai crediti e ai debiti verso singole ditte, e così riducono
a ristretto numero i conti, da cui possono desumersi
si quei dati. Con tutto ciò registrano nel Giornale partico-
lareggiatamente ogni singolo fatto di gestione e nei conti
del mastro, anche in quelli collettivi, ogni mutazione sem-
plice singolarmente. Così i conti collettivi del mastro ripro-
ducono puramente e semplicemente le scritture sistematizzate
nei conti singoli dei Partitari.

Tale maniera di Partita doppia offre nel giornale e nel
mastro notizie precise e diffuse della gestione complessiva e
dei suoi singoli rami e inoltre rende agevoli le sintesi, spe-
cialmente alla compilazione del giornale e del mastro non pos-
sono attendere più computati contemporaneamente, non
può applicarsi in quelle aziende, i cui fatti di gestione sono
numerosi tanto da non bastare alla loro particolareggiata

1) Veggasi il Quadro della Contabilità Patrimoniale del Comune di Pisa,
sein, publ. per le stampe e l'ultima opera di F. Villa. "Nozioni e pensieri sul-
l'Amministrazione pubblica" - //

e diffusa notazione nei due registri principali l'opera di un solo.

Alcune Aziende registrano alcune classi di fatti partitamente, di per di, al Giornale e al Mastro, e altre soltanto compendiosamente e a non brevi intervalli di tempo. A cagion d'esempio la sede centrale di Venezia delle Assicurazioni generali scrive nel Giornale e nel Mastro di ogni dì le operazioni liquidate nella sede e specialmente quella di cassa e solamente ogni trimestre epiloga in pochi conti riassuntivi le operazioni degli ispettorati e delle agenzie diffuse in tutta Italia. Anche questa può essere utile pratica

- § II -

La Partita doppia sintetica e compendiosa

Questa maniera di partita doppia si vale di un numero conveniente di conti sintetici nel mastro, nei quali, a giorno per giorno, o a più lunghi intervalli di tempo, si notano cumulativamente le mutazioni determinate negli oggetti loro da cagioni simili o da fatti di gestione omogenei. È simile anche del Giornale; ma in esso non appare la storia integra e diffusa dei singoli fatti, sibbene soltanto l'epilogo loro, classe per classe e la dimostrazione dell'equivalenza tra i gruppi corrispondenti di accreditamenti e addebitamenti da parti poi nel conto del mastro

Tale maniera di partita doppia vuole, ognuno lo vede, un largo ajuto di registri elementari, in cui appaiono i conti e le scritture analitiche. Ora nella Azienda vasta, o soltanto esso può avere opportuna applicazione, la molteplicità dei registri elementari è voluta anche, prima di tutto, dalla larga divisione del lavoro amministrativo, che in esse

necessariamente farsi. Alla combinazione, alla liquidazione, e alla effettuazione degli affari attendono uffici diversi e ciascun ufficio, per non essere mai colto alla sprovvista deve aver proprii registri, in cui si trovano raccolte e classificate tutte le notizie e tutti i dati che possono essere necessari o anche solamente utili alla prudente sagace e spedita sua azione futura, o a una compinta o persuadente resa di conti. Si compilano adunque presso codesti uffici i Giornali parziali, in cui i singoli fatti ricevono la loro integra e particolareggiata notazione, e i partitari, o scoutri o libri delle Gubriche, in cui trovano luogo i conti analitici delle diverse classi.

Le scritture sintetiche a partita doppia, alla cui compilazione intende uno speciale ufficio di Ragioneria, devono essere null'altro che l'esatto e ordinato epilogo delle scritture elementari compilate dai singoli uffici amministrativi. Perciò questi uffici dovranno far tenere a chi è deputato alla ricerca dei dati per la scrittura generale i loro registri addirittura, oppure estratti regolari, ossia alcuni prospetti tolti da quei medesimi registri. E perchè non vi debbono essere dubbi sull'esattezza e sulla regolarità dei registri, si vuole far precedere il conteggio di quei dati, una rigorosa revisione della scrittura da cui si devono trarre. Tale revisione è demandata a uffici speciali o alla stessa Ragioneria e si fa confrontando le scritture singole coi documenti di prova, riscontrando fra loro i registri che devono in qualche dato corrispondere, ripetendo i calcoli, valendosi insomma di tutti i mezzi di riscontro. Talora, specialmente se si tratta di partitari che si svolgono in un numero grande di conti, si dispone che l'ufficio di revisione compili registri identici a quelli tenuti dagli uffici amministrativi, traendone le scritture direttamente dai documenti di prova.

Le ricerche dei dati per le scritture sintetiche dipendono

manifestamente dai conti, in cui questi si sviluppano e dalla varia maniera, con cui si possono alimentare.

Vi hanno alcune spese, le quali ogni volta che epitologno le scritture elementari, compaiono nel giornale principale un solo articolo, i cui enunciati da prima tutti i conti da addebitare e la somma da scrivere nel loro Dare, poi tutti i conti da accreditare colla somma rispettiva. Se si è adottata questa via la ricerca dei dati si restringe alla ricerca della somma totale da scrivervi a debito e a credito di ciascun conto. Può agevolare simile ricerca un prospetto, in cui siano indicati a sinistra, uno sotto l'altro, per ordine, i vari conti del spastro, e in alto, da sinistra a destra, in testa a successive colonne per le somme e secondo lo stesso ordine, gli stessi conti. Nella linea di ogni singolo conto si scrivono le somme per le quali si va addebitato, e si scrivono nelle varie colonne secondo i conti, a credito dei quali vanno imputate. Quando così fatto lavoro è compiuto per tutti i conti, i cui titoli sono scritti a sinistra saranno spandis scritte nelle varie colonne tutte le somme da accreditare a ciascuno dei conti segnati in alto. Facendo i totali delle linee e delle colonne e scrivendo quelli a destra e questi in basso, e quindi l'addizione degli uni e degli altri, si avranno tutti gli elementi per comporre l'articolo del giornale.

È superfluo il dire che potrebbe tenersi una via apposta e cercare dapprima la somma da scrivere a credito dei singoli conti. - Ho un esempio del prospetto che ho descritto -

(Vedi - prospetto - pag. 233) -

Le difficoltà nel comporre l'epilogo crescono di poco col crescere il numero dei conti (1) - Un foglio di sufficiente grandezza, un

(1) - Volgo il concetto dell'inizio articolo del giornale e del prospetto, da cui si trae dall'eccezionale opera di A. Loubault - "Traité de Comptabilité et d'Administration industrielle - Paris 1865. Atlas - table 13.

Epilogo dei libri elementari per le scritture del... 188...

#	Conti da addebitare	Conti da accreditare						Totale degli addebitamenti
		Cassa	Valori	Portafogli	Accettazioni	Conti Correnti	Perdite e Profitti	
		1	2	3	4	5	6	
1	Cassa	"	10000	6000	"	12000	300	28300
2	Valori	20000	"	7000	"	15000	"	42000
3	Portafogli	15000	14000	"	"	8000	250	37250
4	Accettazioni	9900	"	"	"	"	100	10000
5	Conti Correnti	12000	6000	9000	5000	"	500	32500
6	Perdite e profitti	200	"	50	"	150	"	400
Totale degli accreditamenti		57100	30000	22050	5000	35750	1150	150450

Da quel Prospetto si trae immediatamente il seguente articolo di giornale:

Cassa - incassi	28300	"
Valori - acquisti	42000	"
Portafoglio - entrate	37250	"
Accettazioni - estinte	10000	"
Conti correnti - addebitamenti	32500	"
Perdite e profitti - danni	400	"
		150450
a Cassa - pagamenti		
a Valori - vendite		
a Portafoglio - uscite		
ad Accettazioni - sottoprofitte		
a Conti Correnti - accreditamenti		
a Perdite e Profitti - utili		

po' piu' di tempo e di pazienza, ecco quanto è necessario e basta
 vola - Certamente se il numero dei conti fosse troppo grande
 questa via non potrebbe seguirsi, ma la si può seguire fin
 no a che i conti lavoranti non superino i trenta o qua-
 rante, perchè non è necessario un foglio eccessivamente ampio
 per allogarvi una accanto all'altra trentacinque o quaranta colonne.

Ora ha se' che l'epilogo delle scritture nella maniera che ho
 descritto può farsi una volta al giorno, o a piu' lunghi inter-
 valli di tempo -

Senonchè codesto modo di comporre un solo articolo nel Giorna-
 nale ogni volta che vi si epilogano le scritture elementari, non
 perverte di poche in tale registro che assai pochi particolari, o pe-
 rò non deve recar meraviglia se non è largamente seguito nella
 pratica. Si comporgono invece generalmente ogni volta che si
 fa l'epilogo sopradetto piu' articoli nel giornale, in ciascuno
 dei quali si compendiano le scritture simili di una determina-
 ta classe. E parmi che nell'aggruppamento delle scritture
 analitiche e nella disposizione degli articoli nel giornale
 sia opportuno seguire le seguenti norme.

Prima norma, come è condizione indispensabile a un
 efficace controllo che le liquidazioni precedano i pagamenti e gli
 incassi, i rievimenti e le cessioni di valore, e siano fatte da
 impiegati diversi da quelli che hanno il governo dei valori
 medesimi, così è opportuno, perchè le scritture vengano chiare
 e persuasive, che le liquidazioni si affermino sempre in modo
 distinto e in articoli diversi da quelli che riguardano il compri-
 mento dei negozi, o di dire, gli incassi e i pagamenti, il riev-
 vimento e la cessione dei beni. Ma a tal uopo è necessario
 occorrere per ogni classe d'affari uno o piu' conti che li rappresen-
 tino in questa prima loro fase. Così nelle grandi imprese
 manifatturiere saggiamente ordinate vi hanno i conti alle
spese d'imputazione diretta, alle spese generali, alla mano d'opera,

che servono per la separata scrittura dell'accertamento, dell'ef-
 fettazione o dell'imputazione di codesti elementi del costo dei
 prodotti, e inoltre uno o piu' conti di vendita, per la distinta
 scrittura della conclusione della vendita, della consegna dei pro-
 dotti e dell'esecuzione del loro prezzo. Così ancora la nostra
 Banca Nazionale registra la concessione delle anticipazioni
 sopra depositi, l'ammissione degli effetti cambiarsi allo sconto
 e dei chèques o assegni di correntisti al pagamento in modo
 del tutto distinto dall'effettiva cessione di somma ai clienti
 per l'uno o l'altro titolo e si vale a tal uopo dei conti:

"Creditori per anticipazioni consentite - Conti correnti - Asse-
 gni di conti correnti" - Questa pratica trova anche una ragione
 di essere in ciò, che l'effettuazione reale dei negozi non sem-
 pre segue immediatamente la liquidazione, sicchè può essere
 utile ricordare nell'intervallo l'impegno assunto e il diritto acquisito.

Seconda norma le scritture elementari dei singoli uffici
 che attendono alla conclusione dei negozi e alla effettua-
 zione loro devono epilogarsi nel giornale in articoli distinti. In
 particolare vuole aggruppare in un solo articolo o in pochi tut-
 te le scritture da riferirsi poi in dare e in avere dei conti di cassa
 e parimenti in uno o in pochi articoli le scritture che riguarda-
 no i magazzini. È facile persuadersi della convenienza di que-
 sta norma. In prima, per essa, il lavoro di epilogazione, vie-
 ce piu' spedito, potendosi ogni articolo del giornale dedurre
 da una sola serie di scritture. Poi essa rende piu' agevole
 il risalire ogni volta che torna espediente dalle scritture
 sintetiche a quelle elementari, perchè ogni articolo, composto
 secondo che essa regola vuole, viene ad avere nelle scritture
 da cui è derivato un proprio allegato esplicativo. In fine,
 e questo è vantaggio non lieve, per essa si può, secondo
 il giornale, rilevare con sicurezza e rapidità tutto il movi-
 mento di cassa e dei magazzini - e simili pregi importanti.

non potremmo averci nelle scritture di epilogo, né questa seconda norma applicarsi, quando non si fosse integralmente seguita la prima; quindi si ha un'altra ragione per non dolersi del poco maggior lavoro, per verità più apparente che reale, che l'osservanza di quella richiede.

In terzo luogo l'epilogo delle scritture deve farsi nella varie aziende con tanta maggior frequenza, quanto è maggiore per l'indole propria di ciascuna, la facilità e la rapidità con cui può mutarsi l'indirizzo generale della gestione o di alcuni de' suoi rami, affine di renderlo più conforme alle condizioni del patrimonio, posto che siano mutate, fosse nelle Banche, dove da un giorno all'altro si possono volendo la tassa dello sconto e quella degli interessi sui conti correnti proprii affare di moderare o di stimolare, secondo che il titolo richiede, l'offerta o la domanda di capitali, l'epilogo si suole fare ogni di, o, almeno ogni dieci giorni. Invece nelle Grandi Imprese Industriali, nelle Società ferroviarie e nelle aziende pubbliche, che applicano questa forma di scritture, si suol fare soltanto ogni mese.

In quarto luogo ogni volta che si compendiano le scritture elementari è opportuno seguire nella disposizione degli articoli del Giornale costantemente lo stesso ordine. Vogliono si ponga prima gli articoli che accennano alla conclusione dei negozi o affari principali, poi quelli che rappresentano il movimento di cassa o dei magazzini e infine quelli attinenti alle operazioni accessorie o alle partite di giro. È anche opportuno adoperare così nel Giornale come nel estratto per le scritture simili, costantemente la stessa formola. Così si agevola la compilazione delle registrazioni, si scema la probabilità di cadere in errore e si rende più facile e pronto l'esame dei registri.

In fine, come non è bene che nel Giornale vi sia, oltre

le somme, la sola enumerazione dei conti da addebitare e da accreditare, e nel estratto, il solo richiamo delle contro partite, così non devono porre spiegazioni superflue. Ma non è facile dire dove termina l'utile per cominciare il superfluo, tanto più che il limite varia nelle diverse aziende. Certamente le spiegazioni, anche diffuse, possono essere talora utili; ma la moltitudine dei particolari delle scritture rendono meno facile la rapida percezione dell'insieme degli affari, in cui la gestione si svolge e degli ultimi suoi risultamenti.

Senza dire poi che vi ha un limite nell'esposizione dei particolari che non si può sorpassare. Anche in questa maniera di Partita doppia alla compilazione del Giornale e del estratto non possono attendere più computati contemporaneamente; non devono dunque essere tanto diffusi che non basti alla compilazione loro l'opera di un solo. I conti del estratto devono avere forma largamente sinottica, nel senso vero di questa di questa parola, cioè a dire devono avere in ciascuna sezione non soltanto la colonna per i valori d'conto, ma altre complementari, in cui sia possibile raccogliere, secondo la varietà natura degli oggetti dei conti, tutti quei molteplici dati statistici che possono gettar lume sull'andamento della gestione. In tutti vi potranno essere colonne oltre che per le somme singole per quelle mensili, affine di facilitare la sintesi dei conti che possono per l'una o l'altra sezione o per entrambe formar la contropartita ai conti di cassa, si potranno scrivere in colonne complementari diverse le somme che derivano da incassi o da pagamenti e le altre che non hanno diretta relazione col servizio di cassa. In tal modo si rende possibile un efficace riscontro delle scritture di cassa. In altri conti aventi oggetti complessi le colonne complementari potranno servire ad una prima separazione delle partite secondo che riguardano l'una o l'altra parte d' quegli oggetti.

Per ultimo si potranno raccogliere in opportune colonne complementari dati vari, come sarebbe a dire, i valori nominali o la quantità, il numero degli affari o negozi conclusi, quello degli effetti cambiali o di altri documenti computistici emessi o usati, ecc. ecc.

Qgni conto composto dal capitolo deve essere collegato coi registri elementari, in cui ha luogo la separazione delle due parti. Onde così esso, come i suoi sottoconti devono essere compilati in guisa che i ritcontri siano facili e sicuri. È questo un punto arduo dell'arte. Se non si ha modo di rilevare con sicurezza gli errori nei conti singoli degli scontri o dei partitari, specialmente quando si tratta di conti a debiti o a crediti verso terzi, che è il caso più frequente, siamo quegli errori dovuti a inattitudine, a trascuranza e a colpa, non si ha modo di garantire l'azienda contro danni che possono essere gravissimi. Spesse volte sono state rese possibili da errate o false scritture nei partitari e da sconcordanze non rilevate tra essi e il conto del capitolo. Ora, il mezzo più efficace che l'arte abbia trovato per assicurare l'esatta compilazione dei partitari gli è questo, di farne compilare due copie identiche da diversi computisti in uffici diversi, tracciandone i dati dai documenti originali autentici o dai giornali parziali. È questa la pratica antica. Un decreto del Senato di Venezia reso il 1° aprile 1596 (1) ordina che nel pubblico Banco de' Scritta in conformità di quanto si osserva nel maneggio del denaro pubblico sia istituito un giornale per scontro del giornale corrente da essere in tempo riposto nell'off. di sopra i Banchi. (2) - E in un altro decreto reso in un Senato il 14 gennaio 1596 (in ore venete) (3) ordina che i Procuratori

(1) Archivi di Stato - Senato Terra - pag. 66 - car. 18

(2) L'ufficio dei Procuratori sopra i Banchi.

(3) Archivi di Stato - Senato Terra - pag. 66 - c. 154 - Si trova l'anno veneto terminava in febbraio - la suddetta data corrisponde in realtà al 14 gen. 1597

sopra i Banchi facciano un codesto giornale scontro formar un quaderno il quale: servirà per scontro al libro del Banco Giovanni Law, quando nel principio del secolo decimo ottavo, istituita la Banque Royale a Parigi, vollesse che si tenessero in camera diverse due identiche copie di registri, in cui erano accesi i conti correnti (1). La Cassa di Risparmio Lombarda, che ha da tener a parti alcune centinaia di migliaia di conti per i depositi a risparmio, fa compilare da uno speciale ufficio di revisione una seconda copia dei partitari. È l'esempio suo è seguito da tutti gli istituti di credito ben ordinati. I doppi registri, oltre a rendere sicuro il ritcontro, giovano a porre l'azienda al riparo dai danni gravi che potrebbero venire nei suoi rapporti coi terzi nei casi di incendi, furti, sommosse e simili. La probabilità che anche le copie di registri custodite in luoghi diversi vadano distrutte o perdute sono, come ognuno vede, scarsissime.

La dimostrazione continua della concordanza tra la somma delle scritture fatte nei conti dei Partitari, e quelle compilate dai conti collettivi che li riassumono, si ottiene in vario modo. Si fanno registrare in accenti Giornali, e da computisti diversi da quelli che tengono i partitari, le singole somme da accreditare o da addebitare ai singoli conti, e quindi raccogliere giorno per giorno i risultamenti di simili giornali in un conto collettivo che deve nei suoi dati finali corrispondere con quello del capitolo. O si fanno compilare e tenere a giorno elenchi, o semplici, o doppi che presentino lo stato e la condizione ultima di quei conti singoli e particolarmente dei loro saldi; la somma di questi deve eguagliare il saldo del conto collettivo. La prima via è seguita dalla Cassa di Risparmio Lombarda, che ha troppi conti accesi nei Partitari dei depositanti, perchè sia possibile la quotidiana compilazione dell'elenco dei saldi; la seconda è adottata da molte

(1) Veggasi il Dictionnaire de Commerce del Savary a Paris 1781 - all'art. Banque Royale.

Banche che han minor numero di conti analitici -

Ho affermato che questa maniera di Partita doppia sintetica e compendiosa è appropriata alle grandi aziende. Questa affermazione vuol essere provata, giacchè può sorgere il dubbio che crescendo l'ampiezza delle aziende e la somma degli affari loro, debba proporzionalmente crescere anche l'estensione delle scritture nel giornale e nel cassetto, e che quindi, esteso l'estendersi massima dei due registri fatti insieme, segnata dal massimo lavoro che può fare un solo individuo, vi sia un limite oltre il quale non vi abbia possibilità di applicare la Partita doppia, sia pure sintetica e riassuntiva.

Genovese i meccanismi propri della Partita doppia non pongono alla sintesi altro limite definitivo da questo in fuori, che i conti da accendersi nel cassetto han da essere almeno due.

Qualunque sia la validità dell'azienda tutte le sue scritture patrimoniali, e, se sono di più sistemi, quelle di impresa, si possono epilogare in un numero sufficientemente ristretto di conti, e in luogo di riassumere la scrittura elementare o analitica ogni giorno, si possono solamente compendiarla ogni settimana, ogni dieci giorni e anche ogni mese. E quanto al lavoro per le scritture nella preparazione dei documenti e dei prospetti nella ricerca dei dati, nella compilazione dei registri elementari, e nel loro riscontro, si può introdurre quella maggior divisione che può farer necessaria e quindi occupare tal numero di computisti che basti.

Fu detto che codesta maniera di scrittura a Partita doppia nei libri principali e di altre, che vogliono a Partita semplice nei libri elementari toglie l'unità e l'armonia che devono trovarsi in ogni sistema di registrazione. Da siffatta amalgama - dice il Piva (1) - uno dei più ardenti oppositori della

1) Michele Piva - Dell'insufficienza della Partita doppia - op. cit. p. 9.

Partita doppia - da siffatta amalgama di forme e di metodi contabili poi un tutto scemmetto, ibrido, una miscela di razionalità e di empirismo . . . » - Su tutto ciò vi ha esagerazione anzi errore - Non è vero che le scritture manichio di legeme, perchè vi è stretto riscontro e quindi stretta connessione tra ogni conto collettivo o riassuntivo del cassetto e tutti i conti del Partitario e dello scontro, in cui è fatta la separazione delle partite. Ed essendo i conti del cassetto tra loro strettamente congiunti non si può dire che manchi l'unità e la connessione a tutto il sistema di scritture, vuoi principali o sintetiche, vuoi secondari o analitiche - Per altra parte l'armonia delle scritture non ista nell'assoluta eguaglianza di forma nei conti, ma nella concordanza o nei collegamenti che fra quelli esistono.

L'armonia è bene spesso più piena nella varietà, che nella uniformità e le scritture e i registri vogliono essere vari, essendo vari i fatti che debbono in essi ricordarsi. Ed è ovvio che di due metodi di scrittura, uno rigidamente uniforme in tutti i conti suoi, e l'altro capace di astenersi nei diversi suoi organi o meccanismi quelle forme varie, le quali possono rappresentarsi più convenienti per raccogliere e mettere in chiara luce tutte le notizie relative ai vari negozi e ai vari oggetti dei conti, le quali importa di ricordare, essendo farsi le altre condizioni, gli altri pregi e difetti, questo la vince di abbar in quello. È una vera accidia questa di voler combattere la Partita doppia, appunto perchè permette di dare ai suoi conti le forme più varie. L'ante larghezza e tanta elasticità di forma nei conti costituisce anzi il suo pregio migliore.

§ III -

- Le situazioni tratte dal Mastro -
- Le situazioni quotidiane -

Il saldo di un conto in qualunque tempo ottenuto segna

il valore che nelle scritture si attribuisce in quel punto all'oggetto suo. Il qual valore tanto più si avvicina al vero, quanto meno i valori di conto della mutazione iniziale e di quelle continuative affermare in Dare e in Avere del conto differiscono dai veri e reali valori delle mutazioni realmente avvenute in quell'oggetto. -

Ciò premesso i saldi del conto o dei conti del capitolo, in cui si svolgono le scritture sintetiche di un dato sistema, indicano in ogni tempo, con maggiore o minore approssimazione e lo stato, e, come suol dirsi, la situazione economica dell'azienda rispetto al fondo patrimoniale oggetto di quel sistema. La facilità con cui simili situazioni si possono ottenere costituisce il principale vantaggio delle scritture compendiate.

L'utilità della situazione in quanto rappresentano lo stato dell'intero patrimonio o di una sua parte, è varia nella diversa azienda del pari che l'utilità delle scritture sintetiche, da cui si traggono. E dipende in prima dalla maggiore o minore approssimazione con cui tale stato è definito, cioè dalla natura del fondo patrimoniale e fino ad un certo punto dalla via seguita nella determinazione dei valori di conto; poi dalla maggiore o minore facilità con cui può constarsi l'indirizzamento della gestione secondo la varia condizione economica che le medesime situazioni possono dimostrare. Nella Banca i valori di conto sono ad un tempo nel più dei casi, avanzi vere di monete in cassa, di debiti e di crediti, e però l'approssimazione dei dati che le situazioni offrono può esser grande.

Il quale grado di approssimazione di rado è possibile raggiungerlo nelle altre aziende, specialmente in quelle, in cui il capitale è per lo più prevalso. E poiché per giunta le Banche possono quando che sia promuovere o mostrare i principali affari, nei quali si svolge l'azione loro, si capisce come in taluna di esse le situazioni si congegnino giornalmente, dove nelle altre

Aziende esse di rado occorrono a più brevi intervalli del mese. -
Le cose discorse bastano parmi a provare che il problema di tenere in ogni azienda costantemente in evidenza il vero e reale valore del patrimonio non ha soluzione possibile.

I valori di conto non possono sempre seguire i valori veri delle mutazioni che rappresentano, e non tutte le aziende mutazioni di valore negli oggetti dei vari conti possono riferirsi. Onde si vede che i conti, i quali affermano che questo o quel metodo di registrazione può valere a mostrare ogni giorno e per ogni azienda il valor vero del patrimonio, non affermano cosa vera.

Per le situazioni, come per gli altri prospetti o documenti computistici, le aziende varie hanno modelli appropriati. Tutti si suole distinguere la parte attiva dalla parte passiva, cioè a dire i conti che danno saldo attivo (conti agli elementi patrimoniali attivi e alle spese) dai conti che danno saldo passivo (conti agli elementi passivi, al patrimonio netto, agli utili).

È detto già che in generale un dato conto ha sempre un saldo di una data indole; onde la sopradette distinzione dei conti a saldi attivi e conti a saldi passivi è, non solo, possibile, ma può reputarsi in una data azienda permanente. Se tuttavia, per eccezione, il saldo di un dato conto, finì variare d'indole ed essere quando attivo e quando passivo, si vince la difficoltà facendolo apparire in entrambe le parti dello schema.

Talvolta le situazioni invece di contenere il semplice stato dei saldi dei conti, seguano come tali saldi derivino da quelli della situazione precedente; onde ripresi quei saldi, spongono di quanto ciascuno è cresciuto o decemato nello spazio di tempo decorso e a quanto recosta il nuovo saldo. E queste variazioni in più o in meno dei vecchi saldi possono esporli in monte, oppure per classi secondo le contro-partite, cioè secondo i conti, in cui figurano le mutazioni corrispondenti ed opposte. Le situazioni così composte si collegano le une colle altre, e mostrano veri

natamente lo svolgersi della sezione. Un esempio commendabile di tali situazioni può vedersi nell'eccezionale pubblicazione di Giambattista Ponti sui Bilanci giornalieri della Banca (1).

Dalle situazioni che servono per gli amministratori e che sogliono essere sufficientemente diffuse, alcune spiccate, la Banca soprattutto traggono situazioni compendiate che rendono pubbliche per via di giornali o di speciali circolari ai propri corrispondenti.

In quelle situazioni compendiate per il pubblico, i saldi di conti si epiloga in uno solo, e soprattutto non vi appaiono i saldi di conti che servono unicamente per la separata scrittura degli affari nella prima loro fase. Dovendo essere di facile lettura, esse devono contenere pochi nomi chiariti con titoli noti a quanti possono aver interesse a prendere cognizione dello stato della azienda. Le grandi Banche d'emissione estere pubblicano le situazioni una volta la settimana, le nostre, da alcuni anni in qua, una volta ogni dieci giorni. In noi la forma delle situazioni della Banca d'emissione, - di quelle popolari - è stata pubblicata con decreto del ministero d'Agricoltura e Commercio. Il qual ministero con lodevole misura raccoglie in un bollettino ufficiale tutte le situazioni mensili delle Istituzioni di credito.

Siccome in un sistema di conti a Partita doppia i totali dei saldi attivi deve essere pari a quello dei saldi passivi (2) così le situazioni, per quanto si attiene al meccanismo della scrittura sono bilanci di verificazione. Adunque anche nei rinvii di del riscontro aritmetico è utile ottenerle ogniqualvolta si epiloga le scritture elementari. Quando il Bilancio non torna o ha errore, e conviene procedere alla sua ricerca, come suoi dotti, alla verca della differenza.

(1) - Giambattista Ponti - Op. capo della Banca Lombarda - Giornale e Bilancio - Milano 1883.

(2) - Libro VII - cap. 2° - art. 2° - pag. VII -

- Articolo 4° -

- L'apertura e la chiusura dei Conti -

- § 1° -

L'apertura dei conti e dei registri nel caso di rimpianto di una azienda.

L'Inventario, che si avrà avuto cura di compilare, indica lo stato del fondo patrimoniale oggetto della scrittura che si devono iniziare e serve per la formazione dei conti da accendere ai suoi elementi. Se si indica con F il fondo patrimoniale (che può essere anche un deficit) con Ea₁, Ea₂, ... i suoi elementi attivi e con Ep₁, Ep₂, ... i suoi elementi passivi, sarà:

$$Ea_1 + Ea_2 + \dots - (Ep_1 + Ep_2 + \dots) = F. \quad (a)$$

Per tanto se ciascuno degli elementi attivi si scrive in dare del conto che gli si assegna in spetto, e in avere di un conto al fondo patrimoniale, il saldo di questo conto indicherà a quanto quel fondo monta. Si possono quindi registrare ad uno ad uno, con uno speciale articolo di giornale, in tal registro e nei singoli elementi attivi e passivi. In tutti i conti a questi elementi, la contro partita richiamata, è il conto al fondo patrimoniale. In questo modo si integra ad aprire i libri Luca Paciolo (3) e se non si può seguire, se non quando il fondo patrimoniale è indovinato. Dall'equazione (a) si trae immediatamente quest'altra:

$$Ea_1 + Ea_2 + \dots = Ep_1 + Ep_2 + \dots + F. \quad (b)$$

Siccome il montare degli elementi attivi Ea₁, Ea₂, ... devosi scrivere in dare dei rispettivi conti, deve quello degli elementi passivi Ep₁, Ep₂, ... e quello del fondo F devosi porre in avere dei singoli

(3) Luca Paciolo - Summa - op. cit. - cap. XII

conti, così si può nel giornale con un articolo solo affermare l'equaglianza tra gli addebitamenti da fare nei conti per la registrazione degli elementi attivi e gli accreditamenti per la nozione dei elementi passivi e del fondo patrimoniale e riferirsi poi con le norme contenute tale articolo del mastro. Seguendo tal via il fondo patrimoniale appare senz'altro al suo conto nella somma a cui monta, ma non vi ha una contropartita sola che si possa chiamare nei vari conti; in tutti dev'essere al posto dei rischii, cui la voce diversi, e poi non vi ha nel mastro nessun stato che di mostri come è costituito nell'inizio della scrittura al fondo patrimoniale. Se si vuole che nel mastro vi sia tale stato e vi sia inoltre la indicazione del fondo patrimoniale in monte, conviene riferire le scritture da porre in tutti i conti, che si vogliono accendere ad un unico conto o prospetto. Gli articoli del giornale dovranno essere almeno due, uno per la registrazione degli elementi attivi in dare dei conti aperti per essi, e in avere dell'ammontato prospetto, e uno per quella degli elementi passivi e del fondo patrimoniale in avere dei rispettivi conti e in dare del sopradetto stato. Il dare e l'avere di questo stato o prospetto che dir si voglia, dovranno manifestamente parziarsi. Io ho trovato un simile stato nel fine antico mastro a partita doppia, che mi sia stato concesso di esaminare, un mastro conservato nel 1430 da Andrea Barberigo (1), vi appare nel primo foglio col titolo: "debitori et creditorum tratti dal libro banco piccolo a" e l'uso il Pietra (2) e dopo di lui il Flori (3) col titolo: "Entrate" e l'usato ora i più col titolo: "Bilancio d'apertura" di cui io prettamente italiano e con quello di: "Bilancio d'apertura" che fa sentire l'origine francese, o, con quello infero di: "Stato

(1) - Archivio di Stato in Venezia - Raccolta dei Registri Barberigo, già appartenenti all'archivio notarile.
 (2) - St. Pietra - Indagini agli economisti, ecc. - Padova 1886 - op. cit.
 (3) - L. Flori - Trattato del modo di tenere il libro domestico italiano.

originario dei beni dei debiti e dei crediti - » -
 « Ci hanno parecchi, i quali per riferendo tutte le scritture iniziali al Bilancio di apertura, non pongono poi in questo che due somme sole, l'una in dare, l'altra in avere, eguali in somma al totale degli addebitamenti e degli accreditamenti fatti negli altri conti e però eguali fra loro. Così ridotto il Bilancio di apertura grava a poco più che nulla, esso serve come contro partita nelle scritture iniziali degli altri conti, ecco tutto.

Le due ultime maniere d'aprire i conti possono applicarsi senza veruna difficoltà, anche nel caso in cui, o perché l'azienda è collettiva, o per altra ragione, si vuole far aprire nei conti il fondo patrimoniale in due o più quote.

Se i conti si aprono per via di un Bilancio d'apertura il riferimento alle partite del mastro dei valori di conto attivi, bucati ai singoli elementi patrimoniali e alle singole parti ideali, si afferma nel giornale merce due articoli distinti. Se vi ha come sulla generalità dei casi accade, un fondo patrimoniale attivo, il primo attivo enumera come si è composto l'attivo lordo dell'impresa, e poiché il valore dei conti dei singoli elementi attivi dev'essere scritto in dare dei conti ad essi accetti ed in avere del Bilancio d'Apertura, l'articolo avrà questa forma

Diversi	a Bilancio d'apertura
Attivo della inf. impresa in questo giorno -	
seguirà la enumerazione dei vari conti da addebitare con la descrizione dei singoli elementi attivi. Il secondo articolo enumera come sia costituito il passivo e quale sia il montare del fondo patrimoniale o della sua parte; e dovendosi scrivere il valore dei singoli elementi passivi e quello del fondo patrimoniale in monte o della sua parte ideale in <u>avere</u> dei singoli conti loro, e in <u>dare</u> del Bilancio d'apertura, l'articolo sarà inteso, lo così: Bilancio d'apertura	a Diversi
	Passivo della inf. impresa e capitale netto

Si farà poi seguire l'enumerazione dei vari conti da accreditare colla descrizione dei singoli elementi passivi e l'enumerazione del fondo capitale e dei componenti suoi -

Se in luogo di un capitale netto vi fosse un passivo scoperto, dovendosi il suo montare scrivere in data del conto per esso acceso, l'affermazione sua dovrebbe fare nel primo articolo del giornale

Il due articoli del giornale composti così come è stato detto, possono riferirsi a vicenda, nel Bilancio d'apertura per via analitica o per via sintetica; ma il seguire quest'ultima, per ciò che ho osservato più su, non è commendabile.

È l'apertura dei conti nei modi fin qui descritti, scoppone la rapida formazione dell'inventario, che accetti la costituzione e la misura del fondo patrimoniale, oggetto delle scritture, nel giorno, in cui la sua gestione si inizia, e se quando tale fondo è molto complesso e frazionato, la formazione dell'inventario richiede tempo non breve, e innanzi che si compia, molti fatti di gestione sogliono avvenire, i quali vorrebbero essere regolarmente registrati. Or bene, si vuole in tal caso, tanto frequente, retardare la scrittura d'impianto e le altre susseguenti fino a che l'inventario sia fatto, e comporre allora tutte le scritture nelle forme e colle date che avrebbero dovuto avere, nell'ipotesi che con l'inventario e il suo bilancio si fossero potuti condurre a termine nel di stesso, in cui la gestione si iniziò, e i fatti susseguenti registrare giorno per giorno avanti mano che venivano rilevati -

Ma simile pratica, per quanto diffusa non può lodarsi. Le scritture devono correttamente rappresentare nel loro effettivo succedersi tutti i momenti dell'amministrazione economica, devono insomma essere fedeli anche, e soprattutto nelle loro date. E può impedire la compiuta formazione del Bilancio d'apertura prima che si compungano altre scritture riguardanti fatti di gestione, e non è necessario che tutte le scritture da riferire a quel Bilancio abbiano

una data sola e si svolgano in due soli articoli del giornale. È possibile, agevole anzi, riferire dal Bilancio d'apertura ai singoli conti loro, progressivamente man mano che si accrescono, il valore dei diversi elementi attivi e passivi del fondo patrimoniale. Se, ad es., nel primo giorno si può solamente accertare l'esistenza del danaro in cassa, è facile farne scrittura a debito di uno o più conti di Cassa e a credito del Bilancio d'Apertura; dopo di che si potranno registrare regolarmente tutti i pagamenti che occorrono di fare in quel medesimo giorno. In processo di tempo si potrà similmente od analogamente riferire dal Bilancio d'apertura, ai rispettivi conti, a misura che si determinano i valori dei diversi elementi patrimoniali o singolarmente o a gruppi; e quando tutti si saranno registrati potrà paraggiarsi il Bilancio d'apertura riprendendo l'altro netto, o il passivo scoperto, o i diversi componenti ideali dell'uno o dell'altro ai rispettivi conti -

Nulla vieta poi, che, occorrendo, si ponga nei conti alla incassazione o ad altri elementi reali del patrimonio, scritture riguardanti mutazioni precedenti da fatti di gestione prima della scrittura che affermano mutazioni iniziali negli oggetti di soli conti, e cioè, la misura o il valore ad essi attribuito nell'inventario

§ 2°

- La chiusura dei conti e la chiusura dei registri -

Vuolsi distinguere la chiusura dei conti, che nella stessa officina di ordinate vuol farsi al termine di ogni esercizio affine di porre in chiaro i dati del Rendiconto dalla semplice chiusura dei vecchi registri, allorchando si devono lasciare per cominciare si nuovo -

Volendosi chiudere i conti alla fine dell'esercizio è mestieri anzitutto ridurre i saldi ad indicare, nel loro insieme, la condizione vera del fondo patrimoniale e i risultamenti finali della gestione. Vuole da una parte doversi farne scrittura

rettificative in non pochi dei conti agli elementi patrimoniali, affinché vi appaia il reale valore di questi e dall'altra devono pareggiarsi i conti agli utili e ai danni, affine di vedere quale e come si compona la rendita netta o la perdita dell'esercizio -

Devono in prima corregerne quelli fra i conti agli elementi patrimoniali, in cui la somma scritte in Dare e in avere non affermano tutte le mutazioni realmente avvenute negli oggetti e non la affermano nella misura vera. I dati per non porre simili strutture rettificative si cercano in vario modo nelle varie Aziende e secondo la varia maniera seguita nel determinare, durante l'anno, i valori di conto; ma qui non posso descrivere questi modi. Tiro piuttosto che esse scritture accennano a cumuli di rendite e di spesa, di profitti o di perdite, di sopravvenienze o insussistenze attive o passive non rilevate nell'esercizio durante e che devono modificare i saldi dei conti, cioè i valori di conto degli oggetti loro, così fattamente che indicino i valori, i quali a simili oggetti vogliono attribuire nel particolato -

Rilevati per tal modo e scritti negli opportuni conti di gestione tutti gli utili e la rendita, tutti i danni e le spese nell'esercizio, devono riferire direttamente o indirettamente tutti i saldi ad un conto solo riassuntivo, che si chiama secondo le Aziende: "Spese e Perdite generali - Danni e utili - Perdite e Profitti - Uscite ed Entrate - Cavata - Bilancio consuntivo - Liquidario, o dell'esercizio" - Compiuto che sia simile riferimento il saldo del conto riassuntivo mostra a quanto risulta l'utile netto e la perdita effettiva dell'esercizio, indica cioè, qual sia il risultamento della sua gestione, se si tratta di un'azienda che spetta ad un solo, o di cui un'azienda pubblica, quell'utile o quella perdita segna senz'altro un aumento o una diminuzione avvenuta nel patrimonio suo; se l'azienda

spetta ad una società, una parte maggiore o minore, secondo i casi degli utili, posto che vi abbia utile netto, si distribuisce fra i soci, o fra altre persone naturali o giuridiche, le quali sono in qualche modo legate all'azienda, solo la rimanente porzione va ad accrescere o scemare la porzione o le porzioni non intangibili del fondo capitale. Or bene in quel conto riassuntivo si mette in evidenza, se è il caso, la distribuzione degli utili o l'imputazione delle perdite, e quindi qual tanto di quelli o di queste, per cui si aumenta o si diminuisce il patrimonio dell'azienda collettiva, riferendolo ad uno solo, od a più, al conto aperto al Fondo Patrimoniale, i saldi dei conti agli elementi suoi, che pur potrebbe seguirsi nel caso che il Fondo Patrimoniale sia indiviso, non so che sia usata nella pratica.

In generale i spasmi non si rinnovano se non al cominciarsi di un nuovo esercizio; allora la chiusura dei conti alla fine dell'esercizio cessato, vale anche come chiusura del vecchio spasmo. Nel caso però che il spasmo si rinnovi mentre l'esercizio dura; la chiusura può sempre ottenersi, e in fatto dei fini si ottiene col riferire i saldi di tutti i conti, senz'altro, così come si trovano, ad un Bilancio di chiusura.

Nel resto, nel fatto, sono relativamente poche le Aziende, da quelle pubbliche e dalle Imprese mercantili in fuori, le quali alla fine di ogni esercizio chiudano regolarmente i conti e mettano in evidenza l'aumento o la diminuzione del fondo patrimoniale che si è rilevato. Non erano veri nei secoli passati, anzi di un'azienda, che chiudeva i conti solamente al mutarsi dei libri e spasmi, e anche allora riportava nei nuovi libri, insieme agli altri, i saldi di tutti i singoli conti di gestione, e parte colarmente di quelli che riguardavano rendite o spese non appartenenti alla gestione del patrimonio - Così i conti personali di vari membri di una famiglia, alle spese per vitto, per salari, ecc. - rimandavano da un anno all'altro i loro saldi

e mostravano talora una somma totale di spese sostenute in un periodo non breve di tempo. E questa pratica, che ha pure il suo lato buono, è anche ora seguita da taluni

- § 3° -

La riapertura dei conti al principio dell'esercizio o al cominciare di un nuovo Spasiro

Se si tratta di un Spasiro che cessa, nelle registrazioni di chiusura di un esercizio o di un Spasiro, si hanno i dati per la riapertura dei conti. E questa riapertura si può fare nell'uno o nell'altro dei modi, che si vogliono seguire nell'impianto dei registri di un Spasiro che si inizia.

Un particolare se i conti di chiusura con un Bilancio di chiusura, in questo Bilancio si trovano tutti i dati per quello di apertura del nuovo esercizio o del nuovo Spasiro, la somma che nel Bilancio di chiusura appariva in dare possono figurare nell'avere del Bilancio di apertura, e similmente quelle scritte in avere del primo possono riprendersi in dare del secondo. Con tutto ciò vorrebbe che reputasse che il Bilancio di apertura sia sempre e necessariamente nell'altro che l'ultimo Bilancio di chiusura rovesciato, perché può darsi che in quello non si riprendono tutte le somme di questo, così come in esse si trovano, ma si modificano, si raggruppano, si svolgono, si dispongono insomma, secondo un ordine nuovo.

Negli antichi registri, il conto "Saldo dei debitori e dei creditori" serba lo stesso nome suo anche quando con le sezioni rovesciate vale per l'apertura di nuovi conti. Ed è prova da vedere che presso gli antichi, la chiusura e la riapertura dei conti non s'affonmano in nessuna maniera nel giornale.

Ma questa pratica non potrebbe imitarsi da coloro che addegnano la tenuta di questo Spasiro per avere un nuovo mezzo di riscontro aritmetico tra le due scritture e quelle del Spasiro

(1) - Si è molto scritto per spiegare l'ufficio dei due Bilanci di chiusura e di apertura e l'apparente incongruenza del primo in cui l'attivo appare in dare e il passivo in avere insieme al fondo patrimoniale. A me pare che ogni cosa sia chiara, quando esse si riguardano, secondo che ho già detto, come due prospetti utili lenti, ma non necessari al meccanismo della Partita Doppia, nei quali si raccolgono scritture reciprate a quelle che si devono fare nei conti singoli, che si aprono o si chiudono, appunto, per aprirli o chiuderli.

Si è detto da altri che simili Bilanci non servono a nulla, che sono una inutile moltiplicazione delle scritture di apertura e di chiusura, e che perciò si devono compilare soprattutto nella loro forma particolareggiata. In ciò vi è, mi sembra, esagerazione. Il Spasiro, specialmente se si rinnova ogni anno e se trattasi di Spasiro collettive o pubbliche, deve presentare un compiuto rendiconto dell'esercizio e simili rendiconti compiuti non si può avere senza l'indicazione dello stato del fondo patrimoniale al principio ed alla fine di esso esercizio. L'idea di dire poi che i due Bilanci servono molto opportunamente a collegare l'uno coll'altro i Spasiri che si succedono

- § 4° -

Del riferimento diretto dei saldi dei Conti vecchi ai Conti nuovi -

Francesco Ferruzzi, al quale non garbavano i Bilanci d'apertura e di chiusura, voleva che i conti si chiudessero colle somme vere e proprie in essi i saldi a loro luogo e coll'annunzio per nel

(1) Veggasi tra gli Spasiri quello di Andrea Barbarigo già citato e che consta così nell'archivio notariale di Venezia. "Spasiro Conti Saldo dei Debitori e dei Creditori" vi appare a carta 149 - A carta 289 doveva esservi il saldo finale di libro fatto il 3 agosto 1440, ma il foglio manca.

Giornale sotto l'ultima scrittura dell'esercizio, tutti quei saldi, uno dopo l'altro, come potrebbero apparire in una Situazione o in un Bilancio di Verificazione riprendendo e poi continuando senz'altro nei nuovi conti i saldi iniziali. - E perchè non si turbassero i rapporti d'eguaglianza tra la somma del Giornale e quella del dare o dell'avere del c/astro, scriveva il totale di ciascun ordine di saldi attivi o passivi, due volte in quel primo registro, quando lo chiudeva e quando lo riapriva. - (1)

Luca Pacioli è stato anche più spiccio. Egli insegna a scrivere i resti a loro luogo nei conti vecchi che si chiudono, e in quelli che si aprono nel nuovo registro, richiamando le carte, ma senza fare veruna scrittura a giornale. (2) - E questo procedimento raccomandato molti autori dopo di lui in fine al Trattato (3)

Altri insegnano di riferire per via di articoli di giornale, il saldo di ogni conto che si chiude, detto conto vecchio, allo stesso conto riaperto, che si dice allora conto nuovo. Ora quest'è il Thammier, il quale, è bene notarlo, non potrebbe adottare i bilanci di apertura e di chiusura, perchè volendo egli, affine di conservare per quanto è possibile, il segreto sulla stato di ricchezza dell'azienda, che il conto al fondo patrimoniale si ponga in un libro degli Inventari da tenersi celato, i conti del suo c/astro non si bilanciano.

- § V° -

La chiusura e la riapertura dei conti nel caso che gli esercizi s'intrecciano -

Quando l'esercizio si prolunga al di là dell'anno di cui prende nome, non si può attendere che esso si chiuda per cominciare

- (1) - P. Turrini - Questione Marchi - Carboni - Passerini - Firenze 1876
- (2) - L. Pacioli - Summa ar. - Lib. XI - cap. XXXIV -
- (3) - A. De' Medici - La scrittura doppia ridotta a scienza - Firenze 1813 -

le scritture del nuovo esercizio. Quelle si iniziano semplicemente su nuovi registri, riferendo senz'altro ai conti che si daranno opportunamente accesi le mutazioni rilevate negli oggetti loro, le quali sono imputabili dell'esercizio incominciato.

Allorchè poi il vecchio esercizio è giunto al suo termine e si chiudono i conti nel una o nell'altra delle maniere descritte, ma per la più con un Bilancio di Chiusura - Quindi i saldi si ripartono nei conti simili dell'esercizio susseguente sotto l'ultima scrittura che occorre di fare nella sezione, in cui devono applicarsi -

Ma ad alcuni non pare opportuno che i conti del c/astro, perchè dopo che sono chiusi i precedenti esercizi continueranno a essere in una scrittura iniziale i resti tratti dai vecchi conti, e quindi anzichè seguire la via che ho descritto sopra, perchè permette di procedere sempre con verità e rispettare la data, la data, e nel Giornale e nel c/astro, spazii sufficienti per l'iscrizione dei resti in capo a tutte le altre registature.

Dal resto è possibile, anche nel caso di esercizi che s'intrecciano, tenere un unico c/astro, purchè in esso per gli oggetti, le cui mutazioni possono doversi imputare all'uno o all'altro degli esercizi aperti (i quali non sogliono essere mai più di due) si tengano tanti conti quanti sono essi esercizi, e in ciascuna sezione di un unico conto si pongono altrettante colonne complementari interne per la separazione delle partite. Allora vuol si distinguere il riferimento dei resti da un c/astro che si chiude ad uno nuovo, il quale riferimento si fa nei conti connessi dalla chiusura dei conti dell'esercizio giunto al suo termine che si fa col riferire i saldi dei conti o delle colonne attivi, nati ad esso esercizio ai conti o alle colonne simili relative all'esercizio susseguente -

- 256 -
Capitolo 5.^o

La partita doppia applicata alle scritture
del Bilancio di previsione

Articolo 1.^{mo}

I conti da accendere - Apertura dei conti

Le scritture del Bilancio di previsione sono generali, oggetto di esse è l'avanzo o il disavanzo presunto ed elemento di questo oggetto o fondo le entrate e le spese autorizzate. Tutti gli aumenti vanno scrivendo man mano che le entrate o le spese si avverano, ossia si trasformano in crediti o incassi, debiti o pagamenti, si dovranno dunque accendere conti che consistano, la entrate e alle spese e convenienti propri al fondo.

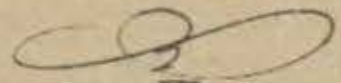
Ciò posto l'apertura di un esercizio e delle sue scritture può farsi mettendo in evidenza l'avanzo o il deficit presunto agli elementi onde si compone. A tal uopo s'indichino in un foglio che può chiamarsi Bilancio d'apertura o di previsione in dare, la spesa e l'avanzo presunto, in avere le entrate e il deficit o il deficit presunto e si riferiscono le entrate e le spese in conti nuovi ad esse, quelle in dare, queste in avere e l'avanzo o il deficit di un conto che chiamerò: Liquidazione dell'esercizio.

Le nuove autorizzazioni, le quali mutano l'avanzo o il disavanzo presunto, devono affermarsi in un conto che può avere il titolo: Variazioni e nei conti delle spese e delle entrate; gli stormi da capitolo a capitolo bilanciate nei conti alle spese.



Articolo 2.^o

Forma che assume la Partita Doppia nel
caso di un Bilancio di cassa.



Se il Bilancio è di cassa, l'effettuarsi delle entrate e delle spese, per cui va scrivendo il montare delle singole facoltà date all'amministratore, può darsi sufficientemente registrato quando si sono poste nei conti a designate entrate e spese, sia per un in avere, nei secondi in dare e in un conto intestato al Tesoro, che è un conto proprio, in cui si raccolgono in dare gli incassi e in avere i pagamenti che si fanno nell'esercizio. Gli incassi scrivono gli elementi attivi dell'avanzo o il disavanzo, cioè a dire del fondo oggetto di questo sistema di scritture, sono adunque mutazioni passive di detto fondo; i pagamenti invece scrivono gli elementi passivi di simile fondo, sono adunque mutazioni attive.

Alla fine dell'esercizio il saldo del conto Variazioni che rappresenta e quando si sia mutato il fondo oggetto di questo sistema di scritture, per effetto di facoltà data dopo l'approvazione del Bilancio, dal saldo del conto Tesoro appare come è quanto sia mutato il fondo stesso per effetto della gestione; i saldi dei conti alla entrate indicano le maggiori o minori entrate verificate, quelli in fine dei conti alle spese mostrano il resto di facoltà di cui l'amministratore non ha fatto uso, ossia la convenienza. Ciò posto per chiudere i conti si riparte:

1.^o Trasferire il saldo del conto "Tesoro" e quello del conto: "Variazioni" al conto: "Liquidazione dell'esercizio". Dopo simile riferimento, il saldo di quest'ultimo conto fa conoscere la differenza che vi ha tra l'avanzo o il disavanzo che si sarebbe verificato

nel caso, in cui si fossero effettivamente avverate le previsioni fatte e l'avanzo o il deficit effettivo

2° - Spiegare i saldi dei conti alla entrata e alla spesa e del conto "Liquidazione dell'esercizio" a un "Bilancio di Chiusura o contabile" La differenza tra le minori entrate e il totale delle maggiori entrate e delle economie segna ancora la differenza che vi ha tra l'avanzo e il deficit che si sarebbe ottenuto nel caso, in cui si fossero esattamente avverate le previsioni, e l'avanzo o il disavanzo effettivo.

Il Bilancio di cassa non lascia resti propriamente detti, le autorizzazioni di cui non si è fatto uso, al fine dell'esercizio perdono di loro efficacia e annullano e non concorrono quindi in veruna maniera a complicare le scritture dell'esercizio successivo. E' doverosi anche notare che il metodo di tenere questa scrittura dipende poco o punto dalla durata dell'esercizio. Essa si tengono sempre ad una maniera, tutt'al più se l'esercizio si prolunga, oltre l'anno, alla fine di questo può giudicarsi opportuno di procedere alla chiusura e alla riapertura di un biennio affine di mettere in chiaro in quali condizioni si trovasse in quel punto la gestione del Bilancio.

Il fondo di cassa o il deficit lasciato dall'esercizio precedente si nota sempre come una entrata o una spesa effettuata, e la scrittura è per esercizi solamente; quella notazione in luogo di porsi al principio dell'anno e iniziare con essa le registrazioni del conto "credito" si fa più tardi quando l'esercizio antecedente si chiude.

Affine di vie meglio chiarire le cose dette pongi qui lo schema dei conti e delle scritture a farsi in essi, nell'ipotesi di un Bilancio per annate.

(Vedi Schema a pagina seguente)

Bilancio di previsione		Liquidaz. dell'esercizio		Variazioni		Credito -	
Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere
- a -	- b -	In principio dell'esercizio		Avanzo	Deficit	In principio dell'esercizio	
Entrate previste	Entrate previste	- c -	c	- e -	f	- d -	d'
		Deficit previsto	Avanzo previsto	Avanzo maggiore	Deficit minore	Avanzo reale	Deficit reale
- c -	- c' -	In fine dell'esercizio		- l' -	l	- h -	- e -
Avanzo previsto	Deficit previsto	- l' -	l	- l' -	l	- h -	- e -
		Spese previste	Spese previste	Spese minore	Spese maggiore	Spese minore	Spese maggiore
		- m -	- m' -	- m -	- m' -	- m -	- m' -
		Avanzo effettivo	Deficit effettivo				
		- p -	- p' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- q -	- q' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- r -	- r' -				
		In fine dell'esercizio					
		- s -	- s' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- t -	- t' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- u -	- u' -				
		In fine dell'esercizio					
		- v -	- v' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- w -	- w' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- x -	- x' -				
		In fine dell'esercizio					
		- y -	- y' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- z -	- z' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- aa -	- aa' -				
		In fine dell'esercizio					
		- ab -	- ab' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ac -	- ac' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- ad -	- ad' -				
		In fine dell'esercizio					
		- ae -	- ae' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- af -	- af' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- ag -	- ag' -				
		In fine dell'esercizio					
		- ah -	- ah' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ai -	- ai' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- aj -	- aj' -				
		In fine dell'esercizio					
		- ak -	- ak' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- al -	- al' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- am -	- am' -				
		In fine dell'esercizio					
		- an -	- an' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ao -	- ao' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- ap -	- ap' -				
		In fine dell'esercizio					
		- aq -	- aq' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ar -	- ar' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- as -	- as' -				
		In fine dell'esercizio					
		- at -	- at' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- au -	- au' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- av -	- av' -				
		In fine dell'esercizio					
		- aw -	- aw' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ax -	- ax' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- ay -	- ay' -				
		In fine dell'esercizio					
		- az -	- az' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ba -	- ba' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bb -	- bb' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bc -	- bc' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bd -	- bd' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- be -	- be' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bf -	- bf' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bg -	- bg' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bh -	- bh' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bi -	- bi' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bj -	- bj' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bk -	- bk' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bl -	- bl' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bm -	- bm' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bn -	- bn' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bo -	- bo' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bp -	- bp' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bq -	- bq' -				
		In fine dell'esercizio					
		- br -	- br' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bs -	- bs' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bt -	- bt' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bu -	- bu' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- bv -	- bv' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bw -	- bw' -				
		In fine dell'esercizio					
		- bx -	- bx' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- by -	- by' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- bz -	- bz' -				
		In fine dell'esercizio					
		- ca -	- ca' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- cb -	- cb' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- cc -	- cc' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cd -	- cd' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ce -	- ce' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- cf -	- cf' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cg -	- cg' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ch -	- ch' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- ci -	- ci' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cj -	- cj' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ck -	- ck' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- cl -	- cl' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cm -	- cm' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- cn -	- cn' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- co -	- co' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cp -	- cp' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- cq -	- cq' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- cr -	- cr' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cs -	- cs' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- ct -	- ct' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- cu -	- cu' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cv -	- cv' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- cw -	- cw' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- cx -	- cx' -				
		In fine dell'esercizio					
		- cy -	- cy' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- cz -	- cz' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- da -	- da' -				
		In fine dell'esercizio					
		- db -	- db' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- dc -	- dc' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- dd -	- dd' -				
		In fine dell'esercizio					
		- de -	- de' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- df -	- df' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- dg -	- dg' -				
		In fine dell'esercizio					
		- dh -	- dh' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- di -	- di' -				
		Spese pagate	Spese pagate				
		- dj -	- dj' -				
		In fine dell'esercizio					
		- dk -	- dk' -				
		Spese previste	Spese previste				
		- dl -	- dl' -				
		Spese pagate	Spese pagate				

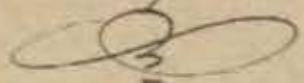
Le lettere indicano l'ordine delle scritture; le scritture corrispondenti hanno una stessa lettera; le due coppie di scritture di cui una sola nella pratica può aver luogo sono collocate e contrassegnate da una stessa lettera, che in una delle copie riceve un indice.

È forte soverchio aggiungere che nelle scritture di un Bilancio di Cassa non può apparire un deficit effettivo, e non nel caso, in cui il serocio di tesoreria è affidata ad una terza persona, la quale si sia impegnata a fornire del proprio la somma necessaria ai pagamenti, che eccedono gli incassi fatti, fuori di questo caso, è anche assurdo il presumere nel Bilancio un deficit di Cassa.

È poi facile vedere che nella pratica si potranno avere più conti alle variazioni che durante l'esercizio si fanno alle previsioni originarie e si dovranno essere più conti secondari alle entrate e alle spese. Se le scritture sono simmetriche, questi conti saranno pochi, tanti quanti sono le principali divisioni del Bilancio, ossia le principali classi di entrate e di uscite; se invece le scritture sono analitiche ciascuna delle ultime divisioni del Bilancio, ogni voce, ogni articolo, avrà un proprio conto.

Nella chiusura dei conti in luogo di riferire direttamente al "Bilancio complessivo" i saldi dei vari conti elementari, si può riferire a due conti distinti non già i saldi ma le intere somme del Dare e dell'Avere dei conti delle entrate e delle spese, salvo poi a trasportare il saldo di questi due conti risultanti nel Bilancio finale.

In quei due conti sono posti di fronte le entrate presumite e quelle incassate, le spese presumite e quelle pagate, e allora si fa il confronto tra le previsioni ed i fatti avvenuti.



- Articolo 3° -

Forme che assume la Partita Doppia nel caso di un Bilancio di Competenza.

La forma della scrittura che io ho descritta nell'articolo precedente non muterebbe di molto quando si avesse un Bilancio di competenza anziché uno di cassa, se esse dovessero restringersi e ricordare una sola parte delle entrate e delle spese: "Acquistamenti". Un conto "Acquistamenti" prenderebbe il posto del conto "Tesoro", non vi sarebbe nessuna scrittura riguardante avanzi o disavanzi di cassa, invece di "entrate incassate o spese pagate" si scriverebbe "entrate accertate e spese liquidate".

Ma tanta semplicità nella scrittura del Bilancio di competenza non potrebbe ottenersi senza renderlo incompleto. Le operazioni di cassa, in cui gli accertamenti trovano la loro comparsa, direi quasi il loro compimento, sono troppo importanti perché si possano in quest'ordine di scrittura omettere. Aggiungasi che il risconto, il quale tende ad impedire che l'Amministrazione tramodi e non rattenge l'azione sua contro le limitazioni fatte, si deve principalmente esercitare su quelle operazioni di cassa, se si vuole che abbia efficacia. Conviene per tanto tener conto, così per entrate come per le spese, di due fatti almeno: dell'accertamento di quelle e di queste e dell'incasso delle une e del pagamento delle altre. Perciò è necessario conservare il conto del "Tesoro" e accenderne inoltre conti propri alle entrate accertate e non riscotte, alle spese liquidate e non pagate, quali possono intendersi ai "Debitori per entrate accertate" questi di "Creditori per spese liquidate". Le entrate e le spese registrate in simili conti all'atto dell'accertamento vengono poi riportate al conto "Tesoro" quando l'effettuazione loro è piena, ossia

quando sono incassate e pagate. E può darsi che fatte le liquidazioni, si manifesti, in progresso di tempo, la necessità di correggerle o di correggere, quindi la scrittura che si aveva composta per affermarle. Simili correzioni dalle liquidazioni, imbutti ad un tempo i crediti e i debiti per entrate o spese accertate, e le entrate e le spese autorizzate che rimangono da effettuarsi. Sicché debbono registrarsi nei conti strumentari alle entrate e alle spese e nei conti propri ai debitori per entrate accertate, e ai creditori per spese liquidate. Fin qui non vi hanno difficoltà e per i bilanci di competenza lasciamo resti in credito agli esercizi futuri. Se la scrittura del Bilancio di previsione si limitasse ad affermare le competenze accertate e non rilevassero punto gli incassi e pagamenti non vi ha dubbio, le scritture che riguardano le liquidazioni finali dei resti non potrebbero trovar luogo fra esse, per una simile liquidazione, o meglio realizzazione, non muta di un punto, la competenza propria dell'esercizio corrente. Gli incassi e i pagamenti, così dei resti, come delle competenze dell'esercizio, formerebbero oggetto di scrittura patrimoniale soltanto. E se la scrittura del Bilancio rilevava tutta la fase per un periodo la entrate e le spese, è palese del pari che tra esse hanno trovar luogo anche le registrazioni che riguardano le ultime fasi delle competenze degli esercizi precedenti. Gli incassi e i pagamenti delle competenze dell'esercizio in corso, e gli incassi e i pagamenti dei residui che esse raccolte, sono fatti omogenei, intimamente connessi fra loro, specialmente se si ha riguardo al riscontro che si esercita dai proprietari o da chi per essi ha l'amministrazione, il quale, come poc' anzi ho detto, si occupa principalmente sulle operazioni di cassa.

E per altra parte se si vuole che la scrittura indichi non quali sono i risultati veri dell'anno rispetto al proprio Bilancio, cioè a dire non solamente quali le competenze accertate, ma ancora quali gli incassi e i pagamenti in conto e quali i

resti che a sua volta l'esercizio lascia a quelli che gli succedono, è mestieri tenere totalmente divise le scritture dei residui da quelle delle competenze. Questo può ottenersi assegnando all'uno e all'altro ordine di scritture conti distinti, oppure, per alcuni, scrittura almeno adottando conti comuni a due ordini, ma separando in colonne complementari interna la somma. Tale sistema misto, è, per molti aspetti, preferibile. Esso permette di ricordare in un sol conto fatti al tutto omogenei sebbene appartenessero a esercizi diversi, e di tenerli nello stesso tempo divisi.

Nello schema che faccio seguire vi ha un conto intitolato: "Residui attivi e passivi", in cui essi si affermano non appena è chiuso l'esercizio precedente, cioè al principio dell'anno, quando si aprono le scritture se il Bilancio è per annuale, oppure più tardi se è per esercizi; e se la facoltà consentita conservano valore anche dopo il termine dell'anno.

Il singoli resti attivi e passivi da quel conto, in cui sono insieme raggruppati vengono riferiti ai conti dei debitori per entrate accertate e dei creditori per spese liquidate; i primi in dare, e i secondi in avere e in questi ultimi conti sono tenuti distinti in colonne interne. Il conto: "Residui attivi e passivi" si pareggia poi portando la differenza tra quelli e questi in un conto: "Bilancio Residui". I pagamenti e gli incassi rendono necessari riferimenti di somme dai conti dei debitori e creditori per entrate o spese accertate al conto "Cassa", il quale pure ha le sue colonne complementari. Al finire dell'esercizio i conti speciali ai resti e le colonne dei conti comuni assegnati a quelli si chiudono separatamente e reciprocamente fra loro; i conti speciali alle competenze dell'esercizio e le colonne ad esse relative nei conti si saldano in modo analogo a quelli che ho descritto per il Bilancio di fatto e si dividono dai conti a debitori e creditori per competenze accertate e quali apparivano i residui come conti propri, al pari del conto "Cassa" e i loro saldi devono riferirsi al conto "Liquidazione dell'esercizio".

Balancio d'apertura		Parti passiv e attive		Liquidaz. dell'esercizio		Staleis dei resti	
Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere
Al principio dell'esercizio	- a -	Al principio dell'esercizio precedente	- d -	Al principio dell'esercizio	- c -	Al principio dell'esercizio	- f -
Spese passiv	- b -	Parti passiv	- f -	Spese passiv	- g -	Spese passiv	- h -
Entrate passiv	- c -	Parti attive	- f' -	Entrate passiv	- g' -	Entrate passiv	- h' -
Spese passiv	- c -	Spese passiv	- f -	Spese passiv	- g -	Spese passiv	- h -
Entrate passiv	- c' -	Entrate passiv	- f' -	Entrate passiv	- g' -	Entrate passiv	- h' -

Creditori per imposta liquidata				- Tesoro -			
Dare		avere		Dare		avere	
Staleis passiv	- a -	Staleis passiv	- b -	Staleis passiv	- c -	Staleis passiv	- d -
Staleis passiv	- a -	Staleis passiv	- b -	Staleis passiv	- c -	Staleis passiv	- d -
Staleis passiv	- a -	Staleis passiv	- b -	Staleis passiv	- c -	Staleis passiv	- d -

Variazioni nella Contabilità		Variazioni dei resti		Debitori per entrata accertata			
Dare	avere	Dare	avere	Dare		avere	
Durante l'esercizio	- g -	Durante l'esercizio	- h -	Al principio dell'esercizio precedente	- e -	Al principio dell'esercizio precedente	- i -
Spese passiv	- g -	Spese passiv	- h -	Al principio dell'esercizio precedente	- e -	Al principio dell'esercizio precedente	- i -
Entrate passiv	- g' -	Entrate passiv	- h' -	Al principio dell'esercizio precedente	- e -	Al principio dell'esercizio precedente	- i -

Entrate		Spese		Balancio di chiusura	
Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere
Al principio dell'esercizio	- b -	Al principio dell'esercizio	- a -	Al principio dell'esercizio	- c -
Entrate passiv	- b -	Spese passiv	- a -	Al principio dell'esercizio	- c -
Entrate passiv	- b -	Spese passiv	- a -	Al principio dell'esercizio	- c -

Non bastando un solo alfabeto a contraddistinguere tutte le serie della scrittura che figurano nel prospetto precedente (vedi pagine 264 - 265) dopo esaurito un primo alfabeto in lettere minuscole ho adoperate le lettere maiuscole.

Se la scrittura sono analitiche, ovvero si potranno essere più conti per le variazioni della competenza, se ne dovranno avere necessariamente parecchi in luogo dei conti: "Debitori per entrate accertate" "Creditori per spese liquidate" e dei conti "Entrate e spese". Ai debitori per entrate accertate e ai creditori per spese liquidate si dovranno in prima aprire tanti conti quante sono le ultime divisioni del Bilancio, cioè, i suoi voti, poi tanti quante sono le voci del Bilancio degli esercizi spenti, che lascino i resti, se pur non si vuole conservare anche nel caso di conti semplici la divisione in colonne complementari tra l'esercizio corrente e i precedenti, nel qual caso basterà la prima serie di conti. Parimenti sono necessari tanti conti alla entrata e altri, per quanti sono i voti del Bilancio dell'esercizio corrente.

È anche se la scrittura sono sintattiche nella pratica, in luogo di un solo dei conti: "Debitori per entrate accertate" - "Creditori per spese liquidate" - "Entrate e spese" - se ne dovranno avere parecchi, tanti quante sono le principali divisioni di quella parte del Bilancio, a cui si riferiscono. È ovvio poi che ci saranno di codesti conti generali o riassuntivi dovrà averne un proprio scostro o svolgimento, e libro delle rubriche che dirsi voglia, in cui si svilupperanno le scritture in conti semplici. I quali conti saranno quegli stessi che dovrebbero accendersi nel caso che la scrittura fossero analitiche.

Se la riscossione delle entrate è affidata ad agenti speciali, questi dovranno registrare in modo distinto la riscossione di esse entrate e il loro versamento nella cassa del Tesoro. Terovranno a tal uopo conti intestati agli "Agenti di riscossione" i quali conti sono analoghi e corrispondenti a quelli dei debitori per

entrate accertate, e così nella scrittura analitiche come in quelle sintattiche e negli svolgimenti loro, dovranno essere tanti quanti sono questi. Le entrate riscosse si riferiscono dai conti: "Debitori per entrate accertate" in dare dei conti: "Agenti di riscossione" e quelle versate si trasportano dall' avere di questi conti in dare dal conto "Tesoro" - I conti "Agenti di riscossione" mostrano al loro soldo le entrate riscosse che rimangono da versare.

Similmente nelle aziende di uolta importante, conviene avere separatamente l'emissione dell'ordine per il pagamento delle spese e il pagamento effettivo. Serovano a ciò conti agli "Ordini di pagamento" corrispondenti in forma ed estensione ai conti "Creditori per spese liquidate". In avere dei conti "Ordini di pagamento" si notano i mandati, i ruoli e gli altri ordini spediti a favore dei creditori dell'azienda, e in dare le somme effettivamente pagate. Così le spese a misura che passano dalla fase della previsione a quella dell'accertamento, dall'ordine del loro pagamento, al loro pagamento effettivo, si portano dal "Bilancio di apertura" al conto alle "Spese" da questi ai conti ai "Creditori per spese liquidate", poi da tali conti ai conti per gli "Ordini di pagamento" e finalmente da simili conti al conto del "Tesoro".

Articolo 4°

La Partita doppia applicata a sistemi parziali di scritture attinenti al Bilancio di Previsione

Fin qui io ho supposto che il fondo, oggetto completo della scrittura del Bilancio di previsione, fosse l'avanzo o il disavanzo lasciato da un Bilancio compiuto, ho supposto, cioè che si trattasse di scritture generali costituenti un solo sistema

intimamente connesso nella sua parte -
 essa non è malagevole comprendere come simili scritture
 si possono dividere in due sistemi staccati, uno per tutte le in-
 trate e l'altro per tutte le spese. Il primo ordine della scrittu-
 ra, quello delle entrate, non ha bisogno dei conti ai creditori per
 sapere accertate, agli ordini di pagamento, alle spese; al secondo
 sono superflui i conti intestati ai debitori per entrate accertate,
 agli ordini di riscossione, alle entrate. Tutte queste poche cose,
 mi, inaschendosi dai due sistemi, si vale dei conti che ho con-
 numerati nel caso di un solo ordine di scritture complete e di un-
 ti analoghi. Il primo sistema mette in evidenza le entrate ac-
 certate, la differenza tra esse e quelle presunte, le entrate restanti
 a versate, quelle a versarsi, i resti attivi che lascia l'esercizio,
 e le variazioni nei resti che esse ebbe dagli esercizi che lo precede-
 ro. Il secondo sistema di conti mostra le spese liquidate, la dif-
 ferenza tra esse e la spesa consentita, le spese pagate, quella non
 pagate, ma per cui si emissero ordini di pagamento, i resti passivi
 di quell'esercizio e finalmente le variazioni nei resti passivi degli
 esercizi precedenti. I due sistemi poi si completano a vicenda.
 La cosa detta valgono anche a mostrare come la Partita doppia
 possa applicarsi anzitutto alle scritture che riguardano soltanto
 una parte del Bilancio di previsione. Invece l'oggetto di queste
 scritture parziali può abbracciare o soltanto entrate o soltanto
 spese oppure comprendere entrate e spese relative a un deter-
 mino dell'azienda. Nel primo caso le scritture sono del tutto
 simili a quelle di uno dei due ordini, che ho fin qui ora di
 descrivere e si valgono di conti analoghi; nel secondo caso
 esse sono pressochè in tutto conformi alle scritture complete
 e indivise, intanto che vi ha una differenza tra le
 scritture parziali e le generali; questa sta nell'estensione, cioè
 nel numero dei conti semplici, in cui si comporgono le scrit-
 ture analitiche e particolareggiate e in null'altro.

Capitolo 6.^{to}

La partita doppia applicata alla scrittura
di una Azienda divisa

Articolo 1.^o

Necessità di compilare nelle Aziende divise
- più sistemi di scritture -

Ho detto a suo luogo che quando la gestione di un'Azienda è
 estesa tanto che un solo Ufficio, un solo corpo d'impiegati non
 basti ad essa, è mestieri dividerla in più sezioni, ciascuna del-
 le quali attenda a un determinato ramo della gestione stessa.
 Ho aggiunto che simile necessità di suddividere l'Azienda in
 più sezioni si manifesta maggiormente quando i negozi deb-
 bano estendersi e il lavoro amministrativo effettuarsi in
 luoghi diversi e fra loro lontani. Ricordo poi che la sezione cen-
 trale, principale, dove risiede l'amministratore, quella che in-
 forma, coordina, modera il lavoro amministrativo di tutte le
 sezioni, si suole chiamare Amministratore centrale o principale,
 e che alle singole sezioni si suol dare il nome di Azienda subalterna.
 La suddivisione dell'amministrazione in più sezioni fa sì
 che non si possa registrare in un unico sistema di scritture
 tutti i fatti di gestione, cioè che è manifesto che ogni sezione
 dalla principale all'ultima subalterna, non avrebbe modo di sa-
 pientemente intendere alla propria gestione senza ricordarsi tut-
 ti i singoli fatti, affari di poter quando che sia rilevare gli ef-
 fetti che producono e le conseguenze che la derivano. Tutte le
 sezioni adunque devono compilare scrittura propria, tutte deve-
 no avere uno o più sistemi di conti.

essa come devono comporsi tali scritture? Come collegarsi quelle delle diverse sezioni? Cercherò di dirlo nei seguenti articoli e ricomincerò dalle scritture patrimoniali.

Questa anche nelle Aziende divise, come nell'Amministrazione principale come nelle sezioni subalterne possono raccogliersi in sistemi compiuti o in sistemi incompiuti secondo che parrà più espediente. Tuttavia io suppono che le scritture, quelle almeno dell'Amministrazione centrale siano sempre integre. Nel caso che dovessero essere incompiute le difficoltà piuttosto che evitare, sembrerebbero, perché i conti da accendere nelle diverse sezioni dovrebbero necessariamente essere distinti e meno numerati.

- Articolo 2° -

- Le scritture patrimoniali nelle Aziende subalterne -

È vario l'ufficio di una Azienda subalterna. Può attendere all'Amministrazione di una parte degli immobili di tutta l'Azienda, è il caso delle fattorie che presiedono alla coltivazione dei poderi - Può curare l'esazione di rendite o l'effettuazione di spese; è il caso della maggior parte delle Aziende laterali e subalterne delle Amministrazioni pubbliche. Può presiedere ad un Stabilimento manifatturiero; può essere una Azienda di commercio o di Banca, è il caso delle Aziende subalterne nelle Imprese industriali, di Commercio, o di Banca.

La sezione poi di una medesima Azienda complessiva può essere o tutte omogenee fra loro oppure fra loro tutte distinguibili.

Ciascuna Azienda subalterna esercita per conto del proprietario o dei proprietari dell'Azienda tutta o diritti di proprietà sui beni che direttamente amministra, e cura

a suo tempo per conto di quella stessa parte l'esazione dei crediti e il pagamento dei debiti verso terzi, che sono posti in relazione diretta con essi. Simili beni e simili crediti o debiti sono elementi del fondo patrimoniale amministrato da essa, Azienda subalterna, del fondo che è l'oggetto delle sue scritture.

Costo fondo poi è alla sua volta un elemento di tutto il patrimonio dell'Azienda, né può mantenersi, senza mutare questo patrimonio. Il montare di esso fondo parziale può variare per verificarsi di utili o di perdite, rendite o spese proprie della sezione o inoltre per valori che in qualunque modo essa riceve dall'Amministrazione principale direttamente, o dalle sezioni consorelle o dai terzi per conto suo, oppure spedisce a quella direttamente o ad altre sezioni o ai terzi per conto suo, di essa. Vi hanno dunque mutamenti nel montare di quel fondo speciale che sono l'effetto o la causa di equivalenti ed opposte variazioni rispettivamente speciali delle altre sezioni.

Ciò premesso volendo studiare in qual maniera devono ricordarsi le operazioni di un Azienda subalterna, conviene distinguere quelle che riguardano unicamente la gestione parziale di essa Azienda e i suoi rapporti coi terzi; o più esattamente quelle per cui non varia il montare del suo fondo, dalle altre per le quali si muta il montare di questo fondo, e però ancora il montare del patrimonio di tutta l'Azienda o almeno il montare del fondo patrimoniale di qualunque delle altre sezioni.

Appartengono alla prima le semplici trasformazioni dipendenti dal lavoro interno, tecnico o di produzione, e simili scambi di valore coi terzi, i pagamenti dei debiti e le riscossioni dei crediti, ecc. Simili negozi si registrano nell'Azienda subalterna nello stesso modo che dovrebbe registrarsi

nel caso, in cui si trattasse di un'azienda indivisa.

La seconda classe di operazioni comprende:

- I - Quelle che sono una causa od un effetto diretto di mutazioni eguali ed opposte nel fondo patrimoniale delle altre sezioni, in compresca la principale, e quindi:
 - a) - le rimesse di fondi e le spedizioni di valori all'amministrazione principale o a qualcuna delle altre consorti;
 - b) - le rimesse di fondi o le trasmissioni di valori a volte da quella e da questa;
 - c) - le somme pagate o avute dai terzi per conto dell'una o delle altre;
 - d) - le somme da quella o da queste pagate o avute dai terzi creditori o debitori delle sezioni, di cui si tengono le scritture.

2° - Quelle per cui si verificano gli utili o le perdite, le vendite o le spese proprie dell'azienda subalterna.

Gli aumenti o le diminuzioni del fondo patrimoniale dell'azienda subalterna dipendenti dalle operazioni di forma ordinaria di per se stessi non variano di un sol punto, risultando o buoni o cattivi della gestione di questa; dipendono anzi ora da causa estranea alla gestione. Simili aumenti e simili diminuzioni sono fatti omogenei; sia che si considerino rispetto a tutta l'azienda, sia che si riguardino rispetto alla sezione in cui si rilevano. Rispetto a tutta l'azienda essi non sono che semplici dislocazioni di fondi, o valori, o crediti, o debiti tra sezione e sezione, il patrimonio in monte non è mutato. Rispetto alla sezione, in cui si rilevano, debbono riguardarsi sempre come aumenti o diminuzioni del fondo patrimoniale ad essa affidato, avvenute all'ordine e per conto della sezione principale. Non vi ha nessuna cosa che si differenzi ad esempio, tra l'aumento dipendente da una somma avuta dall'amministrazione centrale, e quello causato da somme

avute dalle sezioni A - B ecc.; queste ultime somme non creano un debito verso le sezioni A - B. né mutano relazione di debito o di credito esistenti; di simili relazioni nel senso giuridico a proprio della parola non ne possono esistere tra le sezioni di una medesima azienda, tali somme non dovranno punto restituirsi alla sezione A e B, e si annoverano al pari della forma il fondo patrimoniale della sezione, in cui si sono rilevate; ecco tutto. Degli aumenti e delle diminuzioni dovranno adunque registrarsi in un sol conto, a questo conto nella pratica si debb'interarsi all'amministrazione principale o centrale e' un conto proprio di capitale che essa abbia. Ciò non avviene quando la parte permanente di quel fondo è, rispetto alle altre, di poco momento, il che suol verificarsi nella azienda subalterna, o sedi, o succursali, o agenzie di una Banca o di una casa di commercio. Questo conto del resto, quando non vi hanno altri conti propri di capitale può presentare un saldo attivo, cioè un deficit, potendo essere il totale dei debiti dell'azienda superiore ai crediti suoi e ai beni ad essa affidati.

Ammetta l'esistenza di un conto all'amministrazione principale o centrale e di tanti conti elementari a beni, ai crediti e ai debiti della sezione, quanti possono reputarsi sufficienti; la registrazione dei fatti, di cui ho ragionato, fin qui, non può presentare difficoltà di sorta.

Alfa veniamo all'ultimo ordine di operazioni, quelle che dan luogo a utili od a perdite, oppure riguardano rendite o spese. Se si tratta di una sezione incaricata permanentemente dell'esazione di entrate o rendite, e dell'effettuazione di spesa, può darsi che si giudichi opportuno di stabilire

che essa renda conto all'Amministrazione principale di
 ciascuna rendita e di ciascuna spesa che si effettua di volta
 in volta man mano che la rendita e la spesa si rilevano
 allora queste entrate e uscite, o rendite o spese si riferiscono
 senz'altro a uno o a pochiissimi conti accessi dell'Ammini-
 strazione principale, notando nei conti elementari la unione
 giorni avvenute nei beni, nei crediti o nei debiti.

L'Amministrazione centrale poi pensa esse a classificare
 le entrate e le uscite nei conti opportuni, secondo la catego-
 ria loro -

Ma quando la sezione attende al compimento di negozi e affa-
 ri svantati, quando ha molti rapporti coi terzi, quando gli utili
 e le perdite provengono da cause molteplici, allora si vuol
 stabilire che essa non abbia a dar conto all'Amministrazione
 principale di ogni singolo utile o danno, ma soltanto del u-
 tile netto o della perdita effettiva dell'esercizio e in fine di
 esso. E allora l'azienda subalterna deve nei suoi libri
 accendere conti di gestione, in cui opportunamente ab-
 bifficare utili e danni. Codetti conti saranno tanti quanti
 dovranno essere se la sezione costituirà un'azienda indi-
 visa, e durante l'esercizio in altri conti e nei conti agli ele-
 menti patrimoniali la sezione nota i fatti amministrati-
 vi che dan luogo a utili e a danni precisatamente come se
 costituisse un'azienda ~~separata~~ a sé e indivisa, alla fine
 dell'esercizio poi concentra i saldi dei vari conti di gestio-
 ni in un solo conto riassuntivo di Spesa o rendite o utili e dan-
 ni; quindi riferisce di questo, che è la rendita netta o la per-
 dita effettiva dell'esercizio, al conto proprio di capitale in-
 stato all'Amministrazione centrale.

Tale via è generalmente seguita in quei casi in cui, anche
 non riferendo durante l'anno gli utili e le perdite ai conti pro-
 prii di capitale, questi indicano con bastevole approssimazione

il montare del fondo patrimoniale dell'azienda, quando
 cioè il rapporto tra gli utili e le perdite da una parte e esse-
 fondo dall'altra non è grande; il che vuol avvenire nelle
 sezioni di aziende private, le quali non hanno rendite che
 non siano profitti di capitali in qualsivoglia modo impiegati
 o spese che non mirino al conseguimento di simili profitti
 essa essa non sarebbe senza inconvenienti, ove si seguisse
 nelle sezioni di Amministrazioni pubbliche, vale quali le
 entrate sono contribuzioni o imposte, e le spese dipendono
 dall'esercizio di servizi o lavori pubblici.

Articolo 3°

Le scritture patrimoniali presso la
 - Amministrazione centrale -

§ I°

Le scritture speciali dell'Amministrazione centrale -

Oggetto di queste scritture deve essere l'intero patrimonio
 di tutta l'azienda complessa. Solamente, siccome non tutto
 così fatto patrimonio, ma soltanto una sua parte è diretta-
 mente affidata alle cure di tale Amministrazione principa-
 le, così questa sola può avere oggetto di conti elementari diret-
 tamente accessi ai beni di proprietà dell'azienda, ai crediti ed
 ai debiti effettivi e reali verso i terzi. Elementi della rimanen-
 te porzione sono i fondi patrimoniali pertinenti alla singola
 azienda subalterna. Ciascuno di quei fondi può considerarsi
 in monte come costituente un sol tutto e quindi un solo
 elemento del patrimonio totale oppure come risultante di
 due parti, una permanente e una scartabile, e anche di
 più secondo la via che si tiene nel determinare i conti

propri di capitale in quelle aziende subalterne. Vuole si de-
 vamo ancora accendere alcuni conti elementari in
 capitali impiegati nelle sezioni subalterne, quanti esse sono,
 può avvenire che se ne debbano accendere più di uno
 per azienda - Simili conti sono intestati alla sezione
 medesima e devono corrispondere ai conti di capitale, che
 sono accesi nei libri di quella, e che sono almeno per via
 somma essi intestati all'amministrazione principale.

Quanto ai conti e alle parti ideali del patrimonio, l'am-
 ministrazione principale dovrà avere uno almeno di
 Capitale e ne accenderà tanti di gestione che bastino per la
 classificazione della entrata e della uscita, rendite e spese, utili
 e danni di tutta l'azienda, cioè non solamente di quella che
 sono pecunia - ad essa sezione principale, ma egualmente di
 quelle che vengono dalle sezioni subalterne.

Ammetta l'esistenza nel bilancio di tutti simili conti
 a agevole studio come si devono alimentare.

È in prima quanto alla registrazione dei negozi, che sono
 peculiar alla sezione principale, che riguardano essa sola, e
 non mutano per nulla, i fondi patrimoniali della sezione
 subalterna, essa si compie come se queste medesime sezi-
 oni subalterne non esistessero. Intorno ad essa non ve-
 rone per altro.

Per ciò che riguarda movimenti di fondi patrimoniali
 dalle sezioni subalterne conviene distinguere quelli che ven-
 gono da utili o danni, per cui si ricerca o somma tutto
 il patrimonio dell'azienda dagli altri che sono semplici
 trasmissioni o dislocamenti di fondi, valori, crediti o de-
 biti da sezione a sezione, e tra quelli e tra questi, in cui
 ha parte diretta la sezione principale, dagli altri che han-
 luogo esclusivamente tra le aziende subalterne.

Il trasferimento di fondi o valori, o debiti o crediti in qualunque
 modo si faccia, ai quali prende parte la sezione principale
 son noti a questi indipendentemente da qualsiasi avviso
 che possa ricevere dalle sezioni subalterne con cui han-
 luogo, e inducono manifestamente una mutazione nel
 fondo di queste sezioni, o mutazioni opposte nei beni,
 nei crediti o debiti della sezione principale, i quali sono
 oggetto di conti elementari. In questi conti adunque e
 in quelli stessi ai fondi patrimoniali delle sezioni subal-
 terne dovranno affermarsi fatti, e le scritture dovranno
 compilarsi, quando essi sono rilevati presso l'ammini-
 strazione principale.

Proprio alle trasmissioni o trapassi, che han luogo tra
 le aziende subalterne, esclusivamente è altra cosa.

L'amministrazione centrale non li conosce, se non quan-
 do ne riceve avviso dalla sezione che vi prende parte. Ma
 è indubitato che indipendentemente dal modo, in cui si
 vogliono ordinare le scritture, simili avvisi debbono giun-
 gere all'amministrazione centrale. Come potrebbe essa
 coordinare l'opera a gli sforzi di tutte le sezioni, se non avesse
 mezzo di conoscere le condizioni nella generale contabilità
 di esse si trova? Suo è anzi stabilire che simili tra-
 missioni si compiano per mezzo dell'amministrazione
 principale, o almeno dietro suo ordine e previa autorizza-
 zione sua. Hanno eccezioni soltanto alcune operazioni
 di ordinaria gestione e richieste da terzi, come sarebbe
 a dire, l'emissione di allegri o lo sconto di effetti indi-
 retti nelle succursali di una Banca, ma anche allora
 si esige che entrambe le sezioni mandino avviso esat-
 to e particolareggiato.

L'amministrazione centrale ha pertanto in ogni caso
 modo di riscontrare simili trapassi di fondi e di rilevare

il montare delle mutazioni che intervengono nel fondo patrimoniale di ciascuna sezione. E potrà di leggieri farne scrittura portando le somme del conto nuovo al fondo che serve a quello aperto al fondo che cede. Una somma di denaro spedita dalla azienda subalterna A alla sezione B si nota a debito del conto intestato a questa, a credito del conto intestato a quella. Le simili somme scritte spedite dall'azienda A all'amministrazione principale si scriverebbero a credito dell'ultimo conto, non si porrebbe poi a debito di un conto Cassa.

Nondiverrebbe questa semplicità di riferimenti non è senza inconvenienti. Gli avvisi delle sezioni che hanno da comporre scritture corrispondenti non giungono contemporaneamente all'amministrazione centrale. I titoli, i denari e i valori di tutte sorte impiegano sempre qualche tempo per passare dall'una all'altra sezione. Adunque se l'amministrazione centrale, ricevuto il primo avviso, non compone tosto la scrittura di giro, non viene i propri registri in corrispondenza con quelli dell'azienda che l'ha spedito, e invece li compone dopo, tali registri non sono più in consonanza con quelli dell'azienda, in cui deve pervenire il secondo avviso. E quando si giri tra le amministrazioni centrali e le aziende subalterne, è palese, per dire soltanto dal caso sopracitato che non si può ragionevolmente addebitare il conto Cassa di quella prima amministrazione, inanzi che sia girata in essa il denaro.

Tali inconvenienti si tolgono adottando opportuni conti intermedi, per esempio, questi due: "Fondi in giro" e "Giro fondi" deputati a tenera in evidenza rispettivamente titoli in viaggio e il denaro. A tali conti vengono riferite le scritture che si compongono in quelli intestati alle aziende subalterne; per essi colli è possibile una costante corrispondenza tra le scritture di questa azienda e quelle dell'amministrazione centrale. Finalmente per quanto si attiene alla rendite e spese, agli

utili e danni rilevati nelle singole sezioni subalterne, ogni qualvolta una fra esse ne farà scrittura nel conto intestato all'amministrazione principale, sia durante l'esercizio, sia al termine di esso, ne manderà avviso a quella medesima amministrazione. La quale, riscontrata la somma, e verificata esatta, la porrà nel conto aperto alla sezione subalterna ed in opportuni conti di gestione.

L'amministrazione principale non può chiudere alla fine dell'esercizio i propri registri, se non dopo che le altre sezioni han chiuso i loro, e resi i conti. Dunque prima di procedere a tale operazione, per cui si rilevano i risultamenti della gestione dell'intera azienda, essa deve affermare nei propri conti gli utili netti e le perdite effettive verificatesi in tutte le aziende subalterne e ridurre per tal mezzo i saldi dei conti accesi ai fondi patrimoniali di esse in tal misura che indicino i veri valori di quei fondi. Dopo di ciò si procede alla chiusura de' conti, come se l'azienda non avesse sezioni subalterne.

§ 2°

Le scritture generali

Posto che l'amministrazione principale comporre le scritture nel modo che ho fin qui descritto, essa potrebbe bensì conoscere in ogni istante la situazione di quella parte del patrimonio, che essa direttamente amministra e inoltre approssimativamente il montare del patrimonio totale e quello di ciascun fondo patrimoniale attivo o passivo delle singole sezioni subalterne; ma non potrebbe rilevare né la vera misura di questi fondi patrimoniali, né affermandosi, per consuetudine, in simili conti gli utili e le perdite proprie delle sezioni; né il modo onde sono composti, cioè a dire, i loro elementi attivi e passivi. Ora quest'ultima

cognizioni, sono manifestamente importantissime, importa dunque indagarne se vi abbia modo di averle.

Le le sezioni sono tutte di una medesima natura, attendendo agli stessi affari, il che si verifica spesso, e non che possibilmente, aguale comporre presso l'Amministrazione centrale di ufficio che riguardino gli affari tutti dell'azienda considerata come un corpo solo, indiviso, e che pongono in evidenza i beni che possiede, i suoi crediti ed i suoi debiti, verso i terzi, senza badare alle sezioni, ai cui sono assegnate. E nell'adempimento di questi a tal fine che tutte le sezioni compiano la scrittura loro secondo gli stessi procedimenti e notizie negli stessi conti gli affari simili.

Quando si siano compilate in tal maniera la registrazione della sezione e una copia fedele di essa sia, a determinati intervalli, spedita all'Amministrazione centrale, non è mai agevole comprenderla come presso di questa si possa in un secondo ordine o sistema di scrittura, necessariamente unitiche, raccogliere in un solo conto le somme tutte riguardanti i mutamenti avvenuti negli stessi oggetti e scritte nei conti identici presso le varie sezioni. Così in un conto Capitale si potranno ricordare tutti gli incassi e tutti i pagamenti fatti in tutte le sezioni, in un conto Portafoglio tutti i crediti cambiari acquistati, ceduti o estinti presso le varie sezioni e scritte nei rispettivi conti di Portafoglio i posti conti collettivi, i mutamenti avvenuti nei crediti e nei debiti delle varie classi e notati presso le sezioni in conti individuali e in conti collettivi simili; in un conto Interessi tutti gli utili e i danni provenienti da interessi attivi e passivi e notati presso le sezioni in conti individuali e in

in un così fatto ordine o sistema di conti se ne sarà una che epiloga quelli, e quali la sezione principale apre ai fondi patrimoniali delle altre e che intesta a loro, e vice versa

epiloga quelli corrispondenti che le sezioni subalterne aprono alla principale. Questi due conti unitamente a quelli i cui redditi per i fondi o valori in giro devono nei loro saldi reciprocamente compensarsi; essi tengono in evidenza i rapporti intervi tra sezione e sezione, sono a così dire conti di ordine e potrebbero sopprimersi senza che perciò la scrittura cessasse di essere compiuta.

Il saldi di questo secondo sistema di conti, rivivente in una, danno una compiuta situazione economica dell'azienda egualmente in modo come se fosse indivisa.

Ma si badi che questa situazione tratta dalla scrittura generale non corrisponde ai suoi risultamenti ultimi, con quella che si volesse dedurre dalla scrittura speciale dell'Amministrazione centrale, se non una volta sola per ogni esercizio e precisamente al suo termine. I due sistemi di conti hanno sempre è vero, un medesimo oggetto, che, nel caso di scrittura compiuta, è l'intero patrimonio dell'azienda, ma il valor di conto attribuito a codesto patrimonio nell'uno o nell'altro sistema varia. Perché dove nella scrittura generale si comprendano tutti gli utili e tutti i danni, tutte le rendite e tutte le spese, che si vanno man mano rilevando in tutte le sezioni, nella altra scrittura speciale non si vogliono affrettare se non alla fine dell'esercizio le rendite agli utili, le spese e i danni accertati nel corso suo presso le sezioni subalterne. Pertanto solitamente al chiudersi dell'esercizio si può essere piena consonanza tra i due sistemi di conti. Sono generalmente ordinati nella maniera che ho cercato di descrivere la scritture presso la Banca, che hanno molte sedi o succursali, ad esempio, presso la Banca Nazionale.

Quando le sedi sono poche, quattro o cinque, è possibile distinguere nei conti, in cui si svolgono le scritture generali in colonne complementari intervi, le partite imputabili a

ciascuna sede - Così la Banca popolare di Brauno, che ha quattro succursali, oltre la sede principale, distingue nel dare e nell'avere dei vari conti, in cinque colonne complementari le somme riferibili a ciascuna. Anche se le sedi sono molte può talora giudicarsi opportuno dividerle in pochi gruppi e classificare in colonne complementari poste nei conti la partita secondo che riguardano l'uno o l'altro gruppo -

Qualvolta si giudica opportuno tener separate anche in grande ordine di conti le scritture riguardanti la gestione della una sezione, ancorchè siano in molte parti simili. Allora si cura che il numero dei conti e si epilogano in conti distinti le scritture delle singole sezioni. Adottando questo procedimento può crescere di qualche poco il lavoro, ma non esistono le difficoltà in modo simile, epilogando dal 1874 al 1877 presso la nostra Direzione generale la scrittura delle varie amministrazioni centrali dello Stato -

Non qui delle scritture generali nel caso che le varie sezioni siano simili fra loro. Ma anche quando sono distinte, quando, ad esempio, le una sono istituti mercantili o bancari, e le altre fattorie agrarie, o stabilimenti industriali, è possibile comporre scritture generali per tutta l'azienda. Se la unità estende in tali casi pochi conti comuni a tutte le sezioni, non sarà possibile raccogliere in un numero ristretto di conti simili scritture generali; converrà invece riprodurre per esse i conti che sono speciali alle singole sezioni, o abbeverare tali conti che si raddoppiano. I conti, se le sezioni sono molte, possono così moltiplicarsi oltre misura. È costoso un inconveniente grave, che fa nella maggior parte dei casi rinunciare a simili scritture generali -

Una ultima osservazione ed è la seguente.
Le scritture così della sezione principale come delle altre, possono essere analitiche ovvero sintetiche, e queste

particolareggiate e riassuntive. L'adozione una forma piuttosto che l'altra dipende dall'estensione della sezione e dalla natura loro. Ma quando si giudica conveniente di compilare presso l'Amministrazione principale un secondo ordine di scritture, le scritture generali, queste devono essere sintetiche e riassuntive non solo, ma sicologiche. Le somme poste nei conti devono avere poca spiegazione o nessuna, i conti debbano piuttosto disporre in modo che possano accogliere, oltre la somma del dare e dell'avere, altri dati statistici che giovinno a chiarire l'andamento dell'azienda. Tale ordine di scritture si tiene per poter conoscere quando sia e senza troppo lavoro o troppa perdita di tempo, la situazione economica dell'azienda, per poter rilevare, istantaneamente, a colpo d'occhio, le notizie che possono giovare alla sua direzione. Ora, se le scritture fossero analitiche, simili situazioni e simili notizie non potrebbero ottenersi spediteamente, ne gioverebbe punto l'essere esse particolareggiate o l'aver lunghe spiegazioni, giacchè non si cercano nelle medesime le notizie dei singoli negozi. Aggiungasi che si deve anche curare la maggior possibile economia di lavoro ed spesa, e che non sarebbe sempre possibile, quando pure lo si giudicasse utile, comporre scritture analitiche o sintetiche bene, ma particolareggiate ed estese.

Articolo 4°.

Forme particolari che possono prendere le scritture patrimoniali quando le sezioni sono pochissime -

Se le sezioni si restringono a quattro o cinque al più e se per l'indole speciale dell'azienda non occorrono scritture generali, possono compilare presso l'Amministrazione centrale registature simili a quella che si comporrono presso la Direzione

subalterne o tali che le riassumano. Le scritture di ogni sezione si tengono su registri separati e dicono "Registri principali" e "contabili" quelli ove trovansi le scritture della sezione principale e "Registri provinciali" quelli, in cui sono adoperate le scritture delle aziende subalterne, le quali da taluni si chiamano col nome pomposo di provincie.

Allorchè si segue una simile via il sistema di scritture di ciascuna sezione è indipendente da quella delle altre, e ad esse potrebbero tutte codeste scritture comportar le medesime metodi o procedimenti diversi. Non diremo una uniformità di metodi e di procedimenti giova anche in questo caso alla chiarezza e alla regolarità, e però, fin dove è possibile, dev'adottarsi. È voglio anche osservare essere nelle aziende private si può dire inutile che si compilino in separati registri presso la sezione principale le scritture delle altre sezioni esistenti nello stesso luogo, potendosi, in casi di bisogno, esaminare le contabili, e aver loro. Quella ripetizione di scritture gioverebbe bensì al ricambio, ma il vantaggio, nella generalità dei casi, non sarebbe tale da volere il maggior lavoro e la maggior spesa.

Ma è facile che, acciò si possano comporre presso la sezione principale le scritture riguardanti la gestione delle altre, è necessario che questa comunichi le notizie dei fatti da registrare.

A tale intento possono mandare, o, puramente una copia delle scritture da essa composte nel cronach loro, oppure vari prospetti, in cui siano classificati i diversi affari secondo il ramo di gestione a cui si riferiscono e le diverse mutazioni secondo gli oggetti, in cui avvengono, così in un primo prospetto si potrà indicare il movimento di cassa, in altri il carico e lo scarico dei generi, il giro dei debiti e dei crediti, le rendite, le spese, gli utili e i danni rilevati ecc. Simili comunicazioni dovranno farsi periodicamente, una volta al giorno, o pure ogni settimana, ogni decina di giorni, o ogni mese.

secondo i casi. Ed è ufficio della sezione principale stabilire i tempi e i modi, nei quali le medesime comunicazioni sono effettuarsi.

Avviene talvolta che l'azienda abbia un affare o un impresa sociale e si trovi opportuno di registrare in un sistema di scritture distinto i movimenti dei valori, e dei debiti e dei crediti e gli atti tutti attinenti a codesto affare ed a codesta impresa, acciò ne appaiano in modo più chiaro e diretto i risultamenti. Allora simile affare o impresa deve considerarsi, finchè è condotto a fine, come costituente una sezione subalterna. - Così presso la Spezia dei Tabacchi, che va esercitando l'esercizio del monopolio ha un proprio sistema di scritture legato per ora ad un conto corrente colle scritture generali della Società.

- Articolo 5° -

Dei rapporti che legano le diverse sezioni di una azienda e dei conti che li rappresentano -

Seguendo la norma da me data, le sezioni subalterne conti, devano come appartenenti al loro fondo patrimoniale tutti i beni che amministrano, gli stabili prima di tutto e aprensivi ad ogni classe di quei beni, insomma anche per esse le scritture sono integralmente patrimoniali. Vi hanno però alcuni, i quali, nelle sezioni subalterne non aprono conti ai beni stabili, o, in generale, alla parte permanente del patrimonio affidato alla sezione stessa; invece nel quadro dell'amministrazione principale accendono conti a tutti codesti beni, qualunque sia la sezione che li amministra. I risultati finali sono gli stessi, ma questa seconda via

he il vantaggio o l'inconveniente, secondo i casi, di non mantenere sott'occhio di chi è a capo della sezione subalterna i valori che si attribuiscono ai poderi o agli altri beni di natura permanente affidati alla sua cura.

È detto che tra due sezioni di una medesima azienda non si possono essere debiti o crediti nel significato giuridico della espressione. Questa è verità evidente, e più anche appiungasi che le singole sezioni subalterne non ricevono o non danno mai ricevere valori per conto delle altre sezioni consorziate, ma solamente per conto dell'amministrazione principale, e sicché per la registrazione di simili negozi non è razionale, che un'azienda subalterna accenda conti ad altre aziende subalterne. Nulladimeno possono verificarsi casi eccezionali, in cui per alcuni affari particolari una sezione subalterna agisca direttamente per conto di un'altra, quasi fosse commissario, nario od agente di essa. E più conviene allora che si giustichi opportunamente in diretta relazione le due aziende in merito di conti correnti reciproci. Ma si badi che questi conti venutisi a considerarsi come conti elementari, e il debito dell'una sezione come debito verso dell'azienda e il credito dell'altra come credito di tutta l'azienda. Ebbene questi crediti e debiti fattizi elidendosi a vicenda, non mutino il valore di conto del patrimonio netto di tutta l'azienda, pure la liquidazione completa di questa ne viene alterata, comprendendo essa elementi attivi e passivi del patrimonio non reale. Tutto ciò non è corretto, e però vuole che siano ben forti i motivi che suggeriscono l'apertura di codesti conti tra sezioni e sezioni, e che si possa fare, per tal modo, un piccolo strappo ai principj generali che dire adunque di coloro che ammettano tali conti come norma generale. Il Villa è tra questi. Egli, nella sua opera capitale primo, e quanto so, fra gli scrittori italiani, ha un sistema di scritture nel caso di un'amministrazione

principale e di due aziende subalterne (1) e lo svolge poi fin sommarmente nella seconda sua opera (2). Egli suggerisce che indipendentemente dalle scritture, le quali debbono compilare coloro che soprintendono alle aziende subalterne si abbiano a tenere presso la amministrazione principale, oltre il registro centrale, due registri provinciali per le due aziende subalterne, e che in ciascuno si abbiano ad aprire conti all'amministrazione principale e all'altra azienda. Il conto che nel registro centrale si apre ad ognuno delle due aziende, non corrisponde, come di rito, al conto che nel registro di ciascuna di queste è intestato all'amministrazione principale, ma abbraccia invece conto e inoltre il conto aperto all'altra azienda. È codesto un inconveniente non piccolo per caso di due sole aziende, e che diventerebbe grosso quando esse venissero di numero. È invece come si potrebbe in tal caso riscontrare fra loro le scritture dell'amministrazione centrale e quella dell'azienda subalterna? E a qual fine compilare le scritture di queste aziende col disporre che esse tengono separato conto delle trasmissioni di fondi che reciprocamente si fanno dal momento che esse non creano debiti o crediti fra loro e debbano essere autorizzate dall'amministrazione principale o almeno annunciate ad essa?

- Articolo 6° -

Le scritture del Bilancio e Provisiore nelle Aziende dovute -

Nel più dei casi queste scritture, se pur si compilano, si

- (1) Il Villa - La Contabilità nelle aziende private e pubbliche - Milano 1844 - Vol. I - cap. II - capitolo 7° - pagg. 269 e 273
- (2) Id. - Elementi di amministrazione e di contabilità - Parma - trad. Bizzoni - Vol. 2° - cap. V - p. 372 -

compilano soltanto presso l'Amministrazione principale, nell'uno o nell'altro dei modi, che si ho altrove descritti. Quelle aziende subalterne tengono tutti ed più note sui libri stessi. In queste e in quelle poi, è superfluo il titolo, le scritture patrimoniali possono ordinarsi in maniera che indicino le entrate e le uscite di Bilancio, le quali vanno verificandosi precitamente come si può e si suole allora fare nelle aziende indivise.

Tanto tuttavia eccezione le Amministrazioni degli Stati. E meritano di essere considerate i procedimenti seguiti in Francia dove il Bilancio è di competenza e per esercizio. Ed è dritto, come in molti altri Stati, in Bilancio dell'entrata e in tanti Bilanci della spesa quanti sono i ministeri. Quanto alle scritture in tutti gli uffici si tengono del tutto distinte quelle dei fatti che hanno diretta attinenza col Bilancio, dalle altre che riguardano il movimento delle materie, ossia dei beni diversi dal denaro. Si hanno adunque per una parte le scritture o materie che sono foggiate in modo da formare un sistema solo, uniforme, e per l'altra le scritture di cassa a residui, e quelle di competenza del Bilancio di previsione, le quali sono coordinate insieme e si tengono nelle forme volute dalla Partida doppia.

Qui posto i singoli ministeri, che sono superiori subalterne, e negli, collaterali della grande Amministrazione dello Stato, non comporgono se non le scritture del Bilancio di previsione, e le comporgono per esercizio in modo simile a quello che ho descritto in un capo precedente; in tali scritture sta quella che i Francesi chiamano: "Comptabilité administrative".

Presso il ministero delle finanze vi ha una Direzione generale della Contabilità pubblica (Direction generale de la Comptabilité publique), la quale compone scritture generali (Comptabilité générale) di tutta l'Amministrazione centrale dello Stato. Simili scritture sono patrimoniali, di cassa a residui, e si

tengono per annata, o, come la si dice, per gestione. Ed esse mentre epilogan direttamente le scritture degli agenti del Tesoro, cioè la Contabilità pecuniaria (Comptabilité pécuniaire ou des comptables), riassumono anche una parte delle scritture dei ministeri, ossia della contabilità amministrativa, quella, in cui si affermano le entrate e le spese accertate, le riscossioni e i versamenti, l'emissione dei mandati e i pagamenti. Per quanto si ho potuto sapere non vi hanno presso la Direzione generale della Contabilità pubblica scritture generali del Bilancio di previsione, in cui si riassumono integralmente e direttamente le scritture dei ministeri. Ma perchè vi possa essere riscontro tra queste scritture, che sono, le si ricordi, per esercizio, e quelle della Direzione della Contabilità Pubblica, che sono per annata nei conti di queste sono separate in colonne complementari le somme, secondo gli esercizi, a cui appartengono.

Simile ordinamento ha, e anche se ne dica, molti pregi, esso non richiede una duplicazione delle scritture; le scritture amministrative e quelle finanziarie o di cassa si completano a vicenda, senza che vi siano ripetizioni.

Capitolo 7.^o

Del modo di coordinare fra di loro i diversi sistemi di scritture che possono tenersi in un'azienda

- Articolo I -

- Collegamento delle scritture patrimoniali -
Tutte le scritture che possono compolarsi in una data...

vianda, o qualunque sistema appartengono, accennano a fatti che hanno diretta o indiretta relazione con un solo oggetto il patrimonio di quell'azienda, e però manifestamente devono essere fra loro coordinate.

Io non dovrei qui ridere del modo di collegare insieme le scritture patrimoniali. Se l'azienda è divisa, le scritture dell'amministrazione centrale legano necessariamente fra loro tutte quelle delle diverse sezioni. E anche quando, stando l'azienda indivisa, si giudica opportuno di tenere, ciononostante, più ordini o sistemi di scritture, ve ne vuole essere uno generale che riassume in sé tutti gli altri. Il fondo patrimoniale, oggetto di ogni sistema parziale si riguarda come un elemento del fondo più completo, oggetto della scrittura generale.

Quindi in queste scritture un conto o più terra in contropartita il mutarsi di quel fondo speciale, e in questi conti ne corrispondono nelle scritture parziali altri reciprocamente eguali che saranno i conti propri di capitale.

Ma per darsi che non vi siano scritture generali, le quali tutte compendiano quelle che si compilano in una data azienda. Per verità io non conosco nelle aziende si divide stampi, in cui i sistemi di scritture parziali aventi oggetti interamente distinti stiano più di due. Questo solamente so, che in non poche aziende pubbliche minori vi hanno due ordini di scritture, la una delle finanziarie, che hanno per oggetto il denaro, i debiti e i crediti attinenti all'esercizio del Bilancio di previsione, le altre che riguardano la rimanente parte della ricchezza dell'azienda, cioè a dire il patrimonio, propriamente detto. Ora io non ho lacerato di dire a suo luogo, che in queste scritture del patrimonio permanentemente si devono notare in conti propri distinti quegli aumenti e quelle diminuzioni di esso patrimonio a cui corrispondono mutazioni eguali e reciproche nella ricchezza, che è

oggetto delle scritture finanziarie, le quali mutazioni devono alla loro volta in queste scritture affermarsi in conti particolari. Simili conti propri corrispondenti debbono a così dire considerarsi come conti correnti che l'un sistema di scrittura apre all'altro. E se le scritture di entrambi i sistemi sono per annate, simili conti, presi in monte, debbono per un medesimo spazio di tempo, corrispondere esattamente e reciprocamente gli uni cogli altri.

- Articolo 2° -

Collegamento tra le scritture del Bilancio di previsione e quelle patrimoniali -

Sono inobblivi e fatti i rapporti che legano le scritture patrimoniali a quelle del Bilancio di previsione e non è male, volere metterli in evidenza nei conti.

Pongansi in prima che il Bilancio sia di competenza... nelle scritture sue figurano i conti: Resoro - Debitori per contratti accertati - Agenti di riscossione - Creditori per spesa liquidata - Ordini di pagamento - e quali, mentre sono conti propri in quest'ordine di registrazione, hanno per oggetto, ove tu li guardi, elementi attivi e passivi del patrimonio. Perché in fatto ricordano mutazioni avvenute nel denaro e in certe classi di debiti e crediti che l'azienda ha coi terzi, adunque le scritture in essi composte debbono averne le corrispondenti nei conti patrimoniali.

Se le registrazioni sono analitiche, tale corrispondenza si potrà forse avere sempre tra conto e conto di due sistemi; perché, se badi bene, nelle scritture patrimoniali i conti semplici per i debiti e crediti sono accesi ai debiti e crediti di persone o ditte singole, dove nelle scritture del Bilancio

sono aperti ad entrate da ritenere, o versare, o spese da pagare, su una determinata voce del Bilancio stesso. Invece le scritture sono sintetiche, poichè nella metà che ha i conti elementari di quelle patrimoniali, siamo i conti Resoro - Titoli per entrate accertate - debiti di riscossione - Creditori per spese liquidate - Ordini di pagamenti » e altri meno complessi che figurano tra i conti propri di quella del Bilancio, così si può avere una perfetta corrispondenza tra conto e conto nella scrittura non solo, ma ben anche nei titoli. I conti individuali e collettivi dei due sistemi verranno poi, sistematicamente sviluppati nei rispettivi conti o partitari.

Nulladimeno perchè vi sia una corrispondenza così piena tra i due ordini di scrittura è mestieri che la una e l'altra si riferiscano ai medesimi fatti e quindi ai medesimi tempi e però siano entrambe per annate o entrambe per esercizi di eguale durata. Anzi, siccome le registrazioni patrimoniali complete sono essenzialmente per annate, o, meglio, per periodi di gestione, anche quella del Bilancio il debba essere.

Se la scrittura del Bilancio sono per esercizi e quella del patrimonio per annate, acciò vi sia corrispondenza e riscontro tra i due ordini, bisogna ad un opportuno ricorrere.

Osservo anzitutto che nella azienda bene organizzata non vi vogliono mai essere più di due esercizi aperti.

Di bene nelle scritture del Bilancio e precisamente nei conti comuni ai due sistemi, debbono separare quelle che riguardano fatti rilevati nei primi dodici mesi dell'esercizio da quelle che accennano a fatti rilevati più tardi, e questo può ottenersi, o, col uso di colonne interne complementari, o col chiudere e riaprire i conti alla fine del dodicesimo mese. E medesimamente nelle scritture patrimoniali, debbono in quei conti comuni distinguere in colonne interne complementari la scorrenza, così del de come dell' avere secondo

gli esercizi a cui si riferiscono.

Quelli poi osservare che una opportuna classificazione delle rendite e spese, degli utili e danni nei conti propri delle scritture patrimoniali permetta che vi sia corrispondenza e riscontro anche tra alcuni di essi conti propri e alcuni conti elementari della scrittura di Bilancio, o il riscontro sarà maggiore e più pieno, se le prime sono di cassa e a residuo, perchè in questa è maggiore la somma delle entrate od uscite di Bilancio, che deve riferirsi ai conti propri. Nondimeno simile riscontro non ha luogo per tutte le notazioni dei conti, nè per i saldi loro, sibbene soltanto tra le registrazioni dei conti propri del primo sistema e quelle nei conti elementari del secondo, le quali accennano ad accertamenti di entrate e liquidazioni di spese e ciò perchè nella scrittura patrimoniale non si tiene nota delle previsioni o della facoltà consentite.

Le cose dette valgono anche per il caso, in cui il Bilancio sia di cassa. Qui il riscontro fra i saldi dei conti è più ristretto ed ha luogo soltanto per il conto o per i conti del Resoro, tanto se le scritture patrimoniali sono compiute quanto se sono di cassa. Più ampio è il controllo che si ha tra i conti propri delle scritture patrimoniali e quelli elementari della scrittura del Bilancio, anzi se le prime sono di cassa pura la corrispondenza può essere piena per tutti i conti elementari della seconda.

Infatti nelle scritture di cassa pure ogni entrata di Bilancio è un aumento del fondo, perchè è un incasso ogni spesa di Bilancio una diminuzione del fondo, perchè è un pagamento.

Capitolo 8.^{vo}

Delle unità della scrittura a Partita doppia

Articolo 1.^o

Se le scritture debbano sempre raccogliersi
- in un solo sistema -

Uno dei più diffusi pregiudizii tra gli scrittori di cose at-
tinenti ai metodi di registrazione si è questo, che, ottenendo
l'obbedienza una, le registature tutte che si compiono in essa
debbono costituire un solo sistema omogeneo e non un
forma in ogni sua parte. E si rafforza in questo concetto
il fatto che in una moltitudine di obbedienze, e mercantili,
le quali han forma di tenere in modo ordinato le loro scrit-
ture, queste costituiscono per verità un solo sistema. Ma
vale a scemere la loro persuasione la pratica costantemente
seguita da altre obbedienze di tenere più ordini di scrittura.

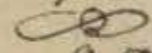
Non ragione i teorici ovvero i pratici?

È questa la questione che merita di essere attentamente stu-
diata. Finché un Bilancio di previsione non interviene a com-
plicare la gestione e con essa le scritture, finché le scritture
patrimoniali restano sole, è indubitato che esse, come debbono
poter insieme descrivere l'intera vicenda delle contingenze
che avvengono in tutte le parti del patrimonio, così possono
raccogliersi in un solo sistema di per se stesso compiuto
non ho io stesso descritto la scrittura integrativamente pa-
trimoniale, l'oggetto complesso delle quali è l'intero pa-
trimonio? Resta nondimeno a vedersi se il conglomerare
tutte le scritture patrimoniali in un solo sistema sia
ottimo e senza inconvenienti di sorta per tutte le obbedienze.

indistintamente, e se debbono senza eccezione condannare
quale, e non son poche, le quali, ottenendo pure ottisimamente
organizzate, scindono in due ordini le scritture patrimoniali,
riali e tengono separate le scritture di cassa da quelle
delle materie e del patrimonio, propriamente detto, ossia
della parte fissa della sostanza generale, se non che non è
qui il luogo di ragionare di ciò.

Articolo 2.^o

Se le scritture del Bilancio di previsione
possono fondersi con quelle patrimoniali compinte



§ I.

- Soluzioni proposte dal Consiglio -

Quando debbono comporsi le scritture del Bilancio di previ-
sione per tener a giorno quella parte della facoltà contenuta, di
cui l'amministrazione non ha ancora fatto uso, è egli pos-
sibile, applicando la Partita doppia, fonderla insieme colle
scritture patrimoniali compinte?

Il Consiglio senza per altro rilevare l'importanza della que-
stione vi risponde affermativamente fino dal 1857. (1) Egli
nel suo: «Partita doppia migliorata» adotta i sotticonti per
le scritture patrimoniali e li apre nel modo consueto per mez-
zo di un «Bilancio d'apertura» e dopo simile apertura
afferma le entrate e le uscite presunte nel Bilancio in
un conto: «Bilancio presuntivo delle annualità o Bilancio
presuntivo delle rendite e delle spese» le prima in avere

(1) Antonio Zucchi - Trattato della Scienza di Contabilità e d'Ammini-
strazione privata e delle Udit. - Vol. I. § 138 e 139. pagg. 76 e 708 -
Vol. III - pagg. 195 e 199 - Venezia 1857 - 59 - Zuff. Charakovich -

a le seconde in dare, riferendo quelle in dare dei conti propri ac-
casi alle varie classi di rendite o utili; queste in avere dei con-
ti intestati alle varie classi di perdite o danni; spese e pa-
reggia quel primo conto, scrivendo in esso l'avanzo o il disa-
vanzo presunto, che trasporta in un conto nuovo per titolo.

"Accumulo e diminuzioni - o - Accumulo e diminuzioni in con-
fronto del preventivo -» Durante l'anno nota i fatti amministrativi e le spese di Bilancio come se le scritture delle previsioni non si fossero fatte. Alla fine dell'anno per si riferisce a tal di dei conti di gestione non già ad un conto di "Perdite o fatti" - ma al conto "accumulo e diminuzioni" sopracitato. Dopo così fatti riferimenti il saldo di tal conto indica l'utile o la perdita effettiva dell'anno, o meglio l'incremento o la diminuzione effettiva del patrimonio e il Consiglio lo porta in conto di capitale. Indi si dividono i conti nei modi citati per mezzo di un Bilancio di chiusura.

Simile maniera di procedere è stata possibile? È posto pure che sia possibile, è ragionevole? Perché sia possibile a mestieri che tutte le entrate e le uscite del Bilancio, qual le effettuate s'intende, siano vere rendite e vere spese, veri aumenti e vere diminuzioni del patrimonio a reciproco, e anche tutti gli aumenti e le diminuzioni del patrimonio siano entrate ed uscite di Bilancio. Il Consiglio lo seppe nel 1854, benché non lo abbia detto esplicitamente.

Anni sono egli ritornò su questo punto a chi gli occor-
rere che vi hanno entrate ed uscite di Bilancio, che sono veri cambi di valore o giri di capitale e non già rendite o spese vere, che quindi la norma da lui proposta non era sempre applicabile, egli rispose in varia rivista che per simili entrate ed uscite si possono accendere conti reciproci che si bilanciano tra loro. In questi conti dovrebbe

scriversi prima le previsioni delle sopradette entrate e uscite negli uni in dare, negli altri in avere, poi in modo reciproco d'effettuarsi di esse. Tanto che ogni fatto per cui si verificasse una di costali entrate od uscite darebbe luogo a due articoli in Partita Doppia, uno nei conti agli elementi patrimoniali, fatto nei conti speciali sopradetti, che vennero ad avere indole di conti d'ordine.

Senonché accio questo nuovo espediente suggerito dall'ingegnere professore di Padova potesse dare qualche applicabilità al suo metodo migliorato converrebbe che in tutte le aziende fosse sempre possibile distinguere con un taglio netto le entrate e le uscite di Bilancio che sono rendite e spese vere da quelle che non lo sono, e inoltre che il Bilancio di previsione fosse sempre per annuale. Da quali condizioni non si verificano, perché vi hanno entrate ed uscite che sono in parte rendite e spese, in parte giri di capitale, e perché i Bilanci sono bene spesso per esercizi prolungati al di là dell'anno.

Ma ammesso anche che il procedimento suggerito dal Consiglio sia per alcuna azienda possibile, io dico che non è ragionevole. Nel spazio tenuto in simile maniera non vi sono conti che mostrino al loro saldo le rendite e le spese singole, e non vi è neppure un conto che contenga le medesime rendite o spese insieme riunite. I conti di gestione, nel metodo migliorato del Consiglio, segnano al loro saldo null'altro che la differenza tra le rendite e le spese prevalenti e quelle verificate. Tutto ciò non è corretto.

Da un sistema di scrittura che ha per oggetto il patrimonio deve anzitutto apparire come e di quanto questo aumenta o scema. Per simile scrittura debbano trovar luogo soltanto quelle, le quali necessitano a fatti per cui esso patrimonio venga realmente; ora il fatto per cui si provvedono

quali entrate e quali spese probabilmente si verificavano come è tra questi. E poi, specialmente se si tratta di un Bilancio che non vincola l'amministratore, e come dei due esempi dato dal Consiglio è tra questi, è per avventura più importante conoscere durante l'anno quali siano le vere entrate e le vere spese verificatesi, che non la relazione tra queste e le previsioni. Ma mi si dica che simili notizie si potrebbero trovare anche di ante facili conteggi, risponderà che le scritture debbono mostrare ciò che più prima di conoscere e che dal resto conteggi anche più brevi permetterebbero di dedurre da scritture strettamente patrimoniali la differenza che il nostro autore fa direttamente apparire, molto più che si potrebbe scrivere in capo ad ogni conto di entrate e di uscite, la somma prevista.

- § 2° -

La soluzione proposta dal Gastaldi -

La questione del modo a tenersi nel registrare le previsioni fu posta esplicitamente e apparve in tutta la sua importanza quando si trattò di applicare la Partita Doppia alla Contabilità dello Stato, come voleva la legge 22 aprile 1869.

Il Gastaldi, citato dal Gira (1) nel suo progetto di scrittura a Partita doppia per il ministero e per le amministrazioni centrali dello Stato, pubblicato nel 1869, diede una soluzione diversa da quella del Consiglio, fatta descrittiva. Egli registra in una contabilità patrimoniale in prima le previsioni e poi gli accertamenti e fa confluire in un "Conto entrate e spese generali" tutte le entrate riscosse e da riscuotere, le spese pagate e da pagare e quindi trasporta in altri due conti "Aumenti patrimoniali" e "Diminuzioni patrimoniali", quelle entrate

(1) Michele Gira - Dall'insufficienza della partita doppia, ecc. Roma 1875 op. cit. - pag. 66 - Il libro del Gastaldi non l'ho potuto avere

e quelle spese di Bilancio che han prodotto aumenti o diminuzioni di patrimonio

Ora le molte osservazioni che si potrebbero fare, porro soltanto questa, che qui il lavoro è duplicato, il che è forse indispensabile e che gli aumenti e le diminuzioni del patrimonio in luogo di rilevarsi direttamente, e come una conseguenza dello sbilancio tra gli accreditamenti e gli addebitamenti a farsi nei conti elementari, si rilevano più tardi per via di storni, quasi si trattasse di correzioni di scritture errate. Può darsi che a simile procedimento si presti il meccanismo della Partita doppia, ma non può darsi che ella sia ragionevole. Essa poi il fatto che simile soluzione non fu riconosciuta sufficiente ed opportuna da coloro che dovettero applicare la legge di Contabilità precisata.

- § 3° -

Come venne risolta la questione quando si tentò l'applicazione della Partita doppia alle scritture dello Stato -

Il Picello, paganiere generale dello Stato, nella relazione al ministro delle Finanze, la quale precede le Istruzioni per la scrittura delle amministrazioni centrali dello Stato, approvate con decreto ministeriale 20 ottobre 1870, dopo aver detto che vi fu chi propugnò: "doversi tenere in evidenza tutti gli atti e fatti che avvengono per conto dello Stato" e chi sostenne: "non doversi nei libri della scrittura doppia registrare quegli atti che non impegnino veramente e intrinsecamente il patrimonio dello Stato" conchiuse essere prevalsa l'opinione che convenisse attenersi a queste, cui egli chiamava regole fondamentali della scrittura doppia:

- "registrare i fatti compiuti", quelli cioè che servono a produrre degli aumenti e delle diminuzioni nel patrimonio -

- scrivere ciò che è avvenuto e non ciò che debba avvenire »
 - registrare come creditore solamente chi ha effettivamente dato e come debitore solamente chi ha effettivamente ricevuto - » -

È in quel primo ordinamento, davvero rudimentale, si giungeva con molta fatica e non sempre per vie razionali, ad affermare da una parte gli aumenti e le diminuzioni del patrimonio, dall'altra le entrate e le spese effettuate.

Il Sella, ministro delle Finanze dal 1869 al 1873 interpellato più volte in Parlamento sul modo che si teneva nel registrare le previsioni, rispondeva invariabilmente press'a poco così:

« Chiedete nel mio Ragioniere se si possono registrare nella Partita doppia le previsioni, ed egli vi dirà che in essa non si possono notare che fatti compiuti, non compiuti; le previsioni si possono scrivere su libri ausiliari - » -

Il Cambiag-Digny, che era stato ministro delle Finanze nel 1869, allorché si discuteva in Parlamento la legge di contabilità, e che in alcune sue lettere pubblicate nella Stuora contologica del 1872 aveva, con certo affermato esplicitamente, una lettera intravedere allora sua opinione che le entrate e le spese di Bilancio effettuate potessero affermarsi in un Conto di Perdite e di Profitti, cioè a dire si confondessero cogli aumenti e le diminuzioni del patrimonio, proposta nel 1874 all'Accademia dei Ragionieri in Firenze, di cui era Presidente, di ricercare rapporti fra la Partita doppia e il Bilancio di previsioni.

L'Accademia nominò una Commissione perché studiasse il tema; la Commissione, secondo che risulta da un suo rapporto, in cui confessa che dinanzi alla questione proposta si era trovata in un mare di difficoltà, venne, non pare ad

(1) Vedi il Bollett. n. 4 dell'Accademia fiorentina e anche il Rivista dell'insufficienza della Partita doppia ecc. - op. cit. - pag. 4 -

unanimità di voti, in questa conclusione: « che tutto ciò che non modifica la situazione patrimoniale, non può venire considerato come un fatto contabile. »

La risposta di questa Commissione non era esatta, come non erano esatte le affermazioni del Picello. È fu facile, a coloro che sostenevano altre idee, replicare, essere le autorizzazioni contenute nel Bilancio atti troppo solenni e troppo influenti sulla gestione, perché si potesse così di leggieri affermare che non erano fatti compiuti, né tali da cui conoscessero tener conto.

Non è dubbio però che in questa disputa la ragione, grande alla sostanza, stava dalla parte del Picello e della maggioranza della Commissione fiorentina; solamente essi erravano nella forma. Per rendere impossibile ogni obiezione vittoriosa da parte degli avversari, avrebbero dovuto dire, che un sistema di scritture non può avere che un solo oggetto, un solo fondo risultante di componenti omogenei, che in un sistema che ha per oggetto il patrimonio non si possono ricordare le previsioni, perché le previsioni o autorizzazioni che siano, per sé stesse non mutano punto il patrimonio; che in un simile sistema non si possono accendere conti alla facoltà che si mangono da usare, perché simili facoltà non sono né elementi attivi o passivi del patrimonio, né aumenti o diminuzioni di esso riguardate in monte.

Nella circolare n. 65 emanata dalla Ragioneria generale e approvata con decreto ministeriale 4 settembre 1874 si decide una nuova soluzione al quesito riguardante l'applicazione della Partita doppia alle scritture dello Stato -

Si disse che conveniva registrare i fatti avvenuti in rapporto al Bilancio che è il Patrimonio; le previsioni sono adunque di nuovo abbandonate. Per conseguenza il fine a cui si mirava si considereranno come elementi patrimoniali, e quindi come oggetto di conto nelle scritture

si debite, i crediti per entrate accertate e non riscotte, i crediti per entrate riscotte e non versate, i debiti per spese liquidate e per le quali non si erano ancora emessi gli ordini di pagamento, e i debiti per ordini di pagamenti emessi. - Si ebbe così tra gli altri conti elementari questi: Debitori di fronte al Bilancio di provvisione (debitori per entrate accertate) Agenti di riscossione, Creditori di fronte al Bilancio di provvisione (creditori per spese liquidate) Ordini di pagamento. Simili conti composti si svolsero in partitari e libri sussidiari, nei loro conti semplici, o, come si disse, nei loro sottoconti, prima badando alle provincie, in cui si trovavano i debitori e i creditori, o ai singoli debitori e creditori, poi ai capitoli del Bilancio, così per le competenze come per residui. Nel primo caso si consideravano quei conti come appartenenti alle scritture patrimoniali; nel secondo si supponeva che facessero parte delle scritture del Bilancio di provvisione. Le quali scritture non erano complete, anzi non esistevano come sistema a sé, perché mancavano i conti alle entrate e spese presentate che rimanevano da effettuarsi.

Nella pratica si sarebbe potuto, quanto alle scritture particolareggiate nei Partitari, agevolmente riempire simile lacuna. Infatti, ponendo prima il caso di un Bilancio di competenza, è possibile registrare nei conti: Debitori e creditori di fronte al Bilancio e nei loro svolgimenti per capitoli di detto Bilancio, le liquidazioni di tutte le entrate e spese, anche quando l'accertamento è concomitante alla riscossione o alla emissione dell'ordine di pagamento, e arrivare quindi in capo ai sottoconti intestati ai singoli capitoli le somme autorizzate in Bilancio e le modificazioni portatevi in progresso di tempo. Così composte le scritture da ciascuna dei predetti sottoconti, si può spedatamente in ogni tempo desumere la differenza tra le entrate e spese accertate e quelle

autorizzate. E per parlare dei soli conti alle spese, siccome gli accertamenti vi vengono ricordati a credito, così basterà trovare la differenza tra il totale dell' avere del sottoconto, e la somma che segna la facoltà consentita scritta in testa accanto al suo titolo (1). Le singole ricerche possono rendersi più rapide, confezionando ogni volta che si monta foglio simile differenza, e ponendo essa in luogo della somma totale delle provvisioni in capo al nuovo foglio.

Del resto la registrazione totale degli accertamenti è ragionevole di per sé stessa e dovrebbe farsi anche quando non sguisasse da essa il maggior vantaggio, di cui ora parlo.

Nel caso poi di un Bilancio di fatta converrebbe applicare gli espedienti sopra descritti ai sottoconti, in cui si svolgono i conti collettivi: Agenti di riscossione e Ordini di pagamento - riguardati come appartenenti alle scritture del Bilancio. Qui una così fatta applicazione non richiederebbe neppure un aumento nelle scritture, giacché le credizioni in quei conti sono generalmente complete.

Simili misure non si adottarono dagli autori della riforma portata alle scritture dello Stato nel 1874; i quali credettero opportuno di risparmiare il lavoro richiesto o dalla registrazione degli accertamenti; quando il risparmio è possibile, quando cioè, non si fosse accertato il credito o il debito si provvede alla sua estinzione. Ma è da notarsi che in quei tempi erano dubbj sull'interpretazione da darsi alla legge di contabilità in quella parte che riguarda la natura del Bilancio e che poi si convenne che vi dovessero essere due Bilanci contemporaneamente uno di fatta e uno di competenza. Ed ogni modo la lacuna, a cui io accennai

(1) Un' verità una pratica simile si seguiva fin d'allora nelle scritture elementari dello Stato -

si riempiva col mezzo di scritture composte su un numero non piccolo di libri ausiliari.

Questo è tutto ciò che può ottenersi rispetto alle previsioni di una scrittura patrimoniale compiuta, e ora il volere cercare di più. E si badi che è possibile raggiungere tanto, solamente alla condizione che le scritture patrimoniali siano sintetiche e che il Bilancio sia per annate.

Se queste condizioni non si verificano e se si vuole avere una scrittura completa del Bilancio di previsione, bisogna comporre due sistemi di registrazioni distinti, ed è razionale comporsi sui giornali e mastri separati. So bene che sarebbe possibile compilare i due ordini di scritture in un sol giornale e spatri separati. So bene che sarebbe possibile compilare i due ordini di scritture in un sol giornale ed in un sol spatio, giacchè quanto alla forma esterna, il meccanismo della Partita doppia non richiede che gli articoli, eguali di successione in questo siano omogenei; so anzi, che il Prof. Gio. Varini spatta (1) trattando di un breve esempio relativo ad una piccola azienda, li ha effettivamente in un sol giornale ed in un solo spatio e ponendo insieme nel libro gli articoli riguardanti un medesimo fatto, ancorchè debbono riferirsi ai conti di entrambi i sistemi; ha potuto ottenere qualche piccolo risparmio nelle scritture della spiegazione, ma non mi pare che tutto ciò sia corretto e che il piccolissimo risparmio di lavoro, giustifichi l'offesa che si fa alla sana teoria.

(1) Vedi la Rivista di Contabilità, anno XVI - pag. 22 e 49 - L'esperto osserva che i due ordini di scritture devono essere distinti, aggiunge però, che il raccogliere in una sola serie dei libri abbrevia il lavoro e così, nei quali egli raccoglie le scritture del Bilancio, sono i seguenti: Bilancio presunto - Entrate presunte - Spese presunte - Uscite presunte - Spese presunte - (Vedi anche l'Opuscolo della Sparta sulla Logografia n. 1) il volume XVI.

È forse soverchio l'aggiungere che non è essenziale l'applicare ai due sistemi di scrittura lo stesso metodo. Il comitato di espatri e di Pretevia, e dopo di loro diversi altri, han dato al problema "ricordare i fatti amministrativi in quanto riguarda la situazione del patrimonio, e in quanto per essi si usa delle auto-riparazioni contabili" - una soluzione semplicissima. Essi compongono scritture patrimoniali come se non vi fosse nel suo vincolo di Bilancio e le compongono secondo i metodi di Partita doppia; poi compilano un altro ordine di registrazioni, in cui i fatti amministrativi si considerano in rapporto al Bilancio; e a queste registrazioni, in cui fatti amministrativi si considerano in rapporto al Bilancio applicano la partita semplice - che si curano di istituire, verum stat, lo scontro tra i due ordini di scritture; sarebbe stato un lavoro il farlo; perchè le scritture patrimoniali che compiono sono compiute non solo, ma analitiche; e le scritture di Bilancio devono essere per esercizi anzichè per annate.

Articolo 3°

Della possibile fusione delle scritture del Bilancio di previsione con quelle patrimoniali di Cassa

Ma se il problema: fondare in un solo sistema omogeneo le scritture patrimoniali compiute e le scritture del Bilancio di previsione non ha una soluzione razionale; può dirsi lo stesso per il medesimo problema proposto nel caso di scritture di cassa pure od a residui?

nelle scritture di cassa pure, essendo il Bilancio egualmente di Cassa, ogni incasso è un aumento nel fondo della scrittura e nello stesso tempo un entrata di Bilancio, ogni pagamento è una diminuzione di quel fondo e nello stesso

tempo un entrata di Bilancio, ogni pagamento è una diminuzione di quel fondo e nello stesso tempo un uscita di Bilancio. E vi si può dunque applicare il procedimento seguito dal Young, che io ho poco fa descritto, a questa condizione pari, che essendo la scrittura di cassa per annate, anche il Bilancio sia per annate, essendo quello per esercizi anche questo il sia -

Espressamente se la scrittura sono a residui e il Bilancio di competenza, ogni aumento del fondo è un accertamento di credito, ossia, un entrata di Bilancio, ogni diminuzione un accertamento di debito, ossia, un uscita di Bilancio, cosìchè qui pure è applicabile il procedimento del Young, sempre a condizione che le partite contenute nel Bilancio hanno valide finchè dura lo spazio di tempo, a cui son relative la scrittura patrimoniali e non più in là di questo -

Ma si badi che nell'uno e nell'altro caso i conti propri della scrittura patrimoniali divengono, così nella forma come nella sostanza, identici perfettamente ai conti elementari della scrittura di Bilancio di provisione, che nelle scritture di cassa, pure anche i conti elementari del tesoro sono un altro che i conti propri della scrittura del Bilancio, e che infine, egualmente nella scrittura a residui, se sono sintetici, che, vi può essere intera somiglianza o corrispondenza, giacchè allora i conti elementari sono accesi a debiti, e crediti per entrata di Bilancio da riconoscere a versare, e per uscite da pagare, tanto che si può dire che l'applicazione di quel procedimento tramuterebbe la scrittura patrimoniale in scrittura di Bilancio. E la tramutazione sarebbe incompiuta soltanto nel caso di scrittura a residui e analitiche, perchè allora i conti elementari sono accesi a debiti e a crediti verso persone singole, e non possono, se non per eccezione, corrispondere ai conti propri della scrittura del

Bilancio che sono od entrate od uscite accertate da una determinata voce di quelle. Debbo anzi notare notare che l'esempio dato dal Young, nel terzo volume della sua opera, riguarda un sistema di scrittura per cassa od a residui, sebbene egli non ribat-

te l'invite tramutazione, o per essere più esatto, simile opposizione della scrittura di cassa pure a residui, può farsi senza molti inconvenienti in quelle aziende, in cui i debitori o creditori per entrate o spese accertate e non ancora riscosse o pagate, ai quali sia expediente di accendere conti individuali, si riducono a pochi e di questa azienda ve ne hanno molte. Segue quindi che non può asserirsi in via assoluta, essere condannabili quelle aziende, le quali tengono soltanto scrittura di Bilancio di provisione e scrittura del patrimonio permanente, o, come altri vuole, non dispensabile, il quale comprende tutto il patrimonio, meno il denaro in cassa e i crediti e i debiti dipendenti da entrate o spese di Bilancio. E ciò tanto più che quando vi fosse un molti di codetti crediti o debiti, ai quali si giudicasse expediente di accendere conti, sarebbe sempre possibile tenere simili conti in un partitario, che può essere indipendentemente dal sistema di scrittura del Bilancio, oppure essere lo sviluppo di alcuni conti propri del medesimo.

È anche questa una soluzione talvolta ottima del problema: ricordare i fatti amministrativi, in quanto mutano la situazione del patrimonio e in quanto per essi si usa delle facoltà avute nel Bilancio, senza per questo duplicare la scrittura.

È inutile il dire che la scrittura dell'uno e dell'altro sistema possono comporsi o secondo uno stesso metodo o secondo metodi diversi -

(1) M. Young - Trattato della Scienza di Contabilità - III - op. cit. vol. 3° p. 198-205

Capitolo 9^{mo}

Discussione delle Teoriche della Partita Doppia svolta dai principali autori

Articolo I -

Come le discussioni devono restringersi ai principi -

Le teoriche rudimentali -

La teorica di un congegno o meccanismo così complesso come il metodo di registrazione in generale e la Partita doppia in particolare, comprende necessariamente una serie di norme che riguardano direttamente la forma della scrittura e la loro compilazione e una serie di principi da cui quelle norme si traggono. Ora siccome la forma caratteristica della vera maniera di Partita doppia non ebbero nei tempi che si succedettero e non hanno in diversi luoghi e nelle diverse età, grandi differenze radicali, così le norme di pratica applicazione non differiscono sostanzialmente presso i vari autori, e siccome la formula come meglio può, invece le differenze non sono lievi nell'esposizione dei principi, da cui quelle norme si fan derivare. Tali principi riguardano la natura dei conti, la fissazione loro, la determinazione delle somme da addebitare e da accreditare a ciascuno e i rapporti che esistono tra scrittura e scrittura e tra conto e conto.

Ora dei concetti che i più segnalati autori ebbero o hanno intorno ai primi punti, non debbo qui ridire. Lo reputo che l'indole dei conti, la fissazione loro e la determinazione dei valori di conto siano oggetti indipendenti dalla teoria

speciale di un dato metodo e formino parte della teoria generale del conto, onde ne ho ragionato altrove. Qui devo solo mentre osservare che, eccettuati forse soltanto il Gatti e il Caputo, nel loro 2^o Trattato di Ragioneria e gli autori, in generale, seguono i principi che ho cercato di computare, appunto quando svolgono la teoria che reputano appropriata all'una o all'altra maniera di scrittura doppia.

Resta pertanto da esaminare in qual modo le diverse scuole abbiano cercato di dare la dimostrazione dei rapporti che legano la scrittura e i conti, e poi specialmente quella dell'eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, da farsi nei conti, che è il rapporto fondamentale e caratteristico della scrittura doppia in generale e della Partita doppia in particolare.

La generalità degli autori dei secoli scorsi e buona parte di quelli che hanno scritto nel secolo nostro si sono accostati di affermare piuttosto che dimostrare o anche solo spiegare come la eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, come se fosse caso naturale e patasse a tutti.

Il Pacuolo dopo aver scritto che in ogni scrittura del giornale si deve sempre denotare il creditore e il debitore aggiunge: //

« Sappi che di tutte le partite che tu avrai poste in Giornale, il Quaderno grande te ne conviene far sempre doi, cioè una in dare e l'altra in avere . . . » Poi dice che nella partita del debitore si deve: « chiamare la carta dove sta quella del creditore » e così nella partita del creditore: « chiamare la carta di quella dove sta al suo debitore » E in questo modo continua: « sempre vanno incatenate tutte le partite del detto quaderno grande, nel quale non si deve mettere cosa in dare che quella ancora non si ponga in avere - E così non si deve mettere cosa in avere che ancora quella non si metta col suo ammonitore non si »

// L. Pacuolo Summa de arithmetica - op. cit. - Parte II - op. XI

mette in dare - E di qui nasce poi il Bilancio che del Libro si fa al suo saldo, tanto conviene che sia il dare, quanto l'aver - » - Ferole quindi che si noti la partita del debitore subito dopo quella del creditore: « perche' nel proprio giorno che nasce al debitore, in quel medesimo nasce al creditore » - Et per questo rispetto si deve recostare l'uno all'altro - » -

Il Spangoni dice poco di piu'. Egli osserva che il mercante in ogni operazione che fa deve cercare qual sia il debitore e quale il creditore e che a questo, piu' che ad ogni altra parte deve attender perche' in vero, qui consiste tutta la difficulta' dell'arte, intesa per difendere in ciascuna faccenda qual sia esso debitore ed creditore - Indi seguita: « Dun e' da notare che in tutte le operazioni che al mercante occorrono ... sempre e' necessario che almeno le occorrono quattro termini, cioè: 1.° l'uno che dà; 2.° l'altro che riceve; 3.° et quella cosa che vien data e ricevuta; 4.° anche la causa perche' - Et questo avviene in tutte le cose, come sarebbe nel vedere, comprare, riscuotere, pagare, barattare, prestar denari - et in moltissime altre che saria lungo a dirle. » - (1)

Gli scrittori che vennero dopo, fin a questi ultimi tempi non dissero, rispetto ai principii, nè molto piu', nè molto meno di questi due antichi - Tra quei molti che si accorsero di cominciare l'egualianza costantemente tra gli altri addebitamenti e accreditalamenti, afferendo che essa viene dalla stessa natura della cosa, ne citero' uno solo, il nostro D'Anastasio -

Egli cominciò col dire, che alla scrittura doppia: « fu dato questo nome, perche' ogni movta, per semplice che essa sia, porta sempre un doppio effetto » - « così avviene che anche il registro o la scrittura deve eseguirsi in due luoghi e perciò e' doppia » -

(1) Domenico Spangoni - Libro mercantile col suo giornale et alfabeto Venezia 1574 - Citato dal Bonalumi -

Aggiunge poi: « che non solamente nella mercatura qualunque movta porta sempre un doppio effetto, ma ... che nessuna azione dell'uomo può giammai essere origine di un solo effetto, dovendo essa produrre sempre due. » -

E vuol provare questa sua sentenza con esempi; dei quali mi fatto citare il primo: « Vado in piazza, egli dice, se si prende in esame ciò che è risultato da questo mio viaggio, si troveranno due novità. La prima, che io manco al luogo, in cui ero, l'altra che la piazza ha una perdona di piu' di quella che per lo innanzi conteneva » - (1). Indi trae da questa massima ogni movta, per semplice che sia, porta sempre un doppio effetto; tutte le altre proposizioni che chiama principii od abbisogni sono fondamentali della scrittura doppia, e in quali si riferisce ogni volta che annuncia nuove pratiche alla registrazione. Et me non sembra che tali avvisi valgono la pena di riprodurli, sembrami invece che l'aver ricordato il primo e la dimostrazione sua, basti a chiarire quanto si sia illuso il buon D'Anastasio giudicando come appare dal titolo, punto moderato dell'opera sua, di aver egli indotto la scrittura doppia a sciogza -

- Articolo 2° -

La spiegazione della doppia scrittura delle somme per via di semplice induzione -

Non pochi autori si provarono non dico a dimostrare la egualianza tra gli addebitamenti e gli accreditalamenti, ma a farla intravedere con procedimenti involutivi, fraudando la mente dalla partita semplice.

(1) Niccolò D'Anastasio - La scrittura doppia ridotta a sciogza - Venezia 1803

De la Porte, la cui opera, secondo il Lefebvre (1) e il Espingnot (2) fu la prima in Francia, che abbia descritta la partita doppia e fu pubblicata la prima volta nel 1673, dopo avere parlato dei prospetti (Etat) delle mercanzie, del denaro, delle lettere di cambio, delle spese generali, delle perdite e dei profitti che mancano nel prospetto a Partita semplice, aggiunge: «Ce sont ces états ajoutés au grand Livre d'un négociant sont le nom de Comptes généraux qui en y introduisant une doublement d'écriture... ont fait donner à cette manière de tenir les livres, le nom de Livre à parties doubles.» - E più oltre... «ce doublement provient de ce que chacun des articles dont doit être débité ou crédité un particulier au Grand-Livre, se porte en même instant et sous la même date en sens contraire au crédit et au débit des comptes généraux en sera débité» (3).

È pure del De la Porte questa norma generale per la determinazione dei conti da addebitare e da accreditare: «Tout ce qui entre en son pouvoir, ou sous sa direction est débité, tout ce qui sort hors de son pouvoir ou hors de sa direction, est crédité.»

Non l'insufficienza anzi l'erroneità della teoria si fa palese a chiunque s'efforzi non esser vero che ogni somma, la quale si pone in uno dei sopradetti conti generali, debba poi trovarsi in un conto dei corrispondenti e viceversa. Invece per aver cura a un caso solo, una vendita a contante dà luogo ad una scrittura del conto cassa, e un'altra nel conto delle mercanzie vendute, cioè a dire in due conti generali.

(1) - Lefebvre - Origine de la comptabilité.

(2) - Espingnot - Nouvelles études de comptabilité - Paris 1867 - Pagina p. 2.

(3) - De la Porte - La science des livres négociants et tenue des Livres - ediz. secondo l'ediz. del Espingnot edita dalla Società del secolo passato, non accettata perché moderna ma più a-bis e siccome tale ediz. non è genuina, così non si può dire che la esposita proposiz. siano proprie del De la Porte.

Una via simile segue nelle sue opere Francesco Villa il pad. e della Ragioneria in Italia - Egli descrive un metodo particolare di scrittura semplice, che si vale non solamente di conti ai debiti e ai crediti, ma ancora di partite di deposito, alle scorte, al mercante, ai beni di tutti, quindi ne dimostra l'insufficienza e perciò ragiona della Partita doppia. (4) -

Lo scopo principale della tenuta dei registri a scrittura doppia scrive egli, è quello di rimediare alle imperfezioni del metodo a scrittura semplice. Tali imperfezioni stanno in questo che, se bene le attività o le passività originarie, mediante l'uso della partita di depos. e delle partite individuali, vengono nelle scritture o registrazioni semplici, opportunamente classificate, non se ne ha nel registro o libro di amministrazione un quadro generale che le rendite ed i profitti come le spese o le perdite non risentano da alcuna apposita dimostrazione, da alcun prospetto formante parte del registro, che finalmente dopo aver abitato in un libro o scrittura semplice tutte le partite rappresentanti depositi e le individuali manca nel libro di questa contabilità un prospetto delle attività e delle passività sussistente alla fine di un periodo di amministrazione. Per rimediare a questa mancanza si è in massima trovata opportuno di aggiungere alla partita di deposito ed individuali (non determinati in un numero che dalla natura dell'azienda) tra altre partite, le quali noi chiamiamo riattentive appunto perché sono destinate a riabbinare le note già sparse negli altri conti.

La prima di queste partite riattentive serve a raccogliere da una parte (pagina a destra) le attività ed i crediti, e dall'altra (pagina a sinistra) le passività che al principiare di un periodo di amministrazione spettano al proprietario di una sostanza.

La seconda serve a presentare da una parte (pagina a destra)

(4) - R. Villa - Elementi di Amministrazione e di Contabilità - 11 Ediz. p. 26

Le rendite e nella parte opposta (pagina sinistra) le spese com-
 pendi e riferibili al periodo di amministrazione. La terza, final-
 mente, è destinata a raccogliere da una parte (pagina a destra)
 le passività al finire del periodo di amministrazione; dall'altra
 (pagina a sinistra) le attività ed i valori esistenti al finire del
 periodo medesimo. » -

Le tre indicate partite riassuntive possono considerarsi come
 altrettanti conti aperti al proprietario della sostanza, in cui den-
 na delle quali figurano distintamente da una parte le attività
 dall'altra le passività del medesimo. » -

Non rimane più oltre a comprendere che simile asserzione per ciò
 che riguarda lo stato finale è contestabile, e si studia di dimo-
 strare la apparente incongruenza di costato fatto -

« Ma essendosi, tenore, giustificati i tre prospetti riassuntivi
 di un registro come altrettanti conti aperti al proprietario della
 sostanza ed essendo, in massima, ammesso che un conto si tiene
 a sinistra il debitore ed a destra il creditore, deve sembrare al
 lettore (non ancora abituato a quella convenienza che abbreviano
 le scritturazioni e mettono in evidenza lo stato dei conti) deve
 sembrare, dico, incongruenza vedere nello stato finale a deb-
 ito tutte le somme delle quali il proprietario della sostanza è
 creditore, ed a credito quelle delle quali risulta debitore. Però
 se appena si riflette alla disposizione del riscontro finale questa
 incongruenza svanisce; giacché (ed in opposizione a quello che
 succede pel riassunto delle passività ed attività originarie)
 la pagina sinistra è destinata ai crediti e la pagina destra
 ai debiti » -

« Ma si potrebbe dare al riassunto finale il carattere di un
 conto individuale aperto a colui che si assumesse l'incarico
 di pagare i crediti e di realizzare le tante altre attività dell'opin-
 da e di pagare le passività della medesima. Annullata questa
 supposizione ne verrebbe la necessità di addebitare a quel

« conto individuale tutti i valori e le attività delle quali la per-
 sone cui si ritenesse imputata si fosse assunto l'obbligo di mi-
 nodia, e di accreditargli tutte le somme del pagamento del-
 le quali si fosse incaricato. » -

« Per valersi della tre partite riassuntive, continua, è neces-
 sario indispensabile l'attendere a qualunque registrazione il metodo
 che in moltissime occorrenze viene adottato per la registrazione
 degli affari nella scrittura semplice e che consiste nel registra-
 re la stessa operazione sotto due aspetti, cioè come ad un addebi-
 tamento ad una data partita e come un accreditamento
 simultaneo ad un'altra, la quale si trova colla prima in
 certe relazioni. » -

Il Villa enumera perciò diversi casi di due registrazioni
 nella scrittura semplice, così come egli la descrive e son quelli
 che riguardano negozi, per cui si cambia la forma soltanto del
 patrimonio, accenna quindi ai casi di una sola registrazione,
 comprendono l'apertura e la chiusura dei conti, e quei fatti che dan-
 luogo a rendite e a spese, a profitti e a perdite e conchiude che
 coll'attendere anche a questi casi la doppia registrazione si com-
 pleta il registro ponendo in esso i tre conti registriativi.

Lasciando stare che qui il principio fondamentale della Par-
 tita doppia, è piuttosto affermato che dimostrato, il Villa non
 ha provato che i tre conti riassuntivi debbano da lui siano
 essenziali a quel metodo - E per verità la prova non la po-
 teva dare.

Lo Stato originario dei debiti e dei crediti del Villa, è un al-
 tro che il Conto Favental del Paciolo a più essere sostituito da
 un conto che indichi in una somma sola il montare del
 fondo patrimoniale al principio dell'anno. Lo stesso Villa dove
 parla dell'applicazione della Partita doppia alle aziende sper-
 cantili, accenna al Conto di Capitale, dove appare la sostanza
 netta, e dice che essa vale a paragonare lo stato originario del

debiti e crediti, il quale assume così l'aspetto di un Bilancio e si chiama in fatto il « Bilancio d'apertura »

Lo Stato finale dei debiti e dei crediti è tutt'altro che il Bilancio di Chiusura e anche il Villa osserva che nelle imprese mercantili si dice Bilancio finale

Lo Stato organico dei debiti e dei crediti è il Bilancio d'apertura servivo all'apertura dei conti, il Bilancio finale alla loro chiusura. Ma per l'apertura o la chiusura dei conti possono anche farsi in più maniera, senza l'uso di quei prospetti. Adunque essi non sono strumenti o meccanismi indispensabili della Partita Doppia, non costituiscono una delle principali sue caratteristiche, che a pari non possono servire di base alla sua teoria, e vuol dire che essa sia razionale.

Senza dire poi che il Villa, se ha da intendersi alla lettera non spiega come la Partita Doppia sia applicabile oltre che alla scrittura patrimoniale compiuta, a quella incompiuta. Egli sta che col dire Partita doppia si venga a dire scrittura patrimoniale compiuta, è errore non lieve e molto diffuso.

Il Villa non si prova a dimostrare che la Partita doppia può applicarsi alla scrittura del Bilancio di previsione e non occorre nemmeno di accennare che se vi fosse provato non avrebbe potuto intuirsi senza fare larghi strappi alla sua teoria.

Con tutto ciò il Villa ha avuto molti imitatori e fra gli altri non ultimo al certo per salare, il Cambrey-Digny. Il quale nella prima lettera alla Sigalaja sulla Contabilità e sui Bilanci di Stato, afferma che la partita doppia indica, non ve di un Bilancio di apertura, e quanto riguarda il patrimonio della azienda, e come sia costituito dall'esercizio, raccolto durante l'esercizio in un conto generale le entrate e le uscite, e dimostra anche di un Bilancio di Chiusura lo Stato del patrimonio alla fine del periodo di gestione. Così ancor egli ripete che non vi sia Partita doppia, dove non vi hanno scritture patrimoniali ridotte

Questo concetto fu accettato dai legislatori che nel 1869 e si diedero la legge sulla contabilità dello Stato (il Cambrey-Digny ora allora ministro delle finanze) non meno che da coloro, i quali dovettero poi provvedere alla sua prima applicazione, in quanto riguarda la scrittura dello Stato, che si vollero a Partita doppia. E poi dirsi che simile concetto creato fu non ultima ragione della incertezza che si trovava in quella legge, e dalle acciuffate discussioni che si fecero perciò per vari anni sul modo di applicarla.

- Articolo 3° -

Le teorie che si fondano sulla contemporanea
esistenza dei conti agli elementi patrimoniali
e ai risultati della gestione
- Le teorie dei conti attivi e passivi -

Non pochi traggono la dimostrazione dell'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti dalla considerazione dei meccanismi caratteristici ed essenziali della Partita Doppia, i conti agli elementi del patrimonio e quelli alle sue parti ideali. Fra gli autori che hanno seguito codesta giusta via, il primo per ordine di tempo, è, per avventura il Crippa. Egli dice prima dei conti agli elementi patrimoniali e nota che « i fatti di semplice transazione hanno virtualmente e immediatamente la duplice corrispondente indicazione delle cose transate, sotto il rispettivo naturale ed opposto rapporto di carico nell'uno e di scarico nell'altro » - Osserva poi che i sopradetti conti non bastano ad una compiuta rappresentazione degli avvenimenti per cui si muta la sostanza. « A fine di avere, continua egli, una pronta e pronta informazione e dimostrazione in rapporto agli

(1) Lodovico Giuseppe Crippa - La tenuta dei conti - editore 1875 - Part. I. cap. 5°.

1° interessi e alla veduta generale della ragione proprietaria, ovvero
 2° di vedere in monte ed in compendio i risultati dello stato primo
 e delle variazioni in più e in meno di tutti gli oggetti e valori,
 3° occorre, insomma, i conti soggetti della stessa ragione pro-
 4° priataria, ossia, i conti dello stato originario del patrimonio
 e degli aumenti e decrementi suoi. Perla possibile scienza di
 tali conti, una compinta analisi e dimostrazione, non vi
 5° più alcun caso nei fatti, movimenti e risultati che non abbia
 6° riprimento ed effetto in un altro. Ciò che è carico e addebitum
 7° di un oggetto rieta scarico od accreditamento di un altro
 8° oggetto o conto, e viceversa - » -

Hanno della Partita Doppia concetti simili a questi, vari
 autori tedeschi. Il Hurgbauer osserva che se si rilevano i fatti am-
 ministrativi così secondo i beni che entrano od escono come se-
 condo i risultamenti che danno, e se si descrivono nei conti gli
 elementi della sostanza e ai beni in essere (Bestandsposten) e in-
 tra occorrendo nei conti dei risultamenti finali (Erfolgsposten) si
 ha la Partita doppia. Col quel metodo ogni fatto si registra in due
 conti degli elementi patrimoniali e in uno dei risultamenti,
 adunque due volte - 1)

Secondo il Löw vi ha la Partita doppia quando la scrittura ha
 per fine in evidenza non soltanto la qualità e gli elementi della so-
 stanza, ma anche il valor suo e i rapporti della rendita, della spe-
 sa, del guadagno e delle perdite. Tanto che seguendo questo modo
 da ogni fatto amministrativo si deve registrare una volta per
 l'influenza che ha sugli elementi della sostanza, e un'altra
 volta secondo il suo rapporto con la rendita e con la spesa, quindi
 doppiamente, onde il nome di Partita Doppia - 2)

1) Georg Hurgbauer - Lehrbuch der kaufmännischen Buchhaltung. Wien 1833 in-
 tate dalla Schrott - Lehrbuch der Verwaltungspflichten. 2. ed. - pag. 5. 866. pag. 17
 2) - Eduard Löw - Theorie der Buchführungsmethoden. Braunschweig 1860 - citato dalla Schrott

Lo Stern 1) chiarisce in questo modo il meccanismo della Partita
 Doppia - Allorchè la scrittura esprime i valori e non sup-
 pone conto soltanto di tutti gli elementi della sostanza, ma ancora
 di essa sostanza in monte, allorchè, in altre parole, per tutti i fat-
 ti amministrativi si registrano le variazioni dei singoli elemen-
 ti del patrimonio, nei conti loro, o conti di possesso (Besitz-
 Konten) e inoltre la variazione eventuale nella somma sua,
 ogni fatto deve essere registrato due volte, cioè: o in due conti
 di possesso, oppure, nel caso che sia aumentato un elemento
 patrimoniale senza che nessun altro sia decurtato, o viceversa,
 in un conto di possesso ed in uno dei conti sussidiari o
 quello di capitale (Kaps-Kapital-Konten). -

Il P. B. Launay 2) afferma dapprima alla scrittura semplice che
 si vale dei soli conti corrispondenti, e afferma che essa è in-
 sufficiente a dimostrare i risultamenti veri di tutta la gestione.
 En effet, continua egli, il est évident que pour atteindre ces
 derniers bout, il est indispensable d'ouvrir des comptes non seu-
 lement à toutes les personnes, mais encore à toutes les cho-
 ses ou valeurs qui ont rapporte au Verlan que l'on se propo-
 se de suivre, et qui enfin en raison des divers incidents
 susceptibles de produire une amélioration ou déficit dans
 le Verlan, ce dernier doit être représenté dans les livres
 par compte ou des comptes, ou tous incidents soient rigu-
 lièrement notés - 1)

La tenue des livres en Parties Doubles, aggiunge quindi, est
 ainsi appelée, parce que, dans ce système, chaque compte de
 débiteur doit correspondre à un compte créditeur, chaque arti-
 cle d'écriture former réunis, une balance séparé. Pour il
 est que tous les écritures sont justes, tous les comptes

1) Emmanuel Stern. "Die kaufmännischen Buchführung" - Frankfurt 1863
 2) - "Traité de" Dictionnaire de Commerce et navigation del Goussier, alle oss. 2.° par-
 tie des Livres -

* r  mises doivent toujours former un balance générale, c'est à dire
* se contenir en masse une somme égale de d  bites et de crédits -

La premier principe est fondé sur la nature même des opérations qui se rapportent toujours nécessairement à deux sujets, l'un actif, l'autre passif, et le second principe est la consequence des deux actions et d'opposition suivantes, l'addition des sommes égales à des sommes égales doit donner des montants égaux; et la soustraction des sommes égales à des sommes égales, doit donner, d'un autre côté, des restes égaux -

Il s'agit, à la sua volta, distinguere i fatti amministrativi in statistici ed economici secondo che imitano soltanto la forma del patrimonio e anche la somma sua, e indicati coi simboli A. P. C., l'attivo, il passivo e la sostanza netta originaria, pone questa eguaglianza iniziale:

$$A - P = N \quad A - P + N$$

che impropriamente chiama equazioni - E osserva che esse dopo il compimento di fatti statistici si trasformano rispettivamente in

$$A - P = N + I - S \quad A + S = P + N + I - S$$

dove I rappresenta l'incremento, S la diminuzione rilevata. - Dopo di che afferma che la Partita Doppia tien conto non soltanto degli elementi che costituiscono A e P, ma ancora dell'effetto prodotto dai fatti amministrativi rispetto all'intera sostanza, oia a dire di N, I ed S che insomma: "mantiene costantemente l'eguaglianza per l'elemento statistico e l'elemento economico del patrimonio dell'azienda" -

In tutti questi autori il punto di partenza    questo: ma la dimostrazione dell'eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti parriv manchester. Il punto si    fermato ad investigare l'ufficio che hanno nelle scritture i valori di conto tra i quali soltanto ha l'eguaglianza sopradetta. -

Il loro poi era palesemente quando dice che ogni fatto amministrativo    registrato sempre una volta secondo il suo rapporto con le rendite e spese, estendovi un'intera classe di fatti, le partite doppie dai quali conseguono n   rendite, n   spese, e quindi, non hanno con esse relazioni di sorta.

Non differiscono sostanzialmente dalle teoriche che finiscono di descrivere quella che poggiano sopra la distinzione dei conti passivi e dei conti attivi e cercano di giungere alla dimostrazione dell'eguaglianza costante tra i saldi attivi e i saldi passivi. Ogni una tale teoria, tra gli altri, il Forster, e la svolge nei seguenti termini: (1)

Uno dei primi assiomi delle scienze esatte    questo, che il tutto    eguale alle sue parti, e sopra di esso si fonda l'intero meccanismo delle scritture (book-keeping). Essa considera il Patrimonio (property) come un tutto composto di varie parti. Il Conto Capitale (the Stock Account) mostra il capitale in conto; i rimanenti conti mostrano le parti che lo compongono, e il tutto e le sue parti mutualmente si controllano e si controbilanciano -

Le parti componenti il patrimonio sono distribuite tra debitori e creditori, le parti o elementi positivi costituiscono i primi e le parti negative gli ultimi. Il Capitale netto (Net Stock) deve pur esso entrare in una di tali classi; perch   quando gli elementi attivi (assets) superano i passivi (debts) il capitale, o il proprietario    un creditore per il soprappi  ; laddove    debitoro per il deficit nel caso di insolvenza. Diretta conseguenza di questo    il costante equilibrio nei conti tra debitori e creditori. Ma anche senza desumerla dalla connessione dei conti, simile parit   e corrispondenza (equality) scaturisce evidentemente dal vero significato dei termini debitoro e creditore, i quali, essendo correlativi, l'uno sempre implica l'altro e non pu  

(1) R. S. Forster - Double Entry book-keeping - London 1873

« Senza di esso esistere. Se quindi per ogni debitore vi deve essere
 « un egual creditore, e per ogni creditore un corrispondente debitore,
 « le rispettive somme di questa parità (égalité) devono pure
 « essere eguali » -

« Al tempo dell'apertura e chiusura dei conti l'equilibrio tra i
 « debitori e creditori esiste nell'azienda considerata in uno stato
 « di quiete (rest); ma per gli addizionali; aggiungendo qualità eguali
 « a qualità eguali si hanno totali eguali; e togliendo quantità
 « eguali si hanno resti eguali, egli è evidente che il medesimo
 « equilibrio deve in qualsivoglia caso rimanere costante cost in
 « intervalli che corre tra questa apertura e quella chiusura. -

« Gli elementi del patrimonio sono in uno stato di continua
 « trasformazione a di continuo scambio; ma per quante variazioni
 « subiscano; sia che l'intero capitale cresca, decima, o rimanga
 « stazionario, esso deve costantemente essere eguali alla somma
 « delle due parti. Se i guadagni aumentano e le perdite dimi-
 « nuiscono il capitale, ed i accrescono e diminuiscono pure
 « le parti attive (the assets) nella stessa proporzione; tanto che,
 « nonostante tutte le variazioni che possono succedere,
 « un equilibrio è mantenuto fra il tutto e le proprie par-
 « ti »

« A meglio chiarire il principio, di cui si tratta supponga si
 « che due eguali linee AB e CD rappresentino i debitori e i cre-
 « ditori di un bilancio (act) di conti

A 500	e	5000	B. Debitori
<hr/>			
c	1500	2000	D. Creditori

- f -

« Sia la linea dei debitori divisa in e e quella dei creditori in f e
 « e e g rappresentino rispettivamente il dare e l'avere del conto
 « capitale (stock) e B e fD il dare e l'avere di tutti i rimanenti conti
 « Egli è evidente che la differenza tra e e g è uguale alla differenza

« tra e B e fD e deve essere eguale ad esso, pongansi le divisioni
 « e ed f in qualsivoglia altra parte della linea, se ne tolgono una,
 « per es, f egli è ancora evidente che e è eguale differenza tra
 « CD ed e B - Onde segue che il saldo del conto capitale al risulta-
 « mento collettivo di tutti gli altri conti -

« Una simile parità relativa non è, come è stato comunemente
 « supposto, ristretta al conto capitale; il medesimo ragionamento
 « vale ancora quando si riferisce ad ogni altro conto ed a ogni
 « porzione di conto, per esempio, rappresentino eA e eB il do-
 « re e l'avere della cassa, ne segue che il conto cassa è uguale alla
 « differenza tra i saldi (net balance) di tutti gli altri conti -

« Il lettore potrà forse dubitare che quantunque le due linee eB
 « e eD siano eguali all'apertura dei libri, pure siccome possono
 « seguire negozi che alterino la loro estensione, così sia possibile
 « che esse crescano o diminuiscono egualmente, e cada quindi
 « tutto il ragionamento fondato sulla loro parità - eA una
 « simile cosa non potrà mai accadere, perchè in ogni negozio
 « o liquidazione (transaction or adjustment), dove verificarsi un
 « eguale aumento di debitori e creditori (or equal account of
 « debtor and creditor) costerà le due linee, di cui si tratta, devono
 « sempre crescere o diminuire egualmente

« L'equilibrio tra i debitori e i creditori, essendo stato detto,
 « che col detrarre tutto dalla natura della relazioni che corrono
 « fra loro, quanto dall'azienda che il tutto è uguale alla somma
 « delle due parti, ed inoltre essendo stato provato che esse esiste
 « come proprietà intrinseca dei conti, siano questi in stato
 « di movimento, oppure di quiete (of motion or of rest) non ab-
 « biamo posto giustamente, un principio fondamentale che
 « non è di pura convenienza, ma di assoluta necessità e inde-
 « parabile dalla natura dei conti, nella tenuta dei libri
 « (book-keeping) »

« Tale è la teoria del Forster -

che si può osservare che l'equilibrio tra i debitori e i creditori (avrebbe detto meglio fra i saldi attivi e passivi o le somme del dare e dell'avere) non è, come egli afferma, il principio fondamentale della scrittura, sebbene la conseguenza della parità fra gli addebitamenti e gli accreditamenti che si forma nei conti.

E poi, in tutti i ragionamenti suoi vi è incertezza e per voler dare una doppia dimostrazione cade nell'errore di credere che la proposizione « non sorge debito senza che sorge un credito corrispondente » possa applicarsi ai conti e a tutti i conti. Forse potrà parere ingegnosa la dimostrazione del Teorema che il saldo di un conto o l'aggregato dei saldi di una parte dei conti di un sistema è uguale alla differenza tra i saldi attivi e passivi dei rimanenti conti, ma la base di questa dimostrazione, appena insufficiente ed il principio stesso non bene formulato.

Costa Salvagnini, in un opuscolo pubblicato nel 1875, svolge una teoria, che ha alcuni punti di somiglianza con quella del Trotter. Egli pone questa massima fondamentale:

« in qualunque fatto amministrativo si verifica contemporaneamente un aumento pari ad una diminuzione » che reputa evidente di per sé stessa; poi osserva che vi sono due specie di conti attivi o passivi e in ciascuna due parti o sezioni, l'una positiva, l'altra negativa, cioè dimostra questa due proposizioni: « un aumento di passivo equivale ad una diminuzione di attivo » e « una diminuzione di passivo equivale ad un aumento di attivo » e infine spiega la ragionevolezza della pratica tanto diffusa di registrare certi fatti in spese nei conti e certi altri in avere.

Ma la massima fondamentale del Salvagnini riposta ai valori di conti, e tutt'altro che evidente per sé, ed ha bisogno di essere dimostrata, onde la teoria sua non avendo sicura base non regge.

D

- Articolo 4° -

Le teorie che si fondano sul concetto
- dei conti personali -

Tutti i conti sono accesi a persone e hanno in dare i debiti di esse, in avere i crediti e poiché non può sorgere un credito senza che sorge un debito corrispondente, e viceversa, così non si può porre una somma in dare dei conti, che non si debba poter scrivere anche in avere e reciprocamente. - Ecco il sillogismo tanto, espresso, che fanno coloro, i quali fondano la teoria della Partita Doppia sul concetto dei conti tutti personali.

Dalla prima premessa qui non ritraccio; ho cercato almeno di dimostrare che non è vero - La seconda premessa è vera bensì, se si considerano rapporti superorganici tra Spesa e se si bada alla scrittura dei debiti e dei crediti veri e reali; ma affatto di trarre logicamente la conclusione sopradetta, dovrebbe dimostrarsi che essa regge per tutti i rapporti messi in evidenza dai conti di un sistema e rappresentati nella loro grandezza dei valori di conto. E questa dimostrazione non fu data.

A ogni modo, poiché le teorie, a cui qui accenno hanno molti ed ardenti sostenitori e tengono il campo nelle scuole italiane, parmi necessario di discorrerne un po' diffusamente. Cito loro di tanta maniera, quanti sono gli aspetti che prende la teoria dei conti personali.

La prima origine loro deve per avventura cercarsi in quegli autori che si provarono ad asserire un'unica norma, la quale valesse a designare i conti da addebitare o da accreditare. E forse codesta origine deve farsi risalire al Dr. La Porta, dal quale ho già ricordato la generale norma.

per la designazione dei conti da addebitare e da accreditare
De Barrême, citato dallo Schrott ha questa regola: "Ce qui doit
doit a ce qui sort, et l'homme avec lequel on traite doit être le dé-
bitéur, lorsque il n'y a rien, et doit être le créditeur lorsque il
n'y a rien." - (1) -

Nel John Black si legge:

1.° "Hesbad received and is accountable for what he receives, is...
debtor" - (2) -

2.° "He that delivers or to whom any person is accountable, is
... creditor" - (3) -

E in Spiller: "Jeder von sei Person oder Konto, der empfangt,
ist debitor an dem Konto von dem er etwas empfangen hat;
hingegen der gibt ist Creditor find, demjenigen oder dem Kon-
to, dem er etwas gegeben hat" -

Chevalier scrive: "Tout fait de comptabilité suppose deux agents
dont l'un fournit et l'autre reçoit" - (4) -

E Hamilton: "Every transaction involves a giver and a receiver" - (5) -
La teoria, di cui qui ragiono, prende forma esplicita in E. De Grange, padre, (6) che la fonda sul concetto dei conti generali
supposti accessi al negoziante. Una pair conti, scrive egli:

"Il y en a cinq principales sans lesquels il est impossible
de tenir les livres en parties doubles, d'une manière qui
embrasse la totalité des affaires d'un négociant" Questi cinque
conti sono: "Compte Mercuriale" - "Compte Cassa" - "Compte Effetti da
cassare" - "Compte Effetti da pagare" - "Compte Profitti e Perdite"; et
l'usage des comptes généraux étant bien connu, sont la

(1) De Barrême - Traité des Parties doubles - Paris 1721 - chez le Libraire

(2) John Black - Lectures on Accounts - London 1732 - citate dal padre

(3) - Citate dallo Schrott nel: "Verrechnungswissenschaft"

(4) - E. De Grange - Theorie des livres recendus faite - La première édition composée
sulla scorta del secolo passato - io ne ho sottobis una recante pubb. in forma

science de la tenue des livres, consiste à savoir passer écriture
sur un registre de tous les opérations de commerce que l'on
fait, jour par jour à mesure qu'elles ont lieu, en débitant la
personne qui reçoit, ou le compte de l'objet que l'on reçoit;
et en creditant dans le même article la personne qui four-
nit ou le compte de l'objet que l'on fournit - (1) -

E De Grange, figlio (1) incomincia a dire: ciascuna scrittura in
Partita doppia: "doit comprendre toujours un débiteur et un cré-
diteur" e così afferma senza veruna dichiarazione, un princi-
pio che ha bisogno d'essere dimostrato. Accenna poscia an-
ch'egli ai cinque conti generali e cerca qui soltanto di spaga-
re per via di stampi come avviene la doppia scrittura, tenendo
un procedimento analogo a quello seguito dal De La Porte.
Similmente si esprime C. A. Guibault (2), il quale, per ciò che
riguarda le applicazioni, ha scritto pure tante belle cose.

Egli accenna a sei conti generali, parecchi aggiunge ai cinque
conti del De-Grange, il "Compte Capital" che non è conto veroan-
te; poi discorre così della Partita doppia: "Le nom de tenue des
livres en partie double lui vient de ce que ces formules répétées
sont chaque opération sous la forme d'une équation ordinaire
c'est-à-dire que les sommes portées aux comptes des tiers sont
toujours équilibrées par les mêmes sommes portées au compte
du commerçant lui-même, qui dans ce cas se considère com-
me un étranger et figure comme tel dans les écritures sous
des dénominations diverses" -

Il De Grange ha un avvertito in Italia imitatori fin che
non meritassero, e la loro teoria, se pur può dirsi tale è

(1) - E. De-Grange - La tenue des livres, ou, nouveau traité de
comptabilité général - Paris -

(2) - E. Adolphe Guibault - Traité de Comptabilité et d'Admini-
stration industrielle - op. cit -

constituito sotto il nome di teoria dei cinque conti generali anche qui, come d'ordinario suol seguire, gli imitatori hanno noiivato ai maestri, perchè limitarono senz'altro il numero dei conti da accendersi nel affatto ai cinque, salvo poi nella pratica a non seguire la teoria - o se non è neppure vero che siano necessari almeno cinque conti generali perchè la Partita doppia possa applicarsi, come non è vero che.

Les sommes passées aux comptes des tiers sont toujours équilibrées les mêmes parties aux comptes du commerçant lui-même; onde anche non fosse erronea la massima che addebitare e accreditare i conti generali forma lo stesso che addebitare o accreditare il negoziante, sulla quale però la teorica attribuita ai De-Grange, ella non potrebbe dirsi vera.

I più noti seguaci dei De-Grange sono in Francia; oltre il A. G. Guibault, predetto, il Jacot, il Lefebvre, il Duplanque; nel Belgio il Martin, il Parmentier in Italia, nelle sue prime edizioni è il Queroli; - tutti costoro imitando i loro maestri accennano poi ad una larga suddivisione dei conti generali e nelle semplificazioni che danno si valgono il più delle volte di molti conti speciali. Vi ha adunque dissonanza tra la teorica generale e le applicazioni; e la dissonanza cresce se si bada alla pratica reale, perchè si può mettere pegno che di conto oggigiorno non una accende e terba accata nei propri registri; famosi cinque conti generali, senz'altro sussidio fuori quello dei conti ai terzi.

Giambattista Say scrive (1) "En tout les affaires d'intérêt il y a transmission d'une valeur, par conséquent il y a une partie qui donne a une partie qui recoit; ce qui pour

(1) G. Say - Cours d'Economie politique et pratique - Partie 8 - chapitre 18 -

chaque affaire constitue un crediteur et un debiteur. Le crediteur est celui qui se detaillit de la valeur; le debiteur est celui en faveur de qui l'on s'en detaillit - Dit - lors pour représenter complètement chaque affaire, il faut désigner un debiteur et un crediteur et constater sur chacune de leurs comptes la transmission qui a été opérée - De là la méthode de la Partita double - On y écrit doublement chaque affaire, on la passe en deux comptes - Ce n'est pas tout - On la met en deux, on en fait des debiteurs et des crediteurs, de sorte qu'à chaque instant on peut connaître non seulement les rapports qui existent entre les correspondants et la maison entre eux.

La prima parte del ragionamento dell' illustre economista francese regge solo in quanto si considerano debitori e creditori veri, cioè due case di commercio, che abbiano concluso qualche affare e la due scritture lo designate sotto quella che dovessero comparire nei registri della due case e nel conto che viatano accende all'altra.

Adunque in quella parte non si ha, non dirò una dissoluzione, ma neppure una soddisfacente spiegazione della Partita doppia - Nella seconda parte non è a dire, le personificazioni dei conti sono finzioni; e colle finzioni non si dimostra nessun principio.

Lo Schroth riconosce che la teorica della Partita Doppia è sì come la espongono Purgbauer, lo Stern e il Lott e che si ha precedentemente esaminata, è incontrastabilmente logica ed egli dà una precisa spiegazione degli articoli doppi, ma non l'accetta, perchè, a suo giudizio, ella non conduce alla partita doppia attuale, in cui egli dice: "tutte le partite sono rappresentate quali debiti e crediti".

Eppure espone un'altra teorica che però corrisponde a ciò che si dice: "La base delle formule teoriche della Partita Doppia è questo: di rappresentare ogni fatto amministrativo

quale ragione di due prestazioni eguali ed opposte. 11). La nuova
 seria colleganza tra una prestazione e la sua controprestazione
 dipende da ciò, che l'azienda per una prestazione fatta
 ad essa o in suo vantaggio diventa debitrice, dove effettuare
 una contro prestazione, dove per una prestazione compiuta
 da essa, può pretendere una controprestazione; ossia
 per dir tutto in breve, che nel primo caso l'azienda diventa
 un debitore e nel secondo un creditore. - Poiché solamente
 una persona può essere debitrice o creditrice, e non già un
 ramo dell'azienda, così le Rubriche, o i conti dei diversi ra-
 mi assumono l'aspetto di conti o rubriche personali -

È il concepire e il rappresentare ogni fatto amministrativo
 quale causa di una prestazione e della sua propria contropre-
 stazione fatta da persona vera o supposta (wirklicher oder
 fingierter Person) è l'ultima ed essenziale caratteristica delle
 formule tecniche della Partita Doppia (Rechnungstypen in dop-
 pel Posten) il collegamento delle prestazioni in denaro o in cose
 (der Geld und Vorrathsaufführung) in un conto comune, soprastor-
 modo di rilevare le mutazioni della sostanza (Vorfassung des
 Vermögensgegenstandes) e la conseguente rappresentazione di
 ogni fatto amministrativo marci di due articoli insieme
 collegati sono le sue caratteristiche esteriori e formali. -
 Ma accadono fatti, di cui una delle due prestazioni non
 si può subito registrare e altri per i quali ad una presta-
 zione non è sempre collegata una controprestazione. In tutti

11) J. Schrott - Lehrbuch der Rechnungswissenschaft - 11. Aufl.
 L'autore scrive: "die Grundlage des Rechnungstypen in dop-
 pel Posten e lo Schrott suo traduttore inter-
 preta così: "La base della scrittura Doppia è"
 Questa interpretazione non mi pare esatta -

entesti casi gli articoli doppi si spiegano soltanto merci fin-
 zioni (Fiktivitäten) le quali spesso sono molto lontane dal con-
 cetto di un conto relativo a credito e a debito (richtige Abrechnung
 über Forderung und Schuld) - È più oltre, come ho già avuto
 occasione di dire, lo Schrott ragiona a lungo del modo di con-
 ti e delle Rubriche, regole che possono valere a determinare per
 ogni caso quello da addobitare e da accreditare e dice molte cose
 che qui dove si propone di esporre i concetti fondamentali del-
 la Partita Doppia, la sua teoria è assai povera e punto con-
 al suo ragionamento intorno alle due prestazioni eguali ed
 opposte, come quello analogo del Say regge soltanto finché
 si considerano due personalità distinte, due aziende che ab-
 biamo intressi opposti e dimostra che il fatto ha da registrarsi
 nei libri dell'una e dell'altra azienda - che non dimostra, né spie-
 ga la doppia scrittura nei conti di una medesima azienda -
 l'aspetto della finzioni, a cui egli allude, perché le finzioni
 nulla possono dimostrare

Ma frattanto è singolare il fatto di uno scrittore così valu-
 te, come è lo Schrott che non sa pigiarsi al concetto di con-
 ti tutti personali, che espone una teoria come quella del
 Reitzbauer, di Stern, di Löw, ricorrendo secondola logica ed etica
 a con tutto ciò la rifiuta solo perché non la giudica appro-
 priata alle formule tecniche della Partita Doppia e più spe-
 cialmente alle voci dare (Soll) avere (Haben) poste in testa ai
 suoi conti, se si vogliono prendere nel loro significato esse
 proprio e proprio. Così, posto nel titolo e di attribuire a
 quelle formule o a quelle voci un senso trattato, che non
 ripugni alla vera natura dei conti e delle loro scritture o
 di neutrale sempre nel loro significato proprio, salvo a
 ricorrere poi, per spiegare il meccanismo del metodo,
 a finzioni assurde, sceglie questa seconda via, e la sce-
 glie nonostante riconobba che vi ha un'altra teoria.

che spiegherebbe addeci bene la partita doppia, se potesse assumere altre formule tecniche. Eppure è a tutti' pare che val la pratica quella locuzioni, tanto discusse, si prendono in tanto tralato -

Del resto il convincimento che le voci di dare ed avere e tutte le locuzioni che da esse derivano han da prendersi nel loro significato proprio, è comune a tutti' coloro che formano il concetto della partita doppia sul concetto dei conti personali e tutti' ricorrono a finzioni od a ipotesi per spiegare l'ufficio dei conti non accetti a debiti o a crediti veri.

L'Ueber, citato dal Förster (1) recama ai cinque conti genere li del Dr. Grange e invita a supporre contenute, anche quello delle perdite e profitti aperto da un negoziante ad un conto suo; e non gli pare che fatta codesta supposizione possa presentare difficoltà l'applicazione del principio della Partita Doppia, ed quale, secondo lui, è questo: «che chi riceve deve essere addebitato e chi dà accreditato.» -

H. Tannier, come ho detto di già, ha i conti alla parti etali del fondo patrimoniali, cui egli dice conti del negoziante (comptes du commerçant); i conti ai beni e valori mercantili (comptes de valeur commerciable) e i conti dei corrispondenti (comptes des correspondants) invita a considerare quelli della seconda classe « comme des personifications représentant les employés de la maison » - indi aggiunge: (2) « La Partie double suppose les trois catégories de comptes et comprend ainsi tous les agents des opérations de la maison de commerce à savoir: le père, le commis et le patron. Au moyen de cette combinaison, toutes les sommes qui vont au donneur d'un compte se

(1) - F. Förster - Double Entry bookkeeping - op. cit. pag. IV

L'Ueber pubblicò l'opera sua a Bernaselles nel 1810

(2) - H. Tannier - Traité de la tenue des livres - vol. 3° cap. 10.

« porte à l'avoir d'un autre, de sorte que les débits et les crédits se compensent toujours » - Egli nota altrove rispetto ai conti che: « c'est la maison de commerce qui les tient » e che « cette maison ne profitera jamais d'aucun bénéfice et ne supportera jamais en pertes, ni frais, ni dépenses » onde « ce qui va au débit de l'un de ses comptes se portera essentiellement au crédit d'un autre, de sorte que l'ensemble de ses écritures présentera son actif et un passif qui seront toujours en équilibre ou en balance » - Così si spiega come: « Dans une balance, on voit un état de situation quelconque la capital et les bénéfices figurent au passif tandis que les pertes, les frais, et les dépenses sont portés à l'actif. Cela vient de ce que la maison de commerce doit au commerçant et qu'il doit lui, à la maison, les pertes, les frais et les dépenses qui diminuent les bénéfices les compensent ou les absorbent. »

La teorica di H. Tannier è stata adottata dal figlio di lui Verfile, dal Courcelle Penneil e da altri, giacchè accennavo ad osse i programmi per l'insegnamento ufficiale in Francia. Io non lo disputo. H. Tannier non si è proposto una dimostrazione inappuntabile dei principi della Partita doppia. Se si fosse provato e se avesse voluto persistere nella via presa, non vi sarebbe riuscito, perchè, per accennare a due solifunbi, egli deve supporre conseguenze che la più volta non esistono e supporti per giunta di debitori e creditori, e dove, soltanto le persone naturali o giuridiche possono avere debiti o crediti; e gli dice, la casa di commercio, riguardata come astratta, è debitrice o creditrice verso il negoziante che ne è il proprietario. Ma egli ha voluto spiegare solamente i meccanismi della Partita doppia e l'ufficio de' suoi conti e ristretto a questo fine modesto, la sua teorica è ingegnosa e più valere a dare con grande speditezza un'idea di quel metodo, se non vi ha e compiuta certo baltevolmente chiaro

Francesco Aparchi combatte adoprando le teoriche dei De-Granges, del Fay, del Villa e di altri parecchi, perchè fuggivano
 us o su avuti concetti dal conto o su fingiam di persona
 che non esistevano punto, con tutto ciò accetta anch'egli,
 come dissi di già, il concetto che tutti i conti han da essere
 personali, solamente volle che si riguardassero accetti a per-
 sone vere. Disse poi che si devono aprire conti a tutte le
 persona che hanno agione o interesse nell'azienda, fatta
 eccezione del gerente, che trova il conto suo nel conto degli
 altri. Quanto che vi hanno da essere conti al proprietario,
 ai consegnatari e ai corrispondenti, e soltanto ad essi. «Ma,
 continua, dal tenersi conto ai corrispondenti, ai consegnatari
 ed al proprietario dell'azienda, viene a costituirsi quel che
 stema completo, che fu detto a Partita Doppia per lo stesso
 due volte le partite, cioè l'uno a debito di uno di quasi in-
 dividui, l'altro a credito di un altro di essi; essendochè il
 valore della partita, di cui deve esser scritta non
 possa essere ricevuto da l'uno che non sia stato dall'af-
 tro, fra detti in dividui». Onde la regola fondamentale:
 «Addebitare chi riceve un valore, o di un valore diviene
 debitore, e accreditare chi lo dà, o ne diviene creditore.» -
 E a ribattere l'obbiezione che gli poteva essere mossa che
 nella più parte delle aziende non vi hanno consegnatari
 distinti dai proprietari, afferma che il proprietario, quan-
 do guarda da sé la cosa sua, riveste di ognuno dei con-
 segnatari * il carattere e facendone le voci ne appaiono i conti» -
 Così egli che ha combattuto negli altri con tanta violenza
 le finzioni e le supposizioni ha dovuto, per dare alla sua
 teoria una veste che non fosse in troppa parte dis-
 tansa colla realtà della cosa, supporre più persone in
 una sola, e supporre tante distinte da avere fra di
 esse debiti e crediti -

Il Aparchi, a differenza degli altri autori, di cui ho ragionato,
 fin qui, si è proposto di dare non già una semplice dimo-
 strazione del principio fondamentale della Partita Doppia, ma
 una dimostrazione vera. Come egli non sia riuscito nell'in-
 tento suo io non dovrei qui ridire, perchè ho altrove cercato
 di dimostrare totalmente il concetto dei conti riguardati
 sempre accetti a persone reali per indicare debiti e crediti, su
 sul quale egli fonda la sua teoria. Il consegnatari non sono
 debitori per i beni che hanno in consegna e non lo è, a
 più forte ragione, il proprietario per quelli propri che egli
 custodisce; onde lo stesso proprietario non può dirsi credi-
 tore dei beni, di cui ha diritto di dominio -
 Ma quando anche fosse provato che veri rapporti di debito e di
 credito legano il proprietario ai consegnatari o ai corrisponden-
 ti o direttamente o coll'intervento del gerente, come farebbe vo-
 lere il Aparchi, non sarebbe con ciò dimostrato che si ha da es-
 sere eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti
 da farsi nei conti - Questa eguaglianza ha luogo tra i va-
 loro di conto e solamente fra essi -
 Ora, i valori di conto non sono sempre l'espressione più di-
 retta dei diritti e delle obbligazioni, dei debiti o dei crediti. Talora
 loro possono determinarsi e infatti nella pratica si determi-
 nano secondo vari criteri e non si è visto mai che tra in fa-
 coltà di una sola delle due parti legate da debiti o da crediti
 variare la misura
 La quantità o la misura dei beni che i consegnatari hanno
 in consegna esprimerebbero più direttamente il debito loro,
 perchè essi rispondono di quei beni in natura. Parimenti
 il montare nominale dei debiti o crediti verso i corrispon-
 denti che non è di rado esposto in moneta diversa da quella
 di conto, esprime più direttamente ed esattamente quei
 debiti o crediti, che non i corrispondenti valori di conto

È non può revocarsi in dubbio, parmi, che se la scrittura dovesse rappresentare sempre debiti o crediti, questi dovrebbero venire espresi nella maniera più distinta ed esatta. Così vorrebbe la logica, ma se si considerassero i numeri che segnano le grandezze o misure sopradette, sieno pure sotto riferite ad unità molteplici, la costante eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti non sarebbe possibile.

Del resto a me sembra che il voler derivare da considerazioni e da massime direttamente tratte dal diritto, dall'economia o da altre scienze contigue la dimostrazione dei principi fondamentali della Partita doppia, sia un vero errore di logica. Quei principi accennano a relazioni tra numeri, e quindi non si potranno dimostrare, se non coi modi e coi metodi che la scienza dei numeri insegna. Quando mai si è visto che le matematiche che sono scienze astratte siconoscono per la dimostrazione dei loro teoremi alle scienze giuridiche o sociali che sono scienze concrete, intonuna che vengono dopo di esse nel grande albero della Enciclopedia? I diritti e le obbligazioni si hanno di considerare bensì nei problemi attinenti alla scrittura ma solamente in quanto possono definirsi o determinare oggetti commensurabili e valutabili, i quali possono dar luogo a numeri o più precisamente a valori di conti - essa fissati che siano in qualunque modo questi numeri o valori, essi solo si possono e si debbano considerare per rilevare e dimostrare i rapporti che corrono fra loro.

La teoria del coperchi, non vera nelle sue basi, è poi insufficientissima. Se i conti alle parti ideali han da riguardarsi accessi al proprietario per indicare i crediti e i debiti suoi verso i consegnatari e i corrispondenti, se ad ognuno dei consegnatari e dei corrispondenti si ha da aprire un conto, se intonuna si han da accendere conti

a tutti coloro che hanno azione o interesse nell'azienda, dal gerente in fuori, ciò viene a dire che la Partita doppia si chiede per potersi applicare, che le scritture patrimoniali sieno compiute; ed infatti il Ragioniere di Pesera dice la Partita doppia - "Scrittura doppia" - e se ognuno sa che tale metodo è applicabile, anzi nella pratica largamente si applica, ni sistemi di scritture patrimoniali incompiute.

Se il coperchi, ne' gli imitatori suoi, hanno ragionato dell'applicazione della Partita doppia alle scritture del Coperchi di Prestrone, ed io non so proprio come, seguendo la teoria loro, potessero ragionarne.

Pietro Porciani (1) non ultimo fra i seguaci del metodo opera che riconosce che l'arte di tenere i conti, essendo, come egli dice, un'applicazione dell'aritmetica: "a voler ridurre compendiosamente il principio fondamentale della scienza sua, si debba prendere le mosse da qualche considerazione di matematica pura" - e se non dice della costante eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti, ma una dimostrazione diversa e più persuasiva di quella che il coperchi ha dato. Egli è vero che fonda costetta eguaglianza egli ne trae, con procedimenti matematici rigorosamente esatti, altre che dimostrano le relazioni derivate tra le scritture e i conti tenuti come quel metodo vuole.

Filippo Parmeller, che dal 1869 al 1879 avea nei suoi opere, li seguita, senza mutarla d'un punto, la teoria del coperchi in quell'anno avendo già apparso l'opuscolo del Gatti intitolato per titolo: "La scrittura doppia e le sue forme" sotto un' sua operetta (2) idee non conformi a quella teoria.

(1) Pietro Porciani - Contribuzione alla scienza dei conti - Torino 1878
 (2) F. Parmeller - Saggio di una nuova classificazione della scienza dei conti - Torino 1873 - L'opuscolo del Gatti era apparso nel '66.

Egli chiama valori semplici quelli che costituiscono gli stambi e patrimoniali; osserva che gli stambi e le permutazioni si muovono sempre il movimento di due valori, i quali possono o no essere eguali; dice valore differenziale, la differenza fra due valori scambiati se appaiono disuguali, e afferma che ogni valore differenziale: « è sempre un provento o un onere che modifica la sostanza netta aumentandola o diminuendola. » -

Nota poi: « come nel curare la risossione dei proventi ed il soddisfamento degli oneri avvenga sempre il movimento di un solo valore semplice » e aggiunge che: « i proventi e gli oneri si possono considerare come valori differenziali inquantochè costituiscono sempre un divario fra lo Stato precedente e lo Stato attuale della medesima sostanza netta. » -

Osserva più in là (1) che nella scrittura non si giunge alla certezza dei risultati se non per mezzo dei confronti numerici, e che tali confronti ebbero sempre per fondamento questi primi principi:

« Al cominciare dell' esercizio la sostanza netta è pari alla somma delle attività meno la somma delle passività. »

Quindi: $A - P = N$

« Durante l' esercizio e al terminare di esso la sostanza netta è pari ugualmente alla somma delle attività meno la somma delle passività, ma è anche pari alla sostanza netta primitiva accresciuta delle somme dei proventi e diminuita della somma degli oneri. »

Quindi: $A - P = N$; $A + R - S = N$

dove A ed A segnano la somma delle attività nei due momenti, P e P quella delle passività; N e N la sostanza netta; R e S la somma delle rendite e delle spese.

Dopo ciò osserva che si ha la Partita doppia col tenere conto dei valori semplici e in pari tempo dei differenziali, tal che deriva che si debba tenere conto agli aderenti e al proprietario

insieme, designando con la voce aderenti i consegnatari e i corrispondenti. Dice quindi che la scrittura si chiama doppia partita per essa il movimento della sostanza netta durante l' esercizio e alla sua fine si può dimostrare nei due modi sopra detti, colla considerazione cioè di A = P oppure di A + R = S; e anche ritenuta partita si trive costantemente in dare e in avere, nulladimeno insiste nell' affermare che la "proprietà essenziale della Partita doppia" consiste nella contemporanea registrazione dei valori semplici e dei differenziali e che la doppia notazione dei conti è null'altro che una proprietà derivata. »

È qui il vero. Ma poi quando vuol dare una ragione per che sia, dell' eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, non sa dire né più, né meglio di quello che abbia detto il capitolo. Perché dove prima aveva i conti, come giustamente osserva: « nei loro elementi costitutivi, ora affievolisce dimostrare le regole per la registrazione dei fatti economici reputa necessario considerarli in un altro aspetto: « quello delle reciproche relazioni di debito e di credito, onde sono legate tra di loro ». E cagiona nei fatti stessi le persone che hanno azione o interesse nell' azienda. E afferma senz' altro che l' entità dei valori formanti la maternità dei fatti economici, non può avere ricevuta da una di esse senza che sia dada da un' altra, oppure non può avere verso al debito di una senza che abbia pure a segnare un credito di un' altra fra esse.

Palesemente non vi ha nesso logico fra questa parte e la prima. Il Paravatter lascia di considerare i conti nei loro "elementi costitutivi" e abbandona i procedimenti matematici proprii quando si tratta di dimostrare relazioni numeriche tra questi elementi costitutivi.

Lascio di dire poi che si considerano semplicemente i valori, cioè a dire i valori veri, non si possono essere

permutazioni non equivalenti, estendendo che lo scambio è appunto l'affermazione dell'eguaglianza tra i lavori scambiati, perchè nessuno cede un valore che giurda superiore a quello che riceve in cambio; la disuguaglianza può sussistere solo nell'espressione dei valori, cioè nei valori di conto - E lascio ancora di dire che oggigiorno secondo la nuova teoria del Parveller, la Partita Doppia non sarebbe applicabile se non alle scritture patrimoniali integre.

Il spassa, similmente a quanto scrisse il Gitti già citato, dice che la Partita Doppia è: "quel metodo di registrazione che rappresenta graficamente e gli effetti statistici e gli economici dei veri affari amministrativi; ma poi afferma che simili effetti statistici ed economici riferiti al proprietario ai consegnatari, e ai corrispondenti vengono a consistere in aumenti e diminuzioni dei crediti e dei debiti" - che essi hanno - Onde a parer tuo si può anche dire essere la Partita Doppia quel metodo, nel quale si tiene conto aperto alle tre categorie di persone, che hanno azione ed interesse nell'azienda. E conchiude così:

« Questo concetto della scrittura doppia che ha la sua base nella doppia registrazione degli effetti statistici ed economici; è quella più generalmente accettata e conduce alla conseguenza che per ogni singola operazione, sempre si deve avere un credito ed un debito, e perciò sempre ogni somma deve registrarsi due volte, ossia una volta in dare di una persona ed una all' avere di un'altra » -

È questa la regola fondamentale per la registrazione a scrittura doppia che trova la sua ragione, prima null'altra, che non può sorgere un debito senza che sorga contemporaneamente un pari credito -

Per tal modo, secondo il spassa, dove il concetto

della partita doppia ha la sua base nella duplice registrazione degli effetti statistici ed economici, la regola fondamentale dello stesso metodo trova la sua ragione prima in un'azione che non ha nesso logico con quella base. Che concetto adunque è codesto di un metodo e qual base quella su cui si fonda, se da essa non può scaturire la regola fondamentale delle scritture compilate come esso metodo vuole?

È quanto all'obbiezione dovrà ripetersi che esse non reggono per debiti e crediti tra azienda e azienda considerati propriamente in entrambe nella loro misura vera e propria, e se volti nel loro valore nominale?

- Articolo 5° -

- Conclusione -

Ho passato in rassegna le teoriche più singolari date alla Partita Doppia - Nessuno considera la Partita Doppia in quanto può applicarsi alla scrittura del Bilancio di Provisone - Nessuno esplicitamente dichiara che costui metodo può applicarsi indifferentemente alla scrittura patrimoniale completa e a quelle parziali; la maggior parte implicitamente suppone che le scritture debbano riguardare l'intera sostanza della azienda. - Laonde, in generale, quelle teoriche, poche poche fossero vere, sarebbero insufficienti - E sono soprattutto insufficienti quelle, e non sono poche, che studiano la Partita Doppia in una sola specie d'azienda, in quelle mercantili - Molti poi poggiano su concetti errati del conto, altri ricorrono a supposizioni o finzioni, le quali mentre vorrebbero chiarire i meccanismi del metodo, tolgono ogni valore alla dimostrazione, perchè con le finzioni e con le ipotesi nulla si prova - Nessuno da della costante eguaglianza

degli addebitamenti e degli accreditamenti una dimostrazione soddisfacente. Parecchie anziché agli strumenti essenziali e alla proprietà principali e caratteristiche del metodo, cadano solamente a qualità o proprietà accessorie. Non poche sono insufficienti a spiegare i procedimenti che nella pratica si seguono e alcuni, se si applicassero fino alla loro ultima conseguenza tenderebbero a mutare le forme tecniche e caratteristiche della Partita Doppia. - Ora è una verità ovvia questa, ancorché tanto spesso insufficiente misconosciuta, che in un medesimo campo di attività umano, in qualsivoglia arte, tra la buona teorica e la buona pratica non vi può essere distonanza. Anzi in generale i progressi veri e durevoli, non li ottiene che il pratico intelligente, il quale si trova in continua lotta fra le difficoltà vere e reali e non solamente supposte, onde è più di ogni altro in grado di misurarle e di vedere come si possono vincere. Il teorico deve cercare di esporre le forme, le ragioni e i principi della buona pratica, non più. Anzi egli giova al progredire dell'arte, o giova direttamente, perché diffonde le notizie della buona pratica, o giova indirettamente perché, ponendo sotto occhio ai pratici principi già adottati e vie già battute e buone o trovate buone, li mette in grado di perseverare in quelle ed inventarne altre di nuove.

Adunque la teorica di un metodo di registrazione potrà dirsi buona deve poggiare sui meccanismi e sulle proprietà caratteristiche sue, non deve valersi di sopporzioni o finzioni, e deve essere in armonia coll'arte buona e spiegarla in tutte le forme e gli aspetti che prende.

Non sperare che simili condizionali si verificano nella teorica che ho cercato di esporre per la scrittura doppia in generale e per la Partita Doppia in particolare. Essa si fonda sullo studio dei vari sistemi di scrittura e sulla teorica

del conto svolta indipendentemente dai metodi di registrazione e parte dalla considerazione dei conti, di cui tale scrittura si valgono, che sono, loro strumenti principali, caratteristici ed essenziali. Per essa la dimostrazione dei teoremi fondamentali che riguardano relazioni numeriche, si ottiene con procedimenti matematici. Con essa ho potuto spiegare tutte le applicazioni che la partita doppia ha o ha avuto, e non è mai apparsa che essa fosse non che in opposizione neppure in distonanza con la pratica buona e più diffusa.

Capitolo 10^{mo}

Cenni storici sulla Partita Doppia

- Articolo 1° -

Le origini

Il più antichi registri della Partita Doppia giunti fino a noi, dei quali si abbia notizia trovansi negli Archivi di Stato in Genova. Sono cartolari cioè mastri dei mastari e dei mastari regionali del Comune di Genova e del Palazzo di San Giorgio. Il primo, in ordine di tempo è un cartolare della materia e riguarda la gestione dei mastari Christianus Bonnellinus e Domenico de Garibaldi nell'anno 1340; ha 239 carte in pergamena, le prime molto guaste. Le scritture sono in lingua latina, i conti a sezioni divise e laterali, la cui forma tipica può rilevarsi dal conto seguente che trovasi a carte xx i j.

Mccc° xxx x die vij novembris . Mccc° xxx x die vij Aprilis
 Guillelmo Thaka notarius
 debet nobis pro Comune
 Januae valent nobis in isto
 in cxxxxij # cxijsi

percepimus accipiente
 Andrea de Castellione
 Castellanus Castell. Arund. 11
 in racione valent nobis
 in cxxxxvij # xxij si

Item ca die in Dominico
 de Garibaldo valent nobis
 in xiiij # 42xxx
 Summa cxijsi . 517

La contro partita delle tre scritture del conto del notario Guglielmo Thaka, appaiono nel cartolario come segue:

Carta cxxxxij
 Mccc° xxx x die xxvij febr
 Comune Januae debet nobis

Mccc° xxx x die vij nov
 percepimus in Regno de Lione

Item ca die in Guillelmo
 Thaka notarius valent nobis
 in isto in xxiij # cxijsi

Carta cxxxxvij
 Mccc° xxx x die vij apr
 Andrea de Castellione Castellanus
 Castell. Arund. debet nobis
 Item ca die pro Guillelmo nota
 rius valent nobis in xxiij # xxij . 51

Carta xiiij
 Mccc° xxx x die 27 marcij
 Dominicus de Garibaldo debet nobis

Item die vij aprilis pro Guillelmo
 Thaka notarius valent nobis
 in xxiij # 42xxx

(1) Arvola, è un comune della Svizzera di levante vicino alla Spezia

Seguono altri cartolari, o meglio parti o fascicole di cartolari dei
 maestri del comune per gli anni che seguono fino al 1845 e fra
 zioni di cartolari dei maestri regionali (magistrarum antio. a.
 luum commercis Januae) con scrittura a Partita Doppia degli anni
 1343, 1347, 1349 e 1350 - L'opera di S. Giorgio ed esistono ancora negli archivi di Br
 to in Genova, il manuale (giornale) e il cart. Lario (maestro) del tri
 mo anno di vita di tale banco - Riproduco due articoli del me
 moriale - (carta ij):

- die iij marcij
- Nicolaus Lomatinus pro Violante de Luetheris lib. 222 . 5 . ij
- Jacobus Justinianus pro Jeronimo Justiniano
 per un cambio de cassa lib. 222 . 2 . vij . 5 . ij

Il cartolario è un grosso registro di ben 116 carte o 1166 pagine
 legato in pelle; i conti vi sono disposti per ordine alfabetico, come
 tutti a sezioni divise collocate lateralmente nelle due sezioni
 longitudinali di una medesima pagina, le loro scritture in la
 tino differiscono di poco da quelle dei cartolari dei maestri
 del comune di Genova, sopraperite

La notizia dell'esistenza di questi antichi registri deve a
 Cornelio De-Pinotti direttore degli Archivi di Stato in Genova,
 già in una sua memoria sul banco di S. Giorgio letta nella
 adunanza della Società ligure di Storia patria seguita nei
 giorni 9 e 17 dicembre 1862 - 7 gennaio 1863 (1) avere affermato
 che i registri da esso tenuti fino dai primi tempi erano infama
 te alle più severe regole di Partita doppia. Più tardi nel 1880 egli
 mostrò i cartolari del Banco e quelli della epistolaria del comune

(1) Atti della Società ligure di Storia Patria - Vol. III. pag. 1. anno
 1865 editi dal giovanini Lambruchi - Le origini della Part. a Doppia
 ferrara 1891 - Il prof. Lambruchi era allora editore della Rivista
 letteraria di commercio di Venezia

al prof. Sogliardo e agli allievi della Scuola Sup. di Commercio in Genova 11 - Infine dopo una visita da me fatta nell'agosto 1888 esplicitamente per esaminare quei cartolari, il De Plincone mi servì di nuovo e pubblicò alcune scritture del cartulario più antico dei monaci e dal manuale a del cartulario più antico del Banco di S. Giorgio 12) - Per quanto to il libro doppio più antico che tuttora è in serbo negli archivi di Stato di Venezia è quello della giurisdizione di Soranzo, che comincia scrittura dall'agosto 1446 al marzo 1454 e di cui parla a lungo Vittorio Alfieri 13)

1) Di questa visita disse brevemente il prof. Sogliardo nella Rivista di Legazione che attiva in Genova nel 1886 ed altre poche mesi di sosta. Non ho sott'occhio nessun del fincheri, ma la base alla citazione che ce fa il Leon Ley (Rivista del 18 gennaio 1886) egli non deve essere stato esatto. Parla di un solo dei cartolari dal 1348 e dice erroneamente che i conti vi erano disposti per ordine alfabetico confondendo così quel cartulario con quelli del Banco di S. Giorgio.

(Il discorso fatto il 16 gen. nell'adunanza trimestrale della S. Accademia di Lingue e Lettere)

2) - Cornelio De Simonis - Cristoforo Colombo e il Banco di S. Giorgio - R. Museo Storico a proposito dell'opera dello stesso titolo pubbl. da Henry Harrisse) e Atti della Società Ligure di Storia Patria - Vol. VIII fasc. 3° anno 1889 - Riproduce dal cartulario del 1360 il conto di Gerolamo de Bonicchia (p. 91) e il conto Piper centenaria 4222 (carta 73) con tutta la contabile partita - Serviva poi: "Nei libri di amministrazione del Comune che abbiamo dal 1340 apparisce già il sistema della scrittura doppia e non cambiano, ma adutto da dedurre che tale scrittura doveva essere in uso finché da poezza, se non che il malaugurato incendio dei libri di finanze avvenuta sulla piazza di S. Lorenzo nel 1339 ci privò dei registri precedenti. Il Chiaro Prof. Botta della Scuola Sup. di Commercio in Venezia ce ne assicura cogli occhi propri nel nostro Archivio di Stato e ci diede conto dichiarando non aver veduto né a Venezia, né a Firenze, né non più tardi altrove, esempi di simili tenute di scrittura. -"

3) Vittorio Alfieri - La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane - G. B. Pareva 1841 -

In un piccolo epistolo esiste nell'Archivio di Stato di Venezia ed appartenente alla raccolta dei registri Grimani, scritto negli anni 1419 - 1410, vi hanno alcune scritture avanti il richiamo della contropartita; questa a carta 7 per esempio:

a Armissi die der adi 29 sup p) de sapeti et un
banchal appare in Cassa L. 2 L. - vij

Cio' accenna ad un principio di partita doppia. Il carta 269 del Codice Vicogna et 1232 nel epistolo con un'aggiunta si ricorda un epistolo tenuto da epistolo Contarini dal 1412 al 1413, che nel secolo passato esisteva presso la famiglia Contarini - Non mi fu dato di rintracciare codesto registro, ma dalle notizie apposte intorno ad esso posso determinare che era a Partita Doppia.

Il più vecchio giornale a partita doppia che io ho potuto esaminare trovata nella raccolta dei registri Barbarigo posta negli archivi di Stato, comincia dal 2 gennaio 1420 - movimento - a fu compilato da Andrea Barbarigo. Riproduce il primo articolo, che si trova nella prima pagina.

In Cristo nomine Amen et ex ad, gennaio in Venezia

18 ff Cassa de contadi a S. Francesco boti et ffli
18 Contadi di S. nic' de bernardo et ffli ad S.
7 Mastro et S. zan de fargoni ff norme de S.
Armano ff resto de Lafaran
dua L. 3 p. 16 val L. 0 - S. Vij. d. iij p. 16

Poi in basso nella medesima pagina trovano questi altri articoli che si succedono l'un l'altro sotto una stessa data.

1420 adi 20 gennaio
18 ff Spese per uno conto a la casa che speso
18 ff andare a ferrara dua L. 0 - S. vij. d. o. p. o.
18 ff - Spese (p) uno conto a la casa ffli
bra et ff questo jornal val dua L. 0 - S. iij. d. o. p. o.

I valori di conto sono espressi in lire di banco de dieci denari l'una, e il ducato la moneta corrente. I numeri posti a sinistra dell'articolo seguano i fogli del epastro, in cui han da vedersi la scrittura, le linee traverstate che quasi cancellano la partita hanno per ufficio d'indicare che il riferimento a epastro è stato fatto.

Esiste anche il Libro Doppio relativo a questo Biorno, e in esso a carta 7 trovasi il conto a Per Francesco Rallo e fratelli, e a carta 18 uno sotto l'altro i conti "Cassa" e "Spese p. univ. conto".

Perche questo Archivio di Stato ha una Carta N. 458 dei cinque libri alla speranza ha un epastro tenuto a Partita doppia inappuntabilmente nel cui primo foglio è leggibile:

"Al nome de dio et de ben guadagno libro da lui che Partida del viage de Constantinopoli nel qual luogo quinci ad 2 settembre 1454 a mezo giorno con le galie capitano Piero Pontarini". La moneta di conto di questo registro è la piastrella greca. Del resto il conto che io ho riprodotto qui addietro (Libro IV - cap II - art II) è tolto da questo registro, come sono tolti da questo registro tutti a Partita doppia, i titoli dei conti che ho citato nello stesso luogo; la ragione per cui io ho potuto riprodurre queste scritture come intelligibili anche a chi non aveva notizia della Partita doppia, reside nella forma speciale dei titoli dei conti che ho scelti, e anche in ciò che innanzi alle contropartite richiamate così in dare come in avere, in questi vecchi registri si pone sempre invariabilmente la particella p. fran.

Forse quest'uso della particella per anche in dare che conti, una fino alla fine del secolo decimosegno recorre alla derivazione della Partita doppia dalla Partita Semplificata.

Nello stesso Archivio di Stato si custodisce un quaderno epastro della scuola grande di San Marco, le cui scritture vanno dal 23 aprile 1430 al 1 settembre 1438.

La registrazione della prima parte, sebbene abbiamo per lo più il richiamo dei fogli, in cui le somme sono ripetute non si può dire che siano a Partita Doppia; ma a cominciare dalla carta 102 e dal settembre 1436 la Partita Doppia si applica nel modo più pieno ed esatto.

Si vede che già fino da quei tempi non era proprio soltanto delle aziende mercantili.

Da una copia di registro giornale Libro Doppio che si conserva tra quelli della raccolta Barbarigo, presso questo club, via di Ralo e che furono compilati da Nicolo Barbarigo, dal principio del 1454 al 30 febbraio 1492 tolgo le seguenti scritture dal Giornale sotto la data 22 marzo 1457:

3 1/2 - Nichollo barbarigo: a Chatta contadi a maestro broilo ff insegnarne l'abacho val L. s. iij. d. p.
Dal Libro Doppio a carta 9
Nichollo barbarigo de dar ad 22 epargo ff Chatta contadi a maestro broilo p. univ. querna l'abacho val p. 2 L. s. iij. d. p.
Dallo stesso Libro a carta 17
Alvise barbarigo mio fratello de darady 22 novembre ff Chatta contadi a fran. broilo ff segnargli l'abacho val R. 15 - L. s. iij. d. p.

Ho voluto riprodurre queste due scritture per due motivi. In prima perchè esse ricordano uno che nel 1457 insegnava l'abacho, cioè a dire i conti e la scrittura. Poi perchè nell'epastro del giornale vi sono due novità. I numeri che occorrono ai fogli del epastro sono scritti a forma di frazione e nel corpo dell'articolo il titolo del conto da addebitare è diviso da quello del conto da accreditare da una virgola grande, o segmento di curva. Più tardi in altri giornali le virgole grandi divergono due e vi si aggiunge un punto.

Un altro giornale che si conserva pure nell'Archivio di

Stato, tenuto da Aloisio Barberigo figlio del sopradetto e fuo-
dal 1496 al 1° marzo 1528 legg.:

ff spese da viver de Chasca) = Chasca
contadi da di p' marzo fino ady 28 febre chome
apar a libro de le spese a manulo . . . L. 2 et 3 d. 16

Son queste, per avventura, le « due virgolette » a cui accenna
il Paciolo (1) nell'opera sua, al certo per difetto di un op-
portuno e veridico litografico, apparsone invece della virgola, ora
due punti ed ora due segmenti di retta così //

Chel secolo decimosesto le due virgolette diranzono due segnan-
ti di retta anche nei registri effettivi. Infatti in un giornale
tenuto da Juan Antonio Barberigo nel 1° gennaio 1534 e che
come gli altri conservati nell'archivio di Stato, legge il se-
guente articolo:

ff 1/1 ff Balta // A pas d'imprestidi per conto
del monte novissimo contadi da m' vido men-
ro assier per la paga de settembre presente
ff al caudal de na. 495 l. 17. a 2 1/2 ff C. du
12 d. 12 ff: A val L. V. 3. iij de viij ff

L'articolo è del 1534 ed ha il numero 71 giacchè questo giornale
presenta la novità di avere gli articoli numerati (2)

Le due linee sopradette, che han per ufficio di dividere il tot-
to del conto da addebitare da quello del conto da accreditare, appa-
rono nelle opere del Casanovi, del Castia e in molte
altre stampate nel veneto in fino a quelle del D'istracino
publicate nel 1803, e sono da men poco pratici presentemente usate.
Le hanno pure il Flori e parecchi altri che scrissero fuor del

(1) Paciolo - Summa de arithmetica - op. cit. - fol. 10 - cap. 10

(2) Ho conservato in questa e nelle altre scritture antiche che ho
ripresente la loro vecchia ortografia, ho sostituito soltanto nel
parole istesse parecchie abbreviazioni che avrebbero potuto essere diffi-
cilmente comprese.

veneto, ma imitando i veneti -

L'uso di preporre nel giornale il P al titolo del conto da
addebitare non è ancora del tutto abbandonato dai pratici
oppure i più scrivono nel giornale quel titolo senza premet-
tergli nessuna particella - anche il Flori poneva i titoli dei
conti da addebitare senza veruna preposizione, e forse egli è il più
vecchio scrittore, in cui si trova tale esempio

Vin dalla fine del secolo decimo quinto appar generale anche
a Venezia l'uso di porre nel dare dei conti del espastro innanzi
ai titoli della contro-partite la particella a in luogo dell'antico per.
Il per rimane tuttavia nell' avere ed è usato, anche ai giorni
nostri da non pochi nel Veneto e generalmente negli Stati del
delu - Con tutto ciò da più secoli veniva anche nell' avere so-
stituito dalla preposizione da - Forse l'opera più antica a cui
si accenna a tale sostituzione è quella del Flori (1)

Ma il per, l'a e il da non sono la sola voci che siano propo-
ste alla contro partite richiamate nel espastro, si usò anche la pre-
posizione in - Ecco che così scrive a proposito di queste parti:
« La casa debitrice si terrouo del Per oppure dell' a per termi-
ne connotativo di credito e si scrive nel libro maestro nella
parte del debito - E dell' In ovvero del da per termine connota-
tivo di debito e scrivasi in detto libro nella parte del credito
a questo a beneplacito dell'operante - Ho però mi valero nel
libro maestro per conchiusiona della partita, nella parte sinistra
del debito del per e di quella a destra, del credito, dell' In, termini
più usati da molti antichi e moderni, benchè a me piace-
rebbero molto più quelli dell' a e da facendo più armonia al tutto

(1) P. Lud. Flori - Trattato di tenere il libro domestico. Padova 1633.

(2) Giustop. Carlo Amato ed. Vareso - Il microscopio dei contabili, ossia
Economia pratica - Palermo 1740 - Trattato III. cap. 18. pag. 251

Laterale - Come si vede le due linee che servono a dividere il titolo del conto da addebitare da quello del conto da accreditare a le particelle per e a hanno la loro storia e questa storia non è senza importanza anche nei riguardi della teoria. Perché se gli antichi han posta tanta cura nel designare nel giornale i conti da addebitare o da accreditare e nel separarne nettamente i titoli, vuol dire che intendevano che ciascun titolo avesse un significato a sé - Infatti il Paciolo scrive: "Due sono... termini usati in... giornale, l'uno detto Per e l'altro è detto A i quali hanno loro significato ciascuno separato" Per lo Per sempre si denota il debitore, o uno o più che siano e per A si denota il creditore o uno o più che siano [1] -

Segue da tutto ciò che non è conforme alla tradizione antica nel punto concesso, l'interpretazione che diamo alla particella posta nel giornale prima di ogni titolo di un conto da addebitare, quei molti che dicono doverla sottintendere innanzi ad essa le voci deve dare, tanto che a capron d'esempio la formula "Pizio a Cassa" debba leggersi "Pizio deve dare a Cassa" Come si potrebbe leggere così le innanzi a Pizio stesso il Per e per giunta innanzi all'A apparirebbero le due linee? quindi invece l'affermazione che il deve dare sottintende trovasi già nel Casanova e il Flori nota per giunta che quei due segni di retta rappresentano appunto il deve dare

Nel vecchio Archivio dell'ospedale di Pavia conservasi un spoglio a Partita Doppia dell'amministrazione dell'ospedale stesso e dell'anno 1664 [2]

Il più antico registro a Partita Doppia che ho potuto vedere negli Archivi di Stato a Firenze è un spoglio di conto

[1] Secunda de arithmetica dal Paciolo

[2] L'ho potuto esaminare io stesso - Nel 1° foglio è scritto: "Folio primario o sommario tutte entrate e spese per li Sindaci... de l'ospedale... de l'episcopo de Pavia e de"

carta in pergamena, che apparteneva ad Averigo Pavia, cittadino e mercante fiorentino e le cui scritture cominciano col 25 marzo 1459 [1] Le singole scritture hanno sempre il nome delle carte, cioè sta la contro-partita, tuttavia il richiamo del titolo del conto, in cui questa contropartita si trova non è sempre fatto chiaramente. Per verità anche i Libri riformati, cioè Campioni (spogli) della Camera del Comune di Firenze, che si cominciano dopo le provvisioni del 22 agosto 1458 e cioè a cominciare dal 1° Settembre 1458 hanno sempre in generale le forme caratteristiche della Partita Doppia, non però sempre [2] [3] - Nei registri più antichi che si conservano in buon numero negli Archivi e nella Biblioteca fiorentine, non appare la Partita doppia; a vari conti vi sono generalmente sezioni divise bensì, ma sempre posta l'una all'altra -

Negli Archivi di Stato in Palermo si conservano vari spogli di spogli tenuti da banchieri privati a Partita doppia, il più antico risale al 1514 - Il professor Tito Cotroneo riproduce da quei spogli un conto di Federico Patella magistro portulano, che appartiene all'anno 1528 [3] In tali spogli appaiono sempre i richiami delle carte, in cui trovansi le contropartite

Segue dalla cosa discorsa, che già nel secolo scorso questo

[1] - Archivio di Stato in Firenze - Raccolta Chropanna - reg. 119

[2] - Pietro Sigobon - Op. - La Contabilità di Stato nella Repubblica di Firenze e nel Granducato di Toscana - Firenze 1899 - Libro IX, pag. 144 seg. - Io non ho veduti tali libri riformati; il Sigobon ne riproduce alcuna scrittura ed espone il dubbio che in essi la Partita doppia sia sempre ed integralmente applicata

[3] - Op. - Tito Cotroneo - Storia dei Banchi di Sicilia - I Banchi privati - Roma 1887 - cap. 4 - p. 226 - Debbo alla cortesia del prof. Spumma, il quale mi ha fornito il testo del conto del Patella -

La Partita Doppia poteva dirsi antica e che nel secolo decimoquinto era applicata già in ogni parte d'Italia. L'affermazione di Ignazio Signani raccolta dal Cosmanno, che inventore di quel metodo sia stato Angelo Seritio, frate benedettino nel monastero di San spartino della Scala in Palermo nel 1348 non ha alcun fondamento, il Signani poggia il suo ragionamento su un passo della storia del Di. Blasi, dal quale può tutt'al più desumersi, che il Seritio teneva in quell'anno l'amministrazione e la scrittura del monastero. [1]

Con qualche maggior fondamento e apparenza di verità venne affermato da molti, anche da Leone Day nel discorso citato, che la Partita Doppia sua origine ebbe in Venezia.

Nella prima carta di un Registro che si conserva negli archivi di Stato in Firenze, leggesi: "Questo libro fu proprio di Pagliano di Palco da Firenze, compagno di Giovanni Portinari e di Archigo De Pici e Comp. e chiamasi Libro Bianco A e di carte 150 - e in esso scrivervi chi dovrà dare a me proprio e così avere da carte ij a carta 150 e scriversolle alla veneziana cioè nell'una carta dare e dirimpetto avere" - In questo registro i conti hanno le sezioni divise lateralmente, e la doppia serie di conti antichi non è compiuta e la doppia scrittura delle somme non è costante e nelle singole scritture avviano i richiami delle contro partite e anche quelli delle re, in cui esse, contro partite, eccezionalmente si trovano. Non è adunque a Partita Doppia, come erroneamente

[1] - Cfr. Ignazio Signani - Ragionamento storico, ecc. - Palermo 1851 p. 1491 - Di Blasi Storia del Regno di Sicilia - Palermo 1852 - Vol. 16 p. 451 - V. Cosmanno - op. cit. - cap. III. pag. 124 - Spende al prof. Garimma. sentita grazie, che mi ha procurati gli estratti dell'opere del Di. Blasi e di quelle del Signani, sui quali ho potuto fondare il quindici sopra citato.
[2] - Raccolta Stroziana - Pag. 47

affermai il Peruzzi [1] - Nondimeno dalla iscrizione posta in capo ad esso, si può con sicurezza arguire, che il Pagliano intendeva applicare la Partita Doppia usata a Venezia, e che in più importa e vedeste modo di scrittura, dicevasi fin dal secolo XIV a Firenze scrittura alla veneziana.

Tale denominazione continua a Firenze nel secolo XV, nel Registro di Amerigo Peruzzi, veramente a Partita doppia, già era lo più su, leggesi nel primo foglio: "Questo Libro è d'Amerigo Peruzzi d'Amerigo Peruzzi, cittadino e mercatante fiorentino e chiamasi Libro segreto S.º A. e da Carlo C, il quale si terra alla veneziana, cioè da una faccia il dare e dall'altra l'avere, cominciando col nome di Dio et da benaventura questo XXV di marzo 1459 e con utile sia il fine" -

Luca Paciolo, lo stesso anch'esso, quando nel primo impresse a pubblicare per la stampa il Trattato dei Computi e delle Scritture, il più antico, che attesta la Partita Doppia, afferma che serberà: "el modo de Venezia, quale certamente fa gli altri è molto da commendare" [2]

Giovanni Ambrosio Talisuta parla del: "laudabile modo di tenere conto a Libro doppio, cioè il Formale, il libro coll'appendice, secondo il costume di questa medita città di Venezia" [3]
Domenico Spangoni [4] scrive del: "Quaderno doppio ordinato

[1] Pier Luigi Peruzzi - Storia del commercio, ecc. - op. cit. pag. 274. Sulla fede del Peruzzi, ancor io prima di vederlo, questo registro avevo detto essere a Partita Doppia - Cfr. La Ragionaria - Firenze 1882. La riproduzione dell'intestazione sopra riferita che il Peruzzi pure fa, non è in tutta corretta.
[2] - Paciolo - Tractatus de Computis et Scripturis - cap. 1º -
[3] - V. A. Talisuta - Summario de arithmetica e P. Sigobon di S. Vaghenza e delle sue opere di Ragionaria, nel Ragionaria 1894 - Smith 2. vol. X
[4] - Domenico Spangoni - Quaderno doppio ecc. Ediz. 1540-1556 -

« secondo il costume di Venezia » e del « Libro mercantile ordinato col suo giornale e alfabeto per tenere i libri doppi al modo di Venezia (1) » - E Johan Gumpfer di Churweil, parafrasando nel 1543 la frase del Paciolo « Servecours il modo di Venezia scriue » ainsi prendront sur toutes corrections l'usage de Venise, laquelle ville n'est pas estimée pour une de moniches villes et marchand de l'empire » e aggiunge su capo all'assumptions che terra i libri « à la maniera de la brevesaboute ville de Venise » (2)

Da questi indizi io stesso fui indotto a dire che secondo ogni probabilità la Partita doppia aveva avuto sua origine a Venezia, ma dopo che ho potuto esaminare i cartolari dei maestri e dei maestri regionali del comune di Genova e i manuali e i cartolari del Banco di S. Giorgio ho dovuto persuadermi che essi e per il loro nome e per la lingua, mai sono scritti, e per la loro forma esteriore, non possono dirsi derivati dai registri di Venezia.

Simon Stevin (3) prima poi Niebuhr e Georges Perrot (4) e altri parecchi affermarono che la Partita doppia era conosciuta

- (1) - Domenico Paciolus - Libro mercantile ordinato col suo giornale e alfabeto per tener conti doppi al modo di Venezia - Ediz. 1564-1572
- (2) - Johan Gumpfer - Nieuwe instructie etc - hand. pane. 1543 in Real-Handel- und-Handwerk-Verordnungen etc - Das Buchhaltungsbuchstabes von Luca Paciolo - Prag 1876 - p. 9 e 33.
- (3) - Simon Stevin - Memoires mathematiques ... traduits en françois par Jean Varin - et Leyde 1688 - Exemple de la bibliothèque royale de espagne - der rickome partie des mathemat. - du livre de compte du prima et la maniera d'Italie - Chap. VII - pag. 105
- (4) - G. B. Perrot - Demosthène et les contemporains - nella Op. - unes des deux spondes - fas 15 - nos. 1873 -

non sol dai Romani, ma anche dagli antichi Greci e fatta loro tramandata a noi e fondano tutti l'affermazione loro sui passi di Demosthene, di Socrate, di Cicerone, di Plinio, che io ho citato di già, dove ho parlato dell'origine dei registri e della scrittura - Se non che da quei passi si può veramente dedurre questo solo che i trapeziti di Atene e i mercanti e negozianti di Roma avevano registri regolari con forme riconosciute giuridicamente e la cui scrittura poteva far prova in giudizio a favore di chi le aveva compilate - Dal passo di Plinio poi può dedursi inoltre che i conti erano a sezioni divise lateralmente in due pagine di fronte, badando agli antichi registri veneziani e scrittura doppia, che non serbavano alcun ricordo classico e agli altri antichi registri che conoscevo, a quelli dei banchieri e negozianti di Firenze soprattutto; nella qual città erano in voga, e vive le tradizioni della civiltà romana e l'arte dei cambi e il commercio e l'industria erano stati di mezzo, scritti partitivamente, io stesso ho potuto dire erronea l'opinione di quei scrittori (1) Invero fuori di Venezia non avevo veduti registri in Partita doppia anteriori al secolo XVI che non procedessero direttamente dalla scrittura veneziana - Quali del Perugi, del Bardi, degli Alberti, dei Panti, dei Tal Piane e di tanti altri che si conservano a centinaia negli Archivi di Stato e nelle Biblioteche di Firenze, la cui scrittura si mantengono uniformi sino alla metà del secolo XV; quei registri, dico, non hanno alcuna delle forme caratteristiche della Partita doppia

- (1) - Cfr. « Il mio opuscolo « La Spagioneria », Venezia 1880 -
- (2) - H. Zalschow - (Theorie und Praxis der kaufmännischen Buchführung) op. cit. e altri asseriscono che il registro della casa Gabelberger, già da me menzionato, il quale va dal 1567 al 1408 e si conserva negli Archivi di Stato di Berlino, del pari che il registro di Antonius Figger dal 1413 al 1427 posseduto dalla Bibl. di Lipsia (C. L. Fieger - Luca Paciolo, und seine Theorie) Stuttgart 1873 - p. 146

Giovanni Fossi // ha recentemente sostenuto quella mia vecchia opinione senza ricordare il mio lavoro, in parecchi altri che avevano trattato tale questione. Ma dopo che ho potuto esaminare minutamente gli antichi cartulari di Genova scritti in latino con forme esteriori così diverse da quelle dei registri veneziani, non oserai più dire del tutto infondata l'opinione che le origini della partita doppia risalgono ben più in là dell'età di mezzo.

- Articolo 2° -

- Lo sviluppo che ebbe; le lotte che sostenne -



Ma se non può dirsi che la Partita doppia abbia avuto la sua prima origine a Venezia, può nondimeno con sicurezza affermarsi che fu principalissimamente la partita doppia veneziana che si diffuse sul cadere del medio evo, nel principio dell'era moderna in tutto il mondo civile. Veramente il primo vago accenno alla Partita doppia si trova nell'opera di Benedetto Cabrugli, scritta nel 1458 e stampata a Venezia nel 1573/4; (non ridico dei registri alla veniziana tenuta dai mercatanti fiorentini, osservo piuttosto che la letteratura della Partita doppia ripete la sua origine e il vero sviluppo a Venezia) ma oltreché quel cenno potrebbe essere stato aggiunto e modificato dall'autore, è troppo breve, troppo vago per poter riguardarsi come una traslazione teorica. E poi giova ricordare che il Cabrugli era ragusano e da Ragusa era in

1) - G. Fossi - La computistica dei romani e l'origine della scrittura doppia a proposito di un'opinione dello storico G. B. Niebuhr. Roma 1874
2) - Del mercante e del mercante perfetto di Benedetto Cabrugli con scritto già più di anni CX et hora dati tali - In Venezia l'Elefante MDLXXIII 64 cap. XXI cap. 37 e 38 - nel fine è scritto - apud cartum scripsit - MDCCLXXIII di XXI

in intima relazione ed immediata con Venezia.
La Partita doppia è descritta largamente con metodo e con sufficiente esattezza nel già citato tractatus et particularis de computis et scripturis, diviso in 36 capitoli ed inventato da Luca Paciolo di Borgo S. Sepolcro nella sua Summa de arithmetica, geometria proportionum et proportionalitate edita la prima volta in Venezia nel 1494 // Chi è il compilatore di questo trattato? Paciolo non cita alcun autore che gli abbia agevolato l'opera non facile di dare un'ampia teorica alla scrittura doppia, dichiara anzi di essere compilatore del trattato.
Scrive, infatti nel 1° capitolo: "debetur... ancora particolare trattato grandemente necessario compilare - E in questo solo ho inteso... (2)" - E al capitolo 9 accennando alla sua patria dice: "Borgo S. Sepolcro nostro" - Ciò nondimeno io non so persona d'una città di un uomo, come il Paciolo, abbia potuto per solo pensiero a scrivere così minutamente dei libri mercantili, ove non avesse già largamente preparata da altri la materia - Non avrebbe avuto né il tempo, né il modo di acquistare così larghe e sicure cognizioni dei negozi e degli usi mercantili, come mostra di avere il compilatore del trattato -

1) Della Summa apparve una seconda edizione senza modificazione di sorta in Josenburg sul lago di Garda nel 1523 - Il tractatus de computis et scripturis è stato tradotto in tedesco e pubblicato nel 1876 dal Dr. Ernst Ludwig Jäger (Luca Pacioli und seinen Zeitalter) Stuttgart 1876 fu riprodotto da Vincenzo Gitti colla cooperazione di J. Berthelme e Vivarotti, tutti allievi di questa scuola (Per Luca Pacioli - trattato dei computi e della scrittura - Torino 1878) in fine fu ristampato con la stessa ortografia e le medesime abbreviazioni che si trovano nell'originale nel 1894 e quindi tradotto in lingua italiana da Carlo Peter Paul - Luca Pacioli - Praga 1894 -
2) - Summa - ecc - è 198^a - Reproduz. del Reil. pag. 19

"Altre monta" poiché si dice che la Partita "de la Camera de' imprestii d'Altre sponse", come in Firenze e il sponse de le do-
te in Genova li l'archi, ovvero altri uffici che si fossero non li
quali tu avessi a fare - // - Le parole sottolineate stanno
qui a disagio e probabilmente non erano nella composizione
originale, ma furono aggiunte dal Paciolo. Questa mancan-
za di ogni accenno al sponse nuovo non si può logicamente
spiegare in un lavoro, in cui si parla così a lungo dei rappor-
ti che in Venezia; negozianti avevano non pure colla pre-
ra degli imprestiti, ma coll'ufficio della Castellania, e ven-
arimettendo che esso sia stato scritto prima che il sponse nuo-
vo sorgesse. È invece spiegabilissima l'omissione del Paciolo
nella aggiunta, ove si pensi che egli dopo il 1473 era rimasto
del tutto estraneo alla vita di Venezia.

Domenico Spangoni accenna nell'opera sua, Alcuni ar-
pitati investiti nella Camera degli Imprestiti pel vecchio
sponse, o nel sponse nuovo, anche a quelli impegnati nel
sponse novissimo e nel sponse del sussidio e nei depositi in ca-
ca all'100, al 100, istituiti più tardi //

Se si bada al titolo posto all'enumerazione dei capitoli che
precede al trattato, il quale è questo: Capitolo del quaderno, si
potrebbe arguire che il titolo dell'opera intera non differiva
forse da quello dato più tardi dal Spangoni all'opera sua.
Ad ogni modo in tale titolo, anche se la voce quaderno
volesse qui indicare il fascicolo, in cui l'opera era coperta
si ha un argomento non lieve per conchiudere che il
Paciolo la trovò già composta e si limitò a fare qualche

- 1) - Trattato del Comp. - ediz. Rzel - cap. XI - p. 119.
2) - Domenico Spangoni - Il quaderno doppio ecc. Op. cit. e complica-
zioni riprodotta anche da Fabrizio Cellini - (La Part. Doppia applicata
alla scrittura delle chiese Agostino marcantoni. Venezia 1891)

correzione e aggiunta sugli stamponi.
Quando, secondo che può congetturarsi, fu scritto nel suo
nuovo principale il trattato che il Paciolo inserì nella sua
Summa? - In esso ricordasi: "Officer Gerolamo Lipamano
del banco e compagni" // che fu istituito il 22 aprile 1480.
Se l'indicazione di tale banco non dovesse ad una correzione
del Paciolo o di altri, la prima redazione dell'opera sua non
dovrebbe risalire al di là del sopradetto giorno; // per altra
parte in nessun accenno al sponse nuovo fa pensare, l'ho-
detto già, che sia anteriore al 23 aprile 1482, giorno in cui
per pubblico decreto si istituì quel sponse.

Chi ne fu l'autore? probabilmente un valente ma modesto
maestro di registratura e ad un tempo agente in qual-
che casa di commercio in Venezia, come lo furono poi do-
menico Spangoni - Alfonso Lorenza ed altri, fra gli antichi
espositori della Partita Doppia.

Le aggiunte e le correzioni introdotte dal Paciolo, a mio
giudizio non sono molte. Si nota il titolo, con tutte le date
degli esempi di scritture e modificò sicuramente in qualche
punto il capitolo I°, che serve d'introduzione.

Sono probabilmente suoi i richiami alle leggi municipali
ai divini uffici, al canto XXIV° dell' Statuto di Santa, al Libro

- 1) Bratt. di Comp. - ed. Rzel - cap. - pag. 102.
2) Annali Veneti di Domenico Spaliparo - ristampati da Francesco
Longo. Nell'archivio storico italiano Tom. VII. p. II. Firenze 1864
p. 115 - Il Spaliparo dopo aver detto sotto la data Venezia 1498
della grave penuria, in cui si trovava il Banco Lipamano
per il grande ritiro dei depositi scrive: "e finalmente il Banco
ha fallito e per consiglio di R. è stato fatto salvo, venduto
a Gerolamo Lipamano, banchier per un anno -
Questo banco è stato levato dal 1480 al 22 de aprile -

e a San Marco, che si trovano nel capitolo 4°. E certamente
 suo il ricordo posto in principio del capitolo 7° dell'obbligo
 che avevano i mercatanti di Perugia di presentare i registri,
 prima di metterli in opera, ai consoli; come suoi gli accen-
 ni alle lettere dei Scamplicii religiosi, dei cardinali e alle
 Bolle del Sommo Pontefice, che si trovano al capitolo 35°;
 suoi i riferimenti alla altra parte della Summa che sono
 nei capitoli 20° a 24°. E davanti parimenti a lui o ad un
 altro precedente correttore la poche esemplificazioni appin-
 te dopo il termine del Trattato che differiscono tanto nella
 forma loro posta nel corpo di testo e richiama, non sola-
 mente per nome, ma anche per la scrittura, i registri
 toscani. 11)

Vagner afferma di avere avuto fra mani un'opera di 246
 pagine, stampata in Venezia nel 1504 col titolo: «La scuola
 perfetta dei mercanti» e dedicata a Giacomo Perinani di-
 rettore (Vorsteher) di una casa mercantile tedesca in Ven-
 zia e aggiunge che sebbene non avesse potuto vedere che
 l'indice della Summa del Paciolo doveva conchiudere che qual-
 la era tratta da questa - ovunque non sia stato possibile
 al Fayer 11), né a me, né a Vincenzo Vianello trovare l'opera

11) Chiama la Summa: «questa sublime opera» cap. pag. 134 ed. Ric.
 Forse la parte che seguiva poco dopo: «come tutto facilmente per la
 volta nel principio di questa opera presto potrei trovare» erano già nel
 la compilazione dell'originale. - L'annunciazione della distinzione a
 trattati posta in principio della Summa non è chiamata tavola,
 questo nome si dà invece all'elenco dei capitoli che precede il
Trattato dei computi, che dal suo autore sarebbe stato detto opera.

l'opera segnalata dal Vagner o altre notizie certe segnalate di essa,
 pur tuttavia non si può, per me, porre in dubbio l'esistenza.
 Nel 1504 scadeva appunto il privilegio concesso per dieci an-
 ni allo stampatore della Summa e quindi si sono potuti legal-
 mente ristampare più trattati particolari, che più direttamente
 riguardavano il commercio, o meglio i vecchi manoscritti,
 forse in qualche parte mutati, da cui il Paciolo li aveva
 tratti - V. Vianello recede conto di una breve e non corretta
 traduzione della Partita Doppia dovuta ad un Johannes
 Franciscus christianicus e le cui esemplificazioni portano
 date dell'anno 1516. 11)

Nel 1525 stampavasi a Venezia il Luminario di christianita
 libro doppio di Jacopo Antonio Vajente, dove la scrittura
 doppia è con brevità, ma con sufficiente chiarezza, de-
 scritta a quindi svolta in un'ampia e corretta esemplifica-
 zione. Negli articoli del Giornale non pone le due virgo-
 llette o linee, indicate più che adoperata dal Paciolo a
 dividere il titolo del conto da accreditare da quello del con-
 to da addebitare; mette invece fra due virgole la propo-
 sizione a, in cui si designa secondo il compilatore del Trat-
 tato dei Computi, il conto da accreditare. Ecco un ar-
 ticolo del Giornale del Vajente: 11)

« Per Banco di Capelli e Vendramini a Chavocol
 i quali mi trovo aver nel detto Banco come
 per suoi Libri appare ducati 400. val. l. 10 s. g. p. »

11) Cfr. V. Vianello - op. cit. - pag. 124. e seg. Il lavoro di Johannes
 Franciscus non fu dato alla stampa e si trova nei codici manu-
 scritti Bologna ed. 24-28 presso il Museo Civico di Venezia.
 2) Cfr. Pignori - Di Giovanni, Antonio Vajente - Di quest'opera del Va-
 jente si conoscono solo due esemplari, l'uno posseduto
 da R. P. Quel di Pogg. e l'altro dal sig. Francesco Giromi di Piani.

Del Libercolo col titolo ampolloso: "Opera che insegna a tener conto del Libro, secondo le consuetudine de tutti gli lochi dell'Italia al modo mercantile" non mette conto di parlarne. // "Vouette inuolare: a saper notare le partite delle pigiorie, delle case et possessioni" ma non ha una parola di teoria, sibbene soltanto alcuni esempi di scrittura in sole sei carte. I valori di cui sono in cifre arabiche, le date della scrittura sono riferite all'anno 1575. E probabilmente un riferimento di questo opuscolo // "L'opera che insegna a tener libro doppio et a far partite a ragione di Venetia che e de mercantia a riportar le partite rinnovamente stampate" in Venezia nel 1596 - //

Poi nel 1534 Domenico Spangoni di Oderzo publicò il: "Trattato del doppio col suo giornale col suo costume di Venetia" // (3)

1) - Il Libercolo è indicato nell'elenco delle opere di Spangonia e Longi sotto per una delle pag. in cui detto Stato col titolo "La tenuta del libro doppio per negozio di casa e possidente" e con quarta avvertita figura nel catalogo a scheda della biblioteca Spangoni.

(2) - Si compone di otto sole carte in edici e ha due litografie - Conservata a Venezia nella collezione Zoppi - inf. elenco delle op. di Spangonia - op. cit.

(3) - Non so dove esistano esemplari di questa 1ª edizione, edita in Venezia da Geminio Debrino di S. Tomaso. Il catalogo delle opere di Spangoni, pag. 25, da cui toglgo la notizia di questa edizione non lo dice, ed Venezia presso il tipografo Geminio Debrino trovansi esemplari di 4ª ediz. di quest'opera uscita nel 1540 - 1554 - 1564 e 1573 - Di quest'ultima ediz. ne ha un esemplare anche alla Spangonia. Il catalogo anzidetto cita anche due edizioni del 1565 e del 1574, ma forte trattenuti di errori, di semplici mutazioni di figure e segni. Tutte le edizioni furono editate da Geminio Debrino - Il contenuto risulta di poco da una ediz. all'altra, muta invece il titolo dell'opera che nelle ultime diviene: "Libro mercantile ordinato col suo giornale per tenere conti doppi al modo di Venetia e potrà seruire per ogni altro luogo" L'opera del Spangoni fu in buona parte riprodotta e talmente illustrata da Felice Alfieri: "La P. D. applicata alla scrittura delle antiche ed. mercantili Venetiane"

che può dirsi nella parte teorica un'edizione corretta di quel che poco variata dal "Trattato de computo et computo" e che ha per di più una larga e ben ideata esemplificazione.

Nel 1534 Gerolamo Cardano descrive magistralmente, sebbene con molta brevità in latino "Invecchiamenti della Partita Doppia"

Da questo punto la letteratura dei registri mercantili composti secondo il modo consueti in Venezia s'allarga fuori di questa città, non pure, ma d'Italia -

nel 1543 si pubblica in Anversa e in fiammingo la: "Nouva istruzione dell'eccellentissima scienza del libro di conto per comporre la partita alla maniera d'Italia" dovuta a Giovanni Gynpyn allora defunto // - Pure ad Anversa lo stesso anno apparì la traduzione francese di tale opera per cura della vedova dell'Gynpyn, etienne Livinert // e nel 1547 a Londra.

1) - Ferronini Bardani - epitome - Practica christiana - epitome 1529 op. 60. Sp. L'elenco di pag. che ne dà la relazione in un esemplare della biblioteca di Spangoni // cap. 60 dove parla della Part. doppia come riprodotta e tradotta in italiano da Fr. Bonalumi nella "Svolgimento del Partire Computativo" e di nuovo stampato nel 1540.

(2) - Nouveau Tractat der offentlichen Wsten des Spezialrechnens in der Handlung der italienischen Manner ... Die Handlung mit großer deligentia mit der italienischen Manner ... Die ist in antem sproken auer Johann Gynpyn Christoffels (Schreyer meisster) der privilegio per la Stampa è tale che est stampa Livinert il 26 luglio 1543 - Sp. op. 60 lib. 1 cap. 60 Tractat der offentlichen Rechnungen des Buchhaltungs - Tractat von Johann Reinold Prager 1546 op. 45

(3) - Nouvelle Instruction et Demonstration de la livre double science du bon de compte pour compter et tenir comptes à la maniere d'Italie recueil profitable et nécessaire à tous escribans eschepueurs peruiss escribans gabeliers res et autres informant commerçants doit tenir et faire comptes de livres doubles et contes doubles à la maniere et usage des italiens quels ont chascun par soy mesmes pour percevoir grande experience en toutes ses besoignes et affaires - Traduit à grande deligence à italien en France et de de France en France par le veuf de Johann Gynpyn

la sua riduzione in lingua inglese //

Quali sono le fonti dell'opera dell'Impugn? Nel prefazione dell'edizione fiannuniga è detto che essa fu tradotta con grande diligenza dall'italiano in fiannunigo e da questa lingua in francese per cura della vedova ebena Lombaro. //

Chi siano i molti autori che han descritto la Partita Doppia prima del De La Porta, ai quali egli accenna senza nominare neppur uno, io non so dire per ora. Il Rheil ricorda un La Voune di Liava, il cui lavoro sarebbe apparso nel 1591, il quale autore è commentato anche dal Richard Daffernie, già citato. //

Dell'opera di De La Porta si fecero molte edizioni a tutto il secolo decimo ottavo. Appaiono poi il "Traité des Parties Doubles" di Bernardine (Paris 1872) // 3. "La Banque rendue facile" con l' "Art de tenir les comptes à parties doubles" di Girardeau de Liava. Appaiono la fine del secolo decimo ottavo. "La tenue des livres rendue facile" di Edmonde Degrange

Christoph au son vivant esarchant en la très renommée et bonne ville de Paris. Et nouvellement promulgué au profit du commun en son de noble Seigneur 1655. Per grace et privilege de la très haute et noble cour de France quatre ans devant comme il est notore par la copie de telle. Cfr. // 3. et notata and very recalcitrate words, capricious and delecting the manner and four how to keep a book of accounts or reckoning, very expedient and necessary to all diligence part of the Italian tongue into French and out of French into French and now out of French into English. - 1547. In fine dell'opera dell'Impugn appare oltre che dal titolo che dal suo contenuto, ma il nome dell'Impugn non si figura - Cfr. - Rheil - op. cit. - 65, 66 -

1) - Cfr. G. P. Rheil - op. cit. - p. 63

2) - Cfr. Joseph Schrot - "Lehrbuch der Knechtungsbuchhaltung" - 1876 - p. 66

3) - Leptore - op. cit. - pag. 25 -

che la terra classica se non per il numero e la bontà delle pubblicazioni sulla Partita Doppia, resta per sempre l'Italia. Ma da una breve descrizione Bartholomeo Fontana nel 1551 // e ragiona minutamente di essa sempre in quanto di riferisce alla sua applicazione alle imprese mercantili Alvise Casanova nel 1558 // - In quanto essa può opportunamente applicarsi alle scritture dell'azienda di un convento di monaci è svolta nell'anno 1586 con grande lucidura e con cura, con lingua e stile corretto da Angelo Pietra nel suo "Trattato agli economi" // 3 // segue più tardi nel 1636 da Lodovico Flori // 4 // che lo riconosce maestro La Partita Doppia applicata alle imprese mercantili è descritta nel 1609 da Giuseppe Giugnono nel 1610 da Giovanni Antonio Spaschetti // 5 // nel 1624 da un anonimo // 6 // e nel 1632 da Spaschetti Spasardi // 7 // e nel 1638 da Giuseppe

1) Bartholomeo Fontana "Arithmeticae novae et singulae a tenor libri" Venezia 1551. è opera rarissima - Cfr. su di essa l' "Elenco delle op. di pag. 2 a Comput. in Italia" in Italia nel anno 1202 - nel 1888 pub. per una data pag. 2 a Stato pag. 2

2) Alvise Casanova "Specchio lucidissimo" ediz. Venezia - Comis. anno MDLVIII - Invenimus alla apparitione degli esemplari ed in altre bibl. pubb. e private di Venezia

3) D. Angelo Pietra da Genova "Trattato agli economi" ediz. Genova 1586 - In questa parte non qualche variazione da Giuseppe Flori - ediz. 1825 Cfr. su di essa Donabumi - "Svolgimento del pensiero comput. a Livio Bergomi nella sp. di cont. di fine ed. in fine di pag. 2"

4) Lodovico Flori della compagnia di Gesù - Perugia. "Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare" - Palermo 1626 - ristampato in forma nel 1677 dall'ed. Lapere Paris - Cfr. su di essa Alvise Casanova "Origine della teoria sul sistema della partita doppia" - ed. Donabumi - op. cit. - La Costanziana di Roma postula 7 esempl. della 2. opera, che ha parte di prima

5) S. Antonio Spaschetti "Dell'universo trattato dei libri doppi" ed. in Venezia apparsa Luca Valentini 1610 ristampato ed. Spaschetti il Donabumi op. cit. e Giuseppe Flori nella sp. di fine

6) - ... "La scrittura doppia" Cfr. Elenco cit. pag. 72 - // 52 //

7) Spaschetti Spasardi da Bologna - La scrittura mercantile a fatta e riordinata. Bologna 1632 - In ristampato con altre due op. dello stesso autore nel 1666, nel 1670 Donabumi - op. cit. -

Domenico Peri // genovese. Questi primo, per quanto io so, fra gli italiani, appare indipendente dagli scrittori di Venezia e si ispira invece alla pratica seguita dai negozianti genovesi // che forse nel secolo decimo sesto cominciarono a comparire in volgare la loro scrittura // - La scrittura doppia economica, cioè, alla Commissione di Istruzioni di patrimoni piccoli o grandi risolvanti più specialmente da poderi od altri beni stabili è descritta nel 1653 molto chiara, mente dal Giuseppe Bastiano Venturi // e poi nel 1666 dal Pietro

1) Gian Domenico Peri "Il negoziante ecc. Genova 1638 - e ne fecero poi molte ediz. in Genova ed in Venezia - Lo possiedo un esempl. dell'ediz. stampata in Venezia per so Gio Giacomo Hertz nel 1746XXXII - La P. D e i suoi registri vi sono descritti da pag. 15 a p. 24 - che poi vi sono esemplifiz. segnati "spacci tratti in Paranzona p. 112 e p. 203

2) Basta per fortunatamente ricordarsi gli esemplari già citati di Peri di spacci e adattati alla scr. scrittura che toglie dal libro del Peri a pag. 17. Prima partita del spaccio (1638) + 1637 ad. 2 gennaio

Cassa a mio carico per L. 100000 moneta corrente
che sono in essa vanno per il mio Pietro Ventura
conto proprio L. 100000 -
"Un libro a debito dirà nel modo seguente"
1637 a 2 di gennaio

Cassa a carico del nostro Piero per esso vanno
per conto proprio 3 L. 100000

Et a credito a carta 3 dirà (Posto il nome di Pietro dalla parte del debito) come sotto
Piero mio conto proprio
"Havere 1637 a 2 gennaio in quanto importano le
contanti che sono in cassa vanno in essa 2 L. 100000

4) Scrive il Peri a pag. 5 - "Ho visto molti libri antichi di mercanti tratti in lingua latina
5) Bastiano Venturi "Della scrittura contabile di possessori" Firenze nella Stamperia di Lande Landi 1655 - L'anno 1655 è indicato in l. Bonalumi - op. cit. p. 159 - L'elenco delle opere di Comp. in indico l'anno 1653, ma non indica né l'editore, né il luogo di stampa - Ho esaminato nella Biblioteca Mag. di Firenze un esemplare dell'ediz. del 1655.

questo Giacomo Venturati // nel 1738 dal combarde Giuseppe Terzani // nel 1751 da Giovanni Domenico Breglia di Napoli // e nel 1780 e nel 1814 da Giuseppe Torini //

La scrittura doppia mercantile poi è svolta nuovamente nel 1671 da Andrea Lambelli da Prato // nel 1739 da Carlo Puccini da Palermo // nel 1755, da Pietro Paolo Scabi // e nel 1780 da

1) Giacomo Venturati: "Scorta di economia, ossia dialogo di scrittura finanziaria - Bologna 1666 - lfr. Bonalumi - op. cit. - p. 185 a segg.

2) Giuseppe Terzani "Istruzione della scrittura doppia economica" - Milano 1738 "Pratica della scrittura doppia economica" - Milano 1741 - Te. in hanno parecchie dipinta, meglio ristampa - lfr. "per la pratica ecc." Bonalumi op. cit. p. 153 "Ho un esemplare della "Pratica", edito nel 1781 - che non ha una parola di teoria, ignoro se valga "Istruzioni" la teoria opposta

3) Giovanni Domenico Breglia da Napoli: "L'idea della scrittura, ovvero trattato della scrittura doppia mercantile" - Napoli 1751 - che tratta il Bonalumi - op. cit. - pag. 232 e segg.

4) Ing. Giuseppe Torini - "Trattato teorico pratico della scrittura doppia" - Pavia 1790 e "Certo di Istruzioni relative all'ordinazione della professione di ragioniere" - Pavia - Bolzano 1814 - Opera che si legge con frutto -

5) Antonio Lambelli - "Il ragionato o sia Trattato della scrittura mercantile" - Milano 1671 - lfr. Giuseppe ecc. - op. cit. - pag. 63 - dello stesso autore "Istruzione della scrittura doppia" - Brescia 1741 - di quest'opera scrive il Bonalumi op. cit. p. 159

6) Don Carlo Puccini da Palermo: "La scrittura mercantile" - Palermo 1739 Come si rileva da una nota a pag. 76 dell'elenco più volte citato, l'opera appare senza il nome dell'autore col titolo: "La scrittura mercantile di un certo Scapione, d'arena, padronilano, sotto il nome di Primo Primi ecc. - che sia di Carlo Puccini l'afferma l'humano verso al cap. XIII - che possiede un esemplare il prof. Paolo Favoloso - L'elenco citato non dà notizia di altri esemplari

7) Pietro Paolo Scabi di Livorno - "Trattato del modo di tenere la scrittura mercantile e partita doppia, cioè all'italiana" - Livorno 1755 - della classif. dei conti traduce il de La Porte e traduce anche nella classif. del conto Cassa

Amato ed Uorso Don Giustino Carlo pure di Palermo // e nel 1787 da Gerardo Antonio Targheseo in Venezia // 3/

Tu detto che la Partita Doppia nacque nella imprese mercantili e che ha conservato sempre l'impronta che ebbe in simili imprese, anzi dagli autori tedeschi ed austriaci la partita doppia e la forma peculiari che in essa prendono la scrittura si dicono: metodo mercantile e stile mercantile in opposizione al metodo e allo stile camerale.

Che sia sorta nella imprese mercantili può darsi, ma è indubitato che da parecchi secoli essa si applica in ogni sorta di fatto. Ho già citati i cartolari dei maestri razionali e dei maestri del Comune di Genova, un maestro a Partita Doppia della scuola di S. Marco in Venezia, una specie di confraternita tenuta nel 1456 - essa negli stessi Archivi di Stato e in quello notarile di Venezia si conservano molti estratti e giornali a partita doppia dei secoli decimo quinto - decimo sesto - decimo settimo e decimo ottavo, in cui è descritta la gestione delle scuole della varia arti, di fabbricerie, di Conventi, di Aziende domestiche, di Aziende economiche civili, di Uffici e Caserme pubblici ecc. - Proveniente dall'antico archivio notarile, si ha pure nell'Archivio di Stato in Venezia, tra gli altri, un estratto a Partita doppia, in cui sono registrate a la spesa tutte della azienda domestica del doge sparino Grimani dal 26 aprile 1595 al 26 dicembre 1605 - È un registro che porta il n. 4 ed è collegato

- 1) Giustino Carlo Amato ed Uorso. "Il microscopio dei computisti ossia l'istruzione di economia pratica" - Fu ristampato nel 1738 - Da preziose notizie sulla forma singolare della scrittura doppia dei registri dei negozianti siciliani e della tavola di Palermo
- 2) Gerardo Antonio Targheseo. "Trattato di scrittura doppia mercantile ecc. - Venezia 1787 - Covare sulla teoria, diligente nelle esemplificazioni, nelle quali segue esattamente le antiche forme di Don. Sprugnani

con altri, i quali pare si conservano, in cui colle forme e coi modi voluti dalla Partita doppia, è descritta tutta l'economia, strazione del ricco patrimonio di quella illustre famiglia

Il Pietra sopradetta parla del Libro mercantile, del Libro dei bancheieri e del libro mobile adatto per la ricchezza famiglie che vivono di rendite e per le corporazioni religiose e deduce con grande maestria l'applicazione della Partita doppia a quest'ultimo libro -

Il Flori dal canto suo parla del libro domestico e molti altri autori in Italia, da questo fino al Tosini, al Creppa, al Tella han trattato della Partita Doppia applicata ad ogni sorta di mercantili -

Che più? Tutti i registri che si restano dei magistrati della vecchia repubblica di Venezia, molti di quelli sono a partita doppia e certamente è antica l'applicazione di questo metodo nella scrittura pubblica di quello Stato - Un decreto del Senato, l'1 febbrajo 1575, more veneto, ordina che a cominciare dal 1° marzo 1576 si tenga all'Ufficio dei Camerlunghi "un libro ordinario con un foglio nuovo" e che Juan Crevitan scrivano al detto ufficio: "sia obbligato a tener un bono et sufficiente scrivano che tenga el sopradetto libro e che ogni giorno el detto scrivano nel detto libro nuovo tutte le partite sera sta fatte quel giorno sopradetto giornale nuovo si corra giorno i banchi nostri de scripta si che la signoria possa veder ogni giorno le rasoni sue" // - Ora è provato dai registri che si restano che i Banchi tenevano allora i propri registri a Partita Doppia -

Il più vecchio registro pubblico, che mi venne fatto di esaminare negli Archivi di Stato appartenente all'ufficio della Spesa vecchia è a partita doppia e la sua scrittura comincia nel 1540 e finiscono nel 1561 - Su una parte presa il 21 luglio

- 1) - Spese foner - Capitolaro dei Camerlunghi - Godice Biogna
N. 2528 - cart. 1 -

1682 in Veneto, si nota deppoi, che fino allora, per ciò che riguardava il Deposito grande // in Lecce, la scrittura si teneva solamente per via de' giornali // e quindi si ordina di cavar fuori dalle scrigno uno de' giornali d'oro, cioè quello tenuto dal depositario e di esso journal per levare un libro doppio. (2)

È Venezia fu il solo Stato, in cui la pubblica scrittura era tenuta a Partita doppia. Questo metodo trovasi applicato oltre che alle scritture della Repubblica di Genova, come è stato detto, nella scrittura di cassa della Repubblica di Firenze a cominciare dal principio della seconda metà del secolo XV in quella de' Signori di Napoli e di Sicilia, dello Stato pontificio, del marcheseato di Ferrara, nel Ducato di Spolema, ecc. - Stessen Simon in un'opera espressamente compilata, proposta nel 1610 a Sully, il gran ministro di Enrico IV. l'applicazione della Partita doppia alla scrittura del Tesoro // - Qualche anno prima dell'1760, nel quale si istituì in Roma la camera antica dei conti, la Partita doppia erasi applicata alla pubblica scrittura dell'impero e si applicava ancora di certo in taluni uffici nel 1765, per che un decreto dell'imperatore in 24 dicembre di quell'anno prescrive il metodo Camerale per la Contabilità di Stato ed ordina che: "die Führung der Bücher nach dem Partien doubles" dovesse continuare solo dove la camera antica lo credesse opportuno.

(4) - Come si vede l'esperimento della Partita doppia nella scrittura camerali in Austria non ha fatto buona prova, e probabilmente questo insuccesso doveti alla incompiuta

- 1) - Il deposito grande, una specie di tesoro o fondo straordinario raccolto e da servirsi al caso di guerra aperta
- 2) - Archivio di Stato - Buffa 378 - Lecce
- 3) - Buiilly - Histoire financière de la France - t. 207 - e l'opera dello Stessen Simon
- 4) - Joseph Liechtenberg - Geschichte des Österreichischen Rechnungswesens und Kontrolwesen - Graz -

conoscenza che gli impiegati avevano di così fatti metodi e di quelle della Repubblica di Venezia -

Ma altri esperimenti ebbero successi migliori: Si dove a Spontalone se la Partita doppia è stata applicata alla scrittura del Tesoro reale in Francia dai ministri Choiseul e Necker; // - Ed è indubitato che il conte di Mollien l'applicò alle scritture de la Caisse de service, istituita a Parigi nel 1806 e che un decreto 4 gennaio 1808 ordinò che tutte le scritture di tutti i contabili principali del pubblico Tesoro, si tenessero a Partita doppia // - Lo stesso metodo si applica alla scrittura pubblica in Inghilterra, a cominciare dal 1806 // - E si applica finalmente alla scrittura del Tesoro nel Belgio, a quella della città libera d'Amburgo -

Ma di tutte queste applicazioni parlarò più a lungo in luogo più opportuno -

In Italia sono molti i comuni e le provincie che tengono la scrittura patrimoniali a Partita doppia, e la partita doppia si applicò anche alle scritture dello Stato in Toscana, formata nel 1659 e presso la direzione del Tesoro; la Ragioneria Generale e le diverse Amministrazioni centrali dal 1870 al 1876 e per alcune fino al 1881.

Io non so dire dove si sia applicata la prima volta la scrittura doppia sintattica e che l'abbia migliorata di tanto che ormai la progressiva perfezionabilità della registrazione non soffre dai congegni limiti venuti. Non ho trovato traccia di esse nei registri veneziani dei secoli scorsi - Lo stesso Banco del Giro

- 1) - Spontalone - De la Comptabilité publique en France - 1878 - Paris 2^a ediz. - parte I - pag. 55
- 2) - Paul Boiteau - Porteurs publics et finances de la France - Paris finitissimi Vol. 2^o
- 3) - Ferrara la "Zeitung univerte" 13 febb. 1858 riprodotta a pag. 55 e segg. del progetto di legge per la riforma della Contab. di Stato presentato dal Re nel 1855 alla nostra Camera -

oveva anche nel 1796 le sue scritture a conti analitici: si va ad osservare che questi conti non erano moltissimi: Tu un quadrante tenuto nel primo trimestre dell'anno sopraddetto non superavano i 400 ff. Le prime opere in Italia, in cui si abbisognavano di tali scritture sono quelle del Parmeller, che cominciarono a publicarsi intorno al 1860, Settema sia certo che già prima d'allora si applicava in parecchi uffici e nelle due altre grandi imprese mercantili e bancarie.

Probabilmente adunque questa forma di Partita Doppia, che ora è applicata, senza eccezione importante che sia nota in tutte le nazioni civili, a tutte le imprese di maggior momento, si vana dall'estero. Lo Schrott, con la diligenza che gli è consueta, cita l'opera di Soum-Miad Holzig: "Abhandlung zur italienischen doppeltten Buchhaltung - Berlino 1874" che ha un sommario ed un abstracto sommario e un'altra di J. di Christoph Wolf: "Vollständige Anleitung zur kaufmännischen Buchführung - Wien - 1774, nella quale appare un epitogo merita, che egli chiama Hauptbuch-Kontro.

Nota poi come lo stesso Wolf che già ai tempi suoi i negozianti e i banchieri tedeschi usavano mastri e giornali sommari (1)

Ma forse queste scritture sommari erano scritture sintetiche che svolte in pochi conti complessi, siccome scritture sintetiche che sviluppate in conti semplici e segnatamente in quelli ai corrispondenti singoli. A scritture simili accennano il Goussier, il Vinson, il Horster ed altri in Inghilterra. Le scritture sintetiche con pochi conti compendiosi apparivano anche nei libri di altri stranieri solamente in questi ultimi tempi.

La Partita doppia ha avuta la sua lotta ed ancora la ha Jones, secondo ho notato di già, l'attacco con violenza e

(1) Questo quadrante allineava ad altri libri dello stesso Parmeller si conservano presso l'Archivio di Stato.

(2) G. Schrott - Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft - 4. ed. 1871 - Wien § 107 -

propose in luogo di ella un metodo suo, che non ha merito di sorta, ma che ciononostante ebbe lode dai governatori della Banca d'Inghilterra, uomini chiarissimi per gli studi e per l'esperienza nei pubblici affari. L'esperienza di chiedere ad uomini illustri, ma ignari dei metodi di registrazione, lodi ed elogi di cosa che non potevano adeguatamente giudicare era nuovo e peggio, a chi se ne valde, passeggera fortuna. L'opera del Jones fu presto tradotta in francese, in tedesco, in italiano ed in altre lingue, ma soprattutto suscitò vive e polemiche. In Francia corse il De-Grange a difendere la Partita Doppia, in Italia il Bossi dapprima (1) poi il Bonaccini (2) e con maggiore valore di tutti, un anonimo modenese (3).

Esistevano in seguito contro la Partita Doppia il Postroit, il cui metodo ho descritto altrove, il Sponginot, di cui dirò fra poco a parecchi altri che vollero farsi inventori di nuove forme di scrittura, ma gli attacchi non han punto nocuto al vecchio metodo italiano.

Dal 1872 lo si combatte con violenza e pertinacia prima sconosciuta e lo si combatte in Italia da italiani. La nuova lotta ebbe singolari rassomiglianze con quella suscitata dal Jones e si può essere sicuri che la Partita Doppia uscirà, anche questa volta, senza nessuna ferita. Ma di tal lotta e del nuovo metodo che la contende il campo, si dovrà parlare più tardi a lungo.



(1) Andrea Bossi - metodo di scrittura Doppia controllato dal giornale bilanciatore di E. Jones - epitoma 1816 -

(2) Giuseppa Bonaccini - Teoriche e pratica di ragioneria - Firenze, 1867 -

(3) Difesa della scrittura Doppia di un ragioniere modenese - Modena 1872 -

Articolo 3°

I nomi che ebbe -

Ho già avuto occasione di accennare come nel secolo XIV. XV. la Partita Doppia si chiamasse a Firenze scrittura veneziana. All'estero la si disse da prima metodo italiano e questo nome le dura tuttavia insieme a quello di Partita Doppia tradotto in tutte le lingue - Non si dice quando sia sorto costutto ultimo nome - Probabilmente ci venne dall'estero - Il Paciolo è dopo di lui il Spangoni, il Casanova, il Piètra, il Flori affermano bensì che di ogni partita del giornale se ne devono fare due nel Quaderno, o Libro Grande, o apartito (questa voce non trovasi nel Paciolo, l'hanno invece il Spangoni ed il Flori); il Spangoni ha il quadro doppio, il Flori il libro doppio, ma nessuno di loro usa l'espressione Scrittura doppia o partita doppia per designare un metodo. Gli è che nei loro libri essi parlano di quel solo modo di scrittura e però non sentirono il bisogno di usare un nome speciale per denotarlo -

Nota l'espressione scrittura doppia il Vergani // autore del 1798, ma 30 anni innanzi l'aveva usata il Savary // a prima di lui e precedentemente nel 1673 il De la Porte, se almeno ha da credersi al esquisse che come ho già detto nel capo precedente pubblicò l'opera di costui. Le voci di scrittura doppia o partita doppia rimasero poi sola denominazione di tal metodo fino a questi ultimi tempi, nei quali vi sono stati parecchi che tentarono di far entrare altri nomi.

(1) Luigi Vergani - Ulteriori della scrittura doppia economica - 1798.
 (2) M. Savary - Le parfait negociant - Paris 1795 - Vedi anche le Dictionnaire Universel de Commerce - Paris 1773

Il Spangoni // e dopo di lui il Parmether // chiamarono scrittura completa, perchè tale parve loro veramente, ma il Villa // nella sua ultima opera rivendica a sé la priorità di simile denominazione - Il Bordon // la disse scrittura comprovante per l'efficacia del riscontro aritmetico, che ha luogo tra i suoi conti - Il Cambrey-Digny // ed altri con lui la chiamarono scrittura per bilancie o bilanciante, perchè in ogni partita gli addebitamenti si bilanciano cogli accreditamenti. Finalmente il Pasterini // la nominò scrittura comprovante perchè si pone a confronto il debito col credito.

Coloro che si provano a recar nuove denominazioni fuori mossi dal pensiero che sarebbe stato bene usare tal nome, il quale non faceste sorgere l'idea di un lavoro doppio, il che, come si sa, non è -

Ma simile scopo non basta a legittimare l'astrazione che si vorrebbe dare ad un nome universalmente accettato, un nome che anche per la sua stessa significazione designa senza ambiguità di sorta, il metodo che si vuol con esso indicare -

Vi hanno molti altri metodi che si possono dire completi o meglio compiuti senza dire che questa qualità si riferisce piuttosto ad un sistema di scrittura; ve ne hanno altri, in cui il riscontro aritmetico è efficace e si potrebbe quindi chiamare comprovante, altri ancora, in cui gli addebitamenti sono uguali agli accreditamenti e si potrebbero

- 1) - F. Cinqucentisti - op. cit.
- 2) - Filippo Parmether - Corso di Computistica
- 3) - F. Villa - Notiziari e pensieri sull'istruzione pubblica - Roma 1867
- 4) - A. Bordon - La Ragionaria - Vol. 1° - Prologo - Napoli 1870
- 5) - Cambrey-Digny - Lettera a Scialoja - op. cit.
- 6) - P. Pasterini - La non inefficienza della partita (scrittura doppia) - Parma 1871 -

perciò chiamare per bilancio, senza che per questo siano la Partita Doppia

Adunque, anzi che sopprimere un nome che è ormai entrato in tutta la lingua colta, si cerchi piuttosto di far conoscere il metodo, di provare che esso non è raddoppiamento di lavoro, che anzi, in molti casi, rende possibile un risparmio

E poi non si è visto mai che il nome solo basti a far accettare o respingere una cosa

Quello che importa si è che il nome, o per la sua significazione, o per universalità di uso, designi direttamente la cosa. Si è per questo che io, riguardando ogni innovazione, come non necessaria e neanche utile, ho usato sempre il nome antico -



Fine del Libro Ottavo -



Libro Nonno

I metodi derivati dalla Partita Doppia

Capitolo 1.^{mo}

Il Giornale Mastro

Articolo 1.^o

Concetto generale del metodo

Ricordo che il numero minimo dei conti necessari per l'applicazione della Partita Doppia si riduce a due; ricordo ancora che le singole scritture possono talora restringersi all'indicazione dei soli valori di conto e quindi lo schema del conto limitarsi a due sole colonne, una per le somme del dare, l'altra per quella dell'avere. Ciò posto, non è malagevole formarsi l'idea di un registro, i cui fogli comprendano due pagine, l'una di fronte all'altra e abbiano ciascuna la parte sinistra disposta come lo sogliono essere quelle di un giornale ordinario e nella parte destra tante coppie di colonne verticali per le registrazioni dei valori di conto, quante ebbe un paio capire - Con ciascuna di queste coppie di colonne tiene luogo di un conto e la pagina destra del registro costituisce il mastro - Le intestazioni dei conti si pongono in capo alle singole coppie di colonne, la colonna sinistra di ciascuna coppia s'intitola col dare, la destra col avere - Alcuni però sostituiscono alle voci dare ed avere in testa alle colonne altre voci, diverse per ogni conto, le quali

In tal modo nella scrittura sintattica, i conti accesi salvano a venturo senza contare il Bilancio d'apertura, e quello di Chiusura, che potevano trovar luogo in quegli stessi registri all'innanzi e al chiudersi dell'esercizio.

E giova rilevare che in quei due Giornali-espatri, i quali si compilano a vicenda, si ha l'esempio di conti sintattici di diverso grado che rimangono completamente accesi.

Il Pastorelli (nella sua op. cit. "Della non insufficienza della Partita Doppia - Torino - Roma - Padova 1875") poi fece un passo di più nello svolgimento graduale del conto del Giornale-espatri; ma siccome il procedimento da lui applicato è identico a quello che Giuseppe Colombi aveva prima ideato per un suo metodo, così non vedo che sia qui il luogo opportuno di parlarne.

Mastro

Banca Popolare di credito in Genova

Autrizioni		Depositi e cauzioni		Capitali		Banche corrispondenti		Successori		Compensazione di somme		Diversi	
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25

La Banca popolare di Genova applica alle scritture speciali della sede principale e a quelle delle diverse succursali il metodo del Giornale-espatri. E facendo lo stesso metodo compone la sua scrittura la Banca Popolare di Firenze, che non ha succursali.

Di gli schizzi che servirono fino a non molti anni fa, alle scritture speciali della sede centrale della Banca di Genova (vedi pag. 387-388) e alle scritture della Banca di Firenze (Popolare) p. 389-390).

Giustino Conto del Giornale-espatri ha il libro elementare

Banca Nuova Popolare di Firenze

Giornale

Data e Titoli	Differenza con il gen	Cassa		Depositanti				Correntisti	
		Entrate	Uscite	Partite	Partite	Partite	Partite	Partite	Partite

Ho sott'occhio quelli che si intano presso la Banca di Genova. In le scritture del Conto di cassa sono esplicitate in due giornali di Cassa, uno per le entrate e l'altro per le uscite, in senso a diverse colonne per le separate registrazioni degli

incassi e dei pagamenti, secondo la varia loro causa, e quelli dei conti alle cambiali, alle anticipazioni, ai depositi, e cauzione. Le sono in opportuni prospetti a colonne molteplici. La struttura dei conti collettivi ai depositanti per depositi a risparmio, ai correntisti, alle Banche corrispondenti, alle succursali, ai Capitali, cioè a dire ai membri a lunga scadenza, sono separate in appositi partitaci, a forma varia, nei quali trovano

Mastro

Banca d'India e di Persia
di Firenze

Effetti		Anticipazioni		Depositi e cauzione		Capitali		Corrispondenti		Conto Perdite e Profitti		Diversi	
Perditi	Benefici	Conto di	Perditi	Benefici	Benefici	Perditi	Benefici	Benefici	Perditi	Perditi	Benefici	Benefici	Perditi

anche i conti individuali. Infine la struttura del conto "Competenze di amministrazione" che è il conto di "perdite e profitti" e il conto "Diversi" sono svolti, girati in dodici sotto conti, questo in unidici, alligati, uno accanto all'altro, in due libri o prospetti sinottici, o, se vuole, in due Giornali "spedi"

subalterni. I conti accetti nel "Libro della competenza" e per ciascuno dei quali, si ha in esso una coppia di colonne, sono:

- 1° Spese di amministrazione -
- 2° Interessi sulle cambiali -
- 3° Interessi sulle anticipazioni
- 4° Interessi Banche corrispondenti,
- 5° Interessi Capitali diversi,
- 6° Interessi Depositanti a risparmio
- 7° Interessi correntisti,
- 8° Interessi arretrati diversi,
- 9° Provvigioni diverse,
- 10° Affitti,
- 11° Spese varie,
- 12° Gellifide e storni.

Quelle che figurano nel "Libro dei diversi" sono:

- 1° Azionisti;
- 2° Capitale Sociale;
- 3° Fondo di riserva;
- 4° Dividendi arretrati;
- 5° Dividendi in corso;
- 6° Effetti in sofferenza;
- 7° Diversi per titoli senza speciale classificazione
- 8° Diversi per conti da regolare
- 9° Effetti riscontati
- 10° Effetti in cassa
- 11° anticipazioni e conti correnti passivi.

È da osservare che i conti "Depositanti" e "Correntisti" nel vecchio Giornale "spedi", già in uso presso la Banca di Genova ricevevano nella sezione sinistra, cioè in dare, i depositi e versamenti che sono mutazioni passive e nella sezione destra, cioè in avere, i rimborsi ed i pagamenti, che sono mutazioni attive.

Questa pratica, della quale non saprei vedere la ragione, vogliono che vi possa essere eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, perciò la somma depositata o versata dai clienti devono pure apparire in dare della cassa e quelle rimborstate o contate loro in avere.

L'inconveniente è stato tolto nel Giornal-Mastro della Banca d'Atene di Firenze, la quale ha pur foggiati i propri registri su quelli della Banca di Cremona, ed è stato tolto poi anche nella stessa Banca di Cremona, che, anni sono, ha modificato il suo Giornal-Mastro nel modo più razionale.

La colonna per le somme di giro, la quale figura nei due registri in luogo di quella per la somma totale che sogliono trovarsi nei Giornal-Mastro a forma comune, accoglie tutte le somme che non vanno riferite al conto Cassa. Onde in ogni tempo si devono ottenere le somme dal conto Cassa, togliendo dal totale del dare e da quello dell'avere degli altri conti, il totale della sopradetta colonna. Su questo concetto si basa il principio di verifica che si compila nelle due Banche.

Oltre la cassa di risparmio di Milano eroganti mensilmente la scrittura attinente alla gestione speciale del Credito fondiario in due registri sinottici, o meglio in due sezioni di un medesimo registro, che ha parecchi punti di contatto col Giornal-Mastro. I conti sinottici che devono tener accenti per trarre le situazioni mensili, sono quarantadue coppie di colonne, e si pensa lo di separare le sezioni dei conti e tenere un registro per l'entrata o per dare di tutti i conti a uno per l'uscita o per l'avere di essi. E siccome non tutti questi conti sono lavoranti in entrambe le sezioni, così, nonostante che essi istino in molte quarantadue, si sono potute restringere le colonne del registro dell'uscita a tre e quelle del registro d'entrata a tre.

1) art 587 - Dell' Istruzioni per la ragioneria della sopradetta Cassa d'Atene

Ad un concetto simile si ispirava Giovanni Lagarini, quando nel 1868 proponeva per la nascente Banca Popolare di Trieste, il suo registro Cassa - Giornal - Mastro, nel qual registro su tutti i fogli, a due pagine di fronte, avanti il "numero dispari" viene a risultare l'Entrata Cassa e su quello col "numero pari" l'uscita di Cassa. E in ciascun foglio, oltre a una colonna per la somma della cassa, ve ne hanno altre trentuna corrispondenti all'avere o al dare di altrettanti conti. Solamente, acciò che per le partite che riguardano un movimento di cassa, le quali in una Banca, ognun lo sa, sono, senza possibile confronto, le più numerose, vi abbia in un medesimo foglio la doppia scrittura, nel foglio per l'entrata o il dare della cassa sono poste le colonne per l'avere degli altri conti e reciprocamente nell'altro foglio. Le poche partite di giro si notano contemporaneamente su ambedue i fogli di pari e dispari con i propri riferimenti. //

Articolo 3° -

- Pregi e difetti del Giornal-Mastro -
- Sua applicabilità -

I pregi del Giornal-Mastro sono quelli che vogliono trovarsi nelle scritture sinottiche a pochi conti; speditezza relativa nella registrazione, facilità di ottenere situazioni compendiose che dimostrino con qualche approssimazione i risultati della gestione. I difetti vengono tutti da quelle colonne d'uscita che sono i margini di un foglio e dal numero limitato di conti

1) Veggasi la lettera di Sio d'Apollonio Profet. di Contabilità presso l'Accademia di Trieste - pubbl. nella rivista di Contabilità e Cont. di fine anno 1881
d'Annunzio

che possono in esse alloggiarsi. Questa limitazione di conti che si possono alloggiare nel Giornale - cfr. anche già che taluni di essi debbano tenersi necessi, non già perchè ciò sia richiesto dai bisogni dell'azienda, perchè, insomma, possa dare notizie utili per la gestione futura, ma soltanto per girare con un espediente, nei intoppi che vengono dai meccanismi propri del metodo. Di tali conti, inutili nei riguardi amministrativi, ve ne sono parecchi negli esempi che ho ricordati. O sono conti che compendiano partite disformi: "conti di aggruppamento fattizio" o sono conti che ne esemplano pochissimi altri, tanto che i debiti cui essi possono offrire si vorrebbero più spediteamente dalla considerazione del dare, dell'avere e dei saldi dei loro sottoconti. Ma i conti dell'una, né quelli dell'altra classe si dovrebbero accetti; se si fosse applicata la Partita Doppia sintetica così la casa H. di Nancy, se avesse potuto aprire vari conti in un registro solo, non avrebbe alloggiato nel Giornale cfr. principale quei tre, che poi svolgeva nel suo Petit-grand Livre. Così nel Giornale - cfr. della Banca di Cremona il conto "diversi" è un conto di aggruppamento fattizio, e i conti "Successi" e "Compensazioni di amministrazione" non si sarebbero accetti se avessero potuto alloggiarsi nel registro principale, i pochi loro sottoconti.

Questi difetti tolgono molto alla brevità e alla chiarezza, e si è visto come per evitarli o menomarli abbia operato la casa di Giuseppe Lombarola.

Quanto all'applicabilità del metodo, di cui discorro, volenti distinguere la possibile dall'opportuna. È possibile tenere il Giornale - cfr. senza sussidio di libri elementari, scritture strettamente analitiche, finché i conti da accendere non sono più di quelli che un foglio può capire; è possibile compiere nel Giornale - cfr. sussidiato da altri registri, scritture sintetiche particolareggiate o riassuntive.

Quanto alla opportuna applicabilità, nonostante i difetti che ho ricordato fin qui, a voler abbenamamente giudicare, conviene badare all'esperienza che se ne è fatta. Il Giva [1] dice di avere utilmente applicato il Giornale - cfr. in una piccola impresa, quella di un forno. Il Giornale - cfr. con libri analitici si applica presso la Banca Popolare di Cremona e di Firenze fin dalla loro istituzione, e queste Banche se ne trovano contente. Parecchie altre Banche popolari hanno chiesto i moduli di quella di Cremona. E a Cremona applicasi il Giornale - cfr. presso l'impresa del gas e presso diverse aziende private [2]. Tutto ciò prova che l'uso del Giornale - cfr. può, in alcune aziende speciali, riuscire utile ed opportuno.

non da molte altre imprese.

- Articolo 4° -
- Cenni storici -

Il metodo di registrazione che io ho cercato di descrivere e discutere, è conosciuto anche sotto il nome di metodo americano. Simile denominazione deriva dal luogo, dove si vuole che esso abbia avuta origine. Infatti il Schumacher [3] dice che altri affermarono che esso è usato dai negozianti dell'America del Nord e che fu trovato colà. Non so quanto di vero vi sia nelle affermazioni di costoro, non indicando essi, al solito, le fonti, a cui hanno attinguto la notizia, che io danno. Non so neppure se sia fondata l'asserzione dell'autore.

- 1) G. Giva. Dell'insufficienza della scrittura doppia ecc. Roma 1875 c. 6. p. 14.
- 2) Dare tutte queste notizie al valente ragioniere capo della Banca Popolare di Cremona, sig. Augusto Volpini.
- 3) A. Schumacher - Amerikanischer Buchführung - op. cit.

* di opinione che si debba ritenere inventore, di quel registro lo stesso Beabille; e reputa inoltre che da esso l'altro tratto poi il Jaclot e che dalle forme comuni seguite da questi autori siano derivate quelle date dal Jackson, citato più su. Per il fatto cade in parecchie incertezze. L'opera del Jackson è anteriore a quella del Beabille e lo è parimenti l'opera del Jaclot. Io ne possiedo una edizione del 1829 ed è la nona che fu dal 1829 G. B. Spargaroli ce ne dava una traduzione italiana [1]. Alcuni autori tedeschi ne attribuiscono l'invenzione a Gallus. Lo Schroth [2] ricorda lo stesso Gallus, in un'opera sua edita nel 1839 [3] l'aveva scritto che fino dal 1829 aveva posto in giro, perché fosse esaminato il suo Rechnungsjournal a nove conti e che G. D. Fort [4], il quale diede nel 1837 un Giornale simile, dichiara che l'idea di esso spetta a Gallus che ne aveva dato un esemplare nel 1829 - Anche Zeldschow attribuisce a Gallus l'invenzione del Giornale - spastro [5] - Ora non so se Gallus abbia addirittura inventato il suo Rechnungsjournal o se ne abbia attribuita l'idea altrove; se questo soltanto, che prima di lui altri aveva descritto un simile registro, e per ricordarmene un solo, il Jaclot citato più su.

Ma mancano in Germania autori che attribuiscono l'invenzione del Giornale spastro dalla Francia. L'Oppenheimer lo dice

- 1) - G. Jaclot - Journal des Livres - Gedr. Prag. et Roussel - 1829
- 2) - Manuale di scrittura mercantile, ecc. - tradotto da G. B. Spargaroli - Milano. Nervetti 1829
- 3) - G. Schroth - Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft - 4. ediz. cap. 7 §. 107. p. 361
- 4) - Gallus - Neue Abgekürzte Form der doppelten Buchhaltung - Berlino 1829
- 5) - G. D. Fort - Lehrbuch der Buchhaltungskunde - Leipzig 1837
- 6) - Wilhelm Zeldschow - Theorie und Praxis der Kaufmännischen Buchführung - Leipzig 1862 - Parte 1^a - p. 118.
- 7) - Adolph Oppenheimer - Allgemeines Lehrbuch der Buchführung - Berlin 1876 - P. 4. cap. 1^o

metodo francese. Lo Schmidt parla di un metodo suggerito da Debs di Colonia nel 1840, e aggiunge che l'invenzione di costui era già stata resa di pubblica ragione in Parigi nel 1837 da Jaclot [1]. E sulla fede dello Schmidt vi fu anche in Italia chi supposse il Jaclot inventore del metodo di scrittura, di cui parla il prof. Piliotti, mio predecessore alla Scuola di Commercio, vuole, per non accennare ad esso in quel punto del suo programma, in cui dice: "Compilazione del Giornale secondo il sistema Jaclot [2]."

Ora, ritornando alla prima affermazione dello Schmidt, lo scio di dire che l'edizione del 1837 non è la più antica dell'opera del Jaclot; osservo solamente che il registro proposto dall'Debs è assai diverso dal Giornale spastro, che è nell'opera del Jaclot. Quel lo schema riferito dallo Schmidt e da lui attribuito così all'Debs come al Jaclot, a questi erroneamente -

Date	Basta e spangi		Cambiali		Corrispondenti		Provisioni		Reddito e profitti		Capitale	
	debito	credito	oro	effetti	debito	credito	debito	credito	debito	credito	debito	credito

- 1) - Louis Schmidt - die Buchführung - Stuttgart 1861 - cap. 1^o §. 8 p. 44.
- 2) - Leggesi quei programmi a p. 105 - 106 del volume "Le Scuole Superiori di Commercio in Venezia - Statuti e dati" - Venezia 1871.

L' *Opus* vuole che ad ogni scrittura si mettano in evidenza i sal-
di dei conti, aggiungendo o togliendo la somma ai resti precedenti
coliche ad ogni aumento si possa leggere nel registro, senza
dover fare nessun conteggio, la situazione economica del
l'azienda.

Leuonchi, sebbene le edizioni più antiche dell'opera del Jacot
ridalgono intorno al 1820, il *Giornale-Conto* non deve a lui,
non è invenzione sua. È la prova più evidente della verità
di questa mia affermazione si ha negli scritti stessi del Jacot.
Egli non si dice inventore del *Journal Balance* che descrive
veramente - ciò che si ha di nuovo rispetto ai registri nella sua
" *Jeune des Livres* " si riduce ad una modificazione di forma
che suggerisce per il *Giornale*, proponendo di dare ad ogni
scrittura l'apparenza di un conto diviso nelle due sezioni e
pareggiato, o' dire di scrivere a sinistra le partite che dovan-
no portarsi a debito dei conti del *Conto*, a destra quel-
le che dovranno riferirsi a credito.

È poi prima del Jacot, e affai più diffusamente di lui, da
citare il *Giornale-Conto* - Edmondo De Grange père, il quale pure
ha da badare all'edizione della sua " *Jeune des Livres* " come
facile " che ho potuto esaminare " e che per verità non è
antica, non dice che quel modo di registrazione sia stato trovato da

1) Nota. Questo scriveva prima del 1831. Ho potuto più tardi rinvenire un'edizione
della " *Jeune des Livres* " senza fare " di E. De Grange del 1815 - che è l'ottava edita a Pari-
gi - Per ciò è precisamente nel supplemento a p. 293 e seg. l'autore descrive:
" *La nouvelle methode pour tenir des livres en partie double, par le moyen
d'un seul registre* " e afferma d'aver trovato lui quel metodo, dice anzi testualmente
" *Je dois cette methode à la multiplicité de mes occupations et au besoin
d'abréger les écritures relatives à mes affaires* " - E aggiunga più oltre a p.
294: " *Je me servais* ... de cette methode pour mon usage particulier
sans y attacher une grande importance, lorsqu'on m'apparut celle de M. Jones,

lui. Mi pare che egli va allora trattato nelle prime edizioni dell'ope-
ra sua, le quali, come è noto, incominciano dal 1793, ma soltan-
to in una edizione pubblicata intorno al 1805 dopo di che in
Francia era apparsa tradotta l'opera dell'inglese Jones, nella
quale questi svolgendo il metodo suo, combatte acerbamente la
Partita Doppia. E ciò arguisce da un brano dell'introduzione che
il traduttore di Jones fa alla seconda edizione francese. Nell'opera
di questi. Un simile introduzione fra gli attacchi che si muovono
no ai molti che erano sorti a difendere la Partita Doppia ve-
ne ha uno che vorrebbe colpire " un prospecto singolare, ultima-
mente pubblicato dal signor De-Granges, il quale viene da esso
dato come preferibile al metodo Jones " 1) - Questo prospecto sin-
golare è il *Giornale-Conto*, nel quale il De-Grange apriva i
suoi cinque famosi conti generali e un testo conto collettivo
ai corrispondenti.

Anche il Leaubry, dice Edmondo De-Grange père: " *promoteur
en France, du Journal Grand Livre* " e opina che l'idea di quel

pour la quale on obtint, en Angleterre, un brevet d'invention. - La *supplicatio-
n* que je crus apercevoir dans le mien, en y fût, alors et d'abord, alla-
cher quelque prix et une décision à la publier " Questa per tal modo prima-
mente provata la conclusiva, alla quale io son giunto per varie indagini
in due note alle pag. 294 e 295 può dettersi che il De-Grange qui si riprova,
non all'opera originale del Jones, sebbene alla sua traduzione francese, e per
altra parte sulla prefazione del traduttore francese del Jones si accenna
al nuovo metodo del De-Grange. - L'apparente contraddizione più sopra
si rimette che la nota è forse l'intera " *introduction* " (p. 292-293)
alla *nouvelle methode* siano state poste dal De-Grange, non già nella
prima edizione, in cui afferma il suo *Giornale-Conto*, ma in edizioni
successive.

2) Vedi la traduz. e rivis. italiana della traduzione francese dell'opera
del Jones - fatta da M. D. - e pubblicata a stampa da Carlo Dora nel 1815.

Giornale delle

Foglio dei conti	Descrizione degli acquisti:		Totale dell'articolo	Mancos	
	1° Gennaio 18...				
	Inventaris				
1825	metri mercinos a L 5	9125 "			
1640	3 mastiche " " 3	4920 "	14045	1895	9125 "
	4 detto				
	A Ducellar di Laval 1/2 spina metri 10 pag. l. a L 160... 1500				
	Duntalagie ... 5		1565		
	a contanti, trasporto		15		1580

anch'egli sceglia la sua pietra, la prima sua prova si fa sulla partita Doppia. E l'accusa di usare nel Giornale perenni che non sono comode, se non dagli incipiti, di non essere adatta per la scrittura analitica e particolareggiata di una estesa Azienda di richiedere inutile ripetizione di lavoro e l'uso di troppo gran numero di registri (complementari) e, in fine, di non offrire se non a prezzo di lunghe ricerche, la situazione capitale dell'Azienda.

Il Spongiot non usa per suo metodo un unico Giornale, in cui tutti i fatti amministrativi vengono registrati a uno, ad uno, od almeno raggruppati in classi, esso si vale invece

compe...

Mastiche	L. L.	Tratti stampati	Ducellar di Laval	Alpagas	.....
4.640	1.920				
			600	1580	

di più registri che chiama "Giornali", nei quali le scritture ricevono una prima classificazione, e di un chastro, in cui, per altro, la serie dei conti non è compiuta.

Il Giornale su cui si appoggia il metodo Spongiot sono:

a.) Il Giornale della Compere (Journal des achats)

(vedi schema a pagine 406-405)

b.) Il Giornale della Vendita (Journal des ventes)

(vedi schema a pagine 406-407)

c.) Il Giornale delle Liquidazioni, la quale espressione però non rende tutto il significato di quella francese.

"Journal des liquidations des comptes" (vedi pag. 406-407)

Giornale delle

Foglio dei cont.	Descrizione delle vendite		Totale dell' articolo		Spesime	
	4 Gennaio 18...					
30	Durand de Lonsens. inf. spades	165	168	30	165	
	metri merinos a L. 5,50	3				
	Imballaggio					
R detto						
100	A contanti inf. vendita di	450				
	questo giorno 10 m. merinos a L. 4,50					
R detto						

Foglio dei part. cont.	Descrizione delle operazioni	Cassa		Effetti di Portafoglio	
		Entrate	Pagamenti	Entrate	Uscite
1 Gennaio 18...					
	In cassa in questo giorno	5630			
	In Portafoglio in 3)				
	A 11) spades a Lonsens 15 genn.	815			
	" 12) chiodi a Espenay 10 3)	1170		1485	
R detto					
	A contanti ricevute per un	420			
	dato di questo giorno				
	a spades de espellum inf. tratta	1430		1430	
	su lei - A. al 15' spades				

Vendite

Massolina	Zela	Sciatti stampati	Tancredi di Lana	Alpago	.....	.....
						3
100	450					

Vi ha inoltre un Libro di Cassa e di Portafoglio (Libro de caisse et de Portefeuille) che, al dire di sponginot, serve ad agevolare la compilazione dell'ultimo Giornale -

Nei Giornali delle compre e delle vendite il sponginot registra gli acquisti e le vendite così a respiro, come a contanti e classifica nella pagina destra le scritture secondo le varie classi di mercanzie, a cui si ripartiscono

Quindi gli articoli che ricordano compre a respiro colla lettera a, seguita dal nome del venditore, quelli che ricordano vendite a respiro col nome del compratore senz'altro e nota sotto la semplice formola a contanti le compre e le vendite a pronta cassa - Di compre e vendite contro effetti non parla

Nel caso, in cui le specie di mercanzie siano troppo numerose, perchè a ciascuno si possa assegnare colonne sulla

pagina a sinistra, ed espongiot suggerisce di raccogliere in gruppi, tanti quanti sono le coppie di colonne, che possono capire in quella pagina oppure di scalarsene affatto la classificazione della scrittura e restringere ogni foglio dei registri in una sola pagina.

Le somme di ogni foglio si abolizionano e si riportano nel foglio successivo. E vi ha riscontro fra il totale della colonna degli articoli nella pagina sinistra e i totali della colonna dei valori nella pagina destra, purchè, s'intende, questa pagina esista.

Il Libro di Cassa e di Portafoglio è semplicissimo, e sul suo uso non è mestieri dir parola - che ho dato lo schema a pag 406.

Nel Giornale della Liquidazione il espongiot registra partitamente, a misura che han luogo tutti i negozi che non siano comprare o vendite di mercanzie e alla fine di ogni mese vi nota accumulativamente il montare delle compere fatte e delle vendite fatte in atto, togliendone i dati dai giornali che servono alla registrazione particolareggiata di simili fatti.

Vedi lo schema a pagina 408 - 409 -

Come si vede questo registro è una specie di Giornale - affastro; in esso, ancorchè non vi abbiano le formule della Partita Doppia, le scritture sono sempre doppie nei conti della pagina destra - Il primo conto di questa forma "Conto Correnti" è un conto composto che si sviluppa nel affastro o Libro dei Conti Correnti - Esso però non riguarda soltanto conti a crediti o a debiti verso terzi, ma espone altri conti di natura d'aparantissima.

Infatti nel metodo di espongiot figurano come sottocconti di quel conto generale, il Conto di Capitale, il conto aportile o Capitale fisso (Fonds de Commerce), il conto mercanzia, un conto di A Contanti e il Bilancio di Chiusura.

Nel conto mercanzia il espongiot tiene nota una sola volta al mese del montare delle vendite e delle compere fatte in atto - Nel conto "A Contanti" invece registra in Dare e Singole vendite a pronta cassa, e i pagamenti per le compere e in avere le somme riscosse per le vendite, e il montare delle singole compere; cotiche questo conto è sempre per reggato -

Rispetto ai conti "ai debitori" e ai "creditori" non ho altro a dire se non questo, che in essi i crediti e i debiti; grandi dipendono da vendite o compere a riparo si nota se mai mano che si rilevano nei giornali della vendite e delle compere, sebbene simili crediti e debiti non si affermino partitamente nel "Giornale della Liquidazione". Le registature cumulative delle compere e delle vendite che si fanno in simile giorno e alla fine di ogni mese, vale a togliere la discrepanza, che altrimenti vi sarebbe tra i conti del affastro presi insieme, e il conto composto, che li riassume.

I conti tutti del affastro e le scritture che trovano luogo in essi han la forma dei conti e delle scritture nella partita semplice.

Non ultima parola rispetto al riscontro aritmetico.

Vi ha riscontro tra le varie colonne del Giornale della Liquidazione, quello stesso riscontro che esiste tra le colonne del Giornale - affastro. Vi ha riscontro inoltre tra il saldo del conto composto - Conti Correnti - e il cumulo dei saldi dei conti del affastro; ma soltanto dopo che nei due registri si sono notate le vendite e le compere di mercanzie. Con questo riscontro si ripresenta anche sulla scritture dei due Giornali della Vendite e delle Compere, e sul riferimento di esse ai conti del affastro.

Tale è il metodo Monginot - Il suo inventore tenta provare la universalità applicabilità col farne applicazione al

spande e parifatturiera, ed espande e parifatturiera. E tuttavia dubbio se egli riesca nel suo intento. Simile metodo, se si considera nei suoi conti e, in fondo, la scrittura doppia, ma per ammettere che siano opportune le modificazioni suggerite dal spongior, bisognerebbe convenire che la Partita Doppia, quando pure si consideri non in una sola forma, ma in tutte quelle che abitua nella buona pratica, ha realmente i difetti che quest'autore le attribuisce, e che queste modificazioni valgono non solo a togliere quasi tutti i difetti, ma a renderla più chiara e più compinta le scritture, più efficace il ricambio, più facile la divisione del lavoro, più agevole la graduale separazione della partita, e, in fine, più rapida la compilazione delle situazioni; ora, a meno che, si debba venire a simile conclusione; non mi pare, soprattutto che si possa pur solamente discutere sulla buona applicabilità del metodo spongior ad espande, in cui la compra e la vendita di mercanzie non siano i fatti capitali e principalissimi.

Il Larminy, seguendo concetti simili a quelli che qui darono il spongior propone anch'egli un "Giornale acquisti" e un "Giornale vendite" ma dà ad essi la forma costruita dei giornali - E accanto ad essi pone il suo "Giornale Inglese" che, come ben osserva il Gitti (1), da cui tolgo queste indicazioni, nonostante la dichiarazione in contrario dell'autore, è una forma di Giornale - Mastro bell'a buona - Ecco lo schema.

(vedi a pag. seg. N° 416)

1) Gitti - La scrittura doppia e le sue forme - op. cit. - p. 22 - Opera di G. Larminy. già cit. - ha per titolo "Comptabilité anglaise Nouvelle application des méthodes françaises et étrangères - 2^e éd. - Guillaumin - Paris - 1877

Foglio del spongior	Data	Diversi		Spese generali		Cassa		Effetti da ricevere			Credito		Profitti	
		Debiti	Credito	Debiti	Credito	Debiti	Credito	Debiti	Credito	Debiti	Credito	Debiti	Credito	

Capitolo 3.^o Metodo Morrison

Il nuovo metodo (New method) descritto nell'eccezionale opera di C. Morrison, (1) è tutt'altro che la Partita doppia analitica senza il giornale, e con un mastro diviso in sezioni, ciascuna delle quali ha una forma sua propria. La più importante sezione del mastro, il mastro propriamente detto, comprende nella forma ordinaria tutti i conti propri di capitale e di gestione, tutti i conti ai debitori e ai creditori, i conti ai beni immobili, ecc. Non vi trovano luogo invece i

(1) C. Morrison - A complete system of practical book-keeping - op. cit. - parte 3 - pag. 221 e segg. - Quest'opera apparve innanzi al 1815 - nel 1862 era alla sua nona edizione - ignoro se questa sia l'ultima

conti alla Cassa, ai crediti e ai debiti cambiari, ai crediti e ai debiti non legati dipendenti da operazioni di commissione, e, in fine, ai valori che sono oggetti di affari, di speculazioni tentate per conto proprio soltanto o in un conto sociale.

Simili conti si tengono in libri elementari e il loro numero proprio cinque, che riguardano:

- 1° - La Cassa - (Cassa)
- 2° - Gli effetti da ricevere (Bollo Speciale)
- 3° - Gli effetti da pagare (Bollo Pagabile)
- 4° - La Commissione (The Commission) cioè i debiti e i crediti con liquidatori verso i committenti -
- 5° - La Speculazione (The adventures) cioè il valore delle merci e delle carte valori in conto sociale e vendite in vendita p. com. proprie.

Di Apertura negli esempi che ora non accenna a mercanzie o stock nei magazzini, ma è chiaro che il loro valore si potrebbe tenere in evidenza nel *Journal*, e, meglio in un libro elementare.

Tali libri elementari, i quali vengono dall'autore indicati sotto il nome di "Giornali" (Day Books) assumono queste forme che si vuol dare a loro in quella epoca, in cui servono come libri semplici esplicativi di corrispondenti conti del *Journal*. Il fondamento la scrittura di essi al pari di quella del conto del *Journal*, sono foggiati in quel modo, che si vede nella *Pratica Doppia Analitica*, ogni addebitamento corrisponde ad un accreditamento e viceversa, e in ogni scrittura si richiama qual conto, in cui si trova quella corrispondente. Le cifre si riferiscono come vedremo nel numero del foglio l'iniziale del registro, in cui si richiama un conto o un altro.

Il *Journal* poi opportunamente osserva che in luogo di questi cinque libri elementari, se ne può adoperare un numero maggiore o minore secondo la natura e le esigenze della

azienda e che inoltre vi sono di essi e il *Journal* *Journal*; se così esige l'estensione degli affari, si indovini in due o più *Journal*, affine di poter contemporaneamente impiegare quel numero d'impiegati che è necessario per tenere a giorno le scritture.

Un metodo non essenzialmente dissimile a questo del *Journal* è suggerito da *Arthur Patullo* (1). Questi ha un "Giornale degli acquisti" e un "Giornale delle vendite" che riuniti insieme formano il *conto delle operazioni*; un "Giornale di cassa" e uno per gli *effetti da ricevere* e che tengono luogo di conti relativi. Altri parecchi han battuto questa via, il *Wargnies-Hulot* (2) citato dal *Gilli*, e *Abb. Beauchery*, che senza nessuna modestia intitola l'opera sua "Revolutions dans la Comptabilité" (3) ed altri ancora.

Capitolo 4^{to}

altri metodi

Il numero dei metodi derivati dalla *Pratica Doppia* proposti nel corrente secolo sono in numero grande, ma nessuno, tolto forse il *Journal* - *Journal*, nell'una o nell'altra delle sue maniere, ha potuto ottenere, a quanto si sa, larga applicazione. E però io non ne ragiono, mi restringo ad enumerarne alcuni, che han menato maggior rumore.

Il *Journal* in luogo del *Journal* unico, ne ha due, uno

- 1) *Ch. Patullo* - *Praticité de la Comptabilité commerciale et financière* - Bruxelles - 1834 - op. cit. dal *Gilli* -
- 2) *Wargnies-Hulot* - *Comptabilité simplifiée* - Paris 1874 -
- 3) *C. Beauchery* - *Revolutions dans la Comptabilité* - op. cit. - cap. XI, pag. 124

Libro Decimo
La Logismografia
Capitolo 1.^o
Le Origini

Giuseppe Carboni, già direttore capo presso la Direzione dei servizi amministrativi al ministero della Guerra e nominato poi Ragioniere generale dello Stato nel 1876, presentò nel 1872 all'XI Congresso degli Scienziati Italiani una memoria, in cui si accennava ad un nuovo e ingegnoso metodo di registrazioni e di bilanci. - Quella memoria, intesa a varie lettere di persone autorevoli, che avevano trovato meritevole di largo encomio il metodo, che ne era l'oggetto, e al verbale di un adunanza, ove si trattò dell'applicazione sua fatta alla Società degli *Armutati in Firenze*, venne l'anno seguente pubblicata per le stampe. 1) - Intanto il nuovo metodo si era applicato anche alle scritture dei servizi amministrativi presso il ministero della Guerra. - Due anni più tardi (1874) in un ampio volume descrittivo, come più, costò metodo e coll'ardore di un apostolo ne magnificò l'eccezionalità e ne propugnò l'applicazione a tutta la *Amministrazione*. - Come tutti gli apostoli il *Carbone* non è sempre calmo ed equo nel giudicare di coloro che non seguono la sua via, e nel ragguagliare dei difetti degli altri metodi, egli bene spesso passa il tempo -

- 1) *Principi di Logismografia* presentati all'XI Congresso degli Scienziati Italiani da Giuseppe Carboni - Firenze - Tipog. e Lit. di Firenze 1873
- 2) *Dati insufficienti dell'attuale contabilità di Stato e della necessità di riformarla secondo i nuovi principi della Logismografia*, ecc. Roma. 1874

D' allora in poi le dispute e le pubblicazioni sulla Logismografia furono sì feroce dire senza numero, ma le fonti, a cui si può attingere con frutto per conoscere il nuovo metodo si riducono a poche, e sono, oltre alla sua precitata, alcune pubblicazioni ufficiali riguardanti l'applicazione di tale metodo alla scrittura della Ragioneria generale, all' *Istruzione generale* della *Intendenza di finanze*, l'opera capitale dello stesso Carboni, ed infine le composizioni logismografiche, un'opera del figlio di lui, Carlo Carboni, evidentemente da lui rivestita e diversi scritti di G. Fossi -

Il Carboni piacque, come di è visto, chiamare il suo metodo col nome di *Logismografia*. Costui come fu suggerito da *Felice Correnti* ed ebbe l'approvazione di *Niccolò Cominetti*, che viene dalle due voci greche: λογισμος e γραφα, e significa: *descrizione dei conti*, perchè la prima voce corrisponde al *ratio* dei latini e vuol dire *conto* o *ragione*, la seconda è *scrittura* o *scrittura* nella lingua nostra. - Potrebbe all' *etimologia* una simile voce dovrebbe dirsi appropriata soltanto per indicare quella parte della Ragioneria, che tratta dei *metodi*, oltre la loro *tecnica generale*, e in questo largo significato lo usò G. Fossi nella sua *Attenzione logismografica*.

Costa non ha nulla in sé stessa che accenni a qualche *confezione* caratteristica di un metodo particolare; con tutto ciò, poiché la generalità degli autori l'ha accolta, usata, e si ne vale per designare il metodo Carboni, anche lo adopero in tale ristretto significato -

ed ogni azienda ha un proprietario e un principale, a cui appartiene o assolutamente o per rappresentanza la materia da amministrare e per contrapposto non si può amministrare senza che il proprietario o principale entri in relazione con agenti e corrispondenti -

I° Corollario. "Può essere proprietario dell'azienda o un solo individuo o una unione di individui costituiti in società" -

II° Il principale dell'azienda è non è un proprietario stesso sarà sempre un rappresentante di lui, che abbia presso i terzi uguali poteri

III° Corollario. "Il proprietario o principale esercita di diritto la supremazia dell'azienda" -

2° Altro è godere la proprietà o supremazia dell'azienda, altro è amministrarla -

Corollario. "Se il proprietario amministra l'azienda da se stesso riveste la doppia qualità di proprietario e di amministratore" -

3° Altro è amministrare l'azienda, altro custodire la sostanza di lei e risponderne materialmente -

Corollario. "Se l'amministratore all'incarico della direzione degli affari dell'azienda e di darne ragione, aggiunge per quello di custodire materialmente la sostanza, vestirebbe due qualità: quella di amministratore e quella di agente consegnatario" -

4° Non si crea un debitore senza contemporaneamente creare un creditore e viceversa

Corollario. "Ogni somma derivante da qualsiasi operazione dell'azienda, deve essere registrata in dare ed in avere" -

5° Il proprietario amministratore o no l'azienda è di fatto il creditore delle sostanze e il debitore delle passività di lei verso

gli agenti e corrispondenti

I° Corollario. "L' credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e corrispondenti e viceversa il credito di coloro corrisponde al debito del proprietario" -

II° Corollario. "L'amministratore tiene la bilancia del dare e dell'avere tra i proprietari da una parte e gli agenti e corrispondenti dall'altra" -

III° Corollario. "L'amministratore non può essere debitore o creditore dell'azienda, se non come agente consegnatario o corrispondente estaneo di essa" -

6° Il dare e l'avere del proprietario non varia che per fatto di perdite o di guadagni; ovvero per accrescimenti o diminuzioni in altra prima, data che lo stesso proprietario a ségno l'azienda -

Corollario. "Le permutazioni degli oggetti rappresentanti il capitale dell'azienda od il passaggio di somme e di oggetti da un corrispondente all'altro, purché la somma della permutazione o del passaggio sia identica non modifica né la condizione economica del proprietario, né quella collettivamente intera degli agenti e corrispondenti" -

"In questa serie di principi e corollari, essenziali sono quelli che stabiliscono la relazione continua tra il proprietario della azienda e gli agenti corrispondenti di lei, e la distinzione tra il proprietario stesso e l'amministratore, distinzione di qualità e di ufficio quando non è pur e solo di persone" -

Qui il Carboni si riferisce più propriamente alle istituzioni patrimoniali delle scritture aventi al Podestato di provincia, fatti la prima volta nelle norme da lui dettate per l'applicazione del suo metodo alla scrittura della Ragioneria Generale di Stato

Rispetto alle registrazioni relative all'entrata, scrive: "La posizione dello Stato verso il Governo è una conseguenza

del fatto, per cui il Parlamento assegnando la fonte della entrata ed affidandone al Governo l'esercizio, stabilisce a priori un diritto presunto dello Stato, che il Governo dovrà concretare mediante l'accertamento dei crediti, ossia mediante la determinazione giurisdica dei singoli debitori dello Stato, e delle somme che ciascuno di essi deve rispettivamente pagare - » 11 -

La posizione del Governo verso lo Stato nasce virtualmente dal fatto suddetto, imperocchè nell'astenersi l'esercizio delle previsioni dell'entrata, il Governo resta virtualmente obbligato a sancire giuridicamente la somma dovuta allo Stato dai debitori predetti » -

Naturalmente come il fatto delle previsioni costituisce un diritto dello Stato, ed un obbligo del Governo, così ogni fatto di accertamento costituirà un diritto del Governo ed un obbligo dello Stato, del primo, perchè egli ha il diritto di avere il discharge dell'adempimento del suo mandato, del secondo perchè deve riconoscere ed accordare il discharge stesso » -

Per conseguenza ogni operazione che venga eseguita nel senso ora esposto, suscita un movimento di controposizione, cioè di Partita Doppia » -

E più oltre parlando della spesa: [2]
Nell'esercizio finanziario della spesa la posizione dello Stato verso il Governo si determina per l'obbligo, che lo Stato assume con la legge del Bilancio di riconoscere e soddisfare le spese nel medesimo stanzone, e per diritto che gli spetta di diminuire quell'obbligo in ragione delle somme liquidate e sborsate ai creditori creati dal Governo nel corso dell'esercizio.

1) - Quadro di Contabilità - per la scrittura doppia della ragioneria tenente dello Stato - Roma - Stamperia Reale - 1877 - 5. VII.
2) - 3 " 3 " " " " " " " 8

La posizione del Governo è quindi stabilita per diritto di indicare delle spese e l'obbligo di ritenere diminuito in ragione delle spese ordinate -

Come nell'esercizio finanziario dell'entrata, così in quello della spesa, si manifesta perciò un movimento di Partita Doppia fra lo Stato e il suo Governo » -

Resta sostituire alle parole Stato e Governo queste altre: Proprietari ed Agenti per rendere simili osservazioni del principio applicabili alle aziende diverse da quella dello Stato -

Dal secondo Corollario del quinto addizionale il Merboni trae la definizione della Partita Doppia, così come egli la intende.

Infatti nell'adunanza, in cui si trattò dell'applicazione del suo metodo fatta dalla Società degli Amministratori in Firenze, egli esordendo di esso osservò che il suo "fondamento è il principio incontrovertibile del Bilancio tra il dare e l'avere" [1] » e soggiunse che la "tecnica di questo principio deve definirsi operando diversamente da ciò che fu fatto fin qui per tutti coloro che trattarono della Partita Doppia" e che "dove si considerasse attualmente la partita doppia, come una scrittura per cui ogni somma deve essere addebitata ad un conto ed accreditata ad un altro" - egli invece, intendeva essere questa "una scrittura per la quale l'amministratore tiene la bilancia del dare e dell'avere tra il principale dell'azienda (sia questi proprietario, o svano, od ordinatore) ed i corrispondenti e dipendenti (siano essi debitori, creditori, agenti e consegnatari) -



1) Primi saggi di Logismografia, ecc. - appendice - pag. 52 -

- Articolo 2° -

I concetti che il Carboni ha manifestati poi

- esplicazioni di Giovanni Rosse -

Quanto il Carboni ha scritto di poi, come non ha valso a togliere quel tanto di nebuloso che è in quei primi aforismi e a chiarirne e provarne la verità solamente asserita, così non differisce essenzialmente, rispetto alle idee, da ciò che in quei primi non si afferme.

Nell'opuscolo "I principi e i canoni della Logismografia" riprodotto nell'opera capitale del chiaro autore a scritto arabesco in forma dogmatica, provo quanto segue:

La qualità di proprietario conferisce al titolare la personalità giuridica verso i terzi, coi quali è impegnata la sostanza in amministrazione. La qualità di amministratore conferisce al titolare la responsabilità morale e disciplinare degli atti, in ogni caso, nell'esercizio delle proprie funzioni, va compiendo.

Questa responsabilità si risolve nella sanzione del proprietario. La qualità di consegnatario attribuisce al titolare l'obbligo di rispondere giuridicamente degli oggetti affidati alla sua custodia (1)..... il buon proprietario deve saper ben distinguere

1) Notasi l'improprietà del linguaggio per non dire il grave errore giuridico non è la qualità di proprietario che conferisce la qualità giuridica, ma il fatto di essere persona naturale o la legge; anzi non si può essere proprietari, cioè non si può avere diritti di proprietà, ma non si può avere nessun altro diritto senza possedere la personalità giuridica.
2) - Riproposizioni logismografiche - op. cit. pag. XLV - can. 87.

l'indole, il carattere e gli obblighi delle tre enumerate qualità, per giunta che anche quando egli le riassume in se stesso le non sono da lui così distintamente intese, come se fossero regolarmente esercitate da diverse persone. (1) -

Per altro afferma che tra il proprietario e gli agenti, in quanto sono ordinatori dell'entrata e dell'uscita vi han rapporti morali (2) dove tra il medesimo proprietario da una parte e i contabili e corrispondenti dall'altra corrono rapporti giuridici (3).

Poi accenna alla distinzione fra gli esercizi: "Gli esercizi fondiari sul Bilancio di Previsione, egli scrive, siano essi, per competenza senza di cadere o per competenza finanziaria non abbracciano da una parte della gestione, quella parte cioè che si ripete, per l'entrata; al presagito diritto del proprietario e al dovere che moralmente assume l'ordinatore di procurarne l'accoglimento; per la spesa: il presagito dovere del proprietario di accettare gli impegni, che l'ordinatore, in forza dello stato di previsione ha diritto di contrarre. La generalità della gestione si compendia tutta nell'esercizio economico e patrimoniale il quale prende la morte dall'inventario delle attività e passività del proprietario e tiene in giornaliera contenza le variazioni, cui vanno su di esso producendo i movimenti dell'azienda".

Per ultimo in tale opuscolo, riferendosi all'esercizio patrimoniale il Carboni osserva essere il proprietario creditore giuridico di tutte le attività e debitore parimenti giuridico (4) di tutte

1) Riproposizioni logismografiche - op. cit. - pag. XLV - can. 87.
2) " " " " XXVII " XXX-XXXI
3) " " " " " " " XXX-XXXII
4) " " " " " " " XXIX " XXX-X
5) " " " " " " " XXX " XL

Le passività specifiche dell'azienda.

Lo scorso anno egli ebbe occasione di ritornare di nuovo sui prin-
cipi fondamentali della teoria che gli piacque di enumerare come
propria del suo metodo, e scrisse: «La Partita Doppia è la sola
forma di scrittura che abbia un principio scientifico. Con essa
si è potuto applicare alla contabilità il principio eterno della
contrapposizione, ossia del doppio effetto, cui, come qualsiasi
movimento fisico e morale, ogni fatto amministrativo è natu-
ralmente soggetto, cioè l'effetto attivo e l'effetto passivo; d'ac-
canto, e per forza antitetica, che appunto per la loro antitesi possono cogli-
veramente, ragionatamente fornire la dimostrazione dei diritti
e dei doveri (rappresentati dalla formula contabile Dare ed
Avere sempre bilanciati tra loro, in obsequio a quel motto
abbiamo che il diritto di una persona non può sussistere,
se non in forza di un dovere di altra persona e viceversa)»¹⁾
A tutto ciò aggiungesi che il Carboni reputa che «il primo re-
quisito di una buona scrittura contabile» «sia l'integrità»,
tanto che essa contenga «ne più, ne meno di quanto occorre,
imperocchè, osserva egli, è difettosa tanto la scrittura che com-
prende elementi eterogenei e non necessari o superflui, come
dimostrabilità e giustificazione amministrativa, quanto l'it-
tra cui mancano dati e nozioni necessari all'immediato
rendimento dei conti ed ai servizi dell'amministrazione» -
E osserva, che acciò: «la scrittura sia integra vuol essere
tutta compresa e sintetizzata in un adatto giornale e più-
di sviluppata in alcune tabelle o registri di svolgimento
intimamente collegati col giornale»²⁾

1) Atti relativi all'impianto della scrittura contabile nelle
Intendenze di finanza - Roma Stamparia Reale 1830. p. 10 e 31.
2) Quadro di Contabilità - ecc. - op. cit. - p. 117.

La solennità delle parole qui non vale a nascondere la povertà
della idea. La teoria abbozzata, più che svolta, dal Carboni è la
teoria dei conti personali nella forma più elementare.
Egli, nelle sue prime pubblicazioni, vuole conti usati a provare
vera per indicare debiti e crediti; dove la persona che occorre
per dar ragione dei conti non esistono distinti, suppone che
in una o ne siano più; proclama che non si può creare un
debitore senza contemporaneamente creare un creditore, e con-
civinde, senz'altro, come a necessaria conseguenza, che ogni son-
ma ha da registrarsi in dare e in avere dei conti - nell'ultima
pubblicazione cerca ancora la ragione della doppia scrittura in
un supposto principio universale il principio che chiama
del doppio effetto, e cui vuole soggetto un movimento fisico
e morale, e con asserzione arrischiatissima dice, potersi in que-
gli effetti antitetici, un non edita di chiamare forse trovare un
tenore che la ragionevole dimostrazione dei diritti e doveri, e
conseguentemente della bilancia del dare e dell'avere non potrebbe
il diritto di una persona sussistere se non in forza del dovere di
un'altra - Il buon il contabile non aveva proceduto altri-
menti; ancor egli trovava che ogni movta per semplice che sia
produce un doppio effetto, onde, diceva, la scrittura ha da
essere doppia.

Si cercherebbe invano in tutti gli scritti del Carboni una
ragione, purchè sia, del fatto che in continua scrittura vi ha
una cifra, che segue valore nella moneta di conto e che i rap-
porti di egualianza tra il dare e l'avere, esistono solo rigfet-
to a cotale cifra; mentre, in molti casi, esse non sono
richieste per ricordare compintamente i fatti di gestione
e i mutamenti, a cui le registature accennano, e si
può senza di esse esattamente descrivere e determi-
nare e gli oggetti dei conti e la vicenda delle loro vari-
zioni.

Io volentieri ammetto che le voci dare e avere abbiano nelle scritture un significato larghissimo, voglio anche concedere che si possa attribuire alle parole dovere e diritto, debito e credito, significazione molto vasta, tanto che sia possibile ritenerle in qualche modo che l'entrata di una somma di moneta nella cassa, ad esempio, segni un nuovo dovere per Cassiere, eziandio se esso è il proprietario, il dovere della custodia. L'uscita di un prodotto da un magazzino faccia sorgere un diritto in chi ne ha il governo e voglio infine acconsentire che tra i diritti e i doveri, eziandio intesi in senso così vago, ci sia corrispondenza; ma da tutto ciò non si può conchiudere direttamente alla equivalenza tra i diritti e i doveri, e ancora meno alla necessaria eguaglianza tra gli addebitamenti, e gli accreditamenti da farsi nei conti, troppa strada ci corre. - E poi dove è pur solamente l'ombra di nome o criteri che riguardano la fissazione dei conti? -

Perchè ha una stessa persona s'intestano più conti?

Perchè anche dove non vi ha genealogia di creditori o debiti vi, i conti ultimi si raggruppano in conti composti di vario grado?

Quanto il Carboni è parco di parole e concettoso nella forma, altrettanto son loquaci gli scolari suoi, baleno, G. Rossi, ad esempio, che fra essi, per valore, tiene forse il primo posto, è fecondo, vorrei quasi dir prodigo, di scritti, e sa, a volte, esser mirante nell'analisi dei principii. Io ho già ragionato a lungo del concetto che questo copioso scrittore si è formato del Conto; potrà quindi ora procedere spedito. -

Chiacor egli parte dal principio che: "vi ha corrispondenza universale fra diritti e doveri e poi scende a considerare fra quali diritti e obblighi vi ha relazione, così se si bada alle scritture

1) - G. Rossi - Saggi di critica logismografica - op. cit. Serie II 3^a p. 60.

patrimoniali, o, se voluti all'esercizio economico, come alle scritture e agli esercizi attinenti al Bilancio di previsione

Augitutto egli contemplando i beni che sono oggetto di diritto di dominio, osserva che risiede nel proprietario "il diritto di operare liberamente nei limiti della legge sulla cosa posseduta", e che a questo diritto corrisponde il dovere dello Stato di tutelarlo con tutti i mezzi che sono a sua disposizione, quello del proprietario, nel caso che egli, conseguatario naturale della cosa la governi direttamente: "di tutelare e custodire la sua proprietà" e quello del conseguatario per mandato "di tutelare e custodire i beni avuti in consegna" (1) - Per ciò che si attiene ai debiti e ai crediti da che "al diritto di proprietà sul credito, cioè o dire alla facoltà di disporre conformemente alle leggi e al diritto di obbligazione verso il debitore che sono nel creditore, corrisponde il dovere della società e per essa dello Stato di tutelare quel diritto di proprietà e il dovere del debitore quale avente obbligazione verso di quegli" - (2) -

Doni il proprietario trovasi in relazione con corrispondenti e può essere creditore o debitore

Da cotale premessa il Rossi conchiude che, rispetto alle scritture patrimoniali "la logismografia fonda il suo principio fondamentale in questa sentenza: al diritto del proprietario genericamente preso corrisponde il dovere dello Stato, del proprietario stesso, del conseguatario e dei corrispondenti"

2) - Tornando alle scritture del Bilancio di previsione va ragione: "ogni ente sociale ha il dovere di condurre al suo fine (3) un'impresa

G. Rossi - Saggi di critica logismografica - op. cit. Serie I pag 27 e segg
 2) 8 - " " " " " " " " 8^a pag 44 e segg
 3) 8 - " " " " " " " " 8^a " 101
 4) 8 - " " " " " " " " 9^a " 107

« sociale, nel campo economico il mezzo più importante per
 « condursi a quel fine è la buona amministrazione, dunque
 « essa è doverosa per ogni ente... »
 « che un dovere non va mai scompagnato da un diritto...
 « onde il proprietario ha diritto di amministrare perché ha
 « dovere di condursi al suo fine; dovere e diritto di ordine neces-
 « le, i quali si evolvono e si completano nello stesso ente e che
 « hanno radice in quella legge del bene, dell'ordine e della finità:
 « la, di cui si è discusso più sopra » // « Se non che non sempre
 « il proprietario può amministrare, e ciò avviene, egli dice per
 « due fatti che trovano la loro ragione nelle condizioni della vita
 « sociale: l'incapacità giuridica e l'impossibilità o non conve-
 « nienza pratica; (?) onde la delegazione di amministrare ad
 « altri - allora nascono relazioni tra il proprietario e chi lo
 « rappresenta e l'amministratore. « Il proprietario ha diritto
 « di veder eseguite le sue deliberazioni e dovere di riconoscere
 « la loro esecuzione - L'amministratore ha l'obbligo di ese-
 « quire le deliberazioni del proprietario e diritto di veder rico-
 « noscere e approvate l'opera sua » - che l'amministratore
 « esecutore non può senza sufficienti mezzi procedere al
 « l'adempimento del suo mandato, e però: « Il proprietario ha
 « l'obbligo di concedere all'esecutore i mezzi necessari all'azione
 « amministrativa, e diritto di riconoscere l'erogazione di que-
 « sti mezzi - L'amministratore ha diritto di avere i mezzi
 « necessari e dovere di giustificare la loro erogazione » (3)
 « Osserva che codeste affermazioni sono vere nel più signi-
 « ficato largo e comprendono qualunque azione amministrativa,
 « qualunque rapporto o fatto interessato fra due

1) - G. Gotti - Saggi ecc. op. cit. Serie 2^a § 9 pag. 108
 2) - " " " " " " " " " " " " 109
 3) - " " " " " " " " " " " " 112

organi dell'ent. amministrativa si svolgono nel campo economico
 come nel campo morale » - Ed aggiunge che volendo limitarsi ad
 l'azione economica in quanto riguarda la provvisione e l'accerta-
 mento dell'entrata e dell'uscita, esse possono tradursi in que-
 st'altre:

« Il proprietario ha diritto di veder accertata l'entrata in una
 « data somma, l'amministratore il dovere di accertarla; quegli
 « il dovere di riconoscere l'accertamento eseguito in una som-
 « ma determinata, questi il diritto di veder riconosciuto simil-
 « accertamento -

« Il proprietario ha il dovere di concedere i mezzi economici per
 « i bisogni dell'amministrazione colla provvisione dell'uscita
 « in una data somma, l'amministratore ha il diritto di aver-
 « li; quegli ha diritto di chiedere ragione dell'erogazione dell'uci-
 « ta, questi il dovere di dare così fatta ragione » //

« Ripetto poi alla esecutoria, in cui il proprietario stesso fa da
 « amministratore: « tanto in via di diritto quanto in via esec-
 « cutiva » osserva che il proprietario ha « il diritto di ammi-
 « nistrare e il dovere di eseguire » e per in quanto ha facoltà
 « di amministrare ha diritto di veder accertati i mezzi onde
 « sopperire ai suoi bisogni » e « l'obbligo di riconoscere d'aver
 « adempito al proprio dovere », in quanto ha dovere di am-
 « ministrare ha « l'obbligo di accertare quei mezzi » e « il diritto
 « di aver la sanzione della propria coscienza » (4)

« In così fatte premesse il Gotti trova la ragione immediata
 « delle scritture da comporre nelle due sezioni dei conti delle
 « varie classi, poiché prende la voce dare ed avere per ali sin-
 « nimi delle voci diritto e credito, obbligo dovere o debite

« Il Gotti ha anche cercato di dare una qualche ragione del

1) - G. Gotti - Saggi ecc. op. cit. Serie 2^a § 9 p. 113 e segg.
 3) - " " " " " " " " " " " " 114 -

« Ma è invece il Cassiere scrive: »

« Cassiere Dare £ 8000 qual contegnatario »

Sono etatte, filosoficamente parlando quelle due ultime formule? - Lo rispondo affermativamente, imperocchè per la prima non si vuol già dire che il proprietario sia in debito, nel senso volgare della parola, con se stesso; ma si vuol indicare che il dovere sulla custodia di quella somma è lui che l'ha addebitata, ed è lui che ne ha la responsabilità morale e giuridica. ... E nemmeno si vuol dire che questa responsabilità e quest'obbligo valga £ 8000, ma si vuol indicare che persona, il proprietario, assume l'obbligo verso se stesso di custodire quella somma - speditemente l'ultima formula:

« Cassiere - dare £ 8000 » -

non vuol già essere intesa nel senso che l'obbligo che ha il Cassiere sia dato da quella somma, ma semplicemente indicare e rappresentato da essa; nè molto meno poi s'intende che sia debitore nel senso volgare di questo vocabolo, verso il proprietario di quella somma, perchè sino a che il danaro è in cassa a disposizione assoluta del proprietario egli non è debitore di nulla e non ha nessun dovere di obbligazione; ma invece quella formula indica nè più, nè meno che il Cassiere ha il dovere di custodire la somma e renderne conto, dovere giuridico, ma il ripeto, non dovere di obbligazione propriamente detto. - » -

E infine, riferendosi alle scritture in generale, il Gotti conchiude: « Nel rappresentare i diritti e gli obblighi che, derivano dalle funzioni o dalle materie, formano i vincoli naturali, le carte precipe per cui l'organismo amministrativo si mantiene in vita, la scienza logicomorfica non si arresta che la dove non le è più possibile di andare: »

1). Saggi ecc. - op. cit. - Seria 4^a 3^a p. 241 -

anch'essa ha i suoi limiti come ogni altra disciplina. La quei diritti e quegli obblighi non hanno un oggetto valutabile, essa si arresta dal rappresentarli o figurarli quantunque possa farne oggetto di studi particolari. - » -

Tali sono le ultime idee manifestate dal Gotti - Io mi sono studiato di esporre il più fedelmente, che per me si potesse, a a tale intento ho adoperate le parole scelte del chiaro autore, ancorchè in parecchi punti la forma non mi parebbe appropriata e corretta.

Io non voglio dire se quanto espone il Gotti intorno al concetto del diritto di proprietà, nei vari aspetti suoi, sia scientificamente esatto. Si contemplare i diritti e le obbligazioni in se stessi, nella loro genesi, nel loro sviluppo, nella loro intrinseca natura, non è della Gognieria, ma di altre scienze; acuto tuttavia per buone le conclusioni, a cui venne, nel determinare i poteri del proprietario, la responsabilità dei contiguarari per mandato, i rapporti fra creditori e debitori nel senso vero della parola - essa non so ammettere che vi sia piena corrispondenza fra diritti e doveri, tanto meno poi che simile corrispondenza si possa affermare con un marchio accennato a valori.

Certamente il concetto di ogni diritto o di obbligazione di ordine economico è inseparabile dal concetto di una società costituita; ma a che ricorre alla considerazione dello Stato nel determinare i diritti dei singoli? Lo Stato ha l'ufficio di tutelare l'ordine giuridico che la società si è data; quando quell'ordine, senza far cosa illecita, si mostra tuttora robusto e a riconosceva quell'ordine, ve lo adstringe, se per ciò è possibile, quando tal ordine è offeso, cerca il colpevole, e, se lo trova, il punisce; ma in nessun caso, come del resto riconosce il Gotti, rifonda i danni che possono venire ai singoli per fatto di terze persone.

Adunque, purchè i diritti dei singoli siano rispettati, lo Stato non ha nulla da fare quando sono offesi, nulla da del suo. E poi perchè fermarsi allo Stato e non risalire insino a Dio institutore e custode dell' universo ordine naturale?

Il proprietario ha certamente diritto ai frutti del campo edot la vigna, ma perchè li possa cogliere maturi, non basta che il fattore sia onesto, che lo Stato impedisca i furti, ma vuole ancora che Dio spenda la grandine e faccia che la pioggia ed il calore si avvicendino in giusta misura.

Rispetto a quanto scrisse Poggi per dimostrare la corrispondenza tra diritti e doveri, in ciò che si riferisce al Potere, o meglio all' esercizio del Potere di provvidenza, anzi solamente osservare che egualmente il concetto di amministrare è inseparabile da quello di una società costituita e che si vuole molta potenza di astrazione per trovare che le proposizioni, le quali enunciata, siano appropriate egualmente nel caso, in cui la cerchia dei diritti e dei doveri tra proprietario ed amministratore trova suo termine in una sola persona.

Ma quando pure si volesse ammettere codesta piena corrispondenza tra diritti ed obblighi, avrebbe ancora da fare molto cammino per giungere alla dimostrazione della equivalenza tra questi e questi. Non basta asserire che il valore è l'elemento necessario del fatto amministrativo senza dar prova vera; non basta il dire che la formula

« Diritto ed obbligo »

non avrebbe senso, se non si considerasse l'elemento economico, il valore insomma, poichè potrebbe appunto darsi che codesta sentenza non l'avesse e fosse errata. Faccio che le grandezze numeriche definite, della stessa indole che si possono per avventura considerare negli oggetti simili dei diritti e dei doveri, sono per loro natura opposte, e quindi a stretto

rigore la formula « diritto = dovere », non può essere vera; anzi voglio concedere col Poggi (1) che si possa contemplare la misura assoluta delle due grandezze senza badare se l'una è positiva l'altra è necessariamente negativa. Ma anche dopo tutte queste restrizioni, può egli ammettersi la equivalenza anzidetta, se si guarda all'universalità dei diritti e degli obblighi di una azienda o di tutte?

Il denaro che il concetto di un valore definito espresso cioè in una data somma di moneta, non è inseparabile dal concetto di diritto e di obbligo egualmente di ordine economico. Chi ha diritto di ricevere, poniamo, dieci ettolitri di vino di una data quantità, non ha diritto a un valore definito, ma ad una quantità di ricchezza determinata e l'oggetto di codesto diritto si designa e definisce compiutamente senza punto accennare a valore di sorta. Il diritto di dominio su un dato podere, una data casa, con dato oggetto qualificati e compiutamente definito quando è descritto il podere, la casa o l'oggetto senza che sia necessario segnare il valore.

Il valore è solamente attributo essenziale della ricchezza: il diritto e l'obbligazione possono dar luogo a calcolazioni di valore solo quando il loro oggetto diretto od indiretto è una quantità definita di ricchezza; ma, a ben guardare, non è il diritto o l'obbligo che ha valore, sibbene l'oggetto suo, la ricchezza. Onde si potrà dire che due diritti di natura simile, considerati nell'aspetto economico si equivalgono quando hanno per oggetto diretto o indiretto quantità di ricchezza equivalente.

E si potrà anche in qualche modo trovare equivalenza fra diritti e obbligazioni, ma solo in quanto si corrispondano fra loro e si estinguano ad un tempo merce di un medesimo fatto, ad esempio, colla trasmissione di una data ricchezza.

1) - Poggi ecc. - p. 22.

Il valore di questa ricchezza non muta, sia che si consideri in relazione al diritto, sia che riguardi in rapporto all'obbligazione. Pirio ha diritto di avere quintali cinquante di frumento da Scamporio. L'oggetto del diritto di Pirio è un fatto di Scamporio, la consegna della sopraddetta quantità di frumento, l'obbligo di Scamporio si risolve merce di così fatta consegna e il valore del frumento non muta sia che si riguardi rispetto a Pirio che lo ha da ricevere, sia rispetto a Scamporio che lo deve dare.

In questo senso è vera l'affermazione di Fermeschi (1) che se si volesse formare un Bilancio della ricchezza di tutte le agenzie dell'universo, i crediti e i debiti potrebbero valte vicere presentarsi, perché, equivalendosi, si elidessero a vicenda.

Ma se si bada anche ai diritti di dominio su beni determinati, l'equivalenza tra diritti e obblighi scompare, anzi si può far avventura dire, che non vi ha neppure corrispondenza tra loro.

Le 8000 lire, considerate dal Poggi, nel esempio che dà, sono, nessuno lo nega, oggetto del diritto di Pirio proprietario, e quel diritto, contemplato nell'oggetto suo, indubbiamente vale 8000 lire, ma nessuno artificiosamente vorrà a provare che a questo diritto equivalgono i doveri del cassiere, posto pure che esista distinto dal proprietario, aggiunti a quelli dello Stato e di qualsiasi altro che voglia chiamare in causa fino a tanto almeno che non si ammetta essere il cassiere veramente debitore di quella somma e non si giunga a quell'ordinamento sociale, nel quale lo Stato sia stretto a soccorrere, ai singoli proprietari, i danni recati dai terzi ai loro diritti, a cui il P. Poggi pare aspirare (2) e da cui Dio si guardi perché allora nessuno si vorrebbe più di custodire le

1) - Fermeschi - Specimen degli scambi
 2) - Poggi e Saggi - op. cit. - Series 2^a 5^a p. 69

loro robe. Quel diritto - questi obblighi sono di natura diversissima; vi può essere relazione fra loro in quanto riguardano una medesima quantità di ricchezza, corrispondenza giuridica. Il cassiere e lo Stato adempiendo congiuntamente l'ufficio loro, non che distinguere o menomare quel diritto, l'afforzano.

Agli obblighi del Cassiere e ai doveri dello Stato corrispondono i diritti del proprietario, non sulla somma, ma verso esso Cassiere, o esso Stato, che sono ben altra cosa. Il Cassiere ha il dovere, poniamo, di essere in ufficio ogni giorno all'ora convenuta, di rimanervi per un dato spazio di tempo, e di custodire quella somma insieme alle altre nella cassa; e Pirio, proprietario, ha il diritto di pretendere da lui l'adempimento di così fatto obbligo, lo Stato ha il debito di tutelare i diritti di Pirio sulla somma e verso il Cassiere e Pirio ha verso di esso il diritto di avere simile tutela, ecco tutto. Qui l'adempimento dell'obbligo estingue il diritto, onde vi ha piena corrispondenza fra loro; se al diritto si potesse attribuire razionalmente valore, l'obbligo non avrebbe un valore diverso.

Insomma la corrispondenza fra diritti e doveri ha luogo finché ci sono soltanto le persone in gioco, ossia finché gli uni e gli altri riguardano fatti di persona, cosa, quando intendono le cose e si vuol considerare egualmente i diritti, che si possono avere sopra di esse; perché la cosa non potrebbe avere obblighi, che a quei diritti corrispondono. Onde, non essendovi corrispondenza fra i diritti e doveri, se si riguardano in universalità, non può essere vera nessuna formula che segua egualianza fra numeri, altrimenti a quelli e a questi, sia che si riferiscono a valori, sia che accennino a qualunque altra grandezza.

Se non che io sfondo una porta aperta. Lo stesso Poggi dice che la formula, più volte riferita, la qual esprime

egualianza tra il diritto ed obbligo, va interpretata secondo ragione, che l'arte non rappresenta se non il relativo più immediato e per ciascuna persona il relativo suo proprio, che quindi, segnando, ad esempio, il diritto del proprietario e il dovere del consegnatario rispetto a una medesima cosa non intende di indicare due posizioni equipollenti ed eguali, ma intende di presentare due posizioni diverse » // - Veramente in così fatto modo la sovradetta egualianza viene interpretata secondo ragione tanto da distruggerla del tutto; onde si potrebbe chiedere a che sia gravato l'affermarsi tanto a cercare per ogni diritto, dovere, che da esso procedono e a ogni dovere, diritti correlativi, se poi doveri e diritti han da considerarsi gli uni indipendentemente dagli altri - non si toglie forse per tal maniera, ogni efficacia alla teoria dei conti personali? Senza dire poi che è per lo meno un'olta singolare, che un medesimo simbolo nell'esempio citato, il simbolo £ 8000 debba adoperarsi per rappresentare così il diritto del proprietario, come il dovere del consegnatario; due cose che il P. Fossi stesso giudica tanto diverse -

Se l'arte ha da ricordare sempre il relativo più immediato e per ciascuna persona il relativo proprio è assai dubbio che operino bene i ragionieri, il Carboni e il Fossi compresi, i quali notano sempre e in tutti i conti, i valori di conto e spese, essi soltanto - I consegnatari, quando vi sono, si spondono dei beni in natura e v'hanno nelle esperienze assai di frequente creditori e debitori di somme in monete diverse e in quelle di conto: ora per costoro, il relativo più immediato più proprio che possa esprimersi in numero, è la misura o quantità di beni, o il montato dei crediti o dei debiti, e non già il loro valore nelle monete di conto -

1) - Fossi - Saggi ecc - op. cit. - Serie 2^a § 4 - p. 79.

Parimenti, se un potere viene in proprietà di visio, il diritto di costui potrà sicuramente rappresentarsi senza punto indicare il valore del potere.

Se poi l'arte logismografica ha da rappresentare e ricordare diritti e doveri, qual ragione logica si può addurre, perché essa debba restringersi a quelli, in cui è possibile considerare grandezze numeriche, anzi valore? Per verità il Fossi non ne adduce nessuna di valida. « La scienza logismografica, egli dice, non si arresta che là dove non le è più possibile di andare... se quei diritti e quegli obblighi non hanno un oggetto valutabile che si arresta dal rappresentarli e figurarli » // - Ora l'arte di rappresentare, poiché qui si tratta di arte e non di scienza, l'arte di rappresentare dico, intesa, secondo deve intendersi, in senso largo, non di numeri soltanto può valersi, ma di ben altri simboli. L'arte che ha tramandato a noi i divini precetti del Vangelo e la dottrina di Socrate, l'arte che con Dante ha saputo « descriver fondo all'universo » no, quest'arte non è impotente a rappresentare in ogni loro aspetto, in ogni loro più remota attinenza quanti diritti e doveri importa di ricordare.

Adunque non è vero che l'arte debba ricordare soltanto il relativo più immediato, non è vero che nella rappresentazione dei diritti e doveri abbia limiti insuperabili, e il principio di relatività del Fossi non ha fondo di verità - E vero soltanto questo che con numeri non si possono esprimere che grandezze numeriche, cioè a dire grandezze rappresentabili con numeri, e non si possono rappresentare con numeri riferiti a una unità monetaria, se non valori.

Il Fossi, seguendo l'abitudine sua di considerare le cose in un solo aspetto, quando veniva alla conclusione sopra detta

1) - Saggi ecc - op. cit. - Serie 4^a § 2 - p. 211

penso che la sola che le sia appropriata, e signava, senza volerlo, il campo limitatissimo di questa forma e però di quel metodo - et non riconosceva al certo, così fatti limiti il Bonalumi quando, uscendo in una di quelle strane esagerazioni, a cui ci ha avvezi la sua strigliata fantasia, accennava alla possibilità di esprimere logicamente relazioni di debito e di credito tra lo spirito e la materia nell'azienda umana, tra Dio e l'umanità nell'azienda cosmica. - (4)

La disquisizione del Gossi e i dogmi del Carboni si riferiscono sempre a una delle due forme improprie della scrittura doppia - a una scrittura doppia, o dire che si ottenga, o colli accendere due serie di conti agli elementi del fondo oggetto complessivo delle scritture, e a due serie delle sue parti ideali, e facendo poi fattivamente i conti di una serie arbitrarie a quelli dell'altra e più specialmente alle scritture della prima forma. E non voglio tacere che la teoria dei conti personali, applicata a queste due forme di scrittura doppia, è meno assurda di quello che è quando la si vuol riferire alla Partita doppia nella sua necessaria forma - La doppia registrazione nelle forme di scritture considerate dal Gossi si ottiene non per via di equivalenza tra addebitamenti e accreditamenti di natura diversa, ma per via di identità rilevando distintamente le mutazioni di ciascun ordine, attive o passive, ancorchè corrispondenti e registrando insieme di esse in due aspetti opposti - Se incassano, poniamo, mille lire a saldo di un credito che si era valutato altrettanto; il Gossi ed il Carboni non pongono a confronto la mutazione attiva verificata nel denaro, coll'altra passiva avvenuta nei crediti, dalla quale procede e alla quale quindi necessariamente corrisponde

1) S. A. Bonalumi - La corona dell'edifizio logicografico. Pagine 13, 14, 15, 16

ma considerano ciascuna mutazione di per se, e notano prima quella passiva nei crediti, in due conti di crediti, l'uno supposto acceso al proprietario, l'altro al debitore; poscia quell'attiva nel denaro, come se per nulla dipendesse dalla altra, in due conti di cassa, l'uno supposto acceso al passivo, l'altro al Proprietario - Qui non vi ha doppia scrittura nel senso vero della parola, ma solamente ripetizione di scrittura. Questi fattiziamente antichi i due conti di Cassa e i due accessi ai crediti, col supporre l'uno acceso al Proprietario e l'altro al passivo (che potrebbe essere il proprietario stesso) o al debitore, risulta chiara la necessità di ripetere per ciascuna scrittura la medesima somma in due conti: uno in dare, nell'altro in avere - Lo stesso Gossi dice che colto distinguere del diritto e del dovere correlativi si assegnano alle persone le rispettive funzioni, mentre colle qualità univoche indicanti il valore dell'oggetto del diritto e del dovere si ha il mezzo di rappresentare anche la materia giuridica che in fondo poi è materia economica -

La non che prima di spargere l'opportunità se non la opportunità di quell'autorità in conti che, o ben guardati, sono simili perchè tengono in evidenza oggetti simili, ora da dimostrare la necessità o almeno la convenienza di tenere queste due serie di conti in ogni azienda, anche se trattasi di azienda indivisa, e che non ha beni, debiti o crediti di una data natura se non in un luogo solo e neppure ombra di conseguataci, ma il dare codesta dimostrazione è fuori del possibile - Io non so se nella pratica si potrebbe addurre per un solo esempio di azienda così fatta che tengono tale doppia serie di conti elementari, e ancor aggiungere che il Carboni stesso in parecchi esempi che dà non accende che una serie sola di simili conti.

È poi da notare che, se le premesse poste dal Bossi son vere, nel caso in cui il credito, nell'esempio ultimamente proposto, ancorché in sole lire mille, fosse stato prima valutato in lire mille e cento, e ciò nonostante saldato con sole lire mille, le scritture dovrebbero comporsi, così: conserverebbe scrivere L. 1100 montare del credito estinto, in avere del debitore e in dare del proprietario, e poscia L. 1000, somma incassata, in dare del debitore e in avere del proprietario - Cosicché la differenza di L. 100 tra il valore di conto del credito e la somma che se ne è ritirata, cioè a dire la perdita, non vorrebbe, distintamente rilevata dal Bossi, a tagliare simile inconveniente, in un esempio analogo, supporre che sia stata incassata l'intera somma del credito e che poscia sia stato pagato lo sconto concordato, e nota il fatto con tre scritture distinte; nella prima afferma l'estinzione del credito, nella seconda il supposto incasso del la intera somma, nella terza il supposto pagamento dello sconto - Così procedendo, anziché notattare le scritture ai fatti da ricordare, con procedimenti dal tutto nuovi spiega questi a quelli - Eppure senza ricorrere a tutte codeste finzioni non si possono applicare le norme svolte da quel valente scrittore.

È molto anche osservare che, considerando sempre, come fa il Bossi, nelle singole scritture isolatamente, le imitazioni di ciascun ordine e registrando in due aspetti quella verificata in un medesimo oggetto, in una medesima cosa, si affermano colle scritture solamente modificazioni, permutazioni giammai - Lo dovrei ritornare su di queste osservazioni che è molto importante; intanto vi aggiungerò solamente che per affermare permutazioni dovrei di necessità mettere a confronto imitazioni d'ordine e riguardarle come equivalenti - Questo, per vero dire, fan nella pratica applicati capovolti a il Carboni e il Bossi e gli altri della loro scuola; ma

il Bossi si guarda bene dal riconoscere ciò nella discussione delle teoriche fondamentali. Se vi accennasse, scongiurandobe sotto anche quella parvenza di vero che è in' suoi sofismi; perché apparirebbe chiaro a tutti, che, trattandosi, ad esempio della vendita di un podere per lire cinquantamila in contanti, al diritto di proprietà sul diritto cinquantamila non corrisponde più necessariamente il perduto diritto sul podere, né al dovere del cedere, il cessato dovere del supposto consegnatario del podere venduto, potendo il proprietario incassare quella somma o perdere quel podere per tutt'altra ragione ed ottenendo gli oggetti del diritto e dell'obbligo, che sorgono tutt'affatto divisi da quelli del diritto e dell'obbligo, che si spegne -

Adunque la teorica ultimamente esposta dal Bossi, che è l'errata teorica dei conti personali, poggia su un principio errato, e, al pari di quella ortodossa già professata da lui e dal Carboni, non fornisce nessun retto criterio per la fissazione dei conti, non spiega perché si debbano comporre i valori di conto nelle scritture e talvolta si possono considerare essi soltanto; applicata alla pratica ristrette illogici che decomposizioni di scrittura e fusioni di fatti; riguarda infine alle permutazioni e addizione un non senso. Perciò essa non può in nessuna maniera applicarsi alla forma più propria della scrittura doppia, quella che si vale di una serie di conti agli elementi del fondo e di una delle sue parti ideali, nella quale le permutazioni non possono decomporre così fattamente da dar luogo a due scritture a Partita Doppia -

Che la logimografia è applicabile anche a tal forma di scrittura doppia, anzi il Carboni e il Bossi stesso ve l'applica per tanto appiccicando ristretta al nuovo metodo, la teorica suaccennata è non solo erronea ne' suoi principi, ma insufficientissima -

Gli è che i conti non si tengono perchè sia doveroso il tenerli, ma perchè il tenerli è utile e, il dovere, il quale, unira dicte merita al bene questo può considerarsi nella tenuta dei conti solo in quanto l'utile. ben inteso si confonde coll'onesto, ed è doveroso tendere a quell'utile; gli è che i conti e le loro scritture considerano grandezza numerica definite di natura diversissima e dan ragione della vicenda dei loro aumenti; i diritti e gli obblighi non li contemplan, se non in quanto negli oggetti loro si possono considerare grandezza così fatta e anche allora li riguardano indirettamente soltanto badando ai loro oggetti e tenendo in evidenza il mutabile stato. Gli, infine, che la ragione, per cui nella scrittura si consideri sempre il valore a più precisamente il valor di conto è tutta storica, sta tutta nel bisogno di raggruppare la registrazione e di apilgarla in pochi numeri generali, affine di poterne trarre norme di rette ed oculata amministrazione, tanto che o quicalvolta i valori di conto non sono determinati di per sè stessi è possibile fissarli secondo criteri diversi.

Del resto, poichè i numeri dei conti da accendere ad un dato sistema, l'indole dei conti stessi e la fissazione dei valori di conto dipendono dalla natura delle cose e dalle condizioni peculiari dell'azienda, la teoria dei metodi, in quanto si restringe a quei punti capitali, non può essere che una sola per tutti - Cosicchè avendo io già ragionato intorno a quegli oggetti, ed esposto, rispetto ad essi, quei principi che reputo veri, ora debbo soltanto aggiungere che essi principi come sono applicabili ai metodi fin qui descritti, così lo sono anche alla logismografia - Le norme peculiari a ciascun metodo sono solamente quelle che riguardano le sue forme peculiari e caratteristiche - Quali siano le norme particolari della logismografia io dirò nei capitoli seguenti

Capitolo 3^o

La Bilancia Logismografica i suoi due conti fondamentali

Il primo abbinamento del Carboni: "ogni azienda ha un proprietario o un principale, a cui appartiene o assolutamente, o per rappresentanza. La materia da amministrare; e per contrapposto non si può amministrare senza che il proprietario o principale entri in relazione con agenti o corrispondenti" e così chiarito dal figlio di lui, Carlo: "Ogni azienda, di qualunque specie essa sia, amministrata profondamente con occhio analitico, si divide in due conti diametralmente opposti - Da una parte resta unico e solo il proprietario, dall'altra i terzi, che formano di per sè soli l'agenzia - Il proprietario può essere una o più persone e prende il nome di principale; i terzi si dividono in due categorie; cioè in agenti o condannatari ed in corrispondenti - Tra le due parti, cioè fra il proprietario ed i terzi, vige dunque indistintamente una contrarietà; un'opposizione, un'antitesi d'interessi necessaria; perchè è facile accorgersi che l'interesse del proprietario sarà d'interesse dell'agenzia, e viceversa - È questo un fatto innegabile portato dalla natura stessa delle cose. (1)

Il Bossi dal canto suo afferma che nell'amministrazione economica vi han due personalità; il proprietario da una parte, i depositari, i corrispondenti e gli amministratori dall'altra, e dice che adopera la voce personalità, in luogo della altra persona, perchè qui si tratta di accumulare non a

1) C. Carboni - Prudimenti di logismografia - 1^a ediz. 3^{ta} p. 12 -

del primo conto deve essere uguale alla somma del dare del secondo conto e viceversa che la somma del dare del primo deve essere uguale alla somma dell' avere del secondo conto fondamentale. (1)

Lo fa il Carboni: "La prima colonna e la quarta (della Bilancia s'intende) sono antitetiche e complementari fra loro come lo sono pure fra di esse la seconda e la terza.....".

« Servendosi dunque una somma nella prima colonna la vedrò necessariamente ricomparire nella quarta, e se nella seconda la vedrò riapparire nella terza..... » Segue da ciò che gli addebiti e gli accrediti mettono in conto sempre una colonna di pari ed una pari, dimodochè nessuna somma può apparire contemporaneamente nella prima e terza, come nella seconda e quarta senza che siavi errore - 77 - (2)

È finalmente il Piva: "Sottobiettivamente considerati, i conti di due conti possono dirsi ideali non presentando infatti altra differenza che questa: che, mentre il conto del proprietario rappresenta uno stato di cose in sé, l'altro invece rappresenta le stesse cose in rapporto agli obblighi e ai diritti dei terzi, verso il proprietario; differenza che all'occhio dell'inerte potrebbe parere lieve e forse anche accensarsi di superfluità, ma che quale risultano conseguenze di grandissimo momento. (3)

Parò segue poche osservazioni. - Incominando dal posto dunque tutto osservò non essere vero che la personalità dell'amministrazione economica, anche considerata come egli fa, siano un soltanto, non essere vero che si mettano di fronte il proprietario da una parte e l'amministratore o i mandatari e gli agenti e i corrispondenti insieme uniti dall'altra - che il Carboni, né il Posti stesso nella applicazione non pongono mai

1) - G. Posti - Attribuzioni ecc. - op. cit. - Lib. 3° cap. 1° p. 66 e 67
2) - G. Carboni - Fondamenti di logismografia - op. cit. - 34° p. 12
3) - G. Piva - Dell'insufficienza dell'attuale computabilità di Stato - op. cit. p. 77

l'amministratore, o i mandatari o gli Ordinatori a fianco coi consegnatari e coi corrispondenti - E l'uno e l'altro tengono in evidenza in diversi ordini di scritture i rapporti che giudicano intercedere tra il Proprietario e gli Ordinatori dall'entrata e dall'uscita, e quelli tra lo stesso proprietario e i consegnatari o corrispondenti; e per ciascun ordine di scritture pongono una Bilancia - Adunque, poiché gli Ordinatori e l'amministratore non si uniscono mai coi consegnatari e i corrispondenti al fine di costituire un solo ente collettivo, mi pare che si debba necessariamente concludere che la personalità dell'amministrazione economica sono almeno tre.

Ma non che a tale possibile molteplicità di ordini di scritture e pari di Bilance logismografiche in una stessa azienda, il Posti nelle Attribuzioni logismografiche non accenna neppure, e questa è grave lacuna in opera che usciva colla fretta di dare forma e vita a una nuova scienza di conti - Per verità poi ve ha parlato nei "Saggi di critica".

È venendo al suo principio fondamentale e alla regola che ne trae, lascio di dire che nelle ultime pubblicazioni non afferma più che "il diritto o la somma dei diritti del proprietario sia uguale al dovere o alla somma dei doveri dei consegnatari e corrispondenti", e non deduce più da così fatta eguaglianza - l'altra tra il Dare e l'Avere, sibbene da ciò, che le scritture rappresentino il valore dell'oggetto così del diritto come del dovere correlativo; (1) anzi solamente osservare che, acciò ogni somma appaia scritta in Dare di un conto e in Dovere di un altro, conviene non solo adottare una delle due forme improprie della scrittura doppia, ma decomporre le scritture in modo da non dover affermare mai, in non modificazioni. -

Se ad es, il Cassiere P in una azienda divisa in tante, dietro

1) - G. Posti - Saggi ecc. - op. cit. - Serie 2° 3° p. 89 - 3° p. 101

ordine avuto al Cassiere 2 la somma S sebbene non sia montata la quantità di denaro dell'agenzia a perì, neppure, ove lo si riguardi in monte, il diritto di dominio su di esso, dovrà scriversi la somma S a debito del conto del Proprietario e a credito di quello dell'agenzia per registrare la diminuzione del denaro nella cassa di P, e poi ripetere la scrittura a credito del primo conto e a debito del secondo affine di affermare l'entrata della stessa somma nella Cassa del Cassiere? - Se non che nella pratica, né il Carboni, né i discepoli suoi procedano in tal modo, non registrano, siccome del resto deve farsi, i fatti simili a quello sopra indicato unicamente nel conto dell'agenzia, quali permutazioni di simili scritture se ne trovano a fronte nella semplificazione pubblicata sin qui -

Ma vi ha di più, la logismografia può anche applicarsi anzi si è applicata di già alla forma più propria della scrittura doppia, quella per cui si accendano conti alle parti ideali del fondo e agli elementi suoi. In questa forma, i due conti fondamentali si considerano nella loro integrità, sono l'una dall'altra diversissimi; il conto che si vuol accetto al Proprietario indica il fondo iniziale, i suoi aumenti, le sue diminuzioni, il conto dell'agenzia, lo stato originario dell'attivo e del passivo e le variazioni rilevate poi nei vari aumenti di questo e di quello -

Qui pertanto vi ha dissidio fra la teoria e la applicazione e perì vi deve essere errore da una parte e dall'altra. Ma pare, che l'errore sia principalmente nelle teorie. I due conti debbono bensì avere saldi sempre uguali reciprocamente, perchè, a ben guardare, l'oggetto loro è uno solo, ma non in ha la necessità di nessun rapporto di eguaglianza fra le sezioni dell'uno e quello dell'altro -

Dopo ciò nulla io debbo aggiungere per rilevare e confutare gli errori che sono nei passi del giovane Carboni. Dell'ora sopra

Conchiudendo la teoria del Carboni e del Foschi, in quanto riguardano i conti della Bilancia, non reggono, perchè non sottostanno il principio di dualità, di contrapposizione o di corrispondenza fra diritti ed obblighi, che essi posero come prima premessa ai loro sillogismi, e perchè sono insufficienti, non valendo a dare ragione della diversa natura dei due conti della Bilancia, secondo la diversa forma di scrittura doppia, che si applica a dei procedimenti che nella pratica effettivamente si seguono.

Non sarà troppo il ripetere che della pratica così del Carboni come di qualsiasi altro ragioniere, la scrittura corrispondente in Dare ed in Avere non si ottengono col decomporre la registrazione di un medesimo fatto o di una medesima serie di fatti in vista da considerare isolatamente di per sé le montagne di un solo ordine di data grandezza per registrare il valore di ogni singola mutazione in due aspetti antitetici - subito ed opposto valori di conto di mutazioni diverse, determinate dai medesimi fatti e dipendenti l'una dall'altra necessariamente, le quali se si rilevano in oggetti di conti antitetici, sono dello stesso ordine, o attive o passive, e seguono modificazioni, se nell'oggetto di uno stesso conto o in oggetti di conti simili sono di ordine opposto e rappresentano permutazioni -

Ma se la teoria, di cui ho ragionato fin qui non vale a dar ragione della diversa natura che possono avere i due conti fondamentali della Bilancia logismografica, secondo la diversa forma di scrittura doppia che si applica, ne è spiegarne l'ufficio e il meccanismo, quale altra teoria sarà expediente costituire?

A me pare che si possa applicare anche al metodo Carboni la teoria generale della scrittura doppia così come io l'ho svolta.

I conti fondamentali della Bilancia logismografica non sono due perchè vi sia un principio eterno di dualità o di

antitesi a cui si debba obbedire, o perché siano due le personalità dell'amministrazione economica, ma semplicemente perché, acciò la scrittura doppia possa applicarsi col suo meccanismo non necessarii due conti almeno, talché quei conti fondamentali, al pari dei conti del Giornale - spesso potrebbero benissimo essere fatti di due, meno grammari.

Le Bilancie logismografiche da tenersi in una data epoca possono essere tante quanti sono i sistemi di scrittura, che vi possono doversi compilare. Onde vi possono essere Bilancie attinenti a sistemi di scrittura patrimoniali, integri o parziali, e a sistemi di scrittura del Bilancio di previsione, integri o parziali del pari. Le prime il Carboni le dice: Bilancie patrimoniali o economiche o dell'esercizio economico; le seconde

Bilancie finanziarie o dell'esercizio finanziario - n -

Di conti delle Bilancie finanziarie e delle Bilancie economiche, di queste specialmente, possono avere varia indole secondo che si applica l'una o l'altra delle tre forme possibili di scrittura doppia.

Delle Bilancie finanziarie ragionerò più tardi; mi propongo di descrivere prima, il più compiutamente che per me si possa, il metodo logismografico applicato alle scritture patrimoniali. Farò adunque dei tre aspetti che possono presentarsi le Bilancie economiche.

Un ogni caso ciascuno dei conti della Bilancia deve riguardarsi come il compendio di una serie di conti omogenei; inoltre, siccome l'un conto è antitetico all'altro, così similmente antitetici ha pure da trovarsi nei conti singoli della stessa serie; infine - poiché l'oggetto dell'uno e dell'altro conto fondamentale è uno solo, il fondo, oggetto complessivo della scrittura del sistema, riguardato per altro in due diversi aspetti, e poiché in un sistema di conti a scrittura doppia, la somma algebrica dei saldi deve mantenersi costantemente pari a zero -

è facile che i saldi di quei due conti han da essere sempre invertamente eguali, cioè della stessa grandezza, ma di opposta natura.

Già posto, le due serie antitetiche di conti si possono ottenere, secondo è stato provato nella teoria generale della scrittura doppia, col riguardare il fondo, oggetto del sistema di scrittura, a cui la Bilancia logismografica si riferisce, decomposto, o in due serie di elementi, o in due serie di parti ideali, o finalmente in una serie di parti ideali e in una serie di elementi.

L'essere il sistema di scritture compiuto o solamente parziale non porta nessuna differenza nell'intima natura dei conti. Se nelle scritture si considerano due serie di elementi, fatti ideali come oggetti di due serie di conti antitetici, il primo conto della Bilancia, quello che il Carboni intitola al Proprietario deve riguardarsi siccome l'epilogo dei conti elementari, che si ottengono mercè la decomposizione del patrimonio netto o di una sua porzione, nei suoi elementi attivi e passivi, secondo solamente riguardo alla specie dei beni immobili ed immobili, di crediti e dei debiti; laddove il secondo conto, quello che il Carboni intitola all'egualità, ha da considerarsi come l'epilogo dei conti agli elementi attivi e passivi, che si ottengono col decomporre quel medesimo conto, badando anziché alla specie ai consegnatari o veri, o supposti, e pari ai luoghi dove i beni si trovano e ai debitori e creditori; ed il secondo conto manifestamente le mutazioni attive han da notarsi in Dare e le passive in avere, nel primo, acciò si possa avere l'egualità costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, ha da tenersi una via opposta, han da scriversi cioè, le mutazioni attive in avere e le passive in dare.

Questa è per avventura, la prima forma che la scrittura

1) - cf. oppo - Dell'insufficienza della contabilità di Stato - opus. cap. IX, p. 94
tramante in quella Bilancia il conto dell'egualità era diviso in 2 sottoconti.

doppia ebbe nella logismografia; se il Spiva, dice il vero, del che non è da dubitare, offero costesta indole i conti della prima Bilancia patrimoniale nella scrittura della Direzione dei servizi amministrativi al ministero della Guerra, ove sono sue origini il metodo che descrivo e l'hanno anche i conti della Bilancia dell'esercizio economico della prima tre ricomposizioni logismografiche, che il Carboni ci ha dato nella sua opera maggiore. E a questa forma di scrittura si riferiscono sempre ed esattamente le teoriche generali formulate dal Carboni e ripetute e svolte dai seguaci suoi; e mestieri di non omettere ciò, se si vogliono intendere così fatte teoriche.

Non solo esempio io conosco, nel quale si siano considerate due serie di parti ideali nel fissare i conti fondamentali della Bilancia economica - Nella terza Bilancia che si teneva presso la Direzione dei servizi amministrativi sopra detta, quando vi presiedeva il Carboni, il primo conto esprimeva quelli parziali, che davano ragione delle spese per ogni singolo corpo dell'esercito; il secondo quelli che ricordavano le spese richieste dai diversi bisogni dell'esercito, riguardato in monte; nel primo conto le spese scritte in avere e nel secondo in dare.

Infine quando la logismografia si applica alla forma propria della scrittura doppia, il primo conto della Bilancia deve riguardarsi come l'epilogo dei conti propri di capitale e di gestione, il secondo come il compendio dei conti agli elementi patrimoniali attivi e passivi - Nel primo conto si scrivono in Avere il fondo attivo rilevato nell'impiego.

- 1) - G. Carboni - Ricomposizioni logismografiche - op. cit. - Riguardi le ricomposizioni degli esempi inseriti al progetto Garbari - Chiar. al progetto Bolero e alle istruzioni 5 nov. 1870 -
- 2) - Spiva - Dell'insufficienza della comput. - op. cit. - cap. 12 pag. 79 e 100

scritture, e quindi le rendite, gli utili, i profitti, gli aumenti; tutti insomma di quel fondo, in Dare il deficit che per avventura vi fosse, le spese, le perdite, i danni di qualsivoglia natura - Nel secondo pongonsi in Dare le mutazioni attive rilevate negli elementi, in avere le mutazioni passive.

Vi hanno parecchie applicazioni di quest'ultima forma di scrittura doppia negli esempi pubblicati dal Carboni e dai suoi discepoli. E per accennare a due soltanto, ricorderò le ricomposizioni logismografiche dell'esempio annesso alle istruzioni ministeriali 4 Settembre 1874 per la compilazione delle scritture delle amministrazioni centrali dello Stato (1) e quella dell'esempio già proposto e svolto da Paparelli nella sua opera (2). *Finqua continui.*

Capitolo 4.^{to}

Gli articoli modificativi e permutativi

La colonna della permutazioni e compensazioni

Ricordo che, ragionando delle registrazioni che si combinano seguendo un metodo qualsiasi di scrittura doppia, ho cercato di distinguere le registrazioni stesse in due serie. E ho chiamato col Da - Lancia permutazioni quella per cui la doppia scrittura della somma si compiva nei conti di una sola delle due serie antitetiche, e modificazioni quella per cui gli addebitamenti e gli accreditamenti corrispondenti venivan posti, o primi nei conti.

- 1) - G. Carboni - Ricomposizioni ecc. - op. cit. - Ricomposiz. 4^a p. 295 e seg. Ricordi anche la sopracitata op. del Spiva cap. 8 - p. 95 e segg.
- 2) - Spiva - Dell'insufficienza della computisteria di Stato - op. cit. - cap. 8^o - pag. 89 e segg.

di una serie, e secondi nei conti dell'altra. Ricordo quindi di avere notato che nel riferire sui conti una serie di scritture intimamente collegate fra loro, perché dipendenti da un medesimo fatto di gestione, o atto di controllo, o avvenimenti qualsiasi, oppure da un cumulo di fatti, atti o avvenimenti che si registrano in un conto, potevansi dover scrivere, o soltanto modificazioni, o soltanto permutazioni e modificazioni e permutazioni ad un tempo.

Ciò posto è palese che fino a quando i conti della Bilancia lo giurografica restan due soltanto, senza nulla intendere al significato attribuito alla voce sopradetta, si possono dire permutazioni le scritture corrispondenti che dovebbero comparire nella una sezione di un solo di quei due conti; e modificazioni quelle che trovano luogo in due sezioni opposte di entrambi i conti. Ciascun conto può avere sue proprie permutazioni, ma le modificazioni dovranno ripetersi in un senso inverso nell'uno e nell'altro.

Le permutazioni altererebbero bensì il Dare e l'Avere del conto, in cui dovrebbero allegarsi, se ivi realmente apparissero, non però il Saldo suo. Or bene, il Carboni non giustifica che fosse importante conoscere il vero Dare e il vero Avere dei due conti fondamentali, ma bastasse sapere il Saldo; e invece, ma le permutazioni, ove si mettessero in quei conti, senza mutare punto i saldi, ne renderebbero la ricerca meno agevole, così egli si sarebbe dovuto scrivere due volte nei conti, scrivendole invece una volta sola in una colonna speciale che aggiunge al giornale e chiama appunto: "Colonna delle permutazioni e delle compensazioni".

Da ciò seguono due conseguenze di non poco momento. La prima, col riferire le permutazioni ad una colonna propria, se non si toglie che nei conti della Bilancia sia costante l'uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, si ridonda tuttavia in essi la doppia scrittura alle soltanto modificazioni

In secondo luogo, ponendo nei due conti fondamentali soltanto le modificazioni, cioè a dire le scritture per cui si altera il valore di conto del fondo, oggetto complesso del sistema, a cui la Bilancia si riferisce, essi non solo si mantengono inversamente uguali, ma non mutano in nulla col mutare delle varie forme di scrittura doppia, che si applicano. Infatti la grandezza, che è l'oggetto di quei conti, rimane costante sicché, per un dato fondo si considerino due serie di elementi o di parti ideali, resi fattiziamente antitetici, oppure una serie di parti e una serie di elementi. Entrambi i conti hanno sempre uno stesso oggetto, quel fondo sebbene lo riguardino in diverso aspetto, e però, i loro saldi devono mantenersi sempre inversamente uguali. Non ponendo poi in essi conti, se non le somme per le quali crescano o decrescano quei saldi, le scritture dell'uno han da essere necessariamente uguali ed opposte a quelle dell'altro; le stesse somme che figurano in Dare del primo debbono apparire in Avere del secondo e reciprocamente. - In tanto che se quei due conti fondamentali, considerati nel loro tutto, cioè in tutta la scrittura loro propria non sono punto reciprocamente uguali, lo diventano invece se si riguardano soltanto nella scrittura, che in essi effettivamente si allegano.

Se si bada a codesto aspetto costante, che i due conti fondamentali, spogli della permutazioni conservano in tutte le tre forme della scrittura doppia e alla loro reciproca eguaglianza, si può avere una spiegazione del come, e il Carboni e i più attenti discepoli suoi han potuto non rilevare nelle loro teoriche la differenza intrinseca tra queste forme, che pure nella pratica applicavano, e affermare contro la verità, l'uguaglianza di quei due conti anziché prima che se ne fossero istituite le permutazioni.

Segue dalla cose discoste, che nel fatto di gestione o atto di

controlli, o avvenimento qualsiasi, o un gruppo di fatti, atti o avvenimenti da registrare può richiedere scritture o solamente nei conti della Bilancia o solamente nella colonna delle permutazioni o in quelli e in questa.

Da tal diversa maniera di comporre le scritture nel bilancio si cede la classificazione, che il Carboni fa dei fatti amministrativi, in due classi, cioè nei fatti modificativi e nei fatti permutativi; ponendo fra i primi, secondo ho accennato di già, quelli che portano una vera e propria modificazione nell'economia dell'impresa, fra i secondi "quelli che non hanno altra conseguenza che una trasformazione o passaggio di valori" (1). Il figlio di lui, Carlo, dice fatti modificativi quelli "che appaiono nella Bilancia economica e che diminuiscono o accrescono la sostanza del Proprietario" e li divide in due specie = accrescitivi e diminutivi; chiama poi fatti permutativi quelli, che non hanno nella da fare con la Bilancia patrimoniale "che si svolgono soltanto nella colonna delle permutazioni" (2).

Ora, l'attendendo stare che questa classificazione non è fondata sull'intima natura dei fatti amministrativi, e qui deve prendersi tale espressione in significato larghissimo, poiché secondo i vari criteri che si possono seguire nel determinare i valori di conto, un medesimo fatto potrebbe doversi allegare nella una e nell'altra classe (3), non può nemmeno dirsi che sia compiuta; dovrebbe aggiungersi come fa il Chiara (4) una terza classe di fatti solo in parte modificativi, e che han luogo a scritture e nella Bilancia e nella colonna delle permutazioni. Evitando il Posti, per evitare questa terza classe di fatti,

1) - Libro II° - cap. 2° - art. 1° - p. 224 e segg.
2) - C. Carboni - Quaderni di logismografia - op. cit. - § I. pag. 20. 21
3) - Veggasi intorno a questo punto, ciò che è stato scritto nel det. h. cap. 2° art. 1°
4) - L. Chiara - Logismografia - epilogo Kersch 1878 - pag. 8.

decompone nelle sue teoriche esse sono di atti in finem - (Ces; quando Antonio pagato L. 490 in estinzione di un suo pagheri di L. 5000, egli suppone che siansi esatte da Antonio L. 5000 e contate poscia a lui L. 89 1/4 - Se non che non può dirsi che in tal modo si adattino le teoriche alla natura delle cose.

E poi quand'anche fosse possibile allegare tutti i fatti amministrativi (e qui deve prendersi tale espressione in significato larghissimo) nelle due classi anzidette dei fatti modificativi e permutativi, le definizioni date, specialmente dal figlio Carboni non sarebbero esatte se non fino a tanto che la Bilancia economica comprendesse due soli conti, il che, anche secondo quanto insegna l'inventore del metodo, non sempre avviene. Ma se codesta classificazione riferita ai fatti è applicata e non ha valore, riferita invece alle scritture può aver luogo la pratica e per ciò che riguarda, il successivo svolgimento della teorica del metodo che dettano, importanza non piccola. Lo stesso Carboni distingue le scritture, e meglio gli articoli in modificativi e permutativi - chiama modificativi "gli articoli in partita doppia che modificano la situazione del Patrimonio (intende dire del Patrimonio di provvisoria) e il compendio patrimoniale" perciò si applicano nei conti generali del bilancio, e dice permutativi quelli che producono semplici movimenti di valore o di responsabilità senza modificare la situazione dei conti generali all'amministrazione (5).

Le due classi di articoli in tal modo determinate corrispondono perfettamente alle modificazioni e alle permutazioni, così come io le ho definite - Ma codeste definizioni del Carboni non sono vere se non fino a che i conti

1) - G. Posti - Attribuzioni logismografiche - op. cit. - lib. 3° cap. 2° p. 72
2) - C. Carboni - Quadro di contabilità per le scritture della Ragioneria Generale - op. cit. - § 16, p. 29 -

delle varie Bilance logismografiche restan due soli - Se non si vo-
gliano le teoriche in dissonanza colla pratica, devono interdarsi
per articoli permutativi quelle registature, o meglio quelle sou-
me o parti di soume che dovrebbono ripetersi nella due azio-
ni di un medesimo conto della Bilancia e si riferiscono in-
vece alla colonna delle permutazioni, e per articoli modificati-
vi quelle soume o parti di soume che si servono nei conti
della Bilancia e ne alterano i talbi. E mi par bene notare
che la distinzione delle scritture in articoli modificativi e in
articoli permutativi corrisponde a quella già fatta da me in
modificazioni e permutazioni solo, fino a che i conti della
Bilancia restan due.

Tornando al modo di comporre le scritture nei conti della
Bilancia e nella colonna delle permutazioni sono stati dette
parecchi errori. Il Gossi, ad esempio, scrive: "Ogni operazio-
ne o fatto semplice amministrativo dà luogo a due artico-
li in Partita Doppia di egual valore e di senso inverso se il
fatto è permutativo, ad un articolo solo se il fatto è modi-
ficativo" &c. Ora, quando pure si ammettesse l'ipotesi più
favorevole a lui, cioè a dire si volesse concedere che i fatti
si possano distinguere in modificativi e permutativi secon-
do che dan luogo a modificazioni o permutazioni nel senso
sopradetto e che non si possono essere altre classi di nego-
zi semplici, le affermazioni ma non sarebbero tuttora
in ogni parte esatte.

Ma il fatto che, qualunque sia la forma di scrittura dop-
pia che si applichi, qualunque la natura del fondo che la
registatura tengono in custodia, le modificazioni fatte
singolarmente, dan sempre luogo a un articolo solo in
partita doppia; il montare così dell'addebitamento come

1) - Gossi - Abbinanz logismografica su - libro 3 - cap II - p. 77 -

dell'accredito corrispondente segua sempre il montare
della modificazione rilevata, nulla più, nulla meno - e non
sempre le permutazioni dan luogo a due articoli. Anzi se
si applica la forma più propria della scrittura doppia, e cioè
il primo conto della Bilancia indica diretta mente il fondo in-
iziale, i suoi aumenti, le sue diminuzioni e il secondo
le mutazioni rilevate nei singoli elementi; anche le permuta-
zioni dan luogo ciascuna a un articolo solo in partita doppia
non potendosi essere fatti di gestione o atti di controllo che
determinino contemporaneamente permutazioni eguali in af-
fermarsi in entrambi i conti fondamentali, che qui sono di
indole tanto dissimile - Eadem conto ha le sue permutazio-
ni o compensazioni, ma quelle dell'uno non corrispondono mai
a quelle dell'altro - Del resto è stato già dimostrato che, data
una serie di conti propri e una serie di conti elementaritat-
ti di un medesimo grado, la scrittura della soume è sempre
doppia e soltanto doppia.

Solamente se si applicano le altre forme della scrittura dop-
pia, quelle specialmente per cui i conti fondamentali contie-
no due serie di conti agli elementi, le permutazioni possono
dar luogo a due articoli in Partita Doppia. Se si vendono scer-
te per mille lire in contanti e si computa in lire mille il
valor di conto della mutazione nella sorte, si han da af-
fermare permutazioni soltanto; ma le permutazioni sono
due: una, nel primo conto della Bilancia, per indicare l'au-
mento del danaro e la diminuzione nella sorte, e una nel
secondo per ricordare la consegna fatta al compratore e
l'incasso fatto dal fabbiero. Ma in questa stessa forma
di scrittura vi hanno anche permutazioni che si devono af-
fermare una volta sola, perché proprie soltanto di un conto
E per dare un solo esempio, i giri di soume da un castic-
re all'altro non si registrano né con un conto con-

un solo articolo. Così a lui stesso insegnava il S. Carboni // e il figlio di lui // 1)

Quando si tratta di ricordare permutazioni che darsi luogo a due articoli in partita doppia, uno per ogni conto e di ripi- re la somma alla colonna, che da esse permutazioni prende il nome, il Carboni, anzichè scrivere le due somme uguali in due articoli distinti uno sotto l'altro, le unisce insieme e scrive una sol volta la somma doppia

La colonna delle permutazioni si stabilisce, secondo abbau- ra il Carboni "una parte necessaria ed integrante del metodo logimografico" // 2) anzi egli giunse a dire "che senza di essa non avrebbe giammai osato affermare che il metodo era trovato" // 3)

Per essa si abbreviano di qualche poco le scritture; volendo dire qui del solo Giornale, a carico sua, spetto invece di due qual- che somma se ne scrive una. Essa rende meno intratti, meno impombri di cifre i conti della Bilancia, e pare fa più spedito il conteggio del suo saldo, dall'altro canto poi rende unalagevole e talora fino impossibile la ricerca, che si giudicabile e spedito di fare, di tutto il Debito e di tutto l'Avanzo di un dato conto.

Edes. poi, al dire del Carboni, offre vantaggi di altro ordine, of- fra "la maniera anteriormente ricercata non si distingue i fatti modificativi dell'amministrazione economica, da quelli permutativi" // 4) Se la cartella, o "colonna" costituisce quella colonna (ne ha due, una per la somma ed una per i rimborsi) non renderebbero possibile altro luogo // 5) altro ufficio che questo

1) Veggasi negli atti relativi all'impianto della scrittura completa a metodo logimografico nella Tuderenza. Roma 1860. L'atto è del Giornale posto a p. 58
2) S. Carboni. - Fondamenti di logimografia - op. cit. - § V. p. 20 -
3) S. Carboni. - Elementi di contabilità per la scrittura della Ragione - § 28
4) S. Carboni. - Proporzioni logimografiche - op. cit. p. 326 -
5) S. Carboni. - Elementi di contabilità per la scrittura della Ragione - § XV. p. 25

esse meriterebbero già una grande considerazione, giacchè, non fosse altro, forniscono un gran sussidio all'opera del sindacato, che, a volerlo efficace, deve più che altro riflettere i fatti mo- dificativi; dovchè senza quella cartella la si dovrebbe seguire frammezzo alla generalità dei fatti la maggior parte dei quali non riguarda che semplici permutazioni // - Fin qui, dove sia vera questa forzosa distinzione dei fatti in "modificativi" e "permutativi" - lo si può dedurre dalle considerazioni svolte in questo capitolo e precedentemente -

Capitolo 5.^o

Gli svolgimenti

Articolo I.

Necessità di sviluppare i conti del Giornale.

Simboli degli Svolgimenti

Le scritture compilate nei due conti fondamentali vengono accate nel Giornale sono sintetiche al massimo grado, debbono dunque separare e ripartire in altri conti

I conti sintetici del Giornale, scrive il Carboni // rappresentano altrettanti alberi, ciascuno dei quali è ramificabile con ordine genealogico mediante una regola speciale di equivalenza e di svolgimenti // Esteso, aggiunge il Posti // i debiti e le obbligazioni spettanti al proprietario di diverse natura, il suo conto

1) - S. Carboni. - Rappresentazione - op. cit. canonica in § XLVII, p. 53
2) - G. Posti. - Proporzioni - op. cit. lib. 2^a cap. 3 - p. 53

può dividersi e suddividersi a seconda della diversa specie di classi di quei diritti e di quelle obbligazioni » ed « estendo e potendo essere molte le persone, colle quali il Proprietario si trova in relazione per causa di quei diritti e di quelle obbligazioni, il conto generale, unico, assoluto che rappresenta la seconda personalità dell'amministrazione economica, si potrà pure dividere in classi ed in specie » -

Simile separazione delle partite o svolgimento dei conti si fa dal Carboni in un modo particolare e del tutto nuovo e originale. Solutamente egli sopprime nei suoi conti ogni spiegazione dei negozi o affari che ivi si ricordano; per lui, il conto, nella generalità dei casi comprende le sole due colonne del Dare e dell'avere, vo' dire la sola colonna necessaria alla registrazione, ma dei valori di conti della imputazione attiva e passiva, che si rilevano nell'oggetto, a cui quello è accetto, insomma egli dà ai conti la forma simbolica più pura. Questo permette di raccogliermi in un foglio solo, tanti quante sono le colonne di colonna che, esso foglio, nella sua larghezza può contenere. Il Carboni può porne fino a dodici per foglio, e non può dire che questo sia il numero massimo.

Se non che per poco che l'azienda sia complessiva, qual sia il numero di conti non basta a svolgere convenientemente le partite di ciascuno dei due conti fondamentali e il Carboni in luogo di accennare in più fogli successivi tanti conti quanti possono reputarsi necessari seppur trovare un procedimento ingegnoso che è quello di sviluppare ciascuno dei due conti della Bilancio patrimoniale in pochi conti generali riassuntivi essi stessi, per la maggior parte almeno, tanto che possono tutti raccogliersi in un foglio solo, il quale costituisce così un "Svolgimento di primo grado"; e dividere poi ogni conto composto di simile svolgimento in altri più particolareggiati posti in un "Svolgimento di

secondo grado e questi, se è mestieri in uno "Svolgimento di terzo grado" e via dicendo -

Potrà che ogni foglio di ciascuno svolgimento possa capire un conto e che tutti i conti che si trovano negli svolgimenti di grado superiore all'1^{mo} siano composti, cioè vengano sviluppati in uno svolgimento di grado inferiore, per cui una dei due conti della Bilancia vi potranno essere fino a 100 in un svolgimento di primo grado, a 100² in un svolgimento di 2^o grado, a 100³ in svolgimenti di 3^o grado, a..... 100ⁿ in svolgimenti di grado n^{mo}. Questi conti saranno rispettivamente distribuiti in gruppi, uno per ogni foglio, e ciascun gruppo o foglio potrà avere fino a 100 conti - I gruppi poi - Svolgimenti di ciascuno grado potranno essere tanti quanti sono i conti del grado immediatamente superiore.

Potendo essere, specialmente nelle grandi aziende, immense gli svolgimenti e numerosissimi i conti era necessario trovare modo di distinguere gli uni dagli altri, ossia trovare un nome a ciascuno -

Il Carboni designa con lettere majuscole diverse i primi svolgimenti dei conti della Bilancia, ossia quelli di primo grado, colle stesse lettere seguite da indici, cui egli chiama impropriamente coefficienti, contraddistinguendo gli svolgimenti dei gradi inferiori e gli indici sono tanti quante sono le unità contenute nel numero d'ordine che segue il grado dello svolgimento immediatamente superiore - Così i simboli degli svolgimenti di secondo grado hanno un indice, quelli degli svolgimenti di terzo due, di quarto tre ecc -

Per simili indici il Carboni usa alternativamente numeri e lettere majuscole, per primi, per terzi, per quinti ecc adoperando i numeri, per secondi, per quarti ecc le lettere. Potendo essere per ogni svolgimento di un determinato grado tanti svolgimenti di grado inferiore quanti sono i conti di quello

se, secondo l'ipotesi già fatta, codesti conti sono in numero di m, potremmo adoperarli come indici alternativamente i primi m numeri e le prime m lettere dell'alfabeto - Ripetendosi sempre, nei simboli degli Svolgimenti dei gradi inferiori, tal li quelli degli altri gradi che vengono, essendo più elevati, gradatamente sviluppati, bastando ai simboli di ciascuno Svolgimento di qualunque grado, si può senz'altro rilevare a quali classi, o categorie, o branche, o rami di conti d'importanza e di estensione sempre crescente, esso appartenga -

Quanto ai conti di ciascuno Svolgimento il Carboni trova modo di distinguerli uno dall'altro, ossia di designarli coll'assegnare un numero d'ordine alla colonna di cui sono prospetto partendo da sinistra -

Gli svolgimenti dei due conti fondamentali, postati a termine secondo simili regole presentano, osserva il Carboni, all'immaginazione la figura di due grandi alberi a ramificazione indefinita, in miglior similitudine potrebbe trovarsi per ben chiarirci l'idea delle cose: « Le due ramificazioni sono distinte l'una dall'altra - ebbene mantenersi così sempre indipendenti, sebbene parallele. Il primo albero lo dicono albero patrimoniale, il secondo albero esteriore - Le due serie di simboli degli svolgimenti possono denominarsi dalle seguenti tabelle.

Albero Patrimoniale

A	.....	Unico Svolgimento di 1° grado
A ₁ , A ₂ , A ₃ , A ₄	.....	m Svolgimenti di 2° grado
A ₁ ^a , A ₁ ^b , A ₁ ^c , A ₁ ^d	.....	m S " 3 " 1° gruppo
A ₂ ^a , A ₂ ^b , A ₂ ^c , A ₂ ^d	.....	m S " 3 " 2° " 3
A ₃ ^a , A ₃ ^b , A ₃ ^c , A ₃ ^d	.....	m S " 3 " 3 " 3
.....
A _{1a1} , A _{1a2} , A _{1a3} , A _{1a4}	.....	m Svolgimenti di 4° grado, 1° classe, 1° gruppo
A _{1b1} , A _{1b2} , A _{1b3} , A _{1b4}	.....	m S " 3 " 2° " 3
.....
A _{2a1} , A _{2a2} , A _{2a3} , A _{2a4}	.....	m Svolgimenti di 4° grado 2° classe, 1° gruppo
A _{2b1} , A _{2b2} , A _{2b3} , A _{2b4}	.....	m S " 3 " " 2° " 3
.....

A _{2a1} , A _{2a2} , A _{2a3} , A _{2a4}	.....	m Svolgimento di 4° grado, 2° classe
A _{2b1} , A _{2b2} , A _{2b3} , A _{2b4}	.....	m S " 3 " 2° classe 2° gruppo
.....

Albero esteriore

B	.....	Unico Svolgimento di 1° grado
B ₁ , B ₂ , B ₃ , B ₄	.....	m Svolgimenti di 2° grado
B _{1a} , B _{1b} , B _{1c} , B _{1d}	.....	m S " 3 " 1° gruppo
B _{2a} , B _{2b} , B _{2c} , B _{2d}	.....	m S " 3 " 2° " 3
B _{3a} , B _{3b} , B _{3c} , B _{3d}	.....	m S " 3 " 3° " 3
.....
B _{1a1} , B _{1a2} , B _{1a3} , B _{1a4}	.....	m Svolgimenti di 4° grado, 1° classe, 1° gruppo
B _{1b1} , B _{1b2} , B _{1b3} , B _{1b4}	.....	m S " 3 " 2° " 3
.....
B _{2a1} , B _{2a2} , B _{2a3} , B _{2a4}	.....	m Svolgimenti di 4° grado 2° classe, 1° gruppo
B _{2b1} , B _{2b2} , B _{2b3} , B _{2b4}	.....	m S " 3 " " 2° " 3
.....

Per designare e classificare questi Svolgimenti si ha seguito la norma che l'inventore del metodo ebbe nelle note applicative annesse al Quadro di Contabilità per la scrittura doppia della Ragioneria generale dello Stato 11 - Il figlio Carboni nei suoi Quaderni di Logiorografia non solo non assegna un grado agli svolgimenti dei conti del biennale, e chiama svolgimenti di primo grado quelli che io ho detto di secondi e di secondi quelli che io ho detto di terzi ecc. 14 - Ciò non sembra corretto - Si badi poi che non tutti i conti del biennale e degli Svolgimenti di grado più eminente ricevono un eguale sviluppo

1) - Vedi il § 13 della nota applicativa
 2) - Quaderni, see § IX p. 33 -

in un egual numero di Svolgimenti a di conti di grado inferiore. Negli stessi svolgimenti di primo grado si possono in alcune Aziende trovare conti semplici o analitici, conti insomma che non vengono in nessun modo svolti, a fortiori poi negli Svolgimenti di secondo grado, di terzo ecc. - Or bene, affinché si possa da uno sguardo distinguere i conti semplici, dai conti composti, i quali devono essere sviluppati, e vedere dove questo sviluppo si fa, il Carboni e negli Svolgimenti e nel Giornale, scrive in testa ad essi, conti composti, il simbolo dello Svolgimento, in cui si fa una prima separazione delle loro parti. - Da ciò si può che negli svolgimenti di ultimo grado di qualsiasi grado o classe non possono esservi che conti semplici o analitici.

- Articolo 2° -

Criteri da seguire nello sviluppo dei conti - Procedimenti pratici adottati -
- I conti di raggruppamento fatti -

Secondo quali criteri devono fissarsi gli svolgimenti e i loro conti?

Edisi il Piva: "Dato al Carboni, egli scrive // un amministratore che ammette la necessità di centomila conti, egli non si buttera' queste miriade di conti in otto o dieci registri subalterni come si pratica ordinariamente dai signori dell'antico metodo. Suo primo pensiero sarà quello di esaminare analiticamente l'indole dei fatti amministrativi; tenendo conto di tutte le circostanze di specie, di luogo, di rappresentanze, di persone e delle altre infirmità e tutte variabili che possono in-

1) - cf. Piva - Dell'insufficienza ecc - op. cit. - cap VIII. p. 61

qualche modo caratterizzarli. - E formatolene l'ordinamento generale più conforme al concetto amministrativo dei fatti stessi, egli li ordina in piccole squadre progressivamente frazionarie di 10 a 10 conti l'una, procedendo dal più composto al più semplice. - » -

E adesso odasi Carlo Carboni: //

"Lo svolgimento dei due conti non deve fare a capriccio o come si salta in mente, ma con ordine, come si suggerisce la natura stessa della cosa, cioè, discendendo dalla più suprema all'analisi (sic) la più fina.

"Nello svolgimento dei conti non basta attenersi solamente alla graduazione, ma bensì bisogna pure guardare di non affrettare, di non aggruppare troppi sottoconti in un medesimo quadro, affine di poterli abbreviare con un sol colpo d'occhio; e dall'altra parte non bisogna mettere troppi pochi perché altrimenti si toccherebbe moltiplicare il numero degli accoglimenti, ciò che apporterebbe complicazioni nella registrazione o cumulo di lavoro. » -

Qui veramente non vi sono criteri ma regole ben definite, e queste inevitabilmente si cercano nei libri di coloro, che si fecero apostoli del metodo Carboni. Et una pare, stando la contemporanea esistenza di conti di vario grado, o di varia estensione, che i criteri cardinali da seguirsi nella fissazione dei medesimi dovrebbero essere questi:

- 1° - Giachèdun conto ha da accendersi a un oggetto che formi un tutto a se, che appaia nettamente distinto dagli oggetti degli altri conti, che non ha in sé stesso in tutto simile a qualcuno di quelli. -

1) C. Carboni - Giudiziamenti di Logomografia - op. cit. - cap 4 - p. 29

2° Due accendardi un conto a ogni quantità e cosa, tra essa semplice oppure composta, la quale, potendosi in una data Ajanda essere oggetto di conto, appaia distinta dalla altra e dalla quale importi, nei riguardi amministrativi, var tenere in evidenza e l'importanza iniziale, ossia l'iniziale valore di conto, e la vicenda dei successivi incrementi.

Pongansi, ad esempio, che l'oggetto complesso al massimo grado di uno dei conti della Bilancia comprenda P categoriae distinte di oggetti immediatamente meno composti, che una di queste categorie, poniamo la prima, si distingue in q classi, e una di queste, mettiamo ancora la prima, abbracci r gruppi e il primo gruppo s oggetti semplici - manifestamente lo svolgimento di primo grado dovrebbe comprendere p conti, - q il primo svolgimento di secondo grado, - r il primo fra quelli di terzo, - s il primo fra quelli di quarto. Un tal modo sarebbero accesi conti a tutti gli oggetti di quella categoria, o classi, o gruppi dei quali importa tener a giorno la consistenza e non vi sarebbe d'altra parte nessun conto inutile.

Ora, si può egli ottenere tutto ciò col procedimento suggerito dal Carboni per svolgere i conti? Lo si può fino a che i numeri p - q - r - s non superano m , cioè il numero massimo dei conti che possono alloggiarsi in un foglio - e se qualunque di quei numeri è superiore a m è mestieri accendere in svolgimenti intermedi conti, che non hanno nessuna importanza amministrativa - Il Carboni chiama Conti d'aggruppamento, quelli che, giusta le regole del suo metodo rimandano i svolgimenti di grado inferiore (1), cioè dire conti d'aggruppamento fatti, i conti

1) - S. Carboni - Composiz. logismog. - op. cit. Princip. 2° 37 p. 105

sopra detti inutili nei riguardi amministrativi. L'inventore della Logismografia non accenna ad essi nelle tavole sue, e però non ha potuto dire né dei criteri secondo cui debbono fissarsi, né degli inconvenienti che presentano nella pratica, come appare specialmente dal Quadro di Contabilità per la tenuta a metodo logismografico della Spagnuola Generale, più volte citato, procede nei modi, che mi propongo di descrivere.

Si supponga che s , il numero degli oggetti semplici che costituiscono il primo degli r gruppi meno composti, sia maggiore di m , anzi lo contenga molte volte, e che quegli oggetti, attendo nei riguardi amministrativi ed economici in tutto simili gli uni agli altri, non siano suscettibili di venire razionalmente classificati in più ordini.

Il conto complesso corrispondente a quel primo gruppo dovrebbe svolgersi immediatamente nei suoi s conti semplici, ma il Carboni è costretto a procedere anche in questo caso per gradi - Egli prende in prima m - s gruppi di m conti ciascuno e intesta ad ogni gruppo un conto di uno svolgimento, riprendo alla m coppia di colonne, l'aggregato di tutti i rimanenti conti semplici, che sono in numero di s - m ($m - 1$); poi sviluppa in altrettanti svolgimenti i primi $m - 1$ conti composti nei loro conti semplici e in un m svolgimento distribuisce gli s - m ($m - 1$) conti semplici in modo analogo a quello, in cui si erano ripartiti prima gli s conti - Nell'ultima colonna di questo svolgimento si aggruppano così le partite di s - m ($m - 1$) - m ($m - 1$) ossia di $s - 2$ m ($m - 1$) conti semplici e la separazione loro si ottiene in due o più svolgimenti successivi, in modo analogo a quello fin qui descritto -

Così se un conto ha da dividersi poniamo in 311 sottoconti, e se è $m=12$, il Carboni (1) prende prima 121 conti dodici a dodici; ed a ciascuno di questi gruppi, a quello che comprende i rimanenti 190 conti, assegna una coppia di colonne in un primo svolgimento.

Quindi in svolgimenti di grado immediatamente inferiore sviluppa ciascuno dei primi undici gruppi nei loro conti semplici e l'ultimo gruppo in dodici gruppi minori, i primi undici di dodici conti ciascuno, l'addicesimo di quarantasette conti - Potrà svolgere compiutamente questi primi undici gruppi e divide nuovamente l'ultimo in quattro gruppi - I primi tre di dodici conti ciascuno, il quarto di undici; e infine sviluppa definitivamente questi quattro gruppi.

E si noti che le somme prima di poter figurare nei conti semplici di questi ultimi svolgimenti hanno da scriversi, e nei riguardi amministrativi affatto inutilmente, tre volte i conti di aggruppamento fatti.

Si sarebbe potuto seguire quest'altra via, a cui pure accenna qualche autore, di accendere nelle prime $m-1$ coppie di colonne, i primi $m-1$ conti semplici, raccogliendo nell'ultimo tutti i rimanenti in numero di $S-(m-1)$, per un secondo svolgimento a segnare le prime $m-1$ coppie di colonne altra seconda serie di $m-1$ conti semplici e partendo nella m^{ma} colonna i restanti $S-m(m-1)$ conti a cui si segue in un terzo e in un quarto svolgimento.

Per alloggiare tutti gli S conti semplici sarebbero stati necessari $\frac{S}{m-1}$ svolgimenti di gradi diversi, e le somme degli ultimi m conti, prima di giungere ai loro conti semplici avrebbero dovuto segnarsi in tutti i precedenti svolgimenti cioè $(\frac{S}{m-1} - 1)$ volte in altrettanti conti inutili, se si basta

1) G. Carboni - Quadro di contabilità - 2^a - pag. 189 e segg.

alle notizie che danno - Le somme della penultima serie di $m-1$ conti avrebbero dovuto apparire in $(\frac{S}{m-1} - 2)$ conti complessivi fatti - analogamente per quelle delle precedenti serie - Le inutili ripetizioni delle somme sarebbero state ancor maggiori.

Ma neppure la via tenuta dal Carboni, come sopra si è descritta, è la migliore che si possa seguire, pur accettando in questo suo caratteristico meccanismo la Logigrammia.

Il minor numero di conti fatti e di scrittura inutili si ha cercando di ottenere nei successivi sviluppi il numero maggiore possibile di svolgimenti in un medesimo grado, e però il numero minore di gradi in tutta la serie degli svolgimenti stessi. Al tal scopo deve decomporre prima gli S conti in grossi gruppi comprendenti tutti o nella maggior parte possibile un numero di conti pari a una potenza di m ; i gruppi non potranno essere maggiori di m . Poi ogni gruppo deve suddividersi in svolgimenti di gradi decrescenti di m gruppi minori, tutti di un egual numero di conti, se ciò è possibile, e ciascuno di questi in altri m gruppi più piccoli, e così di seguito finché si arriva ai conti semplici. Se S non è una potenza intera di m , tra i gruppi minori ve ne saranno di quelli avanti tal numero di conti, che non sia una potenza intera di m , tra i gruppi minori ve ne saranno di quelli avanti tal numero di conti, che non sia una potenza intera di m e ne vorrà svolgimenti accanto ai conti complessivi di una data estensione potranno trovarsi di quelli meno estesi e anche conti semplici.

Prendendo l'esempio riferito precedentemente di un conto da svilupparsi in 311 conti tutti simili, segnando la via descritta, esso si dividerebbe in quattro conti, due di 144 conti, uno di 12, uno di 11. In una seconda serie di quattro svolgimenti si decomporrebbero i due ultimi conti di aggruppamento

nei loro conti semplici, e due primi, ed anche in dodici conti semplici - E tutti questi conti semplici si potrebbero ridurre in evidenza negli svolgimenti di grado successivo -

Qui si avrebbero due ordini soli di conti di aggruppamenti fatti, e due ordini basterebbero anche per sviluppare nei conti semplici, un conto che ne comprendesse 1728 tutti simili, cioè un numero pari alla terza potenza intera di 12 - Un generale può dirsi che, seguendo la via descritta, gli ordini dei conti di aggruppamenti fatti, e però il numero di volte che in essi han da scriversi inutilmente le partite di un conto utile per se stesso, è dato dal grado della potenza intera di un immediatamente inferiore al numero dei conti semplici compresi in questo composto da svilup. parti -

Da questo ho potuto rilevare in una visita fatta nel 1878 alla Ragioneria Generale, questa via di sviluppo è seguita nelle sue scritture a cominciare dal secondo semestre dell'anno stesso - L'esperienza, avve di mostrata l'inutile lunghezza di quella indicata nel libro di contabilità presentato -

Dalle cose discoste risulta palesemente, che in questo sviluppo progressivo di conti, il metodo Carboni manca assolutamente di elasticità e di pieghevolezza e non può adattarsi ai bisogni delle diverse epoche, se non a questo fatto di moltiplicare il lavoro nello svolgimento delle partite a moltiplicarlo senza verun utile rispetto alle notizie che dai conti si richieggono anzi con danno; perocchè il collocare conti, i cui saldi non importa conoscere, conti, che non hanno nessuna importanza amministrativa, accanto ad altri che questa importanza hanno, non può che nuocere alla sua chiarezza.

Ma si creda che simili conti inutili siano pochi.

Sino l'eccezione - Nella istruzione di qualsivoglia natura, e comunque, per tacere degli altri, il caso di conti colle parti usate a crediti e a debiti di una determinata natura o classe, i quali dovrebbero razionalmente decomporre addirittura nei conti rispettivamente, non essendo possibile classificare, secondo criteri razionali, in classi più ristrette quei debiti o quei crediti -

A questa vicenda, che è proprio dell'intero meccanismo della logisografia, io non veggio rimedio - Non la si può togliere senza ridurre il metodo Carboni a una scrittura sintetica qualsiasi - Ed è gravissimo perchè toglie a quel metodo anche il pregio della brevità, che dovrebbe essere il primo delle scritture sintetiche, essendo il solo, per cui esse possono essere preferite - Essa può trovare una qualche scusa soltanto in ciò, che la maniera di sviluppo, a cui è necessariamente legata, dà, al riscontro numerico, fra le scritture, qualche maggiore efficacia che non le altre comunemente usate.

Lo stesso Fossi quando si provò a questo punto a difendere il metodo a lui prediletto, non ha saputo dire se non questo: che prima di condannare la logisografia bisognerebbe provare che vi ha un altro metodo di sviluppo, il quale richieda minor lavoro, mantenendo il riscontro aritmetico la stessa efficacia - 11)

Qui a me basta notare il maggior guaio, la pecca maggiore del metodo Carboni, più tardi darò forse la prova richiesta dal Fossi -



11) Fossi - Saggi di critica ecc. - op. cit. - Serie sesta 5 V. p. 319
In questa serie di saggi l'egregio autore si prova a confutare alcuni di un discorso da me pronunciato nel 1° Congresso dei Ragionieri italiani, tenuto in Roma nell'Ottobre del 1879 -

- Articolo 3° -

Riferimento delle partite ai conti degli Svolgimenti
- Collegamento degli Svolgimenti fra loro e col Giornale -
- Le colonne dell'equivalenza -

Affine di comprendere come in pratica si proceda alla separazione delle partite, conviene badare alle somme scritte nella colonna delle Permutazioni e compensazioni del Giornale. Tali somme non si è fatta nel Giornale doppia scrittura, perchè la si sarebbe dovuta fare nelle due parti di un medesimo conto della Principale logismografica. Codesta doppia scrittura dovrà nondimeno farsi negli Svolgimenti. Separandosi le partite, le somme, le quali, per usare le parole di G. Carboni, seguono: "passaggi di oggetti rappresentanti il capitale dell'azienda, o passaggi di somme, e di oggetti, da un agente o corrispondente all'altro, purchè la somma delle permutazioni o del passaggio sia identica, non modificano nè la condizione economica del Proprietario, nè quella, collettivamente intesa degli agenti e corrispondenti"; e possono tuttavia mutarsi, anzi necessariamente mutano, la condizione di determinate classi di agenti e di corrispondenti, oppure le varie parti, di cui risulta espresso il capitale dell'azienda riguardato in sé, e quindi dovranno scriversi nei conti intestati a quelle classi di agenti o corrispondenti, oppure a quegli agenti o corrispondenti singoli, o in fine al Proprietario per la sua parte del patrimonio suo riguardato in sé.

Ed è facile dimostrare che le somme della colonna delle permutazioni non si debbono, nè si possono riprendere

1) - Primi saggi di logismografia - op. cit. - Coll. del G. Agnelli

che in questi Svolgimenti, nei conti devono scriversi una volta, l'una in Dare, l'altra in avere - Primamente le somme che si possono tralasciare di scrivere in un conto composto qualsivoglia, sono solamente quelle che non ne mutano il saldo; simile saldo deve sempre apparire in quella misura, la quale dovrebbe risultare nel caso, in cui tutte le somme, che seguano una mutazione rilevata nell'oggetto del conto, vi fossero poste. In secondo luogo tutti i conti di un dato svolgimento presi insieme devono equivalere al conto composto che sviluppa; infatti: questo conto è il tutto, quello va sotto la parte. L'equivalenza ha luogo nei saldi, e perchè sussiste è necessario che la differenza fra il totale di quelli attivi e il totale di quelli passivi dei conti dello Svolgimento, abbia la loro somma algebrica, si mantenga costante a quella misura, e ciò avverrebbe quando non si facesse che distribuire nei sopradetti conti la somma riunita nel conto composto; è necessario che, in altre parole, così fatte differenze non sia mutata dalle somme delle permutazioni del Giornale, che si riprendono; e questo non può avvenire se non a patto che simili somme si computino in entrambi i termini di codesta differenza, cioè si scrivono in Dare e in Avere dei conti e indicano per tal modo nei saldi due mutazioni eguali ed opposte. Questo ragionamento vale per gli Svolgimenti di qualunque grado.

Adunque la somma della colonna delle Permutazioni e compensazioni del Giornale dovranno riprendersi negli svolgimenti e propriamente in quelli, nei cui conti deve avvenire la doppia registrazione.

Come si vede uno Svolgimento dipende non soltanto dal conto che sviluppa, ma in parte anche dalla colonna delle permutazioni del Giornale. Era dunque mestieri trovare modo di collegare ogni Svolgimento col conto cui svolge

e col Giornale. A simili intenti il Carboni pone in ogni svolgimento a sinistra due colonne, in cui riproduce il conto da sviluppare, sia esso del Giornale oppure di uno svolgimento di grado superiore, e una terza, in cui si riportano quelle somme della colonna delle Permutazioni e compensazioni del Giornale, le quali, nei conti di quello, devono la loro doppia registrazione -

Queste colonne sono l'anello, per cui gli svolgimenti si legano con quelli di grado immediatamente superiore, e quelli di primo grado coi conti del Giornale, formando così una catena non interrotta. Esse dicono colonne equivalenti e nella loro installazione si accenna a quelle, a cui si equivalgono. E non sarà superfluo il ripetere che la somma della prima due colonne si scrivono una sol volta, o intera, o divisa in parti rispettivamente in Dare e in Avere dei conti dello svolgimento, laddove per quella terza vi ha, in quei medesimi conti, doppia scrittura -

A questo punto è facile rendersi ragione del grado di utilità dell'espedito adottato dal Carboni, di riferire alla colonna delle permutazioni e compensazioni del Giornale le somme che avrebbero dovuto scriversi in Dare ed in Avere di un medesimo conto della Bilancia. Chiusa espedita abbrevia il lavoro di scrittura, perianchè per essa, rispetto agli articoli permutativi si pone una somma sola nel Giornale e non si ne pone nessuna negli svolgimenti di grado superiore a quelli in cui trovano luogo adatti per la loro doppia scrittura, laddove, senza di essa, le somme di codesti articoli, avrebbero dovuto scriversi due volte almeno nei conti della Bilancia e quattro volte in ciascuno dei sopraddetti svolgimenti, due nella colonna della equivalenza e due nelle altre. Nulladimeno è da notare che, nella generalità dei casi, le permutazioni debbono riprendersi negli svolgimenti.

di primo grado - I. casi, in cui devono rimandarsi agli svolgimenti di grado inferiore, sono eccezioni, ed eccezioni rare. La ragione di ciò è palese; le permutazioni han luogo, sulla quasi universalità dei casi tra oggetti distinti e questi oggetti, in generale, non possono avere i loro conti in uno stesso svolgimento, che non sia di primo grado; a misura che si discende nei gradi, i conti, di un medesimo svolgimento divergono sempre più simili fra loro - Laonde, a ben guardare, il risparmio di lavoro dovuto alla colonna delle permutazioni si riduce a poca cosa; si scrive, come si è detto, qualche somma di meno nel Giornale, e in luogo di ripetere gli articoli permutativi in Dare e in Avere dei conti fondamentali, che si riproducono nei primi svolgimenti, quivi si pone una somma sola nella colonna delle permutazioni.

L'introduzione della colonna delle permutazioni non è del resto senza inconvenienti - Nella scrittura smoothie, epigrafe della forma più pura, un conto, perchè sia completo, può dare in tre numeri di epilogo tre diverse notizie tutte utili a chi amministra; il totale del Dare, il totale dell'Avere e il Saldo - Sfruttando le permutazioni lo si rende incompleto, e lo si riduce a tale, che può dare una sola notizia cumulativa utile, quella che riguarda il saldo. E si ripete, fino ad un certo punto, invece in quali svolgimenti debbono riprendersi le permutazioni, così l'inconveniente non si restringe ai soli conti del Giornale, ma si estende a tutti quelli che non sono indecomposti - Costicchi non hanno tutto il bene il Patterini 11, il Ferruzzi 12 ad altri che condannano simile colonna dicendola superflua e ragione di oscurità ed errore.

- 1) D. Ma non insufficienza della Partita Doppia - op. cit.
- 2) Questioni spaci - Carboni - Patterini - Lettera all'ing. Tabani

- Articolo 4° -

- Forma degli Svolgimenti -

Ho detto che il Carboni non vuol porre nei conti dei suoi Svolgimenti nessuna esplicitazione che chiarisca a qual negozio debba riferirsi ogni singola Comuna. Così ristrette le scritture di quei conti si prestano assai poco alle ricerche che occorrono di fare sull'andamento di qualche ramo della gestione, o sulla vicenda dei mutamenti subiti dai vari e benventi patri-moniati. È questo uno dei più grandi inconvenienti che presenta il nuovo metodo. Affine di memorare il Carboni assegna un numero d'ordine a ciascuna scrittura del giornale e ripete questo numero in tutte le registrazioni degli Svolgimenti che riproducono e svolgono quella prima. A questo effetto serve una colonnetta posta a sinistra di ogni Svolgimento accanto alle colonne delle equivalenze. Per tal modo è reso possibile sapere direttamente dalla scrittura degli Svolgimenti di qualiasi grado a quella del Giornale.

Possò ora dare lo schema di un foglio degli Svolgimenti.

(Vedi schema a pagina seguente 485)

- a - Qui si scrive il simbolo dello Svolgimento e il numero delle caselle, in cui si trova il conto composto che si svolge negli Svolgimenti di primo grado, i quali sviluppano direttamente uno dei conti della Bilancia, si pone la parola Giornale e il numero delle caselle, in cui si trova il conto fondamentale sviluppato.
- b - Si indica in questo luogo il numero d'ordine della colonna delle permutazioni nel Giornale.
- c - Sono questi i luoghi assegnati all'esposizione dei titoli dei singoli conti.
- d - Qui, se trattasi di un conto composto, si pone il

Numero delle caselle	Caselle equivalenti alle del <u>a</u>		Caselle equivalenti a parte della del giorno <u>b</u>		<u>c</u>		<u>c</u>		.....		<u>c</u>	
	<u>d</u>		<u>d</u>		<u>d</u>		<u>d</u>		<u>d</u>		<u>d</u>	
	Dare	avere		Dare	avere	Dare	avere		Dare	avere		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

simbolo dello Svolgimento di grado immediatamente inferiore in cui le partite di quel conto ricevono un primo sviluppo. Questa forma tipica degli Svolgimenti nel metodo Carboni non è però sempre seguita. Vi hanno esempi di Svolgimenti a forme sinottiche più larghe ed estese di quelle, in cui non mancano alcune brevi descrizioni delle mutazioni di valore, le quali si ricordano nei conti.

Così, negli Svolgimenti adottati presso l'economato generale al ministero di Agricoltura e Commercio, secondo che appare dal Quadro di Contabilità pubblicato 1/1 s'è posta normalmente una colonna per le date delle operazioni ricordate, e in quelli, in cui sono i conti delle materie per ciascuna sezione dei singoli conti, si è aggiunto a quella derivante

1) - Quadro di contabilità per le scritture a partita doppia (metodo logigrammatico) per l'Amministrazione dell'Economato generale del Regno - Anno 1877

una o due colonne per la quantità - Quivi si vedono anche i fogli
vuoti, che hanno colonne per le osservazioni - Simili aspetti
mirano a memorare uno dei maggiori difetti del metodo
ferbous, quello di presentare scritte puramente sinottiche e
nella generalità dei casi, sinottiche al massimo grado.

Ma si badi che il meccanismo di tal metodo è così fatto che
non si può memorare simile pecca. senza accrescere l'altra,
pure gravissima, dei conti di aggruppamento fatti -

Imperocchè se alla due colonne necessarne, perchè vi possa es-
sere, se non altro, la parvenza di un conto, se ne aggiungono
altre cresce lo spazio occupato da ogni conto nel foglio a pari
scema il numero massimo di quelli, che un sol foglio può
capire, riducendosi alla metà, o alla terza parte e via dicen-
do, secondo che ad ogni pagina dei singoli conti si aggiun-
gano, due o più colonne - Perciò, se si lascia uno spa-
zio per le esplicazioni si scema, quel numero massimo di
tanti conti, quanti possono in quello spazio contenersi.
Diminuendo il numero massimo dei conti che possono
allogarsi in ciaschedun Svolgimento, cresce, nella stessa
proporzione, il numero di Svolgimenti di vario grado neces-
sari per sviluppare un conto composto, nei suoi conti
semplici e però crescono i conti di aggruppamento fatti.
Onde si vede che il metodo ferbous è inattuato a una lar-
ga forma sinottica, e, a più forte ragione, alla forma di
scrittiva.

Presso l'Esaminatore generale ed il ministero di Agricoltura
e Commercio si è anche adottato questo espediente di svi-
iluppare in un medesimo foglio due conti composti, anzi
che uno solo, quando i conti, in cui quelli han da dividersi
son così pochi da potersi tutti collocare in un sol foglio.

E, per quanto riguarda le colonne equivalenti, talvolta ri-
son in colonne distinte riprodotte integralmente i due conti

composti, tal altra si son riunite nelle colonne di un conto
solo le scritte di entrambi i conti.

Tale espediente serve a null'altro, che ad ottenere un po' di
risparmio di carta, proprio poco per vero dire.

Nulladimeno potrebbe divenire utile nel caso, in cui i due
conti (e potrebbe essere anche più) dovessero riguardarsi come
riuniti in uno solo da sviluppare secondo altri criteri in
una serie diversa di conti semplici adolitura, o non com-
plessi; in tal modo che ciascuno di questi conti non par-
tisse non di uno solo di quei conti composti, ma di più.

Ricordo di aver detto che ogni Svolgimento occupa un foglio;
sarei stato più esatto se avessi detto che le scritte, onde
vanno alimentandosi i conti di ogni Svolgimento, non si
compongono mai in verun tempo su più fogli contempo-
raneamente, potendosi avvenire che un primo foglio si
riempia e se ne debba occupare un secondo, e quindi un
terzo, un quarto ecc. ecc.

Nei fogli, in cui si trovano gli Svolgimenti, si leggono in un
do da formare registri; e ciascun registro può contenere
un solo Svolgimento o più Svolgimenti riuniti; e però
da consigliare che non si riuniscano in uno stesso libro
svolgimenti di gradi diversi. //



D - Ferbous - Quadro di Contabilità per le scritte della
Paginevia generale - op. cit. - § 73 -

Capitolo 6.^{to}

Divisione dei conti fondamentali della bilancia economica

Non è indispensabile che i conti fondamentali della Bilancia logisimografica si riducano a due soltanto - Giadunno dei cor. l. del La Bilancia, i quali ho considerato fin qui, può, senza che per questo il metodo perda di sua natura, dividersi in due ed anche in più conti, se vi ha spazio nel Giornale; solamente col crescere del numero dei conti scema il numero degli articoli permutativi e quindi della somma che possono riferirsi alla colonna delle permutazioni.

Infatti devono riferirsi a così fatte colonne le somme che non alterano il saldo di qualunque dei conti della Bilancia e dovrebbero scriversi ad un tempo in Tare ed in Avanzo di uno solo fra essi - Ora, molti fatti che non alterano le stanze in monte, e non dovrebbero registrarsi nei conti fondamentali se si refringessero a una posta indovra unita, zioni opposte nelle due o più parti o braccia, in cui si voglia considerare divisa essa sostanza e però debbono notarsi nei conti, che a quella parte o braccio, si fossero accesi nel Giornale - Ma questo non è che uno svantaggio apparente, giacché le più volte quella somma avrebbe potuto riprendersi negli Svolgimenti di primo grado.

Questa invece il vantaggio reale di avere nel Giornale una prima divisione dei conti, in virtù della quale può essere d'attai, nei riguardi amministrativi, l'importanza delle notizie, che si hanno nella Bilancia patrimoniale.

Il Carboni nella pratica annette la divisione di entrambi i conti fondamentali, e una divisione ampia possibile

giunge fino a suggerire l'apertura di otto conti per la Bilancia economica; 1) ma nella teorica si restringe a dire della divisione del conto agenziale, in due conti meno complessi; uno per i consegnatari, l'altro per i corrispondenti 2) -

È la solita distorsione fra la teorica e la pratica. Finché i conti della Bilancia logisimografica restan due soli, in essi si notano soltanto le modificazioni e queste son sempre le stesse per l'uno e per l'altro, cioè che essi sono e si mantengono invertibilmente uguali - Onde, a ben guardare, l'uno non accresce di un'otta le notizie che l'altro fornisce, e però, se si bada al vero fine delle scritture, può dirsi che uno sia superfluo - E sarebbe anche possibile ottenere da un unico conto entrambe le serie di svolgimenti, a cui ho accennato, purché si avesse cura di rovesciarne le partite prima di separarle, negli Svolgimenti, che sarebbero propri dell'altro conto se esistesse.

Esistendo a più di due i conti della Bilancia, ciascuno viene ad avere diverse scritture e diverso saldo dagli altri e può dar tutti notizie varie e possono essere tutti, anche nei riguardi dell'amministrazione, utili -

Quando i conti della Bilancia son molti può darsi che non tutti debbano egualmente svilupparsi. Nella Bilancia dell'Ateneo economico, che è nel Giornale del Carboni, proposto per la Società geografica italiana 3) e che consta di cinque conti; uno per il proprietario e quattro per gli agenti e corrispondenti, ve ne han due, quelli per i consegnatari del denaro e delle materie, che non

- 1) - Veggasi negli atti relativi all'impianto delle scritture complesse nella tenuta di Giranga, già citati, le colonne del Giornale, p. 38 e 39 -
- 2) - G. Carboni - Fondamenti di logisimografia - op. cit. 4^{ta} ed. p. 53-54-60-61-64
- 3) - G. Carboni - Lezioni sulla scrittura a partita doppia (met. logism.) della Società geografica Italiana - Roma Stamparia Quale 1878 - p. 38 e 39

sono svolti non avendo la Società che un sol fascio e un sol consequenzario di materie - La qualità di conti complessi da decomporti è indicata anche in queste Bilance, di forma più ampia, da sigla posta in campo a essi conti. A tal uopo si usano lettere maiuscole, le prime dell'alfabeto, due, tre, o più quante occorrono - Queste lettere valgono poi a designare i relativi Svolgimenti di primo grado, i quali, e sacerdotio, il diavolo, in luogo di restringersi a due, diventano tanti quanti sono i conti fondamentali da sviluppare - I simboli degli Svolgimenti di grado inferiore al primo si forma nei modi già descritti coll'aggiungere a quelle prime lettere, indici numerici e letterali.

Una Bilancia a più di due conti toglie ogni corrispondenza non solamente tra articoli e fatti modificativi e permutativi, così come questi e quelli sono stati definiti: Il Cerboni, ma ancora tra quelle due specie di articoli e le permutazioni e le modificazioni, così come le ho definite io - E però rende patete l'esperienza che è nelle parole, con cui l'inventore della Logisimografia enumera i pregi della colonna delle permutazioni.

Quella una Bilancia Logisimografica a più conti, è manifesto non essere conforme a verità, né il canone, più volte ripetuto dal Cerboni, che le scritture devono sempre incominciarsi: "impostando due conti"; né l'idea madre e il gran principio enunciati dal Fossi, come fonte di tutta la scienza Logisimografica, che due soli sono i conti fondamentali dell'arte - Quando si pongono nella Bilancia fin quattro conti intestati al mandante e quattro agli agenti e corrispondenti; 1) e non si aggruppa poi per ottenere quei due soli conti complessi.

1) - Veggasi il Giornale per le scritture complesse nelle Intendenze di Finanza negli atti relativi all'impianto di simili scritture, già cit.

quando si ammette che il crescere dei conti della Bilancia può far risparmiare uno Svolgimento (1) qual valore può avere l'affermazione che "due soli", assolutamente due "sono i conti" che possono "rappresentare tutta una amministrazione" (2) Indubbiamente non è vero che i conti, in cui la scrittura trovano lor sintesi maggiore debbano essere sempre due e solamente due, è vero soltanto questo, che affine di avere la doppia scrittura si vogliono due serie di conti accesi a due serie di oggetti equivalenti nella loro somma algebrica e fra loro antitetici o riguardanti come tali -

Capitolo 2.^o

Gli svolgimenti paralleli

- Articolo 1.^o -

Moltiplicità degli Svolgimenti di un medesimo conto -

Ragionando della teoria del conto ho notato come possa sembrar utile considerare nella scrittura i fatti amministrativi in più aspetti, ossia classificare nei conti in più maniere con gli elementi, come le parti ideali di un fondo qualivanti o di una sua porzione. E nello svolgere la teoria della Partita doppia ho accennato ad obliquità che tengono per un medesimo fondo più sistemi di scritture e alla notevole prescrizione, che è nelle Istruzioni emanate dal Minghetti il

1) - E Fossi - Estetica Logisimog. Faggi 1881 - vol 1.^o § XV. p. 58
 2) - & - Abbinanza & sp. cit. - lib. 2.^a cap 3.^o p. 55.

il 4 settembre 1874 intorno all'applicazione della Partita Doppia alla scrittura delle Amministrazioni centrali, per ambedue i conti sintetici del capitolo dovevano svilupparsi in due modi, in due Partitari diversi.

Or bene, anche nel metodo Certoni, per modo con cui si procede allo sviluppo dei conti, è possibile, anzi agevole, ottenere una così fatta molteplice classificazione delle scritture. Invero, se importa separare in più maniere contemporaneamente, o tutte le partite di un conto fondamentale, o soltanto quelle di un conto composto di qualsivoglia grado negli Svolgimenti, basta assegnare a simili conti tanti Svolgimenti o serie di Svolgimenti di gradi diversi, quanti sono i modi, in cui si vogliono classificare quelle partite. Si otterranno così scritture, conti o svolgimenti binerari, paralleli, gemelli. È bene che questa qualità di Svolgimenti paralleli ad altri appare dai loro simboli, onde deve conservarsi per tutti il simbolo del l'intero conto composto che svolgono, salvo ad aggiungere per gli Svolgimenti della seconda serie, della terza e via dicendo, la voce bis, ter, ecc. a poi tutti gli indici necessari. E perchè si veda quali sono i conti composti che vengono svolti in più modi, in testa ad essi, anzichè un simbolo solo si scrivano i due, tre, o più simboli dei due o tre o più svolgimenti, nei quali si procede alla prima molteplice divisione della scrittura.

Del resto, fissati gli Svolgimenti e i conti delle varie serie la graduata e ripetuta distribuzione delle partite fra essi si fa secondo le regole note. Solamente è da notare che gli articoli modificativi del conto composto sono comuni a tutti i suoi Svolgimenti paralleli, debbono in tutti ripetersi, e in una serie può avere peculiari articoli permutativi. Il più bello e quel sistema di progressive e continue equivalenze adottate dal Certoni, per legare i registri fra loro, tutti gli articoli

permutativi che si vanno man mano riprendendo nelle colonne degli Svolgimenti a ciò destinate, han da figurare prima nella colonna delle permutazioni del Giornale, tanto che il totale delle somme di questa corrisponda al totale generale delle somme di quelle; così se un molteplice Svolgimento, che debba per forza di un conto qualsiasi, non muta per nulla la notazione de' suoi articoli modificativi, resta nondimeno quella de' suoi articoli permutativi e tutte le somme da ripetersi in quella colonna delle permutazioni degli Svolgimenti gemelli han da apparire riunite nella corrispondente colonna del Giornale. Onde, se la registrazione di un fatto o di un gruppo di fatti richiede, poniamo, un articolo modificativo in un conto del Giornale da svilupparsi in due modi diversi e di un articolo permutativo di L. 200 da riprendersi poi in entrambe le serie di Svolgimenti, allora alla colonna delle permutazioni del Giornale si deve scrivere la somma di L. 400. Dove, se il conto avesse dovuto avere un solo sviluppo, non si sarebbe scritto, se non L. 200.

La cosa detta volgono anche per il caso che il conto da svolgersi in più modi trovati, non già nel Giornale, ma in uno Svolgimento.

Negli scritti del Certoni anteriori alle Istruzioni del foglietto sopradetto, non vi ha traccia di conti sviluppati in più modi. Il primo conto da lui svolto in due maniere, e non erro, trovato nell'ultima ricomposizione logistica grafica che è nell'opera del Piva - (1) Qui si tratta del Conto del Proprietario in una Bilancia a soli due conti. E in una Bilancia simile del Giornale, che si tiene presso la Direzione generale, a cominciare dal 1877, esso conto (2) del Certoni

1) - cf. Piva - Dell'insufficienza della Partita Doppia - op. cit. vol. II p. 176
2) - Quadro di contab. per la Rag. gen. - op. cit. - p. 40-41

è pure sviluppato in due modi - nelle scritture dell'intubazione di Roma, dove nella Bilancia Logismografica, in luogo di un conto unico al mandante, se ne eran fatti tre parziali; ma ha doppio svolgimento - 1) Infine nelle scritture compilate in parte al cominciare di quest'anno 1881 presso l'Intendenza di Finanza il conto del Tesoriere, impostato nel Giornale, come conto della Bilancia Logismografica, è svolto in doppia maniera - 2)

Questo rispetto alle applicazioni; dagli scritti del Carboni non appare che egli si sia fermato a considerare la possibilità di uno sviluppo molteplici, indefinito di un conto qualsiasi del Giornale non solo, ma anche degli Svolgimenti. Il Posti accenna con poche parole a questa possibile molteplicità di sviluppi per i due conti fondamentali - 3)

- Articolo 2° -

Intorno al doppio Svolgimento che il Carboni fa del conto del Proprietario nella Bilancia Economica -

Ho già dovuto osservare che il Carboni nelle applicazioni che fece del metodo suo alla registrazione patrimoniale si servì della forma di scrittura doppia che si svolge in due serie di conti accessi ad elementi della sostanza ed ho detto esplicito che egli ripeté le teoriche quasi esclusivamente

- 1) - Estratto dalle scritture (metod. logismog) tenute nel mese di Agosto 1874 presso l'Intendenza di Roma - Roma 1874
- 2) - Atti relativi all'impianto delle scritture complesse nelle intend. p. 28-33
- 3) - L. Posti - Attribuz. logismograf. - op. cit. - lib. V° - cap. 2° - p. 236

a codesta forma di scrittura doppia - Nelle scritture patrimoniali composte in tal modo non vi hanno conti di utili e danni, perdite o profitti. La mancanza di simili conti era lacuna grave e per colmarla egli non seppe dapposita trovare altro espediente se non questo, di tenere un altro ordine di scritture, un'altra Bilancia Logismografica coi relativi Svolgimenti, in cui dovrebbero apparire le variazioni del patrimonio riguardate in astratto, in monte - Così, nel progetto presentato da lui nel Settembre 1871 per l'impianto delle scritture logismografiche presso il Municipio di Firenze, progetto che non fu attuato, potea darsi Bilance a due conti, una per il movimento dell'asse patrimoniale e una per le Perdite o le Spese - 1)

Così ancora presso la Direzione dei Servizi amministrativi al Ministero della Guerra, aprì, secondo ho già detto, oltre a quella patrimoniale, propriamente detta, una seconda Bilancia per le spese - 2)

Ma poi avrà dovuto osservare che il conto del Proprietario, anche riguardato come l'epitogo dei conti alla specie dei beni, o di debiti o debiti, spoglio dalle permutazioni, indicava il patrimonio netto originario, quindi gli aumenti e le diminuzioni effettive in esso rilevate e che perciò era possibile separare quelle sue partite in conti accessi alle varie parti ideali del fondo oggetto completo delle scritture (patrimonio netto iniziale, perdite o utili, danni o spese) molto più che, quanto alle compensazioni che per avventura occorressero tra due di codesti conti o più, alle potevansi riferire all'ultima colonna del Giornale insieme alle permutazioni proprie del conto sintetico riguardato nel suo primo aspetto

- 1) F. A. Bonalumi - Storia e sviluppo del pensiero logismog. Roma 1885 - cap. 5° p. 208
- 2) Vedi più addietro il cap. 5° di questo libro

Donde la doppia decomposizione di quel conto, così come è stata fatta nei due casi ricordati nell'articolo precedente e in altri simili dove il conto del Proprietario rimane sempre unico e indiviso della Bilancia Logismografica.

Io ho cercato inutilmente negli scritti del Carboni una buona spiegazione desunta dai principi teorici posti da lui, la quale tendeva a provare l'opportunità di una simile doppia decomposizione, ed a chiarire l'omogeneità, o, almeno la somiglianza dei conti agli utili e ai danni coi conti alle specie di beni, di crediti o di debiti, poiché nel somiglianza si dovrebbe pur essere se le due serie di conti potessero ragionatamente derivarsi da un unico conto completo.

È si badi che chi non s'accontenta di escogitare un metodo di registrazione che reputa espediente nella pratica, ma gli dà una teorica e mostra di compiacersi quasi più di questi, che di opera da eseguirsi, che non dei necessarissimi di esse metodi, i quali potrebbero essere frutto di ricerche e tentativi del ragioniere pratico, costui dice, doveva pur sentire la necessità di dare una ragione valida di un fatto tanto importante che serve a sconvolgere l'armonia tra addbitamenti ed accreditamenti, operata in nessun caso si ponga somma che bilancino quella scritta nei conti propri del patrimonio netto, profitti e perdite, per segnare modificazioni vere.

Se non che si sarebbe potuta dare codesta ragione? Diranno forse che, come il Proprietario è creditore dell'attivo e debitore del passivo, così è anche creditore del capitale netto e degli utili e debitore delle perdite, in senso vago, si intende. «Ma verso chi? Non certo verso un particolare agente e corrispondente - Forse verso gli agenti e corrispondenti in massa? - Possano essi, anche con molta forza di immaginazione, riguardarsi come solidali, contro il Proprietario?

Il Carboni, intorno a questo punto capitale si ferma a dire che la posizione convenuta del Principale ^{1a} raccolta nel suo conto e Giornale, si spiega in due maniere distinte nelle sottoposte serie gemelle di "Svolgimenti" . . . » che hanno per funzione la prima di rappresentare le singole specie della sostanza attiva e passiva . . . la seconda di dare alla valutazione della sostanza medesima la sua significazione statistica. - » //

Quella chiama conti statistici, i conti alla sostanza nella più suoi aumenti e alle sue diminuzioni, e conti specifici quelli accesi alle varie specie di beni e crediti.

Se il conto del Proprietario è il primo intestato nel Giornale la qual cosa accade sempre, quando in esso vi ha una sola Bilancia Logismografica, esso sarà designato nei suoi due aspetti di due simboli A e A bis - Il primo simbolo designa il conto del Proprietario riguardato nel primo aspetto, nel quale lo consideri il Carboni nelle prime applicazioni da lui fatte, e nel quale si considerava sempre da lui e dai discepoli suoi nella esposizione delle teoriche, vo' dire esso conto riguardato siccome il compendio dei conti specifici; il secondo simbolo indica invece il conto del Proprietario, in quanto ristretto in sé i conti statistici. I due simboli sopra potranno anche servire per designare le due diverse serie di conti che si fan derivare dal conto del Proprietario.

Non è forse inutile ricordare che i conti specifici procedono dal conto A, considerandoli accesi al Proprietario, presentano in avere le mutazioni attive - incassi - acquisti e produzione di beni - il sorgere dei crediti ecc. - e in dare le mutazioni passive - pagamenti, vendite o consumo di beni, estinguimento di crediti ecc. - e ciò come la pratica universalmente seguita.

1) G. Carboni - Quadro ecc per la pag. gen. op. cit. - Nota 12 - p. 24

Ora qual'è l'alta fine, l'alta ragione che spinge il Certoni a considerare in opposizione alle consuetudini da secoli invalsi cotali conti in cotale aspetto? L'esistenza di conti propri al patrimonio netto, agli utili e alle perdite non toglie forse il solo perché della inversione loro? Infatti, qual altro perché vi poteva essere se non quello di ottenere con simile espediente la costante parità tra gli addebitamenti e gli accreditamenti? La spiegazione di questo suo singolare procedere non può trovarsi se non nell'erronea teoria che egli ha voluto dare al suo metodo, la teoria, che egli afferma tra tutti i conti essere vivi e accesi a persone vere per indicare debiti e crediti.

Le enumerazioni, le quali egli studia e studia sono estese, han tutti in più luoghi e per tutti consegnatari veri. Questi per lo più rispondono di beni di varia natura, onde dai loro conti, anche accorciamente aggruppati non si può determinare la condizione vera della sostanza.

Conveniva accenderne altri ai beni secondo i generi, le specie e le varietà, indipendentemente dai luoghi, in cui si trovano e dai consegnatari, che direttamente ne rispondono, e a si come non esistono consegnatari, i quali in qualche modo rispondono di tutti i beni di un genere, di una specie o di una varietà e solamente di essi, così il Certoni è stato indotto a intestare quei conti al Proprietario. Perciò la necessaria conseguenza di riguardare come conti suoi anche i conti ai crediti e ai debiti presi in monte e classificati secondo la loro natura.

È egli corretto tutto ciò? Dove i consegnatari mancano del tutto e il Proprietario veste i loro panni, il che avviene nel più dei casi, che ragione vi può egli essere di riguardare i beni da due punti di vista opposti solo perché, se quando una prima via, si classificano secondo la specie loro

e la loro natura e seguendone un'altra, secondo i luoghi, in cui si trovano? Non sono essi sempre elementi della sostanza? Che altro si è fatto qui se non classificare questi elementi in due maniere distinte? E anche quando vi sono consegnatari vari, forseché l'intervento loro muta così radicalmente lo stato di cose da cambiare affatto la natura dei conti? È egli mutato il diritto di dominio del Proprietario su quei suoi conti fattamente da divenire un semplice credito personale? E poi crediti e debiti, che ragione vi ha da considerarli in due aspetti del tutto contrari solo perché si classificano in un modo piuttosto che in un altro?

Adunque i conti specifici alle consistenze patrimoniali e ai conti ai consegnatari e ai corrispondenti, che il Certoni chiama giuridici, sono conti accesi ad elementi patrimoniali non simili fra loro; onde quando si voglia da due soli conti della Bilancia derivare la tre serie di conti Statistici, Specifici, giuridici, la ragione, la logica vogliono che si facciano procedere da un medesimo conto, non già quelli specifici e quelli statistici, dissimilissimi fra loro, perché accesi ad oggetti di natura disparatissima, siccome quelli specifici e quelli giuridici - faticché tanto i conti alle consistenze patrimoniali, quanto i conti dei consegnatari e corrispondenti dovrebbero riguardarsi come proprii del conto Appenziale; in altri termini sotto questo il conto che dovrebbe svilupparsi in due maniere, e con quello del Proprietario.

È che ciò sia vero appare dalla seguente considerazione. Poniamo che importi tanto classificare in due maniere distinte; beni veri e propri, prima badando alla loro natura, poi alle persone, che ne rispondono, ma che si giudichi affatto inutile questa doppia classificazione

dei debiti e dei crediti. Se i conti alle consistenze patrimoniali si riguardano come conti elementari analoghi a quelli che il Carboni intesta ai consegnatari, la doppia decomposizione, ancorché limitata a una parte sola della sostanza, è facilissima; basta dividere il conto aggregato della sostanza nel Giornale o negli Svolgimenti di primo grado, nelle sue due sezioni principali a sviluppare in due modi soltanto quella che riguarda i beni.

Invece se si riguardano come suddivisioni del conto stesso che piglierà i conti statistici, ciò non è possibile; non può esser in nessun modo derivare da un medesimo conto tutti i conti della serie A bis e una porzione dei conti della serie A. Non varrebbe a tal intanto l'espedito, che suggerisce il Poggi // di porre nel Giornale anziché un conto unico al Proprietario, due; uno passivo, per gli aumenti e le diminuzioni dei beni, l'altro per le mutazioni dei crediti e dei debiti. Infatti, in tali conti parziali, oltre alle modificazioni vere e proprie si dovrebbe porre tutte quelle scritture, che, pur essendo permutazioni riguardo all'intera sostanza, sono tuttavia articoli modificativi dell'uno o dell'altro di quei conti.

E questi articoli modificativi non seguano utili o perdite, non seguano aumenti o diminuzioni dell'intero patrimonio, onde non si possa logicamente considerare come propri della serie A bis, così come la intesta lo stesso Carboni. Se si intesta un credito di L. 50000, si vorrà dire, mentre la sostanza netta non è aumentata di un franco che l'estingua. Dei crediti è una perdita, l'incasso di L. 50000 un utile. Se poi in due conti parziali sopra detti non si vorrà porre che le modificazioni vere e proprie

1) S. Poggi - Saggi di critica ec. - op. cit. serie VI. 3. IV. p. 326

tralasciando gli articoli modificativi, a cui ho accennato, dai conti, in cui appaiono le rendite e le spese attribuite ai beni non si potrebbero derivare i conti degli stessi beni fino a meno che la logismografia conserva le sue forme e i suoi incanimenti attuali, perché, volendo dare un solo esempio, l'articolo anzidetto di L. 50000 non potrebbe riguardarsi come permutazione in nessun Svolgimento, in cui sono soltanto conti ad essi beni.

Aggiungasi che considerando, come fa il Carboni nella sua teorica, il conto delle consistenze patrimoniali, quale conto del Proprietario, l'esistenza degli Svolgimenti di quel conto accanto agli altri del conto ai consegnatari e corrispondenti diventa necessaria, anche quando di consegnatari non si vede. orma e l'azienda ha tutti i suoi beni in un luogo solo, anche quando intonuma quei conti, salva l'invertitura delle sezioni e la maggiore o minore ampiezza; sarebbe null'altro che una ripetizione dei conti intestati ai rapporti consegnatari e ai corrispondenti singoli o riuniti in classi, la qual cosa è poco meno che assurdo.

Se non che in questo punto le applicazioni che egli ci fa conoscere non sono sempre conformi alle sue teoriche. Nel libro del Piva //, secondo che ho osservato di già, vi hanno due eccezioni, due esempi, in cui non figurano punto i così detti conti alle consistenze patrimoniali; veggansi le Opinioni logismografiche dell'esempio di scrittura a partita doppia, ammesso alle Istruzioni approvate con decreto del Ministero delle Finanze in data 4 settembre 1874 e di quello dato dal Marchese de' Sassi "Sua Circa contisti".

Sento che mi si possono rimovere queste due questioni. Se veramente la serie di Svolgimenti che fan capo a

1) M. Piva - Dell'insufficienza ec. - op. cit. fasc. III e seg. fino alla XXXI p. 12

quelli di primo grado A e A bis del Carboni contengano conti di natura opposta, gli uni proprii, gli altri elementari, come non potrà egli considerarsi nelle applicazioni come divisione di un medesimo conto del Giornale? Non è piuttosto vero che la possibilità pratica di tale doppia decomposizione dei conti del Proprietario dimostra che anche i conti delle consistenze patrimoniali sono proporzioni sue?

Spiega è agevole il rispondere. La possibilità della doppia decomposizione del conto del Proprietario, così come la fa il Carboni, è dovuta all'introduzione della colonna delle permutazioni.

Pongasi da prima che i conti della Bilancia siano due soltanto. Il riferimento delle somme che dovrebbero inserirsi due volte in ciascuno di essi, alla colonna delle permutazioni, riducendo le scritture di quei conti, così da annunziare a sole modificazioni, li rende perfettamente eguali ed opposti. Il secondo non è altro che il primo rovesciato e reciprocamente. Pertanto se alla scrittura lasciata in uno di quei conti, alle sue modificazioni, vi dire, aggiungasi in Dare e in Avere le permutazioni dell'altro, quel primo conto continuerà a rimanere di necessità inversamente eguale scrittura a scrittura a quest'ultimo integrato colla stessa somma; onde entrambi potranno svolgersi in due ordini di conti, e quindi di più gradi, inversamente uguali, ciascuno a ciascuno. E venendo al caso particolare, di cui ora si parla se si aggiungono, al conto del Proprietario così come appare nella Bilancia, le permutazioni proprie dei conti specifici, esso conto diverrà inversamente uguale a quello che si otterrebbe vedendo compiuto il conto dell'agenzia coll'aggiunta delle stesse permutazioni; onde i conti specifici, che, secondo il giudizio mio, debbono, in un procedimento razionale, derivarsi dall'ultimo conto, passano in fatto ottenerli

colle serie cambiate s'intende, anche dal primo, trasportato in codesto modo -

Così fece il Carboni, solamente in luogo di fare l'aggiunta delle permutazioni al conto fondamentale della Bilancia, la fece gradatamente nei conti dei Svolgimenti; ma non meno che occorreva di riprendere esse permutazioni.

Il ragionamento sussiste, anche per casi; in cui il Carboni pone più di due conti nella Bilancia patrimoniale. Egli non divide mai il conto del Proprietario, quando si volge, in due modi, e la divisione del conto agenziale, non impedisce che quel primo conto, coll'aggiunta di tante somme di permutazioni che bastino, possa diventare eguale e reciproco al secondo supposto indiviso e quindi decomposto in conti reciproci a quelli che dovrebbero essere sue suddivisioni.

Si supponga per un momento, che non vi abbia nel Giornale la colonna delle permutazioni e che i conti complessivi della Bilancia contengano tutte le partite dei conti semplici in cui hanno da svilupparsi poi; dico che il Carboni non potrebbe allora ottenere le due serie di Svolgimenti A - A bis, se non a patto di accendere nel Giornale due conti al Proprietario, uno per le consistenze patrimoniali, l'altro per le sostanze nette, le rendite e la spesa; poiché il conto che indica i movimenti di quelle non contiene tutte le partite della serie A bis, non essendovi gli articoli permutativi propri di tal serie, che quelle che contiene non le ha distinte, così che non potrebbe svolgersi nei conti Statistici e d'altra parte il conto che riguarda il patrimonio in sé, nei suoi annunti e nelle sue diminzioni, non contiene gli articoli permutativi di quale alle consistenze e però non potrebbe svolgersi nei suoi conti semplici.

Occorre altrimenti rispetto al conto degli agenti e dei

corrispondenti. Esso, se le registrazioni accennano ai fatti singoli, contiene distintamente tutte le partite proprie dei conti specifici. Infatti, ogni variazione nei crediti e nei debiti, ogni mutamento nei beni, deve essere affermato nei conti degli agenti e dei corrispondenti.

Non è accettabile la norma che dà Carlo Verboni di non registrare nel conto dell'agente la permuta di una partita di beni affidata a un consegnatario con un'altra di beni equivalenti che si dà a lui stesso in consegna. Il consegnatario risponde dei beni in natura e non del loro valore; adunque quando le permuta mutano le condizioni della loro responsabilità, e debbono notarsi nei conti che danno ragione dello stato dei beni a loro affidati. Peramente essi conti agli agenti e corrispondenti, oltre alle partite proprie dei conti specifici, ne contengono altre, quelle che riguardano i passaggi di beni dall'uno all'altro luogo, dall'uno all'altro consegnatario; ma, oltreché queste partite si potrebbero tralasciare negli svolgimenti, è da osservare, che, se si volesser in essi riprendere, siccome ciascuna dovrebbe alligarsi in Dare o in Avere di un medesimo conto, non altererebbero quei conti essenzialmente, perché non ne modificherebbero il saldo e non vi starebbero a disagio, non essendo per loro natura essenzialmente diverse dalle altre, che ivi debbono necessariamente apparire.

Pertanto dai conti agli agenti e corrispondenti, resi compunti in tutte le loro scritture, è possibile ottenere, per via di semplice separazione delle partite, i conti specifici.

Se non si volesse dire che la colonna delle permutazioni è un meccanismo proprio, caratteristico, esenziale della Logismografia, e però non è il caso di porre qui l'ipotesi che essa non vi sia, risponderai che un meccanismo qualsiasi

1) C. Verboni - Principi di Logismog. - op. cit. - 3^a - p. 17 e 18

per i cambi di forma e disposizione alla scrittura, abbreviate anche, ma non può mutare la natura dei conti, la quale dipende esclusivamente dalla natura degli oggetti loro, e può giustificare rappresentazioni grafiche di quei conti non conformi all'indole loro.

Adunque puoi concluderti, poiché è stato dimostrato in tanti usi, che i conti specifici della serie A, sono simili a quelli giuridici intestati agli agenti e corrispondenti e che i soli conti che possono, in qualche modo, intestarsi al Proprietario sono quelli della serie A bis, che seguano la sua condizione economica rispetto alla ricchezza assegnata all'azienda. Onde, se da due soli conti fondamentali si vogliono logicamente derivare le tre serie sopraddette, dovrà svolgersi il conto del Proprietario in un modo solo, nei conti

- Articolo 3° -

Sulla doppia decomposizione che fa il Rossi di entrambi i conti della Bilancia economica
La Logismografia Carboniana completa

Il Carboni e nel progetto di scritture logismografiche proposte per il comune di Firenze e nelle scritture da lui tenute presso la Direzione dei servizi amministrativi al ministero della Guerra, aveva, secondo ho ricordato già, messi di due distinte Bilance, decomposte in due maniere, non soltanto l'atto patrimoniale, ma anzitutto le rendite e le spese, ottenendo così quattro diverse serie di conti.

Nelle applicazioni fatte di poi la Bilancia per le rendite e le spese attinenti all'esercizio economico non figura

E dà anche la seguente formola per la scrittura del Giornale. 1)

A	Fatti computistici derivanti dai fatti amministrativi	Bilancio Patrimoniale				
		Proprietario		Agenzie		Permutazioni e compensazioni
		A	A bis	B	B bis	
	Data	Avv.	Data	Avv.		
1	Fatto iniziale - Descrizione delle attività (a+b) e delle passività (c)	-	a	a	-	26.
2	Fatto modificativo aumentativo - Descrizione delle rendite, dei profitti	-	e	e	-	5
3	Fatto modificativo diminutivo - Descrizione della spesa, della perdita	d	-	-	d	-
4	Fatti permutativi interni - Passaggi di beni da persona a persona, da categoria a categoria	-	-	-	-	27
5	Fatti permutativi esterni - Cessione di beni con acquisto di valori equipollenti	-	-	-	-	28

1) Saggi di critica ecc - op cit - Serie 6^a p. 315 -

Ora volendo far questioni di parole lascio di dire che qui è impropriamente usata la voce momento, la quale nel linguaggio comune e in quello tecnico di tutte le scienze, accenna sempre a successioni di tempo.

Nella "Attenzione Logismografica" parla spesso di due conti integrali e di due conti differenziali. Così là dove ragiona dei principi fondamentali richiamata la norma già da me conflatata che per riguardo ai due conti integrali A e B "ogni fatto permutativo dà luogo a due articoli in partita doppia eguali di valore e inversi di senso" e "ogni fatto modificativo dà luogo a un articolo solo in partita doppia" continua così:

* che esistendo ideologicamente il secondo momento, e l'atto sviluppandolo mediante i conti differenziali, è evidente che i fatti modificativi produrranno o daranno luogo ad un secondo articolo solo in partita doppia, nei due conti A bis - B bis, il che... porterebbe a concludere che anche per i fatti modificativi si hanno sempre due articoli in partita doppia 1)

Unde il suo principio fondamentale:

* Ogni fatto (semplice) amministrativo d'ordine giuridico-economico è sempre rappresentato da due articoli in partita doppia. I quali:

* Sono eguali di valore e inversi di senso se il fatto è permutativo
* Sono eguali di valore e dello stesso senso se il fatto è modificativo 2)

A prima giunta e indipendentemente dalle norme che il Gossi trae dalla teoria sua, siccome nelle quattro serie di conti di A bis e B, A e B bis si hanno in realtà due sistemi di conti a partita doppia, diretta nell'uno, inversa nell'altro, riguardanti un medesimo fondo, così potrebbe conchiudersi che

1) G. Gossi - Attenzione logismog. op. cit. lib. 3^o cap 5^o p. 83
2) " " " " " " " " " 85

realmente la registrazione di ogni fatto richiede in ciascun si-
 stema un articolo in partita doppia e sia vero il sopradetto
 principio. Se non che, come è stato provato di già, i conti
 della serie B hanno permutazioni loro proprie, quelle che il
 Fossi chiama interne o che dipendono da passaggi di beni, da
 persona a persona, da luogo a luogo, le quali non riguardano
 punto i conti della serie A e inoltre vi possono essere per-
 mutazioni o se voluti compensazioni numeriche operate
 all'una o all'altra delle due serie A bis e B bis - chiunque il
 principio che il Fossi enuncia con tanta solennità non è ve-
 ro in tutti i casi.

Inoltre, poiché nella pratica non si pongono nel bilancio
 i conti integrali A, B, venendo essi, secondo osserva il Fossi,
 "rappresentati nei loro parti costituenti, cioè dalle differen-
 ze e compensazioni" in esso bilancio: "i fatti modificativi
 sono realmente rappresentati da un solo articolo in Parti-
 ta doppia" 1) - Questa osservazione è stata dimenticata da al-
 cuni autori che parlano della logismografia completa, on-
 d'essi, enunciando senz'altro il principio del Fossi, enun-
 ciano più di lui 2) - Vogliam tuttavia notare che riprendendosi due
 volte negli svolgimenti paralleli i conti fondamentali,
 nel fatto le singole somme lasciate in essi per squa-
 gli articoli modificativi contano quanto una somma dop-
 pia nella colonna della permutazioni.

Tale è la logismografia completa così come il Fossi la scri-
 veva. Nella "Attenzione Logismografiche" egli non cerca di rian-
 dare la lacuna lasciata dal Fossi o non dà nessun ragio-
 ne valida che giustifichi dal suo punto di vista, l'origine
 dei conti A bis, B bis - Egli trae dai conti integrali per mezzo

1) G. Fossi - Attenzione su - op. cit. - lib. V. - cap. 2. - p. 130
 2) - Leggesi fra gli altri il Trattato di Logismografia di Ripetta - lib. I. - cap. 305

di un semplice artificio compensativo separando in essi gli artico-
 li modificativi dai permutativi - Tant'è vero che in altri luo-
 ghi osserva che "Le compensazioni numeriche teoriche
 non possono avvenire che nei due conti A e B e mai nei
 due A bis e B bis, essendo che i due primi sono integrali, gli
 altri differenziali" 1) -

Per venire logicamente a questa conclusione conveniva di-
 mostrare prima che in realtà i conti, che danno ragione alle
 costanze nette delle rendite e delle spese in qualunque modo
 considerate, non possono in nessun caso avere altre scrittu-
 re, se non quelle che risultano dalle differenze tra gli adde-
 bitamenti e gli accreditamenti da farsi ai conti degli abben-
 di patrimoniali. Ora il dare così fatta dimostrazione è fan-
 ta del possibile. Perché, lasciando stare i giri di partite, che,
 per qualsivoglia ragione, nel corso dell'esercizio o alla sua fi-
 ne, debbono farsi, è da notare che registrando i fatti con-
 platti, anzi i gruppi di fatti, come generalmente si fa nelle
 grandi Aziende, possono doversi porre ad un tempo adde-
 bitamenti e accreditamenti, così nei conti della serie A, B
 come in quelli della serie A bis e B bis - È vero questo sol-
 tanto che la somma algebrica delle scritture da comporsi
 nei conti di ciascuna di queste ultime serie uguaglia la
 somma algebrica di quelle che debbono riferirsi ai conti
 di una delle prime due.

Come conclusione a questo ragionamento, va notato, che
 poiché i conti della serie B contengono partite che sono
 proprie dei conti della serie A e di più sono invertiti a qua-
 dri, poiché i conti della serie B bis e egualmente quelli della serie
A bis possono avere partite pecuniarie ad esse soltanto, quando si
 vogliono raccogliere in 4 conti tutte le partite di queste quattro serie

1) G. Fossi - Attenzione Log. op. cit. - lib. V. - cap. 2. - p. 130 -

ciascuno di tali conti complessi risulterà in qualche scrittura diverso dagli altri, e però, almeno nei riguardi computistici, costituiranno veramente quattro conti distinti, ancorché l'oggetto loro sia sempre uno: il fondo, oggetto complesso della scrittura dell'intero sistema -

Ma, questa conclusione non garba agli apostoli del nuovo modo. Il Gossi scrive che affida di spiegare completamente il fenomeno di questa nuove apparente, per cui i conti fondamentali che sono due soltanto, appaiono quattro e siccome « avrebbe dovuto entrare nel campo economico » allora non avrebbe più finito » [1] Quale si accoutante di affermare che i conti sono due soli, che « i logismografi ostendo e usando i simboli (A. A bis - B. B bis) non intendono di esprimere quattro conti diversi, ma ideologicamente, se non numericamente, eguali a due - [2]

Il Gossi poi ha cercato di confutare alcune osservazioni che, in un discorso pronunciato al primo Congresso dei Periti Italiani, io avevo creduto di dover fare intorno al duplice sviluppo dei conti fondamentali. Lo avevo detto fra le altre cose, che se la colonna delle permutazioni nel Giornale non si fosse stata, né il Carboni avrebbe potuto, merco la semplice registrazione delle partite, derivare dal conto del Proprietario, in qualunque modo foggiate i conti della serie A. A bis, in egli, il Gossi, dal conto dell'equità quelli della due serie B. B bis

Egli ammette che l'esistenza della colonna delle permutazioni non potrebbe giustificare un'erronea rappresentazione grafica dei conti, ammette anzi che essa non è « una necessità assoluta e teorica » e aggiunge che

1) G. Gossi - Saggi di critica log. op. cit. - Serie 6^a § 2 p. 317
2) " - " " " " " - " " § 3 p. 322

sopprimendo alla colonna « che vincola il pratico economista e che è a lui necessaria per ragione d'ista sperimentale, e viene ad abbandonare questo vincolo, si acquista libertà teorica, quella libertà che è carattere sublime di ogni scienza - [1]

Tudi dopo di aver ricordato che il conto integrale del Proprietario è quello che apiloga i conti della serie A, i conti specifici, afferma che « non solo si può teoricamente e praticamente svolgere » « otto conto » [2] « intero del Proprietario in conti statistici, ma sempre teoricamente la statistica diventa così precisa, così ricca, da non avere l'eguale » [3] E procede poi alla effettiva decomposizione nel modo che appare nel seguente schema - [4]

(Vedi Schema pag. 516)

Qui vi sono da osservare più cose -

La prima il conto A ancorché intero non può contare le compensazioni e i giri di partite proprie soltanto dei conti della serie A bis, onde i conti statistici, che il Gossi ottiene nel precedente sviluppo non possono essere compiuti.

Poi le partite dei conti statistici non appaiono distinte nei conti della serie A. La registrazione dei fatti semplici, così come per comodo suo l'ha supposta il Gossi non trova conferma nella pratica, stessimo quando incassi poniamo £ 950 a saldo di un credito che figurava per £ 1000, pensa di registrare un incasso di £ 1000 e un successivo pagamento di £ 50, affine di poter affermare in un articolo distinto la perdita, perchè ciò sarebbe contro la verità e quindi illogico

1) G. Gossi - Saggi di critica log. - op. cit. - Serie 6^a § 2 p. 313
2) " - " " " " " - " " § 3 p. 325
3) " - " " " " " - " " § 3 p. 325
4) " - " " " " " - " " § 3 p. 325

Svolgimento statistico (economico) del conto (integro) del Proprietario

Affirante	Conto integro del Proprietario		Differenze						Eguaglianze					
			Patrimonio capitale netto - orig. A (maris)		Pendite net. e Profitti A bis 2		Spese perobbe ecc. A bis 3		Compenzazioni comuni ricche A bis 4		Pensamenti in istoria A bis 5		Pensamenti in istoria A bis 6	
	Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere	Dare	avere
1	b	a+b	-	a	-	-	-	-	b	b	-	-	-	-
2	-	c	-	-	-	c	-	-	-	-	-	-	-	-
3	d	-	-	-	-	-	d	-	-	-	-	-	-	-
4	e	e	-	-	-	-	-	-	e	e	-	-	-	-
5	f	f	-	-	-	-	-	-	-	f	f	-	-	-
6	g	g	-	-	-	-	-	-	-	-	-	g	g	-

In terzo luogo fin qui, secondo riserva lo stesso Poggi, non si è ancora sentito il bisogno pratico di comprendere nei conti della serie A bis, le permutazioni così come egli le ha svolte // e quando pure tal bisogno si sentisse, lo si potrebbe soddisfare, riproponendo la metà del lavoro almeno, col raccogliere qualche permutazione, come si fa di tanti altri dati, in tabelle statistiche, in cui esse appaiono una sol volta e non già inutilmente ripetute in due colonne vicine sempre necessariamente bilanciate fra loro. La libertà che rispetto a questo punto il Poggi reclama è libertà di fantasmicare.

Nella di più vari e di di più il fondo della teoria che, in scienze simili a quelle che noi studiamo, non trovano e non possono trovare la loro immediata applicazione; nulla di più dannoso al progredire di tali scienze, che codesto perpetuo divorzio della teorica dalla pratica vera e reale.

Lo aveva detto nel discorso citato non ottenerci esempio, in cui siano stati deturbi i così detti conti specifici dal conto del Proprietario quando esso era diviso nella Bilancia economica col aveva aggiunto che simile deviazione non si sarebbe potuto fare - E con ciò volere dire, come del resto appare dal seguito del discorso, che se si fosse diviso il conto del Proprietario nella Bilancia e a ciascuno conto parziale si fossero dati svolgimenti propri, secondo fa sempre il Poggi per i conti del giornale, non si sarebbe potuto da quei conti parziali derivare ad un tempo e i conti statistici e i conti specifici. Ma il Poggi considerando quel passo isolatamente ha potuto coglierne

1) - G. Poggi - Saggi ecc. - Serie 6^a - 3^a p. 333 -

in fatto. Egli ha posto nel Giornale tre sezioni del conto A bis, cioè ha separato gli articoli modificativi propri di quel conto, supposti integri, in tre conti parziali, e poi con procedimento analogo a quello, che si era seguito per l'evolvemento di grado inferiore presso l'Economato generale del Regno, ha riunite tutte le partite di quei tre conti parziali nelle colonne equivalenti di unico l'evolvemento di primo grado, e ha potuto così coll'aggiunta delle permutazioni proprie dei conti della serie A ottenere questi conti specifici. ¹⁾ Tal'è la pena di formarsi sopra un tal modo di procedere? Non risponde egli forse in una sol volta nell'unico l'evolvemento tutti gli articoli modificativi di uno dei conti modificativi, come se essi, nella Bilancia Logismografica fossero indivisi?

Si provi a porre nella Bilancia economica più conti parziali, così per il Proprietario come per l'Agenzia, foggiaudoli come più gli aggrada - purchè non corrispondano però quelli dell'una serie a quelli dell'altra, contempo a ciascuno o per gruppi, purchè, nonostante l'unica Bilancia si abbiano in realtà più sistemi di scritture distinti - Si provi a far coesistere due e più si veda se dando a ciascuno conto l'evolvemento proprio, sia possibile di trarre, coi meccanismi attuali della Logismografia, dai primi conti quelli della serie A. A bis, dai secondi gli altri della serie B. B bis - che si cred'è che io domandi qui cosa assurda, perchè se i conti della due serie A. A bis, sono veramente, presi insieme, equivalenti fra loro e se sono di natura simile tanto da potersi derivare da un sol conto completo, l'equivalenza e l'omogeneità dove potersi provare anche nella parte proporzionata dell'una e dell'altra serie - Analogamente per i conti della due serie B e Bis - che nell'articolo precedente si mi sono studiato di dimostrare con

1) G. Posti - Saggi di critica - op. cit. - Serie 6^a § 4^o p. 332 e seg.

essere possibile rispetto ai conti del Proprietario così fatta decomposizione; le ragioni adotte possono applicarsi anche per il duplice l'evolvemento del conto dell'Agenzia, così come l'intendono i logismografi essendo i conti B. B bis inversi ai conti A. A bis.

Nulladimeno, se ciononostante si potrà provarmi che essere e che la doppia decomposizione nella maniera sopra citata è realmente possibile, io mi darò per vinto.

Articolo 4^o -

Se l'errore, in cui cadono il Cerboni ed i suoi discepoli nel decomporre in due modi i conti fondamentali tocchi i meccanismi propri e le forme caratteristiche della Logismografia

Io ho provato di dimostrare che i conti della serie A bis B bis per loro natura e rispetto agli oggetti loro sono omogenei e che sono parimenti omogenei i conti della serie A. B.; cosicchè le prime serie dovrebbero farsi derivare da un medesimo conto o dai medesimi conti della Bilancia e così pure le rimanenti due serie - Ho notato ancora che i conti della serie B bis e quelli della serie A hanno forma inusata finora, per nulla giustificata e che quando si voglia rispettare la pratica universale, dovrebbero investire la loro sezione e derivare i primi dal conto o dal conto della Bilancia da cui procedono quelli della serie A bis; i secondi dal conto o dai conti, da cui procedono quelli della serie B.

Poi ho aggiunto come, procedendo in tal modo, sia possibile la doppia decomposizione di entrambi i conti fondamentali.

altra per i richiami, cioè per le notazioni dei simboli di questi Svolgimenti.

Di qui lo schema del Giornale, prima nell'ipotesi, che i conti della Bilancia siano due, poi in quella che siano tre.

Al Bilancio Doppio	Date	Descrizioni	Numero importo degli articoli in Partita doppia	Bilancia Patrimoniale				Permutazioni			
				Conto del Proprietario		Conto della Agenzia					
				[A]		[B]					
				Dare	Avere	Dare	Avere	Somme	Partite		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
			a)								

Al Bilancio Triplice	Descrizioni	Numero importo degli articoli in partita doppia	Bilancia Patrimoniale						Permutazioni	
			Conto del Proprietario		Conto dell'Agenzia					
			[A]		[B]		[C]			
			Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere	Somme	Partite
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

E ora, qual forma debbono assumere le partite a Giornale?

Il ripartimento che si fa di molte somme, doveri dire della maggior parte, alla colonna della permutazioni, e l'esistenza di conti di vario grado e di varie serie contemporaneamente accesi non permette che si dia a quelle scritture la forma che sogliono avere gli articoli del Giornale nella Partita Doppia. L'equaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, finché i conti fondamentali sono svolti in un modo soluto, è costante nel metodo Carboni, ma la più volte manca nella Bilancia Logismografica ogni scrittura della somme attinenti ai singoli negozi, e di rado la doppia scrittura è compiuta. Col doppia scrittura va integrandosi negli Svolgimenti a misura che si riprendono le somme della colonna della permutazioni, ed è integra quando tutti gli articoli permutativi son ripresi; lo è sempre nei conti semplici. Aggiungasi poi che quando un conto composto è svoltato in più modi, cioè quando si hanno serie parallele di conti e di Svolgimenti, l'equaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, anche considerata nei soli conti di un medesimo grado, nei conti semplici, ad esempio, può cessare o divenir multipla in questo senso, che ciascuna dei membri di simile equaglianza può essere pari a due o più volte la somma che segna l'importanza del fatto, di cui si vuol tener memoria. Per tutto ciò non è possibile accennare nel testo degli articoli del Giornale a così fatta equaglianza, posto pure che esista, ossia enumerare tutti i conti di qualsivoglia grado o serie, che si debbono addebitare e accreditare. Quando il Carboni, rinunciando ad o, qui formula convenzionale, enumera nel suo Giornale, il più semplicemente che gli è possibile il fatto che registra. Ma si cura di dare regola di sorta intorno a questo punto; su ciò non occorre fermarsi; egli

scrive, nel dovendo raccomandarsi chiarezza e concisione // 2.
 Nella colonna delle somme del Giornale, la quarta del 1.^o
 della e la terza del 2.^o, il Carboni scrive il totale di quelle
 che si pongono due volte nei conti della Bilancia e delle
 altre che si riferiscono alla colonna delle permutazioni, cioè
 il totale degli articoli modificativi e permutativi, posto che nes-
 suno dei conti fondamentali e nessun altro conto composto
 venga sviluppato in più modi.

Per tal maniera la somma di questa colonna corrisponde
 us, prese insieme, al totale di quella che si scrivono due vol-
 te, l'una in Dare e l'altra in Avere dei conti ultimi inchi-
 vati, siano essi negli Svolgimenti oppure nel Giornale,
 perocchè non sempre tutti i conti della Bilancia si sottra-
 pano. Il colonnino (A) che si trova a sinistra di questa
 colonna serve, come dice G. Carboni // per la notazione del
 numero degli articoli, quale sia l'importanza dei fatti, di
 cui si tiene nota e il Carboni stesso non l'ha posto nel
 Giornale della Ragioneria generale.

Il Giornale così composto non indica in quali conti debba-
 ro riferirsi le somme, per tanto non può servire alla
 compilazione degli Svolgimenti; a questo scopo servono le
minute, di cui mi propongo ora di parlare.



1) - Quadro di Contabilità già citato - Nota esplicativa III
 2) - G. Carboni - Quaderni di Logismografia - op. cit. § 12

Capitolo 9.^{mo}

Le Minute

Articolo 1.^o

La compilazione delle Minute

Una minuta contiene ordinatamente tutte le scritture
 che per la registrazione di un fatto amministrativo debbono
 compilare così nel Giornale come negli Svolgimenti della ra-
 gione serie e dei vari gradi - Ogni minuta corrisponde a una
 partita nel Giornale e ha il suo numero d'ordine.

Ciascuna minuta deve comprendere, oltre al numero di
 ordine e alla data:

- a) - La descrizione dell'operazione amministrativa in qual-
 la stessa forma, nella quale poi dovrà essere il Giornale
- b) - La somma da scrivere nel Giornale e accanto ad essa
 il numero della colonna, in cui devono porsi.
- c) - I simboli degli Svolgimenti, a cui appartengono gli arti-
 coli permutativi, cioè i richiami da porre nella casella
 congiunta alla colonna delle permutazioni.
- d) - La somma da scriversi nei vari Svolgimenti colla
 descrizione del numero della colonna, in cui devono por-
 si - Nell'enumerare queste somme si proceda ordina-
 tamente per serie di Svolgimenti e per gradi trattando
 si di quella stessa serie.

Il Carboni per le minute dà il seguente schema: //

1) - Quaderni di Logismografia - § 12

N. ordine	Date e Deservizioni	Libri	Fasce	Somme	Fidejuss.

2. aggiunge che le norme per compilare si riducono a queste:

- 1° - avere un'idea esatta della partita, deturmandole dal documento in appoggio, che dovrà essere con ogni diligenza e cura dal minutante esaminato -
- 2° - avvertire se la partita concerne un movimento modificativo oppure un movimento permutativo e se richiede una o più impostazioni per Bilancio
- 3° - essere esatti nell'indicare le caselle dei libri, in cui e a. senza somma deve essere registrata.

Se non che la ricerca dei libri e delle caselle, in cui si hanno da scrivere le somme e talvolta delle somme stesse, non è senza difficoltà, specialmente se si tratta di registrare fatti complessi o summi di fatti simili.

Per tal ricerca si può procedere per via sintetica o per via analitica -

Seguendo la prima via si cercano gli articoli modificati, o permutativi del Giornale, poi si esamina via via in quali svolgimenti e in quali caselle abbiano a ripetersi i primi e a riprendere i secondi, procedendo per serie e per gradi, finché si giunga ad indicare la scrittura

delle somme tutte delle varie serie in conti semplici - In questa prima via non è sempre facile la ricerca degli articoli permutativi del Giornale, specialmente quando i conti fondamentali sono svolti in più modi, e quando si tratti di fatti che passano istantaneamente attraverso più fasi amministrative - ad esempio un accertamento seguito sotto da un incasso - delle quali tutte conosca l'ente, ma; come non è sempre facile evitare gli errori nella riprese degli articoli permutativi. -

Procedendo analiticamente si cerca in prima, in quali conti semplici o indecomposti, qualunque sia il grado degli Svolgimenti, in cui si trovano debbono scrivere somme, e sono tutti quelli, nei cui oggetti il fatto che si ha da notare si manifesta - Ciò posto si sa che le somme, le quali figurano solamente una volta nei conti di uno Svolgimento non da ripetersi nella seconda o terza colonna, le colonne delle equivalenze, e che quelle le quali, indivise o decomposte nei loro componenti, son scritte così in dare come in avere di quei conti, una o più volte, hanno da ritrovarsi talora raddoppiate o triplicate, nella quarta colonna, quella delle permutazioni - Or bene queste ultime somme costituiscono articoli permutativi e non ricompariscono che nella colonna delle permutazioni del Giornale - Laddove la prima debbono, qualunque sia lo Svolgimento, in cui si trovano ritrovarsi in Svolgimenti di grado immediatamente superiore nei conti composti corrispondenti, e però darsi che in uno di questi Svolgimenti figurino due volte, e allora si ha un nuovo articolo permutativo da rimandarvi direttamente al Giornale; oppure non appaiono che una volta e allora debbono ricomparire negli Svolgimenti di grado superiore. E si procede così salendo grado, grado negli Svolgimenti delle varie serie finché si giunga a determinare

gli articoli modificativi da porre nei conti della Bilancia finanziaria, a meno che non si verifichi prima che di questi articoli modificativi non ve ne hanno e tutte le sentenze si risolvono in articoli permutativi - Quando questa sia la determinazione degli articoli permutativi può richiedere paziente lavoro, ma può sempre farsi, senza difficoltà, esattamente.

- Articolo 2° -

Copiatura delle Minute
- Loro disposizione in Archivio -

Formata la minuta, ogni difficoltà per la registrazione è vinta; tutto il rimanente è lavoro di riferimento o di copiatura.

Le minute possono comporsi sopra un registro, che si è detto copiatario, o su fogli sciolti, uno per ciascuna. - La prima maniera viene suggerita come conveniente a quelle piccole officine, in cui tutto il lavoro per la tenuta dei libri può compiersi da un solo; la seconda è più propria per le grandi Amministrazioni; essa è una vera trovata del for. boni, e rende possibile la più ampia divisione del lavoro di computisteria. Infatti, merco di questo espediente, alla preparazione della minuta possono attendere contemporaneamente più individui, tanti quanti il bisogno richiede; uno può occuparsi esclusivamente della compilazione del Giornale, e per ciascun registro degli Svolgimenti (i quali registri, occorrendo, possono essere tanti, quanti sono gli Svolgimenti) può, se è necessario, impiegarsi un solo computista. Le minute da trascriversi si trasmettono successivamente dagli uni agli altri e ciascuno copia

quella parte che deve trovar luogo nei propri registri. Per tal modo, il metodo Cestoni, ancorché sia analitico nelle singole scritture, può applicarsi alla Amministrazione più estesa.

Presso la Ragioneria Generale le minute son composte in fogli doppi e talvolta in più fogli, giacché ve ne ha di estensione. Vi, insieme a ciascuna minuta si conservano i documenti giustificativi, cioè a dire, i documenti che provengono o dalle Intendenze di finanza o dalle Amministrazioni centrali e han fornito i dati e forniscono la prova delle scritture in esse contenute. Le minute coi relativi documenti, anziché conservarsi disposte secondo il loro numero d'ordine o di iscrizione al Giornale e tutti insieme vengono distribuite in molte cartelle di un Archivio, secondo i diversi oggetti delle scritture. Anche questa pratica è opportuna perchè facilita le ricerche che si dovessero fare in avvenire. Nelle diverse cartelle dell'Archivio si hanno le vere sezioni di un affare, le cui scritture, per ciò che si attiene ai singoli fatti, sono assai più chiare, perspicue, compinte di quella dei Svolgimenti.

Il signor Polico, capo sezione della Ragioneria Generale, ha immaginato anche un repertorio delle minute. In esso, in una prima colonna, a sinistra del foglio, scrive i numeri d'ordine delle minute, poi separa questi numeri in tante colonne longitudinali poste sul foglio, quante sono le diverse classi di fatti che si ricordano o i diversi ordini di Svolgimenti, che è lo stesso. I numeri scritti in ciascuna colonna indicano la minuta relativa a ciascuna classe d'affari e che debbono in tutto o in parte copiarsi dai singoli impiegati negli Svolgimenti da osservarsi. Così si evitano le omissioni nella copiatura delle minute, le quali altrimenti sarebbero tanto facili,

e di più si ottiene risparmio di tempo -

Capitolo 10.^{mo}

Il quadro analitico

Il Quadro Analitico, o di Contabilità o dei conti tiene nel metodo Perboni, per rispetto al Giornale o agli Svolgimenti quello stesso posto che ha un Repertorio alfabetico rispetto a un spazio. Il Quadro Analitico, dice Carlo Perboni, non è altro che la classificazione metodica delle cote e delle partite, che costituiscono un spazio. Nel fatto costato quadro è una scheda, in cui si enumera il titolo da porsi alle varie colonne, che devono trovar luogo nel Giornale e in tutti gli Svolgimenti; il loro numero d'ordine, e per quella dei conti, la cui partita devono separarsi in uno o più modi in successivi Svolgimenti, i simboli che li designano.

La compilazione del Quadro di Contabilità compendia in sé la parte più difficile del lavoro d'impiantare della scrittura e dei conti di un spazio; ma formato che sia e dimostrato opportuno dall'esperienza, esso, con poche modificazioni, le quali cadono per lo più nei conti degli ultimi gradi, può valere anche per gli esercizi, che seguono quello, in cui si è compilato. Il Quadro di Contabilità, aggiunge il Perboni, non può variare col succedersi degli anni, se non in qualche parte sua, che sarà facile costituire senz'altro di rifarlo.

Il Quadro Analitico ha l'ufficio di Indicatore generale di

1) - Indicamenti di logigramma - op. cit. - § 13° -

2) - Quadro di Contab. per la ragioneria ten. - op. cit. - nota applicat. 324

conti e serve a più cose. Serve in prima utilmente alla direzione del servizio scritturale. Infatti se, chi ha l'incarico di dirigere i conti di vari uffici, possiede i quadri delle scritture in continuo di essi impiantate, solo con qualche domanda sulla situazione di taluni conti e di taluni caselle, egli potrà ben presto avvedersi della condizione, in cui si trovano le scritture (tab. II) - In secondo luogo agevola la compilazione delle summe, potendo in esso direttamente ricorrersi ai simboli degli Svolgimenti e dei numeri delle colonne, in cui si devono scrivere le summe. Senza simili quadri, tali ricerche dovrebbero farsi negli Spazio Svolgimenti, la qual cosa, oltreché richiederebbe gran perdita di tempo, renderebbe difficile, se non forse impossibile, un ampia divisione di lavoro.

Se si confronta il Quadro analitico con un Repertorio alfabetico deve dirsi che quello si presta meglio di questo alla ricerca di un dato conto, specialmente se si trattasse di conti intestati a partone singole.

Capitolo 11.^o

Riparto delle scritture di un foglio ai fogli successivi.

Apertura e chiusura dei conti

Il Perboni figlio (2) ogni volta che cambia foglio nel Giornale in luogo di ripetere tutta la summa del Dare e dell'Avere dei vari conti della bilancia porta a nuovo soltanto i saldi di quei conti e non ripete in nessun modo

1) - Quadro di Contab. - op. cit. - Nota esplicativa § XXIV

2) - Indicamenti di logis. - op. cit. - applicaz. - pag. 218 e seg.

le somme della colonna delle permutazioni. Invece nella scrit-
tura tenuta presso la Ragioneria Generale e l'Intendenza di
Finanze in Roma, unitando foglio, così nel Giornale come
negli Svolgimenti, si portano a nuovo i totali di tutta la
colonna separatamente.

L'apertura dei conti viene fatta dal forboni facilissimamen-
te. Egli considera come articolo modificativo il capitale netto
e come articolo permutativo il passivo e la corrispondente par-
te di attivo e scrive le somme nei conti fondamentali del-
la Bilancia e in quelli degli Svolgimenti di vario grado o
di serie, direttamente come se si trattasse di un fatto am-
ministrativo qualsiasi.

Rispetto alla chiusura dei conti, ecco quanto scrive il for-
boni: «La parificazione generale ha luogo col Bilancio tra
il Dare e l'Avere di tutti i conti della scrittura, mediante
le iscrizioni della differenza nella parte, in cui essa manca
di essi risulta mancante» -

«Questa operazione nel metodo logistico si compie
parificando dapprima i ... conti generali del Giornale, e po-
sia quelli parziali degli Svolgimenti, i quali per neces-
saria conseguenza non possono dare, in dettaglio, resul-
tati diversi di quelli che il Giornale dà in complesso»

- «Il pareggiamento della casella 2^a e 3^a degli Svolgimenti esprime:
- 1^o - l'equivalenza del pareggio col conto corrispondente, nel grado superiore.
 - 2^o - la differenza fra la somma del dare e quella dell'avere dei conti parziali; mentre nella casella 4^a rappresenta la somma di compensazione fra la somma del pareggio e la mag-
gior somma risultante dalle caselle dei conti parziali
tanto in dare quanto in avere

1) - Quadro di contab. - op. cit. - nota esplicativa § 25 -

«Pareggiati gli Svolgimenti si prendono le somme di tutte
le caselle 4^a degli stessi Svolgimenti, si addizionano e si por-
tano in totale nella casella delle permutazioni del Giornale.

Quindi rimanendo questo totale alla somma già inserita
pel pareggio dei conti generali nella casella del dare oppure
in quella dell'avere, si avrà l'importo degli articoli in partita
doppia - «Questa è la regola pel pareggiamento dei conti e
della scrittura, le quali poi sol che si addizionano le ultime
partite, restano senz'altro chiuse e perfettamente bilanciate»

Aggiungerò qualche spiegazione.
Nella pratica il forboni addiziona le somme del dare e del
l'avere di tutti i conti del Giornale e degli Svolgimenti e si
se i totali nelle rispettive colonne; potrà pure in evidenza
i saldi, se per non si tratta di conti già per sé stessi pa-
reggiati.

Il saldo del conto equivalente a tutti quelli di uno Svol-
gimento del conto, o si dire, che trova luogo nella 2^a e 3^a colou-
na, deve essere eguale al totale dei saldi dei suoi conti par-
ziali, se con tutti attivi o tutti passivi, oppure alla differen-
za tra il totale dei saldi attivi e quello dei saldi passivi, se ve-
ne ha di entrambe le specie. In quest'ultimo caso quello
tra codesti totali che è minore, ossia che indica una som-
ma di saldi interamente compensati da quelli di opposta
natura, e si scrive nella 4^a colonna, quella delle permutazioni.

Nel primo caso, in questa colonna, non si fa scrittura di sorta.
Anche la scrittura che riguardano l'affermazione dei saldi col
la chiusura generale dei conti si raccolgono in una minuta
ed è inutile il dire che per rintracciare tutte le somme di
oltre quelle specialmente che riguardano gli articoli permuta-
tivi, si deve procedere per ora - *litica*

Capitolo 12^o

Il riscontro aritmetico delle scritture

Forse il Carboni adagero scrivendo nel suo metodo "La verificazione contabile acquista una potenza veramente apostolica" (1); nulla di meno deve convenirsi che il riscontro aritmetico è in esso efficacissimo. Simile riscontro si opera tra le colonne del Giornale e di ciascun Svolgimento, tra gli Svolgimenti di diversi gradi e di diverse serie, tra essi e il Giornale. Analogamente vi ha riscontro nel Giornale tra le somme scritte nella colonna propria di atto e quella posta unitamente nella Bilancia e nella colonna delle permutazioni. Il totale di quella prima colonna deve essere eguale al totale delle somme poste in Dare dei conti della Bilancia, o di quelle eguali, anzi identiche poste in Avere di essi, accresciuto l'uno o l'altro della somma delle permutazioni. La qual cosa è più comprensibile di leggieri quando si ricordino le norme che si seguono nell'alimentare quei conti e quelle colonne. Da questa due eguaglianze, il cui primo membro è la colonna propria del giornale, della quale quindi esprimono il valore in funzione delle altre colonne, si possono determinare altre eguaglianze, che esprimono il valore di ciascuna delle altre colonne che sono nel giornale. Simile eguaglianza che talora il Carboni scrive in testa alle stesse colonne, costituite, non ciò che chiamasi "rapporti fra le colonne".

Quando fatte le addizioni e confrontati i totali non risultino le eguaglianze sopra indicate, vi ha errore nella

1) - Quadro di cont. ecc - op. cit. - nota esplicative § 24

esposizione delle somme nel giornale e simile errore si potrà rintracciare, puntando le somme corrispondenti. Solamente, perché il confronto si fa quasi di per sé stesso alla fine di ogni pagina del giornale, allorché si addizionano le somme per portare i totali, e i saldi al nuovo foglio, la ricerca non dovranno di regola attendersi se non alla scrittura composta in una sol pagina.

In ciascun Svolgimento, siccome le somme scritte in Dare o in Avere del conto composto, che vi si sviluppa, ripetuti o indivisi o indecomposti nelle loro parti rispettivamente in Dare e in Avere dei conti che sono avuti nel medesimo e la somma della colonna di Dare delle permutazioni vi si scrivono necessariamente tanto in Dare quanto in Avere di quegli stessi conti, così il Dare del conto composto, accresciuto della somma della quarta colonna dovrà eguagliare il totale delle somme scritte in Dare dei singoli conti, e similmente l'Avere del conto composto, accresciuto della somma della quarta colonna dovrà eguagliare il totale dell'Avere di tutti i conti. Conseguenza di questa eguaglianza è quella che esiste tra il saldo del conto composto e la differenza tra il totale dei saldi attivi e il totale dei saldi passivi dei conti singoli. Se, fatte le addizioni, le somme non tornano, vi ha errore nella separazione delle partite del conto complesso, la quale si fa nello Svolgimento; ma, poiché le somme si addizionano ogni volta che si muta foglio e perciò quindi farsi il confronto fra loro, così per la ricerca dell'errore non si dovrà di regola, esaminare le somme di una sol pagina. Pertanto ciascun Svolgimento, al pari del giornale si riscontro da sé stesso.

È ancor più facile rendersi ragione dei riscontri che danno luogo tra i diversi Svolgimenti fra loro e col giornale

Il saldo, il dare e l'avere di un conto composto del Giornale e di uno Sviluppo qualsiasi, devono essere rispettivamente eguali al saldo, al dare e all'avere del conto equivalente posto nella seconda e terza colonna dello Sviluppo, in cui quel conto subisce un primo sviluppo.

Vi è inoltre controllo tra i conti di serie parallele e corrispondenti e inverse. Quando un conto composto si svolge in più modi, i conti delle varie serie debbono equivalersi nelle loro totalità e può darsi che vi siano rapporti di equivalenza anche tra gruppi e gruppi e fino tra conti e conti delle due serie. Quando poi vi sono conti di serie corrispondenti ed inverse, quali sono, ad esempio, i conti specifici della serie A e quelli giuridici della serie B allora la somma algebrica dei saldi dei conti di una serie deve essere eguale ed opposta alla somma algebrica dei saldi dell'altra serie dei conti; e può accadere che rapporti simili vi siano anche tra gruppi e gruppi di conti ed a vicenda tra conti e conti singoli. I conti di cassa della serie A devono dare saldi di natura opposta e di egual valore a quelli dei conti della serie B intestata ai cassieri.

Infine il totale delle permutazioni del Giornale è pari al totale delle somme poste nelle caselle 4^a di tutti gli Sviluppo.

In quest'ultimo caso il riscontro, ognuno lo vede, non può farsi senza lungo lavoro; negli altri invece si fa speditevolmente. In ogni caso se le somme non tornano l'errore o gli errori si rintracciano colla puntatura delle partite corrispondenti.

L'efficacia di questi ultimi riscontri è roba maggiore del modo che si tiene nell'alimentare i conti. Infatti togliendosi le somme che si pongono nei conti, i quali si equivalgono o controllano direttamente o talmente unite

se questa sono esatte è reso assai meno probabile il caso di errori eguali e così fatti che non mutino la parità delle somme che si riscontrano.

Ma tutti cotali riscontri sono essi talmente efficaci da impedire che nella scrittura si commetta errore che non sia svelato? Vediamolo.

Si può errare nel compilare le partite o nel compilare nei vari registri.

Pressochè tutti, ma non tutti, gli errori di copiatura sono rilevati.

Il riscontro che ha luogo tra le colonne del Giornale e quelle di un dato Sviluppo, non rivela gli errori di opposita natura commessi in una medesima colonna, in tal misura che si elidano o meglio si compensino fra loro, e inoltre quelli di collocazione commessi tra colonne simili, e intende per colonne simili quella, in cui i totali si addizionano per effettuare il riscontro. La probabilità di cadere nei primi errori proprio nella natura richiesta, perchè rimangano ascosti è poca assai, ma verificandosi essi non vengono in nessun modo rilevati dal riscontro delle somme totali e dei saldi. Del resto in nessun metodo di ragione nessun mezzo di riscontro, che non sia la puntatura delle somme, vale a far palese errori di tal fatta.

Invoca per gran numero di colonne che sono nel Giornale e negli Sviluppo, la probabilità di incorrere negli errori della seconda classe, è grande, ma l'esistenza di simili errori, finchè cadono i conti in conti composti, è segnalata dal riscontro che ha luogo tra essi conti, e lo è egualmente nelle colonne 2^a e 3^a degli Sviluppo, in cui vengono sviluppati, e lo può essere originario dal controllo che vi ha tra essi conti e altri, che possono trovarsi in Sviluppo di serie generale o corrispondenti.

Se poi quegli errori cadono in conti semplici, il riscontro aritmetico, in generale, non gli scopre, ma siccome il campo loro è ristretto in un piccolo numero di conti simili; così sono di poca conseguenza; e se si verificano in conti ristretti a terzi, poiché vi deve essere necessariamente un danneggiato, saranno da questi resi noti. - Ad esempio, gen. più avvenire, come nella scrittura doppia, che si scrive una somma a credito di Zio, anziché forniamo a un credito di un conto a credito a valori a che Zio, poco onesto, faccia dell'errore commesso a suo vantaggio, poiché non si dà piuttosto mai il caso che il conto di Zio o un conto indiviso a valori diversi in un solo Svolgimento. -

Il riscontro che ha luogo tra i vari registri sovra ogni errore, in cui si incontra nello scrivere somma nei conti di uno Svolgimento piuttosto che in quelli di un altro, finché si tratta di articoli modificativi, cioè di somme che figurano nel conto o nei conti della Bilancia patrimoniale, ed egualmente quelli che riguardano articoli permutativi, finché essi conti cadono in conti composti. - Non è possibile dimenticare in un dato conto composto una somma della colonna delle permutazioni del Giornale, oppure riprenderla in misura errata, senza che appaia una discrepanza tra quel conto e quello equivalente nello Svolgimento, in cui si sviluppa. efa se la somma delle permutazioni dovesse riprendersi in un dato Svolgimento per inserirsi in due conti semplici e non si riprendesse o si riprendesse in misura errata in quei due conti, o in altri conti semplici di quello Svolgimento o di un altro qualsivoglia, simili errori non sarebbero rivelati dal riscontro che ha luogo tra la somma di conti equivalenti. Il riscontro tra il totale della colonna delle permutazioni del Giornale e il totale della quarta colonna di tutti gli Svolgimenti, quando lo si fa,

nonostante il lungo lavoro che richiede, svelerebbe tutti i simili errori, fuorché quelli di collocazione in uno piuttosto che in un altro conto di uno Svolgimento e nei conti di uno piuttosto che di un altro Svolgimento. I quali ultimi errori difficilmente si potrebbero scoprire egualmente colla permutazione delle somme - ad affetto però a togliere che, fino a tanto che le scritture sono strettamente analizzate, non è facile che accadano errori della classe sopra annoverata, essendo assai raro che le somme delle permutazioni debbano ripetersi in conti semplici. - In ogni caso poi vi dovrebbero essere almeno due errori eguali e di natura opposta, e questi dovrebbero cadere in un numero ristretto di conti simili; sarebbe quindi nei riguardi amministrativi di poca importanza, molto più che se riguardassero debiti o crediti sarebbero manifestati dai terzi danneggiati.

Stappure il controllo che ha luogo fra le serie gemelle o corrispondenti vale, nella generalità dei casi, a rivelare tali errori nei conti indivisi, perché è rarissimo che vi sia corrispondenza fra conti simili nelle varie serie.

Tornando agli errori, nei quali si può cadere nella compilazione delle minute ho poco da dire.

Se gli errori cadono nella somma che indicano l'importanza dei fatti amministrativi che si registrano, rimangono nascosti - in nessun metodo di registrazione, nessun riscontro tra la somma svela così fatti errori che cadono nella registrazione originaria, ma se essi cadono nelle rimanenti parti della minuta, siccome esse riguardano il riferimento delle somme ai conti della Bilancia patrimoniale o degli Svolgimenti, così, in generale, sono rilevati nella misura e nei modi sopra descritti. - Eppure ogni volta che si scoprono errori nei libri sarà bene rivedere le corrispondenti minute ed esaminarle per vedere se quegli errori

altro origine da esse, e quando fosse correzzate. Vi ha nulla di nuovo, oltre a quelli già accennati, non intera serie di conti, che si possono commettere nella compilazione delle ricevute, che riguardano il riferimento della scrittura agli Svolgimenti, senza che siano rivelati dal riscontro numerico. È il caso di una scrittura che doveva farsi in un dato conto composto e quindi riferirsi in conti che provengono da esso e invece si riferisce a un altro conto composto di quello stesso Svolgimento e in conti che vengono da questo. Supponghiamo, ad esempio, che una somma qualsiasi dovesse scriversi nel terzo conto composto dello Svolgimento At. b. 3, nel quarto dello Svolgimento At. b. 3 d., e si scrive invece nel secondo conto composto di quel primo Svolgimento, e poi nel quarto dello Svolgimento At. b. 2. e in un conto semplice dello Svolgimento At. b. 2 d.; rappresenta di equivalenza tra la scrittura esistente sempre e gli errori non sono manifestati dal riscontro. E simili errori son facili a commettersi, poiché è facile scambiare, nella scrittura di simboli che per se stessi non dicono nulla, un 3 in un 2. Tuttavia se vi han serie di Svolgimenti paralleli o corrispondenti a quelli, in cui incidero tali errori, e se vi ha equivalenza diretta o inversa tra conto e conto, o tra gruppi e gruppi di conti, anche cotali errori possono essere ritti manifesti.

Capitolo 13.^o

La Logismografia applicata al Bilancio di Previsione

Ho detto già qual concetto abbia il Carboni dei conti in cui si svolgono le scritture attinenti al Bilancio di Previsione.

e come egli e il Gossi trovano, anche rispetto a queste scritture una costante corrispondenza tra diritto e obbligo. Il Carboni, al solito, non dà nessuna ragione del come l'aver e il dare in somme determinate si sostituiscono al Diritto e all' Obbligo morale. Egli dice solamente che le entrate previste si notano a credito del Proprietario e a debito dell' amministratore o degli agenti, quelle accertate a debito del primo e a credito degli altri e che rispetto alle spese si proceda in senso inverso (1). Il Gossi invece ha sentito il bisogno di fermarsi a ragionare intorno a codesto punto secondo lui "il Dare e il Prendere tra il proprietario e l' amministratore non indicano punto, né l' hanno mai indicato, debito e credito nel senso volgare di questi due vocaboli, perché sarebbe assurdo il dire che il Proprietario diventa creditore verso l' amministratore della somma prevista. Le somme numeriche non segnano la misura, ma sono o indicano l' oggetto del diritto e del dovere amministrativo, in quella stessa guisa che le somme, le quali si notano nella Bilancia patrimoniale indicano o sono l' oggetto del diritto giuridico" (2). Qui, come si vede, il concetto di conto personale è molto limitato, ma anche così è inteso può portare nelle applicazioni conseguenze notevoli, ed è invece a un' intera serie di conti forme invertite e limita il campo delle scritture di Bilancio a una sola fase delle entrate e delle uscite. Nella applicazioni fatte conoscere dal Carboni ve ne hanno parecchie, nelle quali trovano luogo anche le scritture del Bilancio di previsione. Generalmente egli assegna, così alle entrate come alle uscite, un proprio sistema di scrittura. In qualunque degli schemi dei Giornali che trovano nei documenti di Logismografia vi ha però l' esempio di scrittura

1) - Quadro di conti per la Rag. Fin. - op. cit. -otta 7.8.9.10 - pag. 110 e seg.
 2) - G. Gossi - Saggi di critica ecc. - op. cit. - serie 2^a - 3^a - p. 119.

generali a tutto il Bilancio //

Questo sistema di queste scritture, come già di quelle patrimoniali, si fonda su una Bilancia collocata nel giornale. E la Bilancia ha due soli conti nei sistemi che comprendono o solamente le entrate o solamente le spese, uno intestato al Proprietario e uno agli Agenti; ne ha tre in caso di scritture generali, essendo che allora il Carboni scompone in due sezioni il conto degli Agenti; una per l'entrata, l'altra per l'uscita.

Nelle scritture proprie del Bilancio, egli non tiene conto, in generale, se non di una sola parte delle entrate e delle spese e parla sempre di accertamenti. Ha un'eccezione per le scritture del Bilancio alla Pagioneria Generale, dove egli tiene nota anche di incassi e pagamenti; ma simili registrazione degli incassi e dei pagamenti riguardano un Bilancio di cassa che sussiste, accanto a quello di competenza e forse il fatto che ad esse addegnò non è quello che loro sarebbe più proprio, ma di questi parlarò in altro luogo.

Nel resto non può rimproverarsi a lui quella limitazione delle scritture a una sola parte delle entrate e delle spese, giacché ponendo egli sempre accanto alle scritture delle previsioni, quelle patrimoniali; però in queste affermazioni le successive parti per cui passano quelle entrate e quelle uscite.

Il Carboni scompone negli Svoltiamenti il conto del Principale secondo le divisioni del Bilancio, ossia secondo i suoi titoli, le sue categorie, i suoi capitoli, le sue voci, e il conto degli Agenti, o come egli dice, degli Ordinatori della entrata e della spesa, quando realmente ce ne hanno che rispondono dei servizi del Bilancio, nei loro conti individuali. Se quelli Agenti non esistono e si confondono

1) Carboni - Vedi pagina 65 e 70 gli schemi in piedi

nella persona del Principale o se sono in troppo piccolo numero pratica la divisione secondo le fonti dell'entrata e le cause delle spese.

Qui sono da osservarsi più cose. Anzitutto in quelle due serie di conti, non vi ha ombra di conti propri al fondo, oggetto complesso delle scritture di conti che lo considerino in sé stessi, in monte; vi ha una doppia decomposizione di esso fondo nei suoi elementi, cioè tutto. La doppia scrittura delle somme è conseguenza necessaria di codesta doppia serie di conti elementari, che considerano gli elementi di un medesimo tutto, variamente aggregati, l'equaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti si ottiene solo perché le mutazioni di uno stato ordine in quegli elementi, si scrivono nei conti di una serie in Dare e in quelli dell'altra in Avere, solo perché i conti di una serie sono rovesciati rispettivamente a quelli dell'altra. Ora codesta scrittura duplicata e codesta equaglianza tra addebitamenti ed accreditamenti non costituisce come la partita doppia, propriamente detta, la unione di due caratteristiche riunite nei conti propri del fondo, oggetto di tutto il sistema di registrazione. Adunque in simili registrazioni del Bilancio di previsione, la partita doppia manca del tutto.

In secondo luogo nel decomporre il conto intestato al Proprietario in conti, oggetto dei quali sono i conti del Bilancio, il Carboni va contro la costruzione universale. Infatti, per non parlare che delle spese, era generale da noi prima che il Carboni applicasse il suo metodo e lo è ancora in Inghilterra, in Francia, nel Belgio; questa pratica di scrivere, nei conti intestati ai singoli capitoli del Bilancio: in Avere il montare delle autorizzazioni; e, come si dice, anche dei crediti avuti, e in Dare le somme

per le quali se ne è fatto uso - Così che in ogni tempo le parti, di cui l'Amministrazione non si è valsa, appaiono come se di più dell' avere sul dare - Invece il Carboni nota quelle autorizzazioni in dare dei conti intestati ai singoli capitoli, e l'uso di essi in avere, onde la facoltà, di cui viviamo ad usare si appaiono come maggiori somme nel Dare

Tutto ciò non è corretto e a vieppiù persuaderne si ponga che il Carboni debba ricordare nelle sue scritture del Bilancio di previsione, oltre le liquidazioni, anche l'emissione degli ordini di pagamento o i pagamenti stessi - Egli non potesse ciò fare, se non a patto di rinunciare a scrivere nei conti ai voti del Bilancio, le spese, fino a tanto che il pagamento non è compiuto; perchè soltanto allora, la somma dovrebbe servirsi a conto del Proprietario, dovendo prima figurare a credito dei creditori per essere liquidate o per ordini di pagamento eseguiti. Ma allora nella generalità dei casi, i conti alle voci del Bilancio non mostrerebbero la facoltà singola, delle quali può ancora farsi uso, sibbene questa facoltà creata dalla somma liquidata a favore dei terzi e non ancora contestata a loro. Eppure dalle scritture del Bilancio non si avrebbe quelle notizie, per cui soltanto han ragione di essere.

Anche qui il Carboni ha subito la conseguenza di una teorica erronea - Non attendovi per ciascun capitolo del Bilancio un agente che risponda dei servizi di esso e solamente di quelli, e volendo pure intestare simili conti a una persona, ha dovuto intitolarli al Principale.

Non è mestieri che io dica come una razionale applicazione del metodo Carboni alla scrittura del Bilancio sia possibile anzi facile - Basta a tal uopo considerare un conto della Bilancia, il primo, come un conto proprio al fondato oggetto di quella scrittura, e l'altro o gli altri come conti agli

elementi di quel fondo salvo a decomporre, se si giudica opportuno, il conto o i conti elementari in più serie generale di conti o di Svolgimenti. Il Carboni offre nel Giornale della ragioneria generale un esempio di un conto intestato agli Ordinatori dell'entrata e svolto in due serie di conti sinistri.

Per quanto s'attiene alla distinzione degli articoli modificativi e permutativi; alla decomposizione dei conti della Bilancia negli Svolgimenti, alla forma di questi, alla unione, alla registrazione e al ritecontro possono integralmente applicarsi alla scrittura del Bilancio di previsione, le norme stabilite per la scrittura patrimoniale.

Capitolo 14.º

Come nella Logismografia si possono collegare insieme più sistemi di conti e di scritture

La forma semplice, che nel metodo Carboni assumono le descrizioni dei fatti nel Giornale e il non accennare nei conti degli Svolgimenti, ai quali si debbono riferire le somme, permette di collegare insieme più sistemi di scritture e di conti, che si tengono in una data azienda, e mai più intimamente che non si possa fare nella partita doppia.

Il collegamento dei vari sistemi ha luogo nel Giornale. È possibile infatti tenerne uno solo per tutti - Basta, a tal uopo, collocare in questo unico giornale le varie Bilancie su cui quelli si fondano - E per la Bilancia qui inteso soltanto i conti fondamentali, i quali, di regola, si dividono a due affini di restringere il più che è possibile lo spazio occupato da ciascun sistema.

Quando alle parti accessorie, come sarebbe a dire la tenuta delle permutazioni e la casella dei richiami, una sola

copie può bastare per tutti i sistemi, come può bastare una colonna per le somme a partita doppia.

In tal modo il ferreo è giunto a collocare fino tre Bilancie nel suo Giornale e non si può dire che questo sia il numero massimo.

Le scritture si pongono nel Giornale per ordine di data senza badare ai sistemi; ai quali appartengono, e le somme vi riferiscono ai rispettivi conti fondamentali o all'unica colonna delle permutazioni, secondo che seguano articoli modificativi o articoli permutativi. Lo sviluppo dei conti delle varie Bilancie si fa in varie serie di Svolgimenti, secondo le consuetudine usate. Vediamo le conseguenze di tutto ciò.

Quanto agli Svolgimenti, l'introduzione dell'unico giornale non li muta. Essi, salvo per alcuni una variazione nei simboli, conservano in tutta la stessa forma, la quale osservarebbero nel caso, che ciascun sistema avesse un Giornale proprio. Per essi adunque non vi ha nessuna modificazione sostanziale, nessun risparmio di lavoro.

Nei Giornale non è così. I sistemi di scritture che possono doversi tenere contemporaneamente in un giornale sono quelli che riguardano le previsioni e il patrimonio. Tra tutti i fatti, per cui si usa delle facoltà consentite nel Bilancio mutano anche il patrimonio. Un fatto adunque, il quale cada in tali categorie, deve registrarsi in due sistemi almeno, ma siccome quel fatto è sempre uno, così può bastare una sola descrizione; le somme soltanto dovranno scriversi più volte. Qui pertanto vi ha realmente risparmio di lavoro e il risparmio di lavoro si ripete necessariamente nella compilazione delle emittente, bastandone una sola per la registrazione di ciascuno di quei fatti; ancorchè questa debba farsi in più di sistemi - che a ciò solamente si riduce il vantaggio del Giornale unico; un secondo vantaggio, ancor esso, nei

Addi 1877. spunta et.
Ragioneria dell'azienda di

Oggetto {
 {
 {
 {

Documenti {
 {
 {
 {

Il Dirigente

Visto il Revisore

Numero degli Articoli in Partita Doppia che si effettuano					
Nel Giornale (modificativi)			degli Svolgimenti (permutativi)		
Bilancia dell'entrata					
Bilancia dell'uscita					
Bilancia economica					
Summa L					
Si riportano gli articoli permutativi					
Totale (colonna del giornale)					Summa L
Giornale e svolgimenti, nei quali l'articolo è da trascrivere	Indicazione della colonna, in cui sono da trascrivere le somme	Summe da trascrivere	Giornale e Svolgimenti, nei quali l'articolo da trascrivere	Indicazione della colonna, in cui sono da trascrivere le somme	Summe da trascrivere
1	2	3	4	5	6

Modello del Giornale

Numero della ragione	Data e Descrizione della partita	Quantità ad impor- tare degli articoli in Partita Doppia	Esercizio				
			Bilancio tra il Principale e gli Ordinatori dall'entrata				
			Al Principale per le riscossioni previste e per quelle accertate		Gli Ordinatori per le riscosse in provvista o per quelle accertate		
A		B					
Dare		avere		Dare		avere	
1	2	3	4	5	6	7	
		6668+10 11111+4	= 3-6-8	= 3-7-9	= 3-6-8	= 3-5-9	
	Rapporti tra le colonne.	-	- 10 - 12	- 11 - 13	- 10 - 12	- 11 - 13	
		- 547+9 + 10+10 + 16	- 14 - 16	- 15 - 16	- 14 - 15	- 15 - 16	

dell'Agouria di

finanziario		Esercizio economico		Rendite e Controparti					
Bilancio tra il Principale e gli ordinatori della Spesa		Bilancio tra il Principale e gli Agenti ed i Corrispondenti		Somme delle partite					
Al Principale per le spese previste e impegnate		Al Principale per la gestione generale economica		Gli Agenti e i Corrispondenti per la gestio- ne generale economica					
Gli Ordinatori dell'uscita per i crediti ad essi ap- erti negli anni di previsione									
C		D		E					
Dare		avere		Dare		avere			
8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
= 3-4-6-10	= 3-5-7	= 3-4-6	= 3-5-7	= 3-4-6	= 3-5-7	= 3-4-6	= 3-5-7	3-4-6	8-10-12-14
- 12 - 14 - 16	- 11 - 13 - 15	8-12-14	- 11 - 13	- 8 - 10 - 12	- 9 - 11 - 13	- 8 - 10 - 12	- 9 - 11 - 13	- 3-5-7	9-11-13-15
	- 16	- 16	- 15 - 16	- 16	- 16	- 16	- 16		

riguardi amministrativi di non piccolo momento, si ha nella speditezza, con cui si può rilevare da un solo registro la compendiosa situazione dei vari sistemi di conti e la serie dei collegamenti e i rapporti che vi hanno fra di loro. Per esempio, si può rilevare immediatamente quali fra le entrate e le uscite di Bilancio sono vere rendite e vera spesa e quali nol sono; poiché le prime dovranno apparire come articoli modificativi nella Bilancia patrimoniale, la seconda come articoli permutativi del sistema di scrittura, che si imperna in simile Bilancia.

Aggiungasi che nel Giornale il riscontro tra le somme la cuiogo tra i conti di tutti i sistemi, la colonna della somma in partita doppia deve eguagliare quella della somma più accresciuta delle somme dal dare e di quelle dell'avere di tutti i conti della Bilancia. Di più la colonna della permutazione del Giornale ha da essere nel totale della sua somma pari a quello della colonna quarta di tutti gli Scorrieri. E qualunque sistema appartengono.

Qui come si vede, non vi ha fusione di più sistemi di scrittura in uno, la quale del resto è impossibile, vi ha però uno stretto collegamento fra essi; i conti dei vari sistemi sussistono sempre e han vita propria e distinta, ma sono insieme correlati e posti in riscontro del Giornale. E in ciò risiede uno dei principali pregi peculiari del Carboni.

L'esistenza di più bilanci nel Giornale ha suggerito al Carboni una leggera modificazione negli schemi delle scritture. Ho dato qui addietro (pag. 547 e 548-549) lo schema di una scrittura a quello di un Giornale, in cui siano raccolte la scrittura patrimoniale e quelle delle previsioni, aggiungendoli sui modelli che trovansi nel Quadro di Contabilità per l'applicazione della Logismografia alla scrittura della Contabilità Generale.

Capitolo 15^o

La Logismografia applicata alle Aziende Divise in più sezioni

Ricordando le norme secondo cui si suole applicare la Partita doppia nelle Aziende divise in più sezioni, si potrà senza fatica comprendere come in essa possa farsi una ragionevole applicazione del metodo Carboni.

Nelle sezioni subalterne la scrittura patrimoniale seguirà su una Bilancia, in un conto della quale verranno epilogati i conti di gestione, il conto intestato alla sezione principale e gli altri conti propri di capitale che vi fossero, ed l'altro o negli altri tutti i rimanenti conti, che sono conti elementari. Le scritture parziali del Bilancio di provvisione che si dovessero tenere presso le sezioni subalterne avranno nel Giornale una Bilancia propria.

Nella sezione principale vi dovranno essere di regola due sistemi di scrittura patrimoniale, uno per la gestione di essa sezione principale e una per la gestione generale di tutta l'Azienda considerata come indivisa. I due sistemi potranno riunirsi in un unico Giornale avendo due Bilance. La necessità di aprire due Bilance ai due sistemi, ancorché intanti riguardino un medesimo patrimonio, nasce da ciò che nella scrittura propria della sezione principale si riuniscono tutti i conti propri di capitale di tutte le singole sezioni, ma non i loro conti di gestione, dove nella scrittura generale a tutta l'Azienda, riguardata come indivisa, anche codesti conti sono epilogati; cosicché il montare del fondo, oggetto di un sistema, differisce dal montare dell'altro, per la

per la differenza che vi ha tra i profitti e le perdite, le rendite e le spese rilevate nelle sezioni subalterne. Solamente quando tutti simili profitti, o perdite, o rendite, o spese si riferiscono dalle sezioni subalterne al conto intestato alla sezione principale a misura che vengono rilevate, si potrebbero congiungere i due sistemi nei conti di una sola Bilancia, i quali verrebbero così sviluppati in due modi.

Presso la stessa sezione principale poi, se si tratta di aperture rivolte dal Bilancio di previsione, si dovranno tenere le scritture generali di detto Bilancio, nelle quali verranno portate tutte quelle simili che compaiono nelle diverse sezioni.

La Bilancia o le Bilancie di queste scritture potranno trovar luogo nel sistema della scrittura patrimoniale. Il caso, in cui nella sezione principale, oltre alle scritture generali di Bilancio di previsione, se ne debbono tenere di speciali a esta sezione, mi pare raro assai; essendoci sarà sempre possibile negli ordinamenti mettere distintamente in contenza quella parte del Bilancio, ai cui servizi appartiene direttamente questa sezione principale.

Tale è, secondo il mio avviso, la via che converrebbe seguire. Non pare però che il Carboni sia dello stesso parere. Egli e suo figlio tacciono su questo proposito; ma per loro parli il Giva e parlarono anche alcuni esempj di scritture che furono da lui rese di pubblica ragione.

Il Giva servendo dell'ordinamento dato alla scrittura dello Stato, merco delle istruzioni emanate dal Reinghetti, il 4 settembre 1874 critica acerbamente un conto che le singole amministrazioni centrali, grandi sezioni dell'amministrazione dello Stato, dovevano intestare alla Direzione generale del Tesoro affine di registrarvi le somme versate per conto di esse nella Tesoreria, e quelle da queste pagate per loro conto. Egli dice che, coll'apertura di tale conto, le diverse

amministrazioni centrali vengono erroneamente riguardate come tanti corrispondenti esteriori, come tanti enti giuridicamente separati dall'amministrazione, mentre non sono altro che l'amministrazione stessa divisa nelle sue varie branche. «cap. giung. che col detto errore corretto fece cadere nell'assurdo di ritenere che le spese pagate sono tanti debiti e che le entrate si scote sono tanti crediti dell'amministrazione verso se stessa. »

Veramente non toccava al Giva l'uscire con questa opinione, al Giva, che, col Carboni e col Spaventi, non ha dubitato di tenere a oltranza una teorica, per la quale indirettamente si afferma che il proprietario, allorché veste i panni di consegnatario dei propri beni, ha debiti e crediti verso se stesso, e si lasciamo questa contraddizione. Osservate piuttosto che il Giva era nel giudicare della natura del conto che le amministrazioni centrali intitolano: «Alla Direzione Generale del Tesoro»

«Quel conto non è già acceso a debiti o a crediti»; esso è null'altro che un conto proprio di capitale aperto a quella parte del fondo patrimoniale affidato alla cura della sezione la quale monta per effetto delle operazioni di Tesoreria. Il sopprimerlo vale lo stesso che rendere impossibile l'applicazione della scrittura doppia nella sua forma più propria.

Le applicazioni del metodo Carboni a sezioni subalterne di aperture divise, note fin qui, sono quelle che egli fece alle scritture della Direzione dei servizi amministrativi al ministero della Guerra, dove anzi quel metodo ebbe, si può dire, sua culla, e quelle che egli fece alle scritture, che si attuarono poi presso l'economato generale del Regno e presso le Intendenze di Finanza. Nella prima applicazione come si può vedere dalla relazione del Giva 1871 l'inventore del metodo che studiò

1) - cf. Giva - Dell'insufficienza - ecc. - op. cit. - cap. 4° - pag. 30
 2) - " - " - " - " - " - " - pag. 41 e segg.

non si vale dei conti propri di capitale, ancorchè l'oggetto delle scritture patrimoniali sia essenzialmente uno, pure egli divide simili scritture in due sistemi; nel primo del quale raccoglie le registrazioni riguardanti le variazioni che avvengono negli elementi patrimoniali singoli; nell'altro quelle che affermano le competenze annuali; ossia le spese, giacchè la Amministrazione, in cui esse si trovano a singolo, è essenzialmente passivo e non ha entrate proprie.

Ciascun sistema ha una Bilancia e il Carboni chiama Bilancia patrimoniale quella del primo e Bilancia delle competenze annuali quella del secondo.

La prima Bilancia contiene tre conti simili, cioè:

- 1° - Il conto C dello Stato o del Principato
- 2° - Il conto D degli Agenti e Corrispondenti per materia,
- 3° - Il conto E degli Agenti e Corrispondenti per denaro.

Il conto C si sviluppa nei conti delle consistenze patrimoniali: beni - crediti - debiti delle varie classi; gli altri nei conti ai singoli Contegnatori e Corrispondenti. Ogni variazione attiva negli elementi patrimoniali si scrive in avere del primo conto e in dare in uno degli altri due; viceversa per le variazioni passive.

La seconda Bilancia contiene due conti, cioè:

- 1° - Il conto F dello Stato per le competenze dell'esercito;
- 2° - Il conto G dell'esercito per le stesse competenze.

Il conto F viene diviso secondo i capitoli del Bilancio di previsione e fa così conoscere le spese effettivamente sostenute per diversi corpi dell'esercito; il conto G viene sviluppato secondo i diversi bisogni dell'esercito in monte. La spesa figurata in dare del primo conto, in avere del secondo.

Come si vede in questi due sistemi di registrazioni, trovano loro applicazione le due forme improprie della scrittura doppia - ora in tali scritture duplicate non ista la Partita doppia.

È ripeto volentieri questa affermazione, che ho già fatto un'altra volta in occasione della scrittura del Bilancio di previsione, essendochè il Carboni e i suoi seguaci amano sostenere che il loro metodo, ancorchè sia nuovo di zecca, non è in fondo se non la Partita doppia ridotta all'ultima perfezione.

È importante considerare l'ordinamento di queste scritture, la prima che il Carboni abbia foggiate secondo il suo metodo, se si vuol rendersi ragione della forma che esse assumono quando si applicò ad altre aziende - Io non voglio più più dire di criteri amministrativi, qualunque essi siano e quali hanno spinto il Carboni a tenere due sistemi di scritture debolissimamente collegati fra loro, per registrare le variazioni in un solo oggetto, il fondo patrimoniale, o, ma solamente notare che, non volendo egli accendere conti propri di capitale in una sezione subalterna, e volendo pur ottenere la doppia scrittura delle somme, e l'equilibrio tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, non poteva procedere diversamente di quello che ha fatto.

Già posto quando egli in seguito ebbe ad applicare il suo metodo ad aziende indivise, e riguardate come tali, quando cioè non potè fare in dubbio neanche lui che convenisse accendere conti propri di capitale e avere in fatti di tali conti; non avrà neppure potuto non immaginare che il secondo sistema, quello delle competenze coll'aggiunta di quei conti diveniva nei risultamenti totali pari perfettamente al primo e che quindi era spedito fonderli in un sol sistema. E si sa come pratico simile funzione - Egli non considerò del secondo sistema se non che i conti che suppone intestati al Proprietario, o aggiunte i conti di capitale col che così un conto del Proprietario pari, anzi identico, si toglorà le parvenze strani, al suo conto delle consistenze patrimoniali.

Li considerò adunque come un conto solo avere al Proprietario.

da svolgersi in due modi, nei conti specifici o posseduti ed
le competenze patrimoniali e nei conti statistici.

Ma a quel secondo conto aggiunto che è il solo che possa in
qualche modo riguardarsi accetto al proprietario non rimane
che il secondo posto; il primo lo si serba per conto alle con-
sistenze patrimoniali; il quale, secondo ho cercato di dimostrare
altrove, comprendendo in sé quegli accetti ai conti patrimoniali,
dovrebbe riguardarsi come unogeno al conto B; come con-
to dell'agenzia.

Nel Giornale della Ragioneria dei servizi amministrativi del
ministero della Guerra vi ha anche una Bilancia, la prima
per la scrittura di quella parte del Bilancio di previsione, i cui
servizi sono affidati a simile Amministrazione centrale -
Queste scritture sono compilate secondo le norme e i criteri,
dei quali ho già ragionato.

Anche presso l'Economato Generale al ministero di Agricoltura
e commercio, dove la Logismografia è stata applicata a
cominciare dal 1877, si tengono scritture attinenti al Bilan-
cio di previsione e scritture patrimoniali - Rispetto alle prime
nulla ho da dire, hanno forma simile a quelle corrispondenti
nella Direzione dei servizi amministrativi predetta.

Rispetto alle scritture dell'esercizio economico non si è presso
l'Economato ripetuto l'onore commesso al ministero della Guerra,
di dividerle in due Bilance, l'una per il patrimonio, cioè
per i conti specifici e per i conti giuridici del Carboni, e l'altra per le spese.
Quivi tutte codeste scritture sono state raccolte in una sola
Bilancia economica e si è annunciato che vi ha un unitario fondo
che l'Economato amministra e che importa tenere in cartelle. Il con-
to della Bilancia anzidetta, inteso al Proprietario, è svolto in due modi
nei conti specifici e nei conti statistici, tra i quali ha un conto del Patrimonio.

D) - Quadro di Cont. per l'Econ. generale - op. cit. - Roma 1878.

Le scritture complessive presso la Direzione di Finanza istituita
a cominciare da quest'anno (?) e che si tengono a forma logismo-
grafica riguardano solamente l'esercizio economico e si compa-
diano in una sola Bilancia, tra il ministero del Tesoro nella
sua qualità di esponente e gli esponenti e corrispondenti che si
perdono o sono in relazione coll'Amministrazione - Nel fatto però in
essa Bilancia la quale, è bene saperlo, ha otto conti, le scritture
sono divise in due diversi sistemi parziali, svolgentisi in con-
ti distinti, l'uno per la contabilità finanziaria, cioè a dire
per le entrate e le uscite o denaro, siano o no affinenti al
Bilancio, l'altro per la contabilità patrimoniale, o a dire per le
consistenze patrimoniali - denaro, beni, crediti, debiti - che riguer-
danti nel loro stato all'inizio dell'esercizio e nelle loro variazioni
in mente che esse dura.

Un esempio notevole di scritture generali a forma logismo-
grafica in un'Amministrazione divisa si ha in quelle tenute
presso la Ragioneria generale - Quivi, secondo appare dalla
una di Giornale, che ho riprodotto nel precedente capitolo, com-
pilanti scritture attinenti al Bilancio e scritture dell'esercizio
economico, ma di un ordine solo. La divisione della scrittura
nei riguardi della sezione o sezioni collaterali, che son tali
le Amministrazioni centrali dello Stato, si fa da sé natu-
ralmente per ciò, che si attiene all'esercizio finanziario, perché
le entrate e le spese sono classificate nei successivi capitoli del
Bilancio, appunto avuto riguardo alle diverse Amministra-
zioni centrali, a cui appartengono. Nelle scritture dell'esercizio
economico vengono, in distinti Svolgimenti, classificate le
rendite e le spese, i beni, i crediti, i debiti della varia specie,
secondo i ministeri, a cui sono pertinenti. Esistono i
conti alle parti del patrimonio dello Stato, riguardato in
sé, in un'unità, affidato alla cura delle singole sezioni, alle
spese o rendite totali, che son proprie di esso.

ritornarsi su questo tema, nulla di nuovo non voglio ora fare che, l'amministrazione dello Stato è per sua natura spiccatissima, e che si vorrebbe se si volesse senz'altro applicare ad esse i criteri e le norme riconosciute appropriate alle aziende complesse, che non sono pubbliche.

Il Carboni ci diede anche un altro esempio di scrittura da tenere, secondo il suo metodo, presso la sezione principale di una azienda complessa, dal quale appare, forse più chiaramente il suo pensiero. È un esempio ideato da lui a uso di pubblica ragione, nelle tabelle XX - XXI - XXII - XXIII, che trovansi nella opera del Giva ¹⁾, in cui raccogliuti le scritture dell'azienda di Fio, che risiede a Firenze ed ha magazzini di vendita e relative carte a Siena ed a Livorno.

In questo esempio trovansi tanti le scritture generali a tutte l'azienda, riguardata come un sol tutto indiviso, ma mancano quelle speciali alla sezione principale per la propria gestione. Se non che in virtù della doppia decomposizione del patrimonio nei suoi elementi, cioè a dire in virtù dei conti alle consistenze patrimoniali e agli agenti e corrispondenti, il Carboni ha modo di registrare in quel sistema unico anche le rimesse di fondi e di valori da una sezione all'altra, cioè a dire dagli uni agli altri conseguatari.

È dubbio tuttavia, che si possono tenere in simile maniera le scritture di aziende, che non siano della natura di quelle studiate da lui.

1) - cf. Giva - Dell'insufficienza della partita un - op. cit. - p. 159 e segg.

Capitolo 16.^o

De' libri complementari nella Logismografia

Si può egli dire che la soppressione di ogni nota esplicativa nei "Svolgimenti", la forma strettamente sinottica ivi data alla luce, non idearsi punto la chiarezza o la brevità di una maniera che il danno, il quale ne segue, sia minore dell'utile proveniente da risparmio di lavoro? ¹⁾ Vi hanno alcuni conti in alcune aziende, nei quali ogni aggiunta di esplicazioni alle somme può reputarsi superflua, e non tali; conti complessi o ristretti, o ne hanno altri invece, in altre aziende, nei quali le somme che costituiscono il Dare e l'Avere devono essere chiarite coll'aggiunta di note e di dati - Tali sono, a me d' esempio, i conti stabiliti ai corrispondenti, coi quali si deve direttamente contare in qualsivoglia azienda, ma principalmente in quelle mercantili e bancarie, ove, per giunta, sono frequenti i conti correnti a interesse e quelli a saldarsi in moneta straniera.

Quando occorre rilevare lo stato di un conto, la qual cosa, specialmente nei conti che si liquidano dall'azienda, può verificarsi in ogni tempo e si verifica sempre alla fine dell'esercizio, bisogna ricercare tutte le partite, le quali, anche quando sono poche, possono essere sparte in varie pagine dello Svolgimento e per ogni partita risalire al giornale, se non forte alla corrispondenza e alle fatture ecc. per trovare la data, l'oggetto delle operazioni da cui scaturisce il debito o il credito, la valuta, se il conto è a interesse e la somma corrispondente, e la moneta, in cui deve saldarsi, la quale è diversa dalla moneta di cui Perciocchè nella Logismografia si verifica questo di anormale.

che le difficoltà, o poche o molte che siano, anziché trovarsi negli *Svolgimenti* ultimi, o le ricerche sarebbero facili, sono tutte agglomerate nel libro che li compendia e le riassume.

Quindi molti sortono contro simile metodo osservando che esso non può applicarsi né nel caso, in cui vi siano partite da saldare in moneta diversa da quella di conto, né per conti sociali. Fu risposto da alcuni che, negli ultimi *Svolgimenti* trovandosi alle colonne proprie del conto aggiungere altre per le esplicazioni e per le monete straniere e il *Vigilante*, tra gli altri, nelle applicazioni che dà, assegna normalmente quattro colonne e simili conti; due per le monete di conto, e due per la moneta, in cui sono espressi i debiti e i crediti. //

Simile espediente oltretutto non vale se non a riempire una parte della lacuna, riesce nocivo in quanto che, diminuendo il numero dei conti che possono raccogliersi in un foglio e cresce, come è già stato detto, il numero di quelli intermessi o di agguppamenti fatti, inutili affatto nei riguardi amministrativi, ma che debbono accendersi per lo sviluppo della partita. -

Più soddisfacente è la risposta data dal *Priva* // Egli in una nota osserva essere errore il credere che la *Logismografia*, fondata sulla forma sinottica sia sempre inconciliabile con ogni più larga forma; e aggiunge che « essa cerca sempre il risparmio, ma non mai a sacrificio del necessario » che la struttura sua non le impedisce di dare a qualche ramo dei suoi conti di *Svolgimenti* ultimi, una forma più ampia della sinottica e che a queste brevi note toglievano ogni valore il continuo rimproverare che l'autore colla vivacità e l'ardore di un neofita

1) - *Vitaliano Viglani* - La *logismografia* - esposiz. teorico-pratica - 1877 - tip. Arnaldo Zanaboni - 1877 - pag. 108

2) *M. Priva* - *Sull'insufficienza ecc.* - op. cit. (citata al cap. VI) p. 40

faceva all'antica *Partita Doppia*, la necessità, in cui trovansi di usare partitani, scritti e altri libri complementari, e il non essersi usati quei conti a forma più ampia in veruna delle numerate esemplificazioni, poste in fine del volume, dove si parla di quelle che riguardano *Spiccioli mercantili*, i nomi dei corrispondenti sono esposti nella forma sinottica similmente. - *Assai* opportunamente adunque il *Carboni* ritornò su questa nota e insistette nella possibilità e convenienza di dare talvolta forma diversa agli ultimi *Svolgimenti*. Il suo discorso pronunciato all'Accademia dei *Paganesi* di Firenze, il 1° marzo 1876 egli ebbe a dire: « Alcuni temono che la *Logismografia* non ammette che la forma sinottica, perocché allora, occorrendo conti a più colonne od altri conti aperti, richiesti da specialità amministrative, non si saprebbe come provvedere - Ma ciò non ha ombra di verità - Lo dichiaro il *Priva* e sono lieto di dichiararlo io stesso, potendo ad esempio, la *Paganesia* dei servizi amministrativi dell'Esercito, che ha l'onore di dirigere, // nella quale esiste la forma sinottica è grandemente sviluppata, si tengono ben vari centinaia di conti aperti, distinti per serie, ciascuna delle quali equivale a una delle infinite caselle sinottiche di quella colossale scrittura. » -

Tenute nelle altre pubblicazioni fatte nei *Quaderni* di *Logismografia* di *C. Carboni* come nelle note esplicative annesse al *Quadro di Contabilità per Paganesia generale*, non è parola di simili libri complementari da sostituire ai conti di ultimo *Svolgimento*; e tutti i conti, e quelli la cui somma hanno assoluta necessità di essere applicata sono esposti nella più stretta forma sinottica. - Fatti per il *Quadro di Contabilità della Paganesia generale*; qui

1) *M. Carboni* non era ancora stato promosso *Paganesia generale* -

le scritture che si compilano sotto scritte o di controllo a quelle scritte presso le Amministrazioni centrali e mille più, senza dire poi di esse tengono molti libri ausiliari replicativi - essa la lacuna nei Giudizianti di Logismografia è grande assai, poiché da ragione a supporre che sia pensata e che nelle menti del Carboni quasi conti con scritture esplicative debbono considerarsi come rarissime eccezioni, dove invece sono la regola - È notevole poi che né il Rossi, né il Chiesa, nelle loro pubblicazioni, accennano ai libri esplicativi -

I propugnatori del nuovo metodo solamente allora potranno sperare di vederlo applicato con quella larghezza quando ammetteranno senza restrizione, anzi come norma fondamentale, che ogni qualvolta tutti i singoli fatti amministrativi da registrare nei conti di ultimo grado non sono pienamente e compiutamente individuati e descritti dal libro del conto e dalle enumerazioni delle somme, cioè a dire per sé, si deve sostituire agli svolgimenti della forma tipica del metodo, scritti particolari ed altri libri complementari in quella forma che l'esperienza fatta e quella dell'avvenire, avrà provato essere più accorta; e ciò non si debba mai, salvo in casi eccezionali; ritardare per ischiarimenti al Giornale -

Senonché deve notarsi che, coll'applicazione di simili norme, le scritture sinottiche compilate nella forma tipica suggerita dal Carboni, pur potendo rimanere analitiche nelle singole somme e partite del Giornale e degli Svolgimenti diventerebbero normalmente sintetiche nei conti di questi, i quali sarebbero in buona parte composti e si avrebbe questa miscela di scritture bilanciate e sbilanciate che il Spiva con poca accortezza battezza contante.

Con tutto ciò pare che si verri alla conclusione anzidetta.

Intorno a molte cose si sono riveduti i Logismografi in questi ultimi tempi. Fin le scritture della Ragioneria generale erano, a ben guardare, sintetiche e si componevano soltanto di metà in metà; e le scritture complessive, ultimamente istituite presso l'Intendenza di finanza, allorché sono strettamente sintetiche nei loro conti, sono anch'esse riassuntive per metà - Quanto a tali scritture si sono lasciate sussistere le altre elementari, così come prima si trovavano, e non si pensa punto a sostituire gli antichi registri a forma svariatissima cogli Svolgimenti carboniani e la loro forma tipica.

Quanto si è lontani dalle primarie affermazioni che le scritture dovevano essere strettamente analitiche e tutte bilanciate e compilarsi giorno per giorno.

Capitolo 17^o

Confronto tra il metodo Carboni e la Partita Doppia

Articolo 1^o

Come nel metodo Carboni sia più stretta la unità delle scritture

La forma o la struttura della Logismografia può riguardarsi in sé stessa, oppure in relazione coll'altro metodo che una universale esperienza di oltre cinque secoli dimostra più di generale ed opportuna applicazione, vo' dire colla partita doppia. Io ho già levato i principali pregi e difetti che il metodo Carboni ha se lo si riguarda in sé stesso senza badare agli altri metodi; mi resta ora di fare il confronto coll'altro metodo, che lo contende il campo -

Tra i pregi del metodo ferbani assegno il primo posto alla facilità, con cui per esso si possono registrare in più aspetti i medesimi fatti amministrativi e collegare strettamente diversi sistemi od ordini di scrittura, che devono comporsi in un'azienda qualsivoglia. Qui è dove il metodo ferbani si trova proprio al disopra di tutti gli altri finora noti. Per esso coll'unità del giornale si ottiene veramente una stretta unità della scrittura, che possono doversi compiere in un'azienda.

Ma pur convenendo in ciò, dove respingere l'ipergrafismo ed, rispetto a questo punto, come rispetto a molti altri, gli orbi d'essi fantomi della Logismografia accumulano nei loro aspetti ci scritti. Essi dicono, la Logismografia non ha bisogno del sussidio di altre scritture difformi, non deve ricorrere a nessun espediente, basta a sé stessa, ed è omogenea, intesa la sua parte; laddove, aggiungono, la partita doppia ha bisogno nella Grandi aziende dell'ajuto di libri ausiliari, tenuti sempre norme fisse e senza collegamenti, cosicchè vi ha un insieme univoco di scrittura semplice.

Adunque, quando all'omogeneità di tutti i conti nella Logismografia, ostendo, che se fosse veramente piena e necessaria in tal metodo, anziché un pregio, essa ne sarebbe una gravissima pecca. Le scritture dei conti specie di quelli analitici se si riguardano in tutte le loro parti, sono varie di natura e di estensione, secondo la diversa natura dei fatti, che ricordano e di conti, in cui sono allagate: non possono, adunque, se vogliono essere compiute e chiare, assumere tutte una identica forma.

E questo hanno in parte compreso i logisografi, poiché nella pratica, come si è visto per le scritture dell'Espresso, molti generali ed i ministri di Agricoltura e Commercio, talora abbandonano la forma tipica dei loro Svolgimenti.

Ma con tali piccole vantaggioni possono interamente raggiungere l'intento di avere scritture complete e presentabili.

Perciò sono necessari quei tanto ingiustamente biasimati libri elementari, che colle loro forme varie rendono la vecchia Partita Doppia così malleabile e plastica da potersi con pari vantaggio applicare alle più disparate aziende.

In secondo luogo affermo che, dove nella vecchia Partita doppia, la doppia scrittura ha principio e fine nei conti del riepilto, o pochi, o molti che siano, nella Logismografia a stam. ha principio e fine nei conti fondamentali del giornale.

I conti che trovansi negli Svolgimenti non sono che conti di sviluppamento e stanno ai conti del giornale precisamente come nella Partita Doppia, e i conti dei libri ausiliari, o di vi meglio, elementari, stanno ai conti del riepilto principale. Se nella generalità dei casi vi ha egualità negli Svolgimenti ed la costante uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, ciò si deve soltanto a questo, che allora tutti i conti fondamentali del giornale hanno in quegli Svolgimenti il proprio sviluppo. Questa egualanza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti vi sarebbe anche nei libri elementari della Partita doppia sintetica, se tutti i conti del riepilto fossero in essi scolti. Ma quando non tutti i conti del giornale sono sviluppati, allora negli Svolgimenti logisografici la egualanza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti non è costante; non lo è infatti negli Svolgimenti del sistema di scrittura proposto per la Società geografica italiana dove un conto della prima Bilancia del giornale, quella per l'esercizio finanziario economico non sono sviluppati.

Adunque la univocità di scrittura bilanciante non bisogna che vi ha così nell'antica Partita Doppia come nella Logismografia. E se non che tale univocità non basta a togliere l'unità della scrittura. Questa esiste fra tutte le scritture di una azienda, quando tutte sono le une alle altre collegate.

Tali scritture possono avere continui collegamenti se si

applica la Partita doppia; lo si è veduto, nella Logismografia i collegamenti sono più numerosi e più forti - *Quo tunc* -

- Articolo 2° -

Come nella Logismografia sia maggiore il
- riscontro aritmetico -

Un secondo pregio e quindi un secondo vantaggio, che non può contestarsi al metodo Pearson, in confronto della vecchia partita doppia, si è la maggior sicurezza ed efficacia del riscontro aritmetico; la maggior speditezza nel rintracciare gli errori -

Lo mi sono già studiato di ridurre al suo giusto valore simile pregio; qui aggiungerò soltanto che ad esso corrisponde una età maggiore facilità di errore nella collocazione delle somme, dovuta al gran numero di colonne che sono nei registri, alla mancanza delle applicazioni ed all'uso dei simboli e numeri, anziché dei titoli, nella designazione degli "Solgimenti", dei conti e delle loro sezioni.

- Articolo 3° -

Se la Logismografia si presti più
della
- Partita doppia ad un'ampia divisione di lavoro -

I propagatori della Logismografia osserveranno che essa è più adatta, che non la Partita doppia, ad una larghissima divisione del lavoro rispetto alla tenuta dei conti e quindi più appropriata alle grandi aziende - che si è visto che anche la Partita doppia sintetica permette una indefinita

divisione del lavoro che richiede la compilazione delle scritture. Certamente la minuta, a cui si deve la facilità di separare senza limiti il lavoro nella tenuta della scrittura logismografica è uno strumento ingegrosissimo, nell'addegnare qualche cosa di simile può applicarsi anche per la Partita doppia, anzi si hanno parecchie aziende, che fanno compilare le prime note a Partita doppia in fogli volanti

- Articolo 4° -

Se lo sviluppo graduale dei conti complessi
o se volessi
la sintesi graduale dei conti semplici
- sia propria soltanto della Logismografia -

Diremo poi che la Logismografia offre la possibilità anzi la facilità di tenere contemporaneamente accesi conti di diverso grado e di diverso ordine, e negando che così fatta possibilità si abbia applicando la Partita Doppia -

Un metodo è facile a ognuno; non può darsi ragione se non permette di accendere o di tenere accesi, in una sola azienda, tutti i conti, che nei riguardi amministrativi possono essere utili, è manifesto anche che i conti utili per le notizie che possono dare, possono essere di diversi gradi ed ordini - Onde, se la Partita doppia, non concedesse di tenere accesi che conti di un grado e ordine solo, dovrebbe cedere senz'altro il posto alla Logismografia, e se si è incontrato che la Partita doppia sia sintetica, sia analitica, non avrebbe nel cassetto, che conti di un sol grado ed ordine, salvo la limitata suddivisione, che si può ottenere in ogni conto, merce di colonne complementari, è anche stato provato, che è possibile porre nel cassetto, che conti e

scritture sintetiche e sviluppare poi simili conti e scritture nei libri elementari anche gradatamente in una o più maniere come meglio si giudica - Inoltre è possibile tenera più sistemi paralleli di conti in cfastri diversi -

Anco aggiungere poi che un metodo razionale, se deve permettere di tenere necessi tutti i conti, che possono parere utili non deve, per altra parte, richiedere che se sia tenuto aperto di quelli che non sono per nulla - La Partita doppia non è l'apertura di simili conti inutili per le notizie che offrono; la Logismografia sì - Essa ha i conti di aggruppamento fatti; inutile savorra dovuta al limite insormontabile della limitata grandezza dei fogli pone al graduato sviluppo dei conti - Questa mancanza di elasticità, in detto graduato sviluppo, che è nel metodo carboni, fa sì che le situazioni si possono determinare dai conti di vari gradi, non sono sempre armoniche, nè sempre compiute. Le situazioni, che si vanno creando, i saldi dei conti fondamentali sono compiute e possono essere anche armoniche; sono però necessariamente troppo compendiose per riuscire veramente utili a chi amministra - E poi vi sono Aziende, ad esempio, mercantili che spettano a persone singole o società in nome collettivo, dove l'esistenza nel Giornale di conti, da cui si può rilevare d'un solo sguardo il grado di ricchezza dell'azienda, costituisce addirittura un pericolo -

Non giova a credito di tali aziende, che i terzi conoscano simile stato di ricchezza, ed è tanto facile, che vengano a scoprirlo, quando appare di una cifra sola del giornale, cioè a dire di un registro, che non può tenerci celato, che può anzi, in certi casi, doversi presentare all'esame dei Tribunali - Se tutti i conti del giornale vengono sviluppati; anche i saldi dei conti, che sono negli svolgimenti di grado

da una situazione compiute, ma difficilmente tali situazioni sono armoniche, essendo rarissimo il caso, in cui tutti quei conti degli altri Svolgimenti non offrono pressochè mai situazioni complete; essi mostrano soltanto i componenti di alcune somme complesse, che sono nelle prime situazioni. Pertanto deve conchiudersi che se dalla scrittura logismografica si vuol determinare una situazione armonica, che indichi con qualche semplicità lo Stato o la condizione dell'azienda, rispetto al fondo che è oggetto della scrittura di un dato sistema, conviene lavorare sui tabli deturati da conti di vari Svolgimenti e di vario grado, raggruppandoli opportunamente assieme -

Tutte queste difficoltà non si hanno nella Partita Doppia sintetica, dove, se i conti del cfastro sono esattamente determinate, i saldi loro offrono una situazione armonica e sufficientemente particolareggiata.

Articolo 5°

Se la Logismografia permette risparmio di lavoro nella tenuta dei conti -

I Logismografi vogliono ancora, che il metodo da loro preferito abbia in confronto della Partita Doppia il vantaggio della brevità e calcolano nella proporzione dei quattro quinti di lavoro da questo richiesto, dal risparmio, che essa rende possibile. 1) - Livi è dove esagerano di più

1) Vedi il verbale dell'adunanza tenuta presso l'amministrazione della Società degli Inventori in Firenze - pubblicata dal Carboni nel suo libro: "Primo saggio di Logismografia" -

«Iniziativa è da vedere come quella, che essi dicono maggiore brevità, si consegua - Essi la ottengono, non già col sopprimere conti o scritture, che i vecchi metodi richiedono, foggando i rimanenti conti e le rimanenti scritture in modo che possono offrire le notizie che i conti o le scritture sopresse avrebbero potuto dare, non già col sostituire brevi simboli universalmente intelligibili, alle spiegazioni che gli altri metodi vogliono, in modo che si abbiano eiononostante tutti i dati che quelle applicazioni avrebbero potuto dare; sibbene col sopprimere nelle scritture dei conti ogni spiegazione senza sostituirvi nulla -

Ora, se le spiegazioni nei conti sono utili per le notizie che possono porre, la qual cosa vuol verificarsi in pratica tutti i conti, che non fanno parte di scrittura sintetica o di vero controllo od altre particolarizzate ed allora si sopprimere, senza sostituirvi nulla, e ottenere la brevità a scapito della chiarezza, locchè è da condannarsi - Oppure tali spiegazioni non sono necessarie, anzi sono inutili; e allora si possono togliere anche nella Partita doppia, non essendo, come fu a suo luogo dimostrato che la forma sinottica pura è impropria a codesto metodo - E però se si vuole istituire un confronto fra i due metodi per vedere quale sia più breve, non deve già farsi fra la Logismografia, che è sinottica sempre, e la Partita doppia a forma descrittiva, poichè allora i termini non sono omogenei, ma fra quella e la Partita doppia a forma sinottica.

Il confronto fatto in questo modo non può lasciar dubbio. La Partita doppia risulta assai più breve della Logismografia e la proporzione sopra indicata, fatta in senso inverso, cioè a favore della Partita doppia è piuttosto superiore che inferiore alla vera - La prova è facile a darsi. Non ammettendo, in generale, la Logismografia nei conti

nessuna scrittura, oltre la somma propria del Dare e dell'avere in ciascuno di essi, non è possibile nell'applicarla di foggare i conti, che tengono accesi in quistione che possono tener luogo di altri, i quali si fossero soppressi. Adunque nessun risparmio nel numero dei conti, che possono essere richiesti dalla Partita doppia, giacchè, come è stato chiarito a suo luogo, questa non esige l'apertura di nessun conto, che non sia di per se stesso utile; nessun risparmio perciò nelle scritture - Invece la Logismografia richiede molte registature di più. In primo tutti i conti composti devono essere ripetuti due volte, una nel Giornale o nello Svolgimento, dove prima appaiono, e una volta nella colonna delle equivalenze degli Svolgimenti, in cui ricevono il loro sviluppo.

Poi si sono i conti di aggruppamento fatti di simili; se si bada alle notizie che danno, e dei quali è stato ragionato a lungo - Fra i conti di aggruppamento inutili conviene sempre collocare gli stessi conti del giornale, essendo molto agevole, in cui non è di nessuna pratica utilità, anzi è di danno il tenere scritture inutilmente sintetiche, quando sono quelle dei conti fondamentali necessariamente pratiche; per ciascuno grado di quei conti di aggruppamento le somme han da scriversi due volte inutilmente, una in essi, quando appaiono la prima volta, e una nella colonna equivalente, in cui vengono riprodotti.

È poi da considerarsi il lavoro che deve farsi per portare a nuovo le scritture, quando devasi mutar foglio.

Nella Partita doppia, anche sinottica, è considerevole il numero delle scritture che possono farsi per ogni conto e per ogni foglio e il lavoro richiesto per il mutare dei fogli paragonato al lavoro totale che esige la compilazione delle scritture, è poco assai - Laddove nella Logismografia, invece devasi negli Svolgimenti mutar foglio non quando son

riempiti tutti gli spazi dei singoli conti, ma quanto è occupato tutto lo spazio assegnato al conto composto nella colonna delle equivalenze, siccome insomma ogni scrittura, che deve riferirsi anche in un solo dei conti singoli, occupa una intera riga del foglio, così, specialmente nel caso delle scritture analitiche, il lavoro da compiere per portare le somme al nuovo foglio, può eguagliare e fin superare quello, che richiede la compilazione di tutte le singole partite nei conti. Tenere tuttavia la fatica del sommare, i numeri da scrivere per portare al nuovo foglio i due totali del dare e dell'avere di un conto, sono quattro. Ora, se le registrazioni sono analitiche e accennano ai fatti singoli, in generale ogni somma della prima colonna equivalente sarà riferita indivisa a ognuno dei conti dello svolgimento, e ogni somma della quarta colonna si terminerà in quei conti due sole scritture, cioè che, massime negli svolgimenti di secondo grado e dei gradi inferiori, ove non vogliono giungere le permutazioni del Giornale e la quarta colonna rimane per lo più inoperosa, le scritture distribuite nei conti veri dello svolgimento superano di poco per ciascuna foglio il numero dei righe suoi, che non vogliono essere più di 35 o 40, epperò se i singoli svolgimenti contengono, come avviene nel più dei casi, una dozzina di conti ciascuno, sarà appunto di quattro circa il numero medio di registrazioni per ogni conto in ogni foglio. Se le scritture sono sintetiche riassuntive, questo numero cresce, potendo le singole somme delle colonne equivalenti doversi decomporre in più somme parziali, da riversarsi in conti diversi, pure non può in generale crescere tanto da far sì che il lavoro di riporto da foglio a foglio non resti appropriato a quello che la compilazione delle scritture esige.

Ma i logisimografi si guardano bene dal tener dei confronti

che fanno tra i due metodi, questa via razionale. Il Feboni nei suoi primi Saggi di Logisimografia prima, nelle sue Opere composte di Logisimografiche, per prendere un'istanza a lume di terminazione scritte a partita doppia descrittiva e la paragona con scritture logisimografiche sinottiche - E gli altri seguono il suo esempio -

Il Chiorda //, per nominarne uno, esamina certe scritture a Partita doppia esposte in un trattato del capata e si studia di dimostrare che sopprimendo le esplicitazioni e ponendo la parte sinottica negli svolgimenti logisimografici esse poco o nulla perdono in chiarezza - Tale procedimento non è corretto - Per giudicare della bontà comparativa di due metodi non bisogna considerare le forme particolari, che hanno assunto nella tale o tal'altra applicazione, ma quelle che potrebbero assumere senza perdere nessuna della loro qualità caratteristiche quando si applicassero, non a quei casi soltanto, ma ad altri ancora, anzi alla generalità di quelli, nei quali la loro applicazione è possibile - Le esplicitazioni del capata in qualche caso particolare dicevano poco e col sopprimerle non si toglie molto alla chiarezza -

Ma la Partita Doppia non pone simili limiti definiti alle esplicitazioni e nella pratica reale, per gli stessi casi considerati dal Chiorda sarebbero state più estese e potrebbero essere assai più in altri casi infinite - Per raggiungere il loro intento il Chiorda ed il Feboni avrebbero dovuto dimostrare che le esplicitazioni, dati gli svolgimenti logisimografici, sono in tutti i casi superflue, ma tale dimostrazione non fu data ed è fuor del possibile il darla -

Questa maggior lunghezza della Logisimografia in confronto della Partita doppia sinottica dipende tutta dal particolare procedimento adottato da quella nel graduale sviluppo dei conti e del sistema delle equivalenze successive e non intanto

1) - Vedi il Logisimografo del 1879 -

applicandosi colla sostanziale riproduzione di ogni conto composto nello svolgimento, in cui riceve un primo sviluppo. Ogni contabile maniera di procedere da' al riscontro aritmetico quella maggiore efficacia che si è visto, onde la proposizione del Foschi, precedentemente citata, che prima di condannarla a condannare con sé i conti di aggruppamento fattizi bisognerebbe provare, che non ha un'altra per ottenere con minore fatica un così efficace riscontro: A me pare di ricordare anzitutto che, specialmente quando si tratta di svolgere numerosi conti di un medesimo grado e tutti simili; i conti di aggruppamento fattizi sono necessariamente molti e che la scrittura utile nei conti composti o semplici che dovrebbero succedersi, se si fosse adottato un metodo in tutto razionale, non certo di molto superiore da quella, inutile nei riguardi amministrativi, da comporre nelle colonne equivalenti, nei sopraddetti conti di aggruppamento fattizi e per il rapporto da un foglio all'altro. Ora, un mezzo di ottenere un riscontro aritmetico veramente apodittico, e questo, di far compilare da persone diverse in camere diverse se occorre due copie di registri perfettamente uguali, desunti dagli stessi documenti originali - Questo procedimento non è nuovo - La Repubblica veneta lo prescriveva ai propri magistrati normalmente e dai tempi più antichi e lo prescrive ai Banche de scripta alla fine del secolo decimo sesto (1). Giovanni Law, nei regolamenti della Banca reale istituita da lui a Parigi, impone che si avessero da tenere in camere diverse due copie di partitari (2) e una prescrizione simile trova luogo anche al presente nei regolamenti e Statuti di molte fra le principali Banche.

1) - Decreto del Senato 14 Gen. 1596 (alt. 8) Archivio di Stato Veneto per foglio

2) - Veggasi l'articolo "Banca reale" nel Dizionario di Giurisprudenza del Savary -

E la stessa scrittura che tengono presso la Ragioneria generale dello Stato e la forte dei Conti a che altro servono e non a fornire un mezzo per vedere se le scritture dei ministri sono regolari?

Articolo 6°

Se la Logismografia vince in potenza dimostrativa la Partita Doppia.

Dicono ancora che la Logismografia vince d'adda la Partita doppia per potenza di dimostrazione e non dicono il vero. La Logismografia, scrittura essenzialmente sinottica, non può giovare nelle ricerche che si dovessero fare intorno ai fatti singoli, perché non può ricordare questi contemporaneamente, richiedendosi per ciò le applicazioni. Lascio di dire poi che simili ricerche riuscirebbero faticosissime per il numero non facile di fogli, in cui vogliono essere sparte le partite di ogni conto anche quando son poche. Essa offre soltanto i numeri generali, anzi solamente i saldi dei conti, perché l'esistenza della colonna delle permutazioni toglie ogni importanza data ai totali del dare e dell'avere dei conti, i quali totali, se i conti fossero integri, potrebbero bene spesso offrire notizie utili. Ed è a notare che la colonna delle permutazioni influenza anche sui conti, dai quali, nel fatto, non fu tolta nessuna somma, perché lascia incerti sulla designazione loro.

Chella Partita doppia invece è possibile avere tutte le notizie che al buon andamento dell'azienda possono occorrere, e i dati che riguardano ai fatti singoli, e i saldi dei conti e i totali del dare e dell'avere, e altre notizie ancora dalle colonne complementari, che è agevole aggiungere a quelle prime.

parti di ogni sezione di conti singoli.

Articolo 7°

Degli altri pregi e vantaggi che si attribuiscono alla Logismografia

Si afferma poi che il metodo Carboni ha questo vantaggio tutto suo proprio, che colui, il quale ha dato forma ai conti di un'azienda, intrinseca la compilazione del Quadro contabile, non deve temere che dopo di lui, o Terribolans, quell'ordinamento crolli per mancanza d'intrinseca vigoria, essendo che il Quadro comprende tutta l'ossatura dell'edificio saldissimamente collegata e rivestita di bitume, a cui bastano le più modeste forze - e per un pregio di poco superiore, se non forse uguale, lo si ha in qualsivoglia ordinamento di conti e di scritture.

Altri pregi e altre lodi si attribuiscono al metodo Carboni. Dicono taluni che l'apprenderlo è difficile e più difficile il rettamante applicarlo, altri afferiscono il contrario, gli uni l'accusano di ridurre il ragioniere, che si vale di esso, pressoché ad una macchina automatica, gli altri osservano che esso obbliga a pensare e a ragionare, e v'ha di quelli, che appunto per ciò l'oppugnano; v'ha chi afferma essere la forma sinottica, ovale, si vale, monotona, unita, confusa e per contro v'ha chi con viva lena l'etatta - Volati il *Compendio*: « Nella pratica ca da lei conseguita. » (e non la trovarebbe il titolo di metodo) il quadro totale accenna in compendio chiarissimo e breve coi quali le varie partite si vengono ordinatamente svolgenti e questi libri stessi si vengono con somigliante ordinamento svolgenti in altri libri di Seconda e quelli di Seconda in altri di terza mano, e così via fino ai conti che concernano le

1) Lettera ad Carboni in data 24 April 1872 - pubbl. nei primi foggi di Logismografia.

Le minuzie specialissime di ciascuna materia e gli incassi di ciascuna persona individuale - Così dal tronco si partono i rami pur congiunti alla vita di quello; e i rami mettono i ramoscelli e ramettini, e frondi, e foglie e vette, secondo che nei grandi alberi non si staccano a un occhio il vario di ramanti, né si scacciano come si aggiustano al tutto le parti, guardando alle branche che paiono incrociate e alle frische che muovono frondeggianti!»

Capitolo 18°

Conclusione

Il Carboni nei suoi *Primi Foggi* accenna ai molti tentativi e ai lunghi studi fatti, alle prove ripetute e alle difficoltà vincenti per dar forma al suo metodo e poi aggiunge come giunto in fine alla chiara persuasione che ebbe rispondeva compiacentemente ai postulati e ai desideri della scienza e ottinua tutte le promesse di una scrittura antopedagogica, come tutti credono che sia e come non è stata ancora fin qui, la scrittura doppia. E se si guarda alle pubblicazioni fatte poi e agli esempi proposti, si deve concludere che egli reputa quel suo metodo il più inconveniente per tutte le aziende senza distinzione di sorta. I suoi seguaci il *Primo* e il *Prontuario* prima di tutto non si mostrano meno sicuri dell'ecellenza del metodo nuovo sia in senso assoluto, sia relativamente ad ogni commercio, straziando, e, bistrattando con poca carità le altre forme di scrittura proclamano che tutte ormai devono cedere il luogo al novello signore. Sono le esagerazioni comuni a tutti coloro che hanno trovato, creduto di trovare metodi nuovi, a cominciare da Jones per finire a Parato e Biancardi, e a quelli che si son fatti loro apostoli. Non vi è, né si può essere metodo

di scrittura, sia pure in se stesso razionale, anzi perfetto, se tale può essere cosa che viene dalla mente umana, la cui applicazione torna espediente a tutte le Aziende indistintamente; in verità questa, a me obbligo occasione di accumulare.

Anche la proposizione contraria, pur sostenuta da molti che esso metodo non è applicabile a nessuna Azienda, mi pare eccessiva. essa se mi si domandasse a qualeAmministrazione è più propria non so più dire con sicurezza. Il fatto di pratica applicazione io reputo arduo assai, se non fosse presumuibile, il giudicare a priori. Un giudizio maturo, in simili ordine di cose, non si può pronunciare se non si deturca da esperienza non breve e non ristretta che si sia fatta.

Il metodo Carboni si applicò nella Ragioneria dei servizi amministrativi del ministero della Guerra, sebene, come si è visto, non del tutto razionalmente, si applicò pure a cominciare dal 1878 alle scritture di qualche altra Amministrazione centrale, l'Economato Generale, ad esempio, e alle scritture generali dello Stato alla Ragioneria generale, e coi primi del corrente anno alle scritture complessive delle Intendenze di Firenze; s'applicò poi da più anni, presso la Società degli Istituti in Firenze, del cui Consiglio, era Presidente il Carboni. L'idea ha trovato, a quanto si afferma, applicazione anche all'estero, in Spagna, presso il ministero della Guerra. Si tengono infine, a forma logisimografica le scritture dei comuni di Poggio Zumbia e di Cagliari e quelle di bilancio della Banca popolare e della Cassa di Risparmio di Parma e di due altre Aziende costituite a Bologna.

Nel 1890 io scrivevo: "Se l'esperienza che si farà in seguito, specialmente quella che si farà fuori di ogni ingerenza del Carboni, confermerà il buon successo che, si dice, ottennero fin qui, si potrà conchiudere che il metodo di lui è applicabile con frutto alle Aziende simili a quelle nominate

Ma poi la Logisimografia apparve inadatta alle scritture delle varie amministrazioni dello Stato e si abbandonò in tutte verso il 1890, poco dopo che il suo inventore cessò di essere ragioniere generale dello Stato. Continuò per tanto ad applicarsi alle Casse di Risparmio ed in alcune amministrazioni dell'Emilia, ma alle sole scritture generali e sintetiche in forma riassuntiva. Questa è la forma di scrittura dove gli inconvenienti inseparabili dall'applicazione del nuovo metodo, possono ridursi al minimo grado. Quelle scritture compendiate, le spiegazioni, per contare, onde la forma strettamente sintetica, può dirsi ad esse appropriate. Inoltre col restringere ad un numero relativamente piccolo di conti compendiosi e complessi, quelli tenuti a forma logisimografica, si possono ridurre a pochissimi e più eliminare i conti raggruppati fattizi, che sono il maggior guaio della Logisimografia. Codesti due inconvenienti si manifestano in grado non minore nelle scritture strettamente analitiche, onde non mi pare che il nuovo metodo possa applicarsi con vantaggi in quelle Aziende, dove a somiglianza di quanto avviene in quelle piccole mercantili, son pochi assai i conti da accendere oltre a quelle da intestarsi ai corrispondenti. Cui reputo fatica gettata, le rivoluzioni logisimografiche che il Carboni, il figlio di lui, il Bonalumi, il Tigliani, ci hanno dato di esempi relativi a imprese mercantili, nelle quali i conti ai debiti e ai crediti son pochissimi contrariamente a ciò che si infatti e però non appare l'inconveniente di quei conti, che ho detto di raggruppamento fattizi.

Del resto quando anche nel metodo Carboni non si fossero pregi veri, il che non è, al suo inventore rimarrebbe sempre il gran merito di aver dato un grande impulso agli studi della Ragioneria.

Libro Undicesimo

Rendiconti

Capitolo 1.^o

Definizione e Classificazione dei Rendiconti

Il rilevare quali furono i risultamenti di un negozio che si è concluso, di un'opera che si è compiuta, di un'impresa, insomma, che si è condotta a fine, oppure della gestione di un'azienda o di qualche suo ramo in un dato tempo l'espone in accorti prospetti col linguaggio delle cifre costanti risultamenti e il provarne, se è mestieri la verità, costituiti per quella serie di operazioni, le quali vogliono designare coll'espressione: Rendimento dei conti e formazione del Bilancio.

I prospetti, in cui i risultamenti dell'impresa o della gestione sono descritti, e, occorrendo, provati, formano il Rendiconto, che prende il nome di Bilancio, o conti comuni, Libro, o semplicemente conto.

I Rendiconti si possono classificare in più aspetti, anzitutto per riguardo alla relazione giuridica, che corre tra il Direttore dell'Impresa e l'Amministratore de' valori, di cui l'uno e l'altro si valgono, i Rendiconti distinguonsi in Rendiconti veri e propri e in Bilanci o Conti comuni. Quelli si rendono dal Direttore dell'Impresa o dall'Amministratore, che non ha proprietà dei beni, che usa, si presta di simili beni, o a chi li rappresenta o tutela allo scopo di provare che l'opera sua è quella dei dipendenti

suo: è stata oculata e proba; questi si formano dall'imprenditore, costruttore, o amministratore, il quale, è proprietario derivato, o che adopera e amministra, e a cui spetta l'opera compiuta o l'utile o il danno derivante dall'impresa o dalla gestione, e si formano al solo fine di rilevare i risultamenti stessi e prove utili amministrativamente per l'avvenire.

I primi sono Rendiconti d'impresa o azienda dipendenti, gli ultimi sono conti Bilanci di impresa o azienda indipendenti.

In secondo luogo i Rendiconti si possono classificare badando al loro oggetto, e allora si distinguono in Rendiconti d'impresa, di opera o di gestione secondo che riguardano un'impresa compiuta, un'opera condotta a termine o la gestione di un'azienda durante un dato tempo.

Alla loro volta i Rendiconti di gestione sono di tante specie, quante sono i sistemi di scrittura che possono applicarsi nelle varie aziende, e però si hanno i Rendiconti patrimoniali, i Rendiconti relativi al Bilancio di provvisione, detti da noi Conti finanziari, e in Francia Conti amministrativi. - Quelli si suddividono in Rendiconti patrimoniali compresi, rendiconti di cassa, rendiconti a residui, rendiconti di materia, del patrimonio fatto e questi in rendiconti di cassa o di competenza per annate o per esercizi, secondo la natura del Bilancio, a cui corrispondono.

In terzo luogo, rispetto alla loro estensione, i Rendiconti si dividono in general e parziali; quelli che abbracciano tutta l'impresa, tutta la gestione di un anno o di un esercizio; questi considerano solamente un ramo dell'impresa o della gestione, ovvero i fatti compiuti in uno spazio di tempo minore di quello, per cui si effettua l'impresa o per cui dura l'esercizio.

Tra i rendiconti parziali meritano speciale considerazione quelli che gli agenti, i quali hanno la custodia dei valori e ne rispondono, rendono all'amministratore o ad altri deputati a sindacare l'opera loro -

Finalmente i Rendiconti si possono classificare per rispetto alla forma loro in Rendiconti analitici o particolarizzati ed in Rendiconti sintetici o compendiosi - Quelli comprendono l'indicazione particolareggiata di tutti i singoli fatti economici, stratificati e, se è necessario, la prova e la giustificazione loro; questi danno soltanto notizie compendiate delle varie classi in cui si possono raggruppare i fatti ora considerati. La forma di Rendiconti varia talvolta secondo che l'oggetto è indiviso o suddiviso in varie sezioni.

La cosa delle fin qui proviamo come non possa accettarsi la definizione del Rendiconto che dà il Tilla quando dice: «La compendiosa e chiara esposizione e dimostrazione di tutti i movimenti, cui in un dato periodo di tempo andò soggetto un patrimonio» e come errico dei pari idee che reputano il Conto consumivo un altro che la rettificazione di una contabile Bilancio di previsione - Entrambe le definizioni fanno per difetto, l'ultima specialmente. Questa non comprende che una specie di Rendiconto patrimoniale; i Rendiconti compendiosi questa vale soltanto per i Conti relativi ai Bilanci di previsione. La tale ultima definizione fatta vera dovrebbei comprendere che non tutta la Azienda e la Impresa sono passibili di Rendiconti, perche non tutte possono avere conti di previsione, laddove a tutti è chiaro che, se vi possono essere fatti contabili in modo da non potersi predire molto tempo innanzi che avvengono, e tali da non potersi limitare, tutti gli atti amministrativi.

1) - T. Tilla - Elementi di Contabilità e di Amministrazione - Titolo 2° - cap. 1° pag. 206 della 4 ediz.

di qualunque natura siano e in qualunque Azienda avvengano possono sempre rilevarsi dopo che hanno avuto luogo

Capitolo 2°

Conti di Imprese e di Opere

I conti di Imprese, dovendo mostrare i risultamenti ottenuti da un affare qualsivoglia, devono indicare da una parte i valori o i capitali impegnati in esso, dall'altra, i valori o capitali ritratti; i conti consuntivi di spesa mirano a porre in evidenza il costo dell'opera, e però devono indicare le spese sostenute, i lavori compiuti, i materiali consumati, quelli sopra avanzati, i valori incommuni e i capitali impiegati e le rifusioni ottenute.

È assai raro che un imprenditore o costruttore, il quale per conto proprio direttamente attenda all'impresa o all'opera, formi conti consuntivi per quella o per questa; se le scritture che egli compila o fa compilare nei propri libri sono ordinate, bastano a rivelargli senz'altro l'esito della spesa e il costo dell'opera compiuta.

È invece frequentatissimo il caso di conti che si rendono da direttori di Imprese e di opere condotte a termine per conto altrui, ma è impossibile dar norme particolareggiate per la compilazione loro. La loro varietà è senza fine, poichè da un conto di compra o di netto ricavo di un commissionario per affari mercantili, o un conto che regni il costo di un palazzo fabbricato, di una strada costruita, di un canale o di un bacino scavato d'ordina e per conto altrui, la via è determinata. In generale tutte le somme di questi conti devono essere giustificate e dimostrate esatte merce opportuni documenti.

Capitolo 3.^o

Indole Generale di questi conti

Articolo 1.^o

Indole generale di questi conti

Si va richiamare di qual natura siano i doveri, gli impegni, la responsabilità insomma, e i consegnatari e intendi dire dei consegnatari veri, i quali assumono la custodia e il governo dei beni altrui, ne rispondono e danno cauzione, acciò l'azienda abbia modo di rivalersi della sottrazione o dissolamini loro imputabili.

Essi rispondono di codesti beni per quantità e qualità, non già del valore loro - non possono sostituire a quei beni altri, siano pure di valore pari o anche superiore, se immediatamente non mutano valore per l'alza dei prezzi del mercato, essi, come non possono fornire degli aumenti, così non debbono sopportare le diminuzioni, e se deteriorano o scemano per cause non imputabili a loro, non sono tenuti a rispondere di simili deterioramenti o cali.

Adunque essi dovranno giudicarsi come compiutamente sorvegliati da ogni impegno quando avranno saputo rendere ragione di ogni quantità di quei beni, che sia stata loro consegnata e che non si trovi a disposizione dell'azienda e solamente allora.

Segue da ciò che i conti dei consegnatari devono dimostrare per quantità, numero, misura e peso l'esattezza dei beni che si trovano in essere, in un dato momento, cioè a dire

che quella quantità è quale dovrebbe essere in seguito alle uscite ed entrate, le quali hanno avuto luogo.

Es segue ancora che simili conti non devono mai essere resi per esercizi, ma, come dicono in Francia, per gestione. Ciò vuol dire che in ogni conto devono figurare le scritture di tutti i beni pervenuti in consegna all'agente e di tutti quelli che egli regolarmente cedette nello spazio di tempo, a cui siffatto conto si riferisce, senza badare all'anno, o, meglio, all'esercizio e cui devono imputare le competenze di entrata e di uscita, di rendita o di spesa corrispondente e che non vi deve apparire nessuna altra scrittura di questa in fuori.

In tal modo soltanto il conto può dimostrare senza incertezza e chiarezza, l'esattezza dei beni in essere nel giorno in cui si chiude. Infatti si sa che un conto reso per un esercizio, il quale si prolunghi oltre l'anno, non mostra i resti reali che debbono esistere alla fine di quello, sibbene i resti ipotetici, che si sarebbero trovati al termine dell'anno, nel caso, in cui tutte le entrate e le uscite, che figurano nel conto, si fossero verificate prima di quel termine e non ne fossero avvenute altre riferibili all'esercizio successivo.

Ora è evidente come ciò non potrebbe giovare a rendere esatto e sicuro il riscontro sui consegnatari.

Gli agenti e consegnatari non debbono avere, e infatti generalmente non hanno, nessuna ingerenza nella combinazione e liquidazione dei fatti amministrativi, essi dipendono dalle istruzioni, curano le entrate ed effettuano le uscite sopra ordini scritti espliciti o impliciti emanati da lui o da altri per lui, devono poi accertarsi innanzi ad adempimenti, se simili ordini sono regolari, ma l'esame

loro finiti qui, e qui finisce la loro responsabilità.
Non si richiama che si persuadono prima che l'ordine sia opportuno, e l'affare, a cui si riferisce, compiuto nel modo più utile all'azienda. Tutt'al più in alcune Amministrazioni dipendenti si ordina il servizio dei consegnatari, di quelli del demanio specialmente, in modo che abbiano a riscontrare entro certi limiti l'opera dell'amministratore e de' suoi dipendenti; venendo fissate le liquidazioni a ricordandosi dove vi ha vincolo di Bilancio, se i pagamenti non eccedono i limiti stabiliti da quello, ma anche in questi casi, il controllo, e però la responsabilità loro, non si attende al modo, con cui i negozi furono conclusi.

Viene da tutto questo:

1. Che per ciò che si attiene alla giustificazione delle somme, sono necessari e sufficienti gli ordini regolari ricevuti dall'amministratore, o meglio, i documenti, che servono per il controllo amministrativo, i quali, come si sa, assumono forme svariatissime secondo la natura dei servizi e delle aziende. La giustificazione sarà piena quando vi sarà intera corrispondenza tra le singole somme del conto e quella dei relativi documenti di prova. E si badi che, in generale, perchè il controllo riceva efficacia, le entrate non devono giustificarsi dal consegnatario, ma debbono provarsi lui. Infatti mentre egli non ha interesse a nascondere atti che abbiano avuto luogo, non è dal proprio tornaconto spinto a provare che un entrata si è verificata, rispetto a questa egli ha solamente interesse a dimostrare che non hanno avuto luogo in una misura superiore a quella nella quale si sono verificate.

2. Che in tutte le Amministrazioni, e quindi in quelle dipendenti, i consegnatari debbano rendere lor conti allo

amministratore. Nondimeno in molte aziende dipendenti affine di accrescere efficacia al riscontro si stabilisce che i conti dei consegnatari siano giudicati, oltre che dall'amministratore, da collegi o magistrati speciali, come sarebbe a dire le Corti o Camere dei conti per le Amministrazioni governative; i Consigli di Prefettura ed i collegi elettivi comunali o provinciali per altre Amministrazioni pubbliche, e che solamente dopo un decreto provvisorio di questi, i consegnatari siano definitivamente liberati - Ma tale misura non isceglie il diritto, che ha l'amministratore di sindacare l'opera de' suoi dipendenti, come non scema la responsabilità sua; anzi si vuole richiedersi da lui, che prima di spedire i conti a quei magistrati li dichiari regolari. Fa da sé che l'amministratore nel rendere simili conti per giudizio definitivo deve unire, non soltanto i documenti giustificativi dell'uscita, anzi da chi li rende, ma eziandio quelli che provano l'entrata, i quali si troveranno presso di lui o presso gli impiegati controllori o liquidatori.

La condizione, che deve risultare dalle cose dette fin qui, sono queste: che ogni consegnatario deve rendere conto della gestione propria; che il conto deve contenere tante sezioni quante sono le specie di beni affidati alla sua custodia; che per ogni sezione il conto deve dimostrare la quantità di beni in essere al principio dello spazio di tempo, a cui è relativo, le entrate e le uscite che in esso spazio ottennero luogo e la quantità esistente alla fine del medesimo e per la quale risponde chi rende esso conto; che infine ogni somma che appare nel conto deve essere dimostrata e potersi dimostrare vera da alcuni documenti giustificativi.

Articolo 2°

La forma dei conti dei consegnatari

Per consuetudine ogni conto ha due parti: l'attiva e la passiva: quella, e parato il conto, si inizia coll'indicazione della quantità dei beni sussistenti al principio del periodo, a cui detto conto si estende; questa, e quindi il conto, si chiude colla notazione dei beni in essere alla fine; le entrate nell'una e le uscite nell'altra si espongono per ordine di date, e se il conto è esatto entrambe le parti si pareggiano.

I dati per la compilazione di tali conti si tolgono dai Giornali d'entrata e di uscita, che i consegnatari debbono tenere e se tali Giornali sono compilati a dovere, quei conti non sono altro che la copia loro.

Le due notazioni con cui si inizia e si chiude ogni conto di regola devono provarsi con verbali di ispezioni fatte, in concorso col consegnatario, da chi ha l'ufficio di controllare l'opera, dai quali appaia che la quantità dei beni indicati sussisteva realmente nei due tempi.

Ciò nondimeno, finché si tratta di conti fatti da uno stesso consegnatario, la prova della quantità iniziale può averli nel conto precedente. Gli agenti debbono rendere conto di tutta la loro gestione e per tutto il tempo; non però pertanto esservi discontinuità tra un conto e l'altro e i resti dell'uno devono essere la base di quello successivo.

Prima alla notazione che indica i beni onde, al chiudersi del conto, il consegnatario dichiara di rispondere, essa è necessaria conseguenza della altra; se l'esattezza di tutte queste è provata, vien provata anche l'esattezza sua pel solo fatto che essa vale a pareggiare le due parti del conto.

Il verbale di un'ispezione che si fosse compiuto nel biennale a cui si riferisce la chiusura del conto, non proverebbe l'esattezza di quella scrittura, cioè della quantità dei beni; onde il consegnatario deve rispondere, sì bene soltanto la quantità dei beni che in quel punto sussistevano realmente. Ma la coincidenza tra questa quantità e quella prova la regolarità del servizio fatto dal consegnatario e tal prova non può avervi intera in altro modo.

La giustificazione delle entrate e delle uscite si ha, secondo che fu detto, in documenti di varia forma; simili documenti si riuniscono al conto disposti secondo l'ordine delle scritture che giustificano. E perché possa riuscire spedito il confronto tra quelli e questi; sono gli uni e le altre numerate in modo, cioè a dire un numero posto accanto ad ogni scrittura richiama il documento corrispondente. Se fin d'ora questi provano una sola scrittura completa, sono fin d'ora i numeri di richiamo.

In tutte le aziende i consegnatari sono tenuti a rendere conto periodicamente e lo spazio di tempo, che costituisce il periodo nel quale si rende conto, tanto più breve quanto più numerose sono le entrate e le uscite dei beni; e vi hanno frequenti esempi di conti, che si hanno a rendere ogni giorno.

Per i consegnatari di stabili, di mobili, di macchine, di beni vincenti che costituiscono il capitale fisso di una azienda e per luogo a pochissima entrata e a pochissime uscite, i Rendiconti sono sostituiti da Bilanci tra gli Inventari di consegna e di ricezione, che si compilano a lunghi intervalli.

In quelle aziende dipendenti, nelle quali la gestione dei consegnatari viene giudicata da magistrati che non dipendono

dall' amministratore, vuole bene essere stabilito che i conti a rendersi a questi siano più frequenti, più solleciti e più particolareggiati, che non si richieda per gli altri da sottoporsi al giudizio di quei magistrati. E quelle aziende divise in sezioni, che abbiano sede in più luoghi, può anche avvenire che i conti dei consegnatari debbono spedirsi a quei magistrati direttamente dalle sezioni singole, e allora si conviene talvolta, che essi non siano convalidati da documenti giustificativi, purché questi siano stati accompagnati ai conti corrispondenti rasi in via amministrativa alla sezione principale e questa ne certifichi l'esistenza. Tale è la via che più frequentemente si tiene per i conti dei consegnatari di aziende governative, non residenti nella capitale, devono andare alla Corte o Camera dei conti.

In altre aziende invece i conti a giudicarsi da simili magistrati devono giustificare, oltre che coi documenti, che provano la regolare gestione degli agenti in conformità degli ordini dell' amministratore, con altri che dimostrino la regolarità e convenienza di tali ordini, ma ciò a suo luogo.

È badarsi che l'impegno dei consegnatari è del tutto personale. Essi rispondono dell'opera propria e di quella, che han posto in loro vece, ma non rispondono dell'opera dei loro predecessori o successori nell'ufficio, in altre parole è la persona non l'ufficio, che rende conto. Laonde anche quando è stabilito, periamo, che i conti si rendano una volta all'anno, alla fine, se entro l'anno si rende il consegnatario quegli che cessa rende ragione della gestione dell'ufficio fino al giorno, in cui lo lascia, l'altro da questo giorno fino alla fine dell'anno, se, pure a sua volta, non cede prima di quel termine, il luogo ad altri.

Ho insistito nel dimostrare che i consegnatari devono render lor conti non già per valore, ma per quantità, cioè

numero, peso e misura dei beni, che ottengono in custodia, e giungo ora che talvolta avviene di avere uno strumento di più che serve per il riscontro contabile amministrativo e affine di raccogliere più agevolmente i dati per le scritture materiali dell'azienda, si stabilisce che quei conti tengano nota, oltre che della quantità, eziandio del valore dei beni; ma che allora, è inutile il dirlo, l'esame di essi conti per ridurre il grado di responsabilità dell'agente si restringe ai numeri che segnano la quantità delle entrate, delle uscite e dei resti. Quando ai consegnatari si affidano bolle, marchi o altri strumenti del riscontro, come marche, francobolli, schemi di biglietti o di documenti, che riempiti possono dare a chi li possiede, diritti verso l'azienda, si esigono da essi conti a parte, che provino il carico e lo scarico di quegli strumenti di controllo.

Articolo 3°.

I conti dei Cassieri e degli Agenti di riscossione.

Fra i conti dei consegnatari tengono principalmente luogo quelli dei cassieri, dei tesorieri, degli esattori, di coloro insomma che rispondono del danaro dell'azienda.

Sopratutto non si deve vedere che tra questi conti e quelli degli altri consegnatari vi siano radicali differenze. Anche essi si rendono per qualità e quantità delle monete, non già per loro valore e se per le monete legali che sono ad un tempo moneta di conto, può parere dubbio se il conto segui la quantità o il valore, ciò si deve soltanto a questo, che per simili monete la quantità segna eziandio il valore.

Con tutto ciò le condizioni, in cui possono trovarsi i consegnatari del danaro fanno sì che i conti loro abbiano

beni spetto forme particolari.

In alcune Aziende vi sono agenti di riscossione, che han l'ufficio di eleggere entrate determinate, si suol dire allora da quelle entrate si danno a carico dell'agente, ossia che esse costituiscono il carico di lui, le somme esatte formano lo scarico e la differenza tra questo e quello i resti da esigere. Le bene suolsi richiedere che i conti di tali agenti consistano di due parti. La prima parte deve contenere:

- a) - il debito del periodo precedente, se pur non si tratta di prima gestione;
- b) - gli incassi fatti;
- c) - l'esito per versamenti nelle casse dell'Azienda, per pagamenti fatti d'ordine e per conto dell'amministratore, per spese autorizzate, per restituzione e simili;
- d) - il debito alla fine della gestione.

Puo tuttavia avvenire che questi agenti si trovino alcune volte in credito verso l'Azienda e che simile credito debba figurare in luogo di un debito all'aprire o al chiudersi del conto.

In altre Aziende il servizio di cassa si affida a terzi, siano privati, siano istituti di credito, i quali bene spesso, per rispetto alle entrate, rispondono del non riscosso per riscosso, ossia rispondono delle entrate appena scadute a favore dell'Azienda le abbiano o no effettivamente riscosse. Simili agenti han no realmente, salvo poche restrizioni, la proprietà delle somme, che tengono in cassa, l'obligazione loro si poco si distingue da un debito e il conto che rendono trae dalla natura di un conto corrente.

Vi hanno Aziende vincolate da Bilancio di previsione nelle quali, secondo quanto già ebbi occasione di dire, specialmente quando parlati del servizio di cassa, si affida al Cassiere un riscontro sulle spese, stabilendo che non si

abbiano a computare a suo carico i pagamenti che egli avesse fatti, e quindi dietro ordine dell'amministratore, al di là dei confini segnati dal Bilancio di sistema voce.

Io non vo' ripetere qui gli inconvenienti di tale misura, noto solamente che essa come unta la responsabilità del Cassiere, così induce una necessaria modificazione del conto suo. Anzitutto, siccome il Cassiere in questa azienda è posto in condizione di riscontrare in una parte l'opera dell'amministratore e di opporsi agli ordini di lui, così il conto suo deve essere giudicato da lui, che sia sopra l'amministratore stesso. In secondo luogo non basta che quel conto renda ragione di tutte le singole entrate, di tutte le singole uscite e del fondo che deve esistere in cassa, ma deve ancora provare che per ogni voce del Bilancio passivo i pagamenti rimastero entro i limiti limiti. E però le uscite in luogo di disporre per ordine di data devono classificarsi secondo le voci del Bilancio a cui furono imputate. Per ragioni di armonia a parità appaiono dal conto i risultamenti di tutti i servizi attribuiti al Bilancio si suol richiedere una simile disposizione anche per le entrate.

Segue da tutto ciò, non già che i conti di simili cassieri debbano rendersi per esercizi, anche quando questi si prolungano al di là dell'anno, come si è creduto di disporre in molte aziende fra noi, ma che debbano nei conti tener distinti gli incassi e i pagamenti da imputarsi ai vari esercizi, che fossero in corso, come si pratica in Francia.

Dal resto anche dove il Cassiere non deve esercitare nessun riscontro della gestione relativa al Bilancio di previsione, si usa talvolta richiedere che esso, nel suo conto, classifichi in categorie gli incassi e i pagamenti, acciocchè simile conto seroa di controllo a quelli dell'amministratore.

La compilazione di così fatti conti è meno semplice di quella dei conti precedenti. essa può agevolarsi, può rendersi meno lungo il lavoro e farsi alla fine dell'anno col classificare meglio che dura, in uno o più fascii, le entrate e le uscite che in quell'ordine, nel quale dovranno poi apparire nel conto.

Per riguardo alla forma tali conti, come già i Bilanci, possono assumere tre aspetti diversi.

Seguendo una prima maniera si espongono i dati del conto, secondo le principali divisioni del Bilancio di previsione in un prospetto riassuntivo, ciascuna somma complessiva della quale viene poi in allegati e suballegati gradatamente sviluppata nei suoi ultimi componenti.

Seguendo una seconda maniera si espongono addirittura le singole somme incominciando da quelle corrispondenti alla parte attiva del Bilancio e tenendo l'ordine delle voci, a cui sono imputate. Le somme di ciascuna voce si addizionano, e, dopo esposte le voci di una divisione di penultimo grado si epiloga tali voci, e similmente si epiloga questa divisione di penultimo grado dopo che sono tutte annunciate, e così per le altre di grado più elevato, finché si giunga ad epiloga le parti del conto, le quali poi si confrontano insieme per mettere in evidenza il debito o il credito del passivo.

Seguendo una terza via si assegnano colonne diverse per le somme singole e per i totali delle divisioni di vario grado del Bilancio, le somme parziali si espongono come nel caso precedente e gli epiloghi si fanno senza interrompere la continuità dell'esposizione di quella prima somma.

Oltre le somme che seguono gli incassi e i pagamenti simili conti generalmente mostrano in colonne separate

e per ogni singola voce del Bilancio, le previsioni fatte in esso, le variazioni in più o in meno introdotte poi, le autorizzazioni definitive e la differenza in più o in meno tra questa e gli incassi e pagamenti corrispondenti.

Trattando l'ordine, secondo cui si dispongono le scritture nel conto, deve variare egualmente la disposizione dei documenti giustificativi; questi e le scritture corrispondenti debbono ordinarsi a un modo, affinché sia agevole sapere dalle voci agli altri. I documenti giustificativi si raccolgono adunque in tanti gruppi o fascicoli quante sono le classi delle entrate e delle uscite. Se non che qui può nascere una difficoltà, può darsi che un documento solo, un mandato ad esempio, giustifichi più somme ad un tempo, pagate bensì ad una medesima portone, ma imputate a diverse voci del Bilancio in cose oppure in parte ad una o più voci di esso e in parte ai resti laterali dei Bilanci precedenti. Quel mandato evidentemente non può figurare che in un fascicolo, e lo si colloca nel fascicolo relativo alla prima somma che nel conto occorre di giustificare ¹⁾ e si mette in un foglio detto sopra carta o camiscia, nella prima pagina del quale si pone in chiaro la separazione delle somme parziali secondo l'imputazione che se ne è fatta. Ponasi, ad esempio, che l'amministratore di uno spedale abbia fatto pagare all'appaltatore A. Rossi, merce di un solo mandato col n. 5000, a saldo di una sua specifica da imputarsi per L. 1000 ai resti dell'anno precedente; per L. 2.500 a nuove costruzioni e per L. 1500 a riparazioni ordinarie ai fabbricati. La camiscia o sopra carta del mandato può assumere la forma seguente:

(vedi schema a pag. 596)

1) Ved. S. Villa - Elementi di Cont. e d. Amm. - op. cit. - Vol. 3. - cap. 2. -

Ospedale di Conto dell'anno 1877
Mandato N° 120 Giornale di Cassa act. et.

Somma totale a favore di A. Zoni 5000 ..

Votabile	Contabile	Voci	Rapporto fra le diverse voci		Esercizio	
			1876	1877	1876	1877
			1000		2500	
		Resti dell'anno precedente nuove costruzioni Riparazioni ai fabbricati			1500	
			1000	4000		5000

Nei fascicoli delle altre voci, alle quali si sono imputate le rimanenti somme parziali si pongono semplici fogli di richiamo al documento già prodotto.

Non v'è tuttavia l'abitudine di dire che questo procedimento non è del tutto corretto e che vi hanno obbiezioni, e son queste meglio ordinate, le quali dispongono che non si emetta no mandati univocativi per somme da imputarsi a una sol voce.

Del resto ai conti così formulati si suole per lo più unire una copia del Giornale o dei Giornali di Cassa e non mancano coloro che giustificano le somme di questi e non già quelle del conto, l'esattezza delle quali può confrontarsi verificando quelle corrispondenti che sono nei detti Giornali.

Due osservazioni farei ancora -
La prima è questa, che la natura dei conti dei consegnatari non varia quando in luogo di una persona sola, che risponde di determinati beni, ve ne hanno più fra loro solidali; solamente il conto in luogo di essere reso da uno solo è reso da più. Similmente quando accanto ai consegnatari, ai fabbieri, ai Tesorieri specialmente, sono Controllori, i quali, mentre hanno per ufficio di riscontrare la gestione, sono moralmente e talvolta anche pecuniariamente responsabili della regolarità della medesima, questi debbono bene spesso rivedere i conti di quelli; sinchè che siano trasmessi all'amministratore e certificarne l'esattezza.

La seconda disposizione è che non vi può essere, né vi ha infatti molta differenza tra i conti di consegnatari di Azienda dipendenti e quelli dei consegnatari nelle aziende indipendenti.

Nelle una e nelle altre la responsabilità loro è quasi sempre la stessa, epperò i conti loro debbono essere di una medesima natura. Solamente, siccome nelle aziende indipendenti nessuno è che sia sopra l'amministratore, proprietario, e possa sindacare l'opera, così i conti dei consegnatari non debbono essere resi ad altri che a lui, e non sono giudicabili da altri che da lui, salvo, l'intende, il caso di frode o di liti innanzi ai tribunali.

Di più, poiché simili aziende non sono coinvolte da Bilancio di previsione, i conti di Cassa non assumono mai in esse la forma ultimamente descritta. Infine, potendo in tali aziende la vigilanza del proprietario essere continua, questa può tener luogo di altri mezzi di riscontro, tanto che, senza scemare efficacia,

al controllo, le si può rendere meno minuzioso e farsi la documentazione dei conti può essere meno rigorosa e ciò quindi, perchè in codesta azienda si può procedere con maggior prudenza e cautela nella scelta degli agenti e fornire perciò maggior fiducia nella loro onestà.

Capitolo 4.^{to}

I Bilanci nelle Aziende indipendenti

Nelle Aziende indipendenti, dove il proprietario ha costantemente a propria disposizione i propri registri e può leggere in essi, non si vogliono formare Bilanci staccati da quei registri. Le aziende meglio ordinate pongono invece somma cura nel chiudere i conti di quei registri, nel metterne in evidenza i risultamenti finali, merce di appositi prospetti riassuntivi. Così tenendosi i registri a Partita Doppia, un Bilancio d'apertura e uno di Chiusura aprono e chiudono le scritture dell'esercizio e un conto rendite o spese, o perdite, e profitti come per classi i risultamenti buoni e cattivi della gestione. I conti agli elementi patrimoniali dicono per via di quale vicenda dalla situazione segnata dal primo Bilancio si giunge a quella definita dal secondo, e i vari conti alle parti ideali dei fondi patrimoniali chiariscono le sopravvenienze e insubbenenze, le rendite o spese della varie classi. Il Rendiconto si ha dunque senz'altro nel capitolo, e siccome a rendere compiuto ed evidente simile Rendiconto giovano i due Bilanci di apertura e di Chiusura e i riferimenti indiretti ad essi e al conto Perdite e Spese, dei saldi degli altri conti

singoli per via di conti o prospetti intermedi, così si non vi sono posto fra coloro che dicono simili e vorrebbero a torto del tutto quei Bilanci e questi conti intermedi. Ciò nulla ostante, talvolta anche nelle Aziende indipendenti si giudica opportuno trarre dai registri, soprattutto se questi sono analitici e l'azienda vasta, Bilanci di gestione. - Ma, allora tali Bilanci assumono le forme di quelli di aziende simili, ma dipendenti, solamente siccome è il proprietario stesso che li trae o fa trarre dai registri tenuti sotto la sua assidua vigilanza, e possono colle scritture di questi intrinseci trarsi quando che sia, così non vogliono nella dimostrazione dei dati scendere fino alle ultime analisi e le somme loro non sono provate da documenti giustificativi.

Capitolo 5.^{to}

Rendiconti nelle Aziende dipendenti

Articolo 1.^o

Bilanci nelle imprese mercantili.

Le imprese mercantili dipendenti sono nella generalità delle imprese collettive, e il capitale loro suol considerarsi nella sua espressione nominale come intangibile e non mutabile, se non in seguito a variazioni del contratto o statuto sociale. Gli utili, fatta eccezione di quella parte che va riferita al fondo di riserva o concessa ai fondatori o agli amministratori dell'impresa vengono ripartiti fra i soci o azionisti sotto la forma di dividendo. Pertanto in simili imprese il Bilancio deve dirigersi

quali sono i reali elementi patrimoniali che, riuniti insieme, costituiscono il Capitale dell'Impresa (Capitale sociale e fondi di riserva se ve ne hanno) in quella misura, a cui esso deve ascendere, e dall'altra quale è il montare del dividendo che spetta agli azionisti o ai soci. Ora questa doppia dimostrazione si ha, se le scritture dell'Impresa sono tenute a partita doppia e lo vogliono essere in pressochè tutte, si ha, dico, nel Bilancio di Chiusura e nel Conto di Perdite e profitti.

E parso su questi due prospetti si vuole fondare il Bilancio delle Imprese sociali. La più volte anzi il rendimento dei conti si riduce alla presentazione di quei soli prospetti e a quella dei registri e dei documenti contabili compilati durante l'esercizio, nei quali i dati di essi trovano la loro dimostrazione e la loro prova. Nelle Imprese più vaste e meglio ordinate quei due prospetti sono accompagnati e chiariti da numerose tavole riguardanti i diversi rami della gestione e i risultamenti loro. Ora di questi Bilanci io non dico di più, avendone già discorso a lungo nel corso di Contabilità mercantile.

Articolo 2°

Rendiconti patrimoniali nelle Aziende civili

- non vincolati da Bilanci di previsione -

Entrano in questa categoria le aziende che si amministrano per conto di minorenni, di interdetti o di assenti, e inoltre le amministrazioni di sostanze lasciate da defunti o appartenenti a più coeredi. Per verità in alcune delle Aziende sopradette i Preventivi sono raccomandandi o

o imposti, e si fanno anche, ma in generale essi non riguardano gli incassi e i pagamenti che avranno luogo, o gli accertamenti di una somma di denaro da esigere o da pagare, sibbene le rendite e le spese nel senso vero e proprio di queste voci, cioè aumenti e diminuzioni di ricchezza, che possono anche non essere direttamente collegati con entrate ed uscite di cassa. In ogni caso poi tali preventivi non vincolano l'amministratore, in modo che non possa quanto pare ne appaia la piena coscienza, allontanarsene di qualche poco. Così che non vogliono tenere scritture speciali per essi, né vogliono per essi comporsi speciali Rendiconti. Tuttavia si dispone quella parte del Conto patrimoniale che riguarda le rendite e le spese in guisa che sia facile il confronto tra le somme, in cui esse ebbero luogo e quelle nelle quali si eran prevedute.

Ciò premesso, che cosa deve dimostrare il Rendiconto patrimoniale in tali aziende? Lasciando da parte per ora la questione, se il Rendiconto deve sempre riguardare l'intero patrimonio, o possa talora opportunamente restringersi a considerarne una sola porzione, parso che il Conto deve mostrare come è costituito il fondo patrimoniale, qualunque esso sia, alla fine dell'esercizio, provare che quel fondo e nel suo montare complessivo e ne' suoi elementi singoli è né più, né meno di quello che dovrebbe essere in seguito ai fatti di gestione regolarmente compiuti, e chiarire in fine in qual misura le singole fonti di rendite o ragioni di spese, abbiano contribuito all'aumento o diminuzione dell'originario fondo patrimoniale.

Ora se si indicano con A e P la somma degli elementi attivi e di quelli passivi al principio dell'anno con

A. P la somma di tali elementi alla fine dell'anno con a il montare delle sopravvenienze attive e insubsistenze passive, con p , quello delle sopravvenienze passive e delle insubsistenze attive, con $r_1, r_2, \dots, r_n - s_1, s_2, \dots, s_n$ le varie classi di rendite e le varie classi di spese, infine con C_n il fondo patrimoniale netto finale, si avranno questa due eguaglianze:

$$A_1 - P_1 = C_n \dots \dots \dots (a)$$

$$A + a + r_1 + r_2 + \dots + r_n - (P + p + s_1 + s_2 + \dots + s_n) = C_n \dots \dots (b)$$

La quale ultima eguaglianza segue immediatamente quella

$$(A - P) + (a + r_1 + r_2 + \dots + r_n) - (p + s_1 + s_2 + \dots + s_n) = C_n$$

che vuol dire questo solo che: aggiungendo alla sostanza netta accertata al principio dell'esercizio, gli aumenti, di qualsiasi natura, rilevati nel suo valore di conto durante l'esercizio, e togliendone le diminuzioni, si deve avere l'espressione della sostanza netta così come risulta al chiudersi dell'esercizio stesso.

I dati dell'eguaglianza $\dots (a)$ possono trovare la loro dimostrazione e la loro prova in un Trovataris di fatto ottenuto alla fine dell'esercizio. Nell'ispezione dei dati dell'eguaglianza $\dots (b)$ e nella dimostrazione che essa, nei suoi risultanzi finali, coincide colla prima che il Rendiconto propriamente detto.

Il Villa ¹⁾ confermandosi a una pratica molto diffusa in Lombardia soprattutto, dà al prospetto generale del Conto una forma che deriva direttamente dall'eguaglianza sopraddetta, e dà la formula, valeandomi per maggior speditezza dai

¹⁾ H. Villa - Elementi di Conto e di Chirurgia - op. cit. - Tit. 2° - cap. 1°.

simboli che figurano nelle eguaglianze stesse.

Attivo				Passivo			
Rimanenza al 1° gen. All. A		A		Rimanenza al 1° gen. All. B		B	
Sopravenienze attive		A	a	Sopravenienze passive		B	p
Attivo rettificato al 1° gen.				Passivo rettificato al 1° gen.			
Perdite				Spese			
1 ^a Classe	All. 1°	r		1 ^a Classe	All. 1°	s ₁	uno
2 ^a Classe	" 2°	r ₂		2 ^a Classe	" 2°	s ₂	b
.....
n ^a Classe	" n°	r _n	F	n ^a Classe	" n°	s _n	S
Totale			Σ a	Totale			Σ p

Riassunto

Quotragioni	Rimanenza al 1° gen. attiva	Perdite	Totale	Dimostrazione	
Attivo	A+a	r	Σ a	Attivo al 31 dic. All. C	A
Passivo	B+p	S	Σ p	Passivo al 31 dic. - All. D	B
Sostanza nella origine	B			Sostanza nella come al 1° gen.	B
Perdite nella gestione		S-S			
Sostanza netta fine			B		

L'enumerazione particolareggiata degli elementi patrimoniali attivi e passivi in principio e fine dell'esercizio, delle sopravvenienze, delle rendite e delle spese si fa in allegati, e, ove occorra, in sub-allegati.

L'allegato A descrive gli elementi attivi al principio dell'anno, l'allegato B gli elementi passivi; gli allegati A e B enumerano le sopravvenienze e le insussistenze (per cui van rettificati) i valori attribuiti in origine agli elementi sopradetti; una intera serie di allegati enumera le singole rendite e le singole spese delle varie classi; infine due allegati E e F tratti dall'inventario compilato al chiudersi dell'esercizio dimostrano quali siano i singoli elementi dell'attivo e del passivo finale.

Il Villa assegna una medesima serie di numeri d'ordine agli allegati delle rendite e delle spese ed enumera questi dopo quelli. Egli poi non accenna esplicitamente in nessuna parte dell'opera sua ad altri allegati da soprastare in fuori.

Ma evidentemente ne manca un'intera serie, mancano le tabelle che dimostrino per quali vicende le cifre degli allegati A e B si sono mutate in quelle degli allegati C e D; mancano, o dire, tante tabelle quanti sono gli elementi patrimoniali che si sono considerati nell'anno, quanti sono insomma i conti, e ogni elemento che si sono o avrebbero dovuto accendersi. Una tabella deve essere la riproduzione di uno di questi conti e se l'elemento patrimoniale che considereremo stava al principio dell'esercizio e sussiste alla sua fine, saprà con un resto che si trova nell'allegato A, o nell'allegato B e si chiude con uno che si troverà rispettivamente negli allegati C e D.

Il conto di cassa, ad esempio, che sarà fra queste tabelle, a vi terrà il posto principalissimo si apre

con un fondo di cassa che figura in A e si chiude con un nuovo fondo che appare in C.

Sono le cifre di queste tabelle, di quelle soprattutto che riguardano movimenti di cassa e di magazzini, che vogliono essere provati da documenti giustificativi. La dimostrazione di tali somme, dà indirettamente anche quelle delle sopravvenienze, delle rendite e delle spese, perché se queste non fossero esattamente esposte non si potrebbe ottenere, dalla sola considerazione loro e dalle attività e passività originarie, la sostanza finale.

Un rendiconto così fatto, con tutti i suoi allegati e le sue tabelle può deturarsi con grande facilità da un quadro tenuto a Partita doppia analitica. Il Bilancio di apertura e di chiusura danno senz'altro gli allegati A, B, C, D, i conti agli elementi patrimoniali forniscono le tabelle, di cui ho a lungo ragionato, che provano come le cifre degli allegati A e B si legano con quelle degli allegati C e D; infine dai conti alle parti ideali traggono gli allegati per le rendite, le spese e le sopravvenienze. Insomma la scrittura si tiene compilata come la Partita doppia vuole, il rendiconto e i suoi allegati viene ad essere tutt'altro che una copia ordinata del quadro.

Ma il rendiconto può compilarsi nella forma sopradetta anche quando la scrittura si tiene tenuta segnando altri metodi; solamente si ovverà lavoro e pazienza di gran lunga maggiore per rintracciare tutti i dati.

La Cassa di ospitalità e gli Istituti Ospitalieri di ospitalità, le opere pie di San Paolo a Torino ed altre obbedienti, danno al prospetto generale del Rendiconto una forma, che è diversa, non però essenzialmente, da quella che descrive il Villa. Essa è rappresentata da questa eguaglianza:

$A + a + 2_1 + 2_2 + 2_3 + \dots + 2_n + P_1 = P + p + s_1 + s_2 + \dots + s_n + ot + \dots$ (c)
 che si ottiene immediatamente dalla eguaglianza (b)
 ponendo in luogo di P il suo valore A, P_1 .

Di' la forma del Prospetto generale del Rendiconto della
 Cassa di risparmio Lombarda -

Bilancio Consumtivo del Patrimonio, delle Rendite, delle Spe-
 se e della Cassa.

Attività al 31 Dic. 1881		at	Passività al 31 Dic. 1881		P
Sopravvenienze attive		a	Sopravvenienze passive		p
Rendite			Posti - spese		
Classe 1 ^a	r_1		Classe 1 ^a	s_1	
Classe 2 ^a	r_2		Classe 2 ^a	s_2	
.....	
Classe n ^{im}	r_n		Classe 3 ^{im}	s_n	
Finanzenza passiva al 31 Dic. 1882		P_1	Finanzenza attiva al 31 Dic. 1882		S_1
		P			S
		Σ			Σ
Più abbando			Dimostrazione		
Finanzenza { attiva passiva al 31 Dic. 1881 Sopravvenienze attive		C	Finanzenza attiva		C
			Elementi passivi	a_1, a_2, \dots, a_n	
Sopravvenienze { attive passive verificate nel 1881 Sopravvenienze attive		a, p	Finanzenza passiva		C
		a, p	Elementi 1 ^o	p_1, p_2, \dots, p_n	
Attività liquidate al 31 Dic. 1881		C	" 2 ^o	p_2, p_2, \dots, p_n	
Esercizio 1882 { Rendite Spese		r, s	.....	.....
avanzo del 1881		$2-3$	Elementi n ^{im}	p_n, s_p	
Attivo depurato del pa- trimonio al 31 Dic. 1882		C_n		P, P	P, P
			Finanzenza e aumento come 1881	P, C	
			Patrimonio netto al 31 Dic. 1881		
			Patrimonio netto al 31 Dicembre 1882		C_n

La lacuna che io ho rilevato nell'opera del Villa è dovuta per
 avventura al caso particolare che l'illustre autore considera.
 Il Rendiconto dato da lui riguarda un'azienda ristretta, in cui
 gli elementi patrimoniali sono pochi e dal denaro in fuori
 subiscono pochissime mutazioni. Le competenze di rendite
 e di spese esposte da lui sono tutti incassi o pagamenti
 effettivi. In queste rendite e spese e nel giro di un capitale
 le riscosse e rimpiegate sta tutto il movimento di cassa,
 onde, provando come egli fa col documentare le cifre dagli
 allegati delle rendite e delle spese, e il giro di capitale viene
 a provare indirettamente le entrate e le uscite di cassa.
 Il Villa per verità che si aggirava al Rendiconto il Giornale
 degli incassi e quello dei pagamenti, onde nel fatto
 aggiunge il conto al denaro, il solo elemento della sostanza
 considerato da lui, il quale subisce mutazioni minime
 se ed assidue -

Così l'indole speciale di un Rendiconto ha potuto in-
 durre in errore il Villa, quando si propose di svolgere la
 teoria dei Rendiconti - Ed a me viene di osservare che il
 Rendiconto descritto da lui piuttosto che un Rendiconto patri-
 moniale compiuto è un Rendiconto di cassa e di controposti
 e che la forma da lui adottata potrà sempre senza molti
 inconvenienti seguirsi quando il conto si restringe alla
 sola parte finanziaria del patrimonio, e quando, pure
 abbracciando l'intera sostanza, non deve accennare se
 non a pochissimi mutamenti nella porzione che non
 è finanziaria -

Giovanni Fossi ragionando intorno alla forma del Ren-
 diconto, così come trovata nella opera del Villa, non tut-
 tavia citare quest'autore, la censura aspramente, repu-
 tandola manchevole, e censura anche la Partita doppia

Quindi è più manchevole della formula descritta dal Villa, la quale ci mostra le rendite e le spese e la situazione patrimoniale degli elementi patrimoniali al principio ed alla fine dell'esercizio. L'incorona il Rendiconto nella forma proposta dal Ferroni contiene quanto manca al Rendiconto esposto dal Villa, ma non contiene ciò che questo Rendiconto ha.

Il Rendiconto dato dal Ferroni è un altro che il compendio dei conti tratti da quello integrale A della Bilancia patrimoniale nel suo giornale logistico. Non dimeno se si tengono anche i conti derivati da quello differenziale A bis egualmente dalle scritture logistico-grafiche potrebbe direttamente determinarsi un Rendiconto compiuto.

Due osservazioni vi fare ed ho finito.

La prima è questa che si occorre dimostrare in doppio modo il mutarsi degli elementi patrimoniali e il verificarsi delle rendite e delle spese, cioè secondo la specie loro, secondo il luogo, in cui si amministrano, come devono tenero durante l'anno due ordini di conti, così devono compilare due Rendiconti, che potranno considerarsi nei loro risultamenti finali, ma saranno diversi nei loro stati singoli. La seconda è questa, che i Rendiconti patrimoniali compiuti sono propriamente per annate; però darsi che alcuni dei loro dati possono rilevarsi soltanto dopo che è giunto il termine dell'anno, ma essi devono riguardare rendite e spese effettivamente avvenute prima di quel termine. Senza di ciò il prospetto finale del Conto, la sola dimostrazione, non indicherebbe una situazione reale di fatto del patrimonio in un dato istante.



- Articolo 3° -

I Rendiconti delle Aziende vincolate da Bilanci di Previsione

- § I° -

Le due parti di tali Rendiconti - Il conto patrimoniale

Quando l'azienda è vincolata da un Bilancio di previsione il Rendiconto, oltre che deve dimostrare quali siano state le variazioni del Patrimonio, e come, rispetto ad esse, l'opera dell'amministrazione sia stata oculata e onesta, deve provare che le limitazioni poste dal Bilancio di previsione non furono violate. Onde il Rendiconto in tali Aziende deve essere per essere compiuto, il risultato di due parti: del Conto patrimoniale e del Conto, attinente al Patrimonio, finanziario.

Il Conto patrimoniale però anche in tali Aziende prende la forma tipica che ho descritta nell'articolo precedente ed essere compiuto. Compilano conti così fatti parecchie provincie e parecchi comuni, tra cui quelli di Napoli e di Brindisi. Ma bene spesso il Conto diventa parziale e recede ragione del mutarsi di una parte sola del patrimonio, di quella parte almeno che non riguarda direttamente la gestione del Bilancio. - E siccome questa parte subisce poche variazioni in così in molti casi, il conto patrimoniale si tralascia addirittura e si accenna alle poche variazioni patrimoniali nella relazione, che accompagna il Conto.



Il conto attinente al Bilancio di previsione

Questo conto prende la forma sua dal Bilancio di previsione e secondo le voci di questo in sono classificate le partite. Ha adunque due parti: una attiva per le entrate, l'altra passiva per le spese. E per ciascuna parte e per ogni voce deve distinguersi, in prima, quali sono le somme che indicano la definitiva fissazione dell'entrata o limitazione della spesa, cioè le somme annesse nel Bilancio e le variazioni che hanno subito poi in seguito o nuove o maggiori entrate, o a nuove e maggiori consentite, ed a storni, e, infine, all'iscrizione dei resti lasciati all'esercizio precedente; poscia quali sono le somme incassate o spese, e, se il Bilancio è di competenza, quali quelle da ritornare e da pagare, o d'ira i nuovi resti attivi o passivi; e per ultimo quali sono le maggiori o minori entrate verificate in confronto delle previsioni, e quali le economie. Affine di poter esporre per ogni voce del Bilancio tutti costanti dati come un prospetto con molte colonne, tanto che bastino.

Il conto finanziario deve abbracciare tutte le entrate e tutte le uscite che erano state consentite nel Bilancio e poi con variazioni complementari, e che si sono verificate nello spazio di tempo durante cui le autorizzazioni sono state servite l'efficienza.

Queda se questa efficienza dura per le liquidazioni, o anche soltanto per gli incassi e i pagamenti, e quindi dopo il termine dell'anno, il conto pure deve estendersi per simili fatti oltre quel termine, finché dura il prolungamento dell'esercizio.

Rispetto alla forma del conto, similmente a quanto si pratica per il conto del Cassiere, si può partire da un prospetto generale, che enumeri le entrate e le spese compendiate in

pochi titoli, e poi per via di allegati e sub-allegati giungere alle ultime analisi; oppure si possono esporre man mano le singole entrate o uscite, e quindi raggrupparle gradatamente in riassunti o ristretti.

E deve notare come in Italia, fatta forse eccezione soltanto dell'Amministrazione dello Stato, nelle altre Aziende vincolate dal Bilancio non si suole essere distinguere tra il conto finanziario propriamente detto e il conto del Cassiere, o Tesoriere, o Contabile che dir si voglia. In tutte le nostre Aziende pubbliche locali si fa che il Cassiere renda il suo conto non già per gestione e indicando gli incassi e i pagamenti nell'ordine in cui sono avvenuti, ma per esercizi ed esponendo quegli incassi e pagamenti, secondo le voci del Bilancio, a cui sono imputabili. E secondo lo stesso ordine egli deve disporre in fascicoli i documenti giustificativi delle entrate e delle uscite di cassa.

Il Cassiere rende il suo conto agli Amministratori, i quali riconosciuto esatto, lo completano, ove occorre, aggiungendovi l'indicazione dei resti e poi lo inviano a chi lo deve definitivamente approvare. Così il conto del Cassiere diventa, con poche modificazioni, il conto degli Amministratori. Se questa confusione di conti sia expediente, se sia soprattutto expediente all'efficienza del ricontro di cassa, che il conto del Tesoriere sia per esercizi e contenza l'indicazione dei resti, io non storo a ridire. In Francia non accade così; colà non si confondono i conti dei Tesorieri coi conti amministrativi - e fa ai legislatori nostri il conto doppio è parso un vero lusso - così nella maggior parte dell'Aziende pubbliche non si ha, per noi, altri conti da quello del Cassiere in fuori.



Rapporti tra le due parti del Rendiconto - Loro collegamento -

Il fondo di cassa e i resti attivi e passivi, intesi nel giusto senso di competenze accertate e liquidate, ma non riscosse e pagate, sono elementi del patrimonio; e il Conto patrimoniale deve indicare come siano variati questi elementi. Vi ha pertanto nel movimento di cassa e dei resti attivi e passivi due punti di contatto o rapporti tra il Conto patrimoniale e il Conto finanziario. Se entranti sono per ammonti gli incassi e i pagamenti avvenuti per entrate o spese di Bilancio, i resti attivi e passivi al principio dell'anno e alla sua fine, le competenze accertate e liquidate devono apparire nei due conti nelle medesima somma.

Altri rapporti possono rilevarsi tra le entrate e le uscite di Bilancio per movimento di capitali e i corrispondenti conti agli elementi patrimoniali e tra le entrate e le uscite di Bilancio effettive e le corrispondenti classi di rendite e di spese patrimoniali. Certamente non tutte le entrate e le spese effettive del Bilancio sono rendite e spese nei riguardi del patrimonio, ma poiché indubbiamente una parte di quelle entrate ed uscite di Bilancio sono veri aumenti o vere diminuzioni di patrimonio, così deve essere possibile, e sarebbe per fermo importantissimo, il mettere in evidenza in qual misura l'esercizio del Bilancio di previsioni concorre nella determinazione delle rendite o spese patrimoniali. Il secondo congresso dei Nazionali italiani tenuto a Firenze esprime il voto che questa notizia si dia nei Rendiconti dello Stato, ma quel voto non è stato ancora esaudito completamente.

Se il conto finanziario è per esercizi prolungatisi al di là dell'anno, è più arduo mettere in evidenza i rapporti che pur tuttavia sussistono tra esso e il Conto patrimoniale, il quale per sua natura si restringe alla gestione dell'anno. Converrebbe distinguere nel Conto finanziario gli accertamenti di entrate e di uscite, e gli incassi e i pagamenti che si fanno nei primi dodici mesi dell'esercizio, dagli altri, e nel Conto patrimoniale gli accertamenti e gli incassi e i pagamenti secondo che sono imputabili all'uno o all'altro degli esercizi che possono essere contemporaneamente aperti. Queste difficoltà fanno sì che la più volte simili rapporti non si mettono in evidenza, e i due conti procedano staccati l'uno per la sua via.

Articolo 4°.

I Rendiconti nelle Aziende divise -

Le Aziende subalterne rendono ciascuna i loro conti all'Amministrazione centrale e questi conti hanno forma analoga a quelle dei conti consuntivi di Aziende dipendenti e indivise. L'Amministrazione centrale poi compila il Rendiconto della propria gestione trascritto dalle scritture speciali e ponendolo in relazione con tutti i Rendiconti delle Aziende subalterne - È facile vedere come questo collegamento si possa fare; tra i conti dell'Amministrazione centrale ve ne ha uno acceso a ogni Azienda subalterna; ortore del Rendiconto di questa deve corrispondere coi risultamenti di quel conto e proferire l'ispezione.

L'Amministrazione centrale però anche trarre dalle

scritture generali un Rendiconto generale che consideri la gestione di tutta l'azienda come se fosse indivisa.

Articolo 5°

Relazione che accompagna il Conto -
consuntivo - Rendiconti morali -

Il Rendiconto è accompagnato e chiarito da una relazione, nella quale, svolta da prima la questione amministrativa d'ordine generale che interessabbera l'azienda, e detto del modo seguito nella compilazione del conto, soprattutto se vi hanno notevoli differenze di forma in confronto dei conti precedenti, si esamineranno ad una ad una le varie parti di esso conto, facendo rilevare i risultamenti singoli che tendono a dimostrare.

Qui converrà dire delle ragioni dei risultamenti buoni e di quelli che non appaiono tali a giustificarli. Potranno essere utili i confronti coi risultamenti ottenuti negli esercizi scorsi e con quelli seguiti in aziende simili; e soprattutto se vi fu bilancio di previsione converrà spiegare le cause delle differenze di qualche momento che apparissero tra le entrate e le spese prevedute e quelle che si sono verificate, e giustificare l'amministrazione se in qualche punto essa per necessità dovuta sorpassare nell'azione sua le facoltà avute e le limitazioni che gli si erano poste.

Se vi ha opportunità di riforme amministrative, dalle quali si possono sperare vantaggi negli esercizi a venire, se pare espediente modificare in qualche parte la costituzione del patrimonio, cioè costringere debiti, eleggere uomini, vendere

beni o comperarne, istituire imprese o liquidarne, se ne farà oggetto di particolare esame nella relazione.

La relazione può essere corredata da tavole statistiche o da prospetti, che indipendentemente da quelli onde risulta forma lo il Rendiconto giovino ad esplicitare e chiarire alcuni punti di essa.

Nelle aziende che non mirano soltanto a produrre ricchezza, che han fini, i quali escano fuori dell'ordine economico, la relazione che accompagna il conto non deve restringersi a dimostrare i risultamenti finanziari, che esso tende a dimostrare, ma deve pure rendere ragione di tutta l'azione amministrativa di quella parte azienda, che non si può dire strettamente economica. Al ragion d'esempio la relazione che accompagna il Rendiconto di una delle aziende pubbliche locali non deve parlare della sola gestione del patrimonio, ma deve dire dell'andamento di tutti i pubblici servizi, che quell'azienda è deputata a compiere e di tutti i pubblici interessi, la cui gestione è delegata.

Una relazione così fatta che discorre anche, e soprattutto, di interessi non strettamente collegati nel patrimonio e la sua vita prende nella legge e nei regolamenti che disciplinano la nostra aziende pubbliche locali il nome di Rendiconto morale. Ed è fatto obbligo a tutti gli amministratori di cotale azienda di completare con simile Rendiconto morale, il Conto finanziario del personale.

Articolo 6°

Bilanci che si rendono di pubblica ragione -

Le Società anonime e le aziende pubbliche più importanti

sogliono pubblicare per la stampa i prospetti principati dai loro Rendiconti e le Delazioni o Rendiconti morali, di cui ho detto più su - Questa pratica, che non è antica, ha molta importanza anche nei riguardi del controllo - Essa è francamente agli amministratori ed eccitamento a ben fare, perché tra le sanzioni che si tramano o temono più, vi ha per forma quella la quale viene dalla pubblica opinione che plaudisce o condanna.

Quindi a ragione la legge ordina, in pressoché tutti i paesi civili la pubblicazione dei conti dello Stato per via della stampa e in taluni quella esplicita dei conti delle Aziende pubbliche locali di maggior momento.

Anche in Italia devono pubblicarsi, ma non male, i conti dello Stato, ma non ho trovato nella legge nostra e nei nostri regolamenti, nessuna disposizione che riguardi la pubblicazione dei conti delle Aziende pubbliche locali, tranne quella contenuta nell'art. 50 del regolamento per l'applicazione della prima legge sul credito fondiario, la quale vuole che i conti degli Istituti, che lo esercitano sia pubblicati per la stampa -

I Bilanci che si pubblicano han forma ed estensione variabile nelle diverse Aziende - Le società anonime pubblicano la situazione dell'impresa al termine dell'esercizio tracciata dal Bilancio di Chiusura del bilancio e inoltre il conto di Perdite e Profitti, poi esplicano ove occorre con opportuni prospetti i dati di questo conto e di quella situazione.

Molte Aziende pubblicano il prospetto generale del Rendiconto in una delle forme che ho precedentemente descritte o in forma simile - La Cassa di Risparmio Lombarda esplica il prospetto generale del Rendiconto con un Espresso del bilancio per la compilazione del quale serve il

(v. ediz. pag. 619)

Allegati	Partite Passivante per Categoria	Iniziativa		Debitiva	
		Attivo	Passivo	Attivo	Passivo

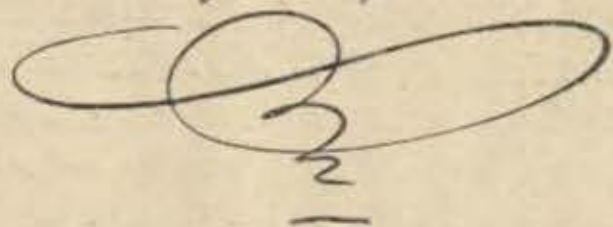
in esplicito schema svolgentesi in due pagine di fronte 1/1

In questo Espresso si espongono i risultamenti dei conti generali, incominciando da quelli agli elementi patrimoniali attivi e passivi per venire a quelli della reddita e della spesa - Per ciascun conto si indica il saldo al principio dell'anno, le variazioni notate in dare e in avere e il saldo alla fine dell'esercizio riprendendo le singole somme alle colonne loro proprie - Così quando si è finita l'enumerazione e si sono fatti i totali si ha l'espressione compendiosa dei risultamenti della gestione - Il conto cassa serve di contro partita agli altri conti per la maggior parte dei negozi - Le due colonne intestate alle partite d'incontro raccolgono la somma di giro, le riscottioni e i versamenti virtuali del Bilancio e alla fine si pareggiano da se stesse -

1) Istruzione della Regia Camera - art. 101 - 538 - modulo n. 167

Competenze		Cassa		Per giro partite di incanto	Finanze al 31 diec.	Proprietà e altre part. di incanto
Spese	Spese	Entrate	Pagamenti			

Secondo alla relazione, e al conto e affine di facilitare la rapida percezione dei risultamenti che tendono a chiarezza, si aggiungono, dalle diverse aziende, cartogreffi e diagrammi di tutte le forme che la Statistica e la Ragioneria hanno saputo inventare - Prima ancora che la Cartografia prenda quella forma efficace che in essa ha rinvenuto, che ora nel 1881 aggiunse al suo compete rendite con cart. geografica a tinte e segni diversi nell'intento di rendere più evidenti alcune notizie in quello contenuto



Libro Duodecimo
Revisione dei Rendiconti

Capitolo 1.º

In che consiste la revisione dei conti
o sua necessità nelle Aziende dipendenti

I Rendiconti delle Imprese od Aziende dipendenti, i quali hanno per scopo di provare in un coi risultamenti dell'impresa della gestione, la probità, la saggezza, e l'onestà dei conseguenti o degli amministratori, vogliono essere accuratamente esaminati, per venire quindi approvati o disapprovati da coloro per conto dei quali s'amministra l'Impresa o l'Azienda, o da loro speciali delegati, oppure dai magistrati, che ne hanno la tutela -

È questo esame dei conti suolsi generalmente chiamare Revisione o Censura di essi

Ma la Censura o la Revisione dei Rendiconti deve principalmente farsi nell'interesse di coloro per conto dei quali l'Impresa o l'Azienda a cui sono relativi si amministra. A che potrebbe invece disciplinare, innanzi che cominciare, l'opera dell'Amministratore per mezzo di Statuti, leggi, regolamenti, istruzioni, conti di previsione, oppure vincolarla in modo che si eserciti col disporre che non si debbano effettuare senza autorizzazione speciale, pagamenti o costruzioni, ove non si cercasse più tardi se codesta operazione fu nel fatto conforme a simile prescrizione?

Nella revisione dei Rendiconti sta tutto il controllo susseguente all'opera dell'Amministratore, il quale controllo se non è sempre il più efficace a garantire l'esperienza contro la frode o l'inettitudine di chi sia ha la gestione, è nondimeno il più persuasivo, come quella per la quale più agevolmente si pone in chiaro quale fu veramente l'opera di costui.

Un secondo luogo, ozioso per riguardo agli Amministratori deve eseguirsi la Censura o la Revisione dei Rendiconti presentati da essi. Perciò colui, il quale ha provato di aver amministrato con probità, oculatezza e saggezza ha diritto che lo si dichiari sciolto dagli obblighi, cui ha dimostrato di avere adempiti, e ha tutto l'interesse che ciò sia fatto sollecitamente.

È quando codesta pieve assolutoria non potesse concedersi a lui, e se si fostero rilevate irregolarità nel Rendiconto, anche allora egli ha interesse e diritto di pretendere che le censure gli siano con sollecitudine resa nota, acciò possa correggere il Rendiconto, ricercando ed offrendo nuove prove e ragioni dei fatti e dei numeri esposti, oppure rivalersi in tempo utile verso i suoi dipendenti, se ai medesimi fostero imputabili le irregolarità rilevate nel Rendiconto. Adunque solamente l'Amministratore di mala fede ha interesse che la Revisione del Rendiconto sia protratta.

Capitolo 2.^o

Censura e revisione dei Conti di gestione

Forse per nessuna altra opera dell'ingegno, dell'immaginazione, o della mano dell'uomo, quanto per un Rendiconto

è vera questa sentenza, che non si può adeguatamente apprezzare o giudicare ciò che, occorrendo, non si saprebbe fare - In qual modo nella comparazione di cifre, che figurano in un Rendiconto per tra il revisore distinguere la vera da quella che, per avventura, non fostero, se non la cosa esse si riuniscono, si dispongono negli specchielli, si compendiano, si raggruppano, si pure il meccanismo del controllo amministrativo, la maniera onde si compilano gli atti che lo giustificano. Come giudicare dell'opportunità di ogni singolo affare o negozio, se non conosci in qual modo essi devono compiersi, perchè ne risultino il maggiore vantaggio?

Adunque non può essere ottimo revisore o censore dei conti chi, all'occasione, non sarebbe buon Amministratore ed efficace compilatore del conto.

Incomincio dai conti di gestione. - Un conto così fatto espone col linguaggio dei numeri, quali sono, in un determinato spazio di tempo i singoli fatti della gestione, accoppiamenti distinti in classi, e quali i loro risultamenti finali, prova che codeste cifre sono veridiche, dà ragione dei fatti esposti e dell'opportunità loro, infine rileva la bontà dei risultamenti e li giustifica se sono cattivi. Segue da ciò che la divisione deve farsi in tre differenti aspetti e riguardi. In prima conviene esaminare il Rendiconto nei riguardi della Computazione, affine di vedere se vi ha regolarità ed esattezza nella forma, se cioè i numeri sono con chiarezza e precisione esposti e compendati. - Un secondo luogo deve esaminare il Rendiconto nei riguardi legali, ossia vedere se i documenti di prova dei numeri esposti sono nella forma e nella sostanza loro inappuntabili, cioè in tutto conformi alla legge generale e ai particolari statuti e regolamenti, i quali reggono l'Amministrazione. - Finalmente conviene esaminare il Rendiconto nei

riguardi tecnici ed amministrativi, affine di vedere se, tenuto al genere dell'azienda, i fatti compiuti erano i più opportuni, e furono condotti a termine nel modo più accorto, se nulla si trattasse di quanto era opportuno di fare.

Il perito dovrà anzitutto disporre un piano per l'impiego dell'opera sua. Durante l'esame gli verrà fatto di rilevare nel Rendiconto, o negli atti che l'accompagnano, irregolarità o inesattezze, delle quali dovrà tenere nota per non dimenticarle. Lo sarà bene distinguere in classi codeste note od osservazioni secondo il vario genere di irregolarità o di inesattezza, a cui si riferiscono. A tale oggetto, scrive il Villa // conviene disporre due fascicoli, l'uno per le esatte e l'altro per le corrette - La doppia pagina (due pagine di riscontro) verrà nei fascicoli divisa in quattro compartimenti, che rispettivamente potranno essere:

- 1° - ai rilievi della irregolarità della competenza e dei relativi adempimenti;
- 2° - ai rilievi sulla illegalità dei mandati;
- 3° - a quelli sulle irregolarità della esattezza, regolarità e ordine;
- 4° - ai rilievi in linea amministrativa;

Si fatta classificazione delle osservazioni non mi pare la più conveniente. Parrebbe buona la distinzione delle osservazioni in due fascicoli secondo che riguardano fatti pertinenti a competenze di esercizi decorsi, o di quelli, a cui più particolarmente si riferisce il Rendiconto, e altresì la distinzione di ogni foglio in quattro parti o colonne, una parve ancora che sia espediente scrivere nella prima le osservazioni che ritengono irregolarità di forma, nella seconda quelle che accennano a irregolarità nelle competenze, nella terza quella che si riferiscono ad irregolarità negli adempimenti, nella quarta, infine, quella che riguardano l'andamento generale dell'azienda.

1) F. Villa - Elementi di Amm. - di Cont. - op. cit. - p. 509

strazione. Per convincersi dell'esattezza di un Rendiconto, scrive ancora il Villa, cioè per accertarsi che le cifre del medesimo risultanti siano le vere, bisogna risalire dalle cifre esposte per ciascun titolo o rubrica nel Prospetto di Rendiconto fino ai documenti, dai quali sono stati dedotti; ed esaminare in seguito se tali documenti siano pienamente attendibili - //

Il fatto di una gestione si succedono nel fine dei casi in modo che gli uni possono dirsi, in certa guisa, conseguenza degli altri e alcuni dipendenti da essi, onde riesce malagevole e talvolta impossibile rendere ragione dei fatti subseguenti senza prima aver accertato i fatti precedenti. Perciò nell'esame di un Rendiconto molti seguire lo stesso ordine che si adotta nella compilazione sua; anzitutto si dovrà verificare se l'inventario primitivo, che forma il punto di partenza, è esatto in ogni sua parte; indi si procederà all'esame delle competenze attive e passive, poscia a quello degli adempimenti, loro e di tutti gli altri fatti, in cui la gestione si svolge, dopodiché si potrà determinare il montare dei resti e tutta la consistenza del patrimonio e vedere se l'inventario finale corrisponde coi risultamenti del Conto.

Nella perizione dell'inventario primitivo conviene distinguere il caso, in cui si tratta del primo periodo di una azienda di nuovo impianto, dagli altri.

Se l'istituzione della nuova azienda ebbe luogo regolarmente, si sarà verificato, prima d'incominciare i lavori della gestione un esatto inventario del patrimonio.

Codesto inventario sarà unito al Rendiconto e servirà di prova ai numeri esposti negli allegati che si vogliono designare, come già dissi, colle lettere A-B - Quando così

1) - F. Villa - Elementi di Amm. e Cont. - op. cit. - tit. 3° cap. 2° p. 685

fatto inventario fosse stato in seguito ad un accurato esame di già approvato da quegli, a cui spetta l'approvazione del bilancio, e quando per altre ragioni il Direttore avesse potuto convincersi della sua esattezza, allora egli può restringersi a vedere se i numeri posti nei due allegati sopra ripresi sono esattamente desunti da quell'inventario.

Ma quando tali condizioni non si verificassero, allora è meglio accertarsi innanzi tutto dell'esattezza sua coll'esaminare i documenti che valgono a provare l'esistenza e l'importo dei vari elementi attivi e passivi, nel giorno al quale esso è riferito.

Tali documenti potranno essere o decreti di aggiudicazione d'eredità, o contratto di acquisto di beni stabili, o di mutui, o atti di perizia o verbali di consegna del denaro, di mercanzie o di altri valori mobili ai Cassieri o ai magazzinoieri, o in generale ai depositari, per quella azienda, in cui essi vi sono, ecc.

Nell'esaminare l'Inventario si dovrà notare se avocatamente o per errore si tralascia di inserirvi dell'attivo, o se di stesso, se qualche debito fittizio e inoltre se tutto l'attivo e tutto il passivo vi figura al giusto valore. E badisi che le vicende non saranno mai troppo, poiché un errore commesso a danno dell'azienda nell'Inventario primitivo, e che non si scopre nell'esame suo, difficilmente si scoprirà poi.

E tali errori son più frequenti di quel che non si creata. Perché le difficoltà che si frappongono alla compilazione esatta di un primo Inventario sono grandi. Chi vi attende deve necessariamente abbattere notizie da coloro che precedentemente hanno presa parte dell'Amministrazione dei beni che formano il patrimonio della nuova azienda, e trarne altre da memorie e documenti non sempre chiari ed esatti.

Ora, per supporre in tutti i compilatori dell'inventario

la massima buona fede, non è per fermo improbabile che nel lungo lavoro si dimentichi qualche bene o qualche credito, o non si rievri l'avvenuta estinzione di qualche debito che figurerebbe quindi erroneamente nell'inventario, e si credesse o si ha taluno, non questo che per di più deve porre a ver parte nella nuova azienda, la probabilità dell'errore cresce di molto, perché ognuno vede come non possa essere così agevole il tacere una notizia o il far sparire una nota, un documento. E non è difficile dal pari comprendere qual possa essere la conseguenza di tal fatto. Può fingersi, scrive il P. S. la // un debito per una anticipazione di fatto ed ammesso qual debito ne viene di sua natura che allo scadere dell'ultima annualità di fatto, abbia a contrapporsi al credito (nell'affittuario) per anticipazione la competenza di fatto; la somma che l'affittuario (sapendo di non aver fatto anticipazione alcuna ed ignorando che gli sia aperto credito alcuno sui libri per questo titolo) pagata all'amministratore di mala fede (il quale esistente e par sussistente il debito) potrebbe per tal modo essere sottratta. La mala fede può anche trovare dei complici, i quali producono supposti titoli di credito e pattuiscono un infame mercato per concorso ad una truffa, la quale, non è scoperta nella revisione del primo bilancio di quell'Amministrazione che si fece credere debitrice, difficilmente sarà poi conosciuta.

Ma a possibilmente scoprire questi tranelli che la cupidigia e la mala fede per troppo tendono all'interesse degli uni ed alla convenienza degli altri, varrà sicuramente il non distaccarsi dai principi di una prudenza illuminata.

Questi insegnano a non accogliere una mozione relativa ad un debito, se non dopo aver diligentemente cercato negli

1) F. V. - Elementi di cont. - Cont. - op. cit. - pt. 3. cap. 2. - pag. 498

atti & prove irrefragabili della sua sussistenza, e dopo essersi convinto che nessuna memoria, nessuna indicazione vi si trova, la quale possa richiamarla in dubbio »... « a non perseverare alcuna di quelle indagini che non possono ritenersi utili se non si fanno al momento, come p. es., un invito al creditore perchè produca un conto regolare, o, meglio, permetta l'ispezione delle relative partite nei propri libri » 1) -

In ogni caso la ricerca più che la parte passiva, è per la parte attiva, perchè per quella si tratta solamente di vedere se tutte le cifre esposte sono vere, non avendo l'amministratore interesse a tacere di alcun debito, dove per questa deve ricercare se i dati che vi dovrebbero essere vi sono tutti, se nessuna notizia di crediti o di beni si è per incuria o per mala fede tacita, e per tale ricerca non basta sempre il Rendiconto.

Ma se si tratta di esaminare un Rendiconto che non sia relativo al primo esercizio di un azienda, e se il Rendiconto precedente è stato già regolarmente esaminato ed approvato, allora il compito del revisore viene agevolato di molto. Egli dovrà porre a confronto l'Inventario primitivo del Rendiconto, che esamina con quello finale del precedente per vedere se entrambi coincidono, o in che differiscono tra loro. La differenza tra i due Inventari, nota sotto il nome di sopravenienze o insussistenze attive o passive, appaiono agli allegati A. B e possono riguardare aumenti e diminuzioni di valori attribuiti ai beni, crediti o debiti, che figurano in quel rendiconto, oppure in elementi patrimoniali, che ivi non si erano rilevati. Di tutte codeste differenze importa che il revisore si renda stretta ragione.

Le sopravvenienze o insussistenze attive o passive possono

1) F. Villa - Elementi - op. cit. - Tit. 3° - cap. 2° - pag. 408

dipendere da fatti sopravvenuti, oppure essere dovute puramente a nuove stime - Così può darsi che alcuni beni si siano venduti per somme diverse dal valore ad essi attribuito, che un credito o debito non liquidato, il quale appariva in una cifra approssimata nel primo inventario, si sia perciò liquidato in una somma diversa; oppure che l'amministratore abbia creduto opportuno di modificare il valore attribuito a qualche cosa o a qualche fondo.

Nel primo caso il Revisore dovrà esaminare i documenti di prova del fatto, a cui si deve la sopravvenienza attiva o passiva, e riconoscere se questo è opportuno, quelli persuadenti.

Nel secondo caso dovrà esaminare se era espediente addirvi ad una nuova stima e se questa si ottiene esattamente.

Quando nell'Inventario primitivo apparissero attività o passività che non figuravano nel precedente Rendiconto, la loro iderigiana dovrà essere provata con documenti che il Revisore dovrà esaminare per vedere qual fede meritano.

E badi il Revisore che, bene spesso, le variazioni che avvengono nelle attività o passività originarie indicano variazioni nella competenza attiva e passiva dell'anno, delle quali converrà tener conto.

L'introduzione nell'Inventario originale di un fondo o di un capitale che dia frutto, induce un aumento nelle rendite e vuole vedersi poi se codesto aumento si è computato.

Esaminato l'inventario primitivo, ossia gli allegati A. B, A + B del Rendiconto e riconosciuto in qual somma devono computare l'attivo ed il passivo originari, il Revisore dovrà procedere all'esame dei fatti della gestione.

Le prime ricerche del Censore dovranno rivolgersi alle competenze, e fra queste alle competenze di rendite.

Egli dovrà indagare se tali competenze attive furono tutte affermate ed accertate nei modi e nei tempi più convenienti, e nessuna è lasciata di prescrivere o è tralasciata.

Il punto più importante, dice il Villa, è di vedere se le competenze di rendite date dagli allegati siano quali dovevano od avrebbero potuto risultare da una saggia amministrazione.

Ora siffatte ricerche sono facili per alcune competenze, difficili per le altre.

Per le competenze pienamente determinate e che si fossero presunte in un Bilancio di previsione, o compiuto o parziale, compilato per iscopi puramente amministrativi, il Censore dovrà esaminare se esse sono conformi o diverse da quella presunte, nel primo caso dovrà inoltre vedere se non siano mutate durante l'anno le condizioni che le fanno presumere in una maniera piuttosto che nell'altra, nel secondo se le variazioni furono opportune. Gli schiarimenti da il Rendiconto fu ben compilato, si troveranno nella rubrica, negli atti che l'accompagnano, e se in mancanza potran no cercarsi all'Amministrazione o al compilatore del Rendiconto.

Tali schiarimenti si dovranno sempre richiedere quando le rendite di una data classe presentano, in confronto di quelle simili, le quali si sono verificate negli anni precedenti, diminuzioni di non piccolo momento.

Se trattisi di competenze indeterminate, le ricerche sono più o meno ardue secondo la natura di esse. Quando provengono da imprete condotte a termine o dalla coltivazione di fondi, o dall'esercizio di industrie, per dare insieme un'idea un giudizio sicuro conviene aver larghe cognizioni tecniche speciali a quelle imprete o industrie. Se queste

mancano al Censore, egli dovrà chiamare in suo aiuto altri, che le possiede. In ogni caso potranno averli anche per suadenti schiarimenti dagli strumenti o dai mezzi di controllo, che si fossero applicati all'amministrazione.

Quanto alle rendite eventuali non si possono dare norme generali. La più volte i soli mezzi di riscontro amministrativo valgono a fornire criteri e dati per giudicare. Nella revisione delle competenze di rendite sono specialmente da considerare, la introduzione fra le rendite di entrate che nel loro, ad esempio, sopravvenienze attive o insubbenienze passive, e gli si differenze con quelle della stessa categoria verificatisi negli esercizi precedenti quando non siano giustificate, la negligenza nell'affermare od accertare a più che tutte le sottrazioni fraudolente di esse, la qual è sempre malagevole di rilevare, appunto perché difficilmente se ne potranno trovare nel Rendiconto gli indizi. Al punto che il Censore in codesta divisione trova irregolarità, la nota nelle sue osservazioni.

Per quanto riguarda le competenze di spese conviene vedere se nello spendere l'amministratore usi dei confini segnati dalle condizioni dell'azienda, la qual cosa sarebbe ritardata da una non giustificata eccedenza delle spese, che si esaminano in confronto di quelle simili degli anni scorsi, converrà esaminare se l'amministratore allo scopo d'aperire più economico non abbia allegato spese vere fra insubbenienze attive o le sopravvenienze passive; converrà infine rintracciare le tutte le spese indicate di sotto realtate sostenute a pro' dell'amministrazione, se insieme la medesima non nascondano valori fraudolentemente sottratti. Si badi che, per ciò che riguarda la spesa non è

ammisibile, né scusabile una diminuzione della sostanza, quando non sia voluta da imprescindibile necessità, e sono biasimevoli quelle che non si fecero per una vera e proporzionata utilità nei tempi e nei modi più espedienti.

Questa è la parte del Rendiconto per la quale l'Esame vuol essere più oculato, più minuto, più severo, perocchè si è nell'effettuazione della spesa che l'Amministrazione può più facilmente esser danneggiata dagli Amministratori, non per frode, non per incuria o incapacità, non ancora per desiderio, naturale in essi, di intendersi con maggior larghezza con maggior lusso al conseguimento dei beni e al compimento dei servizi che formano lo scopo dell'Amministrazione.

Dall'esame delle competenze di rendita o di spese accertate e quello degli adempimenti loro in quanto riguarda la denominazione dei residui, ossia dei debiti e dei crediti dipendenti dalla gestione, è facile la via; anzi la censura di quella non sarebbe compiuta senza la censura di questa, e l'una e l'altra sono intimamente collegate fra loro.

Per rispetto agli adempimenti è da vedersi se si effettuano con puntualità alle rispettive scadenze ed è da censurarsi tanto la poca premura nel pagare, la quale scema crediti all'Amministrazione, quanto la debolezza, la languenza, la soverchia o l'incuria nell'esigere.

Compiuto l'esame degli adempimenti sarà opportuno rievocare l'esattezza delle somme, le quali nell'Annuario finale indicano il montare dei residui attivi passivi, ossia dei crediti e dei debiti dipendenti dalla gestione dell'anno.

Al Rendiconto vanno al solito congiunto il Conto-Cassa e i prospetti di carico e scarico del Casagginiero e ciò specialmente quando nelle Amministrazioni si hanno Casieri e Casagginieri speciali.

Ora il trovare una conformità nelle note di questi specubili e in quelle degli allegati del Rendiconto costituisce di già una semi-prova dell'esattezza degli adempimenti; la prova intera si potrà avere per gli adempimenti attivi, merce la ispezione dei quinterni di scotta e dagli ordini di riscossione al Cassiere e di ricevimento ai Casagginieri; e per gli adempimenti passivi merce l'esame dei mandati e dei buoni. Nell'ispezione di tali atti giustificativi apparirà se le somme loro coincidano da prima colle somme portate nel giornale di cassa e negli altri prospetti di carico e scarico, poi colle somme poste negli allegati per indicare le competenze adempite. Codesto riscontro è facile quando vi ha un ordine di riscossione o un mandato per ogni somma e riesce più malagevole quando si hanno mandati o ordini cumulativi.

Altra in simile caso la somma dei mandati o delle reversali saranno opportunamente scritte o divise in parti nella sopracoperta, come del resto ditti altrove; e allora il confronto si farà colle singole somme poste in questa. I mandati ovvero i numeri della loro sopracoperta agli altri documenti di prova, non appena ispezionati, si segnano, come suoi diti; tra i Casagginieri si virgola, cioè rimane in memoria dell'esame o del riscontro compiuto, sicchè esse non abbia a farsi per altre somme una seconda volta, il che, come ognuno vede, ragionerebbe inconvenienti non lievi. Altra qui non dovrà fermarsi l'opera dell'ispettore, egli dovrà ricercare se i mandati, le reversali e gli altri documenti di prova sono collegati e compiuti conformemente ai peanbari, istituiti dall'Esame; se le liquidazioni furono regolate e oculate, la qual cosa si valerà dagli atti o dai carteggi; i quali saranno uniti a ipe...

Si può soverchios l'aggiungere come in questa parte del quadro conto l'ispezione vuol farsi più accuratamente che in tutte le altre appunto, perché qui trattasi di sindacare principalmente l'opera di coloro, che hanno in custodia i valori, e che più degli altri han parte nella gestione e son tenuti, nel loro interesse, a danneggiare l'azienda.

Le irregolarità che possono qui rilevarsi sono o errori di puro calcolo, di frode, o ritardi nella esazione o nei pagamenti e dovranno, a misura che si scoprono, portar nel fascicolo e nello scompartimento relativi.

Dopo di ciò, il Contabile esaminerà operazioni che riguardano giri di capitali e anche per altri doverà spinger l'esame suo alle cifre che riguardano la conclusione delle operazioni, potrà essere più o meno vantaggiosa all'azienda, l'effettuazione più o meno fedele, la convenienza più o meno conveniente del contratto potrà rilevarsi dal carteggio o dai documenti che accompagneranno il quadro conto; la fedeltà o infedeltà nell'esecuzione di esso, dai mandati di pagamento e dagli ordini di riscossione.

In generale in queste ricerche si seguiranno le norme alle quali accennai parlando delle ispezioni delle precedenti parti del quadro conto.

Intorno a codesti giri di capitali è particolarmente censurabile l'improduttiva giacenza di somme e gli impieghi poco sicuri e sconvenienti all'indole speciale dell'azienda.

L'esame compiuto sin qui permetterà di vedere se sono esatte le cifre esposte nell'inventario finale, e dire, negli allegati C e D, le quali accennano ai resti attivi e passivi e al fondo di cassa esistente.

L'ispezione della tabella che mostrano per via di quali

mutazioni gli altri elementi patrimoniali esposti negli altri allegati A e B si ridussero a quelli che appaiono nell'inventario finale, permette di accertarsi dell'esattezza di questa ultima parte del quadro conto. Lascio di dire che quando, fuori del denaro, dei debiti e crediti, per competenze inadempite non vi hanno elementi patrimoniali che subiscono numerose variazioni, l'esattezza degli allegati C e D può dedursi dalla sola considerazione dell'inventario iniziale, della sopravvivenza e insussistenza delle competenze e degli adempimenti loro. È questo il caso che il Titolo specialmente considera, là dove parla della revisione dei conti.

Allorchè si ha ragione di dubitare che i beni, i crediti e i debiti che il quadro conto dà come sussistenti alla fine dell'esercizio sussistessero in fatto nella misura esposta, potrà tornare opportuno di procedere ad una ispezione locale degli altri, delle casse e dei pagamenti. - E questa ispezione si potrà fare seguendo le norme già note.

Non è vero che i valori che si troveranno sussistenti nel tempo, in cui esse si fa, non possono essere quelli indicati nel quadro conto come esistenti in un giorno antecedente, ma non è molto difficile il comprendere come da quelli, tenendo conto delle modificazioni avvenute, le quali si potranno conoscere merco l'esame della contabilità e più specialmente dei libri di carico e scarico, si possa risalire a questi. - E come codesto lavoro abbia a compiersi dirò fra poco.

Al procedere all'esame dei diversi allegati il Contabile avrà fatto i conteggi per vedere se tutte le somme poste in essi erano esatte, avrà riconosciuto se le competenze e gli adempimenti, tutte le somme in una parola figurano nel luogo e fra quella delle categorie a cui appartengono

e avrà osiandio potuto tenere nota nello scompartimento relativo dell'uno o dell'altro fascicolo, se gli errori di calcolo sono di poco momento, possono dal revisore congegnarsi; ma siffatte correzioni debbono potersi immediatamente rilevare; però vogliono essere fatte in archivio diverso da quello con cui è scritto il Rendiconto e senza nulla cancellare di questo.

Ma talvolta le correzioni da fare sono numerose, che non potrebbero senza generar confusione porsi nel Rendiconto stesso, conviene allora compilare specchietti complementari. Nel correggere un Rendiconto deve procedersi colla massima cautela; anzi quando è possibile conviene restringersi ad additare le correzioni opportune a quei che lo ha compilato, perché egli stesso ve le introduca, potendo ogni tanto verificarsi il caso che gli schiarimenti e le dilucidazioni, cui il compilatore medesimo potrà dare, dimostrino insussistente l'errore e inopportuna la correzione.

Nel compimento del suo lavoro di Censura, il Revisore avrà avuto occasione di rilevare se vi ha convenienza di mutare in tutto od in parte, o l'ordinamento interno della Amministrazione, o l'impiego di capitali; o la coltivazione di fondi, se vi hanno mutui di prossima scadenza, sicché impieghi provvedere alla loro esazione o al loro pagamento, oppure alla rinnovazione e al miglioramento del contratto, se vi sono inscrizioni ipotecarie a rinnovarsi ecc. e codeste osservazioni potrà nello scompartimento dell'uno o dell'altro fascicolo, destinato alle censure nei riguardi amministrativi. Le osservazioni del Revisore sparse nei due fascicoli, verranno raccolte ed ordinate e formeranno un utroque allegato alla relazione di censura, oppure potranno esporsi direttamente in essa.

In codesta relazione il Revisore seguirà lo stesso ordine

tenuto nell'esame del Rendiconto. e Nulladimeno se la Relazione che accompagna quel Rendiconto fu compilata regolarmente seguendo l'ordine più naturale, il censore nel suo rapporto potrà successivamente toccare i punti da quella svolti: e quando nel compilare le osservazioni e la relazione a cui ho ora accennato, il Revisore dovrà procedere colla massima cautela, e fuggire, se pur è possibile, ogni espressione che possa offendere l'Amministrazione o il Revisore del Rendiconto, attribuendo solamente a eventuali errori e non a mala fede le irregolarità.

Questo modo di far la censura, scrive il Villa, caratterizza il Revisore illuminato, prudente, educato e difficilmente impegna il compilatore del Rendiconto a sottostare anche contro la propria persuasione e con maggiori ragioni il già fatto.

Capitolo 3.^o

Censura dei Conti attinenti al Bilancio di Previsione

1) Pongo da prima che il Bilancio sia di Cassa. Il conto consuntivo sarà allora null'altro che il conto di Cassa, in cui gli incassi e i pagamenti, anziché essere descritti secondo l'ordine di tempo, sono disposti secondo i capitoli e le categorie o i titoli del Bilancio.

Qui posto il Revisore dovrà anzitutto vedere se le somme sono vere, confrontandole con quelle del conto di Cassa, le quali avrà di già riconosciute esatte, o corrette se non lo

vano, merco l'esame dei moti, dei mandati e degli altri documenti; poi dovrà ricercare se sono opportune, convenienti e se stanno entro i confini segnati dalle autorizzazioni consentite. A questo intento gli convorra esaminare prima se le somme, che segnano il montare delle autorizzazioni fissate per ogni voce, sono esattamente computate, se cioè si tiene debito conto di quelle consentite in prima nel Bilancio e delle altre concesse poi o direttamente o per via di storno; potera gli sarà mestieri vedere se le singole entrate ed uscite verificate si furono esattamente imputate ai vari capitoli. Ogni erronea imputazione nasconde uno storno, e, specialmente per le uscite, può velare un abuso dell'amministratore, una maggior somma sostenuta da lui al di là delle autorizzazioni che aveva avute.

Il Censore indagherà infine se le entrate e le uscite che si enumerano come verificate sono veramente quali avrebbero potuto essere nel caso, in cui l'opera di chi amministrò fosse stata prudente, avveduta, solerte. Se non che sotto questo rispetto la contura si sarà già in parte compiuta nella revisione delle somme che concernano le rendite, le spese, e le mutazioni di capitali; per la rimanente parte dovrà compiersi seguendo gli stessi criteri.

La bisogna varia di poco se il Bilancio è di competenze. Il Conto consuntivo indica allora le competenze autorizzate, quelle accertate, quelle esatte o pagate, i residui, le maggiori o minori entrate verificate in confronto di quella presunte, le economie o le maggiori spese obbligate se per esse non vi era fondo di riserva e inoltre le somme esatte o pagate sui residui degli esercizi precedenti.

La revisione delle somme che segnano le entrate autorizzate si fa come si è detto più su; parimenti quelle delle riscossioni

e dei pagamenti sulle competenze accertate e sui residui degli anni precedenti, si compie confrontando le somme singole colle corrispondenti del conto di cassa, e, se è il caso, coi documenti che le provano.

Quanto alle competenze accertate, il Censore dovrà vedere se le somme consuntono con quelle, le quali, nel Rendiconto patrimoniale indicano corrispondenti rendite o spese, acquisti o vendite, accensioni o estinzioni di debiti, riscossioni di crediti o impieghi di capitali, ecc.

I criteri per giudicare sulla opportunità di costate competenze e sulla loro imputazione, ai vari capitoli, sono quelli stessi che indicai parlando delle posizioni di un conto relativo a un Bilancio di Cassa. Compiuta la revisione delle competenze accertate e di quelle adempite, restano di per sé stesse determinati i residui attivi e passivi, i cui totali figureranno in capitoli distinti nell'Inventario finale.

Capitolo 4.^o

Censura dei Rendiconti compendiosi

Intendo qui accennare ai Rendiconti delle Aziende vatte, i quali non accennano neppure nei loro allegati ai singoli fatti di gestione.

Una revisione severa e compiuta che voglia recarsi ragione di ogni singolo fatto e di tutti i movimenti avvenuti nei valori, non è possibile. Essa richiederebbe l'esame di tutte le infinite scritture composte in tutti i libri della amministrazione, di tutti gli innumerevoli documenti di controllo e atti d'ufficio, e ognuno vede come per poco che sia vada la somma dei negozi, codesta opera soverchia

Capitolo 5.^o

Sopra-revisione e approvazione del Rendiconto

Studiata la norma, secondo la quale deve procedersi alla revisione della gestione è opportuno vedere quali pratiche si compiano prima di consentire l'approvazione sua. Esse variano a seconda che trattisi di Rendiconti compiuti, corredati di tutti i documenti di prova o di Rendiconti compendiativi soltanto.

I reso-conti della prima categoria vengono trasmessi a coloro, cui spetta l'approvazione. Costoro o procedano direttamente alla divisione, o, a ciò avvevati più di frequente, dispongono che essa si faccia da altri.

Quando il Rendiconto si riferisce ad un Amministrazione complessa, di non piccola importanza di solito l'incarico della revisione non si dà ad uno solo, ma a più, acciò che mentre gli uni riscontrano il Rendiconto nei riguardi della ragioneria, ossia dell'acquetta e della disposizione dei dati, altri lo esaminano nell'aspetto legale per riconoscere la validità dei documenti di prova e la legalità dei documenti di prova e delle operazioni compiute, altri infine nei riguardi tecnico-amministrativi affine di vedere le convenienze e le opportunità delle operazioni compiute. Dividendosi così il lavoro di revisione è più facile che esso riesca compiuto, potendo ciascuno

sua parte adottare alle particolari attitudini e cognizioni di coloro che compongono a compierlo. Questo primo esame del Rendiconto serve, indicare più particolarmente nella denominazione a centura del Rendiconto. Il Rendiconto unitamente alle osservazioni che rivelano le irregolarità, le quali, per avventura, vi possono essere incorse, alle centure vi dice, viene trasmesso ad altro Revisore, il quale rivede l'opera di primi censori e compie così la sopra-revisione del Rendiconto.

Dopo di ciò se al Rendiconto si sono in seguito alla revisione introdotte poche modificazioni o punti, e se la relazione dei censori e di, negli che ha compiuta la sopra-revisione, se vi si procedette, conchiudono per l'approvazione sua, esso, unitamente alla relazione o un'indicazione, viene presentato a colui o a coloro cui spetta di consentire quell'approvazione. Costoro possono essere il proprietario, o i proprietari dell'azienda se sono più, oppure il Consiglio dei delegati a rappresentarli, o un Magistrato o un autorità locale di essi, come avviene per i Rendiconti della azienda pubblica o pertinenti a minoranza.

L'approvazione può essere consentita o negata.

Nel primo caso si fa nota immediatamente a colui o a coloro che ha presentato il Rendiconto, che per tal modo, salvo il caso di errore o di frode, che si scopra più tardi, restano svincolate dagli obblighi che avessero potuto incontrare in seguito all'opera da loro o dai loro subordinati prestata alla gestione.

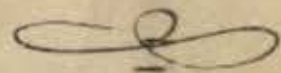
Quando poi all'approvazione proposta dai Revisori viene negata, oppure quando essi conchiudono per il rigetto del Rendiconto, se non che lo hanno presentato vengono parimenti tosto avvertiti, affinché, ove il possono, producano nuovi schiarimenti o nuove prove.

che valgono a far sì che il Giudicando modificato, se è il caso, possa approvarsi.

Il Giudicando compendioso, a ragione d'esempio, quelli degli Stati e delle Società anonime, riconosciuti regolarmente dai magistrati, o dai sindaci, o contari, che sono deputati alla loro revisione, vengono presentati, in un'ottima relazione di contura, alle assemblee, in cui risiede l'autorità principale dell'azienda e da esse discussi, e, secondo i casi, approvati o respinti.



Fine della I Parte



Indice - Le Previsioni -

	Pagina
Capitolo I° - Osservazioni generali - I conti di previsione - loro classificazione	3
Capitolo 2° - Inventari di previsione	4
- § 3° - Piani di affari	6
- § 4° - Bilanci di Previsione	
- Art. 1° - Nozioni generali	7
Art. 2° - Bilanci della <u>azienda indipendente</u>	15
Art. 3° - § " § <u>dependenti</u>	45
Art. 4° - Commissioni intorno ai <u>B. di prev.</u>	75

- Le registrazioni in generale -

Capitolo I° - I sistemi di scrittura	
Art. 1° - Le scritture - loro fine - metodi di registrazione - Sistemi di scrittura e classificazione dei sistemi di scrittura	78
Art. 2° - Sistemi di scrittura patrimoniali	84
Art. 3° - Sistemi di scrittura attinenti al Bilancio di previsione	87
Art. 4° - Gli esercizi in relazione coi sistemi di scrittura - Il prolungamento degli esercizi oltre il periodo di gestione - Le scritture per gestione ed esercizi	89
Art. 5° - Confronto tra le scritture patrimoniali e quelle del Bilancio di previsione	96
Capitolo 2°	99
Capitolo 3°	103

	Pagine
Capitolo 4° - Le scritture dei vari gradi - Scritture elementari, scritture complesse e scritture generali	99
Capitolo 5° - I metodi di registrazione - come si possono classificare	101
Capitolo 6° - Origini delle scritture	104

Le scritture semplici

Capitolo 1° - Caratteri generali delle scritture semplici	114
Capitolo 2° - La scrittura semplice nelle forme più comuni	
Art. 1° - La scrittura semplice nella forma di mercantile	117
Art. 2° - La scrittura semplice nella forma di indigena	117
Art. 3° - Geni storici danti non mercantili	119
Capitolo 3° - Metodo Loues	120
Capitolo 4° - Metodo Poitrat	140
Capitolo 5° - Metodo Biancardi	150
Capitolo 6° - Le scritture camerali	
Art. 1° - Nozioni generali	160
Art. 2° - Libri di previsione - Giornali	162
Art. 3° - Il cfrastro e la sua scrittura	165
Art. 4° - Prospetti sintetici - Libri di riccontro - cfrastro sommario	168
Art. 5° - Il metodo camerale nella contabilità	172
Art. 6° - Natura del metodo camerale della scrittura - Geni storici	175
Capitolo 7° - Le scritture derivate dai metodi camerali	177

Pagina

Le scritture doppie nella loro
teorica generale

Capitolo 1° - Le tre forme della scrittura doppia; le due specie di conti - le varie registrazioni da comporre nei conti - Le moltiplicazioni e le parimenti	187
Capitolo 2° -	192
Capitolo 3° - Le due forme improprie della partita doppia	193
Capitolo 4° - Scritture doppie analitica e sintetica	198
Capitolo 5° - La forma descrittiva - numerica e la forma sinottica nella scrittura doppia	203
Capitolo 6° - Criteri per la determinazione dei conti costituenti un sistema di scrittura doppia	206

La Partita doppia

Capitolo 1° - Il nome e le forme caratteristiche della Partita doppia	209
Capitolo 2° -	
Art. 1° - Discussione sulla Partita doppia a solo cfrastro	213
Capitolo 3° - La Partita doppia nel sistema di scrittura patrimoniale integrale	217
Art. 1° - La Partita doppia nei sistemi di scrittura patrimoniale incompleta	219
Capitolo 4° - Le varie maniere della partita doppia nella scrittura patrimoniale	
Art. 1° - La partita doppia analitica a giornale a maestro	224

Art 2° - La Partita doppia nel solo spazio a eguali divisa 226

Art 3° - La Partita doppia sintattica 229

Art 4° - L'Apertura e la Chiusura dei Conti 245

Capitolo 5° - La Partita doppia applicata alle scritture del Bilancio di previsione

Art 1° - I conti da accudire - apertura dei conti 256

Art 2° - Forme che addegnano la Partita doppia nel caso di un Bilancio di cassa 257

Art 3° - Forme che addegnano la Partita doppia nel caso di un Bilancio di compensazione 261

Art 4° - La Partita doppia applicata a sistemi parziali di scritture allineati al Bilancio di previsione 267

Capitolo 6° - La Partita doppia applicata alla scrittura di una azienda divisa

Art 1° - Necessità di compilare nella azienda di più sistemi di scrittura 269

Art 2° - La scrittura patrimoniale nella azienda patrimoniale 270

Art 3° - La scrittura patrimoniale presso l'Amministrazione centrale 275

Art 4° - Forme particolari che possono prendere la scrittura patrimoniale quando la scrittura è un po' complessiva 289

Art 5° - Dei rapporti che legano le diverse sezioni di una azienda e dei conti che li rappresentano 285

Art 6° - La scrittura del Bilancio di previsione nella azienda divisa 287

Capitolo 7° - Del modo di coordinare fra di loro i diversi sistemi di scrittura che possono tenersi in una azienda 289

Art 1° - Collegamento della scrittura patrimoniale 3

Art 2° - Collegamento fra la scrittura del Bilancio di previsione e quella patrimoniale 290

Capitolo 8° - Della unità della scrittura a Partita doppia 294

Art 1° - Della unità della scrittura a Partita doppia - Se la scrittura debbono sempre radersi in un solo sistema 294

Art 2° - Se la scrittura del Bilancio di previsione possono fondersi con quella patrimoniale compinta 295

Art 3° - Della possibile fusione della scrittura del Bilancio di previsione con quella patrimoniale di cassa 305

Capitolo 9° - Discussione della teoriche della Partita doppia svolta da principali autori

Art 1° - Come le ditendenze devono restringersi ai principi - Le teoriche vertimentali 308

Art 2° - La spiegazione della doppia scrittura delle somme per via di semplice imputazione 311

Art 3° - La teorica che si fonda sulla contemporanea assistenza dei conti agli elementi patrimoniali e ai risultati della gestione - Le teoriche dei conti attivi e passivi 317

Art 4° - La teorica che si fonda sul concetto dei conti personali 325

Art 5° - Conclusioni 341

Capitolo 10° - Genesi storiche sulla Partita doppia

Art 1° - Le origini 343

Art 2° - La lotta che sostenne - Le scritture obbligate 358

Art 3° - I nomi che ebbe 378

- I metodi derivati dalla Partita doppia

Capitolo 1° - Il Giornale - Cassa

Art 1° - Concetto generale del metodo 381

Art 2° - Diverse forme del Giornale spazio 384

Art 3° - Pregi e difetti del Giornale-cassa 399

Art 4° - Genesi storiche 395

	Pagina
Capitolo 2° Metodo Monginot et Laruniguy	403
Capitolo 3° Metodo Espriton	413
Capitolo 4° Altri metodi	415
<h3>La logismografia</h3>	
Capitolo 1° Le origini	418
Capitolo 2° I principi fondamentali della logismog.	
Art 1° I primi concetti del Carboni	420
Art 2° I concetti che il Carboni ha riassunti stato di poi a le espressioni di S. Rossi	424
Capitolo 3° La Bilancia logismografica e i suoi sua conti fondamentali	449
Capitolo 4° Gli articoli modificativi e permutativi e le colonne delle permutazioni e compensaz.	459
Capitolo 5° Gli svolgimenti	
Art 1° Necessità di sviluppare i conti del libro nata - simboli degli svolgimenti	467
Art 2° Criteri da seguire nella scrittura dei conti - Procedimenti pratici adottati - Forme di raggruppamento fattori	472
Art 3° Esperimento della partita ai conti da gli svolgimenti - Collegamento degli svolgimenti partiti e col giornale - le colonne dell'equivalenza	480
Art 4° Forma degli svolgimenti	484
Capitolo 6° Divisione dei conti fondamentali della Bilancia economica	487
Capitolo 7° Gli Svolgimenti paralleli	
Art 1° Semplicità degli svolgimenti di un solo conto	491
Art 2° Intorno al doppio svolgimento che il Carboni fa del conto del proprietario nella Bilancia Economica	494
Art 3° Sulla doppia decomposizione che fa il posto di contraenti i conti della Bilancia eco- nomica - La logismografia carboniana completa	505

	Pagina
Art 4° - La forma in cui entrano il Carboni e i suoi discipoli nel decomporre in due uno dei conti fondamentali tocchi i meccanismi propri a la forma caratteristica della logismog.	514
Capitolo 8° Il Giornale	521
Capitolo 9° Le esecuzioni	
Art 1° La compilazione della minuta	525
Art 2° Copiature della minuta - loro dis- posizione in archivio	528
Capitolo 10° Il Quadro analitico	530
Capitolo 11° Rapporto della scrittura di un fo- glio ai fogli successivi - Apertura e chiusura dei conti	531
Capitolo 12° Il riscontro aritmetico della scrittura	534
Capitolo 13° La logismografia appl. al cont. di provvis.	540
Capitolo 14° Come nella logismografia si possono volgere più sistemi di conti e di scrittura	545
Capitolo 15° - La logism. appl. alla esecuzione diretta in più esecuzioni	551
Capitolo 16° Libri complementari nella logismog.	559
Capitolo 17° Confronto tra il metodo Carboni e la Partita doppia	
Art 1° Come nel metodo Carboni sia più stretta l'unità della scrittura	563
Art 2° Come nella logismografia sia maggiore il num. tro aritmetico	566
Art 3° - In la logismografia si presta più della par- tita doppia ad un ampia direzione del lavoro	57
Art 4° - In lo sviluppo graduato dei conti complessi ossia lo sviluppo graduato dei conti complessi sia proprio soltanto della logismografia	567
Art 5° - In la logismografia permette risparmio di lavoro nella tenuta dei conti	569

Art 6° - De la Logismografia circa la	Part. doppia	575
Art 7° - Degli altri pregi e vantaggi della Logif.		576
Capitolo 18 - Conclusione		577
Rendiconti -		
Capitolo 1° - Classificaz. e definiz. dei rendiconti		580
Capitolo 2° - Conti di impresa e opere		583
Capitolo 3° - I rendiconti dei consegnatari		
Art 1° - Titolo generale di questi conti		584
Art 2° - La forma dei conti dei consegnatari		586
Art 3° - I conti dei cassieri e agenti d'ricev.		591
Capitolo 4° - I bilanci nelle aziende indipendenti		598
Capitolo 5° - Rendiconti nelle aziende dipendenti		
Art 1° - Bilanci nelle imprese mercantili		599
Art 2° - Rendiconti patrimoniali nelle aziende civi.		600
Art 3° - I rendiconti nelle chiese e in 15 di persona		611
Art 4° - I rendiconti nelle aziende di casa		615
Art 5° - Pelagione del conto presumtivo patrimoniale		616
Art 6° - Bilanci che si rendono di pubblica ragione		617
- Revisione dei Rendiconti -		
Capitolo 1° - In che consiste la revisione dei conti		621
3 2° - Ispezione e revisione dei conti di gestione		622
3 3° - Ispezione dei conti del Bilancio di previf.		637
3 4° - Ispezione dei Rendiconti compendiosi		639
3 5° - Soprarevisione ed approvaz. del Rendiconto		642

Appendice - da pag. 1 a pagina 58 -

- Fine dell'Indice -

Tavola = 402 =



MASON CRESSLY