



Università Ca' Foscari Venezia

**ANTICHI
STUDENTI**

L 5

 Fondo Storico di Ateneo

ANTI CHI STUDENTI L 5



CORSO DI RAGIONERIA

Sunti delle lezioni date alla classe di Magistero

PRESSO LA

Regia Scuola Superiore di Commercio
dal

Prof. Fabio Besta

PARTE PRIMA

Ragioneria Teoretica



VENEZIA
1881-1883

Proprietà letteraria

Avvertenza. — Il prof. Besta, non avendo potuto rivedere le prove autografe, prega che non si vogliano imputare a lui i non pochi errori di scrittura.

INDICE

Introduzione

| | |
|---|--------|
| 1. ^o Via a seguirsi nel definire una scienza | Pag. 1 |
| 2. ^o Primo concetto dell'Amministrazione. - Azienda. I suoi organi capitali | " 2 |
| 3. ^o Classificazione della Azienda | " 9 |
| 4. ^o I tre momenti capitali dell'Amministrazione economica | " 15 |
| 5. ^o Il riscontro e controllo economico | " 17 |
| 6. ^o Definizione della Ragioneria | " 28 |
| 7. ^o Adhärenza della Ragioneria colle altre scienze | " 37 |
| 8. ^o Della responsabilità delle persone che agiscono nell'Amministrazione economica | " 41 |
| 9. ^o Se vi possa essere una teoria razionale delle funzioni amministrative | " 57 |
| 10. ^o Le funzioni del riscontro economico e della Ragioneria | " 65 |

Libro Primo

Valutazione della ricchezza.

| | |
|---|------|
| Capitolo 1. ^o La ricchezza riguardata come oggetto dell'Amministrazione economica | " 71 |
| Capitolo 2. ^o - Nozioni generali per la valutazione degli elementi patrimoniali e dei loro mutamenti | " 76 |
| Capitolo 3. ^o - Valutazione del denaro e dei suoi succedanei | " 78 |
| Capitolo 4. ^o - Storia dei fondi rustici | |
| Art. 1. ^o Nozioni preliminari | " 79 |
| Art. 2. ^o Storia analitica dei fondi che danno rendita annua e a siano coltivati a economia | " 81 |
| Art. 3. ^o Storia razionale nel caso di coltivazione a colonia par- sitaria o per affitti a generosi ed a denaro | " 85 |

Art. 4.° Stimma razionale dei botichi

pag. 86

Art. 5.° Metodo empirico di stima diretta e stima indiretta dei fondi rustici

" 89

Capitolo 5.° - Stimma delle case

" 92e

Capitolo 6.° - Stimma delle enfiteusi

Art. 1.° Enfiteusi sotto l'impero del Codice Civile ora in vigore

" 95

Art. 2.° Enfiteusi antiche il cui diretto dominio non appartiene a corpi morali

" 98

Art. 3.° Enfiteusi antiche il cui diretto dominio appartiene a corpi morali

" 100

Capitolo 7.° - Stimma degli usufrutti

" 105

Capitolo 8.° - Stimma dei diritti d'uso e d'abitazione

" 107

Capitolo 9.° - Stimma delle rendite

" 109

Capitolo 10.° - Stimma dei crediti e dei debiti

" 114

Capitolo 11.° - Stimma dei titoli di credito

" 122

Capitolo 12.° - Valutazione degli altri più comuni elementi del patrimonio

Art. 1.° Mercanzie, derrate, loro materie prime e prodotti in corso di fabbricazione

" 124

Art. 2.° Crediti in derrate o in mercanzie

" 126

Art. 3.° Mobili, utensili, stumenti e macchine

" 127

Art. 4.° Libri, oggetti d'arte, gioie - loro valutazione

" id.

Art. 5.° Capitali impiegati in altre Azende

" 128

Libro Secondo Inventari.

Capitolo 1.° - Classificazione degli Inventari - Operazione che la loro compilazione richiede

" 131

Capitolo 2.° - Ricerca degli elementi che devono figurare nell'Inventario

" 134

Capitolo 3.° - Valutazione degli elementi da porre negli Inventari

" 137

Capitolo 4.° - Deferizione degli elementi da porre negli Inventari

Art. 1.° Inventari o trascritti verbali di consegna e di riconsegna

" 141

Art. 2.° Inventari propriamente detti o di Amministrazione

" 143

Capitolo 5.° - Bilanci degli Inventari

Art. 1.° Bilancio degli Inventari di consegna e di riconsegna

" 149

Art. 2.° Bilancio degli Inventari di Amministrazione

" 152e

Capitolo 6.° - Cenni storici sugli Inventari

" 156

Libro Terzo Le Previsioni.

| | |
|---|----------|
| Capitolo 1° - Osservazioni generali. Conti di previsione: loro classificazione | Pag. 153 |
| Capitolo 2° - Inventari di previsione | " 161 |
| Capitolo 3° - Titoli di affari | " 162 |
| Capitolo 4° - Bilanci di previsione | |
| Art. 1° - Principi generali | " 163 |
| Art. 2° - Bilanci delle Amministrazioni indipendenti | |
| §. 1° - La materia di tali Bilanci | " 171 |
| §. 2° - Fonti a cui si possono attingere le notizie necessarie alla compilazione dei Bilanci | " 176 |
| §. 3° - Criteri da seguire nel valutare le entrate e le uscite che si prevedono | " 179 |
| §. 4° - Forma del Bilancio. Composizione e come si compilano le varie sue parti. Costituzione | " 192 |
| §. 5° - Le previsioni nelle Aziende dove i Bilanci compiuti non sono possibili | " 196 |
| Art. 3° - Bilanci di previsione nelle Amministrazioni dipendenti | |
| §. 1° - Natura e oggetti dei Bilanci nelle Aziende dipendenti. Loro classificazione | " 198 |
| §. 2° - Confronto tra i Bilanci di Cassa e i Bilanci di competenza o di accertamenti | " 202 |
| §. 3° - Forma dei Bilanci nelle Aziende dipendenti | " 207 |
| §. 4° - Preparazione del Bilancio. Criteri da seguire nel determinare la somma dei singoli voti. Costituzione del Bilancio. Sua approvazione | " 208 |
| §. 5° - Varietà della natura dei singoli voti riferibili ai diversi assegnamenti del Bilancio. Il Bilancio nei suoi rapporti colla costituzione permanente dell'Azienda | " 213 |
| §. 6° - Della limitazione delle uscite che si ottiene col deputare a ciascuna classe di spese i fondi che si sperano da entrate determinate | " 217 |
| §. 7° - Gli storni. Il numero dei voti nel Bilancio. La minore e maggiore spesa | " 220 |
| §. 8° - Le previsioni e le limitazioni dei movimenti della materia | " 223 |
| Art. 4° - Commissioni intorno ai Bilanci di previsione | " 225 |

Libro Quarto La Gestione.

| | |
|---|-------|
| Capitolo 1° - Divisione degli uffici | " 229 |
| Capitolo 2° - Le funzioni e i fatti della gestione | |
| Art. 1° - Sulla classificazione dei fatti della gestione | " 232 |
| Art. 2° - Produzioni e trasformazioni di beni, appalti, Incanti | " 238 |
| Art. 3° - Compravendite | " 244 |
| Art. 4° - Contratti | " 248 |
| Art. 5° - Ultime | " 251 |

| | |
|--|----------|
| Art. 6. ^o Giro di capitali | Pag. 253 |
| Art. 7. ^o Contorni | " 254 |
| Capitolo 3. ^o Servizio di Cassa e dei Magazzini | |
| Art. 1. ^o Servizio di Cassa nelle Aziende indipendenti | " id. |
| Art. 2. ^o Il servizio di Cassa nelle Aziende dipendenti | |
| 3.1. ^o Azioni generali | " 256 |
| 3.2. ^o Riscatto degli incassi. Ordini di pagamento | " 259 |
| 3.3. ^o Del controllo emittente sul servizio di Cassa, il servizio di Cassa nei suoi rapporti colla fissazione della entrata e colla limitazione della spesa | " 262 |
| Art. 3. ^o Servizio dei Magazzini | " 270 |
| Capitolo 4. ^o Operazioni e Uffici d'ordine | |
| Art. 1. ^o Ufficio di spedizione | " 272 |
| Art. 2. ^o Protocollo | " 273 |
| Art. 3. ^o Archivi | " 282 |

Libro Quinto

Le registrazioni in generale.

| | |
|---|-------|
| Capitolo 1. ^o Sistemi di scrittura | |
| Art. 1. ^o Le scritture. loro fine. Metodi di registrazione. Sistemi di scrittura. Classificazione dei sistemi di scrittura | " 287 |
| Art. 2. ^o Sistemi di scrittura patrimoniali | " 292 |
| Art. 3. ^o Sistemi di scrittura attribuiti al Bilancio di previsione | " 293 |
| Art. 4. ^o Gli esercizi in relazione coi sistemi di scrittura. Il prolungamento degli esercizi oltre il periodo di gestione. Le scritture per gestione e per esercizi | " 297 |
| Art. 5. ^o Confronto tra le scritture patrimoniali e quelle del Bilancio di previsione | " 304 |
| Capitolo 2. ^o La teoria del Conto | |
| Art. 1. ^o Definizione del Conto. Ragione per cui si tengono i Conti. Coste che possono essere oggetto di Conti in un' Azienda | " 306 |
| Art. 2. ^o Le scritture che si compongono nei Conti. Loro collegamenti. Natura dei Conti. | " 313 |
| Art. 3. ^o Dei due ordini di scritture che si compongono nei singoli Conti e dei due ordini di mutazioni a cui esse si riferiscono | " 321 |
| Art. 4. ^o Tre forme che si usano di dare ai Conti. Conti a scala. Conti a sezioni divise. Termini che si riferiscono ai Conti e loro vero significato | " 325 |
| Art. 5. ^o Classificazione dei Conti | " 346 |

- Art. 6. La fissazione dei Conti da accordarsi in una data Azienda Criterii generali Pag. 357
- Art. 7. Determinazione dei valori di Conto " 364
- Art. 8. ¹ Esame della teoria del Conto seguita dalle principali scuole
- §. 1. Come la natura dei Conti non dipende dai metodi di registrazione, e come non vi possa essere elemento teorico del Conto " 374
- §. 2. Della supposizione di persone dietro i Conti e della personificazione dei Conti. " 376
- §. 3. Della diversa classificazione di Conti fatta dai vari autori " 380
- §. 4. La teoria dei Conti generali supposti accetti al proprietario dell'Azienda " 383
- §. 5. La teoria dei Conti secondo H. Kammier " 385
- §. 6. La teoria dei Conti personali secondo la Karsch e i suoi continuatori " 387
- §. 7. La teoria dei conti personali secondo il Carboni e la sua scuola " 391
- §. 8. Le varie teorie dei Conti tutti personali possono dirsi nazionali " 400
- §. 9. L'anno alla nota detta teoria materialistica del Conto. Le teorie che risorgono nei Conti delle varie specie " 411
- §. 10. Come le persone, i diritti e le obbligazioni loro debbano conti. Derarsi nei Conti " 414
- Capitolo 3. I Documenti computativi e i registri per la scrittura
- Art. 1. Nozioni generali. I documenti computativi. Classificazione dei registri " 418
- Art. 2. I Giornali. Loro registri preparatori ed esplicativi " 420
- Art. 3. I Mastri. Loro registri esplicativi. Loro sommari " 422
- Art. 4. Libri complementari. Libri per la statistica. Diagrammi. Cartogrammi " 424
- Capitolo 4. La scrittura dei vari gradi. - Scrittura elementare, scrittura completa e scrittura generale " 425
- Capitolo 5. - Metodi di registrazione. - Come si possono classificare " 427
- Capitolo 6. - Origine delle scritture " 430

Libro Sesto

Le scritture semplici.

- Capitolo 1. Caratteri generali delle scritture semplici " 441
- Capitolo 2. - La scrittura semplice nelle sue forme più comuni
- Art. 1. La scrittura semplice nelle Aziende mercantili " 442
- Art. 2. La scrittura semplice nelle Aziende indipendenti non mercantili " 444
- Art. 3. Esempi storici " 446

| | |
|--|----------|
| Capitolo 3° - Metodo Jones | pag. 447 |
| Capitolo 4° - Metodo Contrat | " 463 |
| Capitolo 5° - Metodo Biancardi | " 471 |
| Capitolo 6° - Le scritture Commerciali | |
| Art. 1° - Azioni generali | " 481 |
| Art. 2° - Libri di prestazioni - Giornali | " 484 |
| Art. 3° - Il Racconto e le sue rubriche | " 486 |
| Art. 4° - Rospatti - Riferimenti - Libri di Ritegno - Rostro Tommasini | " 489 |
| Art. 5° - Il metodo Commerciali nella Contabilità delle imprese | " 492 |
| Art. 6° - Natura del metodo Commerciali - Cenni storici | " 494 |
| Capitolo 7° - Le scritture derivate dai metodi Commerciali | " 497 |

Libro Settimo

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 modificazioni e le permutazioni | I " 505 |
| Capitolo 2° - La scrittura doppia nella sua forma più propria | |
| Art. 1° - Teoremi fondamentali | VI " 510 |
| §. 1° - Come la scrittura della somma sia sempre doppia | " " id. |
| §. 2° - Come v' sia eguaglianza tra gli' addebitamenti e gli' accreditamenti da fare nei Conti | IX " 513 |
| §. 3° - Se possa esistere la forma convenzionale in cui sono espressi i due teoremi fondamentali | XI " 515 |
| Art. 2° - Teoremi derivati | XIV " 518 |
| Art. 3° - Altra dimostrazione dei teoremi fondamentali e derivati | XV " 519 |
| §. 1° - Teoremi fondamentali | XVI " 520 |
| §. 2° - Teoremi derivati | XVIII " 522 |
| Capitolo 3° - Le due forme proprie della scrittura doppia | XX " 524 |
| Capitolo 4° - Scrittura doppia analitica e scrittura doppia sintetica | XXV " 529 |
| Capitolo 5° - La forma descriptiva numerica e la forma sintetica nella scrittura doppia | XXIX " 533 |
| Capitolo 6° - Criteri per la determinazione dei Conti costituenti un sistema a scrittura doppia | XXXII " 536 |
| Capitolo 7° - Regola generale per la ricerca delle somme da addebitare e da accreditare ai conti applicandola la scrittura doppia | " 539 |
| Capitolo 8° - I Conti d'ordine | " 541 |

Libro Ottavo

La Partita doppia.

| | |
|---|----------|
| Capitolo 1°.- Il nome e le forme caratteristiche della partita doppia | Pag. 543 |
| Capitolo 2°.- Registri di cui si vale la partita doppia | |
| Art. 1° Il Mastro | " 547 |
| Art. 2° Il Giornale | " 551 |
| Capitolo 3°.- Applicabilità della scrittura doppia ai sistemi di scrittura patrimoniali | |
| Art. 1° La partita doppia nel sistema di scrittura patrimoniali integro | " 560 |
| Art. 2° La partita doppia nei sistemi di scrittura patrimoniali incompiuti | " 562 |
| Capitolo 4°.- Le varie maniere della partita doppia nelle scritture patrimoniali | |
| Art. 1° La partita doppia analitica a Giornale e a Mastro | " 566 |
| Art. 2° La partita doppia nel solo Mastro a termini diverse | " 569 |
| Art. 3° La partita doppia sintetica | |
| §. 1° La partita doppia sintetica nei Conti e particolareggiata nelle scritture | " 571 |
| §. 2° La partita doppia sintetica e suspensiva | " 572 |
| §. 3° Le situazioni tratte dal Mastro. Le situazioni quozidiane | " 583 |
| Art. 4° L'apertura e la chiusura dei Conti | |
| §. 1° L'apertura dei Conti e dei registri nel caso d'impianco d'una azienda | " 587 |
| §. 2° La chiusura dei Conti e la chiusura dei registri | " 589 |
| §. 3° La riapertura dei Conti al principio dell'esercizio, o al cominciare di un nuovo Mastro | " 593 |
| §. 4° Del riferimento diretto dei saldi dei <u>Conti vecchi</u> ai <u>Conti nuovi</u> | " 595 |
| §. 5° La chiusura e la riapertura dei Conti nel caso che gli esercizi si intreccino | " 596 |
| Capitolo 5°.- La partita doppia applicata alla scrittura del Bilancio di previsione | |
| Art. 1° I Conti da accendere all'apertura dei Conti | " 597 |
| Art. 2° Forme che assumo la partita doppia nel caso di un Bilancio di Cassa | " 599 |

- Art. 3.^o Forma che assume la partita doppia nel caso di un Bilancio di competenza pag. 602
- Art. 4.^o La partita doppia applicata a sistemi parziali di scritture attribuiti al Bilancio di previsione pag. 608
- Capitolo 6.^o - La partita doppia applicata alle scritture di una Azienda divisa
- Art. 1.^o Necessità di compilare nelle Aziende divise più sistemi di scritture " 609
- Art. 2.^o Le scritture patrimoniali nelle Aziende subalterne " 611
- Art. 3.^o Le scritture patrimoniali presso l'Amministrazione centrale
- §. 1.^o Le scritture speciali dell'Amministrazione centrale " 615
- §. 2.^o Le scritture generali " 620
- Art. 4.^o Forme particolari che possono prendere le scritture patrimoniali quando le sezioni sono parziali " 624
- Art. 5.^o Dei rapporti che legano le diverse sezioni di un'Azienda e dei Conti che li rappresentano " 626
- Art. 6.^o Le scritture del Bilancio di previsione nelle Aziende divise " 628
- Capitolo 7.^o Del modo di coordinare fra loro i diversi sistemi di scritture che possono tenersi in un'Azienda
- Art. 1.^o Collegamento delle scritture patrimoniali " 630
- Art. 2.^o Collegamento tra le scritture del Bilancio di previsione e quelle patrimoniali " 631
- Capitolo 8.^o Dell'unità delle scritture nella partita doppia
- Art. 1.^o Se le scritture patrimoniali debbano sempre raccogliersi in un solo sistema " 634
- Art. 2.^o Se le scritture del Bilancio di previsione possano fondersi con quelle patrimoniali compilate
- §. 1.^o Soluzioni proposte dal Congresso " 635
- §. 2.^o La soluzione proposta dall'Assemblea " 639
- §. 3.^o Come venne risolta la questione quando si applicò la partita doppia alle scritture dello Stato " 640
- Art. 3.^o Della possibile fusione delle scritture del Bilancio di previsione con quelle patrimoniali di Cassa " 646
- Capitolo 9.^o - Discussioni delle teorie della partita doppia svolte dai principali autori

| | |
|--|----------|
| Art. 1. ^o Come la discussione deva restringersi ai principii delle scritture indimentali | Pag. 649 |
| Art. 2. ^o La spiegazione della doppia scrittura delle forme per una di semplice inclusione | " 653 |
| Art. 3. ^o Le teoriche che si fondano sulla contemporanea esistenza dei Conti e gli elementi patrimoniali e ai ritual-tamenti della gestione. Le teoriche dei Conti attivi e passivi | " 659 |
| Art. 4. ^o Le teoriche che si fondano sul concetto dei Conti personali | " 668 |
| Art. 5. ^o Conclusione | " 685 |
| Capitolo 10. ^o - Cenni storici sulla partita doppia | |
| Art. 1. ^o Le origini | " 688 |
| Art. 2. ^o Lo sviluppo che ebbe. Le lotte che sostenne | " 697 |
| Art. 3. ^o I nomi che ebbe | " 704 |

Libro Nono

I metodi derivati dalla partita doppia.

| | |
|---|-------|
| Capitolo 1. ^o - Il Giornale Mastro | |
| Art. 1. ^o Concetto generale del metodo | " 708 |
| Art. 2. ^o Diverse forme che prese il Giornale Mastro | " 711 |
| Art. 3. ^o Provi e difetti del Giornale Mastro. Sua applicabilità | " 720 |
| Art. 4. ^o Cenni storici | " 722 |
| Capitolo 2. ^o Metodo Mongriot e Larruigny | " 729 |
| Capitolo 3. ^o Metodo Morrison | " 739 |
| Capitolo 4. ^o Altri metodi | " 741 |

Libro Decimo

La Logismografia.

| | |
|---|---------|
| Capitolo 1. ^o - Le origini | 1 " 745 |
| Capitolo 2. ^o - I principii fondamentali su cui si fonda la teoria della Logismografia | |
| Art. 1. ^o I primi concetti del Carboni | 2 " 746 |
| Art. 2. ^o I concetti che il Carboni ha manifestato di poi | |

| | | |
|--|-----|-----------|
| e le spiegazioni di Giovanni Rossi | 8 | pag. 752e |
| Capitolo 3°.- La bilancia logismografica e i suoi due contu fondamentali | 28 | " 772e |
| Capitolo 4°.- Gli articoli modificativi e permutativi e la colonna delle permutazioni e compensazio- ni | 38 | " 782e |
| Capitolo 5°.- Gli Svolgimenti | | |
| Art. 1°.- Necessità di sviluppare i Conti del Giornale, Simboli degli Svolgimenti | 45 | " 789 |
| Art. 2°.- Criteri da seguire nello sviluppo dei Conti; Procedimenti pratici adottati; Conti di aggrup- pamento fatti | 50 | " 794 |
| Art. 3°.- Riferimenti delle partite ai Conti degli Svolgi- menti; Collegamento degli svolgimenti fra loro e col Giornale | 57 | " 801 |
| Art. 4°.- Forma degli Svolgimenti | 60 | " 804 |
| Capitolo 6°.- Divisione dei Conti fondamentali della Bilancia economica | 64 | " 808 |
| Capitolo 7°.- Gli Svolgimenti paralleli | | |
| Art. 1°.- Molteplicità degli Svolgimenti di un me- desimo conto | 67 | " 811 |
| Art. 2°.- Intorno al doppio svolgimento che il Cer- boni fa del conto del Proprietario nella Bilan- cia economica | 70 | " 814 |
| Art. 3°.- Sulla doppia decomposizione che il Rossi fa di entrambi i Conti della Bilancia economica. La Logismografia Carboniana completa | 80 | " 824 |
| Art. 4°.- Il Verriere in cui cadono il Carboni e i discepo- li suoi nel decomporre in due modi i Conti fonda- mentali tocchi i meccanismi propri e le for- me caratteristiche della Logismografia | 92e | " 836 |
| Capitolo 8°.- Il Giornale | 93 | " 837 |
| Capitolo 9°.- Le Minute | | |
| Art. 1°.- Compilazione delle minute. | 96 | " 840 |
| Art. 2°.- Copiatura delle minute. Loro disposizione | | |

| | | |
|--|-----|----------|
| in Archivi | 99 | pag. 843 |
| Capitolo 10°.- Il quadro analitico | 101 | " 845 |
| Capitolo 11°.- Riporto delle scritture di un foglio ai fogli successivi. Apertura e chiusura dei Conti | 102 | " 846 |
| Capitolo 12°.- Il risconto aritmetico delle scritture | 104 | " 848 |
| Capitolo 13°.- La Logistimografia applicata alle scritture del bilancio di previsione | 111 | " 855 |
| Capitolo 14°.- Come nella Logistimografia si possono collegare insieme più sistemi di conti e di scritture | 115 | " 859 |
| Capitolo 15°.- La Logistimografia applicata alle aziende divise in più sezioni | 120 | " 864 |
| Capitolo 16°.- I libri complementari della Logistimografia | 127 | " 871 |
| Capitolo 17°.- Confronto tra il metodo Carboni e la partita doppia | | |
| Art. 1°.- Come nel metodo Carboni sia più spedita l'unione delle scritture | 131 | " 875 |
| Art. 2°.- Come nella Logistimografia sia maggiore il risconto aritmetico | 133 | " 877 |
| Art. 3°.- Se la Logistimografia si presti più della partita doppia a un'accurata divisione del lavoro | 134 | " 878 |
| Art. 4°.- Se lo sviluppo graduale dei conti complessi e se molti la sintesi graduale dei conti semplici sia proprio soltanto nella Logistimografia | id. | " id. |
| Art. 5°.- Se la Logistimografia permetta risparmio di lavoro nella tenuta dei conti | 136 | " 880 |
| Art. 6°.- Se la Logistimografia viva in potenza dimostrativa la partita doppia | 140 | " 884 |
| Art. 7°.- Degli altri pregi e vantaggi che si attribuiscono alla Logistimografia | 141 | " 885 |
| Capitolo 18°.- Conclusione | 142 | " 886 |

Libro Undicesimo

Rendiconti.

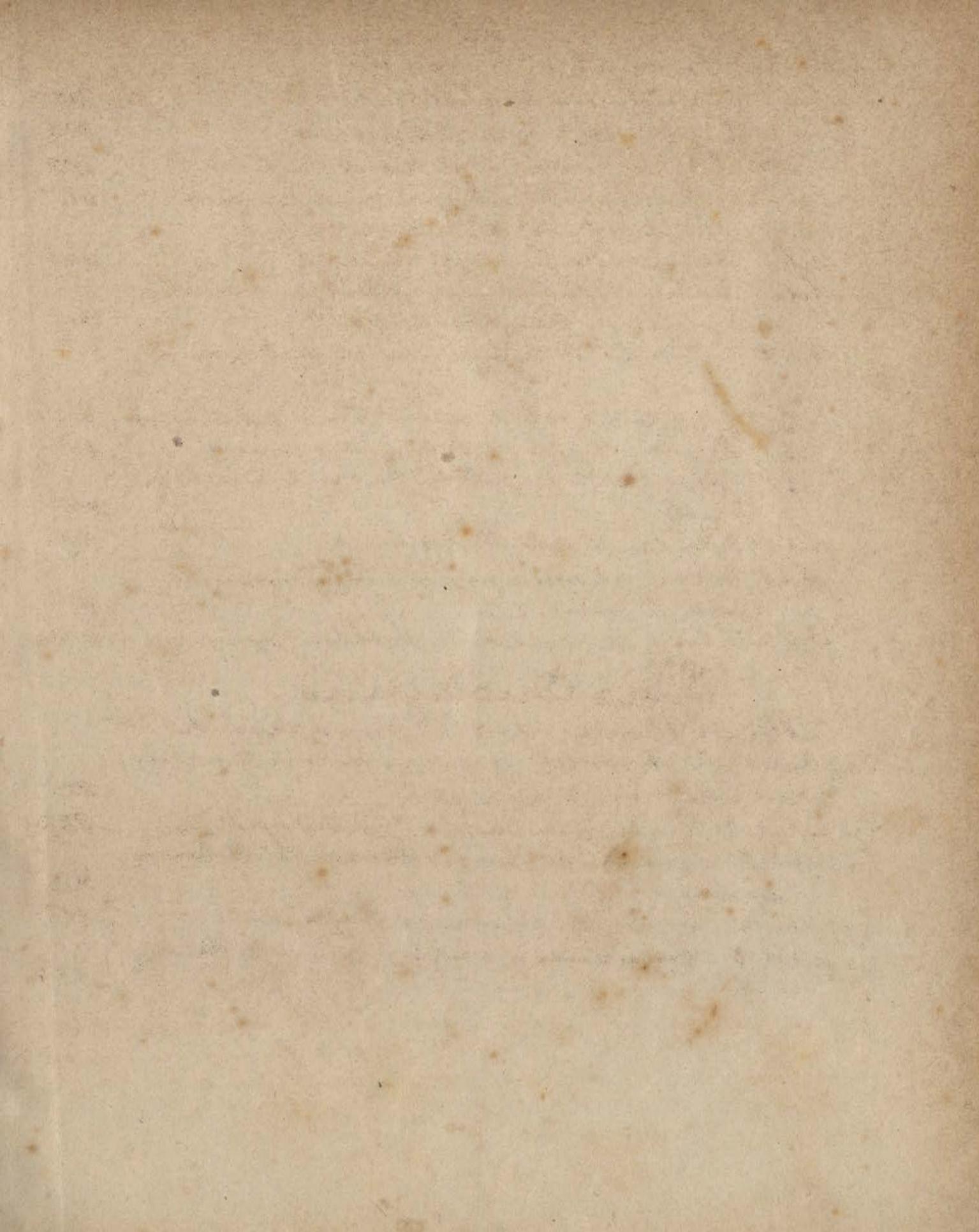
| | |
|---|--------|
| Capitolo 1°.- Definizione e classificazione di Rendiconti | " 889 |
| Capitolo 2°.- Conti d'Impresa e di Opere | " 892. |

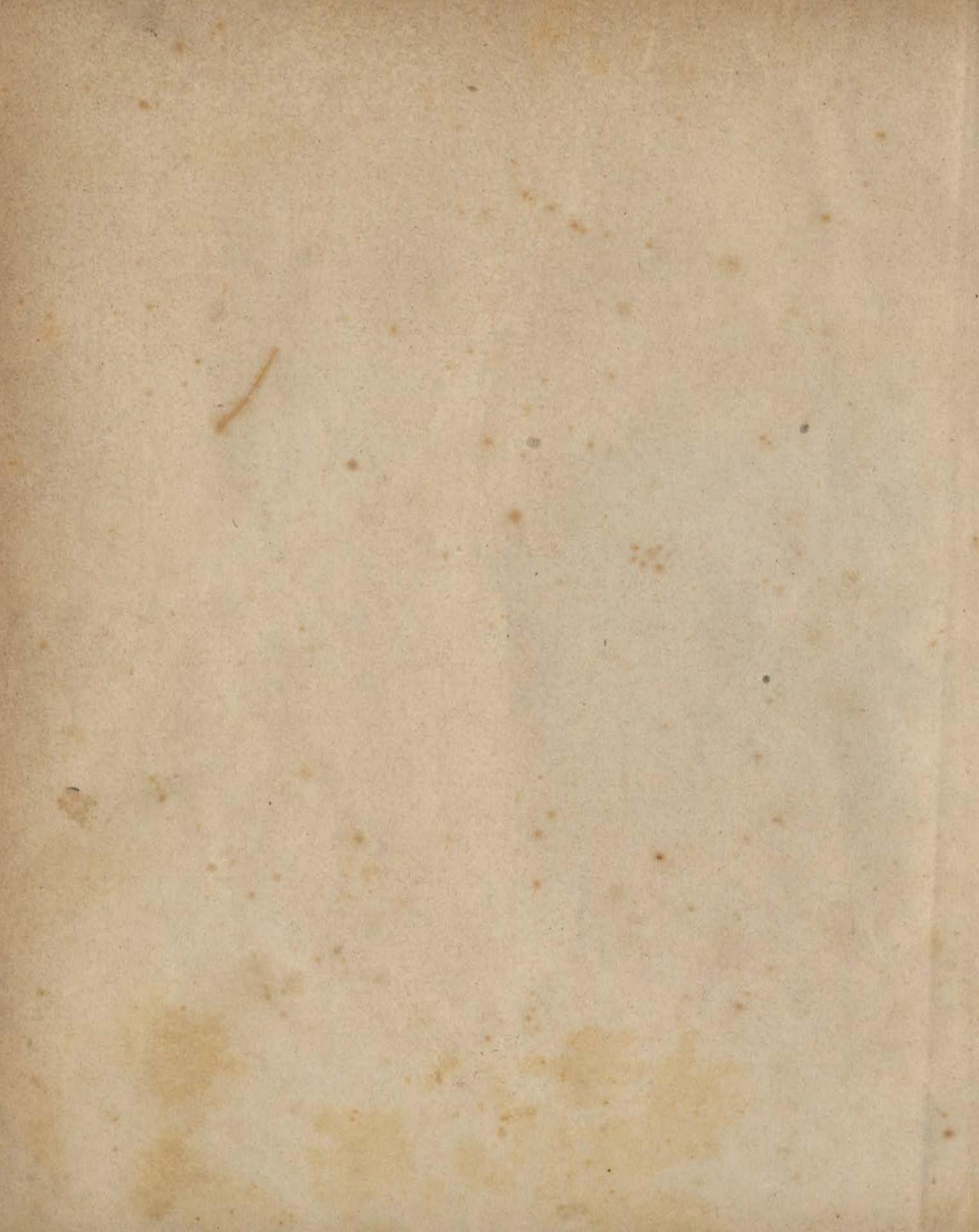
| | |
|--|----------|
| Capitolo 3° - I Rendiconti dei Consegnatari | |
| Art. 1°: Indole generale di questi Conti | pag. 893 |
| Art. 2°: La forma dei Conti dei consegnatari | " 896 |
| Art. 3°: I Conti dei Cassieri e degli Agenti di ripostione | " 899 |
| Capitolo 4° - Bilanci nelle Aziende indipendenti | " 905 |
| Capitolo 5° - Rendiconti nelle Aziende dipendenti | |
| Art. 1°: Bilanci nelle Imprese mercantili | " 906 |
| Art. 2°: Rendiconti patrimoniali nelle Aziende civili non vincolate da Bilanci di previsione | " 907 |
| Art. 3°: Rendiconti delle Aziende vincolate da Bilanci di previsione: | |
| §. 1°: Le due parti di tali Rendiconti, il conto patrimoniale | " 914 |
| §. 2°: Il conto attinente al Bilancio di previsione | " 915 |
| §. 3°: Rapporto fra le due parti del Rendiconto - loro collegamento | " 916 |
| Art. 4°: I Rendiconti nelle Aziende divise | " 917 |
| Art. 5°: Relazione e che accompagna il Conto consuntivo - Rendiconti morali | " 918 |
| Art. 6°: Bilanci che si rendono di pubblica ragione | " 919 |

Libro Duodecimo

Revisione dei Rendiconti.

| | |
|--|--------|
| Capitolo 1° - In che consista la revisione dei Conti, sua necessit  nelle Aziende dipendenti | " 921 |
| Capitolo 2° - Censura e revisione dei Conti di gestione | " 922e |
| Capitolo 3° - Censura dei Conti attinenti al Bilancio di previsione | " 932e |
| Capitolo 4° - Censura dei Rendiconti compendiosi | " 933 |
| Capitolo 5° - Sopra revisione e approvazione del Rendiconto | " 934 |





Classificazione delle Aziende.

Lo giudico grave errore quello, in cui cadono molti, di voler classificare le Aziende in un modo solo, e distribuire le diverse classi di vario grado in un sol ordine di serie di decrescente estensione. A me pare che simile classificazione debba farsi in più modi - badando cioè, e al vario fine delle Aziende, e alle varie relazioni giuridiche che intercedono tra l'Amministratore e la ricchezza che governa o di cui si vale, e alle varie condizioni dell'ente a cui quella ricchezza appartiene, e, in fine, alla varia estensione e distribuzione del lavoro amministrativo.

E primieramente, per rispetto al fine loro, le Aziende possono anzitutto dividersi in due grandi categorie: colloco nella prima quelle nelle quali la ricchezza è oggetto e scopo dell'amministrazione, quelle insomma che curano l'impiego di capitali alla riproduzione della ricchezza; ponga nella seconda categoria tutte le altre.

Le Aziende della prima categoria si dicono propriamente Imprese, e si possono dividere in due modi. In prima si può considerare il numero delle persone o naturali o giuridiche a cui appartengono i patrimoni delle singole Imprese, e allora si hanno le Imprese individuali o le Imprese collettive, secondo che que' patrimoni appartengono a una persona sola o a più riunite in società. In secondo luogo si può riguardare la differente maniera con cui i capitali, onde son costituiti i medesimi patrimoni, vengono messi a frutto; e poiché essi possono impiegarsi ne' commerci, ne' banchi, nell'agricoltura, nelle manifatture e va dicendo, così le Imprese possono essere mercantili, bancarie, agrarie, manifatturiere ecc. di tante sorte insomma, quante sono le suddivisioni dell'industria umana. - Se non che può darsi che il patrimonio delle Imprese risulti da diverse parti, o meglio, da diversi ammassi di capitali impiegati variamente in varie industrie di natura diversa: si hanno allora le Imprese spurie. ... Tutte le Imprese curano un patrimonio e sono dunque tutte Aziende patrimoniali; con tutto ciò gli autori generalmente adoperano simile denominazione per indicare codeste Imprese spurie, e principalmente le Amministrative

ni di grandi proprietari che hanno capitali nell'agricoltura e nelle industrie, e nei commerci, e nei banchi, oppure investiti in mercati o in caselle di credito pubblico. La Villa chiama queste Aziende Amministrazioni economico-civili.

Nelle Aziende della seconda categoria la ricchezza è solamente mezzo per amministrare; esse mirano al soddisfacimento dei bisogni di una persona, di una famiglia o di una unione qualsivoglia, o di una parte soltanto di quei bisogni, ovvero al raggiungimento di beni vari di natura - e possono suddividersi in due classi secondo che la ricchezza, di cui possono disporre in un dato intervallo di tempo pel raggiungimento del proprio scopo, è determinata e deve supporti già preparata, oppure è indefinita e può raccogliersi in quantità proporzionata all'intensità e al numero dei bisogni che si vogliono soddisfare, e alla grandezza dei beni che si vogliono conseguire.

Nelle Aziende della prima classe la ricchezza disponibile per un dato spazio di tempo, vuol essere o il frutto di determinati capitali, o la distribuzione del lavoro che si compie dalla persona o dalle persone i cui bisogni si vogliono appagare, o finalmente sussidi altrui; possono dunque dirsi Amministrazioni di rendite o di entrate. La forma tipica di tali Aziende si ha in quelle domestiche, ufficio delle quali si è appunto di sofferire ai bisogni domestici di una persona o di una famiglia, merco l'uso di una data rendita, ossia di una determinata somma di ricchezza la quale si suppone di già ottenuta. E sono in qualche modo simili a quelle domestiche, e però entrano in questa classe, le Amministrazioni di Conventi, di conventi o monasteri, di moltissime opere pie, delle Fabbricerie e va dicendo.

Invece la ricchezza, onde si valgono le Aziende della seconda classe, proviene, per la massima parte almeno, da contribuzioni delle persone a cui esse Carier. ecc. direttamente o indirettamente giovano e che sono riunite o forzatamente o liberamente in sodalizi, o congregazioni o società più o meno vaste. La somma delle contribuzioni è determinata dai costumi o, come si usa anche di dire, dalle spese che il soddisfacimento di bisogni o il conseguimento dei beni, i quali formano lo scopo dell'Azienda, richiedono, ma è indefinita come sono indefinite o nel numero o nella estensione le esigenze o i beni da sod-

disporre o raggiungere: nulladimeno non può dirsi illimitata, poichè se non fosse altra troverebbesi un limite, quanto alle società obbligatorie per singoli, nella somma totale delle ricchezze disponibili possedute dalle persone da cui levanti o possono levarsi i tributi, - e quanto alle unioni volontarie, nella massima somma che i soci, presi insieme, sono disposti a contribuire pel conseguimento del fine sociale. Entrano in questa seconda classe le Aziende che intendono al governo di 'sodalizi, delle corporazioni, delle unioni tutte intomma che non siano famiglie, a cominciare dallo Stato e discendendo alle Provincie, ai Comuni, alle Camere di commercio, ai Consigli agrari, alle Società di arti, di lettere e di scienze che imponga no tributo ai soci, alle Associazioni operaie, ai Circoli e ai Clubs di tutte sorte: possono dunque chiamarsi Amministrazioni di società o di sodalizi.

È qui avrei finito la enumerazione delle differenti classi di Aziende aventi riguardo al loro vario fine, poichè tutti furono esaminati gli scopi a cui possono mirare. Se non che le Aziende della seconda categoria, possono possedere ancor esse capitali che diano rendite, dei quali convenga curare l'impiego: anche in queste Aziende può trovarsi l'Impresa a cui debba intendersi una parte del lavoro amministrativo. Molte famiglie hanno un proprio patrimonio che è per esse fonte di rendita, talvolta la sola, e ne hanno generalmente le opere pie, i Comuni, le provincie e gli Stati. Sono adunque Amministrazioni composte di due o più aziende aventi ciascuna fine e indole particolare, ma in total modo collegate fra loro che non è sempre agevole separare la vita dell'una dalla vita delle altre. —

Se si considerano le condizioni in cui possono trovarsi gli Amministratori rispetto alle Aziende che governano, queste possono essere indipendenti o dipendenti. - Se in una data Azienda l'autorità e l'intelligenza direttiva trovansi nella stessa persona o nelle stesse persone, l'Amministratore o gli Amministratori sono ad un tempo coloro che hanno l'eminento dominio sull'Azienda ed esercitano su di essa assoluto e sovrano imperio: l'opera loro, eziandio in quanto sono Amministratori, non può adunque impetrarsi o sindacarsi da altri, e al tutto indipendente - e tale, a giusto titolo, può dirsi l'Azienda che governano. Se invece autorità e intelligenza direttiva, i due organi

sommis nella vita di un' Azienda, trovanti in persone diverse, se cioè la prima non può esercitarsi dall' amministratore, allora l' opera di questi può, anzi deve, essere vincolata prima e sindacata poi, onde non è indipendente, e l' Amministrazione deve essa stessa nello svolgersi delle funzioni sue riguardarsi come dipendente.

Rispetto alle condizioni dell' ente fornito di personalità giuridica a cui appartiene la ricchezza dell' Azienda, o, se vuoi, rispetto alle condizioni del proprietario o dei proprietari, le Aziende sono private e pubbliche. Sono private quando quell' ente è una persona naturale, o una società di persone, o poche o molte, che si sono associate per loro propria e spontanea volontà, e che potrebbero di comune accordo e salvo il soddisfacimento dei diritti dei terzi, dividersi quando che sia partendosi la ricchezza che possiedono in comune. Sono pubbliche quando quell' ente, soggetto dell' Amministrazione, è un corpo morale riconosciuto e vincolato da leggi pubbliche e speciali. Il non essere vincolate da leggi speciali ad esse soltanto o a una classe di esse, e il non essere sottoposte a nessuna speciale tutela dello Stato o dei magistrati che han vita da lui, son distintivi delle Aziende private, laddove il carattere essenziale delle Amministrazioni pubbliche, questo, che non intendono già a giovare ad alcuni pochi individui soltanto, bensì a procurar beni a tutti coloro i quali si trovano o potranno trovarsi in successo di tempo nella condizioni previste dagli speciali istituti di esse. Sono adunque private le Aziende domestiche e le Imprese che non ispettano al pubblico, dalle più semplici alle più grandiose, eziandio quelle appartenenti alle società anonime; è privata anche la Banca Nazionale e sono private le società per l' esercizio delle ferrovie non ostante che lo Stato vi abbia qualche ingerenza, poiché qui esso agisce piuttosto come contraente che come potere sovrano su tutta la nazione. Sono invece pubbliche che oltre le Amministrazioni degli Stati, delle Provincie, dei Comuni, de' Consorzi di irrigazioni, de' Consigli agrari ecc intorno alle quali non havvi discrepanze di sorte pareri, eziandio le opere pie, le fabbricerie e tutte quelle altre Aziende, il cui patrimonio non è di alcun individuo o di alcuna società d' individui in particolare, come sono, ad esempio, i Banchi di Napoli e di Sicilia, le Casse di Ri-

quarantotto di Milano e di Bologna ecc. Infatti, le persone o i collegi che reggono o governano tutte queste Aziende hanno nativamente in amministrazioni pubbliche che curano interessi più generali, ed in queste risiede sempre l'alta tutela su quelle, e a queste verrebbe il patrimonio di quelle quando avessero a cessare. ¹⁾

¹⁾ V'hanno parecchi i quali tra le due classi di Aziende pubbliche e private, ne pongono una terza, le semi-pubbliche. Tale classificazione fu accolta anche nei programmi governativi per l'insegnamento della Ragioneria negli Istituti tecnici, i quali, come si sa, furono compilati da Giuseppe Carboni. Carlo Carboni, figlio di lui, in un'opuletta, evidentemente riveduta dal padre, così definisce le tre classi di Aziende: "Sono pubbliche quelle Aziende che hanno per scopo di provvedere agli interessi dei cittadini presi in masse più o meno grandi e si suddividono in municipali, provinciali e governative. Semipubbliche sono quelle che, movendosi liberamente nella cerchia dei loro affari, pur tuttavia sono sottoposte per speciali regolamenti alla vigilanza del pubblico; tali sono, per esempio, le Opere pie e gli Istituti di credito. In fine dicansi private quelle che riguardano una o più persone private." Lascio stare l'indeterminatezza delle definizioni, giacché stando ad esse, le Aziende della prima e della terza classe non differirebbero fra loro che per il numero di persone che vi hanno interesse - e non è detto, né può dirsi, qual sia il numero dove finiscono le Aziende private per cominciare le pubbliche; inoltre, movendosi tutte le Aziende, egualmente le pubbliche, liberamente nella cerchia dei loro speciali negozi, non si saprebbe qual assegnare alla seconda classe: noto solamente che non mi pare razionale raccogliere in una sola classe Aziende come le Opere pie che non appartengono a nessun individuo o accolla di individui in particolare, e non possono cessare per sola volontà di quelli a cui giovano - e Aziende che possono liquidarsi quando che sia, se così piace a coloro a cui spettano, come sono la maggior parte, la quasi totalità degli Istituti di credito, quelli che hanno vita da società anonime. E poi questa classe spuria di Aziende né private né pubbliche non vi ha: quando un'azienda non è, salvo l'osservanza delle leggi generali dello Stato, in piena balia di un individuo o di una società d'individui privati; quando i magistrati che tutelano l'interesse pubblico hanno una speciale e diretta ingerenza in essa; quando, cessando essa di esistere, il suo patrimonio va ad altre Aziende pubbliche - allora, quell'azienda non ha nulla di privato: è pubblica.

Per ultimo, rispetto all' estensione e alla distribuzione del lavoro, un' Amministrazione può essere semplice o complessa, indivisa o divisa in più aziende parziali. È semplice l' Amministrazione quando a tutto il lavoro amministrativo bastano le forze di un solo, e vi attende un solo - l' Amministratore. È complessa quando quel lavoro vien ripartito fra più persone. Allorché tutto codesto lavoro si compie da un sol gruppo di agenti sotto la immediata dipendenza e direzione dell' Amministratore, l' Azienda è indivisa. Ma talvolta l' Amministrazione abbraccia una moltitudine troppo vasta di cose, di negozi o d'affari, per giunta dispartiti fra loro, per chi un solo Amministratore possa averne la intera e immediata direzione, perché tutto il lavoro che richiedono possa compiersi in uno stesso ufficio da un solo gruppo di Agenti. E mestieri allora dividere l' azione e insieme con essa la responsabilità dell' Amministratore: appaiono quindi le Aziende che io chiamerò collaterali, le quali ancorché siano in uno stesso luogo e appartengano a una medesima Amministrazione complessa, nondimeno curano negozi, e mirano ad appagare bisogni ben distinti fra loro. Un bell'esempio di Aziende collaterali si ha nelle Amministrazioni centrali di uno Stato. Inoltra assai spesso avviene, nelle grandi Amministrazioni principalmente, che il lavoro amministrativo debba compiersi in più luoghi diversi, che cioè, l' azione dell' Amministratore debba farsi sentire in luoghi lontani da quello in cui egli ha sede. In questi luoghi sorgono allora Aziende parziali che hanno vita propria, in molte parti autonoma, sebbene quanto all' indirizzo generale soggiacciano alla dipendenza di chi è capo di tutto l' Azienda divisa.

I tre momenti capitali dell'Amministrazione economica.)))

Il lavoro economico in un' Azienda qualsiasi, del quale soltanto a me importa di ragionare, è di sua natura complesso. Comprende una prima parte, la Gestione, la quale tende direttamente a raggiungere l'intento che l'Amministrazione economica ha nella Azienda intera; una seconda, la Direzione, per cui tutto il lavoro economico si dirige, disciplina e governa di guisa che tutti gli sforzi abbiano a convergere colla maggiore efficacia al fine particolare e a quello generale dell'Azienda; e una terza, infine, il Riscontro o Controllo, per cui l'intero lavoro economico si rileva e si studia nelle sue cause e nei suoi effetti affine di poterlo con fondata conoscenza dirigere, e si spena e si rincola così che abbia in tutto a procedere in quei modi che furono riconosciuti più utili e come tali preferiti, e non vi sia superfluo di ricchezza o inutile consumo di forze economiche. La prima parte è utile di per se stessa; le altre lo sono solo in quanto fanno che quella lo sia efficacemente; ma non per questo son meno necessarie. Imperocchè, supposta una serie di sforzi tendenti a conseguire un medesimo fine, non si può concepire una giusta proporzione tra l'intensità loro e la bontà dei risultamenti senza che essi sieno sapientemente coordinati fra loro, cioè a dire, diretti con unità d'intenti; nè si possono con sapienza ed efficacia dirigere se non si studiano le loro ragioni e conseguenze, se non si stringe ognuno che agisca nell'Amministrazione a seguire in tutto quella via che è stata reputata la migliore e come tale prescelta. Ed è da notare che la prima parte del lavoro dipende bensì dal verisimile dell'Azienda, e fino a un certo punto, anche dall'estensione di essa; ma siccome agisce sulle cose o sulle persone che sono estranee all'Amministrazione, o in quanto si riguardano come tali, così non differisce col variare delle condizioni dell'amministratore o di colui o di coloro in cui risiede l'eminentemente autorità sull'Azienda. Le altre due, l'ultima particolarmente, oltre al mutare col mutarsi del fine dell'Azienda, variano anche, e

grandemente, anche secondo che essa è semplice o complessa, divisa o indivisa, privata o pubblica. Ma vuolsi ancora badare che la diversità del fine induce nella vita dell'Azienda differenze assai più spiccate e più gravi che non il variare degli altri oggetti per rispetto ai quali si son potute in altri modi classificare le Aziende, e che codeste profonde differenze riguardano la gestione, e perciò anche la direzione, in quella parte che ad essa direttamente si riferisce, assai più che il controllo.

Le anzidette tre parti dell'Amministrazione economica costituiscono i tre suoi capitali momenti: a ciascuna di esse, nelle Aziende complesse di qualche importanza, attendono persone distinte e distinti organismi. L'autorità eminente dell'Azienda si afferma specialmente nella terza parte e qualche poco nella seconda per tracciare le linee principalissime del piano di Amministrazione. In questa seconda parte si manifesta più particolarmente la intelligenza direttiva; gli agenti poi dell'Azienda agiscono in tutto come strumenti dell'Amministratore o dell'eminente autorità.

Il riscontro o controllo economico.

È da badare che dove la gestione determina una serie di fenomeni e i momenti suoi son fatti, il controllo invece si svolge in una serie di atti, i quali possono bensì far variare la misura o il valore che si attribuisce alla ricchezza, a giure diritto spettante all'azienda, ma non mai lo stato reale di quella. Nulla di meno, se il controllo economico non può accrescere dovizie all'azienda, può e deve impedire ogni sottrazione colpevole, ogni inutile consumo, ogni sperpero di forze economiche. Per essere veramente efficace, esso deve precedere, accompagnare e seguire il lavoro amministrativo su cui si esercita. Il buon amministratore è preveggenete, non opera mai a caso, il non putarum non è da lui: egli ha determinato quel che sarà per fare in un prossimo avvenire e a ciascuno degli agenti suoi ha segnata la sua via. Egli è attento, bada costantemente all'opera propria e a quella degli altri, stimola e frena secondo il bisogno, e fa che ognuno si senta da lui o per conto di lui continuamente vigilato. Egli, in fine, sa rendersi conto della propria azione e dell'altrui, sa premiare e punire equamente, sa conoscere le persone e le cose, e sa trovare nel passato ragione del presente e lume per il futuro. Tale è l'ottimo amministratore e tale il controllo. E sono senza fine vari i mezzi e i modi onde nella sconfinata serie delle aziende si può conseguire per rispetto all'amministrazione economica, codesto triplice riscontro antecedente, concomitante e susseguente all'azione amministrativa.

Incomincerò dalle aziende in cui il controllo ha ufficio più ristretto e forme meno complesse, dalle aziende semplici e indipendenti dove l'eminente autorità, l'intelligenza direttiva, e le forze bestevoli al lavoro economico si trovano congiunte in una sola persona. È il caso del contadino che lavora il proprio campo e vive coi frutti di quello - del piccolo capitalista che impiega nel modo che reputa più accoucio i pochi

capitali suoi e compra degli interessi che ne ritrae - del piccolo negoziante che attende da solo alla propria Azienda e vive coi profitti di essa - dell'operaio, dell'impiegato, del professionista, che provvede col salario, collo stipendio o colla retribuzione che ottiene per l'opera propria, al soddisfacimento dei propri bisogni come meglio gli torna. In tutti questi casi l'Amministratore, in quanto è tale, è indipendente nel più largo significato della parola; l'opera sua è insindacabile; nessuno può chiedergliene conto. Non di meno chi è avveduto e si propone di dare ai propri sforzi la maggior efficacia, sa che non si può saggiamente provvedere se non si è in grado di sagacemente prevedere, e che a questo scopo nulla vale più di una esperienza rettamente usata; però, cerca di rendersi shetta ragione del proprio lavoro, studia le cose su cui si esercita e medita sull'opera e sullo stato delle persone colle quali trova si in relazione. Egli non ignora che ogni legge la quale si scopre nel creato è un capriccio che si sprofonda alla fortuna, come ogni armonia che si rileva tra le cose nostre e le esterne è un anello della catena con cui la si avvinghia al nostro carro.

Per rendersi ragione dei fatti, dei lavori, delle operazioni che riguardano la parte economica della sua Azienda, egli li nota, e, come si suol dire, li registra, ma codeste note o codeste registature hanno questo solo scopo, di ricordare a lui stesso i diritti acquisiti, o gli obblighi contratti, e i tempi e i modi nei quali si devono esigere gli uni, gli altri soddisfare, e di suggerirgli i criteri secondo i quali è opportuno ch'egli regoli il proprio lavoro economico. E poichè esso è indiviso e tutto si racchiude in lui, egli non ha bisogno di cercare verun mezzo per vincolare e coordinare sforzi diversi. Egli non deve disciplinare se non se l'opera propria, i propri costumi, ma questo deve fare secondo regole fisse: le medita e le discute prima di adottarle, ma quando ciò sia avvenuto le osserva strettamente. Codesto è il migliore mezzo, dice il Bourcelle-Seneuil (1), per ben usare del tempo, di questa stoffa onde la vita è fatta.

1) Manuel des Affaires, lib. 1.º c. 2.

Fin qui il controllo ha questo solo ufficio, di porre l'Amministratore, il solo che abbia parte nell'amministrazione economica, in grado di adempiere saggiamente al debito suo - e comprende unicamente gli atti per cui la vita della ricchezza appartenente all'Azienda si studia nel suo svolgersi, e nelle cause e negli effetti di simile sviluppo. Ma crescendo l'importanza dell'Azienda l'opera di un solo non basta più: è necessario che l'Amministratore divida le proprie attribuzioni con altri. Ora, qual parte del lavoro amministrativo serberà a sé stesso? Quale cederà altrui?

Primieramente, in questa distribuzione, egli deve schivare due estremi entrambi egualmente perniciosi, quelli cioè di tenere per sé troppo o troppo poco. Nel primo caso, volendo egli far troppo, si porrebbe nella impossibilità di dirigere e vigilare l'opera altrui: l'esempio suo scompagnato dalla vigilanza continua riuscirebbe inefficace. Nel secondo caso, per volere far troppo poco, sarebbe costretto cedere ad altri i più delicati uffici, e però a diminuire la propria autorità: ora, ben sovente, in ragione di questa diminuzione scemano gli utili dell'Azienda. L'Amministratore riserbi a sé stesso tutto quello che può utilmente fare - nulla più, nulla meno. Egli preveda e provvegga, diriga le operazioni degli altri e le coordini così che mirino nel modo più valido allo scopo che l'Amministrazione si propone. E si limiti a questo se egli quivi trova di impiegare tutta la propria attività. Ma se, come avviene le più volte, la sola direzione non occupa tutto il suo tempo, v'è aggiunta quelle funzioni nelle quali il suo lavoro può essere più fecondo, come la corrispondenza e le registature. Man mano che l'Azienda si estende e che il capo di essa deve intendere a un minor numero di cose, egli ha da seguire un ordine inverso nel ridurre il numero delle attribuzioni che riserva a sé. Si consideri, ad esempio, un'Impresa mercantile che man mano ingrandisca. Da prima l'Amministratore attende da solo a tutto: egli compie le operazioni, egli le registra, egli cura la corrispondenza. L'Azienda cresce, ed egli, non potendo bastare da solo, si vale dell'aiuto di uno o di più commessi; ad essi affida primieramente i lavori accessori che ri-

il lavoro amministrativo di grisa che abbia modo, non solamente di sindacare l'opera dei suoi dipendenti e di rendersene compiuta ragione, ma ancora di prevedere colle maggiori esattezza le operazioni a compiersi in un prossimo avvenire, di restringere quelle che imprende entro i confini segnati dalle autorizzazioni avute, e in fine di rendere, a chi esercita l'eminente autorità, ampio ed esatto conto dell'opera propria e di quelli che dipendono da lui, cioè a dire di tutta la gestione. E s'ha di più: siccome non tutti coloro, per conto o per mandato dei quali l'Amministratore esercita l'ufficio suo, possono o si curano, neppure indirettamente, di informare e limitare l'opera di lui o di riscontrarla, così egli deve bene spesso disporre che siano resi pubblici quegli atti o strumenti per i quali l'azione sua si vincola, si dimostra e si approva.

L'esistenza di più Aziende collaterali dà un nuovo aspetto al controllo economico. Ogni Azienda forma un corpo, unente a sè, e, nella cerchia delle sue attribuzioni, è fino ad un certo punto indipendente dalle altre: la gestione di ognuna è prevista, vigilata e riscontrata separatamente. Non dimeno, siccome tutte mirano a soddisfare bisogni o a dirigere negozi che riguardano le stesse persone, hanno necessariamente fra loro continue relazioni reciproche, e devono di necessità coordinare i loro sforzi.

Maggiori differenze induce nel controllo economico l'esistenza di Aziende subalterne. Il fine di un' Azienda subalterna può essere così vario come nelle Amministrazioni indivise, può, voglio dire, essere tanto vario quanto è varia la natura degli affari da condurre a fine o dei bisogni da appagare; ed anche l'importanza di esse e l'estensione del lavoro che richiede può passare per tutti i gradi. Onde, se in qualche cosa le Aziende subalterne differiscono dalle Amministrazioni indivise si è in ciò che appunto perchè sono subalterne non possono mai essere indipendenti: chi le dirige soggiace all'imperio di chi presiede all'Amministrazione principale; e però resta a vedersi come questi possa e debba frenare e sindacare l'opera di quegli; come insomma l'Amministrazione prin-

principale debba informare, vincolare e sindacare l'azione delle Aziende subalterne. In generale può dirsi che l'Amministrazione principale o centrale deve moderare e riscontrare l'opera di ogni Azienda subalterna come si modera e si riscontra l'opera di una Azienda dipendente. Onde, determinerà per mezzo di regolamenti e istruzioni opportune quali abbiano ad essere le attribuzioni di ciascuna Azienda, quali i negozi che ciascuna dovrà effettuare, quali i procedimenti generali che dovrà adottare. Indi, di quando in quando, periodicamente o all'iniziarsi di qualche affare ^{di} straordinaria importanza, con piani acconci segnerà più particolarmente la via che ognuna dovrà seguire. In fine interverrà ancora per vedere se e come codesta via sia stata tenuta. Quando l'Amministrazione principale è essa stessa dipendente, può avvenire che i regolamenti e piani sopra indicati emanino direttamente da quelli che esercitano l'eminente autorità su tutta l'Amministrazione.

In questo riscontro, il quale, più che i fatti singoli, mira a vincolare e sindacare la gestione delle Aziende nella sua universalità, poco vi ha che non si trovi anche nel controllo che si esercita su di un'Amministrazione indivisa ma dipendente. Qualche differenza c'è nel riscontro che riguarda i singoli fatti di gestione, e che si esercita mentre questa si svolge; ma è difficilissimo, se non forse impossibile, formulare norme che valgano per tutti i casi. Talora l'Amministrazione principale, può definire di volta in volta, merco di speciali ordini scritti, ciascun negozio da effettuare; e allora otterra controllo sicuro e pieno se potrà e saprà mettere in gioco tomasoni o interessi opposti. Ma le più volte non è possibile vincolare in così fatta guisa la gestione delle Aziende subalterne, e conviene concedere, per ciò che riguarda i singoli affari da iniziare o condurre a fine, qualche libertà d'azione a chi presiede ad esse. Secunda allora l'efficacia del controllo che procede ed accompagna ogni momento della gestione loro, onde conviene cercare di rendere più compiuto e più efficace il controllo susseguente. Ciò si può ottenere nei soliti modi, e anche per mezzo di ispezioni deliberate

e compiute d'improvviso dall' Amministratore dell' Azienda in
sua, o da qualche suo delegato.

È più soverchio l'aggiungere che quando l' Amministrazio-
ne divisa è dipendente, chi presiede all' Amministrazione centra
le risponde non solamente della gestione di questa, ma eziandio
della gestione di tutte le Aziende subalterne; onde muove dif-
ficoltà nel ribevere e giustificare i risultanenti di tutto il lavo-
ro economico.

Ma è tempo ormai di conchiudere. Dalle cose discorse segue
manifestamente che il controllo economico, se si riguarda nelle
Aziende di ogni natura, non comprende soltanto le registrazioni dei
fatti dell' amministrazione economica, e quegli atti nei quali es-
se trovano la loro base e la loro prova, e quegli altri per cui si rias-
sumono nelle loro parti omogenee in pochi dati compendiosi
e tali che valgano a mostrare a chi di ragione qual sia l' ande-
mento generale dell' amministrazione economica; ma ancora
tutta quella folla di misure per cui si pongono in gioco oppo-
sti interessi, acciocché dal contrasto loro venga il maggior bene
all' Azienda - per cui a ciascuno che attende al lavoro economi-
co si traccia la sua via, e ciascuno si vigila, e tutte le forze si
molano affinché operino colla maggiore efficacia. Insomma
così fatto controllo deve abbracciare tutti quegli atti per cui o-
gnuno che agisce nell' amministrazione economica si pone
in grado di fare e si abringe a fare il debito suo, e inoltre que-
gli altri per cui si giunge a dimostrare in qual maniera cia-
scuno ha adempiuto al suo compito.

Aristotele e Ncker hanno studiato il caso se in chi aspi-
ra ad avere qualche parte in una pubblica Amministrazione
debba preferirsi la perizia o la virtù quando entrambe le qua-
lità non possono trovarsi congiunte in un sol uomo. Tutti
e due convengono che nella scelta d' un capo d' esercito deve dar-
si maggior peso alla perizia; ma Aristotele osserva che trattan-
dosi invece delle funzioni di conservatore o di tesoriere varia
il ragionamento, imperocché in esse è mestieri maggior set-
titudine che non si possenga dalla comune degli uomini.

e non vi si esige all' incontro nessuna perizia superlativa¹⁾, l'ad
dove Hecker nota che un agente subalterno in un' Amminis-
trazione circoscritta può rendere preziosi i suoi talenti anche
quando ad essi non risponde pari delicatezza di principi, per-
chè è possibile o rattennero ovvero accordare il suo tornaconto coi
suoi doveri²⁾ Hecker ha compreso la vera indole del controllo econo-
mico, non così il grande stagirita. La rettitudine non nuoce
mai: la si deve anzi sempre cercare in quelli che si vogliono
chiamare alla cura degli affari nostri o del pubblico, ma, se non
si amano le disillusioni, non si deve porre in essa troppa fidan-
za. Il controllo economico deve essere tale da forzare ognuno che
lavori nell' Azienda ad essere, anche malgrado suo, in quel suo la-
voro onesto.

¹⁾ Politica, lib. VIII, c. 7, § 14.

²⁾ Administration des Finances - Losanne, 1786 - pag. XVIII.

Definizione della Ragioneria.

Non ostante la varietà delle Aziende, non ostante la varietà dei modi in cui vi opera la ricchezza, oggetto precipuo del controllo economico, pur tuttavia è possibile ridurre a unità scientifica i principi che lo regolano, potendo lo svolgersi e il mutarsi di tale ricchezza, qualunque sia la sua forma, riguardarsi in un solo aspetto, nello svolgersi e nel mutarsi di un suo attributo essenziale, del suo valore, che è grandezza di natura costante.

Ora, codesto controllo economico, riguardato nelle Aziende di ogni fatta, racchiude in sé tutto l'oggetto della Ragioneria; onde può dirsi che la Ragioneria, in quanto si riguarda nell'aspetto teorico, studia ed enumera le leggi del controllo economico nelle Aziende di ogni natura, e trae, da quelle, norme a seguirsi acciocché con fatto controllo possa essere veramente efficace, persuadente e compiuto; dove, in quanto si considera nei riguardi della pratica, essa è l'applicazione ordinata di tali norme.

La voce Ragioneria, vecchia se non vecchissima, non è accettata senza contrasto in entrambi i significati che qui ad essa attribuisco; anzi, sebbene sia stata correttamente desunta dalla voce Ragioniere e sia in tutto conforme all'indole della lingua nostra, non è peranco inscritta nel suo codice.¹⁾ Il vo

¹⁾ Rispetto a simile voce l'Ugolini, nel suo Vocabolario dei modi erati scrive alla parola Ragionateria: "In quanto a Ragioneria non ammessa dalla Crusca mi sembra giunta l'osservazione del Bernardoni alla voce Ragioniere: « Se da computista si è fatto Computisteria, perché da Ragioniere non si potrà fare Ragioneria? » - e alla voce Ragionato: "Lo Alberti registra Ragioneria con due esempi del Bargioni e del Baldinucci." Il Zanfani e l'Arlio nel loro Lessico della corrotta Italianità alle voci Ragionateria e Ragionato riproducono, approvandole, le osservazioni dell'Ugolini. Se non che nelle edizioni del Dizionario della lingua italiana dell'Alberti che io ho potuto vedere, quella di Lucca del 1797, e quelle di Milano del 1825 e 1834, non mi venne fatto di trovare codesta voce, e non l'ho trovata neppure in nessuno degli altri grandi Dizionari.

Foglio manoscritto a matita n. 1 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 28 e 29
dimensioni: 15.5 x 20.7 cm

La Ragioneria studia
e dimostra le leggi del controllo econo-
mico e trae dalle esperienze normative
afali da rendere il controllo efficace
permanente e completo

Nella pratica la ragioneria è
l'applicazione ordinata di tal norme
la computistica secondo il Villè
e il Paoletti - da irriducibilità della
ragioneria - Altres con la voce Computo
desprano l'aritmética applicata al
Commercio da cui banche fondato dispende
da Computo

In fine il Bochet ed il Parmentier con-
la voce Computistica desprano lo svol-
gimento di tutta la teoria del
controlli applicati alle aziende mer-
cantili via Computistica e la ragione-
ria applicata alle imprese mercantili.

Altre parole adoperate Contabilità
Ragioneria - e topografia - pentite
queste parole non sono simboli dell'
mine

Foglio manoscritto a matita n. 1 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 28 e 29
dimensioni: 15.5 x 20.7 cm

Chiedo che un corso a diventare ancora
le voci Ray^{ve} e Comp^{ve} — cioè l'arte
di tenere i conti ed esprimere dei fatti
come Moth restringano il senso delle
l'effetto di studio delle ragioni
alla sola studio dei metodi di registra-
zione cioè all'esame dei documenti
ma in le strutture sono poste a dispo-
sizione di un corso

Come molti altri all'infinito troppo
l'effetto della ragioneria facendo le
abbracciate tutta l'amministrazione
come era anzi l'intero avvicinato
allora dovrebbe comprendere anche tutte
la sociologia e tutte le scienze tecniche
perché se non per opere e per sé
i cronaca la voce Scienza Ammini-
strativa con la quale alcuni desig-
no la ragioneria —

La ragioneria non deve considerarsi nel suo senso
ristretto di studio dei metodi di registrazione ma in quello
ampio che include anche la parte variabile del determinato il corpo delle
operazioni pubbliche, o le regole tecniche delle industrie e dei
Vale a dire tutte le operazioni che hanno la forma e parte della contabilità
cioè fatti che hanno un determinato uso e controllabile in nome

cabolaris della Crusca ci dà solamente la voce Computisteria, la quale per altro non è ora, né fu mai usata da nessun autore per designare in tutta la sua pienezza la materia di cui ragiono. Molti, tra cui il Villa ¹⁾ e il Paolini ²⁾ vogliono con essa accennare ai rudimenti della Ragioneria. Costoro fondano il ragionamento che li fa giungere a simile conclusione sul diverso significato che si suol' nell' uso attribuire alla parola Computista e Ragioniere, da cui derivano le altre due sopradette, Computisteria e Ragioneria. In vero nelle Amministrazioni pubbliche si dice Computista chi è ai primi passi della carriera ed ha i più umili uffici, e si riserva il titolo di Ragioniere a chi ha raggiunto gradi più elevati ed ha più importanti attribuzioni. Ma qual altro esempio potrebbe addursi in cui l'esposizione elementare o ristretta di una teoria o di una scienza si denoti con nome diverso dall'esposizione compiuta di quella teoria o di quella scienza? Non si chiamano forse sempre Fisica, Chimica, Filosofia e va dicendo, le nozioni di quelle scienze, sieno svolte in estesi trattati, o compendiate in piccoli libri? Non servono adunque a nulla le voci elementi, principi, rudimenti, compendio che pur abbiamo nella nostra lingua?

Altri come il Passerini ³⁾ e il Maassa ⁴⁾ si valgono della voce

della lingua nostra che ho potuto esaminare. Ad ogni modo, quando pure l'Ugolini avesse errato nella citazione e mancasse l'autorità dell'Alberti, a me pare che il voto dell'Ugolini stesso, del Bernardoni, dell'Artia e del Fanfani debba reputarsi sufficiente anche per i più ostinati puristi. Del resto diedero il titolo di Ragioneria a taluna delle ^{loro} opere il Luciccolo, il Bordoni, il Paolini, l'Orsini ed altri; e presso che tutti i più reputati scrittori della materia che io professo, tra cui il Villa e il Consig, adoperano per designarla in tutta la sua pienezza la voce Ragioneria.

¹⁾ F. Villa. Elementi di Amministrazione e Contabilità - Pavia, Credi Birroni - Prefazione alla IV.ª edizione.

²⁾ Luigi Paolini - Studio della Ragioneria nei suoi rapporti coll' economia politica e col Diritto - Bologna, 1872.

³⁾ Pellegrino Passerini - La Computisteria insegnata al popolo - Roma 1874 e 75.

⁴⁾ Giovanni Maassa - Elementi di Computisteria ecc. - Novara 1878. —

Computisteria per designare l'aritmetica applicata al Commercio e ai Banchi. Sicquendo la voce Computisteria da computo non può negarsi che questi autori abbiano attribuito a simile voce un significato in qualche modo conforme all'etimologia sua. Nulladimeno, la parola computo non ha in sé nulla che designi cosa attinente alle sole Aziende mercantili: adunque ragione vorrebbe che la Computisteria abbracciasse tutti i computi occorrenti nelle Aziende di ogni natura, o'dire l'aritmetica applicata. In ogni caso essa non farebbe che supplire altre voci il cui significato non è controverso.

Infine il Brochet¹⁾ prima ed il Carnetler²⁾ poi adoperarono la voce Computisteria per designare lo svolgimento di tutta la teoria del controllo in quanto si riferisce alle sole Aziende mercantili, e in tale significato l'usarono i compilatori dei vecchi programmi degli Istituti tecnici e gli onorandi Ordinatori di questa nostra Scuola. Certamente non è il più proprio per rispetto all'etimologia della voce; ma io l'accetto come il più opportuno, molto più che, per quanto so io, non s'ha nessuna opera, che si occupi del controllo nelle Aziende mercantili soltanto, la quale s'intitoli trattata di Ragioneria. E poi il controllo nelle imprese mercantili ha una vita, una fisionomia sua propria, spiccatamente distinta da quella del controllo nelle altre Aziende - tanto che i principi suoi possono svolgersi senza descrivere fondo a tutta la teoria dei principi del controllo economico riguardato nelle Amministrazioni in universale: pertanto non è per nulla affatto conveniente, dappoiché la lingua nostra è ricca di vocaboli, l'adopterne uno speciale per designare un ramo particolare, ma distintissimo della Ragioneria. Adunque io dirò Computisteria la Ragioneria applicata alle imprese mercantili. Così definita, la Computisteria non è uno studio incompiuto, non è un primo

¹⁾ Pieraleccio Brochet - Manuale di Computisteria Mercantile - Venezia, 1832. - Nelle definizioni che fa precedere alla prima lezione scrive: "Computisteria o Contabilità, la serie o totalità dei conti o scrittura mercantili.

²⁾ G. Carnetler - Elementi di Computisteria in partita semplice e doppia - Torino.

passo alla Ragioneria; essa percorre una via più ristretta, ma la percorre intera. La conoscenza sua può giovare al compiuto apprendimento della Ragioneria, ma questa può studiarsi anche senza aver prima appresa la Computisteria.

Altri nomi ha avuto la Ragioneria, e altre voci sono nell'uso volgare che si riguardano, o da molti o da pochi, come sinonimi di quel primo nome.

È vecchia la brutta voce Ragionateria usata in parecchie parti d'Italia e adoperata da Giuseppe Bornacini nel titolo di una sua opera voluminosa (Idee teoriche e pratiche di Ragionateria - Rimini, 1818). È vecchia anche, specialmente in Piemonte, la voce Contabilità venutaci di Francia, ma non vecchissima. È non è vecchissima neppure la originaria voce francese Comptabilité, specialmente come nome di una materia teorica: è notorio che tal parola non figura nel Dictionnaire universel de Commerce del Savary edito a Parigi nel 1723. Ma, sebbene barbara, questa voce Contabilità è ormai legittimata dall'uso ed è mestieri accettarla. Del resto io non vo' tacere che il nome Comptabilité, se si bada alla sua etimologia, designa per avventura meglio che non facciamo le corrispondenti voci italiane la vera indole della materia di cui ragiono.

Giuseppe Carboni vorrebbe che alla voce Ragioneria sostituisse la voce Logismografia a cui è legato il suo nome. ¹⁾ Tal voce, se si bada all'etimologia sua (dalle voci greche λογισμος, ragione, conto, e γραφω scrivo), altro non vuole d'altro che descrizione dei conti; cosicché a me pare che la si possa usare correttamente nel solo significato nel quale l'adoperò G. Rossi nelle sue Attenenze logismografiche, dove se ne valse per indicare i metodi di registrazione in generale e la teorica loro. Essa non può adoperarsi per designare tutta la Ragioneria, giacché per la derivazione sua, enuncia una parte soltanto di cotale materia.

¹⁾ Veggasi il suo Discorso pronunciato alla Società dei Ragionieri di Firenze il 1° Marzo 1876 - Roma, 1876; veggansi anche i Prudimenti di Logismografia di Carlo Carboni figlio di lui - Roma, 1878, pag. 9.

Del resto la voce *Ragioneria* nell' uso serve a denotare, oltre che la scienza che ho cercato di definire, l'arte sua, ossia la professione del *Ragioniere* - anche il lavoro pertinente a quest'arte compiuto in una data Azienda, e le persone che attendono a tal lavoro e le camere in cui lavorano. E in tutti questi ultimi significati si usa anche la voce *Contabilità*. La voce *Computisteria* indica essa pure l'arte del *computista*, e il lavoro attinente a quest'arte, e le persone che vi attendono, e le camere in cui lavorano.

Or ora io non mi propongo di computare ad una ad una tutte le definizioni che hanno dato della *Ragioneria* i più reputati scrittori: sarebbe troppo lungo e forse vano lavoro. Piuttosto mi propongo a rilevare due errori di opposta natura, egualmente gravi a mio credere, che più spesso s'incontrano in questo punto capitalissimo della scienza nostra.

Moltissimi restringono l'oggetto suo allo studio dei metodi di registrazione, cioè a dire de' modi a tenersi nel computare le scritture dei fatti della gestione, e all'esame di quei documenti o prospetti su cui tali scritture immediatamente si poggiano o che direttamente da esse desumonsi. E per verità, se s' volesse badare alle sole Aziende private assiduamente vigilate, e non dirette dagli stessi Proprietari, quella restrizione potrebbe in qualche modo accettarsi. Ma allora dovrebbe ammettersi ancora che, almeno nei riguardi economici, non vi abbia differenza essenziale nella natura delle varie Amministrazioni, e basti il sapere come si debbano governare codeste piccole Aziende per essere in grado di reggere assennatamente eziandio quelle, di qualunque indole siano, che hanno importanza massima e massima estensione. La qual cosa è assai rimota dal vero. Ma è errore antico accennato già da Aristotele. Il quale nella *Politica* afferma che "dirittamente non ragionano quelli che opinano essere una cosa stessa il governo di un magistrato e di un re, di un padre di famiglia e di un padrone, reputando che simili reggimenti differiscano solo per la latitudine e non facendo verun calcolo delle sostanze." ¹⁾ E

1) — *Politica* lib. 1, c. 1, §. 1.

È pone anche in chiaro maestrevolmente la intima differenza che corre tra le Aziende in cui la ricchezza è oggetto e fine, e quelle in cui è solamente mezzo per amministrare. Perchè, parlando dell'economia domestica e dell'arte di arricchire, nota che, se v'ha somiglianza fra esse in quanto che entrambe si giovano degli stessi strumenti, pur tuttavia differiscono nella maniera di farne uso, adoperandoli l'una ad un fine determinato ed estrinseco e mirando l'altra soltanto a moltiplicarli. Ed è davvero grande, eziandio nei riguardi del controllo, la disparità tra le Imprese e le Aziende che si propongono il raggiungimento di intenti che sono fuori dell'ordine economico. Quelle non patiscono mai dal loro fine limite alcuno, poichè il loro scopo è l'opulenza progressiva, e, come già osservava Solone, "nessuna ricchezza impone all'uomo un termine invalicabile";¹⁾ ma altrettanto non può di queste asserirsi. Onde, per non dire che delle Aziende dipendenti - mentre se si tratta di Imprese non giova porre al progredire del solerte Amministratore, in quelle vie che dall'emminente autorità furono riconosciute buone, nessun freno e nessun confine oltre quelli che gli vengono dai limitati capitali che cura, nelle altre Amministrazioni invece i più solenni atti del controllo mirano appunto a vincolare chi le governa segnandogli, per ciascun ramo dell'azione sua, confini insuperabili. A che altro servono mai le tante e tante varie misure che negli Stati costituzionali si riferiscono ai Bilanci di previsione?

Adunque, poichè v'ha così gran varietà nelle Aziende rispetto al riscontro economico, se la Ragioneria, in quanto si riguarda nell'aspetto teorico, ha da restringersi allo studio delle registrazioni e di ciò che ha con esse direttissimo legame, deve rinunciare a riuscire efficacemente giovevole all'arte in quei casi appunto in cui ha più arduo compito. E si badi che i punti del controllo economico, cui la Ragioneria trascurasse di studiare, non potrebbero essere in altre scienze convenientemente svolti, perchè in nessuna troverebbero luogo appropriato, mancando, tra essi e i disformi oggetti di queste, quegli intimi rapporti che devono collegare ogni parte di una data dot-

¹⁾ Politica, lib. 1, c. 1, §. 1.

prima.

Altri autori, e sono nel maggior numero a noi contempora-
nei, nel lodovole intento di accrescere nobiltà alla materia nostra, ne
estendono oltre misura il campo facendole abbracciare, nel defi-
nirla, tutta l'amministrazione economica, anzi, taluno, l'inte-
ra amministrazione. Ma poi, allorché si provano a svolgerla, non
sanno uscire da vaghe generalità. Né il potrebbero, perché una
scienza dell'amministrazione, quando si voglia, come a me pare
debbà farsi, accettare questa voce nell'ampissimo significa-
to che le si dà nel linguaggio comune, non esiste, non può esistere.
Essa dovrebbe comprendere non pure tutta la Sociologia, ma an-
cora tutte le scienze tecniche. Onde, non mi sembra appropria-
to il nome di Scienza dell'Amministrazione che si è dato di
recente a quella che esamina l'Amministrazione dello Sta-
to, presupposto già costituito, nella sua azione rispetto allo svilup-
po fisico, economico e intellettuale della società. In ogni caso,
non è questa la scienza che può racchiudere in sé la Ragioneria.
E neppure può ammettersi una scienza dell'intera ammini-
strazione economica, estendendosi quando si voglia restringere, come
alcuni fanno, il campo suo escludendone il lavoro che in al-
cune Imprese direttamente mira alla formazione dei prodotti.
Invero anche costoro, implicitamente almeno, ammettono che il
riformare tutto il sistema d'imposte in uno Stato, o il governar-
ne le finanze, o il reggere l'economia domestica, o il dirigere tutto
il lavoro nei Banchi e nelle Aziende mercantili e quello econ-
omicamente tecnico nelle Imprese manifatturiere ed a-
gricole sono atti di amministrazione economica. Ed è pa-
leso ad ognuno che non vi ha né vi può essere un'unica scienza
che dia fondo a tutti codesti disparatissimi oggetti che svolga
insomma i principii a cui soggiace, con la intera vita econo-
mica degli Stati e delle famiglie, come buona parte di quella
di tutte le Imprese innumerevoli nelle quali si esplica l'ar-
te di arricchire. Con tutto ciò cade in questo secondo errore nel
determinare il campo della Ragioneria, ancora che non ne
accetti il nome, la scuola che riconosce per maestro e du-

ce Giuseppe Carboni, e leva ora così alto grido di sé in Italia, e così fatto errore ha suo fondamento nell'altro, il quale ho cercato di chiarire, che cioè sia inconcussa l'unità dell'amministrazione economica. Solamente, tale scuola trova il tipo di questa, non già nelle Aziende private di minima importanza, sibbene in quelle grandi, se degli Stati. Il Carboni prima e il Bonalumi poi, nell'intento di provare codesta supposta unità dell'amministrazione economica, pongono a confronto l'Azienda di un povero operaio, e quella dello Stato, a cui fanno presiedere il ministro delle Finanze, e ravvicinano fra esse intime attinenze. Veramente io potrei lasciar costoro alle prese col maestro di color che sanno, le cui opinioni in questa fatta materia ho citate pocanzi. nondimeno mi piace osservare che le due Aziende, cui essi esaminano, differiscono di molto, oltrechè nell'estensione, anche nell'indole loro - e tra le altre cose in questo, che, dove nell'una le spese vogliono commisurarsi alle rendite per sé stesse definite, nell'altra invece le entrate di maggior momento, fino a un certo grado indefinite, siccome trovano la sola ragione di essere nella necessità o convenienza delle spese, così debbono a queste adeguarsi. Senza dire poi che l'operaio, in quanto è amministratore della propria Azienda, è liberissimo nell'azione sua, indipendente, insindacabile, dove il Ministro delle finanze ha premi e vincoli ad ogni passo, e di ogni suo passo deve rendere ragione. Con tutto ciò, poiché entrambe le Aziende cadono nella serie di quelle in cui la ricchezza è soltanto mezzo per amministrare, esse hanno veramente alcuni motivi di somiglianza. Ma si provino a considerare le Imprese, dove la ricchezza è ad un tempo oggetto e fine dell'amministrazione, e veggano allora se tra esse e le altre Aziende esistono codeste intime attinenze. Come trover nel le Imprese tutte le funzioni e gli organi che sono propri delle Amministrazioni pubbliche? In esse vi sono forse, per dare un solo esempio, le previsioni in quella forma che in queste appaiono? E per contro, il lavoro di produzione nelle Industrie, gli scambi di mercanzie di commercio, i giri d' capitale dei Banchi, sono essi fenomeni propri di tutte le Aziende do

mistiche e delle altre in cui la ricchezza è solamente mezzo di amministrazione? Possono, è vero, trovarsi fatti consimili in taluna azienda pubblica, ma allora essa è composta e comprende in sé anche l'Impresa. Egli è, ripeto, che la vita della ricchezza nelle disformi aziende è troppo varia, perché un'unica scienza possa contemplarla in tutti i suoi aspetti, in tutta la sua estensione. Tanto che, se non si vuol dare alla materia nostra confini troppo vaghi, conviene supporre noti i modi in cui la gestione nelle innumerevoli aziende procede, e limitarla a contemplare i fatti in cui quella si svolge nei mutamenti che determinano o saranno per determinare nel patrimonio di queste, affine di vedere come si possano in tale unico aspetto, studiare e frenare; insomma la Ragioneria ha da essere la scienza del controllo economico e null'altro.

Foglio manoscritto a matita n. 2 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 36 e 37
dimensioni: 18.5 x 13.5 cm

l'ingegneria scienza puri forgiere e vivere
senza essere in relazione con altre scienze
Così la Fisica, l'Astronomia, la
Meccanica si valgono della Matematica
La Ragioneria ^{studia} la vita della ric-
chezza in relazione alle singole Aziende
con le scienze alle quali essa
avrà qualche attinenza saranno
precisamente quelle ⁱⁿ un effetto
e lo studio della ^{vita della} ricchezza
Tali sono: 1. Eco. Pica la Matematica
la contabilità - I diritti
La Ragioneria ha attinenza con
le scienze tecniche poiché esse
quante studiano e operano le trasformazioni
per ~~del~~ materie nelle varie
Imprese, la Ragioneria opera due
barare i suoi calcoli negli effetti
di queste trasformazioni
La Ragioneria ha relazione
inconfine col Diritto commerciale
poiché i fatti di gestione si affan-

Foglio manoscritto a matita n. 2 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 36 e 37
dimensioni: 18.5 x 13.5 cm

che cost'habbiamo lo scopo dell'apote
tanno a lungo a dritti ed obliq^{ue}
intimamente studiato dal Donato
Comminabile — L'con di per i
per il dritto Annoni instra to, per
la scienza della finanze, niente
quante che si obliano intimamente
con la rappresenta specialmente in
quella di Stato come sarebbe nel bilancia
di una Nazione in cui la rappresenta
pure stento l'attribuzione principale
pure cammina intimamente spinta
dalle scienze matematiche — E per le mate
matica? Forse che la Rappresenta non
si serve di esse in tutti i suoi calcoli
e in tutte le sue valutazioni, e
dei suoi teoremi? La Rappresenta è
essenzialmente una scienza concreta
Vedi molti altri nella Rappresenta
di Bertrando del 28. 11. 1806 re la
Rappresenta sia scienza obstante

Attinenze della Ragioneria colle altre scienze.

Nel limitare, come ho fatto, il campo della Ragioneria, io non ho voluto dire che tra essa e le scienze che informano l'amministrazione economica vi deva o vi possa essere discontinuità o disarmonia: i principi suoi non possono essere dissonanti dai principi di queste, debbono anzi su di essi poggjarsi; ma come l'Astronomia, la Fisica, la Meccanica si valgono delle Matematiche presupponendole note, così la Ragioneria deve valersi di tali scienze senza per altro tentare di svolgerle.

Ora, quali sono codeste scienze che informano l'amministrazione economica e colle quali quindi la Ragioneria deve avere intimi rapporti? L'amministrazione economica riguarda la vita della ricchezza in relazione alle singole Aziende; quindi trae lume da tutte le scienze che contemplan in qualche aspetto codesta vita. Onde la Ragioneria ha attinenze principalmente colle scienze sociali, giuridiche e politiche, colle Matematiche e in fine colle scienze tecniche, le quali indagano i modi migliori con cui le leggi e le forze della natura si possono nelle disformi Imprese far concorrere alla produzione della ricchezza. Di queste ultime scienze non dico, poichè è palese ad ognuno lo stretto legame che esse hanno colla vita intera delle Imprese e quindi anche col controllo economico in esse. Solamente in luogo di riguardare la Ragioneria in generale, riguardano piuttosto le sue singole applicazioni alle svariate Aziende.

Non son meno manifeste le relazioni sue colle scienze sociali.

Trapporti giuridici aventi importanza economica, i quali legano le persone naturali o giuridiche fra loro o con esse e le cose, sono determinati e sanciti dal Diritto nei vari suoi rami; e palesemente la Ragioneria non potrebbe esercitare la sua azione conservatrice della ricchezza alle singole Aziende, se non badesse a simili rapporti.

L'Economia politica investiga il mondo della ricchezza in relazione alla società in universale, e la Ragioneria studia in un dato aspetto quel medesimo mondo in relazione alle singole Aziende, e però non può da quella dissentire. In particolare la Ragioneria pubblica, avendo per oggetto il controllo economico nelle Amministrazioni pubbliche, deve trovare sue basi nella Scienza delle Finanze e in tutte le altre che esaminano in qualche aspetto la vita economica di coti fatte Amministrazioni.

Ma dove sono più intimi i legami si è tra una parte della Ragioneria, quella che riguarda le registrazioni intese nel senso più lato dell'espressione, e la Statistica. La Ragioneria in quella parte, al pari della Statistica, raccoglie notizie che riguardano fatti certi o probabili, e le collega e riassume nei loro dati omogenei; e in tal lavoro procede colle leggi e nei modi che sono propri di questa, come cogli stessi numeri pone in evidenza i numeri compendiosi e le medie congeggiate. Già la Ragioneria fa largo uso nei suoi Rendiconti di diagrammi e cartogrammi; anzi, prima ancora che la cartografia prendesse quelle forme efficaci che in essa ammiriamo, Necker nel 1781 aggiungeva al suo Compte rendu^D carte geografiche a tinte e segni diversi nell'intento di rendere più evidenti alcune notizie in quello contenute. Insomma, se la Statistica, secondo ha osservato Cbevalier, è il notae ipsorum applicato alle nazioni, la Ragioneria, considerata nelle sole registrazioni, è il notae ipsorum applicato alla vita economica delle Aziende.

Le attinenze tra le Matematiche e la Ragioneria sono evidenti del pari. Quelle vengono in aiuto a questa principalmente nella valutazione della ricchezza e dei mutamenti che subisce, e inoltre nella compilazione e nell'aggruppamento delle scritture e nella dimostrazione della loro

^D Compte rendu au Roi par M. Necker, Directeur général des Finances, au mois de Janvier 1781 - Paris, Imprimerie Royale, 1781

rica dei metodi. I rapporti molteplici che intercedono fra i vari conti di un dato ordine o sistema hanno luogo tra grandezze numeriche definite; onde io giudico grave errore di logica quello per cui si tenta di fondare la dimostrazione dell'equivalenza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, che è costante in alcuni metodi di scrittura, non già su veri tratti delle Matematiche, sibbene su aforismi attinti alle scienze giuridiche. È codesto l'errore fondamentale della teoria dei conti personali, accettata, non pure dai logisografi, ma da molti Ragionieri della vecchia scuola.

Badando a tale simultanea e intima dipendenza della Ragioneria dalle scienze sociali e dalle Matematiche, torna agevole rendersi ragione di un fatto che altrimenti sarebbe difficile a spiegare, di quello vo' dire per cui alcune parti della scienza dei conti sono state svolte coti da insigni matematici quali Luca Paciolo, Cardano e Bellavitis, come da insigni economisti quali Giambattista Say, Stein, Boucardo, Hauskoper.

Le cose dette basteranno a far palese l'errore di coloro che vogliono far derivare la Ragioneria solamente dalle scienze sociali e poggiarla sopra un unico principio avente in quelle suo fondamento.

Gli è che, come osserva giustamente Spencer¹⁾, non è possibile disporre tutte le scienze in una serie avente tal ordine che ciascuna si poggi interamente su quella che la precede; gli è che, se la scienza in universale è unica e se da un' unica idea deve derivarsi quella scienza particolare la quale è il fondamento di tutte le altre, la Filosofia, queste non si poggiano sopra un solo fatto o un solo vero, ma su più nelle diverse loro parti; gli è, in fine, che la Ragioneria, materia concreta per eccellenza, viene fra le ultime nella genealogia delle scienze, e trae lume ed aiuto da tutte quelle che nelle Enciclopedia la precedono. Non è

¹⁾ Saggio sulla classificazione delle scienze, già citato.

necessario per ottenere l'unità in una scienza particolare riferirla tutta ad un unico principio: nelle scienze sociali e in quelle sperimentali codesta unità viene dalla somiglianza dei fenomeni che si osservano e degli aspetti in cui si contemplan.

Ma si badi che, non ostante l'intenso vincolo che si ha tra la Ragioneria e parecchie altre scienze, ciascuna ha suo proprio campo. Si consideri un oggetto che è contemplato da diverse scienze, il Bilancio di previsione negli Stati. Il Diritto costituzionale porrà in sodo la sacra facoltà che è nei governanti di consentire le entrate e segnare i confini delle spese; il Diritto amministrativo dirà dei magistrati a cui è affidata l'esecuzione del Bilancio; la Scienza delle Finanze studierà le varie fonti d'entrate e le norme secondo cui debbono ripartire le spese; ma solamente la Ragioneria potrà descriver fondo e la teorica del Bilancio riguardato come il più solenne strumento del controllo finanziario, e studiarlo sì nell'interesse sua struttura, e sì nei modi in cui agiscono i molteplici congegni suoi. I quali, avendo intima attinenza colle registrazioni e gli altri mezzi del controllo finanziario, non possono essere adeguatamente discussi da nessuna scienza che non si curi di mostrare come quelle e questi procedono. Ma la Ragioneria ha avuto fin qui il torto di sfiorare appena la importantissimo punto. Cosicché, mentre si vede il Bilancio assorbire nelle sue varie parti gran parte del lavoro nei Parlamenti e nelle Assemblee degli Stati di tutti i tempi reati a governo popolare od oligarchico, non vi ha nessuna scienza che con qualche larghezza lo studi.

Della responsabilità delle persone che agiscono nell'amministrazione economica.)

È questo un tema assai vasto al quale, ora, io non posso che accennare di volo; e vi accenno perché mi pare expediente porre in chiaro intorno ad esso, fin da principio, alcuni fondamentali concetti.

Hoams azione efficiente e diretta nella vita economica dell'azienda coloro che esercitano l'imminente autorità, l'Amministratore e gli Agenti.

Incomincio dai primi: essi sono, o i proprietari della ricchezza che l'azienda cura o di cui si vale, o i rappresentanti loro, ovvero i reggitori dei Corpi morali o i legislatori degli Stati. Ufficio loro è questo, di esercitare non solamente di nome ma di fatto l'impero sovrano sull'azienda, di fare che tutta la compagine degli organismi, i quali adoperano in essa, si mantenga forte, ordinata, armonica, che tutti intendano nel modo più valido alle proprie funzioni, e l'amministrazione intera si avvicini il più possibile al proprio fine. Ma se in essi l'esercizio di coti fatto impero, in qualunque modo sia fatto, purché resti entro i confini del lecito, è un diritto sancito dalle leggi, il retto esercizio è per essi un debito sacro, ma non è obbligo giuridico: se lo trascurano, se v'attendono con fiacchezza o, peggio, mancano a un santo dovere, offendono l'umana natura in sé stessi e negli altri non cooperando colle loro forze al suo progressivo perfezionamento; ma, non ledendo nessun diritto altrui riconosciuto dal giure positivo, non possono essere da altri colpiti: la responsabilità loro è interamente nell'ordine morale, e lo studio di essa è soltanto oggetto dell'Etica. Certo non sarà mai troppo il vituperio per coloro che profondano i loro averi in pazze spese di lusso, imitando Cleopatra la quale per sciocca libidine di spendere beveva sciolta in un liquido una pietra preziosa d'immenso valore; o lasciano, per altero dispregio d'occuparsi degli affari, che disonesti Agenti o spregevoli parassiti arricchiscano o gaverino a scapito dei loro patrimoni. Ma questa tra-

scuranza, nei Proprietari, d'un santo dovere porta sempre o quasi sempre con sé la sua pena adeguata; perchè, sciupate le ricchezze, mancano poi i mezzi per soddisfare non soltanto i bisogni fizici che l'abitudine ha mutato in bisogni reali, ma eziandio i più urgenti e necessari bisogni. To la Storia, questa giusta dispu-siera d'onore e di biasimo, mentre consente imperitura gloria ai principi illustri e alle illustri assemblee che seppero guida-
re le città e i popoli nella via dell'opulenza e della felicità, col-
pisce gl' inetti coll' oblio e i tristi coll' infamia - senza dire che il plauso e la benedizione delle moltitudini suscita nell'a-
nimo dei saggi, operosi e giusti reggitori delle nazioni e delle città la più alta e più ambita delle soddisfazioni, e che la pub-
blica disistima, e peggio talora, incoglie gl' inetti, i trascurati e gl' inonesti.

Quando il Proprietario cura la gestione della propria sostan-
za egli diviene Amministratore insindacabile. Egli ha il pieno diritto di amministrare come meglio gli pare, purchè non intop-
pi nei diritti altrui, ed ha il debito di amministrare bene, ma questo debito non ha come quel diritto sanzione alcuna nelle leg-
gi positive, e come i doveri di lui, in quanto esercita l'em-
nente autorità, sfugge alla Ragioneria per cadere nel dominio dell'etica. Pure io non posso astenermi dal dire che è bello e som-
mamente laudabile l'attendere direttamente all'amministra-
zione della propria sostanza, anche quando t'è ricchi tanto da poter cedere altrui codesta briga; è bello e degno della più nobi-
le ambizione l'accrescere anche nell'ordine economico coi beni propri quelli dell'umanità, e l'insegnare coll'esempio quale è il modo migliore per rendere la ricchezza largamente fecon-
da di altra ricchezza. I tempi più gloriosi per le città e le na-
zioni sono quelli in cui tutti i cittadini, eziandio coloro che stanno più alto nella scala sociale, non disdegnano di af-
faticarsi per accumulare onestamente ricchezza. E i due più grandi ministri che abbia avuto l'Italia risorta, Cavour e Ri-
casoli, furono anche solerti, sapienti e fortunati amministru-
tori della loro privata fortuna.

Le Aziende domestiche più che Amministratori hanno amministratorici: l'economia della famiglia è il naturale impero della donna, e l'attendere il suo ufficio santo. Dove la donna è inetta, o peggio, dove sdegnava questa nobile cura che le viene da natura, ed' famiglie prostrano zoppe o si spacciano. Ma anche questo è debito di ordine eminentemente morale e non può tradursi in numeri.

Vengo ora agli Amministratori e agli Agenti dipendenti, e però sindacabili e giudicabili nell'azione loro. Anzitutto, la loro responsabilità è di ordine morale, perchè, chiunque ha assunto un ufficio, ha innanzi alla propria coscienza obbligo sacro di attendere secondo le sue forze. Poi è d'ordine economico, e anche in questo aspetto è d'una stessa indole e natura in tutti: tutti rispondono, verso coloro che esercitano l'emminente autorità, dei danni che per ragioni imputabili a loro son venuti all'Azienda, e dei lucri mancati per colpa loro. Ma il modo onde si determina la misura di tale responsabilità pecuniaria è diverso non solamente secondo le varie attribuzioni che essi hanno, ma anche secondo l'estensione e l'importanza degli affari a cui attendono.

Calvolta negli Amministratori codesta responsabilità diventa così grande da essere incommensurabile. Un sol atto, una sola parola anche dei Ministri di uno Stato può portare perdite enormi alla nazione, e la riparazione, quando pure in quell'atto o in quella parola fosse colpa e non soltanto inettitudine, quando pure si tentasse di averla, non la si potrebbe ottenere né da loro né da altri. Anche essi, al pari dei principi e dei legislatori, in generale, in quanto operano come Ministri, soltanto nella storia trovano adeguata sanzione. Nulladimeno, come il soddisfacimento che lor viene dall'ambizione appagata e la disrevole fama che possono sperare della storia, è, se non il solo, certo il maggior premio all'opera loro - così, il rischio di perdere colla fiducia di coloro da cui hanno avuto l'altissimo ufficio, l'ufficio stesso, e ancora più il timore di un biasimo meritato è per essi, per quelli almeno che non hanno un'anima bassa, stimolo sufficiente a contrarre all'adempimento del proprio dovere verso il pubblico tutte le forze. Tuttavia è bene ricordare che per colpire gli inetti, co-

loro i quali esercitano l'eccellente autorità non hanno altro mezzo della privazione dell'ufficio in fuori. Ma se costoro dimenticano il rispetto che devono al posto elevato a cui furono chiamati, e col mezzo di colpevoli maneggi procurano di arricchire se stessi a scapito della pubblica fortuna, allora anche in essi la colpa può essere punita: e la storia ricorda moltissimi esempi di ministri accusati e parecchi di ministri puniti. Ma essa ci prova anche che la pena fu rade volte proporzionata alla colpa e che la colpa andò nel più dei casi impunita.

Le cose dette valgono egualmente, sebbene in minori proporzioni, per i reggitori delle Provincie e dei Comuni.

Anche nelle vaste Amministrazioni private, e specialmente nelle grandi Imprese sorrette da Società anonime, può avvenire che la responsabilità degli Amministratori sia così grande da non potersi valutare. Per guardarsi in qualche modo contro la trascuratezza, l'ineffitudine e la disonestà degli Amministratori si usano qui diversi espedienti. Nelle Società anonime si vuol richiedere una larga compartecipazione nell'impresa in coloro che si chiamano ad amministrarle, ossia si vuol esigere che essi provino di possedere buon numero di azioni della Società; e ciò affine di aver modo di sperare che in essi il proprio tornaconto si aggiunga alla coscienza del proprio dovere per renderli diligentissimi. Inoltre, a quelli che hanno una parte più diretta nella gestione, e quindi di responsabilità pecuniaria maggiore, si domanda una larga cauzione. E per chiamare a tali uffici gli ingegni più eletti e per ogni verso più capaci si assegnano ad essi vistosi emolumenti, cercando così colla maggiore retribuzione di supplire al fascino che nelle Amministrazioni pubbliche ha l'esercizio delle più elevate attribuzioni. In tal maniera, accrescendosi per l'Amministratore, coll'utile che trae dall'ufficio, il pregio che gli deve attribuire, egli ne deve maggiormente temere la perdita; onde, spinto dallo stesso proprio interesse, non perdonerà a fatica per conservarsi intera la fiducia di chi glielo concesse. Ma in tali grandi Aziende è rarissimo il caso in cui l'inezia o l'insipienza generino nell'Amministratore effettiva responsabilità pecuniaria. Perché egli possa essere chiamato a rispondere pecuniariamente, o in altre

parole, perche possa essere fatto debitore in seguito a danni patiti dall' Azienda e imputabili a lui, e mestieri che ci sia colpa, anzi delitto, e intervenga una sentenza dei tribunali.

E anche nelle piccole Aziende generalmente gli Amministratori non rispondono pecuniariamente dei danni dovuti a inettitudine o trascuranza loro, ma solamente di quelli determinati da colpe imputabili ad essi. Poutra di meno qui può avvenire, anzi avviene non di rado, che eglino oltre alla direzione dell' Amministrazione abbiano anche il governo o il maneggio del denaro o di altri beni. Allora, si può pattuire tra essi e coloro che esercitano l' eminenti autorità che le somme o il valore dei beni, della cui mancanza non possono rendere ragione, debbano essere da loro ripresi, eziandio quando così fatta mancanza non sia dovuta a delitto ad essi imputabile, salvo sempre il caso di forza maggiore. Senza dire poi che in molti casi codesta responsabilità pecuniaria è determinata dalle leggi.

Ciò che è stato detto per l' Amministratore si può in buona parte ripetere per gli Agenti che dipendono da lui. Anche essi in generale non rispondono pecuniariamente dei danni dovuti all' inettitudine o trascuratezza loro e dei lucri che per cagioni simili maccarono: codesta inettitudine o trascuratezza può tutt' al più portare la perdita dell' ufficio, anzi essi in generale non possono essere chiamati alla rifusione dei danni se non nel caso di colpa imputabile a loro, e non possono essere fatti debitori se non in seguito a sentenza passata in giudicato. E dove negli Amministratori la responsabilità è in ragione diretta della ricchezza dell' Azienda, negli Agenti essa è piuttosto in ragione diretta di quella parte di codesta ricchezza, il cui governo è a ciascuno affidato o più propriamente in ragione della ricchezza che può venire in loro balia.

Anche cogli Agenti si può convenire che abbiano a rispondere pecuniariamente d' alcuni danni dovuti, non a colpa, ma solamente a incuria o imperizia loro; anzi si ha un' intera classe fra essi da cui si vuole esigere simile responsabilità pecuniaria. Sono gli Agenti con signatari a cui viene affidata la custodia del denaro o dei beni mobili. Generalmente si vuole restringere l' azione loro nella ge-

stione a curare le entrate e le uscite della ricchezza di cui hanno il governo, in seguito a ordini scritti emanati da altri. Così ristretta, l'opera loro non richiede nessuna perizia singolare; e, avuto riguardo all'indole di essa e ai danni che anche da una mera sbalzagGINE possono venire all'Azienda, la trascuratezza può a giusta ragione averli in essi quasi in conto di colpa. Si vuole anche richiedere da loro cauzione o mallevanzia, e, perchè l'Azienda possa dirsi rispetto ad essi interamente garantita, quella cauzione o mallevanzia deve eguagliare il valore dei beni che possono venire in loro balia.

Contuttocio, codesta qualità di Consegnatari non induce sostanziali differenze nella natura della responsabilità degli Agenti. Essi rispondono sempre pecuniariamente del danno che per colpa o imperizia loro fosse per venire all'Azienda - di questo e di null'altro. Solamente, essi sono in condizione di potere più facilmente danneggiare l'Azienda avendo più diretta e immediata azione nel giro della sua ricchezza; e d'altra parte, per l'indole peculiare della loro azione e la semplicità sua, torna agevole, in caso di danno recato, determinare il grado della loro responsabilità pecuniaria, che è pari al valore dei beni che avevano in custodia e di cui non possono rendere ragione. A tal uopo basta cercare la misura di quei beni e valutarli poi. Anche per i Consegnatari, similmente che per l'Amministratore, sorge un debito giuridico soltanto quando vi ha danno; e il debito si determina valutando i beni mancati, o secondo i patti prima convenuti, o secondo le consuetudini, o se si tratta di casi previsti dalle leggi secondo le disposizioni di queste. Anche per i Consegnatari, come già per l'Amministratore, in caso di contestazione, la cosa è giudicata da arbitri o addirittura dai tribunali in seguito a perizie giudiziali.

Le cose dette sono chiare a chiunque non è digiuno dei primi principi di Diritto. Con tutto ciò intornò a codesti punti corrono capitalissimi errori

Infatti, ben noti scrittori di Ragioneria, quali il Parnetler¹⁾

¹⁾ J. Parnetler. Saggio di una nuova classificazione della tenuta dei

e il Massa¹⁾ affermano che l'Amministratore è debitore verso il Proprietario della sostanza netta, e verso i corrispondenti dei crediti loro, e creditore dell'intero attivo verso gli Agenti consegnatari ed i corrispondenti. E il Carboni e i signori eterodossi della sua scuola, asseriscono che, dove l'Amministratore ha soltanto responsabilità morale, gli Agenti consegnatari sono debitori giuridici verso il Proprietario della ricchezza loro affidata; ed egli è creditore giuridicamente verso di loro per quella ricchezza.

Ora, codeste affermazioni, se si considerano nei riguardi del diritto, sono erratissime. Il Proprietario, sia esso persona naturale o puramente persona giuridica, non perde nulla del diritto di dominio sulla ricchezza sua affidandone ad altri la gestione e la custodia, e questi altri, non ottenendo la proprietà di cosa fatta ricchezza, non possono divenire, per ciò solo che l'hanno in Amministrazione o in consegna, debitori del suo valore. L'Amministratore e Agenti non rispondono di questo valore, ma della ricchezza in natura, e non hanno facoltà di disporne in nessuna maniera, neppure se si trattasse di unire alcuni beni con altri non soltanto equivalenti ma di identica natura. Tali asserzioni poi sono a dirittura assurde quando si riferiscono, come del resto i loro autori non dubitano di fare per renderle di universale applicazione, ad Aziende dove non vi ha ombra di Amministratori e di Consegnatari distinti dal proprietario, dove intonima il Proprietario amministratore e attende da solo a tutto il lavoro amministrativo. Quivi essi fanno rivestire a costui le tre qualità di proprietario, di Amministratore e di Consegnatario, e poi asseverano, tutti implicitamente e parecchi esplicitamente, che egli è come Consegnatario debitore verso se stesso in quanto è Proprietario. Quando mai una persona può avere con se medesima rapporti giuri-

Conti ecc. Torino 1879. pag. 6, 7 e 44, 45 e seg. Veggasi anche il suo Carattero di Contabilità.

1) G. Massa. Dei metodi di registrazione - nella Rivista di Contabilità. vol. II. pag. 500 e seg. 1879. Può vedersi anche il Carattero di Ragioneria di lui e del Gitti in corso di pubblicazione pag. 47 e seg.

dici di tale natura? Allorchè il debitore e il creditore si confondono in una medesima persona può egli ancora sussistere il debito e il credito? In qual punto delle scienze giuridiche e sociali può trovarsi non voglio dire una dimostrazione, ma neppure un appiglio a questa peregrina trovata? ¹⁾ Così, non soltanto quei presesi principi sono erronei, ma per molti casi hanno l'uso, affine di avere un significato purchessia, della più ardita fra le finzioni - quella, che in una persona possono trovarsene più distinte tanto da avere fra esse veri debiti e veri crediti. E la meraviglia cresce quando si bada che v'ha una scuola, e non piccola di numero, la quale su di tali aforismi fa poggiare tutte la parte teorica della materia nostra.

È supporre che gli Amministratori e i Consegnatari sieno costantemente debitori o creditori per la ricchezza che amministrano o hanno in consegna, esige che, quelli almeno, si riguardino sempre in relazione coi Proprietari. Ora, quando il Proprietario è un ente morale, rivestito per finzione giuridica di personalità, non è a quell'ente che gli Amministratori e i Consegnatari rispondono dell'opere proprie, ma a persone vere e reali nelle quali per altro non risiede nessun diritto di proprietà sulla ricchezza dell'Azienda. È appunto per non inceppare in questa difficoltà io ho considerato, ragionando della responsabilità degli Amministratori e degli Agenti, non già i Proprietari, ma coloro che hanno l'esercizio dell'eminente autorità sull'Azienda.

Per vero dire, anche il Rossi che è il più fecondo divulgatore delle teoriche carboniane e che aveva già combattuto il Meloni intorno alla vera responsabilità dell'Amministratore, ²⁾ am-

¹⁾ Essa fu esposta la prima volta da Francesco Marchi nella sua prima opera: I Cinquecentisti, e fu accettata poi, con poche variazioni, da molti autori, fra cui il Parmentier, il Carboni e i seguaci suoi.

²⁾ Veggasi il Logismografo del 1879. Vol. V. pag. 56. Del conto dell'Amministratore come fondamento alla teorica della Logismografia generale.

mette molto esplicitamente nella ultima sua opera¹⁾ che giuridicamente i Consegnatari non divengano debitori, nel significato giuridico della parola, se non in caso di danno recato all'Azienda e imputabile a loro. E, perchè non paia che egli voglia levarsi contro il suo maestro, lascia credere che questi, quando parlò di debiti e di crediti degli Agenti non adopero quelle voci nel significato che hanno nelle scienze giuridiche, sibbene nel senso vago di doveri e di diritti. Veramente, tra gli assiomi che il Cerboni pose a fondamento delle sue teorie, ve n'ha uno, il quinto, che suona così: "Il Proprietario, amministratore o l'Azienda, è di fatto il creditore delle sostanze e il debitore delle passività di lei verso gli Agenti e i Corrispondenti." E da questo preteso assioma trae il corollario: "Il credito del proprietario corrisponde al debito degli Agenti e dei Corrispondenti, e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del Proprietario."²⁾ dove, come si vede, non è fatta nessuna distinzione tra il debito dei Corrispondenti e il debito degli Agenti. Nessun scritto posteriore di lui può citarsi a conferma della blanda interpretazione data dal Rossi. Poichè anzi nella sua opera maggiore³⁾ il Cerboni scrive essere l'ente proprietario creditore giuridico di tutte le attività e debitore parimenti giuridico di tutte le passività specifiche dell'Azienda, e l'ente collettivo agenziale (Agenti e Corrispondenti) debitore verso il proprietario di tutte le attività e creditore delle passività in amministrazione. Ad ogni modo io sarò lieto se egli non smentirà le ultime affermazioni del suo discepolo. Sarà un punto di più in cui si troveremo d'accordo. E anzi spero che quando gli scrittori di Ragioneria baderanno, nell'esporre i principj della materia nostra, un po' più alle scienze a cui essa attinge i propri principj fondamentali e si persuade-

1) Saggi di critica logismografica, Reggio nell'Emilia 1880. Serie seconda, pag. 57 e seguenti.

2) Questi assiomi, riprodotti in moltissime opere, apparvero la prima volta nei Primi saggi di Logismografia. Roma 1873

3) G. Cerboni. Ricomposizioni logismografiche. Roma 1878. —

ranno che, non potendo la verità essenzialmente mutare
col mutar degli aspetti nei quali si riguardano, allora
che diverse scienze contempleranno un medesimo oggetto
esse non possono venire a conclusioni dissonanti fra
loro, non vi saranno intorno a codesto tema dissen-
sioni di sorta.

Se vi possa essere una teorica razionale
delle
funzioni amministrative.

Funzione è azione continuata degli organi di un essere vivente: nelle funzioni è l'esplicazione e la manifestazione della vita; onde per funzione amministrativa dovrebbe intendersi tutta l'azione effettiva e potenziale nella quale si manifesta o può manifestarsi la vita delle amministrazioni di tutte sorta. Poiché la teorica delle funzioni amministrative, ove si prendano queste parole nel loro proprio significato, si confonde colla teorica della vita intera delle Aziende. - E quando pure si volesse intendere per funzioni amministrative soltanto le funzioni economiche, la loro teoria dovrebbe abbracciare tutta l'amministrazione economica. Laonde anche allora un compiuto svolgimento di essa dovrebbe comprendere, non solamente un'intera scienza, ma molte che hanno già un posto loro proprio nell'enciclopedia - tutte quelle che contemplano in qualche aspetto la vita economica delle Aziende, o dire: tutte le scienze tecniche propriamente dette, l'economia politica, l'economia industriale, la scienza delle finanze, la scienza del commercio, la scienza bancaria e va dicendo.

Per vero dire, G. Rossi, dopo aver dato dell'amministrazione economica una definizione vaga e molto larga¹⁾, scrive: "Non si amministrano e non si possono amministrare che diritti e doveri; o, almeno, l'azione veramente amministrativa non si svolge che per essi". E, dopo avere asserito che simile massima non può mettersi in dubbio per le amministrazioni pubbliche, cerca di provarla vera anche per le altre. In queste, egli dice, che hanno d'ordinario un capitale, le rendite non possono provenire che, o dall'uso dei beni ceduti ad altri, o dalla produzione diretta. Nel primo caso, l'azione amministrativa si svolge nel campo

¹⁾ Veggansi le Attinenze logismografiche. Reggio nell'Emilia 1878. vol. 1°. pag. 6.

giuridico, perchè non fa che regolare (sic) chi debba dare, quan-
do e quanto debba dare. Nel secondo caso, cioè per le rendite che
provengono in qualche modo dal lavoro, in quanto che (sic) si
lavora o si produce non entra l'azione amministrativa, ma
solamente quella dell'operaio, dell'ingegnere, del tecnico. Nel lavo-
ro e nella produzione l'ufficio amministrativo entra solo per re-
golare i diversi rapporti giuridici che possono nascere, e se pure
sempre che l'amministrazione, presa in generale, abbia qual-
che relazione colla produzione e coll'industria, ciò è solamente tot-
to l'aspetto tecnico e nulla più. Nelle industrie agricole l'Ammi-
nistratore farà gl'Inventari, determinerà il debito e il credito dei co-
loni, fisserà i doveri degli agenti; ma solamente un tecnico,
un agronomo dirigerà i lavori campestri, venderà i prodotti, e coti-
va di seguito; mentre l'amministratore terrà in evidenza come
e dove vanno le spese, farà pagare le tasse, avrà cura di determi-
nar bene il movimento e la custodia delle derrate e delle merci.¹⁾"

Se l'amministrazione dovesse intendersi in significato così ri-
stretto, essa abbraccerebbe nulla più che il controllo economi-
co, e neanche tutto; e però la teorica delle funzioni ammi-
nistrative diventerebbe al più la Ragioneria così come io ho
cercato di definirla. Ma il Rossi qui prende l'amministrazione
nel senso di ufficio dell'Amministratore al quale per giunta
non concede se non le inutili attribuzioni; e io non so se egli pos-
sa addurre altra autorità per provare che quella voce non ha
significazione più vasta. E poi, perchè questa restrizione nel-
le Imprese private e non nelle Amministrazioni pubbliche?
Nelle varie classi di Aziende la gestione, ossia la parte del lavo-
ro amministrativo che mira direttamente al fine dell'am-
ministrazione economica; assume caratteri e veste forme
particolari; e a me sembra che la si debba, o considerare in
tutte nell'ambito di questa, o in tutte escluderla. La fissa-
zione e l'esazione delle entrate e la limitazione e l'effettua-

¹⁾ G. Rossi. Delle Attinenze logisimografiche lib. 1. cap. III^o
pag. 14 e 15. -

zione delle spese sono per l'amministrazione dello Stato e dei Comuni, quello che la compra delle materie prime e dei materiali, il lavoro di produzione e le vendite dei prodotti sono nelle Imprese manifatturiere ed agricole - e la conclusione degli affari, i giri dei capitali e gli scambi sono nelle Aziende bancarie e mercantili propriamente dette.

Si potrebbe forse prendere l'espressione teorica delle funzioni amministrative in un senso più ristretto e più unito - nel senso di un' enunciazione delle principali classi dei fatti dell'amministrazione economica. E questo è per avventura il pensiero degli autori che han voluto dare una teorica delle funzioni amministrative. Ma la compendiosa classificazione di quei fatti non è possibile se non a condizione che si abbia unità nell'amministrazione economica, qualunque sia del resto la specie delle Aziende in cui la si riguarda. Per vero dire quegli autori proclamano la unità come un vero scientifico inconfutabile. Il Rossi dice che codesta teorica "ha per oggetto di dimostrare come tutte le Amministrazioni ubbidiscano a una stessa legge generale, mediante lo sviluppo di un sistema inalterabile di funzioni, che le riduce tutte a un tipo unico ed universale.¹⁾" Ora, avendo io già cercato di dimostrare che così fatta unità od omogeneità dell'amministrazione economica è tutt'altro che un vero acquisto alla scienza²⁾, poter senz'altro concludere che una teorica razionale delle funzioni amministrative, riguardata nell'aspetto e nei limiti sopra indicati, non può esistere. Non badimmo giudizio espediente prendere in esame quella teorica qualsiasi che da qualche anno corre per i libri, se non foss'altro perchè di essa si fa parola nei programmi d'insegnamento negli Istituti tecnici.

La teoria delle funzioni amministrative è dovuta a Giuseppe Corbovi. Egli l'adornò nel Quadro di Contabili-

¹⁾ — G. Rossi. Delle Attinenze logisimografiche, op. cit. pag. XIX

²⁾ — Op. cit. pag. 32, 33, 34 e 35.

ha per l'applicazione del suo metodo nelle registrazioni della Ragioneria generale dello Stato compilato nel maggio del 1877, la espose alcuni mesi più tardi in un rapporto che fece al Ministro dell'Istruzione pubblica intorno a un supposto programma dell'insegnamento che io ho l'onore di dare, e ritorno sopra di essa nell'opuscolo: "I principi e i canoni della logismografia". Le funzioni, egli scrive, sono nell'ordine sociale un vero e proprio sistema. Ed in vero le funzioni dell'amministrazione economica sono governate da una legge eterna di meccanica amministrativa, meravigliosamente congenita alla vita civile; onde esse si manifestano e si succedono con ordine genetico, sempre eguale, e costante, tanto nelle aziende minime come in quelle di maggior momento. Previsione, ordinamento, accertamento, liquidazione, revisione, compimento, sindacato, e sanzione finale sono altrettante funzioni cui ciascuna fatto amministrativo è virtualmente soggetto." "Ma, continua in altro luogo", quello che merita di essere essenzialmente notato, e che importa dimostrare in tutte le ultime conseguenze si è come tutti gli uomini, per esempio dal semplice operaio che quasi inscientemente amministra le poche sue suppellettili, e lo scarso salario, al Ministro di Finanza cui è commessa la gestione finanziaria e patrimoniale dello Stato, tutti, senza distinzione alcuna, adempiono la propria missione amministrativa, obbedendo virtualmente allo stesso ordine di funzioni ugualmente riflesse, costanti, fisse, inevitabili. E questa che a prima vista può parere cosa di lieve importanza è invece una legge suprema di similitudine che colpisce l'osservatore e gli svela la semplicità meravigliosa della dinamica sociale e la perfetta sua confor-

1) Quadro di Contabilità per l'applicazione della scrittura doppia (metodo logismografico) alla Ragioneria generale dello Stato. Roma. 1877. pag. XIV.

2) Programmi, osservazioni e memorie sull'Insegnamento della Ragioneria. Roma. 1878. pag. 98. 99.

mità colla dinamica fisica e del pensiero." E asseriva che "il congegno dell' amministrazione economica si svolge su tre punti cardinali: 1° inventario, ossia determinazione delle attività e passività, 2° entrata, ossia aumento di attività, 3° spesa, ossia aumento delle passività"; ed ha "per motore una serie di funzioni principali da cui hanno vita tutte le altre funzioni amministrative".¹⁾ Limita a sedici il numero delle funzioni principali e le enuncia nel modo seguente:

"Prima funzione dell' amministrazione economica - ordinamento dell' azienda - è funzione eminentemente padronale."

"La seconda funzione riguarda la ricognizione e la custodia della sostanza - ed è d' indole mista, cioè da esercitarsi dal proprietario, dall' amministratore e dal conseguatario osserva le però le qualità rispettive"

"Con la terza funzione si determina il valore della sostanza - e questa parte di carattere misto."

"Con la quarta funzione il proprietario determina la previsione dei redditi - che l' amministratore dovrà procurargli. Essa è specialmente raccomandabile all' attenzione del proprietario medesimo."

"La quinta funzione riguarda la previsione delle spese - ed è come la precedente e forse più da raccomandarsi all' attenzione del proprietario."

"La sesta funzione - accertamento dei redditi - è d' indole puramente amministrativa."

"Lo stesso dicasi della settima funzione che riguarda la ricossione dei redditi."

"La ottava funzione - destinazione del reddito - è di carattere misto, e riguarda l' amministratore in quanto concerne la disposizione del collocamento, e il conseguatario o corrispondente in quanto riguarda la sicurezza della conservazione."

"La nona funzione che riflette la divisione delle spese già

¹⁾ Programmi, osservazioni e memorie sull' Insegnamento della Ragioneria - op. cit. pag. 98. -

previste - è d' indole puramente amministrativa."

"Lo stesso dicasi della decima funzione - eseguimento delle spese."

"Anche l'undecima funzione - liquidazione delle spese - riveste gli stessi caratteri."

"La duodecima funzione - preparazione del pagamento - entra in un ordine più intimo dell' amministrazione, richiedendo giustificazioni e sanzioni conclusive. Quindi la partecipazione dell' amministratore e l'attenzione del proprietario, o in persona propria o di un suo speciale sindacatore!"

"La tredicesima funzione - pagamento - riguarda il consegnatario."

"La quattordicesima - rendiconto amministrativo - comprende le ragioni dei fatti nei quali si svolse la gestione e riguarda l' amministratore."

"La quindicesima funzione - revisione dei conti - è tutta padronale, ed il proprietario deve esercitarla da sé o farla esercitare da speciali sindacatori."

"Finalmente la sedicesima funzione spetta unicamente al proprietario, dacché egli con la sua - approvazione - o disapprovazione - chiude il ciclo delle operazioni avvenute nello esercizio ¹⁾."

È dopo aver osservato che « dalle funzioni amministrative nascono i fatti dell' amministrazione economica, ²⁾ aggiungendo che i fatti della funzione seconda, della quindicesima e di quelle comprese fra la sesta e la tredicesima producono effetti giuridici, quelli della terza e della quarta effetti puramente morali - e quelli della quattordicesima effetti dimostrativi ³⁾ Infine classifica i fatti amministrativi in sei classi che

¹⁾ — Ricomposizioni logismografiche, Roma 1878. pag. XXIV e XXV. § XVIII. Questa prima parte della maggior opera di G. Berbovi trovavasi già è sposta nell' opuscolo - I principj e i canoni della logismografia, Roma Stamperia Reale - 1878.

²⁾ — Ricomposizioni, op. cit. pag. 25, § XIX.

³⁾ — Ricomposizioni, op. cit. pag. XV e XVI; § XXI, XXII e seg.

sous:

- 1.º i fatti iniziali - quelli per cui si ordina l'azienda e si prevedono le rendite e le spese;
- 2.º i fatti iniziali modificativi - quelli che riguardano la ricognizione, la custodia e l'apprezzamento della sostanza;
- 3.º i fatti modificativi - che si riferiscono all'accertamento delle rendite e all'eseguimento delle spese;
- 4.º i fatti permutativi - quelli che si riferiscono alle riscossioni, ai versamenti e ai pagamenti;
- 5.º i fatti determinativi che concernano la decisione delle spese, la loro liquidazione e la preparazione al pagamento;
- 6.º i fatti complementari, conclusionali o terminativi - e son quelli che hanno attinenza col rendimento dei conti, la loro revisione e approvazione o disapprovazione.³⁾

Molti autori hanno accennato in questi ultimi anni alla teoria delle funzioni amministrative, ma in generale non han fatto che ripetere e parafrasare quanto aveva scritto il Carboni. Il Rossi solo vi aggiunge di sua la distinzione tra i fatti e gli atti amministrativi. Chiama fatto amministrativo "ogni fatto che crei, modifichi od estingua un diritto o un'obbligazione valutabile in denaro", e aggiunge ch'esso ha "due nature, la giuridica e l'economica"²⁾. Osserva poi che l'atto amministrativo³⁾ distingue dal fatto in questo, ch'egli manca della natura economica. Perciò non può "ritenerne per fatto amministrativo la revisione, il sindacato e l'approvazione fatta e data ad un'amministrazione già compiuta"; per lui "sono semplici atti mancano del carattere economico solo rivestendo la qualita giuridica".³⁾ Ma

1) Ricomposizioni, op. cit. pag. XVI e XVII, § XXVIII. Veramente Carboni, dopo aver accennato a sei classi di fatti non ne enumera che cinque, e in questa enumerazione non figurano i fatti permutativi. Ho giudicato l'ommissione come un mero errore di stampa, e vi ho riparato badando a quello che il Carboni scrive in molti altri luoghi.

2) G. Rossi. Le attinenze logisimografiche; lib. 1.º c. IV, pag. 16.

3) G. Rossi. Op. cit. lib. 1.º c. V, pag. 27.

poi pone tra i fatti le previsioni.¹⁾ Egli asseriva ancora che i fatti del periodo amministrativo "si svolgono in due correnti contrarie fra loro, e cioè: 1.° in quanto tendono ad aumentare la sostanza, oppure a trasformare le attività che la compongono in modo che esse aumentino; 2.° in quanto che tendono a diminuire la sostanza oppure a trasformarla in maniera che le passività che la compongono restino aumentate di valore".²⁾

To mi son fatto scrupolo di esporre la teorica delle funzioni amministrative nella forma stessa che le diede il suo inventore, anzi colle stesse parole usate da lui, sebbene ciò abbia per avventura nociuto all'armonia che vorrei in queste pagine, e mi abbia obbligato ad adoperare parole tecniche il cui significato non ho potuto, né potrei ora discutere o chiarire. Non mi fermerò a parlare della natura degli effetti prodotti dai fatti amministrativi: non mi sarebbe qui possibile di farlo adeguatamente. E anche della classificazione di quei fatti dico soltanto che, se dissento dal Rossi circa le definizioni che egli dà, convergo tuttavia con lui nell'opportunità di distinguere i fatti dagli atti amministrativi, e che ammetto io pure, in relazione a ogni periodo di gestione, o meglio a ogni esercizio, atti iniziali, ed atti finali. Quanto alla distinzione fra i fatti della gestione in modificativi, permutativi e determinativi mi riservo di ragionare a lungo in luogo più appropriato.

Il nodo della questione che ora importa di risolvere è questo, di vedere se realmente quella serie di fatti e atti enunciata dal Carboni, e ripetuta dal Rossi, sia veramente propria di tutte le Aziende - se cioè in tutte l'intera serie dei fatti e atti amministrativi si possa razionalmente e logicamente classificare in quel modo, se insomma sia vero quanto scrive il Rossi - che cioè "tutte le Amministrazioni si ritengono virtualmente e di fatto mediante un sistema inalterabile di funzioni, per cui possano ritenersi come emanate

¹⁾ — G. Rossi. Le Attinenze logisimografiche. lib. 1.º c. V. pag. 25.

²⁾ — G. Rossi. Op. cit. lib. 1.º c. V. pag. 24.

zioni di un tipo unico al quale si uniformano costantemente¹⁾ ".

Tutte le Aziende hanno principio, e debbono nell'inizio loro ordinare - onde quegli atti che il Carboni designò colla prima funzione sono realmente comuni a tutte. E potrebbe anche aggiungersi che tutte le Aziende hanno un termine, nulla essendo sempreverno quaggiù, e che lo spegnersi della loro vita determina atti e fatti che non possono in verun modo farsi procedere da nessuna delle sedici funzioni enunciate dal Carboni. Vi ha dunque fuori del sistema di funzioni amministrative che questi ha creduto di rivelare, una classe di atti e fatti che sono comuni a tutte le Amministrazioni.

Non si dà Azienda senza ricchezza, l'ho già dovuto osservare (pag. 4); onde anche la ricognizione, la custodia e la valutazione della sostanza sono funzioni comuni a tutte le Amministrazioni.

E parimenti in tutte le Aziende, l'Amministratore, qualunque sia la sua condizione giuridica rispetto alla ricchezza che governa, se vuol farsi in grado di trovar nel passato ragione del presente e norma per il tempo a venire, deve rendersi di quando in quando esatto conto dell'andamento di tutta la gestione, e però anche il rendiconto amministrativo è universale funzione. Ma la revisione di tal rendiconto e la sua approvazione o disapprovazione sono funzioni proprie soltanto delle Aziende dipendenti. Perché esse abbiano realmente luogo vuole che l'eminente autorità non risieda nell'Amministratore ma in altri, che egli insomma non debba soltanto cercar di conoscere l'intero procedere dell'amministrazione economica nelle sue cagioni e nei suoi effetti, ma debba inoltre provare ad altri che l'opera sua è stata previdente, saggia e onesta, e che altri possa di essa giudicare. Nelle Aziende indipendenti, dove l'Amministratore è ad un tempo proprietario, quelle funzioni non hanno luogo in nessuna maniera, neppur virtual

¹⁾ — J. Rossi. Le Attinenze ecc op. cit. Avvertenze preliminari §. III. pag. XVIII.

mente. Non si scindono allora nel capo dell'azienda l'eminente autorità e l'intelligenza direttiva, questi due organi primari dell'Amministrazione, siffattamente che vi possa essere contrasto fra loro, e sia possibile un giudizio di quella su quella. L'esame che l'Amministratore proprietario facesse del Rendiconto compilato da lui o sotto la immediata direzione di lui; e la conclusione a cui venisse dopo così fatto esame - che tutto procedesse regolarmente e nel miglior modo, oppure che vi sono errori da correggere o procedimenti da mutare nel tempo a venire - son nulla più e nulla meno dell'esame o del giudizio che l'Amministratore dipendente suol fare del Rendiconto prima di presentarlo alle persone che esercitano l'eminente autorità, e non han nulla di comune colla revisione dei conti che si farà poi per conto di queste persone e col giudizio che esse in seguito a tal revisione pronuncieranno. E poi, quando pure virtualmente sussistessero nelle aziende indipendenti, a che pro ragionare di simili funzioni virtuali se in non possono mai divenire reali? Non sarebbe egli forse sciarpar tempo in sterili disquisizioni metafisiche?

Le rimanenti funzioni sopra indicate riguardano la gestione quale si svolge in condizioni normali durante l'esercizio. Il Carboni trova che i fatti i quali procedono da tali funzioni s'aggirano sopra due punti capitali - l'entrata e la spesa; e il Rossi, che si sviluppano in due correnti contrarie fra loro in quanto che gli uni tendono ad aumentare la sostanza, gli altri a diminuirla. In il Rossi, per la fretta dello scrivere, si è valso di una voce molto impropria. In nessuna Amministrazione ben condotta possono rinvenirsi fatti che tendono a scemare ricchezza all'azienda. Le spese, e quindi quando rappresentano valori totalmente perduti per l'azienda, non tendono, cioè a dire non hanno per fine di diminuire la sostanza: il loro fine è il compimento d'un servizio o il conseguimento di un bene che è fuori dell'ordine economico; la diminuzione della sostanza è effetto e non l'altro.

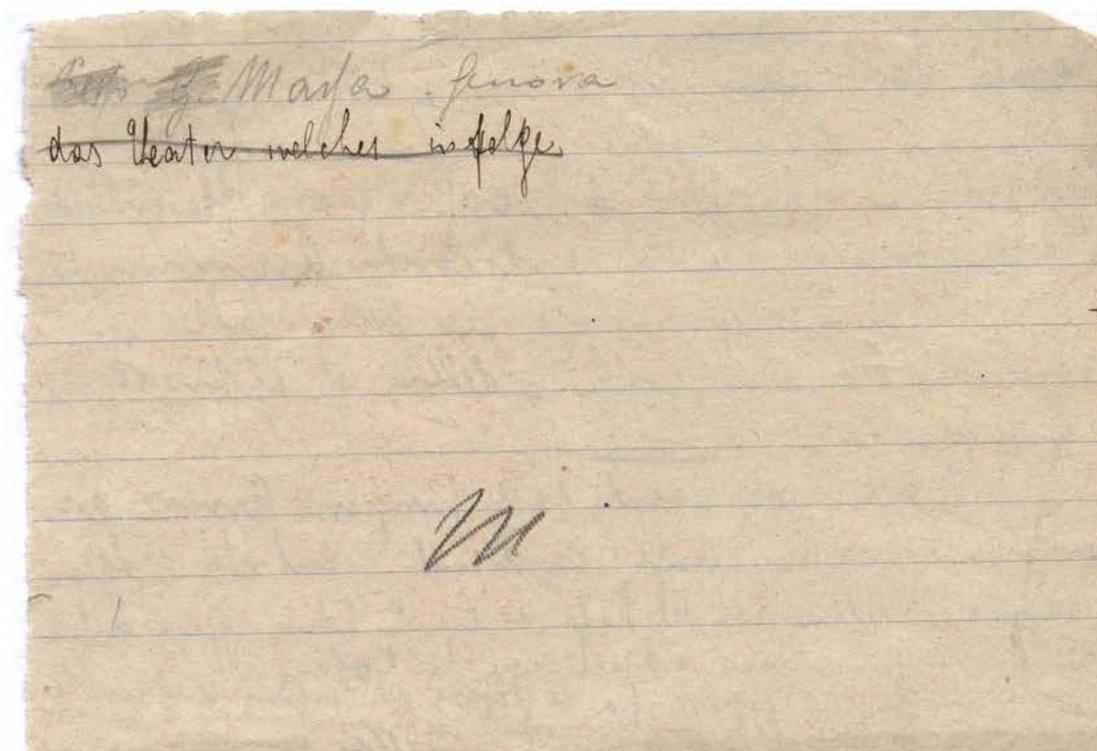
Foglio manoscritto a matita n. 3 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 60 e 61
dimensioni: 14.5 x 10 cm

desidero; fatti ^{del carbonio} ~~sono~~ comuni a tutte le specie?
Sobbiamo rispondere se per i fatti
principali - Istrutti di Rios per genere, la unita
e la valutazione e il rendiconto amministrativo
Sobbiamo rispondere se per i fatti
revisione del rendiconto - della approvazione
o di approvazione
I fatti procedenti dalle funzioni amministrative
appiano sopra due punti cardinali Entrata e Uscite
i circa la definizione del Repe si dice che alcune specie di fatti
tendono a aumentare o diminuire la sostanza
Differenze grandi fra la figura del carbonio e l'imitazione
una di una classificazione delle funzioni attive ^{o inconsiderano a funzioni}
della sostanza

Foglio manoscritto a matita n. 3 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 60 e 61
dimensioni: 14.5 x 10 cm



Ciò premesso, io volentieri consento col Carboni che la serie di funzioni determinanti fatti di vera gestione, le quali egli enumera basando principalmente alle fasi per cui passano le entrate e le uscite dello Stato, possano virtualmente sussistere anche nell'Azienda di un povero operaio. Sebbene per altro non debbasi dimenticare che quelle funzioni sono, nella forma in cui si manifestano nell'una e nell'altra Azienda, radicalmente diverse, per ciò appunto che chi amministra lo Stato è dipendente e giuridicamente, dove l'operaio, in quanto regge la propria Azienda, domestica è indipendente. Quindi le previsioni nell'Amministrazione dello Stato sono autorizzazioni definite, in quella dell'operaio, quando pure vi appaiano, son previsioni e nell'altro. E per trovare nell'Azienda dell'operaio la funzione che il Carboni designa, e cui pare non molto propriamente, coll'espressione destinazione del reddito, e^{che} nello Stato abbraccia i versamenti che gli Agenti di riscossione fanno nelle Tesorerie e tutto il governo del pubblico tesoro, importantissimi momenti della gestione pubblica - per trovare, dico, nell'Azienda dell'operaio simile funzione, è mestieri considerare come funzione speciale la collocazione nella sua borsa o nel suo portafoglio delle poche monete o dei pochi biglietti di banca ricevuti dal padrone. Ed è anche da badare che, affine di trovare, tra due Aziende aventi fine ed estensione tanto disparati, i punti di sorveglianza a cui ho accennato, devvosi riguardare i fatti di gestione dell'Amministrazione dello Stato nell'aspetto che prendono presso la Direzione del Tesoro e la Ragioneria generale; perchè se si volesse considerare lo svolgersi dei servizi pubblici sorgerebbero ad ogni passo differenze radicali. Contemplando l'Azienda dello Stato in quell'aspetto, essa diventa un'Amministrazione esclusivamente a denaro, in questo senso, che non si ha in essa nessuna entrata che non debbersi in incasso, nè veruna uscita che non dia luogo a un pagamento. E tale può essere anche l'Azienda dell'operaio. Entrambe si considerano spoglie dell'Impresa e quali Amministrazioni aventi una fine non in tutto nell'ordine economico, e in cui la ricchezza è soltanto mezzo per amministrare.

Ma perchè la enunciata teorica delle funzioni amministrative possa dirsi universale, è mestieri che sia vera anche per le Aziende dove la ricchezza è ad un tempo oggetto e fine dell'azione amministrativa, vo' dire per le Imprese. Vediamo se questo possa affermarsi.

Anche nelle Imprese han luogo le previsioni: nessun imprenditore saggio e solerte si avventura all'effettuazione di un affare, sia pur di lieve importanza, senza prima ponderarne gli effetti; ma qual differenza ha queste previsioni e le autorizzazioni delle entrate e le limitazioni delle spese nelle Aziende pubbliche? È quanto alla gestione propriamente detta, i soli fatti che non hanno per fine accumulazione di ricchezza, che non rendono insomma a far più opulente l'Impresa, sono quelli per i quali si danno a coloro a cui spettano i profitti, somme o valori in conto di questi. I quali fatti appaiono colla maggior evidenza nelle Società anonime, ove si risolvono nella distribuzione dei dividendi. Le spese di qualunque natura, che si fanno nelle Imprese, sono elementi di costo di una parte della ricchezza loro o di tutta. Ciò è palese per le Aziende manifatturiere, dove, se son bene ordinate, le spese non si computano fra le perdite, sibbene fra gli elementi di costo dei prodotti ottenuti. Ma è vero eziandio per le Aziende agrarie, per le Aziende mercantili e per gli stessi Banchi. Gli interessi che paga un Banco sui depositi che riceve non rendono a nemmeno ricchezza, sibbene a chiamare ad esso i capitali inoperosi per poterli impiegare poi con maggior luero, sono insomma il costo degli interessi che si trae da questi impieghi.

Adunque nelle Imprese, i soli fatti che potrebbero in qualche modo farsi procedere dalle funzioni che il Carboni enuncia come attinenti alla spesa, sono quelli che riguardano la distribuzione degli utili; anzi tra le funzioni da cui vengono questi fatti dovrebbe allogarsi, e prima di tutte, quella designata col titolo destinazione del reddito, se a queste parole non si vuol dare significazione inusata, perchè in fatto la voce reddito, brutto neologismo, suona rendita e null'altro. Pertanto restano le

sole funzioni "accertamento e riscossione dei redditi", in cui allogare tutte quelle della gestione vera e propria. Ora, vale egli la pena di porre la questione, se ciò sia, non dirò razionale, ma neppur possibile?

È voglio anche concedere che si prendano le voci redditi e spese nel significato di entrate e di uscite di cassa, sebbene questo nelle imprese non si usi di fare. Allora, se in queste tutti i fatti della gestione trovassero lor termine in un'operazione di cassa, sarebbe forse possibile riguardarli come procedenti in qualche modo da funzioni simili a quelle enunciate dal Cerboni per riguardo alle rendite e alle spese. Ma negli stessi Bianchi vi han molti simili affari che si riducono a fine senza che avvengano incassi o pagamenti. Che dire poi delle Aziende mercantili o delle manifatturiere? Tutte le comperie e le vendite in conto corrente e contro effetti cambiali, considerate singolarmente, sono affatto estranee alla cassa. Vorrebbe forse ammettere gli incassi e i pagamenti virtuali che si son tanto rimpoverati al Biancardi¹⁾? Inoltre in quale funzione si alloggieranno le trasformazioni dovute al lavoro di produzione nelle Aziende industriali?

Laonde è da concludere, che, come non è provata l'unità dell'amministrazione economica, così non può ammettersi la universale applicabilità della teoria delle funzioni amministrative che il Cerboni ha con tanto entusiasmo creduto di rivelare.

È importa di notare che l'ordinamento dell'Azienda, la ricognizione, la custodia e la valutazione della sostanza, le previsioni e il rendiconto amministrativo, che sono atti o se molti funzioni comuni a tutte le Aziende, appartengono non già alla gestione, ma al controllo economico. E al controllo economico appartengono pure le registrazioni in cui il Rossi vede una nuova funzione²⁾. - Ritorniamo fra poco su codeste funzioni del controllo e sulle altre che sono proprie di una classe di Aziende soltanto affine di determinare gli uffici della Ragioneria, la sua materia,

¹⁾ Veggasi il Nuovo metodo di rendiconti a duplice tipo di analisi, dell'Ing. Luigi Biancardi - Lodi 1876

²⁾ Rossi. Le Attenenze logismografiche. cap. VI pag. 31.

i suoi confini.

Io poi non vorrei che dalle cose precedentemente discorse si avesse a trarre questa conclusione, che la Ragioneria, secondo il mio giudizio, non debba punto badare ai fatti della gestione e al modo con cui si svolgono.

Se la Ragioneria non può insegnare come quei fatti han da ridursi a fine, deve tuttavia rilevare la vicenda delle fasi per cui passano. Lo deve manifestamente nella sua parte applicata, là dove tratta del controllo nelle singole classi di Aziende in particolare; e anche nella sua parte generale potrà con vantaggio discorrerne. Solamente, nel classificare le funzioni da cui quei fatti provengono, non si deve badare a un'azienda soltanto o a una classe di Aziende, ma a tutte; e anziché tentare un'enumerazione di funzioni che sieno a tutte comuni e abbraccino tutta la loro vita economica, il che è impossibile di fare, - conviene scoprire successivamente delle principali funzioni che sono proprie dei vari gruppi di Aziende e delle forme che assumono il controllo per rispetto ai fatti di gestione che nascono da esse. Lo questo, che non vi ha un sistema di funzioni economiche universale a tutte le Amministrazioni, e che sarebbe dare poca solida base alla Ragioneria volendo fondarla su una presunta teoria di tale ipotetico sistema, era quanto mi importava di chiarire.

Le funzioni del riscontro economico o della Ragioneria.

Ho notato nel paragrafo precedente come ha le funzioni amministrative quelle poche le quali son comuni a tutte le Aziende appartenano al controllo economico e però formano oggetto immediato della Ragioneria. È ora giudico espediente di ritornare in quelle funzioni capitali e accennare anche alle altre attinenti al controllo, che son proprie di alcune Aziende soltanto, acciò sia palese l'opportunità e lo scopo di ogni singola parte della materia che verro svolgendo in processo di tempo.

Anzi tutto la ricchezza, come è oggetto, o se vuoi materia, di tutta l'amministrazione economica, così diventa l'oggetto immediato del controllo economico e quindi della Ragioneria. La ricchezza, qualunque sia l'aspetto che assume, ha un attributo essenziale, il valore, che è per avventura la sola grandezza in essa costante, la sola invariabile che sia comune a tutti i beni e quali rivestano la natura di ricchezza: onde è naturale che la misura sua si esprima generalmente indicandone il valore. È poi palese che la Ragioneria, riguardata nel campo dell'arte, mal potrebbe compiere la sua azione conservatrice della ricchezza all'Azienda o ve ignorasse come quella si misura; onde la Ragioneria teorica deve insegnare in qual modo così fatta misura possa ottenersi.

Nulla di meno può nascere il dubbio se la valutazione della ricchezza non debba formare oggetto di una scienza speciale e quindi supporti nota da chi svolge la Ragioneria; e ciò tanto più che una scienza speciale che si occupa di così fatta valutazione, l'Estimo, ha già un posto nella Enciclopedia. Ma la scienza dell'Estimo, così come è stata svolta fin qui, non contempla tutte le specie della ricchezza: essa si restringe per lo più ai soli beni suscettibili del diritto di dominio, li studia nelle loro condizioni effettive in un dato momento, non già nelle loro trasformazioni, e per giunta non considera se non i valori reali, o, come suol dirsi, i valori di cambio. Invece il controllo economico, per svolgersi nell'intera sua azione, ha d'uopo di

valutare la ricchezza di ogni forma e maniera, e non solamente la ricchezza quale esiste in un dato istante ma anche le variazioni che essa ha subito o subirà; e di più, non potendosi sempre tenere in evidenza i veri valori di cambio, essa deve supplervi con opportuni espedienti. Cosicché la valutazione della ricchezza nella Ragioneria ha un campo più vasto che non nell'Estimo e in alcuni punti diverso; e però il modo con cui ha da farsi tale valutazione non può supportarsi, ^{noto} da chi imprende a svolgere la Ragioneria. Nulla di meno questa scienza, oltre che nei punti comuni coll'Estimo ha da uniformarsi in tutto ai principi di esso, non deve mirare a formar periti estimatori, ma semplicemente a porre in grado di giudicare dell'opera di costoro; e però in quei punti comuni deve limitarsi ad esporre i criteri fondamentali della stima, lasciando all'Estimo il compito loro svolgimento.

La gestione nelle Aziende, come la vita negli esseri organizzati, non ha interruzione di continuità; con tutto ciò nei riguardi del controllo l'azione amministrativa si suol considerare divisa in periodi. È un periodo d'amministrazione, abbraccia di solito un anno, che per altro non coincide sempre coll'anno civile. Dopo ogni periodo si suole cercare quali sieno stati i risultamenti della amministrazione economica per esporti poi, insieme alle loro ragioni, in opportuni prospetti o relazioni, cioè a dire si suole formare il Rendiconto. Il Rendiconto corrispondente a un periodo può risultare di più Rendiconti parziali, ciascuno dei quali riguarda in un dato aspetto un ramo speciale della gestione. Ma non tutti i fatti della gestione han principio e termine in uno stesso periodo d'amministrazione: alcuni s'iniziano in un periodo e s'conducono a fine in un altro. Ora quei fatti, secondo le diverse fasi in cui s'considerano, possono imputarsi nel Rendiconto di uno piuttosto che di un altro dei diversi periodi ai quali s'estende il ciclo della loro evoluzione. Ciò posto, il cumulo dei fatti i cui risultamenti s' devono imputare nel Rendiconto di un dato periodo di amministrazione, qualunque sia del resto il tempo nel quale hanno principio o in cui s'riducono a compimento, costituiscono ciò che si di-

ce l'esercizio Prelativo a quel periodo. Quando in una data azienda il Rendiconto attinente ad un periodo amministrativo si divide in più Rendiconti parziali, a ciascuno di questi corrisponde un esercizio speciale. Cosicché l'intero esercizio che prende nome da un periodo di amministrazione può risultare composto di più esercizi speciali ciascuno dei quali abbraccia un ramo dell'azienda, ossia una parte dei fatti in cui essa si svolge riguardati in un determinato aspetto. La serie degli esercizi che si succedono abbraccia l'intera vita economica dell'azienda; ma il ciclo dei fatti imputabili all'esercizio di un dato periodo di amministrazione può compiersi in uno spazio di tempo maggiore di quel periodo, e in un periodo di gestione possono iniziarsi o condursi a fine fatti imputabili a più esercizi.

Or bene, il lavoro di Ragioneria che si riferisce ad un dato esercizio comprende tre parti distinte: una prima parte precede il periodo stesso o si compie nel suo principio, ed ha per scopo di stabilire un punto di partenza affine di poter apprezzare più tardi i risultamenti della gestione e qualche volta eziandio di dirigere e moderare l'opera dell'amministratore durante l'esercizio che comincia; una seconda parte accompagna la gestione ed ha per scopo di tener in evidenza le notizie tutte che riguardano i fatti di essa, le quali importa di ricordare, e inoltre di frenare, moderare e sindacare tutto il lavoro amministrativo; un'ultima parte segue esso esercizio, e questa tende a dimostrare, mercè la formazione del Rendiconto, quali sieno stati i risultamenti finali del lavoro amministrativo a quello attinente e se è meritevole siano da commendare o da censurare.

Qualunque sia la natura dell'azienda la Ragioneria al principio dell'esercizio rileva ed afferma la sussistenza e la con-

1) La voce esercizio in questo significato si viene dal francese exercice, e non è ancora stata accolta nel codice della lingua nostra: ma come voce tecnica in tal significato è di uso generale e io non so come la si potrebbe sostituire.

sistenza dei beni di tutte sorta che costituiscono il patrimonio fruttifero di quelle, e delle scorte e dei resti destinati a impiegarsi nel compimento delle funzioni amministrative. Inoltre, per quelle Aziende che ne offrono la possibilità, prevede al principio dell'esercizio quali probabilmente saranno nel corso di esso i negozi da effettuare, ed esprime simili previsioni in cifre e le compone in appropriati progetti o piani di gestione. I quali, se riguardano Amministrazioni indipendenti dirette dal proprietario, hanno puramente per fine di illuminarlo e rendergli più agevole l'amministrare saggiamente col ricordargli quali affari sia expediente nei vari tempi iniziare o condurre a termine ed entro quali limiti convenga contenerli. Ma se si riferiscono ad Aziende dipendenti, sono egualmente efficaci strumenti di riscontro - potendosi con essi vincolare l'azione dell'Amministratore, inibendogli di uscire dai confini che segnano.

Durante l'esercizio, la Ragioneria intende in ogni caso a mettere e mantenere in evidenza i fatti amministrativi, le loro ragioni e i loro effetti - sia col farne la storia, o, come si suol dire, col registrarli, sia col compilare quegli atti o documenti tutti i quali valgono a provare i diritti o le obbligazioni che seguono da quei fatti o che essi mutano: e si limita a questo se alla gestione attende il Proprietario e nessun altro; ma se egli si vale dell'aiuto di Agenti, essa attende egualmente al compimento di tutti quegli atti e di tutte quelle pratiche per le quali si stimola, si trattiene e si sindacava l'opera di costoro. Se, in fine, l'Amministratore non è neppur lui indipendente e insindacabile nella propria azione, ma ne risponde a coloro che esercitano sull'Azienda l'imminente autorità, la Ragioneria si studia di rendere l'opera propria più compiuta e persuadente, e di preparare i dati e documenti i quali valgono poi a dimostrare e provare che la gestione è stata in ogni sua mossa proba saggia e oculata.

Chiuso l'esercizio, la Ragioneria ha in tutte le Aziende l'ufficio di rilevare quali siano stati i risulteramenti dell'amministrazione economica. Ma in quelle nelle quali

non può essere
controllato dall'azione
naturale

chi amministra non è insindacabile, essa ha altre funzioni. Qui si deve, non solamente raccogliere ed esporre i dati che servono a dimostrare i fatti di gestione compiuti, le loro ragioni e loro effetti, ma eziandio provare con documenti opportunamente preparati e disposti l'esattezza di quei dati. E poiché i Rendiconti così compilati son resi a coloro che esercitano l'eminentissima autorità, la Ragioneria deve anche studiare come questi possono rilevare se essi sono fedeli e se la gestione di cui offrono i risultamenti è stata inappuntabile - e dare in fine, delle deliberazioni che costoro debbano prendere in seguito a così fatto esame.

Ma ogni Azienda, come ogni cosa di questo mondo, ha principio e fine, e il cominciare del primo suo esercizio e il chiudersi dell'ultimo assumono aspetti diversi dall'aprirsi e del finire di ciascun esercizio intermedio; onde la Ragioneria deve ancora ricercare quali sieno le più appropriate forme che ha da assumere il controllo economico in questi due punti estremi della vita delle Aziende.

Qui avrebbe fine l'enumerazione delle molteplici funzioni della Ragioneria se tutte le Aziende potessero sempre procedere in condizioni normali. Ma vi hanno in ogni tempo Aziende le quali sono in istato anormale o di trasformazione, ed è ufficio della Ragioneria attendere al riscontro economico anche in codeste Aziende; onde nuovi temi di studio alla Ragioneria teorica. -

Nell'enumerare le varie funzioni della Ragioneria ho ad un tempo indicato l'ordine a seguirsi nello studio suo. Io terrò codesto ordine naturale. Ragionerò in prima della valutazione della ricchezza; studierò poi il lavoro della Ragioneria nel principio, nel corso e nella fine dell'esercizio; considererò quindi i vari stati eccezionali in cui possono trovarsi le Aziende; e quando avrò percorsa tutta questa via svolgendo norme di generale applicabilità, indagherò quali forme speciali debba assumere il controllo economico nelle più importanti specie di Aziende, ossia svolgerò

la parte applicata della materia nostra.

Ragionando delle funzioni della Ragioneria io non ho fatto cenno di speciali funzioni del Ragioniere - e la ragione è presto detta. A me pare che quando si sia svolta a fondo tutta la Ragioneria teoretica, s'anti anche descritti tutti gli uffici del Ragioniere. I quali, se ben m'appiongo, comprendono l'esercizio di tutta la Ragioneria considerata nel campo dell'arte. Le funzioni speciali del Ragioniere, enumerate negli ultimi programmi per l'insegnamento della Contabilità e Ragioneria negli Istituti tecnici non comprendono tutti gli uffici di lui, sono soltanto funzioni particolari della Ragioneria, se tutte comprendessero l'opera del Ragioniere diverrebbero necessariamente una ripetizione delle rimanenti parti del programma riguardanti la materia nostra.

Ma non vorrei che si cadesse in quest'altro errore, di credere che la Ragioneria teoretica debba comprendere le cognizioni tutte necessarie al Ragioniere per il retto esercizio dell'arte sua. Essa non gli può dare che le cognizioni specialissime a quell'arte, ed egli mal potrebbe adempiere al debito suo senza una sufficiente coltura generale e una più che sufficiente conoscenza delle scienze affini alla Ragioneria, di quelle vo' dire che informano l'amministrazione economica.

LIBRO PRIMO.

Valutazione della ricchezza

Capitolo 1°

La ricchezza riguardata come oggetto dell' amministrazione economica.

Nei beni aventi natura di ricchezza, qualunque sia del resto la forma loro, che appartengono all' Azienda e in quelli che essa può in un tempo vicino o lontano pretendere da altri stanno i mezzi economici attivi suoi; laddove i beni di simile natura che essa deve o tosto o tardi rendere altrui siciliano l' effetto utile di codesti mezzi, onde in essi deve vedersi un passivo per l' Azienda. L' aggregato di tale attivo e di tale passivo forma il patrimonio, la sostanza o il capitale dell' Azienda. La denominazione di capitale è più propria per le Imprese mercantili, bancarie, o ferroviarie o industriali e simili; invece la voce sostanza si usa più particolarmente nelle altre Imprese private; quanto alla voce patrimonio sebbene propriamente voglia dire una sostanza avuta dal padre (pag. 4), tuttavia ha, nell' uso, significazione più generale delle precedenti e si adopera per indicare la ricchezza delle Aziende di ogni fatta. Le varie categorie o classi di beni che formano l' attivo diconsi elementi attivi del patrimonio, della sostanza o del capitale; le varie classi di beni dovuti ad altri ne formano gli elementi passivi.

Ora, il patrimonio che un' Azienda ha in un dato istante indica la sua condizione o potenza economica in quel punto. Ma se si vuol avere una misura di codesta

potenza è mestieri considerare quel patrimonio come se fosse costituito di parti omogenee e delle quali sia possibile computare la somma algebrica. Pertanto v'è da considerare negli elementi attivi e passivi suoi una grandezza comune, di natura costante, tale insomma che possa ridursi ad uno stesso denominatore. E nella universalità dei casi la sola grandezza comune in quegli elementi è il valore. in ogni caso dovrà considerare il loro valore, e più precisamente il valore di cambio, espresso per giunta in una sola moneta, che diventerà la moneta di conto dell'azienda. Cosicché, per concludere, gli elementi attivi e passivi in quanto si riguardano come parti o componenti positivi o negativi di un tutto solo, il patrimonio, sono valori e null'altro. Gli elementi attivi sono i valori attribuiti ai beni, aventi natura di ricchezza, che appartengono all'azienda; gli elementi passivi, i valori attribuiti a quelli che l'azienda deve altrui. Se vi ha eccedenza d'attivo la somma algebrica di codesti elementi dicesi patrimonio netto, sostanza netta o capitale netto; se invece vi ha un'eccedenza nel passivo tale somma indica la misura di un deficit.

Se non che è da notare che in quei beni non possono vedersi elementi del patrimonio o del deficit di una data azienda in quanto essi hanno valore in sé, isolatamente considerati, ma soltanto in quanto valgono per l'azienda, cioè a dire in quanto hanno per essa un valore attivo o passivo. Ma un bene ha valore per una data azienda soltanto quando le appartiene, cioè a dire soltanto allorché il suo proprietario ha il diritto di dominio sopra di esso; nè può darsi che uno possa pretendere beni da altri senza avere diritti verso di loro, nè ad altri doverne senza avere verso di essi obbligazioni. E dev'essere per avventura a una simile considerazione le definizioni

che diedero del patrimonio il Carboni e il Rossi. Il Carboni scrive che la materia amministrativa, con egli chiama la ricchezza governata, "rappresenta la proprietà ossia la somma generale e specifica de' diritti e doveri dell'ente per mandato del quale l'amministrazione economica viene condotta."¹⁾ Il Rossi, che prima aveva definito l'attivo la somma dei diritti reali e personali valutabili a denaro e il passivo la somma dei doveri parimenti valutabili a denaro,²⁾ scrisse poi il suo concetto scrivendo nelle Attenenze logismografiche che "la materia amministrabile è costituita dai diritti che si hanno sulla ricchezza che ha un valor permutabile e dai diritti e doveri che l'ente amministrato ha verso persone, se però questi diritti e doveri possono essere rappresentati in denaro ovvero soddisfatti con ricchezza avente un valor permutabile."³⁾

Entrambe queste definizioni peccano per eccesso, quella del Carboni più; poiché non tutti i diritti e i doveri forniscono elementi del patrimonio, e neppur tutti quelli che possono essere rappresentati in denaro ovvero soddisfatti con ricchezza avente un valor permutabile, - essendovi diritti che possono bensì in determinate congiunture dar luogo a valutazioni pecuniarie, ma che non possono ceder si mai: tali sono, ad esempio, gli eventuali diritti agli alimenti che nessuno vorrà porre tra gli elementi del patrimonio di coloro in cui risiedono. Senza dire poi che i diritti di pegno, di ipoteca e simili non potrebbero isolatamente considerarsi nella determinazione della sostanza. Entrambe codeste definizioni peccano ancora in quanto riguardano come componenti di una somma algebrica - che tale è manifestamente il patrimonio netto - grandezze che non sono omogenee fra loro, non essendo i diritti e doveri complementati in se stessi. Essi sono rapporti giuridici tra persone e cose o tra persone e persone - e se si considerano in se stessi non possono esprimersi in numeri ovvero misurarsi. Imperocchè, se

¹⁾ Quadro di Contabilità per l'applicazione della partita doppia (metodo logismografico) alla Ragioneria generale. Roma, 1877. pag. XIV.

²⁾ Logismografo. Secondo semestre 1876 - Teoria del Dare e dell' Avere.

³⁾ J. Rossi. Delle Attenenze logismografiche. op. cit. lib. 1. cap. III. pag. 13.

ben si guarda, quando si dice che un podere o un credito valgono tanto, non è la misura del diritto che si esprime, ma quella dell'oggetto suo e più propriamente della cosa che si possiede o che si ha diritto di esigere. Onde se nelle definizioni dell'attivo e del passivo si vuol aver riguardo ai diritti e alle obbligazioni bisogna non contemplarli in se stessi, ma negli oggetti loro, e considerare soltanto i valori di cambio di diritti ed obbligazioni cedibili - non potendosi essere elementi di patrimonio là dove non vi ha la possibilità di cessione.

Adunque l'attivo potrebbe definirsi: il valore di cambio attribuibile agli oggetti dei diritti reali (jura in rem) e dei diritti di obbligazione (jura in personam seu obligationes) che risiedono nel proprietario dell'Azienda e che questa cura; il passivo: il valore di cambio attribuibile agli oggetti delle obbligazioni verso i terzi, ovvero ai corrispondenti diritti di questi. - È uoluto notare che considerando gli oggetti dei diritti e delle obbligazioni, anziché i beni in se stessi, si superano le difficoltà che vengono dal dovere comprendere nelle definizioni dell'attivo anche gli elementi che corrispondono a beni i quali appartengono in comune a più persone e rispetto ai quali l'Azienda non ha diritto che a una parte ideale del loro valor totale. Nel caso di un diritto parziale su un solo bene si deve considerare come oggetto di quel diritto non già tutto il bene ma soltanto una proporzionata parte ideale di esso. E vi sono certi diritti parziali che non si possono riguardare isolatamente nella determinazione degli elementi patrimoniali. I diritti di pegno e d'ipoteca, per esempio, hanno solamente un valore condizionale¹⁾. Se il credito a cui garanzia è dato il pegno o

1) Adopero qui per esser breve e adopererò anche in avvenire la voce Azienda nel significato figurativo di proprietario. Tal significato è nell'uso comunemente attribuito a tal voce; onde G. Carboni ha potuto scrivere: ogni società ed ogni uomo aventi personalità giuridica costituiscono, ciascuno nel rispettivo genere, un'unità economica amministrativa, che dicesi Azienda (Riconposizioni logico-grafiche op. cit. pag. XXIII.).

2) Adopero qui e adopererò in avvenire in luogo dell'espressione "valore dell'oggetto di un diritto" quella più breve "valore di un diritto" che è pure comune nell'uso;

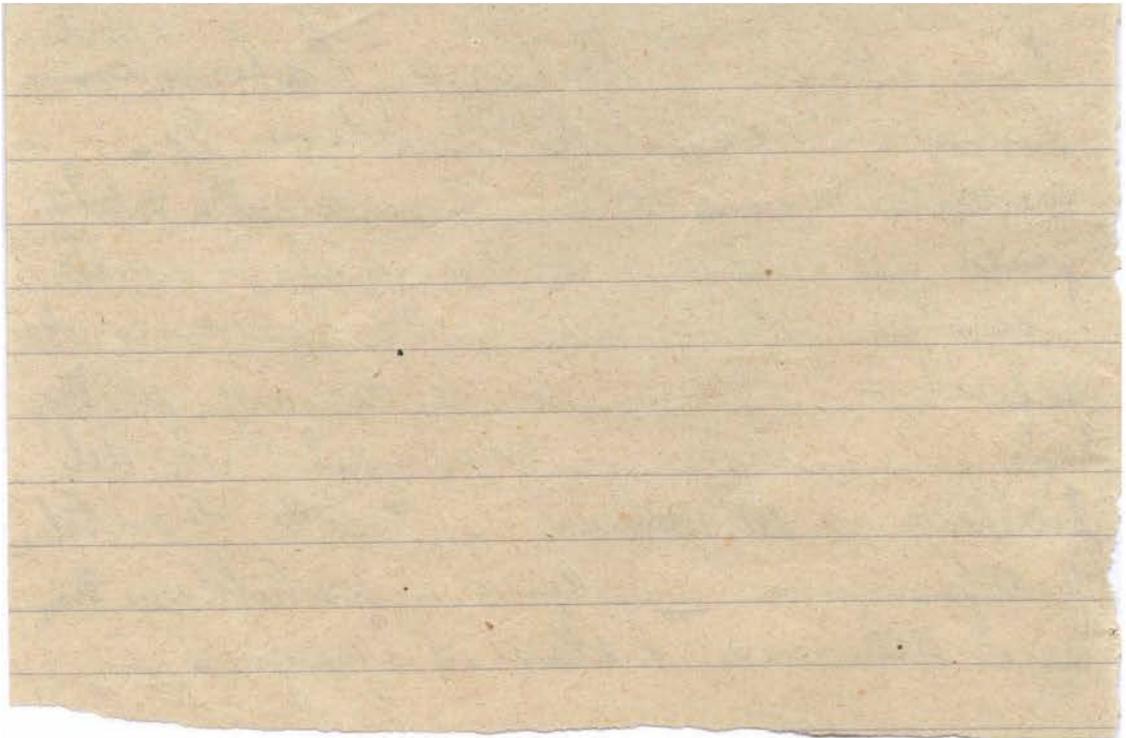
Foglio manoscritto a matita n. 4 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 74 e 75
dimensioni: 14.7 x 10.1 cm

Beni attivi e Passivi - Patrimonio
Londra ^{londra} - capitale ^{londra} - Botteghe. E la
necessità di una sola misura nella valuta
per cui il valore di cambio espresso in moneta
capitale netta restava nella patrimonio netto.
Definizione del lavoro del ^{londra} Ma
lavoro amministrato - Cometh del Corp del
l'altivo e del passivo - & fatti di ambedue
le definizioni - Come si potrebbero dimo-
strare definire l'attivo ed il passivo -

Foglio manoscritto a matita n. 4 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 74 e 75
dimensioni: 14.7 x 10.1 cm



L'ipoteca è soddisfatto, il pegno o l'ipoteca pel creditore a nulla valgono; e in tutti i casi non valgono se non per rendere più sicura l'esazione di quel credito e fino all'intero montare di esso. Cotiche se nella valutazione si riguarda il credito come sicuro, non può attribuirsi nessun pregio al diritto di pegno o d'ipoteca. Adunque l'oggetto del diritto di credito e quello del diritto di pegno o d'ipoteca sono inseparabili nella valutazione loro. Analogamente per la valutazione della corrispondente obbligazione.

È non si creda che la differenza tra le definizioni mie e quelle del Rossi sia soltanto di parole, poiché è essenzialissima. Dunque il punto capitale in cui si separano le due scuole opposte nelle quali militiamo. Il Rossi contemplando a dirittura i diritti e i doveri nella definizione del patrimonio dell'azienda è spinto dalla logica a dire che non si amministrano se non diritti e doveri¹⁾, e a considerare poi sempre in ogni punto delle sue teorie che, siccome del resto fa anche il Berboni, i diritti e le obbligazioni direttamente. Ma i diritti e le obbligazioni riguardati in se stessi sono oggetto delle scienze giuridiche e morali; onde essi, se si procedendo, collocano implicitamente fra queste la Ragioneria: il che non è conforme a verità. E poi essi non danno nessuna dimostrazione del fatto che la Ragioneria nei suoi procedimenti considera precipuamente i valori; né potrebbero dimostrare tale dimostrazione dalle premesse che pongono. Gli è che la Ragioneria, al pari delle scienze economiche, bada soltanto indirettamente ai diritti e alle obbligazioni sancite dal giure positivo - e si bada al solo fine di poter determinare esattamente gli oggetti loro.

una osservo una volta per tutte che intendo sempre riferire il valore, per ciò che riguarda la misura sua, ai beni posseduti o che si ha facoltà di pretendere da altri.

¹⁾ Rossi. Attinenze logicoeconomiche op. cit. Lib. I cap. III. pag. 14.

Capitolo II.

Notioni generali

per la valutazione degli elementi patrimoniali e de' loro mutamenti

La valutazione della ricchezza e dei mutamenti che subisce non può adeguatamente compiersi se non da chi, insieme ad una piena conoscenza delle cose da valutarsi acquistata con lunga e diligente pratica, ha un' esatta idea del valore e delle cause che lo modificano. Ma spetta all' Economica politica il definir quello e lo studiar queste: la Ragioneria non può studiare se non i criteri secondo i quali si determina il valor venale o corrente delle cose.

La valutazione, o, se molti, la stima, è ottenuta quando si è giunti a stabilire una equivalenza tra la cosa valente e una e una somma di denaro. Trattandosi di stime che si compiono per la determinazione del patrimonio di un' Azienda, o per apprezzare i fatti di gestione, è necessario fare in modo che il secondo membro delle diverse equivalenze sia riferito ad una unità costante, cioè a dire che i valori di cambio siano tutti espressi in una medesima moneta; perocchè altrimenti non potrebbero le medesime somme paragonarsi fra loro né riassumersi. Nei casi ordinari questa moneta, che è la moneta di conto dell' Azienda, è null' altro che la moneta di conto del paese in cui quella si trova.

È vario il grado di difficoltà che presenta la valutazione dei diversi elementi dell' attivo e del passivo. Ve ne sono alcuni il cui valore è noto quando se ne è conosciuta l'esistenza; esempio, un credito sicuro esigibile all' istante nella moneta di conto, un debito scaduto nella stessa moneta. Ve ne son altri per cui la esatta ricerca del valore richiede pochissima fatica: le monete della specie anzidetta che trovansi in cassa son valutate quando son numerate. Ma questi elementi attivi e passivi per i quali la valutazione è così facile riducontsi a pochi; fra le rimanenti classi vogliono distinguersi quelle per le quali han luogo scambi pe-

Foglio manoscritto a matita n. 5 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 76 e 77
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Effetto dell'Emia Dea nella valutazione
dei beni ed effetto della Rappresaglia
Quando si è ottenuta la stima -
Moltiplicata da una moneta di conto -
Vario di ff' colto che presenta la
valutazione dei beni - 1^a Classe ^{di beni} Valut. dei crediti
del denaro, dei beni, che hanno prezzo
comune - corso di borsa e listini di
mercato - 2^a Classe di beni - cioè valutaz.
dei beni che nell'atto di essere valutati non
hanno una determinazione produttiva

Valutazione del denaro e dei suoi succedanei
prezzi di borsa - secondo il valore intrinseco - per
i biglietti secondo il prezzo di cambio, quanto altro
per i marginali questi hanno conto dell'aggio d'agio

Stima dei fondi Rustici
Camp del valore dei fondi - Camp che lo
aumentano e course che lo diminuiscono
In qual modo si può determinare l'effe-
mento primo del valore del fondo cioè
la sua rendita

Foglio manoscritto a matita n. 5 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 76 e 77
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

ed in quale questa mia rendita può
tradursi in capitale?

Per risolvere la prima questione
dovremo considerare i risultamenti reali
e presenti del fondo o quelli futuri.

Stima analitica del
di che danno rendita annuale
o siano coltivati a economia.

Si deve tener conto di tutto il reddito
netto del fondo cioè di quanto viene venduto
levando a parte quanto si produce e che ricompra
spendendo da questa parte della spesa di produzione.
Inoltre la rendita viene calcolata generalmente prenden-
do un periodo di 10 anni facendo la media dei
frutti ottenuti. Quindi si deve calcolare il loro
valore medio. — Si deve calcolare ogni
particolarità — 1° In fondo annuale per le riparazioni
fondarie — 2° In interesse del capitale di riserva
annuale all'epoca della fabbricazione e per le riparazioni fatte per
dentro l'era — 3° Annuità ^{in risparmio} della parte morta. — 4°
Annuità per l'importo. — La parte stipendio ^{in risparmio} ^{di opera}
o spese di amministrazione.

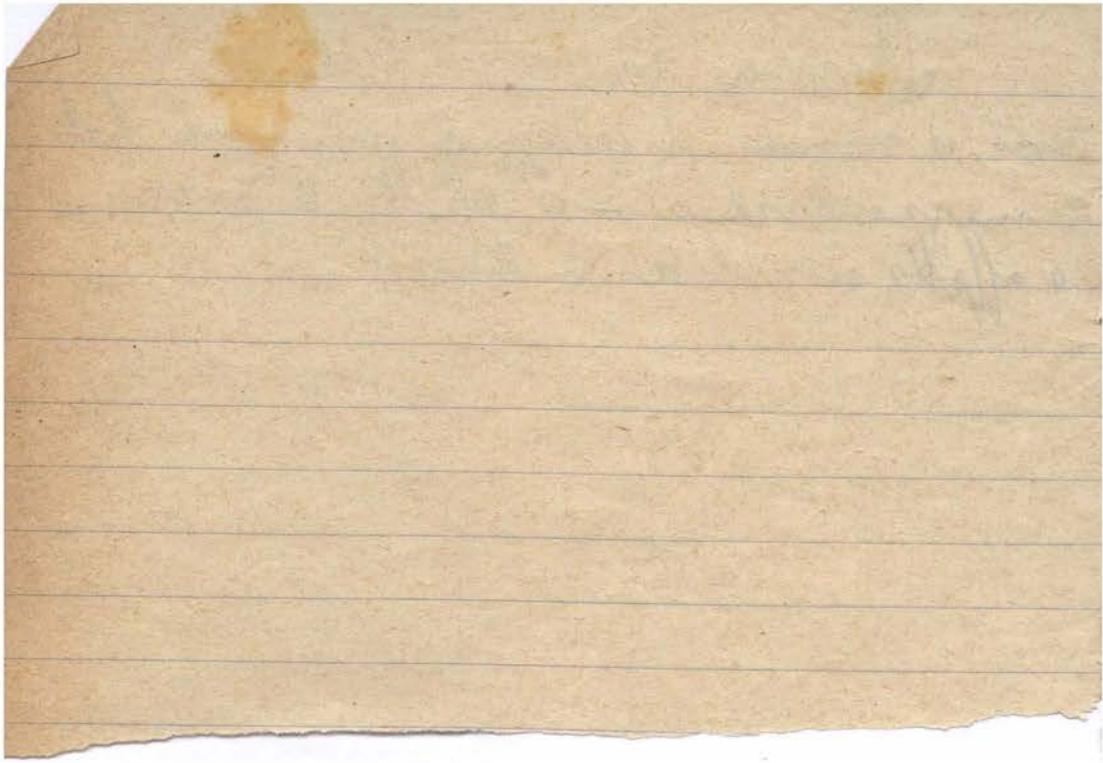
Foglio manoscritto a matita n. 6 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 76 e 77
dimensioni: 14.7 x 10 cm

Stima razionale
Come si stima il valore di un fondo dato
a perpetuità - o affitto a generi -
o affitto semplice in denaro.

Foglio manoscritto a matita n. 6 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 76 e 77
dimensioni: 14.7 x 10 cm



quenti e delle quali è noto il prezzo corrente, dalle altre per cui gli scambi son rari e ancor questi sovente mal noti. Il valor delle prime classi di beni o capitali è in ragion composta della misura e del prezzo corrente, e quindi la stima loro può ottenersi in modo facile non solo, ma, fino a un certo punto, esatto. In vero il prezzo corrente di una cosa rappresenta a coti direta risultante di tutte le cause che possono modificarne il valore; e questa risultante sarà indicata in modo tanto più preciso, quanto più grande sarà il numero dei giudizj che concorrero a determinarla, ossia il numero dei contratti in base ai quali quel prezzo corrente venne fissato. Le difficoltà qui possono sorgere soltanto nell'allogazione dei beni da stimare nella classe o varietà di quelli di cui son noti i prezzi correnti, nella quale essi trovano luogo appropriato - o nella determinazione del prezzo da applicare quando i prezzi reali praticati nel tempo della stima variano entro limiti non molto ristretti. Perché la stima si faccia esattamente conviene che i beni da valutare sieno in tutto simili a quelli di cui son noti i prezzi reali, e che questi prezzi non differiscano troppo fra loro. I crediti corrispondenti ai fondi pubblici, in generale, si potranno valutare esattamente, perché non vi può essere dubbio circa la classificazione loro e perché i corsi di borsa in un dato giorno e relativamente a un dato titolo non variano molto fra loro. Ma lo stesso non può dirsi per la valutazione delle mercanzie, dei grani ad esempio; perché, sebbene i grani formino oggetto di quotidiani contratti, pur tuttavia i prezzi variano più, e vi può essere qualche incertezza nella determinazione della varietà o della bontà relativa di quelli da valutare.

I beni delle ultime classi sono, o capitali che hanno nell'atto in cui si compie la stima una determinata destinazione a fine produttivo, oppure beni di altra specie. Il valore di quelli dipende principalmente della rendita che possono dare, sia che consista in prodotti materiali oppure in servizi o utilità quali si vogliono; e però quando si conosca il valore di tal rendita, anche la stima loro può farsi con bastevole approssimazione. Per

la valutazione degli altri valori non vi possono essere regole fisse; laonde assai difficilmente essa potrà ottenersi in modo esatto.

Capitolo III.

Valutazione del denaro e dei suoi succedanei.

Il denaro contante di pertinenza dell'Amministrazione può comprendere somme nella moneta di conto e somme in monete diverse da quella, cioè nazionali, cioè estere.

Il valore delle prime è conosciuto quando è noto il numero di volte che l'unità monetaria è contenuta nella quantità che trovasi in cassa; ossia quando le medesime monete sono numerate. Per esse la quantità e il valore reale son costantemente espressi da uno stesso numero.

Per le altre monete non basta conoscerne la quantità, ma vuolsi ancora esprimerne il valore nella moneta della specie prima considerata. Al qual uopo si terrà conto del prezzo corrente od: borsa; e quando il medesimo non si possa rinvenire, quando tali monete non si negoziano alla Borsa, sarà necessario restringersi a ricercare il prezzo del metallo fino che esse contengono, ossia il loro valore intrinseco. Le trattate di monete estere il prezzo corrente da computare è il cambio a vista sul paese più prossimo in cui han corso quelle monete.

I succedanei al denaro, come sarebbe a dire i biglietti di Banca ed altri titoli consimili, si valutano secondo l'aggio e disaggio che presentano, oppure secondo il prezzo del cambio se trattasi di biglietti di Stati esteri.

Capitolo IV.

Stima dei fondi rustici.

Art. I.

— Nozioni preliminari. —

Come per tutti gli altri capitali o prodotti, così per un fondo rustico conviene cercare il valore, che, nel tempo in cui si fa la stima, viene aggiudicato ad esso sul pubblico e libero mercato nel luogo ove sono, o possono essere, maggiori gli aspiranti al suo acquisto. Ora, così fatto valore corrente, in quanto il fondo rappresenta un capitale fruttifero, dipende principalmente dalla rendita che questo può dare, cioè a dire è direttamente proporzionato alla quantità e al pregio dei prodotti che si possono da esso avere, e reciprocamente colla spesa di produzione. Ma può essere grandemente modificato da circostanze diverse, delle quali alcune sono pertinenti al fondo, altre sono estrinseche ad esso; alcune di natura fisica, altre di natura economica.

La vicinanza di fiumi, torrenti o rivi di monte da cui siano a temersi inondazioni, corrosioni, impiechimenti, o quella di paludi o stagni da cui provengano miasmi, scemano valore al fondo. In quella vece tal valore è accresciuto dalla vicinanza di grandi centri in cui possono trovare facile smercio i prodotti del fondo, e ove si possono provvedere gli strumenti, gli animali e in generale tutto ciò che giova alla coltivazione sua — e inoltre dalle commodi strade e specialmente dalle ferrovie che rendono facili e agevoli le comunicazioni, di canali di navigazione o di irrigazione e va dicendo. Il valore del fondo aumenta o scema ^{secondo} la natura della terra, della sua maggiore o minore ampiezza, della sua postura, sia quanto all'altitudine e sia quanto all'inclinazione o esposizione, della sua sua superficie regolare o irregolare, dell'abbondanza o scarsezza dei capitali, della maggiore o minor intensità della popolazione, dell'istruzione, dell'attività, delle abitudini di essa.

Ma in qual modo si potrà determinare l'elemento primo del valore del fondo, cioè a dire la rendita sua, e in qual

modo questa deve perciò tradursi in capitale?

Incomincio dal risolvere la prima questione rimanendo non di meno entro quegli strettissimi limiti che mi impone l'indole della Ragioneria.

Qui s'affaccia anzi tutto un dubbio. Debbono considerarsi i risultamenti reali e presenti dello stato attuale del fondo, ovvero quelli possibili e futuri di un altro stato razionalmente supponibile nel fondo stesso, nel quale siano strettamente applicati i principi della scienza agronomica? Nel primo caso si corre rischio di considerare una coltivazione eccezionale, o troppo trascurata o troppo accurata, e tale che, mutando il fondo padrone, non possa continuarsi; la seconda via poi, oltreché è difficilissima a seguirsi, richiede in chi compie la stima cognizioni agronomiche difficili ad averci, facilmente conduce a far perdere di vista il reale ed il presente, e con ciò le esigenze del mercato. "A me pare, dirò col Borio¹⁾, che si possa secondo la prudenza pratica opportunamente conciliare quei due contrari sistemi; quando, presa per base la coltivazione ordinaria del territorio in cui è posto il fondo da stimare, quella cioè che sui fondi analoghi al proposto è da qualche tempo effettivamente praticata dai più dei coltivatori, e presa per unità di tempo la rotazione adottata, da tre o quattro di tali periodi secondo che essi sono più o meno lunghi, e tenendo conto delle eventualità sinistre, rilevisi la rendita annua congruagliata e definitiva. Così procedendo pare a me che si ottenga la morale certezza che la rendita in tal modo determinata da un prossimo passato e dal presente sia per continuare egualmente in un prossimo avvenire, e che esclusi gli estremi di una trascurata e di una diligentissima coltivazione, esclusi i fatti concreti ma eventuali, non meno che i possibili ma incerti, si raggiunge appunto quel giusto temperamento di realtà ordinaria e di discreta costanza dal quale si regolano tutte le bisogne comunali e sociali, e prende sua norma il giudizio del mercato pubblico."

¹⁾ — Stima dei beni rustici. — Economia e stima dei fondi agrari e forestali III ediz. pag. 336.

È dunque necessario conoscere primariamente quale è la misura costante della rendita attuale del fondo: a tal uopo si possono seguire vari procedimenti a seconda delle condizioni in cui il fondo si trova.

Art. II.

Stima analitica

dei fondi che danno rendita annuale e siano coltivati a economia,

Comincerò dall'acennare alla stima analitica per la quale si ricercan nel modo più generale e diretto i veri elementi della rendita di un fondo, nell'ipotesi in cui sia direttamente amministrato e non alterati da contratti più o meno vantaggiosi conclusi con affittajuoli o coloni.

Se si considera un podere intero, i frutti suoi, per rispetto alla destinazione loro e nei riguardi amministrativi, si possono distinguere in due parti: quella che rimane nel podere qual materia prima, o mezzo di coltivazione o capitale di circolazione che dir si voglia, e si consuma nelle varie operazioni produttive, e quella che vien esportata dal podere per essere venduta sul mercato o altrimenti consumata dal Proprietario. E perimenti, per quanto riguarda le spese di produzione, devon distinguersi quelle rappresentate da prodotti del fondo nuovamente in esso contenuti, dalle altre che risultano da lavori, valori o somme non provenienti dal podere, e pur tuttavia in esso erogate. Ciò posto se giova alla buona amministrazione del podere conoscere eziandio i prodotti che in esso si trattengono e che poi vengono in esso consumati, questa cognizione non è indispensabile per determinare la rendita netta e quindi per stimare il fondo. In fatti quando pure si volesse tener calcolo dei valori ottenuti e consumati nel podere, essi dovrebbero simultaneamente e per una medesima somma computarsi fra i prodotti e fra le spese di produzione; però non altererebbero la differenza tra questi e quelli, però ancora non ne andrebbe mutata la rendita netta, che è la base della stima, e vi sarebbe nulla più che una im-

sile duplicazione di calcolo.

Ciò posto conviene procedere primariamente alla determinazione della quantità e qualità dei vari prodotti, vuoi vegetali, vuoi animali che vengono esportati dal podere. Ma tale quantità e qualità non deve essere quella di uno piuttosto che di un altro anno, deve rappresentare l'ordinaria e costante produzione del podere: onde vogliono ricercare i risultamenti ottenuti in più anni per farne la media. Sulla quale dovrà indi togliersi una quota per infortuni ordinari nel caso in cui le ricerche non si stieno estese ad un periodo tale di anni che possa comprendere un'intera vicenda di questi infortuni. Quando si tratta di prodotti che entrano in rotazione, conviene ricercare la media dei vari prodotti ottenuti in un periodo di rotazione, e quindi la media annua per ciascun prodotto col dividere quella per il numero di anni onde si compone il periodo. Sal che appare come nei poderi, nei quali si applicano rotazioni agrarie, le ricerche per la determinazione dei prodotti debbono estendersi a tanti anni che rappresentino un numero intero di periodi di rotazione.

Avvien talvolta che nel podere i prodotti agrari si trasformano, per mezzo di industrie sussidiarie alla agraria, in prodotti manufatti; così in luogo di fieno, foglie di gelti, legna, frumento, uva, noci, ulivi, colza, ecc può dirsi che si esporti dal podere formaggio o burro, boysoli, carbone, farina, vino, olio ecc: allora conviene considerare questi ultimi prodotti, salvo a computare per altra parte la spesa erogata per ottenerli.

Determinata la quantità e la qualità dei prodotti disponibili che il podere dà, conviene cercare a qual somma di denaro corrispondono nel loro complesso. A tal uopo si dovrà considerare per ogni categoria il prezzo medio che si verifica nel luogo più vicino o consueto di mercato, e che potrà trovarsi ricercando la media dei prezzi effettuati in un buon numero d'anni. Ciò fatto si avrà la rendita lor

da, ossia l'attivo del fondo.

Bourverrà ora computare le sottrazioni a farsi per avere la rendita netta. Esse costituiscono il passivo della coltivazione del fondo, e possono comprendere, o spese reali, o quote di perpetuità, ossia annualità rappresentanti infortuni straordinari o deterioramenti del capitale fondiario o delle scorte. Ora le prime sono a computarsi, gli interessi del valore delle scorte e del capitale circolante.

Ciò posto, il passivo comprende i seguenti capi:¹⁾

- 1.° Annualità corrispondente alle riparazioni ed alle conservazioni del capitale fondiario, cioè a dire degli argini, dei canali, de' recinti, de' muri di sostegno, delle strade interne, degli edifici ecc.
- 2.° Interesse dell'intero capitale-scorta, il quale si compone dell'invernaglia anticipata, cioè a dire del fieno, della paglia e dello strame necessario al mantenimento degli animali in un inverno, delle sementi ecc, degli attrezzi e degli strumenti agrari, delle macchine, de' forchi e de' vasi vinari ecc, e in fine degli animali da lavoro e da rendita.
- 3.° Annualità corrispondente alle riparazioni e alla perpetuità del capitale di scorte morte.
- 4.° Annualità corrispondente agli infortuni e alla rinnovazione ossia perpetuità degli animali fissi, cioè cavalli, buoi, muli da lavoro, vacche da latte, pecore ecc.
- 5.° Valor capitale con una quota per eventualità di tutti gli animali circolanti da acquistarsi, cioè buoi da impinguare, stelli o maiali da allevare.
- 6.° Tutto il rimanente capitale circolante, cioè le imposte tutte, lo stipendio al fattore, il salario ai bifolchi, la spesa che occorre annualmente per mano d'opera estranea, il canone d'irrigazione quando l'acqua non è ammessa al fondo o non s'ottiene gratuitamente, ecc.
- 7.° Le spese d'amministrazione.

¹⁾ C. Morio. Economia e stima dei fondi agrari e forestali, Op. cit. III° 60. pag. 558.

chi l'amministra, e dovrebbe essere il risultamento di un buon sistema di registrazioni. Ma difficilmente essa può ottenersi da un perito che non conosca esattamente il podere e la coltivazione sua in ogni sua parte, e in nessun caso non può utilmente seguirsi per gli apprezziamenti staccati.

Art. III.

Stima razionale

nel caso di coltivazione a colonia parziaria

o per affitti a generi od a denaro.)

Quando la coltivazione dell'apprezziamento staccato o dell'intero podere non s'ottiene col mezzo dell'amministrativo diretta, ma si col sistema della colonia parziaria e dell'affitto a generi o a denaro, si hanno criteri e dati per poter calcolare molto più speditamente la rendita netta attuale del fondo da stimare. In vero, cominciando dal sistema della colonia parziaria, che consiste nell'affidare un fondo ad un colono perché lo lavori e divida col Proprietario, secondo date proporzioni, alcuni o tutti i prodotti lordi ottenuti, non è necessario per la determinazione della rendita netta ricercare tutti quei prodotti lordi che il fondo dà, e tutte le spese che debbono sostenere per conseguirli; ma basta considerare quella parte degli uni e delle altre che spetta al proprietario. La quale si potrà determinare esaminando i registri tenuti dal padrone o, in mancanza di essi, interrogando lui o il colono, e ricercando, per i prodotti che entrano in rotazione, le medie annuali. Ed è ovvio che, dovendosi computare il frutto ordinario e costante, tali ricerche debbono estendersi non a un anno solo o a un solo periodo di rotazione, ma a un numero non breve di anni, p. es. 10. 12. 15, che comprendano un numero intero di periodi di rotazione. Determinata così la parte dominicale dei prodotti, essa si esprimerà in denaro adottando, come già dissi, i prezzi correnti; e la rendita netta sarà conosciuta nella sua vera misura quando la somma in tal modo computata si accrescerà del valore dei servizi che il colono fosse tenuto a

prestare, e si diminuirà delle imposte pagate dal padrone, delle spese d'amministrazione e di quelle altre che egli dovesse incontrare per concorrere alla coltivazione del fondo.

Se il podere o l'appartamento è dato in affitto a generi, il contratto indica la quantità costante dei prodotti che l'affittainolo deve corrispondere; onde non rimane da ricercare se non il valore in base ai prezzi correnti e fare poi le aggiunte e le sottrazioni sopra dette. Dove in fine l'affitto fosse a denaro, la ricerca della rendita netta riuscirebbe ancor più spedita; perocché non si richiederebbe neppure la prima delle operazioni sopra indicate.

Ma ammesso pure che nei tre casi qui esaminati si sia potuto determinare esattamente la rendita netta attuale del fondo, questa non potrebbe per ciò solo applicarsi per il calcolo del suo valor capitale. Simile rendita indica tutt'al più qual sia la stima della forza produttiva del fondo che di comune accordo fecero il padrone e l'affittuario; ma ognuno vede come questo giudizio possa essere errato. Converrà dunque in ogni singolo caso vedere se si abbia ad aumentare o a scemare la somma trovata, per ridurla a quella giusta misura che rappresenti la vera rendita ordinaria e normale del fondo. La qual cosa si dovrà fare specialmente quando il contratto d'affitto o di colonia parziaria ha breve durata. E affine di riuscire in questa difficile impresa è necessario avere una piena conoscenza del fondo, e dei contratti d'affitto che per fondi simili si stipulano nello stesso luogo.

È per avventura soverchio il dire che la determinazione della rendita netta, e però la stima razionale, nel sistema d'affitto o di colonia può farsi tanto pel podere intero quanto per i singoli appartamenti, ben inteso quando questi sieno affittati separatamente uno per uno.

Art. IV.^o

Stima razionale dei boschi.

Per quanto riguarda i fondi i quali, anziché una quantità di frutti annuali, rendono a più lunghi intervalli di tem-

Foglio manoscritto a matita n. 7 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 86 e 87
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Stima Razionale dei boschi

I boschi non producono un anno
ma ogni ^{anno} periodo di tempo - bisogna
valutare prima la loro redditività ed
ammortamento - Si possono avere un prodotto
e consumo ed un prodotto per valore
capitale terre } capitale bosco
Cap, superficie }

Nella valutazione dei boschi si ha l'opinione di
prendere per base il capitale bosco

Metodo empirico di stima diretta e
di stima indiretta dei fondi boschi
con i prezzi approssimativi
si applica il 1° dai prezzi
locali in confronto del valore dei boschi
stessi vicini - Metodo indiretto
per confronto con profitti analoghi
prezzi in altre regioni - Esistono indulti
che portano alla stima comparativa
indiretta

Foglio manoscritto a matita n. 7 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 86 e 87
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Massima monti del terreno $\frac{1}{4}$ di
Argilla 10 sabbia 5 calcare 11 terriccio
come in niente tentate venne classificazione
dei terreni secondo la loro facoltà produttiva
varia, e di cereali e di foraggi.
Quando la quadratura nei elementi prin-
cipali della stima

Stima delle Case

Le case di un fondo adibite al suo lavoro
vengono valutate assieme a questo - di
valutano a parte le case estranee alle coltiva-
zioni quelle case adibite ad esclusiva abitazione
sui fondi stessi, in paesi, nei borghi ecc -
- la stima si fa in base alla loro
rendita - Gli di vengono sottrarre
dalla rendita - Quando si calcola
il vero valore dell'area e di demagogia
Stima degli edifici industriali

Foglio manoscritto a matita n. 8 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 86 e 87
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Stima delle enfiteusi
Così l'enfiteusi - diritto de diritto
e diritto dell'enfiteuta - il canone
e come si approfittava per la liberarsi
dallo canone - Su che base si
giocasse alla stima - Come
per le enfiteusi di durata minore
di 80 anni, i fondi abbiano due
valori uno corrispondente al canone
presente ed uno corrispondente al
valore che il bene avrà fornito l'enfiteuta.

Stima per le enfiteusi

— Anche —

Landemio - di ogni ragione speso a parte
del diritto - questione dell'archivalità sopra
nell'intero canone o sui 4% di esso dopo
che il cedente stabilisce che l'enfiteuta debba
pagare le proprietà e diminuirsi per $\frac{1}{2}$
 $\frac{1}{2}$ il canone —

Foglio manoscritto a matita n. 8 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 86 e 87
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Valutazione delle esistenze
cont. che al c. di diritto e lo stato
di un capo morale

————— () —————
Come l'istituto possa inserirsi dalle
prestazioni di sorta in capo di esistenze
perfezionando adendo una somma di R. F. 5/10
pari alla prestazione) — Come quando l'inf.
deve dare solo 99 esistenze —

Come si determina il valore delle esistenze
temporanee —

Questione nata dopo che ha R. F.
fu incaricata della R. M. di 13.50 f. g.
cioè deve l'istituto per liberarsi dalle esistenze
fornire una somma di ^{credita} ~~debita~~ pari
al capitale e deve dare una somma
di ^{debita} ~~credita~~ netta? (questione di sorta)

po o turni, prodotti periodici, come sarebbero i boschi, la bisogna procede altrimenti. Conviene allora ridurre primamente il prodotto periodico ad annualità.

Volendo studiare in qual modo si possano stimare i boschi conviene distinguere i diversi metodi di coltivazione che si possono adottare. Si può in prima dividere il bosco in tante parti o appezzamenti eguali o equivalenti, quanti sono gli anni che occorrono al conseguimento del massimo prodotto leguoso, e tagliare ogni anno le piante che si trovano in un appezzamento, incominciando da quello in cui son più mature per passare, negli anni avvenire, successivamente agli altri per ordine di età delle piante, fino a che, compiuto il turno, si abbia a ricominciare dal primo. Eppure si può procedere a determinati intervalli di tempo a tagli totali o interpolati. Nel primo caso, egualmente per i boschi, si ha un prodotto annuo, e per ottenere il prodotto costante: basterà fare la media di quelli che si otterranno in un numero intero di turni. Nel secondo si ha un prodotto periodico e nulla più. Nell'uno e nell'altro caso si assegnerà al prodotto il prezzo che nel luogo e nel tempo, in cui si ottiene, può convenirgli, e quindi si determinano le spese annuali.

Ciò posto, in un bosco può ricercarsi il capitale terra, ossia il valore supposto perpetuo del suolo indipendentemente dalle piante che sopra di esso si trovano, e che sono destinate a tagliarsi in un tempo più o meno lontano; il capitale superficie, cioè il valore di queste medesime piante in un dato tempo, e finalmente il capitale bosco che risulta dalla somma dei due capitali sopra detti.

Indicherò con C_t il capitale terra, con C_{ms} e C_{mb} rispettivamente il capitale superficie e il capitale bosco quando le piante da tagliare hanno m anni d'età, con P il prodotto lordo annuo o periodico, con S la spesa annua, con i la tassa d'interesse per una lira. In ogni caso si avrà:

$$C_{mb} = C_t + C_{ms}$$

Primamente, posto un bosco di un solo appezzamento

il quale in n anni rende periodicamente il prodotto P , il suo prodotto annuo costante, ossia l'annuità corrispondente a P sarà $\frac{P}{(1+r)^n-1}$, la rendita netta annua $\frac{Pr}{(1+r)^n-1} - S$ e quindi:

$$C_b = \frac{P}{(1+r)^n-1} - \frac{S}{r}$$

È tuttavia da osservare che C_b indica il valore che ha il bosco immediatamente dopo tagliato il prodotto P , e quindi non solamente il valore del nudo terreno, ma egualmente quello delle piante che talvolta si lasciano in esso perché il bosco si rinnovi. Se ora si vuol conoscere il valore che le piante, le quali all'età di m anni costituiranno il prodotto P , hanno all' m^{mo} anno della loro età, supposto $m < n$, e se si considerano tali piante immature come un prodotto in via di formazione, cioè in relazione con quello finale P , e però come il cumulo di m annuità eguali ciascuna all'interesse lordo del capitale terra, esso sarà eguale a

$$\frac{Pr \left\{ \frac{(1+r)^m-1}{(1+r)^n-1} \right\}}{\left\{ \frac{(1+r)^m-1}{(1+r)^n-1} \right\} r} = P \frac{(1+r)^m-1}{(1+r)^n-1}$$

Tale è l'espressione del capitale superficie ossia di C_{ms} , il quale per un dato bosco non è costante, ma muta secondo il valore di m . Esso, per $m=n$, è pari a P , e per $m=0$ è parimenti zero; infatti, nel primo caso, si considera il bosco nel punto in cui sta per eseguirsi il taglio, nel secondo, immediatamente dopo eseguito. Non di meno è bene osservare che l'espressione $P \frac{(1+r)^m-1}{(1+r)^n-1}$ non rappresenta il valore reale delle piante aventi m anni e che all'emissivo anno di età si taglieranno, nell'ipotesi che esse debbano tagliarsi mentre sono immature: cotale valore non si può ottenere che da una stima diretta.

Essendo $C_{mb} = C_b + C_{ms}$, sarà parimenti:

$$C_{mb} = \frac{P}{(1+r)^n-1} - \frac{S}{r} + P \frac{(1+r)^m-1}{(1+r)^n-1}$$

e quindi:
$$C_{mb} = P \frac{(1+r)^m}{(1+r)^n-1} - \frac{S}{r}$$

Sal che appare che neppure il capitale bosco è costante, ma

varia col variare di m , cioè del capitale superficie.

In secondo luogo si consideri un bosco costituito da n appezzamenti il quale dia annualmente il prodotto P , questo sarà pure il prodotto periodico di un appezzamento ogni n anni. Per ciò la rendita annua lorda di ciascuna delle n parti del bosco sarà $\frac{Pn}{(1+r)^{n-1}}$, e quella dell'intero bosco $\frac{nPr}{(1+r)^{n-1}}$; quindi il bosco-terra darà la rendita netta di

$$\frac{nPr}{(1+r)^{n-1}} - S, \text{ e però sarà: } C_t = \frac{nP}{(1+r)^{n-1}} - \frac{S}{r}.$$

In qualunque anno cada la stima trovati sempre sul bosco la medesima quantità di capitale superficie, essendo che ogni anno si taglia quella parte che rappresenta l'incremento il quale, durante il medesimo, ebbe luogo nel bosco. E siccome P è il prodotto lordo annuo costante dell'intero capitale, cioè del capitale bosco, ed S la spesa, il valore del bosco, immediatamente dopo eseguito il taglio annuale sarà uguale a

$$\frac{P-S}{r}, \text{ cioè si avrà: } C_{mb} = \frac{P-S}{r}.$$

E poiché si ha: $C_{mb} - C_t = C_{ms}$, sarà: $C_{ms} = \frac{P}{r} - \frac{nP}{(1+r)^{n-1}}$

Ora, può farsi una domanda: nella valutazione del patrimonio di un'azienda dovrà egli, per quanto riguarda un bosco, considerarsi il capitale-terra, ovvero il capitale-superficie, o finalmente il capitale-bosco? Evidentemente quest'ultimo che rappresenta il valore reale del bosco intero

Art. V.

Metodo empirico

di stima diretta e stima indiretta dei fondi rustici.

Una stima razionale dei fondi, e in particolar modo dei piccoli appezzamenti non è sempre possibile; però conviene bene spesso adottare altri metodi di stima.

Viene in primo luogo il metodo empirico di stima diretta. Esso si applica da colui che è esperto conoscitore del territorio dove giace il fondo di cui si cerca il prezzo, che ridotto dei contrab-

ti di vendita conchiudesi in tempi prossimi per fondi simili; e può quindi, in base ad essi, e tenendo conto delle condizioni speciali del fondo che deve stimare, emanarne senz'altro il valore venale. Un tal metodo empirico può seguirsi con frutto dai periti locali, in quelle regioni in cui la proprietà è assai frazionata. Esso tuttavia non giova che per luoghi e tempi ristretti e per fondi di forma o natura determinata e conosciuta.

Viene in secondo luogo il metodo di stima indiretta o relativa. Chi per istudio e per lunga esperienza è pratico conoscitore di terreni può di leggieri formarsi un concetto approssimato delle condizioni fisiche ed economiche di un fondo che abbia esaminato, ossia della sua potenza produttiva in astratto. E se egli conosce eziandio esattamente la potenza produttiva di un fondo simile che possa assumere come tipo o termine di confronto, e il suo valore mercantile, sarà nella possibilità di istituire un paragone tra i due fondi da cui desumere il valore del primo. Ed è evidente che il risulteramento, ottenuto da questa estimazione comparativa, sarà tanto più esatto quanto più il fondo tipo s'assomiglierà al fondo da stimare; però quello deve scegliersi nella medesima regione ove questo è posto, e tale che abbia con esso comuni o analoghe il maggior numero possibile di condizioni principali. E quanto alle differenze che nelle condizioni secondarie si possono presentare, prima di avventurarsi a misurarne con cifre l'influenza, conviene considerare altri fondi i quali rappresentino gradazioni intermedie fra quei due e ne agevolino il confronto.

Spesso, nella stima comparativa, giovano alcuni criteri induttivi e che si fondono sopra condizioni intrinseche del fondo.

In primo luogo giova considerare la natura delle terre e dell'humus vegetale come quello che maggiormente influisce sulla produzione agraria. Quindi Chaer assegnato il valore massimo di 100 a un terreno che su cento parti ne contenga 74 di argilla, 10 di sabbia, 5 di calcare e 11 di terriccio segna una serie di valori minori per le altre terre che con-

tengono questi elementi in varia misura.

In secondo luogo, dalla considerazione di prodotti normali che di consueto dà un fondo determinato, si possono indurre le sue proprietà agrarie e la sua forza produttiva, e però ancora il suo valore mercè il confronto col valore di un fondo noto. In base a tale principio si tentò una classificazione delle terre. Alcuni le classificano secondo i sistemi di coltura, e per ordine di valore, in terre da orto, da piante industriali, da tuberi, da cereali, da prati, da pascoli, da boschi ecc. Columella e Catone avevano già osservato che le terre che rendono di più sono le ortaglie, e dopo queste le vigne e gli oliveti, poi le terre da frumento ecc. Taber invece prese per base, nella classificazione delle terre, l'attitudine loro alla produzione di cereali, di frumento, di segale, da avena. Altri considerano nella classificazione l'attitudine alla produzione dei foraggi, delle leguminose. Assai giovamento potrà avere il perito, nella stima indiretta, dallo studio delle rotazioni agrarie che si praticano nei diversi fondi e nelle diverse regioni, della lunghezza dei turni, dell'ordine degli appezzamenti e delle specie coltivate.

Più ancora potranno essergli utili la conoscenza del prodotto lordo del fondo da valutare o del fondo tipo. E criteri ausiliari non meno importanti forniranno la quantità di concime consumato nei fondi, la quantità e la condizione degli animali da lavoro e da prodotto che vivono in esso, l'aspetto della vegetazione e finalmente la rendita censuaria.

In quei luoghi nei quali si ha un buon catasto, fatto di recente o recentemente riveduto, si può fare un primo tentativo di stima comparativa considerando come quantità proporzionali i valori dei fondi e la loro rendita censuaria. Quindi se per un fondo tipo oltre il valore si conosce il censo, si potrà, dalla rendita censuaria di altri fondi, desumere il loro valore. Ma si badi che i dati del catasto si ottennero essi stessi mercè di una stima comparativa, la quale quando pure fosse stata accurata, si dovette appoggiare su conside-

ragioni ben diverse da quelle che possono guidare nella determinazione del prezzo venale.

La stima indiretta non può per certo assumersi sempre come un giudizio definitivo; però tuttavia tornare utile in molti casi. Essa giova, ad esempio, nei progetti preventivi di transazioni intese ad effettuare grandi miglioramenti fondiari, ovvero di opere pubbliche in grande ampiera, e inoltre a gettare le prime basi di accordi o di valutazioni per espropriazioni forzate. In tali casi conviene dividere i fondi da stimare in classi e assumere per ognuna, quali termini di confronto, uno o due fondi tipi, i quali comprendano il massimo numero di condizioni principali e comuni a tutti i fondi della medesima classe, e procedere nella determinazione degli elementi di stima di questi fondi tipi colla massima cura.

Nella stima diretta razionale, alla ricerca del valore del fondo, non è necessaria la conoscenza della sua misura; ma nella stima diretta empirica e nella stima indiretta tale misura è uno degli elementi principali del procedimento di stima, essendo che in essi, prima determinare il prezzo che può attribuirsi a un'unità di misura del fondo, e desumere da questo il valore totale. Non di meno la misura dell'intero fondo e delle sue parti singole, deve conoscersi da chi lo amministra, perocché è uno dei dati numerici che meglio valgono a determinare le condizioni del fondo e a individuarlo.

Capitolo V.

Stima delle case.

Se trattasi di case comprate in un latifondo, che siano necessarie alla sua coltivazione, il valore di questo, computato razionalmente in base alla rendita netta, comprende anche il valore di quelle, e però non si deve procedere

ad una stima particolare di esse. Ma se trattati di case isolate, come quelle che sono nelle città o nelle borgate, oppure di case comprese nel podere, ma che non servono per la sua coltivazione, esse debbono computarsi nella sostanza indipendentemente dal valore dei fondi rustici, e quindi è opportuno vedere come si possono stimare.

La stima delle case, come quella dei fondi rustici, dipende dalla rendita netta che esse possono normalmente dare nei tempi e nei luoghi in cui avviene la stima. È quindi necessario trovare prima la rendita lorda. Essa è la pigione che potrebbe ricavarsi dalla casa nello stato in cui si trova: se la casa è realmente affittata da un tempo non breve, non sarà difficile determinare la media pigione annua; ma se la medesima serve d'abitazione al proprietario od è sfittata, allora converrà desumere la probabile pigione, che può avervi per essa, da quelle che danno altre case che si trovano in analoghe condizioni.

Determinata la rendita lorda conviene da essa sottrarre:^D

- 1.° Le riparazioni annue che possono occorrere al caseggiato.
- 2.° Le imposte regie, provinciali e comunali o dovute a consorzi.
- 3.° Il premio da pagarsi per l'assicurazione contro gli incendi.
- 4.° Le somme occorrenti per soddisfare tutti quegli altri pesi che possono gravare sullo stabile.
- 5.° Le perdite che derivano dalla inosservanza delle pigioni dipendenti dalla insolubilità dei conduttori, oppure dal rimanere per alcun tempo sfittati alcuni locali.
- 6.° Finalmente le spese d'amministrazione.

Se non che non bastano le riparazioni annuali e ordinarie a rendere perpetuo e costante lo stato attuale della casa, essa cioè nulla ostante va lentamente deperendo. Converrebbe quindi computare fra le sottrazioni da fare una quota di ammortamento, o di perpetuità, o di ricostituzione che dir si voglia, del capitale investito nella casa. E cotale quota, supposto

^D — Cantolupi. La scienza e la pratica della stima delle proprietà stabili.
Capit. VIII. Stima dei caseggiati

che la casa abbia il valore V e duri n anni, e la tassa d'interesse sia r , sarebbe l'annualità che in n anni alla tassa r dà V , ossia $\frac{Vr}{(1+r)^n}$. Ma, per una parte, questa quota è difficile a determinarsi stante l'incerto n , per l'altra è relativamente assai piccola: il perché in pratica non se ne tien conto, e tutto al più si aumenta di qualche poco la somma che rappresenta le spese annue di riparazione.

Determinata così la rendita, dovrà cercarsene il capitale corrispondente in base alla tassa d'interesse che è consueta negli impieghi sicuri e perenni. Indi, dalla somma trovata, si dovrà l'importare delle spese occorrenti per eseguire le riparazioni immediate.

Accade talvolta di dover stimare case che minacciano rovina o più non servono all'uso a cui erano deputate, e si debbono demolire. In tal caso conviene tener conto soltanto dei valori dei materiali, toltane la spesa di demolizione, e di quello dell'area.

I principii suesposti dovrebbero valere egualmente per gli edifici destinati esclusivamente alle industrie; ma se si bada al fatto che è sempre difficile e talvolta impossibile trovare a cui si possono affittare, si vedrà quanto deve riuscire malagevole il determinare la rendita netta. D'altra parte cotesti edifici formano un tutto solo colle macchine, che sono in essi, e coi diritti d'acqua che vi sono congiunti, e vanno quindi stimati insieme ai medesimi. Gli industriali vogliono computare nei primi tempi il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione; indi, negli anni successivi, aggiungono a questa somma il valore dei miglioramenti introdotti nell'edificio, e ne tolgono una quota d'ammortamento che computano prendendo per n un valore non lungo, e che varia secondo i casi. Nulla di meno, nella generalità dei casi, non si conteggia la quota d'ammortamento applicando la formula poc' anzi indicata, sebbene col dividere la somma che rimane da ammortare per n , o $n-1$, o $n-2$, ecc., secondo che si tratta della prima, della seconda o della terza quota di ammortamento che si computa. Per lo più il valore dello stabile che in tal modo si ottiene nei successivi anni e che si

fa figurare nelle registature è assai lontano dal suo valor reale, bene spesso è inferiore. E può anche avvenire che il costo dello edificio risulti, dopo non conveniente spazio di tempo, ammortato del tutto, e l'edificio medesimo non figurar quindi per veruna somma tra gli elementi attivi del patrimonio.

Procedimenti consimili sono applicati, dai Banche e dalle grandi Aziende mercantili appartenenti a società anonime, per gli edifici che servono agli uffici d'amministrazione, ai magazzini ecc.

Capitolo VI.

Stima delle enfiteusi

Art. I.

Enfiteusi

sorte sotto l'impero del codice civile ora in vigore.)

Lo enfiteusi è contratto col quale si concede, in perpetuo o a tempo, un fondo coll'obbligo di migliorarlo e di pagare una determinata prestazione annua in denaro o in derrate (art. 1556 del Cod. civ.). Colui che cede il fondo ad enfiteusi dicesi direttario, e chiamasi diretto dominio il cumulo dei diritti suoi relativamente al fondo ceduto; colui che riceve il fondo per coltivarlo dicesi enfiteuta, e utile dominio il cumulo dei diritti suoi sul fondo. L'enfiteuta, salvo l'obbligo di pagare il canone, ha sul fondo quasi gli stessi diritti del proprietario: può disporre per atto tra vivi, e per atto di ultima volontà, e per la trasmissione del fondo non può essere tenuto ad alcuna prestazione al concedente (art. 1557 e 1562 del Cod. civile). Egli può inoltre sempre redimere il fondo enfiteutico mediante il pagamento di un capitale in denaro corrispondente all'annuo canone sulla base dell'interesse legale ed al valore dello stesso

canone si è in derrate sulla base del prezzo medio di questo negli ultimi dieci anni. (art. 1557, 1564 Cod. civ.). Le parti possono tuttavia convenire il pagamento di un capitale inferiore a quello sopra accennato. Ove si tratti di enfiteusi concesse a tempo determinato, non eccedente i trent'anni, possono anche convenire il pagamento di un capitale superiore, che non potrà però eccedere il quarto di quello sopra stabilito (art. 1564 Cod. civ.)

Laonde il diretto dominio, nel caso di enfiteusi instituite sotto l'impero del codice in vigore, comprende il solo diritto al canone o al capitale corrispondente quando ciò piaccia all'enfiteuta. Questo solo capitale per tanto deve farsi oggetto di stima, non potendosi computare il diritto eventuale di devoluzione, giacchè il medesimo non può per una somma maggiore del capitale sopra accennato, dovendosi compensare l'enfiteuta per miglioramenti introdotti nel fondo.

Onde, volendosi procedere alla stima, converrà anzi tutto determinare il montare del canone. La qual cosa non sarà certamente inagevole se questo è pattuito in una somma costante di denaro, poichè allora basterà rilevare qual sia codesta somma. Se poi esso canone è convenuto in una quantità determinata di derrate, converrà anzi tutto trovar la media dei prezzi, per tali derrate, verificatisi negli ultimi dieci anni decorsi, sul mercato più vicino al luogo in cui trovatisi l'enfiteusi, e ricercare quindi in base a codesta media il valore delle derrate.

Ciò posto, se si designa coi simboli C, D, U, V, rispettivamente il montare del canone, il capitale corrispondente al diretto dominio, quello che rappresenta l'utile dominio, e in fine il valore del fondo, si avrà primariamente

$$D = \frac{C}{0,05}$$

e poichè l'utile dominio è evidentemente uguale all'intero valore del fondo diminuito del dominio diretto, sarà:

$$U = V - \frac{C}{0,05}$$

Ove poi si tratti di un'enfiteusi temporanea che debba ancora durare meno di trent'anni, il valore del diretto dominio

manifestamente si compone di due capitali, rappresentanti, l'uno il valore attuale della somma che, al cessare dell'enfiteusi, segnerà il prezzo del fondo intero e libero, l'altro il valore attuale dei diversi canoni che il direttario ha diritto di esigere negli anni i quali devono ancora decorrere prima che cessi l'enfiteusi. E, se si indica con n questo numero d'anni, con V_1 il valore del fondo nel punto in cui l'utile dominio si compenetra col diretto, con r la tassa corrente d'interesse per una lira, e con D_n e V_n i valori del diretto e dello utile dominio n anni prima del tempo in cui deve cessare l'enfiteusi, si avrà:

$$D_n = \frac{V_1}{(1+r)^n} + c \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} = (1+r)^{-n} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^n - 1 \} \right]$$

Nota però che per l'art. 1564 del Codice civile non può essere $D_n > \frac{c}{r}$, ossia $D_n > \frac{c}{0,04}$.

Il valore di D_n poi, ossia del diretto dominio, in queste enfiteusi non è costante, ma va crescendo a misura che scema il valore di n , finché, per $n=0$, è pari a V_1 . Dal valore di D_n , relativo a un dato anno, si può agevolmente dedurre il valore di D_{n-1} , cioè il valore del diretto dominio nell'anno seguente: basterà, a tal uopo, aggiungere a quello l'interesse se di esso per un anno e togliere dal totale il canone. Così sarà:

$$D_{n-1} = D_n + rD_n - c = D_n(1+r) - c.$$

Infatti, per la dimostrazione data poc'anzi si ha evidentemente:

$$D_n = (1+r)^{-n} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^n - 1 \} \right], \text{ e } D_{n-1} = (1+r)^{-(n-1)} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^{n-1} - 1 \} \right]$$

$$\text{Ora è: } D_n(1+r) - c = (1+r)^{-n} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^n - 1 \} \right] (1+r) - c =$$

$$= (1+r)^{-(n-1)} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^n - 1 \} - c(1+r)^{n-1} \right] =$$

$$= (1+r)^{-(n-1)} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^n - 1 - (1+r)^{n-1} \} \right] =$$

$$= (1+r)^{-(n-1)} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^{n-1} (1+r - 1) - 1 \} \right] =$$

$$= (1+r)^{-(n-1)} \left[V_1 + \frac{c}{r} \{ (1+r)^{n-1} - 1 \} \right] = D_{n-1}, \text{ come dovevasi dimostrare.}$$

È poi sempre $U_n = V - D_n$; e se si pone $V = V_1$, la qual cosa in pratica conviene quasi sempre fare per la quasi impossibilità di determinare esattamente V_1 , si avrà:

$$U_n = V - \frac{V}{(1+r)^n} - c \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} = \frac{Vr(1+r)^n - Vr - c\{(1+r)^n - 1\}}{r(1+r)^n} =$$

$$= \frac{Vr\{(1+r)^n - 1\} - c\{(1+r)^n - 1\}}{r(1+r)^n} = (Vr - c) \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n}$$

La qual ultima formola si sarebbe anche potuta ottenere considerando U_n come il valor attuale di n annualità posteci pari ciascuna a $Vr - c$ ossia alla rendita del fondo diminuita dal canone. In nessun caso poi può essere:

$$U_n < V - \frac{c}{0,04} \text{ (art. 1564 del cod. civ.)}$$

Esigendo il valore dell'utile dominio nelle enfiteusis temporanee varia. Esso va gradatamente decrescendo a misura che scema il valore di n , finché per $n = 0$ è parimenti uguale a zero. La qual cosa può desumersi dalla considerazione di entrambe le formole che danno il valore di U_n ; poiché nella prima, per $n = 0$, si ha $D = V$, e quindi $V = 0$, e nella seconda il valore 0 di n riduce a zero il coefficiente di $Vr - c$. È poi agevole desumere dal valore dell'utile dominio in un dato anno quello di esso nell'anno seguente: esso scema di quel tanto per cui cresce il diritto dominio.

Art. II.

Enfiteusi antiche

Il cui diretto dominio non appartiene a corpi morali.

Le norme svolte fin qui valgono per le enfiteusi instituite dopo il 1° gennaio 1866, cioè a dire dopo che andò in vigore il nuovo codice civile; ma non possono interamente applicarsi a quelle che prima esistevano. I contratti, o le consuetudini locali, o le leggi spesso fissavano a favore del direttario un compenso da pagarsi a ogni trasmissione dell'utile dominio per cessione o per eredità, il quale compenso riceveva il nome di laudemio, e dalle

nelle enfiteusi antiche

leggi romane, e da quelle altre che si ispirarono ad esse, era determinato nella quinquagesima parte del prezzo del fondo. Di rado assai era consentita all'enfiteuta la facoltà di unire in sé, senza previo consenso del direttario, insieme all'abite anche il diretto dominio.

Ciò posto, l'art. 30 delle disposizioni transitorie, che fan seguito al codice civile, nel mentre riconosce, anche per cot'fatte enfiteusi, nell'utilista il diritto di redimere il fondo ne' modi poi'anni descritti, non ostante verun patto contrario e ferme le convenzioni originali di affrancazione a quegli più favorevoli, sancisce alcune norme a favore del direttario. Cot'fatte norme sono le seguenti: 1.° se si tratta di enfiteusi temporanee il capitale da pagarsi può ricevere un aumento il quale, in caso di contestazione, è fissato dall'autorità giudiziaria, previa perizia e tenuto conto di ogni pregiudizio che possa derivarne al direttario; 2.° quando il titolo di concessione riserva al proprietario la piena proprietà e la rendita delle piante, l'utilista deve pagargli, oltre al capitale pel canone, una somma corrispondente al valor delle piante o alla loro rendita capitalizzata alla ragione legale; 3.° l'utilista deve pagare la metà di un laudemio nelle enfiteusi perpetue e tre quarti di laudemio nelle temporanee, il qual laudemio, in mancanza di patto speciale nel contratto di concessione, viene fissato secondo le leggi sotto l'impero delle quali la concessione fu fatta.

Nelle enfiteusi antiche può anche avvenire che la quantità delle derrate o dei prodotti da corrispondersi non sia in una misura costante per ogni anno: in tal caso è d'uopo cercare la media annuale prendendo per base un periodo di almeno dieci anni. Se poi il canone deve prestarsi solamente alla fine di spazi di tempo comprendenti più anni, dev'essere conteggiare la quota annua corrispondente ad esso.

Circa la determinazione del canone che deve ridursi a capitale per trovare il valore del diretto dominio, nelle antiche enfiteusi esistenti nella Lombardia e nel Veneto, nasce un dubbio. Molti utilisti non pagano che i quattro quinti del

canone antico, essendo che con decreto 27 aprile 1811, mentre pose a carico loro le imposte, scemò d'un quinto il canone. Ora, dovrà egli considerarsi l'intero canone oppure soltanto i quattro quinti che in realtà ora si pagano? Non mancano le loro che sostengono e l'una e l'altra tesi. In pratica per lo più si avviene a una transazione.

Poste le quali cose, se si indica con l il laudemio, con p il valor delle piante, sarà per le enfiteusi perpetue:

$$D = \frac{c}{0,05} + p + \frac{1}{2} l.$$

e per le enfiteusi temporanee:

$$D_n = (1+r)^n \left(v + \frac{c}{r} \{ (1+r)^n - 1 \} \right) + p + \frac{3}{4} l.$$

dove può essere n anche maggiore di 30, e $D > \frac{c}{0,04}$. Quanto all'utile dominio, sarà sempre: $U_n = v - D_n$.

Art. III.

Enfiteusi antiche

il cui diretto dominio appartiene a Corpi morali.

Altre norme devonsi seguire per la stima delle enfiteusi il cui diretto dominio spetta allo Stato o a Corpi morali.

Codesta stima, per ciò che riguarda le Opere pie, le mani morte e molti altri corpi morali, è regolata dalla legge 24 gennaio 1864 N.º 1636 confermata dall'articolo 32 delle disposizioni transitorie che fan seguito al Codice civile. In virtù dell'articolo 1.º di tal legge i fondi gravati da enfiteusi perpetue possono redimersi dall'utilista mediante cessione di un'annua rendita, inscritta sul Gran Libro del Debito pubblico al 5%, eguale al montare dell'annua prestazione; per l'articolo 3, se l'enfiteusi è temporanea e deve durare non più di 99 anni, il fondo può svincolarsi dall'enfiteusi col cedere al direttario, oltre alla rendita pari al canone, una rendita 5% il cui valor nominale corrisponda alla somma la quale, cogli interessi composti in ragione del 5% pel tempo che resta a decorrere fino al giorno della pattuita devoluzione, formi il valore attuale e reale dell'utile dominio che si dovrebbe devolvere al direttario. La dura

ta dell' enfiteusi temporanea fatta per due o tre generazioni si determina computando le generazioni, compresa quella investita nell'atto in cui si fa la rivendicazione, come se ciascuna avesse a durare trentatre anni.

In forza dell' articolo 5 della detta legge, se il canone è dovuto in derrate, la rendita a cedersi deve essere pari al valore di esse computato in base al prezzo medio degli ultimi dieci anni desunto dalle mercuriali, che, per l' articolo 8 del regolamento di detta legge, la giunta del Comune deve computare ogni anno. Se il canone non è dovuto in una quantità fissa, si ha da conteggiare la media degli ultimi dieci anni. In fine se la proprietà o il frutto degli alberi sono riservati al direttario, la rendita da cedersi al medesimo deve aumentarsi di quanto corrisponde all' utile annuo che le piante danno, da stabilirsi mediante perizia. L' articolo 7 dispone che in compenso del diritto d' laudemio, che potesse spettare al direttario di enfiteusi perpetua, si abbia, in caso di rivendicazione, a consentirgli tanta rendita che eguagli il 5% della metà del montare di un laudemio e solamente del questo quando la cessione fosse ereditaria o fatta a una famiglia. Per ultimo l' articolo 9 stabilisce che quando il pagamento dei tributi è a carico del direttario l' annuo canone da affrancarsi colla cessione di rendita pubblica debba essere ridotto di un quinto.

Ora se si designa con c il montare del canone e delle varie annualità che l' enfiteusi dovesse corrispondere, con c_1 il canone solo, con f il frutto delle piante, e se si conserva agli altri simboli i significati loro poc' anzi attribuiti, sarà nel caso di enfiteusi perpetua: $c = c_1 + f + \frac{0,05c}{2}$; oppure, per concessione ereditaria: $c = c_1 + f + \frac{0,05c}{4}$; e, quando poi le imposte fossero pagate dal direttario, si avrebbe:

$$c = \frac{4c_1}{5} + f + \frac{0,05c}{2} \quad \text{oppure} \quad c = \frac{4c_1}{5} + f + \frac{0,05c}{4}$$

Nel caso di enfiteusi temporanea invece sarà:

$$c = c_1 + f \quad \text{oppure} \quad c = \frac{4c_1}{5} + f$$

secondo che le imposte sono pagate dall' utilista o dal direttario.

Laonde se \underline{c} indica il corso di borsa di 5 lire di rendita, per le enfiteusi perpetue, dovendo il diretto dominio valere quanto \underline{c} lire di rendita si avrà:

$$\underline{D} = \frac{\underline{bc}}{5} ; \quad \underline{U} = \underline{V} - \frac{\underline{bc}}{5} .$$

Per conteggiare il valore del diretto dominio, nelle enfiteusi temporanee, è opportuno ricercare innanzi tutto il valor nominale della rendita che l'enfiteuta ha da dare in caso di rivendicazione. Ora questi deve dare in prima una rendita eguale al canone \underline{c} il cui valor nominale sarà $\frac{\underline{c}}{0,05}$; in secondo luogo deve corrispondere una tal quantità di rendita il cui valor nominale, accresciuto dagli interessi composti al 5% per gli \underline{n} anni che deve durare l'enfiteusi, sia pari al valor del l'utile dominio; e facendo (come pare che debba farsi secondo lo spirito della legge) questo utile dominio pari a $\underline{V} - \frac{\underline{c}}{0,05}$, sarà il valor nominale di questa seconda parte di rendita pari a

$$\frac{\underline{V} - \frac{\underline{c}}{0,05}}{(1,05)^{\underline{n}}}$$

È poichè è: $\frac{\underline{c}}{0,05} + \frac{\underline{V} - \frac{\underline{c}}{0,05}}{(1,05)^{\underline{n}}} = \frac{(1,05)^{\underline{n}}\underline{c} + 0,05\underline{V} - \underline{c}}{0,05(1,05)^{\underline{n}}} = \frac{1}{(1,05)^{\underline{n}}} \left[\underline{V} + \frac{\underline{c}}{0,05} \{ (1,05)^{\underline{n}} - 1 \} \right]$

sarà: $\underline{D}_n = \frac{\underline{b}}{100(1,05)^{\underline{n}}} \left[\underline{V} + \frac{\underline{c}}{0,05} \{ (1,05)^{\underline{n}} - 1 \} \right]$

Ma anche per queste formole il valore di \underline{D}_n e di \underline{U}_n non è costante: quello cresce, questo decresce a misura che scema il valore di \underline{n} . Nel caso di $\underline{n} = \text{zero}$, le formole non reggono: esse darebbero per \underline{U}_0 un valore diverso da \underline{c} e per \underline{D}_0 un valore diverso da \underline{V} , dove essendo allora perento ogni diritto dell'utilista deve essere evidentemente $\underline{U}_0 = \underline{c}$ e $\underline{D}_0 = \underline{V}$.

Però non il valore di \underline{D}_n e quindi di \underline{U}_n dipende, oltre che da \underline{c} e da \underline{V} (quantità costanti per una data enfiteusi), da \underline{n} non solo (quantità che va decrescendo), ma eziandio da \underline{b} corso di borsa della rendita, non è tanto agevole desumere dai valori di \underline{D}_n e di \underline{U}_n rispetto a \underline{n} , quello di \underline{D} e di \underline{U} nell'anno successivo, ossia rispetto a $\underline{n} - 1$.

L'utile dominio si corteggierà sempre in base alla formola:

$$U_n = V - D_n.$$

Può notarsi l'analogia fra questa formola e quella che dà il valore del diretto dominio in un'enfiteusi temporanea non pertinente a verun corpo morale. Poiché di meno se si vuol applicare alla lettera l'articolo 3 della legge 24 gennaio del 1864, sopra citata, e porre $U_n = V - D_n$ lo si può fare. In tal caso sarà:

$$D_n = \frac{b}{100} \left\{ \frac{5}{0,05} + \frac{V - D_n}{(1,05)^n} \right\};$$

la quale equazione risolta per rispetto a D_n , dà:

$$\frac{100 (1,05)^n D_n}{b} = \frac{c (1,05)^n}{0,05} + V - D_n; \text{ donde:}$$

$$\left\{ \frac{100}{b} (1,05)^n + 1 \right\} D_n = \frac{c}{0,05} (1,05)^n + V;$$

$$\text{e finalmente: } D_n = \frac{\frac{c}{0,05} (1,05)^n + V}{\frac{100}{b} (1,05)^n + 1} = \frac{b \{ 20c (1,05)^n + V \}}{100 (1,05)^n + b}$$

Il valore di queste formole non può essere sensibilmente mutato dall'articolo 11 del regolamento 21 marzo 1864, il quale stabilisce che, quando D_n non indicasse un multiplo esatto del prego di lire 5 di rendita, si abbia da pagare in denaro, e a un corso fissato periodicamente con decreto reale, la parte che non può corrispondersi in titoli di rendita. È piuttosto da osservare che dopo che la rendita pubblica è stata gravata della tassa sulla ricchezza mobile, la qual tassa, come si sa, viene esatta per ritenuta nella misura del 13,20%, sorse la questione - se l'utilista dovesse corrispondere al direttario tanta rendita effettiva depurata dalla ricchezza mobile che uguagliasse il canone, oppure tanta rendita lorda quanto è il canone stesso. La questione è stata decisa in vario modo dalle diverse Corti di Cassazione, e vi hanno sentenze che obbligano il direttario ad accontentarsi della rendita lorda, altre che obbligano l'utilista a corrispondere tanta rendita più del canone quanto è la tassa che pesa sulla rendita totale.

Se quest'ultima via dovesse seguirsi dovrebbe sostituirsi, nel
 le varie formule a b che indica il corso di borsa di cinque lire
 nominali di rendita, il costo di cinque lire effettive. Il qual
 costo si troverebbe aggiungendo a b il costo della rendita pari al
 l'imposta pagata per ogni 5 lire. - Ignoro per altro se vi sieno
 sentenze le quali riguardino enfiteusi non perpetue. Senon
 che l'atto proprio a cui la rendita è ora giunta (oltre 91) rende-
 rebbe in tal caso dannosa all'utilista l'applicazione della
 legge 24 gennaio 1864: con egli sarebbe portato a valersi in
 vece della disposizione della legge generale, cosicchè questa
 dovrebbe pure applicarsi nelle stime.¹⁾ E ciò dovrebbe farsi
 in ogni caso quando il corso della rendita superasse il pari.

In fine per ciò che riguarda le enfiteusi il cui diretto
 dominio spetta al demanio, al Fondo per il culto o al com-
 missariato per la liquidazione dell'agere ecclesiastico in Ro-
 ma, le disposizioni della legge 24 gennaio 1864 sopra ci-
 tate furono tutte modificate dalla legge 29 gennaio 1880,
 Regolamento 23 maggio 1880. Negli articoli 1° e 2° di essa legge
 l'utilista può liberare gli immobili pagando un capitale e-
 guale a 15 volte la effettiva prestazione di un anno in sei
 rate eguali, l'una all'atto della stipulazione del contratto,
 le altre al finire di ciascun anno successivo. Nello stesso mo-
 do potrà pagarsi il valor capitale del laudemio nel caso che
 sia dovuto. Tutte le rate prostrate e dovuto l'interesse del 6% i/pa-
 gando però anticipatamente tutte le rate è concesso dall'arti-
 colo 3° l'abbuono del 5% su quelle che si anticipano. Dovendo
 si fare una stima dovrà tenersi conto di questa facoltà di
 anticipare tutte le rate, e del conseguente abbuono. Cosicchè chia-
 rando c il canone effettivo, l il laudemio e D il diretto dominio sa-
 rà: $D = cx15 + l - \frac{l}{100} \cdot \frac{5}{6} \{c \cdot 15 + l\} = (15c + l) \left(1 - \frac{5}{100}\right) = \frac{95}{100} (15c + l)$.

1) — Una sentenza della Corte di Cassazione di Roma in data 16 febbraio 1880 sancisce che
 l'utilista pagando il prezzo in rendita consolidata non è tenuto ad alcun compenso per
 la tassa di ricerca mobile che grava la rendita stessa; e ciò quand'anche nel contratto
 d'enfiteusi l'utilista sia obbligato per patto a pagare sempre il canone libero da ogni impo-
 sta e tassa o da imporsi. »

Capitolo VII.

Stima degli usufrutti.

L'usufrutto è il diritto di godere delle cose, di cui altri ha la proprietà, nel modo che ne godrebbe il proprietario, ma coll'obbligo di conservare la sostanza tanto nella materia quanto nella forma (art. 477 cod. civ.). Può essere stabilito con determinazione di tempo e sotto condizione, e sopra qualunque specie di beni mobili e immobili (art. 478 C. civ.).

Per ciò che riguarda la stima degli usufrutti, possono doversi valutare i diritti dell'usufruttuario e quello del proprietario della cosa che forma l'oggetto dell'usufrutto.

Se n indica il numero degli anni, determinato o probabile, per quale durerà l'usufrutto, u la rendita netta media di cui ogni anno gode l'usufruttuario, C_u e C_p i capitali corrispondenti ai diritti dell'usufruttuario e a quelli del proprietario, V il valor probabile della cosa al cessare dell'usufrutto, egli è evidente che C_u rappresenta il valor attuale di n annualità eguali a u , e C_p il valore attuale di un capitale pari a V , da riceversi solo dopo n anni. Però sarà

$$C_u = u \frac{(1+i)^n - 1}{i(1+i)^n}, \quad C_p = \frac{V}{(1+i)^n}.$$

Quando l'usufrutto è consentito pel tempo nel quale durerà la vita di una o di più persone, anziché prendere per n il numero degli anni corrispondenti alla vita media di coloro che hanno l'età di quella persona n è sola o della più giovane se son più e computa e quindi C_u e C_p in base alle formole sopra esposte, devesi, ove vogliati procedere razionalmente, cercare la prima quantità seguendo quelle stesse norme secondo le quali si dee computare il valor capitale corrispondente ad una rendita vitalizia pari ad u e concessa alle stesse condizioni di tempo, e la seconda applicando le regole in base alle quali si può.

conteggiare il valor attuale di un capitale riscuotibile o pagabile alla morte di una persona.

Non di meno, siccome il procedimento per cui applicarsi le formole generali, assumendo per n gli anni di vita probabile che vivrà ancora la persona o la più giovane fra le persone durante la cui vita l'usufrutto è concesso, sarà dubbio più spedito, dà risultamenti abbastanza approssimati, si può, nei casi ordinari, seguire senza troppi inconvenienti.

La media rendita netta annua u si determina nei modi che io ho indicati parlando della stima razionale dei beni stabili. La determinazione di V , è sempre difficile a ottenersi, anche approssimativamente. Qualche volta si può ritenere che il valore della cosa che forma l'oggetto dell'usufrutto rimanga costante nella misura che ha attualmente; cosicchè se V_1 è una V questo valor attuale, si potrà porre $V = V_1$. In ogni caso il valor capitale che misura i diritti dell'usufruttuario, e quello che rappresenta il diritto del proprietario della cosa, nel loro insieme costituiscono il valor della cosa stessa; laonde ha da essere:

$$C_u + C_p = V.$$

Questa equazione si può dedurre dalle formole su accennate che rappresentano i valori di C_u e C_p , quando $V_1 = V$; poichè allora u rappresenta la rendita netta della cosa, depurata egualmente dalla quota di ammortamento, e quindi dovrà essere $u = V_k$. In vero si ha:

$$\begin{aligned} C_u + C_p &= u \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} + \frac{V}{(1+r)^n} \\ &= V_k \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} + \frac{V}{(1+r)^n} \\ &= V \left\{ \frac{(1+r)^n - 1}{(1+r)^n} + \frac{1}{(1+r)^n} \right\} = V. \end{aligned}$$

È agevole vedere come dai valori di C_u e C_p calcolati rispetto a n secondo le formole generali, si possa spedatamente desumere il valore delle medesime quantità nell'anno successivo, per $n-1$.

Tale è la via ragionevole da tenersi nella stima relativa ai diritti d'usufrutto. E per quanto riguarda i diritti del proprietario della cosa, è indifferente computare il solo valore indicato da C_p , oppure mettere fra le attività il valor attuale della cosa, e indi fra le passività il capitale corrispondente al diritto dell'usufruttuario.

In pratica procedesi altrimenti. Non si tien quasi mai conto del valor capitale di un diritto d'usufrutto, laddove per altra parte si computa l'intero valor attuale della cosa che, spettando all'azienda, viene temporaneamente goduta da altri.

Capitolo VIII.

Stima dei diritti d'uso e d'abitazione.

La stima dei diritti d'uso e d'abitazione si fa in modo analogo a quello degli usufrutti: la sola differenza sta nel determinare la media rendita annua, poiché questa deve fissarsi in relazione non solamente ai frutti ed agli utili che può dare la cosa, ma anche ai bisogni di colui che gode il diritto d'uso che possono con quei beni soddisfarsi. Infatti l'art. 521 del codice civile dichiara che "chi ha l'uso di un fondo non può raccoglierne i frutti se non per quanto sia necessario a' suoi bisogni e a quelli della sua famiglia", e inoltre gli articoli seguenti stabiliscono che chi ha il diritto d'abitazione di una casa, può abitarvi colla sua famiglia, ma tale diritto si limita a ciò che è necessario, avuto riguardo alle condizioni sociali di chi

lo gode. Per se si chiama a il valore della quantità media annua dei frutti, che chi ha il diritto d'uso d'un fondo, nell'esercizio di esso, consuma, oppure il valor della pigione media annua delle camere o dell'appartamento che abita, C_u il valor capitale di questo diritto, R la rendita netta del fondo o della casa, conservando agli altri simboli i significati loro dati, sarà:

$$C_a = a \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n}, \quad C_p = V - C_a$$

e anche:
$$C_p = (R - a) \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} + \frac{V}{(1+r)^n}$$

Infatti il proprietario del fondo ha diritto di far suo il totum verchio, della rendita R su a , nel tempo in cui dura il diritto d'uso, cioè può contare su n annualità pari ognuna a $R - a$; e inoltre sul valore intero del fondo dopo trascorso il tempo n . La terza formola è pari alla seconda se è: $V = V_1$.

Circa la valutazione dei diritti d'uso concessi non già per un tempo determinato, ma durante la vita di una o più persone dovrei ripetere le osservazioni che ho fatte per la ricerca del valore dei diritti d'usufrutto concessi in identiche condizioni di tempo. Similmente per ciò che riguarda la ricerca del valor capitale in un dato anno dei diritti d'uso e di quelli del proprietario della cosa essendo noti i valori che tali diritti avevano l'anno precedente. E debbo parimente osservare che in pratica chi gode il diritto d'uso, non suole, fra gli elementi della sua sostanza, porre il valor capitale; laddove il proprietario della cosa ne computa fra le attività l'intero valore.

Capitolo IX. Natura delle rendite

Si può stipulare una rendita ossia un'annua prestazione in denaro o in derrate, mediante la cessione di un immobile od il pagamento di un capitale che il cedente si obbliga a non ripetere (art. 1778 del codice civile). La rendita si può stipulare perpetua o vitalizia (art. 1779 cod. civ.).

La rendita perpetua costituita merce la cessione di un immobile si chiama rendita fondiaria, invece si dice rendita semplice o censo se è costituita mediante un capitale (art. 1781 e 1782 cod. civ.). La rendita perpetua è sempre dimiubile a volontà del debitore, non ostante qualunque patto contrario. Può tuttavia stipularsi che il riscatto non si eseguisca durante la vita del cedente o durante un dato spazio di tempo, il quale nelle rendite fondiarie non può eccedere i trent'anni e nelle altre i dieci (art. 1783 cod. civ.). Il riscatto della rendita semplice si opera col rimborso del capitale in denaro pagato per la costituzione loro; quello della rendita fondiaria col pagamento di un capitale in denaro corrispondente all'annua rendita sulla base dell'interesse legale, od al valore della stessa rendita, se è in derrate, sulla base del prezzo medio di queste negli ultimi dieci anni, semprechè non sia stato fissato nello atto un capitale superiore. In questo caso il debitore è liberato dall'annua rendita col pagamento del capitale fissato (art. 1784).

Ciò posto egli è evidente che il capitale il quale indica il valor della rendita fondiaria o del censo non deve essere diverso da quello, col pagamento del quale, il debitore può liberarsi dal pagamento della rendita stessa. Leonde pes centi è la somma sborsata affine di costituirli, e per le rendite è pari a $\frac{R}{0,05}$, ove R indica il valore della rendita annua conteggiato in quella stessa ma-

uiera che deve tenersi per la determinazione del canone di un' enfiteusi.

Il vincolo che si fosse posto al debitore, impedendogli il riscatto durante un dato tempo, non può indurre tal modificazione nel valor capitale da doversene in pratica tener conto. Neulta di meno, se esso pure si vuol computare, chiamando n il numero degli anni durante cui la rendita non può redimersi, l'importare della medesima al principiare del primo di codesti n anni risulta dal valore di n annuità pari ciascuna ad R , e da quello della somma che, dal punto in cui la rendita diverrà redimibile, segnerà il prezzo di essa, riferiti entrambi al tempo sopra indicato: cosicchè esso importare sarà:

$$R \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} + \frac{R}{0,05(1+r)^n} = \frac{R}{(1+r)^n} \left\{ \frac{(1+r)^n - 1}{r} + \frac{1}{0,05} \right\} \dots (a)$$

Nella qual formola... (a), r indica la tassa corrente dell'interesse. E se fosse $r = 0,05$, la protrazione del diritto di riscatto non muterebbe punto il valor capitale della rendita. In vero la formola... (a) si ridurrebbe allora a

$$\frac{R}{0,05}$$

Per ciò che riguarda i conti, le rendite fondiarie e qualsiasi altra prestazione simile dovuta ai corpi morali molti nella stima badare alla facoltà consentita al debitore dall'art. 1 della legge 24 gennaio 1864, la quale consiste in questo, che costui può vincolarsi da ogni obbligo cedendo tanta rendita italiana 5% quant'è il montare della prestazione annua dovuta da lui. Adunque se b indica il corso di borsa del consolidato 5%, sarà il valore del censo c della rendita dovuta al corpo morale pari a

$$\frac{bR}{100 \times 0,05} = \frac{bR}{5}$$

Il codice nostro non considera esplicitamente le rendite dovute per un tempo determinato; pure non è infrequente il

caso che queste si debbano fare oggetto di stima. Esse cadono nella categoria generale dei debiti o dei crediti, e non possono considerarsi come redimibili. Sicché la ricerca del loro valor capitale in un dato tempo si riduce alla ricerca del valore che in esso tempo hanno le n annualità da pagare o da esigere.

Per ultimo veniamo alle rendite vitalizie. Le disposizioni del codice civile riguardanti cotte rendite son troppo monche e troppo indeterminate specialmente se si considera il grande svitappo che tali rendite han preso in questi tempi. Il codice, agli art. 1792 e 1793, statuisce che la rendita vitalizia si può costituire tanto sulla vita di colui che ne somministra il prezzo, quanto su quella di un terzo che non ha diritto alla rendita: dichiara inoltre che chi è obbligato al pagamento di una rendita vitalizia non può liberarsene.

Nella pratica può occorrere di cercare il valor capitale, riferito a un dato tempo, di rendite vitalizie immediate o differite su una o su più persone, oppure di rendite temporanee da corrispondersi durante un certo numero d'anni alla condizione che durante questi rimanga in vita una data persona.

Non è mio intendimento discutere qui i procedimenti che si devono tenere, né le formole da applicare nella ricerca dei capitali corrispondenti alle varie classi di rendite ultimamente indicate. Sono codesti oggetti che trovano svolti in Trattati speciali di quali converrà consultare.

¹⁾ Possono consultarsi con profitto le seguenti opere:

- 1.° Arithmetica Commerciale e politica di Carlo Martini. Firenze 1880
- 2.° Lehrbuch der politischen Arithmetik - von Josef Harbert. Wien. 1875 - Wilhelm Braunnmüller
- 3.° Théorie élémentaire des annuités viagères par M. Moas, Paris 1868. - Armand Anger - Libraire éditeur

Essi trattati contengono per lo più le tavole dei coefficienti costanti delle formole applicabili a ogni singolo caso, per cui i calcoli trovansi di molto abbreviati e facilitati.

Una tra le formole più comuni che assumono le rendite vitalizie è quella delle pensioni che lo Stato e qualche altra pubblica amministrazione consentono agli impiegati loro dopo un dato numero d'anni di servizio o ad altri per altro conto.

Per vero la ricerca del valor capitale corrispondente a codeste pensioni ha poca importanza per chi le riceve, ne ha tuttavia una non piccola per le Amministrazioni che le devono pagare. Codeste Amministrazioni vogliono dividere le pensioni di cui van debitori in due classi, in ordinarie, o' dire e in straordinarie. Pongono nella prima classe quelle che procedono da cause permanenti nell'Amministrazione, e nella seconda classe quelle derivanti da cause transitorie. Così, nell'Amministrazione dello Stato si pongono fra le ordinarie le pensioni dovute agli impiegati collocati a riposo, alle vedove ed orfani loro, fra le straordinarie quelle dovute ai membri di corporazioni religiose soppresse.

Per conseguire il diritto alla pensione, gli impiegati lasciano sul loro stipendio una quota, che vien trattenu^{ta} dall'Amministrazione. Il perentè, volendo ricercare il totale debito di questa per ciò che riguarda le pensioni ordinarie, converrebbe badare non solamente ai diritti di coloro le cui pensioni furono liquidate, ma ancora a quelli eventuali degli impiegati che sono tuttavia in servizio. Ciò posto, i pratici vogliono computar prima la somma annua che l'Amministrazione deve pagare per pensioni, quindi ridurre a capitale codesta somma considerata come costante e perenne. Cosicchè se L è il totale delle pensioni annue, il loro valor capitale, ossia il debito dell'Amministrazione si pone pari a $\frac{L}{r}$.

A tutta prima tale procedimento pare erroneo; e sembra anche che volendo seguirne uno razionale con

verrebbe cercare il valor capitale di ogni singola pensione dovuta ed eziandio il valor capitale degli eventuali diritti a pensione acquisiti dagli impiegati che non han lasciato il servizio. Ma se si bada alle difficoltà di valutare anche solo approssimativamente tutti codesti diritti, non si può non riconoscere la convenienza di considerare la somma delle pensioni da pagare come costante, e quindi ridurle a capitale; molto più che così fatta supposizione non è tanto lontana dal vero, atteso che ai pensionati che muoiono ne sotterranò altri.

Taluna Amministrazione, quella degli Istituti ospitalieri di Milano ad esempio, conteggia il valor capitale delle pensioni moltiplicando per dieci il montare delle somme pagate annualmente.¹⁾ Costal norma è seguita per legge dai Ricevitori negli Uffici di Registro, nel caso in cui debbon tener conto di rendite vitalizie nella liquidazione di tasse dovute per successione. La ragione di questa disposizione di legge, per se erronea, può trovarsi nel dovere che aveva il legislatore di impedire ogni arbitrio, togliere ogni incertezza e render facili i calcoli. Ma non può encomiarsi l'applicazione di essa nella ricerca e nei conteggi che han per iscopo di determinare il valore vero del patrimonio di un' Amministrazione. Per essa si attribuisce un valore eccessivamente piccolo ai debiti dipendenti da pensioni ordinarie, molto più che l'esperienza ci ammaestra come, nelle Amministrazioni degli Stati specialmente, il montare di così fatte pensioni, non che diminuire, vada sempre crescendo.

Per la valutazione delle pensioni straordinarie, in Italia, nell' Amministrazione dello Stato si segue questa via: si ricerca l'età media dei pensionati e il totale delle pensioni loro consentite; quindi il valore, nel punto in cui si ferma l'istima, di una rendita vitalizia di montare pari al

¹⁾ Veggasi il Rendiconto del 1864.

totale delle pensioni, dovuta a una persona che abbia l'età media dei pensionati. Codesto procedimento è non solamente spedito, ma è veramente razionale.

Capitolo X.

Stima dei crediti e dei debiti.

Intendo in questo capitolo di parlare dei debiti e dei debiti in denaro.

Essi sono di molte specie: possono essere espressi nella moneta di conto oppure in moneta diversa; possono essere esigibili o pagabili all'istante o solamente dopo uno spazio di tempo determinato o incerto; possono dipendere da effetti cambiari o essere garantiti da ipoteche o da pegno, o non avere nessuna speciale garanzia; possono produrre interessi in misura varia, oppure essere infruttiferi; la estinzione loro può doversi fare in una sol volta o a più riprese, o per via di annualità, e in questi due ultimi casi: più al tempo della stima essere incominciata, il montare loro può essere espresso in una somma determinata, oppure può rappresentare il cumulo di versamenti periodici già avuti, e può egualmente essere incerto e dipendere dal verificarsi di circostanze eventuali; in fine possono essere non liquidi, ma soggetti a contestazione.

Basta summe enumerazione, e non mi attenterò di dire che sia compinta, per infondere il convincimento che vari vogliono essere i procedimenti di stima secondo la diversa natura dei debiti o crediti da valutare.

Una somma che indica il montare del credito di un'azienda, indica egualmente il montare del debito corrispondente in un'altra azienda, non potendo esservi chi abbia diritto all'esazione di una somma se non c'è chi ha l'obbligo di pagarla. E però basterà che io dica in quel

modo si possono valutare i crediti, perchè si sappia giu-
sto come si debba procedere nella stima dei debiti.

Se il credito è espresso nella moneta a cui si riferi-
scono i valori che formano il patrimonio, la quale supporro
la moneta di conto del paese, se l'esazione sua è sicura e
può farsi all'istante, la stima del credito è ottenuta quan-
do se ne conosce il montare: il valore del credito è pari al
suo valor nominale.

Se il credito è espresso in una moneta diversa da quel-
la converrà tener conto del corso del cambio, o dell'aggio
che sull'una o sull'altra moneta si verificasse, e tra-
sformare il valor nominale del credito.

Se poi il credito non può esigersi che dopo un deter-
minato tempo, e nell'intervallo rimane infruttifero, al-
lora è d'uopo cercare la somma che, impiegata all'inte-
resse corrente, dia per di, in cui può pretendersi l'esazio-
ne, un montante pari al credito. Se C_1 indica il valor
nominale, n il numero intero di anni, e k la frazio-
ne di anno che devono decorrere prima che il credito
scada, e se infine C denota il valor attuale del credito,
nell'ipotesi dell'interesse composto discreto sarà:

$$C = \frac{C_1}{(1+r)^n(1+kr)}$$

Se si computasse l'interesse composto continuo sarebbe invece:

$$C = C_1 (1+r)^{-(n+k)}$$

Calcolata l'esazione deve aver luogo non dopo un tem-
po determinato, ma all'avverarsi di un fatto, come sareb-
be a dire il matrimonio o la morte di un individuo - oppu-
re è condizionata, e dipende dal verificarsi o no di un fatto,
p. es. il raggiungimento di una data età da parte di una
persona. In tali casi conviene badare al grado di probabilità
che il fatto, da cui dipende l'esazione, si verifichi o si ver-
fici piuttosto presto che tardi.

I crediti dipendenti dalle assicurazioni sulla vita presentano molti di codesti casi. Così può ricercarsi il valore che ha in un dato giorno: a) una somma fissa da esigere alla morte di un individuo dagli eredi suoi; b) una somma fissa da esigere quando una persona raggiunga una data età o se la raggiunge; c) una somma fissa da esigere quando una persona raggiunga una data età, o alla sua morte quando questa avvenga prima. Nei tre casi può darsi che il diritto all'esazione della somma si sia acquistato col versare un capitale in una sol volta, oppure coll'obbligarsi a versare una data annuità per un certo numero d'anni o durante la vita. Si son conteggiate tavole che danno modo di risolvere spedatamente i tre problemi nell'ipotesi che il creditore non abbia più a versare alcuna somma per acquistare il diritto all'esazione integrale del credito, da parte di lui o dei suoi eredi, e le medesime si possono trovare nelle opere che ho poi anzi citate¹⁾. Quando devont ancora dal creditore versare premi annuali, conviene cercare anzi tutto il valor capitale da esigere nell'ipotesi che non si abbia più a versare verun premio, e sottrarre poscia da codesto valore, il valor dei premi da versare conteggiato secondo le norme date per le rendite vitalizie e temporanee.

Gli effetti cambiari o si scontano, o si valutano al prezzo del cambio nei modi che son consueti a' negozianti. Talvolta si computano al loro valor nominale, salvo a far apparire i risconti come elementi del patrimonio: così operano molte Banche pubbliche.

Ponghiammo ora che il credito, la cui esazione non può pretendersi che dopo un dato tempo, produca interessi alla tassa annua $\frac{r}{100}$, per ogni lira, dove la tassa corrente è $\frac{r}{100}$. Se la

¹⁾ Opere del Martini, dell'Hoarbert, del Maas.

stima si vuol fare in modo rigorosamente esatto deve si cercare la somma del valor attuale di tutti i futuri interessi e del valor attuale del credito medesimo, supposto infruttifero durante il tempo pel quale non può essersi. Se questo tempo è espresso da n anni e della frazione h , se si conserva ai simboli C e C_1 il significato loro attribuito, il valor presente degli interessi sarà pari al valor attuale del cumulo di $n+1$ annualità eguali ognuna a $C_1 r_1$, e quindi sarà, nell'ipotesi dell'interesse composto discreto:

$$C = \frac{C_1}{(1+r)^n(1+hr)} + C_1 r_1 \frac{(1+r)^{n+1} - 1}{r(1+r)^n(1+hr)}$$

cioè:
$$C = \frac{C_1}{(1+r)^n(1+hr)} \left[1 + \frac{r_1}{r} \left\{ (1+r)^{n+1} - 1 \right\} \right]$$

Se r_1 è uguale a zero, ossia se il capitale è infruttifero, la funzione $\frac{r_1}{r} \left\{ (1+r)^{n+1} - 1 \right\}$ è parimenti pari a zero e si ha

$$C = \frac{C_1}{(1+r)^n(1+hr)}$$

Se invece $r_1 = r$, si ha:
$$C = \frac{C_1(1+r)}{(1+hr)}$$

Nell'ipotesi dell'interesse composto continuo è invece:

$$C = \frac{C_1}{(1+r)^{n+h}} + C_1 r_1 \frac{(1+r)^{n+1} - 1}{r(1+r)^{n+h}} = \frac{C_1}{(1+r)^{n+h}} \left[1 + \frac{r_1}{r} \left\{ (1+r)^{n+1} - 1 \right\} \right].$$

Se $r_1 = 0$, è:
$$C = \frac{C_1}{(1+r)^{n+h}}$$
; e se $r_1 = r$, si ha:
$$C = C_1(1+r)^{1-h}$$
,

cioè il valor attuale è uguale al capitale C_1 più gli interessi nel tempo $1-h$, ossia pel tempo decorso dopo l'ultima scadenza di interessi; dove la formula $\frac{C_1(1+r)}{(1+hr)}$ che indica lo stesso valore di C nell'ipotesi di $r=r_1$, e dello interesse composto discreto, rappresenta il montante del capitale dopo un anno, ossia la somma che si avrebbe.

be pagare il debitore quando volesse estinguere il debito alla prima scadenza dei frutti, scontata pel tempo t .

Le formole sopra scritte si possono adottare sempre quando r_1 è minore di r , perchè allora non è presumibile che la restituzione del capitale voglia dal debitore effettuarsi prima che vi sia astretto. Ma se r_1 è maggiore di r e nello stesso tempo maggiore dell'interesse legale, ossia di 0,05, quantunque siasi tra le parti convenuto che la restituzione del capitale non debba aver luogo se non $n+k$ anni dopo il tempo in cui si fa la stima, s' dovrà badare alle disposizioni degli articoli 1832 e 1833 del codice civile, per le quali un capitale, che produce un interesse maggiore di quello legale e la cui restituzione non debba aver luogo per via d'annualità, può, dopo cinque anni dal contratto, non ostante qualunque patto contrario, restituirsi dal debitore, se pur questi non è lo Stato, un Comune o un altro corpo morale autorizzato per legge.

È anche da considerare che le formole sopra esposte danno il valore, non solamente del capitale, ma ancora degli interessi fino al giorno cui si riferisce la stima. Se si volesse avere il valore del solo capitale converrebbe ricercare la somma cui esso saliva immediatamente dopo la scadenza ultima dei frutti, ossia scontare il capitale e il cumulo dell'annualità d'interesse per un numero intero d'anni pari al numero delle annualità medesime. Sia n questo numero, sarà:

$$C = \frac{C_1}{(1+r)^n} \left[1 + \frac{r_1}{r} \left\{ (1+r)^n - 1 \right\} \right]$$

Tanto nell' ipotesi dell'interesse composto discreto quanto in quella dell'interesse composto continuo.

Se è $r_1 = r$, sarà anche $C = C_1$.

Un' ultima considerazione. Perchè le formole sopra indicate diano il vero valore dei capitali, avuto riguardo sia anche alla maggiore o minore sicurezza del loro impiego, converrà dare ad r non già un solo valore costante per

tutte le categorie di capitali che in un dato tempo si possono dover stimare, ma valori vari per le diverse categorie - e per ciascuna, quel valore che rappresenta l'interesse corrente ordinario il quale, per i capitali compresi in essa, si pratica sul mercato.

Ma io non debbo tacere che il procedimento razionale da me descritto non è dai pratici seguito. Essi generalmente, qualunque sia la misura dell'interesse o la condizione dell'impiego, computano il valor nominale dei capitali e aggiungono gli interessi decorsi in que' casi in cui si deve tenerne calcolo. Ciò è corretto nel solo caso in cui r , sia eguale ad \underline{r} . Infatti a questo risultamento si ha condotto la formula desunta nell'ipotesi dell'interesse composto continuo. Che se la espressione:

$$\frac{C_0(1+r)}{1+kr}$$

che indica il valore di C nell'ipotesi dell'interesse composto discreto, non ha la stessa significazione, denotando, anziché un semplice montante, una somma scontata d'un montante maggiore - ciò deve si al fatto che le formule dell'interesse composto discreto non traducono esattamente la vera legge economica della formazione dei frutti.

Nondimeno, avviene talvolta, e specialmente nei casi di divisione, che anche nella pratica si riconosce la necessità di valutare in modo diverso i capitali secondo la maggiore o minor tassa dell'interesse, secondo la maggiore o minor sicurezza dell'impiego, ecc; ma anche, allora, pur troppo, applicansi procedimenti puramente empirici.

Quando la restituzione del credito deve farsi per via d'annualità, la misura di esso si trova conteggiando il valor attuale del cumulo delle annualità da esigere. Supposto che si abbiano da riscuotere n annualità, pari ciascuna ad a , il credito C , un anno avanti che scada la prima delle n annualità, ossia immediatamente

stante dopo l'ultimo pagamento avvenuto, se la restituzione è già in corso, sarà eguale a:

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

Ove poi si voglia cercare il valore di questo cumulo di n annualità durante l'anno, se si indica con h la frazione di tempo che deve ancora decorrere avanti che scada un'annualità sarà, per l'interesse composto discreto:

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

e per l'interesse composto continuo:

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

Ma avviene assai di rado di dover computare questi ultimi valori.

Molte volte, nel corso della restituzione di un capitale, occorre di dover calcolare il valore di n annualità che rimangono da pagare, essendo noto quello di $n+1$. Si bada allora che è:

$$\begin{aligned}
& a \frac{(1+r)^{n+1} - 1}{r(1+r)^{n+1}} - a \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^n} = a \left\{ \frac{(1+r)^{n+1} - 1}{r(1+r)^{n+1}} - \frac{(1+r)^n - 1}{r(1+r)^{n+1}} \right\} \\
& = a \frac{1}{(1+r)^{n+1}} = a \frac{(1+r)^{n+1} - (1+r)^n + 1}{(1+r)^{n+1}} = a \left\{ 1 - \frac{(1+r)^n - 1}{(1+r)^{n+1}} \right\} \\
& = a - a \frac{(1+r)^n - 1}{(1+r)^{n+1}}
\end{aligned}$$

Cio vuol dire che dal valore di $n+1$ annualità, si trova il valore di n delle stesse annualità aggiungendo a quello il suo interesse d'un anno e togliendo del tutto un'annualità.

Analogamente si procede nella valutazione del credito dipendente da n annualità pagate dall'azienda. Immediatamente dopo il pagamento della n^{ma} annualità a , il credito sarà $a \frac{(1+r)^n - 1}{r}$. Se poi si vuole il montare del credito durante l'anno, converrà conteggiare l'interesse su questo cumulo. E inoltre, poiché è:

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

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

si potrà dal valore di n annualità trarre facilmente quello di $n+1$, aggiungendo a quello i suoi interessi di un anno e l'annualità.

In quanto ai crediti contestati, e a quelli la cui esazione è dubbia per la poca solvibilità dei debitori, anziché ricercare il loro valore intero, si valuteranno a un tanto per cento di esso, secondo il vario grado di probabilità della loro esazione. Nelle grandi Amministrazioni può tornar utile questa pratica, di classificare simili crediti in diverse categorie secondo la probabilità che si ha di esigerli in una somma piuttosto che in un'altra, e di assegnare un coefficiente di valutazione per ogni categoria. Tali coefficienti sogliono indicare il quanto per cento si deve prendere sul valor nominale del credito. La utile pratica è tenuta nell'Amministrazione dello Stato per la valutazione dei residui attivi, ossia dei crediti dipendenti dalla gestione degli esercizi precedenti: il primo che l'applicò è stato, se ben mi appongo al vero, il Tella l'ultima volta che fu ministro delle finanze.

Stima dei titoli di credito.

Appartiene a questa categoria tutta la varia moltitudine dei titoli, vuoi nominativi, vuoi al portatore, ma in ogni caso trasmissibili, che rappresentano crediti verso gli Stati, le Province o i Comuni, o quote di partecipazione nella costituzione del capitale di una società anonima. Tali sono le cartelle delle diverse classi dei debiti consolidati degli Stati, le obbligazioni dei debiti ordinari degli Stati, delle Province e dei Comuni, i Buoni del Tesoro, le Azioni e le obbligazioni delle società industriali, le cartelle del credito fondiario ecc. Tutti questi titoli formano oggetto di frequenti scambi, e quindi può conoscersi il loro prezzo corrente. Anzi il commercio della maggior parte fra loro è ammesso alle Borse delle principali città, e nei listini di quelle può trovarsi il corso che non è altro che il prezzo del giorno. Per alcuni pochi che si vollero sottrarre alle fluttuazioni delle Borse, il corso è fissato dagli Istituti che li emettono in base alle domande che essi ricevono dai capitalisti. E codesto prezzo corrente, in qualunque modo siati potuto rilevare, servirà di base alla valutazione delle carte-valori alle quali si riferisce. Non di meno v'hanno titoli di credito che sogliono computare al loro valor nominale, e sono quelli dei quali è prossima la restituzione del capitale che rappresentano: tali sono, per esempio, i Buoni del Tesoro.

Vuolsi osservare che trattandosi di valutare il patrimonio permanente di un'azienda, dovendosi tener conto dei soli capitali, non si potrà sempre prendere come base di valutazione il corso qual'è dato dai listini di Borsa; ma converrà talvolta togliere da esso quella parte che rappresenta interessi decorsi, il che si verifica

Foglio manoscritto a matita n. 9 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 122 e 123
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Valutazione dei crediti in denaro
o mercanzie si fa tenendo
conto del loro valore presunto al
momento in cui si fa la val
e della parità delle prestazioni
subite e proprie, la solvibilità insper
e condizione del debitore

Valut. dei Mt. Mobili Stran. e locali
In ogni caso si fa al proprio di conto
quindi si deve avere un continuo de
prezzamento

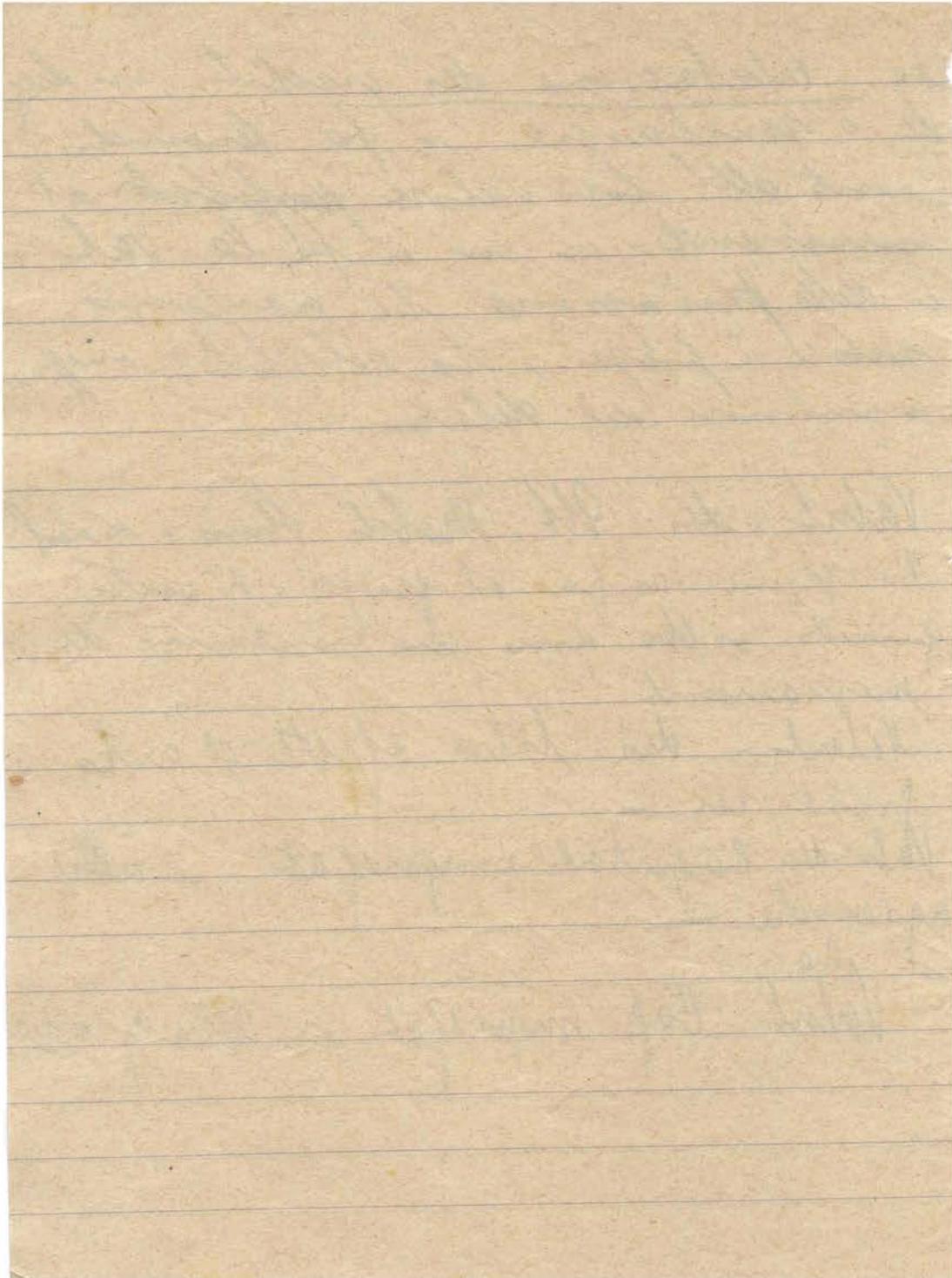
Valut. dei libri effetti d'arte
frase in -

Vali dei Capitali impiegati in altre
opere -

Valut. Cap. impiegati in altre opere

Foglio manoscritto a matita n. 9 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 122 e 123
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm



quando il godimento dei titoli si riferisce ad una data tra-
scorsa - e tal'altra aggiungere interessi da decorrere fino al-
la scadenza della cedola che dovrà pagarsi per la prima,
e ciò avviene quando questa è staccata dal titolo.

Un' ultima considerazione convien fare a questo proposito.

Se i titoli di credito da valutare appartengono ad Aziende
che debbono essere ogni giorno preparate allo stralcio, come
ad esempio i grandi Banchi, non s'ha dubbio: in nessun
caso la valutazione potrà farsi a un prezzo superiore a
quello di Borsa; ma se quei titoli spettano ad Amminis-
trazioni private che vollero cercare in essi uno stabile
impiego dei loro capitali, la valutazione loro vuol farsi
badando non solamente alle condizioni dell'oggi che pos-
sono essere eccezionali, ma anche a quelle degli ultimi
tempi trascorsi, e a quelle probabili dell'avvenire, o in
altre parole, si deve adottare quel costo che si verifichereb-
be nell'ipotesi di uno stato normale e durevole del cre-
dito e del pubblico mercato.

V'hanno talune Amministrazioni, specialmente fe-
le Opere pie, che, quando trattasi di rilevare tutti i valori at-
tivi e passivi dell'Azienda, sogliono computare i titoli di cre-
dito al loro valor nominale se il medesimo è superiore
al corso di Borsa, e per tal modo fanno apparire l'attivo
dell'Azienda stessa maggiore di quello che in realtà sia. Per ciò
simile pratica non è da encomiare. Ve ne hanno altre
che, per misura di prudenza, valutano i titoli, in cui hanno
investito parte del loro capitale, al loro costo finché questo
si mantiene al di sotto del prezzo corrente, e questa può
essere pratica buona.

Rispetto alle Amministrazioni che hanno emesso
i titoli di credito, questi, evidentemente, devono computar-
si nella determinazione del passivo al loro valor nomina-
le, qualunque sia del resto il corso di Borsa; poiché tal va-
lore segna la somma che esse dovranno sborsare per li-
berarsi dal debito. Quanto alle azioni emesse dalle Società

anonime, esse possono bensì figurare al valor nominale nei prospetti che indicano la costituzione del patrimonio, ma indicando esse una parte ideale del patrimonio netto della società, il vero valore ad esse attribuito in quei prospetti risulta dai numeri che segnano il montare di codesto patrimonio.

Capitolo XII.

Valutazione degli altri più comuni elementi del patrimonio

Art. I.

Mercanzie. Ferrate. Gorte.

Materie prime e Prodotti in corso di fabbricazione.

Le mercanzie nelle Imprese mercantili, e le derrate e gli altri prodotti dell'industria agricola si valutano al loro prezzo corrente nel mercato più vicino, badando alla loro misura, alla loro qualità e alle spese che s'ovvessero sostenere per la vendita loro fatta nel modo migliore.

Lo stesso dicasi per le materie prime che si trovano nei magazzini di un'azienda industriale; perocchè per esse pure egualmente può conoscersi il prezzo corrente.

Non di meno, se dalle scritture già fatte può rilevarsi il costo delle mercanzie, o delle materie prime, e se questo costo è inferiore al prezzo corrente, quando non si tratti di valutazioni che debbono servire di base a operazioni di stralcio o a partizione di patrimoni, ma sibbene di valutazioni che hanno da servire come punto di partenza per giudicare più tardi della gestione dell'esercizio che comincia, oppure come mezzo per determinare gli utili o le perdite dell'esercizio decorso, è prudente valutare

e quelle e queste secondo il loro costo, anziché secondo il prezzo corrente. Collo stabilire che la valutazione debba farsi al costo, si toglie all' Amministratore ogni arbitrio nella determinazione della più importante parte degli utili.

Le scorte sono nelle industrie agrarie ciò che le materie prime nelle industrie manifatturiere: esse distinguonsi in scorte vive e scorte morte; quelle comprendono gli animali da lavoro e da prodotto, queste i concimi, le sementi, le invernalie, gli strumenti agrari e talvolta anche i lavori di coltivazione eseguiti nel podere. Per ciò che riguarda la valutazione loro possono darsi due casi. In primo luogo possono considerarsi come attinenti al podere in cui si trovano e concorrenti direttamente alla produzione della rendita netta che esso dà; e allora il loro valore è compreso in quello del podere e non si può quindi far figurare distintamente tra gli elementi del patrimonio. Questa considerazione vale specialmente per gli animali da lavoro e da prodotto, perchè, come ho detto altrove, nel computo della rendita netta del podere, in occasione di una stima razionale, per una parte non si tien conto fra le spese del lavoro compiuto dagli animali e per l'altra si conteggiano fra le rendite gli allievi, i latticini e gli altri prodotti animali che si ottengono. — In secondo luogo il valore del podere può essere determinato senza badare alle scorte necessarie alla sua coltivazione, e può poi anche avvenire che vi siano scorte non necessarie a simile coltivazione: allora esse devono stimarsi a parte e riguardarsi come separati elementi del patrimonio. Se le scorte medesime sono costituite da prodotti che si comperano o si vendono a misura, come le sementi, il fieno, la paglia, il concime ecc, il loro valore si troverà agevolmente essendo che sarà noto il prezzo corrente. Lo stesso però non può darsi per le altre scorte e più particolarmente per gli animali la cui valutazione non può ottenersi se non da' periti pratici. E questa osservazione vale egualmente per gli animali di lusso che possedesse l'Azienda.

I prodotti in corso di fabbricazione nelle Imprese industriali, non essendo oggetto di scambi frequenti, e però non avendo un prezzo corrente propriamente detto, in generale non si possono esattamente valutare se non si conosce la quantità di materia prima o di materiali e la somma di lavoro che in essi è accumulata. Una giusta determinazione di simili dati riesce sempre ardua e malagevole, e in ogni caso non può farsi se non in base ai risultamenti di un razionale e accurato sistema di scritture. Se non si può conoscere per mancanza di acconce registrazioni il costo reale di produzione sarà mestieri ricorrere all'opera di periti pratici i quali per lunga esperienza sieno atti a determinare senz'altro, approssimativamente, tale costo di produzione.

Art. II.

Crediti in derrate o in mercanzie

Può avvenire che un'azienda abbia acquisito il diritto di ricevere entro un dato spazio di tempo una data quantità di derrate o di mercanzie di specie e qualità particolari determinate. Ciò si verifica nel caso in cui essa abbia fatto acquisti a termine o a consegna, e in quello in cui i coloni o gli affittajuoli non abbiano pagato i fitti in generi ai quali fossero tenuti. Per ottenere la stima di tali crediti conviene prima ricercare il valore della mercanzia o delle derrate che si ha diritto di ricevere, e poscia modificare tale valore, badando al tempo che deve ancora decorrere prima che l'esazione possa verificarsi, al pericolo che apparisse di un ritardo o di un diniego, oppure all'insolvibilità del debitore, e va dicendo

Mobili, utensili, strumenti e macchine.

In generale può dirsi che la giusta valutazione dei mobili che trovansi nei magazzini, nei banchi, negli uffici o nelle case civili, degli strumenti agrarii, delle macchine negli stabilimenti industriali ecc. può ottenersi solamente in modo approssimato e per mezzo di una stima diretta empirica. E questa non può farsi con quella esattezza se non da persone esperte nelle singole arti le quali intendono alla fabbricazione dei mobili e delle macchine che si devono stimare. Non di meno, quando si tratti di valutazioni a farsi in occasione dei rendiconti annuali, si suole procedere altrimenti. In origine il valore dei mobili e delle macchine si fa pari al loro prezzo d'acquisto, quindi a tal prezzo si aggiungono le somme spese per grosse riparazioni; e alla fine di ogni anno si toglie una quota d'ammortamento che è o il decimo, o il quinto, o il quarto, ecc. secondo che si reputa che il valor dei mobili abbia da consumarsi in dieci, in cinque o in quattro anni. Questa è la via generalmente praticata. Mi parrebbe però expediente tener conto di quella parte del valore di mobili che non può distruggersi in seguito all'uso, in una parola del valore dei materiali che sono in essi. Chiamando V il valore dei mobili o delle macchine, che si deve computare nella valutazione del premio, V_1 il valor che figura nel rendiconto precedente, M il valor dei materiali che non si può consumare, n il numero degli anni che si giudica di poter usare delle macchine o dei mobili, sarà:
$$V = V_1 - \frac{V_1 - M}{n}$$

Art. IV.

Libri, oggetti d'arte, gioie: loro valutazione.

Come per i mobili e per le macchine, così per i libri, gli og-

getti d'arte, le gioie ecc., il Ragioniere non ha altro ufficio da quello in fuori di raccogliere i valori che vengono determinati dalle persone che sono esperte conoscitrici del prezzo di codesti oggetti. Non giova illudersi: la determinazione di tali valori non può farsi mai con molta approssimazione, giacchè son troppo contingenti e incerte le cause che possono aumentare o scemare la richiesta di simili oggetti, e perciò stesso il loro prezzo. Ma v'ha un limite minimo, e questo è il valore delle materie ond'è formato l'oggetto, o come sarebbe a dire il valor della carta per i libri, il valor dell'argento o del bronzo onde son composti i candabri e le statue, dell'oro e delle pietre preziose che entrano nelle gioie ecc.

Art. V. -

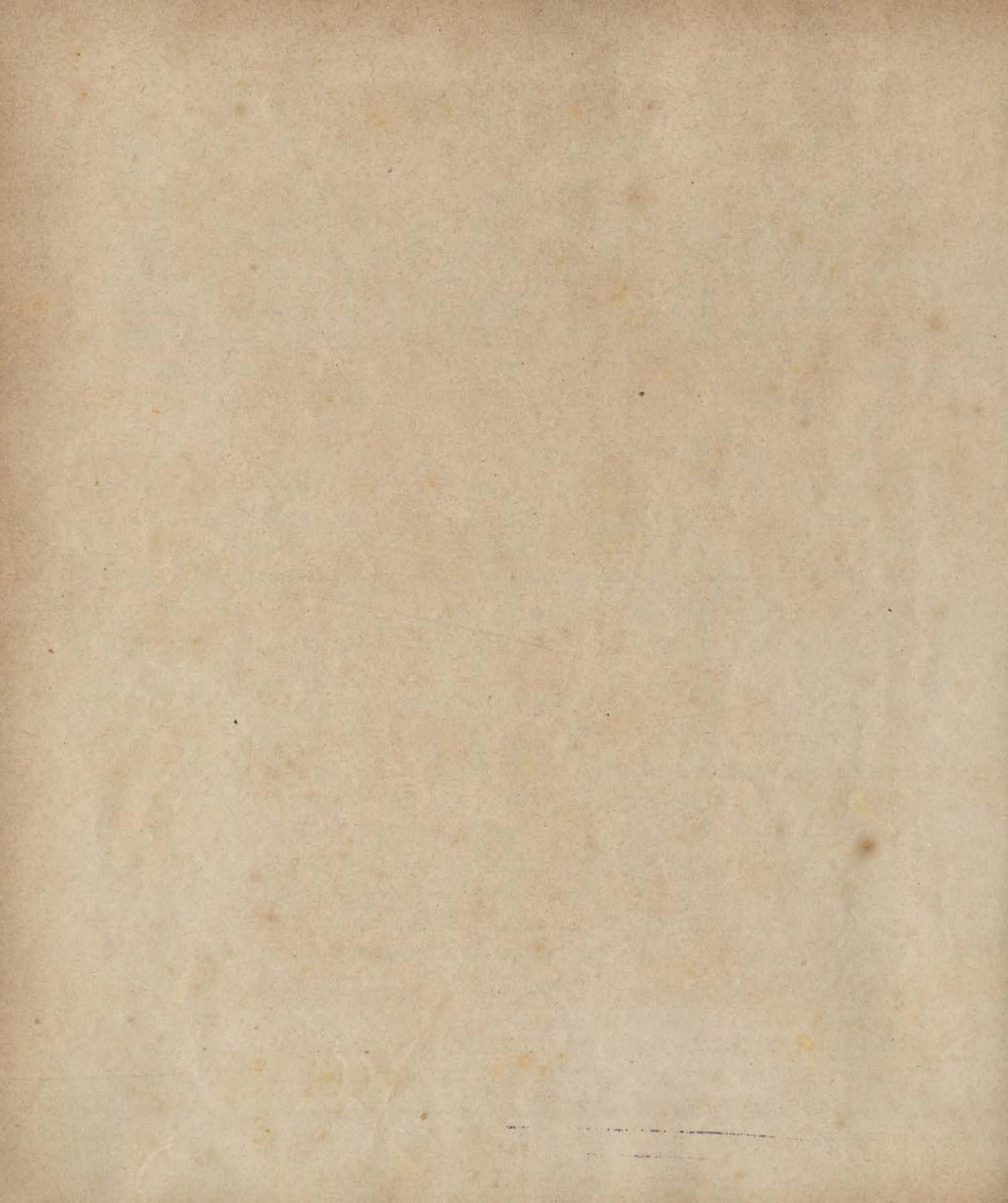
Capitali impiegati in altre Aziende.

Nelle Aziende composte di una principale e di Aziende filiali o subalterne si suol considerare come elementi patrimoniali di quella i capitali netti di queste. Il valore di simili elementi patrimoniali nell'Azienda principale, non può differire dal valore che si attribuisce ai corrispondenti capitali netti delle Aziende subalterne. E questi capitali netti sono alla loro volta quantità complesse il cui valore non si può determinare direttamente, ma solo mediante la ricerca dei valori dei singoli elementi patrimoniali appartenenti a esse Aziende filiali, e della loro somma algebrica.

Qualunque poi sia la natura dell'Azienda il cui patrimonio si tratta di valutare una parte dei valori attivi suoi può essere impiegata in altre Imprese o Aziende come quota del loro capitale. O son quote di capitale proprio o quote accomandite in società mercantili in nome collettivo o in accomandita, o sono azioni del capitale di società anonime o sono quote di partecipazione in Imprese o neges

che si congiungono da associazioni la cui natura può variare senza fine. Il valor reale di simili quote è sempre una parte ideale del valore attribuibile all'intero capitale netto dell'azienda o Impresa, in cui sono impiegate, corrispondente alla parte che la somma fornita prende sul totale di quelle che i soci o partecipanti han fatto in comune. Onde, nella generalità dei casi, simile valore reale non può determinarsi direttamente, ma soltanto mercè la valutazione dei singoli elementi attivi e passivi del capitale dell'Azienda o Impresa sociale.

Fanno eccezione le quote del capitale delle società anonime. Le Azioni di queste società sono trasmissibili, formano anzi oggetto di frequenti scambi, e sogliono avere un prezzo corrente alla Borsa; possono adunque, anzi debbono, valutarsi in base a tale prezzo corrente o corso di Borsa. Ed è appunto per ciò che io ho potuto dire della stima di tali Azioni, che sono titoli di proprietà, là dove ho ragionato della valutazione dei titoli di credito.



Foglio manoscritto a matita n. 10 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 130 e 131
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Inventari

Loro importanza - come la conoscenza
della natura della parte contabile
Inventari propriamente detto ed inventari
di consegna - Inv. totali e parziali e
loro ufficio diverso - I. 3. 1. 2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 9. 10. 11. 12. 13. 14. 15. 16. 17. 18. 19. 20. 21. 22. 23. 24. 25. 26. 27. 28. 29. 30. 31. 32. 33. 34. 35. 36. 37. 38. 39. 40. 41. 42. 43. 44. 45. 46. 47. 48. 49. 50. 51. 52. 53. 54. 55. 56. 57. 58. 59. 60. 61. 62. 63. 64. 65. 66. 67. 68. 69. 70. 71. 72. 73. 74. 75. 76. 77. 78. 79. 80. 81. 82. 83. 84. 85. 86. 87. 88. 89. 90. 91. 92. 93. 94. 95. 96. 97. 98. 99. 100. 101. 102. 103. 104. 105. 106. 107. 108. 109. 110. 111. 112. 113. 114. 115. 116. 117. 118. 119. 120. 121. 122. 123. 124. 125. 126. 127. 128. 129. 130. 131. 132. 133. 134. 135. 136. 137. 138. 139. 140. 141. 142. 143. 144. 145. 146. 147. 148. 149. 150. 151. 152. 153. 154. 155. 156. 157. 158. 159. 160. 161. 162. 163. 164. 165. 166. 167. 168. 169. 170. 171. 172. 173. 174. 175. 176. 177. 178. 179. 180. 181. 182. 183. 184. 185. 186. 187. 188. 189. 190. 191. 192. 193. 194. 195. 196. 197. 198. 199. 200. 201. 202. 203. 204. 205. 206. 207. 208. 209. 210. 211. 212. 213. 214. 215. 216. 217. 218. 219. 220. 221. 222. 223. 224. 225. 226. 227. 228. 229. 230. 231. 232. 233. 234. 235. 236. 237. 238. 239. 240. 241. 242. 243. 244. 245. 246. 247. 248. 249. 250. 251. 252. 253. 254. 255. 256. 257. 258. 259. 260. 261. 262. 263. 264. 265. 266. 267. 268. 269. 270. 271. 272. 273. 274. 275. 276. 277. 278. 279. 280. 281. 282. 283. 284. 285. 286. 287. 288. 289. 290. 291. 292. 293. 294. 295. 296. 297. 298. 299. 300. 301. 302. 303. 304. 305. 306. 307. 308. 309. 310. 311. 312. 313. 314. 315. 316. 317. 318. 319. 320. 321. 322. 323. 324. 325. 326. 327. 328. 329. 330. 331. 332. 333. 334. 335. 336. 337. 338. 339. 340. 341. 342. 343. 344. 345. 346. 347. 348. 349. 350. 351. 352. 353. 354. 355. 356. 357. 358. 359. 360. 361. 362. 363. 364. 365. 366. 367. 368. 369. 370. 371. 372. 373. 374. 375. 376. 377. 378. 379. 380. 381. 382. 383. 384. 385. 386. 387. 388. 389. 390. 391. 392. 393. 394. 395. 396. 397. 398. 399. 400. 401. 402. 403. 404. 405. 406. 407. 408. 409. 410. 411. 412. 413. 414. 415. 416. 417. 418. 419. 420. 421. 422. 423. 424. 425. 426. 427. 428. 429. 430. 431. 432. 433. 434. 435. 436. 437. 438. 439. 440. 441. 442. 443. 444. 445. 446. 447. 448. 449. 450. 451. 452. 453. 454. 455. 456. 457. 458. 459. 460. 461. 462. 463. 464. 465. 466. 467. 468. 469. 470. 471. 472. 473. 474. 475. 476. 477. 478. 479. 480. 481. 482. 483. 484. 485. 486. 487. 488. 489. 490. 491. 492. 493. 494. 495. 496. 497. 498. 499. 500. 501. 502. 503. 504. 505. 506. 507. 508. 509. 510. 511. 512. 513. 514. 515. 516. 517. 518. 519. 520. 521. 522. 523. 524. 525. 526. 527. 528. 529. 530. 531. 532. 533. 534. 535. 536. 537. 538. 539. 540. 541. 542. 543. 544. 545. 546. 547. 548. 549. 550. 551. 552. 553. 554. 555. 556. 557. 558. 559. 560. 561. 562. 563. 564. 565. 566. 567. 568. 569. 570. 571. 572. 573. 574. 575. 576. 577. 578. 579. 580. 581. 582. 583. 584. 585. 586. 587. 588. 589. 590. 591. 592. 593. 594. 595. 596. 597. 598. 599. 600. 601. 602. 603. 604. 605. 606. 607. 608. 609. 610. 611. 612. 613. 614. 615. 616. 617. 618. 619. 620. 621. 622. 623. 624. 625. 626. 627. 628. 629. 630. 631. 632. 633. 634. 635. 636. 637. 638. 639. 640. 641. 642. 643. 644. 645. 646. 647. 648. 649. 650. 651. 652. 653. 654. 655. 656. 657. 658. 659. 660. 661. 662. 663. 664. 665. 666. 667. 668. 669. 670. 671. 672. 673. 674. 675. 676. 677. 678. 679. 680. 681. 682. 683. 684. 685. 686. 687. 688. 689. 690. 691. 692. 693. 694. 695. 696. 697. 698. 699. 700. 701. 702. 703. 704. 705. 706. 707. 708. 709. 710. 711. 712. 713. 714. 715. 716. 717. 718. 719. 720. 721. 722. 723. 724. 725. 726. 727. 728. 729. 730. 731. 732. 733. 734. 735. 736. 737. 738. 739. 740. 741. 742. 743. 744. 745. 746. 747. 748. 749. 750. 751. 752. 753. 754. 755. 756. 757. 758. 759. 760. 761. 762. 763. 764. 765. 766. 767. 768. 769. 770. 771. 772. 773. 774. 775. 776. 777. 778. 779. 780. 781. 782. 783. 784. 785. 786. 787. 788. 789. 790. 791. 792. 793. 794. 795. 796. 797. 798. 799. 800. 801. 802. 803. 804. 805. 806. 807. 808. 809. 810. 811. 812. 813. 814. 815. 816. 817. 818. 819. 820. 821. 822. 823. 824. 825. 826. 827. 828. 829. 830. 831. 832. 833. 834. 835. 836. 837. 838. 839. 840. 841. 842. 843. 844. 845. 846. 847. 848. 849. 850. 851. 852. 853. 854. 855. 856. 857. 858. 859. 860. 861. 862. 863. 864. 865. 866. 867. 868. 869. 870. 871. 872. 873. 874. 875. 876. 877. 878. 879. 880. 881. 882. 883. 884. 885. 886. 887. 888. 889. 890. 891. 892. 893. 894. 895. 896. 897. 898. 899. 900. 901. 902. 903. 904. 905. 906. 907. 908. 909. 910. 911. 912. 913. 914. 915. 916. 917. 918. 919. 920. 921. 922. 923. 924. 925. 926. 927. 928. 929. 930. 931. 932. 933. 934. 935. 936. 937. 938. 939. 940. 941. 942. 943. 944. 945. 946. 947. 948. 949. 950. 951. 952. 953. 954. 955. 956. 957. 958. 959. 960. 961. 962. 963. 964. 965. 966. 967. 968. 969. 970. 971. 972. 973. 974. 975. 976. 977. 978. 979. 980. 981. 982. 983. 984. 985. 986. 987. 988. 989. 990. 991. 992. 993. 994. 995. 996. 997. 998. 999. 1000.

Foglio manoscritto a matita n. 10 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 130 e 131
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

da che risulta il profitto di un'azienda
come si misura l'esistenza del
beni immutabili, dei beni mobili, dei
crediti, dei debiti - effetto della cattiva
vicaria degli uni e degli altri, lassi l'usu-
frutto o la prescrizione

La valutazione degli Elementi da passivo volontario

Importanza maggiore o minore delle
Valutazioni - secondo che si tratti di Indica-
di conseguenze Ricordi opp. di Ind. generale

Criteri diversi secondo seppure nella
Valutazione secondo il fine e lo scopo per
cui si fa l'Ind. -

Si si tratta di inventari di liquidazione
ai quali debba riporre l'immediata realizza-
zione del capitale, si valutano le
beni non secondo il loro vero valore ma
secondo la massima o minore possibi-
lità di realizzo -

LIBRO SECONDO

Inventari

Capitolo I.^o

Classificazione degli Inventari.

Operazioni che la loro compilazione richiede.

La conoscenza della ricchezza che si ha da governare, o di cui si può usare per raggiungere il fine dell'azienda, è condizione precipua di una saggia amministrazione economica. Ciò è palese a ognuno. Dal conoscerla ha da essere continua, come è continua l'azione dell'amministrare; onde devesi rilevare da prima lo stato di codesta ricchezza e mettere poi in evidenza i mutamenti che va subendo. Per ciò ho potuto dire altrove (pag. 67) che il rilevare e l'affermare la sussistenza e la consistenza in un dato momento di tutto il patrimonio dell'azienda o di una sua parte è fra le più importanti funzioni della Ragioneria.

Simile funzione si risolve nella formazione degli Inventari¹⁾. I quali, o debbono servire come base o come punto di partenza al lavoro amministrativo di un dato esercizio, e fornire un mezzo per rilevarne più tardi i risultamenti; oppure devono valere soltanto come mezzi di riscontro o come atti conservativi di diritti nel caso in cui il governo o maneggio di una parte del patrimonio venga

¹⁾ La voce Inventario viene dal latino aureo invenio (ritrovo) e sostituita da tempo quella più antica di Repertorio (da reperio = trovo), riduzione diretta della voce latina Repertorium.

dall' amministratore affidata ad agenti responsabili. I primi sono Inventari propriamente detti; i secondi sono Inventari di consegna o di riconsegna.

Gli Inventari propriamente detti possono essere totali o parziali; possono cioè riguardare o tutto il patrimonio, o una sua parte soltanto. Quelli si compilano sempre nell' inizio di un' Azienda e si rettificano ogniquale volta se ne presenta l' opportunità e specialmente quando termina un periodo di gestione e ne incomincia un altro: nel tenerli a giorno e in evidenza si comprendia gran parte del lavoro della Ragioneria; questi si formano ogni qual volta l' amministratore ha d' uopo di conoscere con esattezza lo stato e il valore di una parte del patrimonio, sia perchè debba farne oggetto di scambi, sia perchè intenda introdurre, nel modo di amministrarla, importanti modificazioni.

La compilazione di codesti Inventari generali o parziali comprende tre operazioni distinte: la ricerca degli elementi da porre in essi, la valutazione loro e la loro descrizione. In vero è mestieri da prima trovare gli elementi del patrimonio o di quella sua parte la cui sussistenza e consistenza a vuolsi affermare, e vedere quale sia la condizione o lo stato loro. Poi, siccome essi elementi, in tanto sono componenti del patrimonio, in quanto hanno valore, così è mestieri determinare simile valore e determinarlo in guisa che quello di un elemento possa computarsi con quello degli altri. In fine, trovati così fatti valori, conviene mettere in evidenza la stanga, il patrimonio o il capitale netto, ovvero il deficit, al qual uopo, descritti ed esposti per articoli, per categorie, per classi o per titoli gli elementi attivi prima, poscia gli elementi passivi, si pone il totale di quelli a confronto col totale di questi trovandone la differenza, ossia trovando la somma che aggiunta al totale minore faccia che il nuovo totale pareggi il maggiore, ossia bilanci con esso. In questo consiste il Bilancio dell' Inventario.

Le rettificazioni da fare ad Inventari già compilati

possono riguardare, o nuovi elementi da introdurre in essi, o inq. diffezioni nella descrizione o valutazione di quelli che già vi figurano: in ogni caso, chi sa compilar bene un Inventario, sa anche rettificarlo quando il riconosce in qualche parte errato.

Quando si dà un podere in affitto suolsi stendere per conto del locatore e in contraddittorio col locatario una minuta ed esatta descrizione del podere medesimo, e un analogo lavoro si suoli ripetere quando il contratto è scaduto. I due specchi statistici, posti a confronto l'uno coll'altro, manifestano quali variazioni ebbero effettivamente luogo nel fondo durante la locazione, e danno per ciò modo di determinare qual compenso debba il padrone del podere al conduttore per i miglioramenti che v'avesse introdotti, o qual risarcimento debba questi a quegli per il deterioramento che si fosse per avventura verificato. Or bene, il primo specchio è un Inventario di consegna, il secondo un Inventario di riconsegna. E si compilano parimenti Inventari di consegna o di riconsegna ogni qual volta si affidano ad altri beni in deposito, si ritirano, e ogni qualvolta un cassiere, un magazziniere, o un consegnatario qualsiasi, assume o lascia l'ufficio suo. Questi ultimi Inventari diconsi anche Processi verbali o semplicemente Verbali di consegna o di riconsegna, appunto perchè in essi si rilevano e descrivono nei loro più piccoli particolari - le operazioni complesse di consegna o di riconsegna.

Allorchè i beni, il cui governo è affidato a consegnatari, aumentano, scemano o si rinnovano, conseguente l'Amministrazione e per conto dell'azienda, non si può dal solo confronto dei due Inventari o Verbali di consegna e di riconsegna riconoscere il debito o il credito di chi li ebbe in custodia - conviene allora tenere in evidenza quei mutamenti con apposite scritture di carico e scarico e porre a confronto i beni che secondo lo Inventario di consegna e le scritture di carico e scarico dovrebbero trovarsi in essere e quelli che l'Inventario di riconsegna dimostra come effettivamente esistenti. Ora, il confronto diretto o indiretto che si istituisce fra i due Inventari

di consegna e di riconsegna e il conteggio che vale a rendere liquido il debito o il credito del consegnatario costituisce ciò che si dice il Bilancio loro.

In ogni Inventario di consegna o di riconsegna debbonsi ricercare e descrivere gli oggetti consegnati o ritirati, ma per alcuni non è necessaria la valutazione di tutti i beni descritti. Così negli Inventari di consegna di poderi dati in affitto non è sempre indispensabile computare i valori dei terreni, dei fabbricati e delle scorte vive o morte; basta talora convenire in qual modo si dovrà poi determinare il prezzo delle scorte che all'atto della riconsegna si trovassero esistere in più o in meno e quello dei miglioramenti o deterioramenti che allora si rilevassero. Segue da tutto ciò che dove negli Inventari propriamente detti la valutazione tiene sempre il primo luogo, in quelli di consegna o di riconsegna per de talvolta ogni importanza. L'opposto deve dirsi invece dell'ultima operazione dell'Inventario, la descrizione: questa assume massima importanza nei casi appunto in cui la valutazione è superflua.

Capitolo II.

Ricerca degli elementi che devono figurare nell'Inventario...

L'attivo di un'azienda può comprendere beni immobili e beni mobili; quelli possono essere fondi o poderi rustici, case civili, stabilimenti d'industrie con tutte le macchine, gli oggetti o le scorte destinate a rimanere stabilmente a loro congiunti; questi comprendono il denaro, le merci e i prodotti industriali, gli oggetti preziosi, le cartavalori, i crediti cambiari, ipotecari, chirografari o di qualunque altra natura, le quote di partecipazione in imprese con soci responsabili o come accomandanti, o come azionisti e

va dicendo. Il passivo può risultare di debiti ipotecari, cambiarî, chirografari ecc.

La ricerca degli stabili che appartengono all'Azienda e che si debbono valutare e descrivere presenta, specialmente nei paesi ove la proprietà è frazionata, maggiori difficoltà di quello che a tutta prima si potrebbe supporre. Affinchi alcuna parte di terreno non sfugga, conviene esaminare le registrazioni, sian pure incompiute, riguardanti le precedenti gestioni, e i documenti relativi alle compere, alle vendite, e in generale agli acquisti in qualunque modo siano avvenuti, e quelli attinenti alle locazioni che sono state concluse nei tempi trascorsi, e inoltre i pubblici registri censuari, i quinternetti di scossa per le imposte pubbliche, e conviene ancora interrogare coloro che hanno avuta qualche parte nell'amministrazione dell'Azienda o sono stati con essa in relazione d'affari; conviene insomma cercare le informazioni ovunque si possano avere.

Nella ricerca dei fabbricati o dei poderi si procederà, anzichè per ordine della loro qualità o condizioni, per ordine dei luoghi in cui si trovano.

Se trattasi di oggetti mobili collocati in magazzini o in camere di case rustiche o civili, anzichè rintracciarli per ordine di categorie, giova tenere questo procedimento. Si lasci ogni cosa a suo posto, e quindi si entri in un magazzino o in una camera e si descrivano con cura tutti gli oggetti o prodotti che vi si trovano, seguendo l'ordine indicato dal posto che occupano, senza badare alla classe a cui possono appartenere. E questo lavoro, compiuto per una camera o per un magazzino, successivamente si deve ripetere per tutte le altre camere e per tutti gli altri magazzini. E affine di non dimenticarne nessuno, si tenga nella ricerca l'ordine che è indicato dalla posizione loro nel fabbricato. Terminata la visita, si avrà una nota disordinata di oggetti disparati fra loro; ma non sarà difficile ordinarli per categorie.

In tale minuta ispezione dei locali si seran trovati registri e documenti riguardanti l'amministrazione della sostanza. Questi, a fine di renderne più facile l'esame, si ordinaranno, se pur già nol sono, in cartelle secondo l'indole loro e l'oggetto a cui si riferiscono, badando a tener distinti quelli che riguardano diritti di proprietà dagli altri che sono attivi a crediti o a debiti.

I crediti, di qualunque specie sieno, dovrebbero apparire dai documenti o dai registri predetti; onde la ricerca loro dovrebbe esser compiuta quando è compiuta la diligente ispezione di questi. Ma così fatta ispezione, specialmente se trattasi di amministrazioni disordinate, non è sempre bisogna breve e neanche agevole; e poi nei registri possono trovarsi errori e lacune, e possono esservi stati smarrimenti o sottrazioni di documenti: per ciò si vede quante difficoltà possono telora opporsi alla ricerca compiuta dei crediti di un'azienda.

La negligenza nel procedere alle ricerche della parte attiva della sostanza può avere conseguenze assai dannose. Chi ignora di avere diritti di dominio su un bene, o un diritto di credito verso altri, non può, non che esercitare quei diritti, neppur approfittare nessuno degli atti che valgono a conservarli integri. Onde può avvenire che, quando pure più tardi egli venisse a conoscenza di essi e si provasse a rivendicarli, gli sia, da chi ha il possesso del bene o il debito, opposta l'usucapione o la prescrizione.

Gli elementi passivi della sostanza, ossia i debiti, si potranno rilevare dai documenti e dai registri tenuti presso l'amministrazione, e dalle note avute dai creditori. Qui le omissioni non sono da temere e le ricerche devono piuttosto aver per scopo di ridurre alla giusta misura le pretese di chi vanta crediti. L'ammettere fra le passività un debito che in realtà non sussista può avere gli stessi dannosi effetti che l'ommettere un credito, perocché il non appiugnarle a tempo le richieste altrui può toglierci il diritto di appiugnarle validamente.

Capitolo III.

Valutazione degli elementi da porre negli Inventari.

La valutazione, l'ho già detto, ha nelle diverse specie di Inventari importanza diversissima. Negli Inventari di consegna e di riconsegna conta tanto poco che si può talora tralasciare, e in fatto bene spesso si tralascia. I consegnatari, qualunque nome prendano, rispondono non già del valore degli oggetti, ma degli oggetti stessi in natura, onde quel che importa si è di rilevare esattamente la specie, la misura, lo stato di simili oggetti. La determinazione del valore dei beni che si affidano al governo o alle cure altrui, quando pure si faccia, ha generalmente per solo fine di aggiungere una nuova condizione a quelle già esposte per determinare lo stato reale. Nulla di meno, quando, in seguito alla formazione di un Inventario di riconsegna e del Bilancio tra esso e il corrispondente Inventario di consegna, risulta che l'affittuario del podere o il consegnatario dei beni ha restituito più di quanto aveva ricevuto o non ha potuto restituire tutto, allora, dovendosi ricompensare pel di più o dovendo lui rifondere ciò che manca, manifestamente il valor della quantità eccedente o mancante si ha da ricercare o nei modi pattuiti o, mancando le convenzioni, nei modi indicati dalle leggi.

La cosa è diversa negli altri Inventari. Qui anzi la valutazione suole avere principalissimo luogo. Io non dirò ora come si possa fare, poiché del modo di valutare i singoli elementi patrimoniali ho già ragionato a lungo nel primo libro; noterò solamente che, secondo le diverse ragioni e i diversi fini che muovono alla formazione dell'Inventario, può avvenire che si debban seguire criteri diversi di valutazione.

Se l'Inventario che si forma ha da servire come base a deliberate operazioni di stralcio o di liquidazione della sostanza dell'azienda, siccome si tratta di vedere quanto effettivamente darà essa sostanza ridotta che sia a denaro, così per i beni devono adottare i prezzi che si sperano dall'immediata

vendita loro, per i crediti la somma che si presuma di poter ottenere dalla immediata loro sessione o esazione; per i debiti le somme che si calcola di dover pagare per estinguerli senza ritardo. E nel fissare i probabili prezzi di vendita devonsi badare alle condizioni svantaggiose in cui viene a porsi l'azienda col provocare le richieste di compra anziché attendere; onde converrà rimanere al disotto degli ordinari prezzi correnti quando pure questi sien noti. In simili Inventari poi tutti gli elementi della sostanza han da essere valutati, e quindi quelli per i quali la determinazione del valore è più malagevole, come sarebbe a dire gli oggetti o i monumenti d'arte; e la valutazione loro deve farsi con ogni cura, potendo gli errori in cui si cadesse aver nello stralcio dannose conseguenze.

Le medesime norme possono nella generalità dei casi valere anche per gli Inventari parziali, poiché ancor essi sogliono servir come base a negozi importanti o da modificazioni radicali che si vogliono introdurre in quella parte della sostanza che è l'oggetto di essi.

Ma se si tratta di Inventari totali che si fanno al chiudersi di un esercizio e al cominciare di un altro, per rilevare lo stato del patrimonio in quel punto, e i risultamenti della gestione passata, varia il ragionamento. Anzitutto qui l'utilità di avere una valutazione esattissima e fondata su valori venali non compensa sempre la spesa che questa richiede. Poi una stima così fatta non sarebbe neppur razionale, perché supporrebbe l'azienda astretta a liquidazione immediata, cioè in uno stato nel quale non si trova. Quando un'azienda viene e prospera i singoli suoi beni, venti natura di capitale, devono riguardarsi, in relazione ad essa e non ai terzi compratori, devono riguardarsi insomma secondo l'utile che effettivamente possono dare conservando la loro attuale destinazione, e rimanendo congiunti con tutti gli altri capitali che costituiscono il patrimonio dell'azienda, e non secondo il profitto che altri potrebbe cavarni usen-

Foglio manoscritto a matita n. 11 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 138 e 139
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

pag 138

Continuazione della Valutazione
dei beni negli Inventari

Quando l'inventario non è fatto per la
bilancia ma in principio di un nuovo
periodo di gestione si valutano i beni secondo
la rendita che essi possono creare -
Importanza di una giusta valuta-
zione dei beni nelle aziende dipendenti
e specialmente nelle aziende anonime
- Valutazione in queste aziende del
capitale mobile che dipende e che non
dipende - Valut. del capitale fisso
~~in~~ e Articoli di Memoria -

Descrizione degli Inventari

1.
Inventari • più verbali di consegna e di ricevimento
Come si fa la descrizione di questi verbali
chi la fa -
Invent. di consegna di un prodotto

Foglio manoscritto a matita n. 11 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 138 e 139
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Due effetti di Capitale fondando
capitale ricche e spese di Cultura
si dovrà in una descrizione

1. le terre.
2. i fabbricati
3. le regioni d'acqua
4. le ricche

La descrizione generale è preceduta da
una breve relazione e da alcune
avvertenze e l'inventario è pure
normalmente preceduto da un indice cata-
stale

Descrizione dei prezzi terrali
varie secondo i vari tipi modelli
di cui si occupa

Le descrizioni proprie
del o d' amministratori
si fa partendo da un dato momento
della gestione e l'inventario non ha esatto
valore che in questo momento. Il patrimonio

Foglio manoscritto a matita n. 12 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 138 e 139
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

varie unità monetarie. Però una parte
di esse può restare costante come anche
per certe beni immobili, per quest'ultima
basta fare una volta per tutte un calcolo di
conversione in allegati speciali sui quali ad
ogni nuovo intervento si si riferisce.
Gli elementi si dividono in dividendi
in classi e queste suddividibili in
categorie —
Finire vengono generalmente descritti ben
stabiliti — la descrizione di queste deve
comprendere le loro specie e le parti o alligato-
ri che da loro si ottengono — storia che si trova
nei documenti del ministero, e finali
oltre questo fare le di proprietà vengono in ordine,
dove le paragoni avvengono in ordine —
Infine una minuta descrizione di
tutte le loro particolarità — Con si fa
fare per i diritti dovuti di esistenza
di un tale modo delle anagrafe e dei registri
di catasto
Per crediti ipotecari si avevano alle

Foglio manoscritto a matita n. 12 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 138 e 139
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

particolarità del contratto di ipoteca ~
4 titoli di reddito si descrivono pure
nelle loro qualità numerici ecc ecc
I beni mobili si descrivono per
nome ecc ecc per la sorte, il reddito
effetti d'arte, materie prime per via
categoria dei fondi si sono particolari
pagodi di descrizione

doli separatamente.

E vi ha anche un'altra considerazione da fare. Dalla valutazione dei beni patrimoniali che si fa alla fine di un esercizio dipende la somma maggiore o minore di utile o di perdita a questo imputabile. Ora non è sempre indifferente lasciare all'arbitrio dell'Amministratore il fissare quello utile o quella perdita in una somma piuttosto che in un'altra. Nelle società anonime, per esempio, nulla più importa alla stabilità del credito che il togliere ogni incertezza e ogni arbitrio nella determinazione dei dividendi. Ora, quando non si riferiscono a beni fungibili e che abbiano prezzi correnti non molto vari sul mercato, i valori venali non hanno in sé nulla di fermo e determinato e dipendono dal mutabile giudizio dei periti estimatori.

Per tutto ciò nelle Aziende ordinate tutti i beni, la cui valutazione al prezzo venale non si può fare senza incertezze di sorta, sogliono stimare in base al costo effettivo che è grandezza determinabile, qualche volta con precisione, e nelle altre sempre con molta approssimazione. E si prende il costo a drittura per i beni attinenti al capitale circolante e a quello fermo che non perde pregio e valore in seguito all'uso che se ne fa, e il costo originario scemato dalla quota d'ammortamento, computata anch'essa secondo norme prima stabilite, quando si tratta di valutare beni che van deperendo. Non oltredimeno se nella valutazione del capitale circolante è prudente seguire il criterio del costo finché questo si mantiene inferiore agli effettivi prezzi di vendita che l'azienda può ottenere, sarebbe irrazionale e anche pericoloso l'adozione così fatto criterio quando l'esperienza dimostrasse che l'azienda è costretta a vendere con perdita. E quanto al capitale fermo deperente le quote d'ammortamento devono essere tali che il valore attribuito ai beni non risulti sproporzionato all'utile che effettivamente da essi può venire. Non potendosi esse quote sempre fissare secondo la effettiva perdita di valore che i beni subiscono prudente

vuole che si computino in misura piuttosto maggiore che minore. Onde può accadere, anzi accade sovente in amministrazioni ordinatissime che nei bilanci annuali quei beni appaiano in somme manifestamente inferiori allo stesso loro valor venale. Né ciò può nuocere al credito dell'azienda quando si rendano pubblici essi bilanci, purché sien parimenti fatte note al pubblico dei capitalisti le norme seguite nella valutazione. Per rispetto ai beni appartenenti al capitale fermo, che non iscemano di pregio pel fatto solo della destinazione che hanno, si suole mantenere invariato, negli Inventari, o il costo loro o il valore ad essi attribuito nell'ultima stima fattane, finché non risulti manifesta una troppo gran differenza tra quel valore e l'attuale prezzo venale, nel qual caso potrà apparire la convenienza di procedere ad una nuova stima. Così, generalmente, si ripetono nell'Inventario nuovo collo stesso valore per cui figuravano negli Inventari precedenti i poderi, i capitali ipotecari, i diritti e gli utili domini attinenti a enfiteusi perpetue, i capitali corrispondenti a censi o a rendite fondiarie e va dicendo. Quanto ai beni il cui valore cresce o scema con leggi determinate, come sarebbe a dire, il capitale superficie dei boschi, i diritti e gli utili domini relativi a enfiteusi temporanee, i crediti e i debiti che dipendono da versamenti periodici, da rendite temporanee ecc. ho già detto a suo luogo come dal valore loro attribuito in un dato momento, e che figura in un dato Inventario, si possa desumere quello adesso attribuibile uno o più anni dopo e che deve apparire negli Inventari successivi.

Adottando simili vie nel determinare i valori da porre negli Inventari, le rettificazioni loro riescono più spedite e assai meno costose, senza che per ciò perdano molta nella approssimazione dei dati, e possono quindi ripetersi più di frequente.

In alcune Aziende si hanno beni appartenenti al capitale fermo per i quali sono ignoti i costi e i valori ve-

nali non potrebbero fissarsi neppur con lontana approssimazione. Tali sono, ad esempio, gli oggetti o i monumenti d'arte, i quali per giunta sono in talune Aziende pubbliche inalienabili. Ebbene, queste cose non possono razionalmente valutarsi, e però applaudo a quelle Aziende che, pur tenendole in evidenza negli Inventari per memoria, non attribuiscono ad esse determinati valori. Gli articoli in cui si accenna a tali beni e in cui manca la notazione del valore dicono: articoli per memoria.

Capitolo IV.

Descrizione degli elementi da porre negli Inventari.

Art. 1.

Inventari o Processi verbali di consegna e di riconsegna.

Codesta descrizione si fa in modo assai vario secondo il vario scopo a cui deve servire l'Inventario. Se trattasi di Inventari o Verbali di consegna e riconsegna importa di rilevare le condizioni di fatto degli oggetti consegnati e poco più: basterà quindi minutamente descriverli. Simili Inventari o Verbali si compilano coll'Intervento delle due parti, quella che consegna e quella che riceve i beni: sono preceduti da una breve relazione, in cui si accenna allo scopo dell'Inventario, alle persone che concorsero alla sua compilazione, agli obblighi e diritti di entrambe le parti, e vengono sottoscritti tanto da chi eseguisce la consegna quanto da chi la riceve.

Farò alcune norme intorno al modo di compilare gli Inventari di consegna e di riconsegna di potere ceduti in affitto, e, per analogia, da esse potrà rilevarsi qual via si abbia da tenere per altri Inventari consimili.

Oggetto di un Inventario di consegna e di riconse-

cui fu compilato l'Inventario, il nome e la qualità delle persone che vi presero parte, la dichiarazione se l'Inventario serve di semplice consegna o riconsegna, ovvero di riconsegna per l'affittuario che scade e di consegna per quello che gli succede. Seguiranno inoltre alcune avvertenze relativamente ai criteri e ai principi secondo i quali si è fatta la descrizione e la consegna del fondo, specialmente per ciò che riguarda le piante e le scorte, affinché gli stessi criteri sieno seguiti all'atto della riconsegna.

L'Inventario è per consuetudine accompagnato da un indice catastale, nel quale si enumerano le varie porzioni di terra, ponendo per ognuna in distinte colonne il numero d'ordine che per esse risulta nell'Inventario, il nome, la qualità, i numeri di mappa, la superficie, l'estimo censuario.

I processi verbali che riguardano la consegna o riconsegna di beni mobili assumono aspetti diversi secondo la diversa natura di simili beni e il diverso modo con cui se ne può indicare l'indole lo stato e la grandezza. Non è dunque possibile accennare particolareggiatamente alle forme che in essi deve prendere la descrizione: in ogni caso questa deve essere tale da designare senza incertezza, e compiutamente i beni che sono oggetto della riconsegna o consegna.

Simili Inventari di consegna e di riconsegna sono sottoscritti oltre che dai periti, se l'opera loro è stata richiesta, da quegli che fa la consegna o riconsegna, da quegli che la riceve e dai testimoni.

Art. 2°

Inventari propriamente detti o di amministrazione

Altre sono le norme da seguire quando si tratta di compilare Inventari di amministrazione. Considerati

da prima il caso generale di un Inventario che abbia per iscopo di servire come base o punto di partenza a tutto il lavoro amministrativo. Esso coglie l'Amministrazione in un punto e ne afferma la condizione economica, ossia rileva il montare del suo patrimonio e lo descrive. E siccome il valore è essenzialmente mutabile, così, generalmente parlando, l'Inventario di una Amministrazione, formato in un dato tempo, non può essere esatto che per questo tempo, e non vale per altri tempi lontani, quand'anche il patrimonio non s'isìa alterato per nuove aggiunte o per sottrazioni di beni, la qual cosa potrà dirsi a più forte ragione per patrimoni di quelle Aziende, i quali continuamente s' modificano e s' rinnovellano.

Non di meno in alcune Amministrazioni, e segnatamente tra quelle che non son mercantili, vi sono diverse parti dell' attivo e del passivo che rimangono durevolmente e il cui valore muta di poco. Tali sono, ad esempio, i beni stabili, i crediti o i debiti ipotecari, i capitali corrispondenti a diretti od utili domini su beni enfiteutici, a censi, a rendite fondiari, i fondi pubblici e le azioni bancarie o industriali, quando in esse l'Amministrazione cerca uno stabile impiego di somme, i capitali impiegati nella costituzione di altre Aziende, e via dicendo. La descrizione di questi elementi dell' attivo e del passivo che costituiscono, a così dire, la parte costante del patrimonio, fatta una volta accuratamente, può servire per più anni, specialmente quando essa s' disponga in modo che sia reso agevole l'introdurre quelle modificazioni o aggiunte che fossero del caso. Laonde è da encomiarsi assai la pratica seguita da talune Amministrazioni, di scrivere una volta per tutte in modo particolareggiato codesta descrizione in un volume o libro speciale, oppure in una serie di libri, assegnando ad ogni articolo, ossia a ogni elemento dell' Inventario uno o più

fogli; cosicchè tra l'una e l'altra partita vi sia uno spazio vuoto per ricevere, in processo di tempo, le note delle variazioni che, nella forma o nel valore di ogni singolo elemento, si verificassero, o la descrizione de' nuovi elementi che entrassero a formar parte dell'attivo o del passivo della sostanza.

Gli elementi della sostanza si descrivono nel libro o nei libri degli Inventari per classi o categorie. Prima pongonsi le case d'abitazione ossia i beni urbani, poi i terreni, gli opifici, i diretti domini, i crediti ipotecari, i fondi pubblici ecc; e fra gli elementi passivi prima i capitali corrispondenti a diretti domini altrui, poi i debiti ipotecari ecc.

Le case si descrivono nell'ordine del luogo in cui si trovano, e così pure i poderi o le pezze di terreno, e gli opifici, e i diretti domini secondo il luogo in cui trovansi i fondi sui quali il dominio si esercita; i crediti ipotecari secondo l'importanza loro e della tassa d'interesse; i fondi pubblici secondo la natura dei titoli, e va dicendo.

La descrizione dei beni stabili, cioè delle case, dei terreni e degli opifici, deve anzi tutto comprendere la storia loro in quanto sono elementi della sostanza. Le notizie che riguardano i diritti di dominio che un proprietario esercita sopra i propri beni non sono mai soverchie; laonde il punto di partenza di codesta storia non sarà mai troppo remoto: esso dovrà in ogni caso risalire a più di trent'anni addietro, spazio di tempo necessario perchè si possa opporre la prescrizione alle pretese dei terzi, e possibilmente al giorno in cui il terreno o la cosa pervenne per acquisto all'attuale proprietario dell'azienda o a quegli da cui egli o gli ascendenti suoi l'ebbero per via d'eredità. Il punto d'arrivo dev'essere lo stato in cui la casa, il pezzo di terreno o il podere sono nell'atto in cui si compila l'Inventario, o meglio la condizione giuridica in cui in quel punto il proprietario si trova rispetto a quella o a questi. Nel fare simile sto-

ria potrà avvenire che si debba accennare ad acquisti, a vendite, a successioni, a servitù attive o passive acquistate, contestate, perenti o riscattate, a costituzioni o cancellazioni di ipoteche passive, a costruzioni, bonificazioni o miglioramenti, a deperimenti o distruzioni per incendi, inondazioni ecc. Ora, la più parte di costui fatti possono provarsi merce documenti che le Amministrazioni ben ordinate gelosamente conservano ordinati in fascicoli e cartelle, perchè senza di essi difficilmente si potrebbero rivendicare diritti che fossero contestati. Ciò posto, per facilitare le eventuali ricerche, è bene accennare, nella storia sopra detta, a codesti documenti e al luogo in cui possono rinvenirsi. Il rimanente della descrizione comprenderà tutte quelle notizie che valgono a individuare lo stabile e a chiarire lo stato in cui veramente si trova. Laonde per le case e gli opifici si accennerà alla città o borgata o villaggio in cui giacciono, alla via se ha un nome speciale, al numero civico, e quindi al numero di mappa, e inoltre all'uso a cui servono, al numero dei piani, degli appartamenti, dei magazzini e dei sotterranei, all'affittuario o agli inquilini se son ceduti in affitto o a pigione, ai giardini, ai cortili e alle altre adiacenze se ve ne hanno, ai loro confini, alle loro coerenze e finalmente al valore. In quanto ai terreni la descrizione si compie indicando, per cadun podere, la denominazione particolare che riceve, il comune amministrativo e censuario in cui si trova, i confini, i diritti d'acqua che fossero ammessi al fondo, le servitù attive e passive, il genere di coltivazione, e se trattasi di affitto o di colonia parziaria, il nome dell'affittuario o del colono, il canone annuo, la durata della locazione, e per caduna pezza di terreno, la qualità, se prato, campo ecc, i numeri di mappa, la superficie, la rendita censuraria, il valore.

Anche per i diretti domini vuolti fare la storia e la descrizione del fondo su cui si esercita nel modo sopra detto, converrà inoltre indicare il nome dell'utilista o degli utilisti, l'annuo canone, le prestazioni necessarie, le altre con-

divisioni del contratto di enfiteusi, e in fine il valor capitale. -
Aggiungerò che la descrizione dei poderi e degli edifici può esse-
re resa più compiuta e persuadente, ed è bene che lo sia, merco
l'aggiunta di mappe e di disegni. Le mappe indicheranno la
configurazione dei poderi e delle loro parti e quella della super-
ficie su cui sorgono i fabbricati e inoltre le coerenze. Dove esi-
stano catastri geometrici tali mappe possono essere la copia
di parte di quelle annesse a simili catastri, e allora in esse i
poderi saranno suddivisi secondo i numeri di mappa, e non
vi mancherà l'enumerazione di tali numeri. In un indice
o catasto da farsi a maggior dicitazione delle mappe si potranno
porre le indicazioni tutte che, rispetto ai poderi o alle case a cui
si riferiscono, si trovano nei pubblici libri censuari. Rispet-
to alle case e ai fabbricati di ogni genere possono aggiungersi
le piante dei singoli piani e i disegni delle facciate.

Circa i crediti ipotecari conviene per ciascuno ricordare
il cognome e nome del debitore, l'origine del credito e le con-
dizioni a cui si fece il prestito, cioè a dire il documento di
mutuo, accennando al luogo in cui si custodisce, alla sua
data e al nome del notaio che lo compì, il nome del mu-
tuante e del mutuatario se quegli non è il proprietario del-
l'azienda, né questi il debitore nel punto in cui si forma
l'Inventario, la misura degli interessi e la scadenza loro,
la durata del prestito. Si dovrà in oltre accennare ai fondi in-
colati da ipoteca e alla data delle interizioni o rinnovazioni
ipotecarie, e in fine alle mutazioni tutte che per avventura
avesse subite il credito dopo la sua origine.

I titoli di credito si descrivono accennando alla specie
o qualità di ciascuno, alla serie e al numero loro, alla persona
a cui sono intestati se trattasi di titoli nominativi, al mon-
tante della rendita se son cartelli del debito consolidato, op-
pure al valor nominale. Per la descrizione potrà dirsi com-
piuta se non ricorda il tempo e il modo d'acquisto dei tito-
li e le modificazioni che hanno subite.

I capitali investiti in aziende subalterne od estere

nee sono sufficientemente descritti, quando è designata l'azienda e ricordato l'atto di sua costituzione, il montare del capitale primitivo e le mutazioni sue in fino all'ultimo Bilancio che per quell'azienda si fece.

Le macchine, gli attrezzi rurali, i mobili, i libri, gli oggetti d'arte, le gioie ecc. si descrivono per qualità, numero e valore in distinte particolari nelle quali non meno che hanno luogo cessioni, consumi, acquisti o riparazioni si introducono opportune rettificazioni.

Ma le scorte, i crediti dipendenti da effetti cambiali, oppure in conto corrente o per interessi o fitti scaduti, le mercanzie, le derrate, i prodotti in via di fabbricazione, tutti quei beni insomma che formano il capitale circolante dell'azienda, non si possono utilmente descrivere in libri o distinte che abbiano per ufficio di servire come esplicazioni dell'Inventario e durevolmente, per ciò che tali elementi del patrimonio si mutano e si rinnovano con vicenda continua. Per compenso essi trovandosi descritti nei libri in cui si ricordano le operazioni dell'azienda, dai quali potranno in ogni tempo rilevarsi la loro misura e il loro costo o montare a fine di porli in allegati esplicativi di un dato Inventario.

Per tali allegati la descrizione delle scorte si fa nel modo che ho indicato parlando degli Inventari di consegna e di riconsegna.

I crediti dipendenti da effetti cambiali si descrivono accennando ai titoli da cui dipendono e ai numeri loro se ne hanno, ai nomi dei principali obbligati, al pagamento, alla somma, alla scadenza.

Quanto ai crediti in conto corrente basta indicare il nome e cognome dei debitori e la somma. Invece, se trattasi di crediti la cui sussistenza può l'azienda provare meriti obbligazioni scritte non cambiarie rilasciate dai debitori, si dovrà inoltre indicare la natura e la data di questa obbligazione, l'indole dei crediti e la misura degli inte-

nessi se ne producono.

Fra gli elementi attivi dell' Azienda, che possono figurare nell' Inventario, sono le somme che si anticipano in conto di pigioni dovute per esercizi futuri o di altre spese a questi imputabili, tra cui tengono luogo principalissimo le spese di prima montatura. Tali somme non possono annoverarsi fra i crediti; esse infatti non indicano altro che spese sostenute le quali non vennero peranco consumate, ossia non hanno ancora prodotto l'utile che può da esse attendersi, e rimangono nell'attivo solo fino a che non è decorso il periodo di tempo al quale son relative: sono, per così dire, crediti che il presente dell'Azienda ha verso il futuro, l'esercizio corrente verso quegli avvenire. Laonde è bene far rilevare nella descrizione colle maggior possibile chiarezza la peculiare natura di tali elementi attivi.

Nel descrivere il passivo non permanente, come sarebbe a dire i debiti diversi per somministrazioni corse, o quelli in conto corrente, o quelli per interessi o fitti scaduti, o finalmente quelli per fitti, interessi o rendite esatte anticipatamente, si seguono norme analoghe a quelle per i crediti della stessa categoria. Circa il passivo permanente - debiti ipotecari, o chirografari, debiti per legati, censi e simili, - valgono norme analoghe a quelle relative ai corrispondenti crediti.

Capitolo V.- Bilanci degli Inventari

Art. 1.

Bilancio degli Inventari di consegna e di riconsegna.

Il Bilancio tra un Inventario o Processo verbale di consegna e quello corrispondente di riconsegna, sia che si possa fare direttamente tra essi, sia che debba farsi indirettamente, tenendo conto di consegne e riconsegne successive.

ve descritte in libri di carico e scarico, ha per ufficio di determinare il debito o il credito del consegnatario all'atto della riconsegna.

Non è frequente il caso di Bilanci immediati fra due Inventari corrispondenti. Quando possono aver luogo essi si ottengono col porre in chiaro la differenza per quantità tra i corrispondenti articoli dell'uno e dell'altro, col valutare poi tale differenza nei modi pattuiti e col fare, in fine, la differenza tra quanto è dovuto al consegnatario pel di più che ha riconsegnato, e quanto è dovuto da lui per ciò che non ha potuto riconsegnare, potendo avvenire che alcune o tutte le differenze sian nulle. Simili Bilanci diretti han luogo generalmente quando trattasi di riconsegna di oggetti attinenti al capitale ferraro e del cui deperimento normale, in seguito all'uso che se ne fa, il consegnatario non risponde. È il caso delle consegne e riconsegne di mobili d'ufficio e dei fabbricati destinati ai pubblici servizi nelle Amministrazioni pubbliche.

I Bilanci indiretti richiedono maggior lavoro, il quale varia assai secondo la natura dei beni dati in consegna e suol essere tanto maggiore quanto è più grande il numero delle consegne e riconsegne parziali, notate nei libri di carico e scarico, delle quali si deve tener conto.

Le trattasi di poderi dati in affitto le variazioni alla prima consegna non possono essere molte. Esse sogliono notarsi di volta in volta nel libro o nei libri di carico e scarico, e ogni nota si suol rendere autentica merco la sottoscrizione di entrambe le parti contraenti. Tali variazioni possono essere: o tagli di piante fatti per conto del locatore, o cessazioni di scorte o prodotti fatte da quegli o a quegli, e va dicendo. Possono poi essere avvenute nel fondo variazioni non imputabili al locatario, come sarebbe a dire guasti, corrosioni, accessioni al podere per opera di fiumi o torrenti, vicini, incendi di case ecc: anche di queste dovrà tener conto nel formare il Bilancio. Ed è da badare che non per tutti gli

oggetti è possibile ricercare le differenze delle quantità per valutarle poi; talora il confronto deve aver luogo immediatamente tra i valori rilevati nella consegna e nella ricezione: ciò accade, per esempio, per i fabbricati, i mobili, i vasi vinari ecc, e, in generale, per il capitale fermo; gli oggetti che lo costituiscono, mentre non vogliono numerare, hanno valore diverso secondo il diverso stato di conservazione in cui si trovano. Lo stesso può dirsi, fino a un certo punto, delle scorte in terra. Invece trattandosi di piante, foraggi, paglia, stame, sementi, animali da prodotto ecc, il debito o credito del conduttore si commisura alla quantità che ha potuto riconsegnare o che ha riconsegnato in più. Per tanto simili Bilanci si otterranno col compilare tanti specchietti quanti sono gli oggetti da considerare, dimostranti alcuni differenze di valori, altri valori attribuiti a differenze di quantità, e col riunire poscia in un numero solo i valori esposti.

Allorchè è il caso di consegne e di riconsegne di denaro, di derrate, di prodotti o mercanzie e di altri oggetti senza numero attribuiti al capitale circolante, e però invariabili con assidua vicenda, i dati del Processo verbale di consegna e gli altri del corrispondente Verbale di riconsegna comprendono la parte minima di quelli da cui può desumersi il Bilancio: il più gran numero di dati, la quasi totalità anzi, trovasi nei libri di carico e scarico, sovente non pochi, le cui note per giunta possono non essere state una per una riconosciute da entrambe le parti nell'atto della compilazione e trovarsi quindi in condizioni da doversi provare l'esattezza. Allora il Bilancio assume tutto l'aspetto di un Rendiconto e sovente ne prende anche il nome, nè io potrei dire ora particolareggiatamente come si possa ottenere e come si possa provare esatto in ogni sua somma. Ne ragionerò in altro luogo: qui dirò solo essere raro il caso che da simili Bilanci o Rendiconti possa seguire la liquidazione di un credito del consegnat

tario; perocchè si vuole restringere il compito di lui a curare l'entrata, e l'uscita e la custodia dei beni, e vietargli di collocare valori propri insieme a quelli dell'Azienda. Onde né le uscite possono eccedere le entrate, né fra i beni sussistenti possono regolarmente esservene di quelli che non appartengono all'Azienda. Se l'opera del consegnatario è stata in tutto regolare, il pareggio, cioè il Bilancio tra le consegne e le riconsegne si ottiene da per sé senza che sia necessaria l'aggiunta di veruna somma; la qual cosa viene a dire che il debito del consegnatario è nullo.

art. 2.

Bilancio degli Inventari di amministrazione.

I Bilanci che ho cercato di descrivere nel precedente articolo han luogo tra due Inventari corrispondenti, laddove quelli intorno cui mi propongo ora di ragionare han luogo tra le due parti di un medesimo Inventario: l'attiva e la passiva. Essi mirano a porre in evidenza quale delle due eccede e di quanto. In tal modo esso Bilancio permette di rilevare d'instoquendo lo stato della sostanza intera se l'Inventario è totale, o di quella porzione a cui esso si riferisce, se è parziale. Onde regna l'importanza di cost'atti Bilanci, non potendo l'Inventario anche totale recar molto lume circa l'andamento generale dell'amministrazione finché le parti sue rimangono disgregate.

Cotali Bilanci possono essere analitici e sintetici. Sono analitici se enumerano separatamente tutti gli elementi primi dell'attivo e del passivo descritti nell'Inventario; sono sintetici se accennano soltanto ad elementi complessi nei quali quegli elementi primi trovanti epilogati, ed è palese che il grado di sintesi può in essi esser vario.

I Bilanci analitici si ottengono coll'enumerazione

re ordinatamente, secondo le classi in cui trovano lor proprio luogo, tutti gli elementi primi che formarono oggetto dello Inventario incominciando da quelli dell' attivo. Le somme si pongono le une sotto le altre in apposite colonne affinché si possano addizionare insieme, quelle di ciascheduna sezione, dell' attivo vo' dire e del passivo. Bene spesso pongonsi per esse più colonne: quelle interne servono per le somme semplici relative ai singoli elementi primi, le altre per le somme complesse indicanti i valori attribuiti a tutti gli elementi di un gruppo, una categoria o una classe. Le descrizioni qui per consueto non sono molto ampie e comprendono le sole notizie necessarie per determinare lo stato attuale degli elementi enunciati. Chiede il Bilancio un Epilogo in cui si pone a confronto l'attivo col passivo, acciocchè appaia il patrimonio netto o il deficit se si tratta di un Inventario totale, ovvero la somma algebrica degli elementi enunciati se l'Inventario è parziale. Talvolta non si addiziona nel corpo del Bilancio, le une colle altre le somme complesse relative alle classi degli elementi, e allora l'Epilogo comprende l'enunciazione delle somme appartenenti alle varie classi, la loro addizione e il confronto tra il totale di quelle dell' attivo e il totale di quelle del passivo. È d'uovo ancora dire che simili Bilanci analitici si dicono anche semplicemente Inventari, che anzi questa denominazione è più comune.

L'ordine che si suol tenere nell'enunciare i singoli elementi primi negli Inventari o Bilanci predetti è vario nelle diverse Aziende, così è varia, secondo la natura del patrimonio, la serie delle categorie in cui essi possono venir classificati. Luca Paciolo vuole che si cominci "sempre delle cose che sono in più pregio e più labili al perdere come sono i denari contanti"¹⁾, e così in fatto sogliono fare anche al giorno d'oggi le Aziende mercantili; tal dove F. Villa, badando a consuetudini di altre Aziende, insegna a cominciare

¹⁾ Summa de Arithmetica Geometria. in. tract. XI Cap. II.

dagli elementi che per il loro valore hanno importanza maggiore. Ecco secondo questo chiaro autore l'ordine da seguire trattandosi di un patrimonio completo pertinente ad una famiglia che viva delle rendite di quello, o, come egli dice, del patrimonio di un'Amministrazione economico-civile ²⁾.
Incominciando dall'attivo si descrivono: 1.^o i beni stabili, case e poderi; 2.^o i diretti domini su determinati stabili; 3.^o i diritti di decime; 4.^o le cartelle e le obbligazioni dello Stato; 5.^o i capitali attivi ipotecari; 6.^o i capitali attivi chirografari; 7.^o i capitali presso compagnie o società; 8.^o le quote presso gli affittuari; 9.^o i mobili; 10.^o i crediti verso i massari od affittuari per residui di fitto rimasti insoddisfatti; 11.^o i crediti verso i livellari per arretrati; 12.^o i crediti per frutti arretrati su capitali attivi; 13.^o i crediti diversi per somministrazioni fatte; 14.^o il contante ed i generi diversi. E pel passivo: 1.^o i debiti ipotecari e chirografari; 2.^o il valor capitale delle prestazioni passive, cen-
si, legati, ecc; 3.^o i debiti per frutti scaduti su capitali passivi; 4.^o i debiti diversi per acquisto di generi l'importo dei quali non fosse stato pagato; 5.^o in fine il montare di fitto ricevuto anticipatamente dagli affittuari da imputarsi poi fra le rendite di esercizi a venire.

Io poi nel dire dell'ordine da seguire nel descrivere i vari elementi patrimoniali ho avuto cura di tenere l'ordine secondo cui, a mio avviso, dovrebbero figurare nell'Inventario, qui aggiungo solo che tale ordine è, fino a un certo punto, indifferente.

I Bilanci analitici, così come li ho descritti, possono compilarsi soltanto nelle Aziende di poco momento, e in cui per giunta gli elementi primari della sostanza non sono numerosissimi; dove il numero loro è grande la compilazione di essi Bilanci ripetuta ogni qualvolta importa avere notizia della sostanza netta, richiederebbe spesa soverchia. Allora si compilano i Bilanci sintetici, dove si enunciano senza più le varie ca-

2) — G. Ville, Elementi di Amministrazione e Contabilità. 2.^a ed. p. cap. II.

tegorie dell' attivo e del passivo coi valori complessivi che alle
somme degli elementi di ciascuna sono stati attribuiti. Talora
le classi dell' attivo e del passivo si espongono nelle due pagine
di fronte di un medesimo foglio, tal'altra le une sotto le al-
tre, quelle prima e queste poi: in ogni caso le due parti si pa-
reggiano coll'aggiungere al passivo la sostanza netta, o all'at-
tivo il deficit che per avventura vi fosse. Simili Bilanci del re-
sto, e quali nelle grandi Aziende mercantili e in alcune Azien-
de pubbliche sogliono talvolta chiamar Situazioni, assumono
forme varie secondo i modi che le diverse Aziende tengono nel
ricordare i fatti della propria gestione.

Bene spesso i dati compendiosi dei Bilanci Inventari sin-
tetici vengono esplicati in prospetti o distinte separate che si al-
legano a esso Bilancio e diconsi per ciò allegati. Questi possono
essere di un sol ordine o di una sola serie, ovvero di più di grado de-
crescente. Gli allegati o sub-allegati sono contraddistinti da nu-
meri o simboli speciali che si ripetono accanto alle somme del
Bilancio cui servono ad esplicare. Il numero di quelli che è pos-
sibile unire a un Bilancio Inventario è indefinito, potendo giun-
gere a tanto da permettere di annunciarne e descrivere negli ultimi
suballegati tutti gli elementi primari della sostanza. Poella di-
meno è raro che si giunga fino a tal punto, molto di più che
le ultime esplicazioni si possono, ove occorre, rinvenire, o nei li-
bri degli Inventari innanzi descritti, o in quelli nei quali si ri-
corda l'attiduo montarsi degli elementi del capitale circolante.

In una medesima Azienda e per una medesima sostan-
za o parte di sostanza possono compilarli, anziché un solo
Bilancio d'Inventario, fin potendosi gli elementi primari rin-
nere in classi o categorie secondo criteri diversi. Così è possibi-
le in un primo Bilancio esporre gli elementi attivi e passivi
classificati secondo la indole e natura loro senza badare ai
luoghi in cui si trovano o si amministrano, e in un altro Bi-
lancio invece si può badare nella classificazione loro a quei lu-
ghi, o, se vuolsi, alle persone che rispondono dei singoli elemen-

ti patrimoniali e ne hanno la gestione, allegando in una medesima classe beni di natura diversi purchè si trovino in uno stesso luogo o siano amministrati dalle stesse persone. Talora la molteplice classificazione si fa per una parte soltanto della ricchezza a cui si riferisce l'Inventario, mercè più ordini di allegati e suballegati esplicanti alcune voci di un unico Bilancio generale.

Nelle Amministrazioni divise in un'Azienda centrale e in più Aziende collaterali o subalterne, ciaschedun'Azienda forma i propri Inventari coi relativi Bilanci, e l'Azienda centrale compila inoltre uno o più Bilanci-Inventari centrali in cui quelli sono epilogati. Si rado simili Bilanci centrali possono essere analitici; nulladimeno le esplicazioni ultime possono sempre trovarsi o nei Bilanci analitici che le singole Aziende avessero per avventura compilati, o nei registri presso di esse tenuti.

Capitolo VI.

Cenni storici sugli Inventari.

Gli Inventari dell'una e dell'altra specie essendo strumenti indispensabili all'Amministrazione economica si vedono certamente ai tempi più remoti. E si hanno di essi notizie antiche. Demostene parla di Inventari compiuti nell'orazione contro Timocrate per il cambro. Eravi in Atene un ordine di trecento cittadini scelto fra i più ricchi i quali sostavano ai maggiori carichi. La legge poi dava a ciascuno di loro la facoltà di uscire dall'ordine ove avesse indicato un cittadino più ricco non sofferente quelle gravasse. Il cittadino designato confessava di essere più ricco dell'altro e aveva fra i trecento, se negava si cambiava la sostanza. Un dei trecento va contro Timocrate che non era compreso nel numero, e si conviene di far la permuta dei beni. Il querelato poi contro di lui che non abbia fatto l'Inventario a tempo e che ab-

bia trasugato dei beni. Di vero, gli fa dire Demostene, invece di produrre l'Inventario dei beni, conforme alla legge, tre giorni dopo il giuramento, ovvero, non volendolo allora, nel ventesimo quinto giorno del mese di Paedromione secondochè aveva impetrato da me, nol fece nell'uno nè nell'altro giorno ¹⁾.

Il Peruzzi accenna a Bilanci delle Compagnie degli Alberti e dei Peruzzi per gli anni 1304 e seguenti fino al 1335 esistenti negli archivi di Stato di Firenze ²⁾; e son numerosi i Bilanci-Inventari relativi di tempi che vennero di poi e ad amministrazioni di ogni specie, i quali si conservano ne' pubblici Archivi.

Il Paciolo ³⁾ e dopo di lui presso che tutti gli scrittori di contabilità raccomandano per le Aziende mercantili Inventariche abbraccino l'intero patrimonio; e tale norma è in fatto, per necessita di cose, seguita nelle Aziende sociali, specialmente in occasione dello stralcio, ma lo è di rado nelle altre.

Lo stesso non può dirsi per le altre Aziende e specialmente per le pubbliche. Il Pietra ⁴⁾ e dopo lui il Flori ⁵⁾ trattando dell'amministrazione di un convento vogliono bensì che si compilino gli Inventari dei beni stabili e degli effetti mobili, ma non suggeriscono per tutti quei beni la valutazione, onde non ottengono Bilanci che mostrino il patrimonio netto dell'Azienda. Parimenti Rebmann, Lösch Hornberger ed altri, secondo afferma lo Schrott ⁶⁾ non suggerisco-

¹⁾ Mariotti. Traduzione delle Orazioni di Demostene. Vol. 3° pag. 268 e seg.

²⁾ S. L. Peruzzi. Gloria del commercio e dei Banchieri di Firenze dal 1200 al 1345. Lib. III. cap. II. pag. 228 e seg.

³⁾ Luca Paciolo. Summa de arithmetica etc. op. cit. Tract. XI. Cap. III. III.

⁴⁾ Angelo Pietra. Indirizzo agli Economici. Mantova 1586.

⁵⁾ Ludovico Flori. Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico. Palermo 1633.

⁶⁾ Josef Schrott. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. Vienna 4^a ediz. 1861 pag. 28

no per le Aziende pubbliche che Inventari per beni stabili e i diritti di varia natura appartenenti a tali beni, e inoltre gli Inventari dei mobili propriamente detti, ma non parlano di Bilanci che pongano in evidenza la sostanza netta. Gli Inventari seguiti da Bilanci che dimostrino un capitale netto, furono, secondo afferma lo stesso Eckroth, raccomandati fin dal 1774 in un'opera di cui non cita l'autore¹⁾, e più tardi da Brand nel 1785²⁾, ma né nell'una né nell'altra di simili opere figurano negli Inventari gli immobili.

Al presente quasi tutti gli scrittori raccomandano Inventari compiuti coi relativi Bilanci che indichino l'intera sostanza netta o deficit per tutte le Aziende, eziandio per le pubbliche; una nella pratica tale massima è rarissimamente seguita, onde è da dubitarsi che essa sia di universale applicabilità, che sia insomma per tutte le Aziende regionali.

¹⁾ Grundsätzen der Rechnungswissenschaft. Wien 1774.

²⁾ Joh. Gottfr. Brand - Grundsätze der Staatrechnungswissenschaft. Wien 1785. -

Foglio manoscritto a matita n. 13 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 158 e 159
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Le previsioni
Loro importanza e necessità - Quando
le previsioni diventano progetti o certi di
previsione - Così possono riguardare le
previsioni in un'azienda (1° l'istituzione
di un'azienda, 2° un affare isolato, 3° la gestione interna
dell'azienda in data precisa - Quando si dicono
previsioni d'istituzione o Inventari di Previsione
Quando si dicono previsioni d'affari di operazioni
di opere ed costruzione - Quando prendono
propriamente il nome di Bilancio di previsione
Inventari di Previsione
o piani d'istituzione
Questi si formano quando si vuole disciplinare
un'azienda mercantile, manifatturiera o bancaria
Norme che si devono seguire nella sua amministrazione,
ovvero che si fa dopo fare come la
conoscenza di società simili possa guidare e
come spesso non basta l'opera del ragioniere
ma ~~non~~ ~~debbano~~ ~~avere~~ anche certe parti per
l'istituzione - Come questi inventari variano molto
l'importanza, l'effetto della società da si può costituire, e
quando il luogo dove essa si costituisce -

Foglio manoscritto a matita n. 13 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 158 e 159
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Bilanci d'affari
L'operazione affine Bilanci d'affari o
di imprese, di speculazione e di opere
sono manifesti. L'oggetto loro
come per la loro costituzione sia di
prima necessità il concorso dei termini
e la loro vera e propria facoltà del
ragioniere -

Bilanci di precisione
propriamente detti - Bilanci generali
loro scopo - Cori è l'entrata di un'azienda
Entrata effettiva o rendita - Competen-
za di entrata o di rendita - Adempimen-
menti della competenza di rendita
L'uscita - spesa o uscita effettiva
Competenza di uscita o di spesa - Adempimen-
menti proprii di uscita - Annullati
siti attivi e passivi - di competenza dell'anno
o dell'esercizio tale - Talora - Annullati
e disavanzo di rendita deposit -
Entrate e spese ordinarie e straordinarie
morte - secondo il Villa, il Villan -

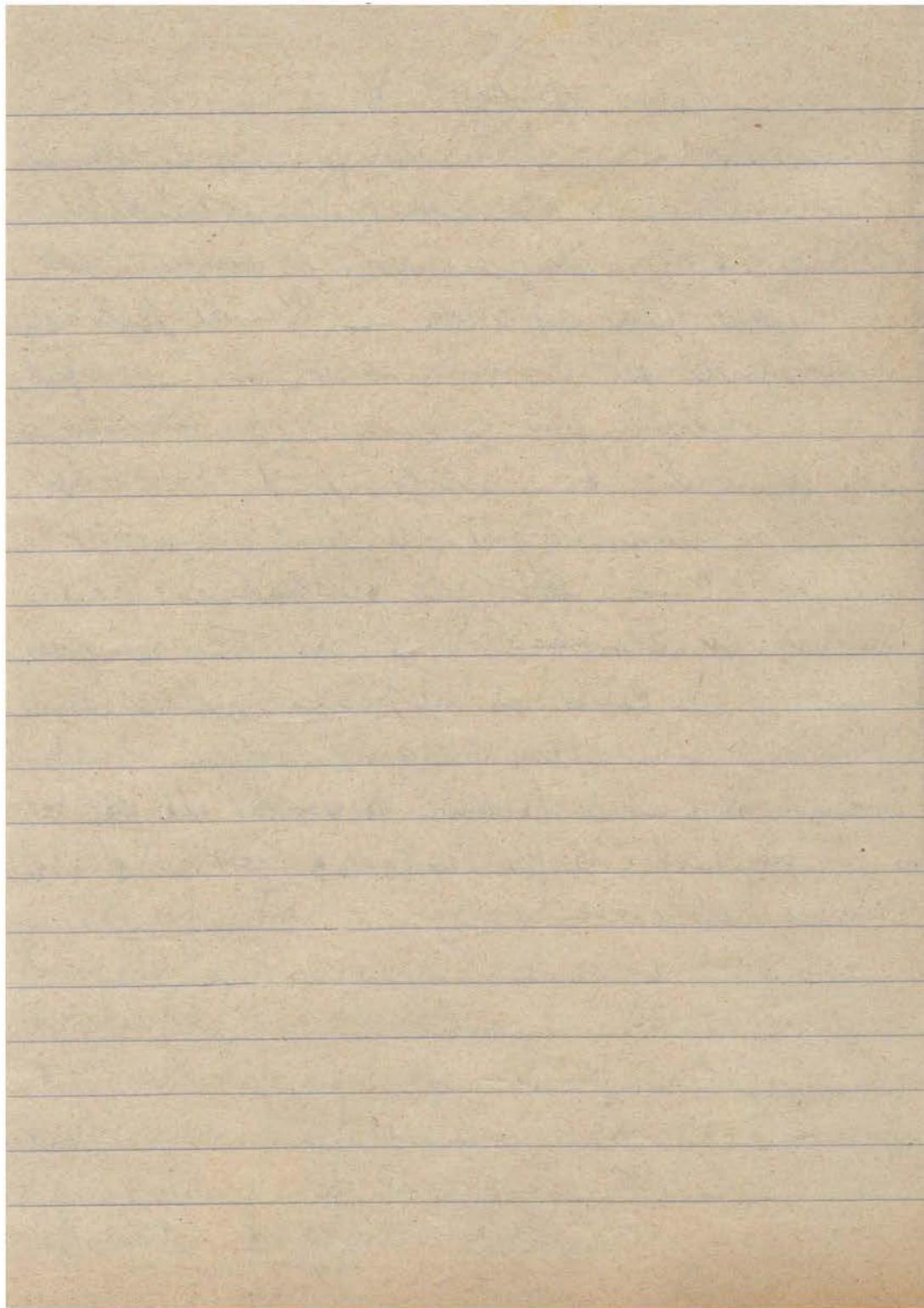
Foglio manoscritto a matita n. 14 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 158 e 159
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Da che profano governare le entrate -
le uscite - Spese che operano direttamente
ed indirettamente al conseguimento delle
entrate e spese che mirano al conseguimento
dello scopo della azienda - Uscite pertinenti
ed estranee all'amministrazione - Spese
per le parcella più proprie - come
nelle aziende di incorporazione di imprese
si devono tenere distinte le spese di incorporazione
dalle altre - Uscite obbligatorie ed
uscite facoltative - Entrate e spese
di poco - Come si notano nel bilancio
le entrate e le spese (categorie - attribuzioni)
Importanza del bilancio secondo che esprime
di un'azienda dipendente o indipendente)

Foglio manoscritto a matita n. 14 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 158 e 159
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm



LIBRO TERZO

Le Previsioni.

Capitolo 1^o.

Osservazioni generali.

I conti di previsione: loro classificazione.

Il ponderare, prima di accingersi a un atto qualsivoglia, sulle probabili sue conseguenze, per vedere se torna espediente il tentarlo, e il meditare, nel caso che l'impresa paria opportuna, in qual modo la si deve menare a fine per averne i più desiderabili effetti, è proprio di ogni persona saggia e che vuol riuscire bene nelle cose sue. Anche il vangelo ci ammonisce intorno a questo punto. "Imperocchè, egli dice, chi è di voi che volendo edificare una torre non si assida prima per far ragion della spesa e vedere se ha di che condurla a termine? affinché non gli avvenga che, poste le fondamenta e venuti a marcare gli in messi di procedere innanzi, tutti quelli che hanno veduto non si facciano beffe di lui dicendo: costui ha cominciato e non ha potuto finire. O qual re in procinto di andare et la guerra contro di un altro re non si asside prima e non prende consiglio se può con dieci mila tener testa al nemico che gli viene incontro con ventimila? poichè in caso diverso mentre questi è ancor lontano gli spedirebbe ambasciatori a trattar la pace".

Adunque chi ama il buon successo, chi desidera non essere mai colto, nelle imprese sue, alla sprovvista, deve porre

somma cura nelle previsioni. Le quali quando riguardano la vita economica dell' Azienda, cioè a dire affari o negozi i cui risultamenti possono esprimersi in numeri, in numeri parimenti possono tradursi. E allora è possibile riassumerle in Prospetti o Conti che diconsi appunto Conti di previsione.

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

Le essi tendono a mostrare in qual modo possa provvedersi all' istituzione di uno stabilimento manifatturiero o di un Istituto bancario, o di un' Azienda di commercio, o di una società ferroviaria e va dicendo, e inoltre quali saranno i probabili risultamenti della loro gestione, allora sono Piani di istituzione di un' 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 d'affari, di speculazione, di opere o di costruzioni ecc.

In fine se pongono in evidenza i risultamenti probabili della gestione di un' Azienda o di una sua parte durante un dato tempo diconsi propriamente Bilanci di previsione, la qual denominazione corrisponde alla voce inglese budget, accolta in sul finire del secolo passato nella lingua francese, la quale forse deriva dall' antico francese bogette o bougette che vuol dire piccola tasca o borsa. —

Capitolo II.

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 fare per ben riuscirvi non sono mai troppe. Convien vedere in quali modi e secondo quali sistemi, in quali proporzioni sia espediente fondare l'Istituto, qual è il capitale conveniente per l'impianto, quale quello che indi richiederà la gestione, in quali maniera si possa raccogliere, 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 stocchi che potranno avere i prodotti, e va dicendo.

Cotali 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 a un certo punto, anche degli usi e dei costumi del paese in cui si vuol stabilire. In generale si 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 del Ragioniere; talvolta devonsi acquistare fondi, erigere fabbricati, alloggiar 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 le spese necessarie. Il Ragioniere si vale di essi, li collega e aggiunge quelle parti che riguardano la raccolta e l'uso dei capitali e i frutti che probabilmente daranno; e il tutto riassume in un

opportuno specchio, i cui dati verranno esplicitati da allegati e suballegati e chiariti da una conveniente relazione, la quale accenni al metodo tenuto nel raccogliarli e determinarli.

Capitolo III. Piani di affari)))

Ognuno vede quanto moltiformi siano i Conti di previsione della specie che ho ora descritto; non di meno il sono ancor più quelli della terza classe, i Piani d'affari o d'impresa. In fatto da un semplice arbitraggio di commercio o di banca, da un conto simulato di vendite o di acquisti di mercanzie - al Piano di emissione di un prestito dello Stato o della costituzione di una Regia; 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 d'affari o d'impresa o di speculazioni o di opere.

Ogni qual volta v'ha costruzioni d'opere, o lavori da eseguirsi, il Ragioniere 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 Ragioniere in questi, come nei precedenti Conti di previsione, si restringe a determinare quali saranno i capitali necessari, in qual modo si potranno raccogliere, quali spese si dovranno per ciò sostenere, quali frutti potranno dare, in quali tempi, in quali maniere se ne potrà fare la restituzione ecc.

E, perché i dati esposti possano ritenersi probabili, dovranno essere il risultamento di profonde ricerche intorno alla natura delle imprese o speculazioni da tentare, ai mezzi che poi per esse son necessari e allo stato del credito e del mercato. Generalmente 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

terminare relativamente breve; non di meno talora essi abbracciano anche la gestione di un' Azienda che susseguia al lavoro o all'impresa compiuta, come sarebbe a dire l'esercizio di una ferrovia ecc., e allora per questa parte rientrano nella categoria precedente.

Capitolo IV.

Bilanci di previsione

Art. 1°

Notioni generali

Gli i Conti di previsione che per l'Amministratore di un' Azienda hanno importanza massima sono i Bilanci di previsione, per ciò appunto che segnano la via che egli deve seguire nella gestione, ne determinano i probabili risultati; servono per tal modo di guida o di freno al lavoro amministrativo e quindi grandemente giovano al buon andamento dell' Azienda. Il perchè è opportuno studiare colla maggior cura possibile la teorica loro. A quest' uopo conviene anzi tutto chiarire il significato di alcune voci e di alcune espressioni tecniche che dovrò spesso citare.

Il cumulo di valori dei quali un' Azienda può disporre in un dato esercizio pel 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 entrate 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 di una rendita si enuncia nel linguaggio di Ragione-
ria colle espressioni "competenza d'entrata" o "competenza di ren-
dita". Così competono al capitalista gli interessi sui capitali suoi
allorchè scadono; all'operaio il salario del suo lavoro, allo Stato le
imposte, alle rispettive scadenze.

Quando il diritto al conseguimento di un' entrata è soddi-
sfatto, ossia quando l'entrata si è realmente riscossa, suolt dire
che se n'è ottenuto l'adempimento. Laonde la espressione
adempimento di competenze attive, o di rendita, o di entrata
indica le quote di quelle medesime competenze realmente con-
seguite dall'Amministrazione. -

Il cumulo di valori di cui l'Azienda effettivamente dispone
in un dato esercizio, pel conseguimento dei fini a cui tende costituisce
se la sua uscita in quell'esercizio; e la descrizione di essa nel Bil-
laucio di previsione ne forma la parte passiva.

Quella parte d'uscita che determina in modo assoluto una
diminuzione del patrimonio dell'Azienda dicesi più propriamen-
te spesa o uscita effettiva. Sono spese vere e proprie le perdite, i con-
sumi che non siano mere trasformazioni di prodotti, gli stipen-
di e i salari pagati ad agenti, impiegati o servitori che non inten-
dono a speciali lavori di produzione, ecc.

È l'impegno che l'Amministrazione contrae all'effettuazio-
ne di un'uscita, e talvolta anche solo la riconoscenza convenien-
za di una spesa susseguita dalla deliberazione di sostenerla, co-
stituisce una competenza passiva o una competenza di spese.

Il soddisfare i diritti dei terzi corrispondenti alle com-
petenze passive dell'Azienda, ovvero l'estinguere le medesime
competenze si enuncia col dire che se n'è ottenuto l'ademp-
imento. Per tanto sono adempimenti passivi, d'uscita o di spese
le quote di competenze passive estinte.

È pochè non sempre al verificarsi di competenze attive
o passive susseguono immediati adempimenti, così può avve-
nire, anzi avviene pressochè sempre, che al terminare di un
esercizio rimangano competenze inadempite. Ciò non per-
tanto le medesime non vanno perenti, e possono esigersi o

debbono pagarsi negli esercizi susseguenti. Or bene cotale quote di competenze 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: essa vale per significare il importo delle competenze d'entrata e di uscita dell'azienda per quell'anno o per quell'esercizio.

Il montare delle rendite vere e proprie 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. Nel primo caso vi ha pareggio fra le rendite e le spese, 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 scema 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 mal-anguratamente avviene, in processo di tempo conviene cercare di ricondurre l'azienda in condizioni normali, integrandone il patrimonio o calmando con risparmi il disavanzo. Ma se queste voci - avanzo e disavanzo, si considerano in relazione al Bilancio di previsione e a tutte le entrate e le spese ivi presunte, allora esse son ben lontane dall'indicare la misura del miglioramento o 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 la loro cagione; le une e le altre secondo la loro natura.

anzi tutto le entrate e le uscite si dividono comunemente in ordinarie e straordinarie. Quelle dipendono dall'organamento dell'amministrazione, trovano in essa ragion perenne di essere e ricorrono in ogni esercizio presso che nella stessa misura; queste han solamente ragion di essere in condizioni transitorie dell'azienda e tendono a scemare e a scomparire. Nella pratica sogliono alloggiarsi fra le entrate e le uscite

straordinarie, oltre ai proventi e ai carichi puramente accidentali, quelle entrate e quelle uscite che non sono rendite o spese vere e proprie. Così si scrivono fra le entrate straordinarie le somme che si ottengono dalla riscossione di 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, quelle spese nell'acquisto di beni, e nella costruzione dei nuovi fabbricati ecc.

V'hanno non di meno alcuni i quali seguono un criterio diverso nella distinzione delle entrate e uscite in ordinarie e straordinarie, e pongono fra le prime quelle che possono prevedersi con molta approssimazione, fra le seconde le altre, senza badare se le medesime dipendono da condizioni permanenti dell'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 e straordinarie. Giovanni Villani ¹⁾ usò l'espressione di rendite assise e spese ferme per accennare alle entrate e spese normali del Comune di Firenze.

Le entrate possono provenire dal patrimonio dell'Amministrazione o d'altronde, nel qual 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 torna 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 concernono l'impiego dei capitali e la coltivazione dei fondi; e più precisamente lo stipendio agli impiegati o ai commessi, il salario degli operai e degli agricoltori, la pigione dei magazzini e del banco, le spese di cancelleria e le spese tutte di commercio colle Aziende mercantili, ecc.

Giovano indirettamente al conseguimento delle entrate

Le le imposte che le Amministrazioni pagano ai Comuni, alle provincie, allo Stato, gli interessi sui mutui passivi ecc. Intendono al raggiungimento dei beni o al compimento di 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 nello Stato.

La considerazione di questo fatto persuase alcuni autori della convenienza di distinguere le entrate e le uscite, queste specialmente, in pertinenti all'Amministrazione e estranee all'Amministrazione.¹⁾ Se non che è dubbio che si possa ragionevolmente asserire che in un'Amministrazione vi siano entrate od uscite estranee all'Amministrazione stessa; è più proprio, più razionale il dire che in un'Amministrazione, la quale abbia una sostanza o un patrimonio proprio, vi possano essere entrate od uscite pertinenti od 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, lasciando stare che senza di essa non si potrebbe conoscere la rendita netta del patrimonio, ognuno vede quanto importi nelle uscite distinguere 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 d'uscite sopra riferite, ve ne sono che non hanno beni capitali di qualunque forma i quali possano produrre rendite e richiedono spese di amministrazione e di coltivazione, e neppure debiti sui quali abbiano a pagare interessi; ve ne sono che non hanno altre entrate da quelle infuori che provengono dal patrimonio; ve ne sono infine che non devono sostenere altre spese da quelle in frodi che mirano al conseguimento delle entrate.

¹⁾ G. Villa. Elementi di Amministrazione e Contabilità. op. cit. cit. 1.º cap. II. §. III.

Nelle Aziende che levano contribuzioni o imposte o tasse, importa tener distinte dalle altre spese quelle di riscossione, sian esse rappresentate da agzi o provvigioni ad esattori, o pure salari o stipendi ad agenti, o da provviste di materiale ecc; se così non si facesse riuscirebbe maleagevole il rilevare qual sia il prodotto netto delle tasse, e quale la proporzione tra l'imposta totale e la spesa di percezione, nozioni codeste senza delle quali non si può dare un retto giudizio sulla convenienza o sconvenienza dell'imposte, sulla bontà o sulla deficienza dei metodi di riscossione.

In alcune Amministrazioni, nelle comunali e provinciali ad esempio, 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 spese sono facoltative.

In fine nelle grandi Amministrazioni che si suddividono in Amministrazioni principali, collaterali e subalterne, può avvenire che alcune fra queste abbiano entrate provenienti da spese sostenute da altre: codeste entrate e codeste spese si dicono di giro. Onde segue che le entrate e le spese di giro non possono d'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 debbono equivalersi e compensarsi a vicenda.

Le entrate e le uscite si descrivono nel Bilancio distinte a seconda della loro natura in titoli, o sezioni, o categorie, o capitoli, o voci, o voti, o articoli. I titoli o le sezioni del Bilancio sono per consueto grandi divisioni di primo grado; ogni titolo e ogni sezione si divide in categorie o in capitoli; ogni categoria od ogni capitolo in articoli. I capitoli e le categorie sono allora divisioni di secondo grado, gli articoli di terzo. Talvolta sotto 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. Le parole voci e

voto sono spesso adoperate in luogo di categoria e capitolo quando trattasi di Bilanci di Amministrazioni pubbliche.

Oggetti del Bilancio di previsione sono le entrate e le uscite; ma a queste voci si attribuisce un ampissimo significato: esse possono indicare acquisti, produzioni, vendite e consumi di valori di tutte sorta, incassi o pagamenti, ed anche solamente affermazione di diritti o d'impregni, cioè a dire competenze - e queste possono riguardare rendite o spese, ovvero giri o movimenti di capitali. Così intese le entrate e le uscite compendiarie, 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 quella non avesse facoltà di fare che sieno diversi, l'indagare quali probabilmente essi saranno in un esercizio che sta per incominciare a poco assai gioverebbe: il Bilancio di previsione avrebbe un ufficio assai modesto, quello di soddisfare a una curiosità presso che vana, e questo ufficio non muterebbe col numero 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 unicamente dall'arbitrio di coloro che alle medesime presiedono, e anche per quei fatti che sono necessarie conseguenze delle condizioni speciali in cui quelle si trovano, se ne possono sempre affrettare e di qualche poco accrescere gli effetti buoni, o ritardare o di qualche poco menomare gli effetti cattivi. Laonde se alcune previsioni del Bilancio devono riguardare come divinazioni di fatti che non si possono impedire o mutare, altre procedono da deliberazioni merce le quali chi regge l'Assemblea definisce quali debbano essere quei fatti che dipendono dal suo arbitrio, ossia deliberatamente chi regge e non chi amministra, per chi deliberazioni così fatte, che riguardano l'andamento generale dell'Amministrazione, non possono sancirsi se non da chi ha autorità suprema e insindacabile su di essa. Le

quali considerazioni far manifesta la grande differenza che vi ha tra l'ufficio del Bilanci di provisione nelle Amministrazioni indipendenti in cui l'Amministratore è solo giudice della convenienza delle proprie deliberazioni, e quello dei medesimi Bilanci nelle Amministrazioni dipendenti.

Nelle Amministrazioni indipendenti il Bilancio è l'applicazione della prima e più necessaria virtù che deve trovarsi in un buon Amministratore, la previdenza, non è un vincolo che indissolubilmente legni (nessuno pone 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 maturo esame reputi che ciò sia espediente.

In quella vece nelle Amministrazioni dipendenti le provisioni del Bilancio sogliono riguardarsi come una serie di autorizzazioni, che coloro i quali presiedono all'Azienda, siano essi i proprietari dei valori che la stessa azienda, o i loro mandatarj, o quei che vi han 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, segna i confini che non può senza nuove autorizzazioni superare. Insomma nelle Amministrazioni dipendenti il Bilancio definisce e vincola l'azione dell'Amministratore, è uno dei più efficaci strumenti con cui si esercita su di lui il controllo preventivo o antecedente.

Tanta diversità di scopo fra i Bilanci delle Amministrazioni indipendenti e quelli delle Amministrazioni dipendenti, richiede che si abbia da ragionare di medesimi separatamente.

Foglio manoscritto a matita n. 15 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 170 e 171
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Bilancio di Ammin. Indipendenti Loro materia

a de unum. Bilancio di Ammin. in parte agende
come in capo non si possono presedere tutti i fatti
di gestione - Quali fatti torna utile presedere,
Quali sono le Ammin. indipendenti (Ammin. di
patrimonio e domestico) Quali fatti di gestione
importa più di presedere:

1° Competenze di vendita e di spese - importanza
di rilevare e di determinare con la rendita netta
preceduta - importanza di non presedere la
ripartizione di questa rendita netta affonde
non avanza di spendere di più istantaneamente
senza il patrimonio dell'agende - Come
ogni buon amministratore debba presedere le
spese estranee alla gestione del patrimonio cioè
le spese di famiglia - r.

2° Fatti che determinano trasformazioni nel
patrimonio - Quali sono - quale impede presedere

3° Fatti che determinano un movimento
di denaro a morte - quale - del anno presedere

Bilanci delle Amministrazioni indipendenti.

S. 1.

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 di meno sarebbe un errore quello di credere che esso abbia da essere un Rendiconto divinato innanzi che cominci l'esercizio a cui si riferisce, che abbia, in altre parole, a considerare tutti i fatti di gestione. Ve ne son molti che non si possono o che non giova di prevedere. Più solamente tornar utile il prevedere quei fatti che possono di affrettare, ritardare o moderare, o quegli altri che da essi dipendono, o ne sono le cause, gli effetti, i compensamenti. E anche quei fatti amministrativi che formano oggetto delle previsioni del Bilancio, non si descrivono in questo partitamente e nei loro minuti particolari, nelle loro ultime conseguenze, ma soltanto compendiosamente e per classi: la previdenza umana non può addentrarsi di tanto nel futuro da tutto vedere in esso; il gran quadro dell'avvenire può scorgersi soltanto nelle sue linee più spiccate e appariscenti, le sfumature spariscono per la lontananza.

Le Amministrazioni indipendenti si riducono presso che tutte, alle classi seguenti:

1. Amministrazioni di patrimoni a cui attende direttamente il proprietario, completate per lo più da un'Amministrazione domestica in cui s'impiega o tutta la rendita netta patrimoniale o parte di essa. Non di rado cioè questa rendita del patrimonio è accresciuta da altre rendite rappresentate retribuzioni di servizi resi alcuni dal Proprietario o da qualcuno che faccia parte della sua famiglia.
2. Amministrazioni domestiche che non hanno altre

rendite fuorchè quelle che provengono da stipendi, salari, e moluenti o retribuzioni che competono al capo della famiglia o ad altri che entrino a comporta per lavori che essi compiono, o servizi che rendono altrui.

Ora, se ben si osserva, i fatti di gestione che più importa di prevedere son quelli che riguardano le competenze di spese e di rendite, le principali trasformazioni che si verificheranno 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 competenze di rendite e di spese. Anzi tutto le rendite e le spese, pertinenti all'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 le une 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 acciocchè nessuna fonte di rendita rimanga abbandonata e inoperosa, e a nessuna si attinga meno di quello che si potrebbe fare senza che la si sfrutti rendendo la meno feconda nel tempo a venire. Non è da credere che così fatte ricerche possano compiersi a poco a poco durante l'anno, uran mano che si debbono le varie disposizioni applicare, poiché, lasciando 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 codesto scopo, devono essere avvedutamente 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 devi farsi, non foss'altro, per chiarire quale sia la totale rendita netta di cui può disporre l'Amministrazione.

tere nel soddisfacimento dei bisogni o nel compimento dei servizi a cui deve intendere.

Tale rendita netta o quel tanto che rimane dopo che si 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 o l'importanza loro. Ora, un'azienda nella quale non si sia anticipatamente determinata 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 uno di questi inconvenienti: o di spendere troppo, e però menomare il patrimonio; o di spendere troppo poco, facendo in modo che il proprietario e gli altri in pro 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, molto più poi che cotale spese, più che tutte le altre entrate ed uscite, dipendono dall'arbitrio dell'Amministratore, essendo in facoltà di lui l'acrescere o il scemare ciascuna fra esse, e talvolta per fino il toglierla affatto. Un capo di famiglia non può fare che crescano indefinitivamente le entrate, vengano esse da una sostanza o d'altronde, non può oltre dati confini diminuire le spese attinenti alla gestione patrimoniale senza scemare per una somma maggiore le entrate, ma può sempre disporre che si spenda più o meno pel vitto della famiglia, pel vestito, per divertimenti e per tutte le altre spese domestiche.

E per riguardo alla natura delle previsioni di cui io ho parlato fin qui vuoisi ricordare che esse concernono competenze e non adempimenti o altri fatti. Ora, una competenza di rendita è ottenuta quando è affermato e riconosciuto il diritto di esserle e non quando si esige, quando si raccolgo-

no i prodotti dei campi, dei prati o delle vigne e non quando si vendono, e medesimamente una competenza di spesa si verifica quando si contrae l'impegno e non quando si paga la somma, 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 escussioni di crediti, assunzioni di nuovi debiti, vendite di beni, oppure pagamenti di debiti, impieghi di capitali, acquisti di beni. Ma poiché simili trasformazioni son fatti straordinari ciascuno dei quali riguarda per consueto sempre di non poco momento, così acquistano importanza massima, e però non son mai soverchi gli studi da fare e le cautele da prendere perché da essi venga all'Azienda il maggior vantaggio, o almeno il minor danno. Ancor essi dunque devono prevedersi nel Bilancio. Anche in questa parte le previsioni devono accennare alle competenze: e si considerano competenze di entrata i diritti acquisiti all'esazione di denaro, e competenze di spesa gli impegni contratti di eseguire pagamenti. Si pongono per tanto fra le entrate, le presunte riscossioni di crediti, le escussioni di nuovi debiti, le vendite di beni, e fra le uscite, le escussioni di debiti, gli impieghi di capitali, gli acquisti di beni.

Ma alle competenze susseguono gli adempimenti, alle raccolte delle derrate le vendite o i consumi; laddove altri consumi devono essere preceduti da provviste. Ora, l'amministrazione non può procedere regolarmente e spedita 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, mal curerebbe gli interessi di quella l'Amministrazione che non affrettasse gli incassi man mano che vengono a scadere, e non effettuate nei tempi e ne' modi più accorti le vendite 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; donde i

medesime devono formare oggetto delle previsioni del Bilancio.

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

Tutte queste 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 delle competenze di rendita e di spesa.

2.° Un prospetto in cui siano ricordate le previsioni di entrate ed 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 specie singole di scorte, e del denaro, cioè a dire del movimento di tutto il capitale circolante dell'azienda.

Il pareggio tra le due parti attiva e passiva del primo prospetto, o come suol dirsi il Bilancio, si ottiene col porre in evidenza l'avanzo o il disavanzo di rendita previsto. La somma che vale a pareggiare il secondo prospetto segna la differenza tra le somme che si presume di ottenere da esazioni 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, e quindi quelle che non sono a denaro ma a generi, si annunciano secondo il loro valore espresso nella moneta di conto del paese. Se così non si facesse non si potrebbero le une e le altre aggiungere o confrontare fra loro.

Quanto ai prospetti che accennano al giro probabile dei principali elementi del capitale circolante, siccome in essi insieme alle entrate reali si indicano i valori in essere al prin-

fio 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. In essi a differenza che negli altri due prima descritti, le entrate e le uscite si enunciavano non secondo il loro prezzo, sibbene secondo la loro misura. Simile 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 presso che sempre, indichi ad un tempo il prezzo di esso.

Il prospetto che contiene le previsioni degli incassi e dei 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, e 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.

§. II.

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

Ma 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 codeste questioni d'importanza massima; perciocché ognuno vede che l'utilità di un Bilancio di previsione, in quanto serve di guida all'Amministratore nell'intendere al compito suo, è proporzionata al grado di approssimazione e di retto criterio con cui i fatti amministrativi si sono presunti.

Le previsioni del Bilancio segnano 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 avervi sopravvenendo i risultamenti della gestione nei passati esercizi colla situazione economica dell'Azienda nel principio di essi. Si è solamente dalle passate gestioni che si può argomentare di quelle a venire, nè questo si può sagacemente fare senza tener conto del nudo grado di ricchezza dell'Amministrazione e delle mutate ragioni di spesa.

Ora, la maggior parte dei dati che valgono a indicare quale 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 Rendiconti degli anni passati sono le principali fonti da cui sottrarsi per avere previsioni non fatte e che possano dirsi veramente approximate.

Ma vediamo ai particolari. In prima l'Inventario, se accuratamente compilato, contiene la enumerazione compiuta di tutte le fonti di rendite e di tutte le ragioni di spese appartenenti 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, alle spese di coltivazione che richiede, alle imposte che gravano sul medesimo; così ancora l'indicazione di un debito o di un credito su un corrono interessi suggerisce le previsioni di questi; in fine dalla nota che ricorda un'enfiteusi si arguisce il canone, da quella che ricorda un capitale impiegato in un'impresa, l'utile di questa, ecc. Anzi per alcune di quelle competenze attive o passive l'Inventario indica anzitutto il montare esatto: esse sono allora compiutamente determinate; e son tali, ad esempio, gli interessi attivi o passivi stabiliti in misura fissa sui capitali dati o presi a mutuo, le pigioni e i canoni o fitti in denaro di

pendenti da locazioni attive o passive di case o poderi e va dicendosi. 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 delle competenze di rendita o di spesa, non attinenti alla gestione della sostanza, i dati possono desumersi dalla considerazione delle ragioni delle une e delle altre le quali devono pur trovarsi nell'Amministrazione, e inoltre dall'esame dei risultati ottenuti nei precedenti esercizi.

Il Bilancio delle competenze di rendite e di spese per ciò 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 concernono i mutamenti probabili che avverranno nel capitale fisso dell'azienda. L'avanzo di rendita presunta, un capitale attivo che scade e che si potrà esigere, la vendita già deliberata di alcuni beni, faran ricercare in qual maniera ai capitali, resi per tal modo disponibili, si possa dare un conveniente impiego; laddove il disavanzo di rendita che si fosse presunta, un debito che si deva pagare, i versamenti che debban fare su titoli di credito solamente in parte liberati, le compere di beni deliberate, spingeranno a rintracciare le vie per le quali l'azienda potrà col minor danno possibile ottenere i fondi che per avventura mancassero. Non di meno, anche per questo riguardo, possono talvolta i risultamenti delle passate gestioni fornire utilissime notizie. Nelle grandi Amministrazioni per esempio, potrà dai precedenti esercizi rilevarsi in qual maniera sogliono verificarsi le volontarie restituzioni di capitali anche prima della scadenza loro, le rivendicazioni delle enfiteusi, le vendite o le compere di stabili.

I dati da porsi nei diversi prospetti che accennano al movimento probabile delle scorte e del denaro si attingono a varie fonti. E primamente, i resti al principio dell'anno si troveranno nell'Inventario; quelli che dovranno trovarsi

Foglio manoscritto a matita n. 16 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 178 e 179
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Criteri da seguire nel
valutare le E^te e le U^te
che si presentano

Esistono diversi modi di trattare di valutare E^te ed
 U^te durante l'ad. Competenze di vendite e di spesa
e di giri di capitali.

Per procedere le E^te di E^te ed U^te basate sopra dati
le E^te di E^te ed U^te dipendenti dall'arbitrio dell'ammi-
nistratore delle aziende - Per la valutazione delle Compie
di Entrate ed U^te il cui ammontare sta nell'arbitrio del
Amministratore è facile - Per le altre, quali
essi che non sono arbitrari devono distinguersi
le E^te e U^te che si verificano in somme fisse
contanti da quelle " " " " variabili
perdere le prime è facile per le seconde
invece se si tratta di E^te e Spese arbitrari basta
riferirsi ad ogni rendiconto dei periodi - Infatti
tenendo presente il loro ammontare, di cui non possono impop-
rta, se si tratta di Rendite e Spese che non
si sono mai verificate si sono maggiori
difficili - In questi casi si fanno marche
presso aziende simili che hanno tali rendite e spese

Foglio manoscritto a matita n. 16 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 178 e 179
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

con sapere quanto produrre
con più fanno stato ^{di} quando l'istituzione una
nuova tassa ^{e questa} per sapere conoscere quali spese
di manutenzione occorreranno, e in ogni studio
risultato di un paese vicino che ha già applica
te quella data tassa — — Oppure si si base
su esperimenti in piccoli fatti precedenti
tenendo però conto di principi che si stabiliscono
Come si determinano ^{tra} le bilance di
pressione le entrate e le spese che si
verificano non ogni anno ma ogni
periodo di anni come sarebbe nel caso
di tagli di boati e spese di loro manom
tenzione che non si verificano ogni anno
Esempio del Villa a proposito di piccole vendite
che non si ridotti complessive ogni anno —
Importanza della pressione
della quale il cui ammontare dipende
dall'arbitrio dell'Amministratore —
come a questo punto non appartengono che spese e partiti
nel caso in cui sono imputate una diminuzione
di entrate — — Stabiliscono che si deve fare
fra queste spese arbitrali che tendono al bene

Foglio manoscritto a matita n. 17 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 178 e 179
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

giustificata da una rendita a qu
Tra le spese che l'Assise può di suo ar
bitrio aumentare o diminuire devono definir
fuori le spese arbitrate dalle spese estranee
Come d'ammonte delle prime corrisponde un
aumento di rendita - Come le seconde
sono quelle di famiglia e come esse debbano
essere regolate cioè in proporzione di bisogno al
con soddisfacimento concorrente - fuori le spese
si verificano - loro minimo e loro max
imo - come per una famiglia il grado di neces
sità è proporzionale al numero dei suoi componenti
Come fra le competenze nel bilancio presentate
devo trovare posto quella di un adeguato rispar
miare forme del risparmio - Opportunità di
aspettare un fondo alle spese imprevedibili
come pure si dovrà prevedere una perdita
per il non verificarsi di tutte le rendite precedenti
Il movimento di capitale come
che abbiano meno importanza della percezione delle P^e e per
habile quale trasformazione non portino aumento o diminuzione del capitale
e come si debba tener conto del movimento di denaro al
quale tale trasformazione hanno luogo

Foglio manoscritto a matita n. 17 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 178 e 179
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

3^o In la preside del del cap. indole
a due anni i primi principali da riprire e
cioi che l'Amme non si mangia ma
senza scorte, ni che queste sono superiori
a i suoi bisogni perche in questo caso il
Cap. in esse imprese rimane infortunato
questa sede hanno massima importanza
nella determinazione dei fabbisogni
di carta — norme che si ripropongono nel compilare
questi fabbisogni di carta

Forma del bilancio

Tempo in cui si compilano le anfore

| | | |
|--------------------------------|------------------------|-----------------------|
| 1. Le Compagnie | } categorie - articoli | |
| 2. Le Variazioni del cap. fono | | allegati - le sezioni |
| 3. " " del cap. indole | | divise - o ad alcune |

role ripiene - Bilancio delle aziende complete
con i bilanci - bilancio parziale (ma caratteristiche) bilancia
cio generale di aziende ^{pubbliche} e diverse

In qual tempo deve farsi il bilancio e l'altro
parte della esse prima di esse il bilancio dell'esercizio precedente

Scopo del Bilancio di Presidio

Le riprese delle aziende dove i bilanci compilati non sono
necessari

in essere alla fine si desumono dalle condizioni e dai bisogni dell'azienda, dalla natura delle singole scorte, e dall'esperienza degli esercizi scorsi. Le entrate e le uscite proprie dell'anno dipendono in buona parte da adempimenti di competenze di rendita e di spesa, ovvero d'entrate o d'uscite di capitali; e però molte fra le previsioni che riguardano saranno suggerite da quelle delle rendite e delle spese e dei movimenti de' 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.

E per recare in poche parole le norme sopra riferite, 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; laddove dai risultamenti delle passate gestioni, tenendo conto dei mutamenti che fossero sopravvenuti nelle condizioni dell'azienda, potrà dedursi 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 denaro.

§. 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 presunta sono diversi secondo che si tratta di competenze di rendite o di spesa, di giri di capitali o di movimenti di materie o di denaro.

Per ciò che riguarda la previsione delle competenze importa distinguere quelle il cui verificarsi in una misura più o meno elevata dipende unicamente dall'arbitrio dell'Amministrazione, dalle altre. Per queste l'opera dell'Amministrazione si restringe ad indagare quale ne sarà il montare, affine di stabilire in relazione an' medesimo, e secondo che reputa più esage-

siccome al buon andamento dell' Amministrazione il montare di quelle.

Qua le rendite e le spese che non è nell' arbitrio dell' Amministratore di mutare conviene distinguere quelle che si verificano in una somma fissa, che sono in altre parole, più o meno determinate egualmente nel loro montare, come sarebbe a dire gli interessi attivi o passivi su un capitale dato o ricevuto a mutuo, le pigioni attive o passive, gli stipendi convenuti ecc, dalle altre il cui montare non è fisso e non può quindi con rigorosa esattezza presumersi, 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 competenze non presenta difficoltà di sorta: il loro montare è conosciuto quando ne è nota la sussistenza; l' Amministratore non può fare che esso monti; 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 son nuove ma si verificano nell' Amministrazione da più anni, stanno presso che 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 mutazioni dovute a cause eccezionali, e altre che scemano o si accrescono secondo una proporzione che potrà essere parimenti costante. Per le prime potranno accettarsi le medie computate sui risultamenti di più anni; per le seconde converrà, merce l' esame delle somme ottenute in più anni, ricercare la legge dell' aumento o della diminuzione, e in base a questa computare le somme da porsi in Bilancio.

In ogni caso le previsioni saranno tanto più approssimate quanto maggiore sarà il numero dei periodi di gestione, i fatti dei quali si saranno esaminati; essendo che crescendo il tempo al quale si estendono le osservazioni, di

minuisce l'influenza che sui risultamenti finali e me-
di possono avere cause eccezionali e transitorie.

Maggiori difficoltà possono presentarsi quando si tratta
di determinare entrate o spese che per la prima volta si veri-
ficarono nell'anno al quale si riferisce il Bilancio, e che
quindi non figurano in alcun Rendiconto antecedente, e
più ancora quando si tratta di compilare Bilanci di Ammi-
nistrazioni instituite di recente. In tali casi manca l'effica-
ce appoggio dell'esperienza, ed è quasi impossibile l'ottenere
previsioni veramente approssimate. Si possono non di meno
abitualmente esaminare i risultati ottenuti da Aziende simili
e per analoghe ragioni, e i fatti che si collegano alle cause delle en-
trate e delle uscite che si prevede debbano seguire. È noto che
quando uno Stato o un Comune vuol prevedere quanto produ-
rà una tassa nuova interroga le statistiche per rendersi ra-
gione dei fatti o dei cespiti che vuol colpire, e studia i risul-
tati già ottenuti per tasse consimili 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 im-
pieghi da dare ai capitali suoi?

Sogliono gli Amministratori prudenti, innanzi di dare
una nuova destinazione a una porzione considerevole dei capitali
dell'Azienda, o di introdurre un nuovo organamento in qualche
parte di essa, fare un esperimento in piccole proporzioni, a fine
di riconoscere, senza correre il rischio di gravi perdite, la con-
venienza o la sconvenienza di tali misure. E raccolgono con
sommata cura tutti i dati, anche i più minuti, che si rife-
riscono all'esperimento tentato, e li registrano particolar-
mente in un libro che il Villa chiama "prontuario tecni-
co". È manifesto che così fatti prontuari non solamente pon-
gono 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 expediente di ripeterlo in più va-
ste proporzioni, ma facilitano ancora la previsione delle
entrate e delle uscite che seguiranno dall'impresa, sono
insomma validi aiuti nella compilazione de' Bilanci di previsione. Nulla

di meno, conchiuderò col Villa, dove ritenersi per massima:
1° che un esperimento in piccolo non può sempre applicarsi con
proporzionali risultati a un esperimento in grande; 2° che un
primo tentativo, appunto perchè è un tentativo, riesce ordinarie-
mente più costoso.

Spesso avviene che un' Azienda può contare su entrate,
come sarebbe a dire quelle provenienti da tagli de' boschi, le quali,
anzichè ricorrere in ogni anno con misura più o meno costante,
si verificano soltanto periodicamente coll'intervallo di più an-
ni 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 cotale entra-
te o spese debbano riguardarsi nella loro integra somma que-
li competenza dell'esercizio in cui realmente si effettuano,
oppure se debbano accongiamente ripartirsi fra i vari anni che for-
mano lo spazio di tempo dopo il quale ricorrono, in modo che nel
Bilancio di ognuno figurì una somma costante. La via più cor-
retta è l'ultima, per ciò che si verificarsi di una re. dita in un e-
sercizio non basta a provare che la medesima si sia prodotta in
quello integralmente: nel caso di rendite che si ripetono sola-
mente a spazi di tempo, che comprendo più anni, la somma che
si ottiene ogni volta non è che il cumulo di frutti i quali il ca-
pitale, onde proviene la rendita, ha dato in tutto l'intervallo
di tempo; e non può revocarsi in dubbio questa verità, che
l'azione del capitale, nella produzione dei frutti essendo co-
stante, devono essere eguali quelli ch'esso ha dato nei singoli
anni. Analogamente per le spese. In generale esse sono atti-
venti all'amministrazione della sostanza, e però giovano una
soltamente nell'anno in cui si sostengono ma eziandio negli
altri che costituiscono il periodo dopo cui si devono ripetere.

Ma in qual maniera dovrà computarsi la quota an-
nua? I pratici, valutata la rendita o la spesa che si ha per o-
gni periodo, la dividono per il numero d'anni onde quello è
costituito, e assumono il quoziente come competenza del-
l'esercizio a cui si riferisce il Bilancio. Così facendo essi

non tengon conto degli interessi sulle quote annue. Pongasi ad esempio che alla fine di ogni periodo di nove anni in una Amministrazione si verifichi un'entrata di 18000 lire. Se in anticipazione si consumassero due mila lire all'anno, posto che le medesime si debbano prendere a prestito, alla fine di nove anni le 18000 lire basterebbero alla restituzione del capitale bensì, ma non a quella di esso capitale e degli interessi. In quella vece, se la rendita si consumasse posticipatamente nel susseguente periodo, e si ponesse a frutto quella parte che nei primi anni non si spende, si avrebbe per ogni anno disponibile una somma maggiore di diecimila lire. Analogamente per le spese. 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; laddove se la partizione della spesa si fa tra gli anni del periodo successivo, dovendosi allora procedere all'ammortamento di una somma anticipata, la quota annua sarà maggiore.

Ha a la quota costante di rendita o di spesa che compete ad ogni esercizio; P la entrata o spesa intera per ogni periodo; r la tassa d'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:

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

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 formola, a in caso di rendita di un bosco, designa il frutto annuo del capitale terra, dove nella seconda segna il frutto di esso capitale aumentato della rendita P .

Le somme sopra dette 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 parimenti a più anni. Quando si tratta 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 può trarre poco giovamento, dovrebbesi impiegare l'intera rendita, allorché si esige, ad accrescere, quasi fosse un cumulo di risparmi, il patrimonio dell'amministrazione. Un così fatto risparmio non costerà grave sacrificio, perocché, come opportunamente osserva il Villa, "il rinunciare al consumo di una rendita che non si è soliti di conseguire annualmente non pesa molto."

La previsione delle competenze, il cui verificarsi in una misura piuttosto che in un'altra dipende della volontà di chi regge l'amministrazione, ha un'importanza assai maggiore di quella delle competenze che ho considerate 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 omettere.

In generale questa classe di competenze comprende solamente spese. Se si fossero, in un'amministrazione privata, entrate che fosse nell'arbitrio dell'amministratore di aumentare a sua posta, egli è certo che, nell'interesse di quella gestione dovrebbe fissare, per le medesime il limite massimo. Il solo caso in cui torna expediente il consentire una diminuzione di entrate è quello in cui tale diminuzione rende possibile il risparmio di una somma pari o maggiore di spesa.

Per le spese che l'amministratore può di sua volontà omettere importa distinguere quelle che tendono al conseguimento di una rendita maggiore, dalle altre che mirano solamente al soddisfacimento di bisogni o esigenze delle persone a cui direttamente o indirettamente appartengono i beni amministrati.

strati.

Nella previsione delle prime devesi unicamente badare alle entrate che rendono possibili. Per ciò si dovranno prevedere in quella somma la quale si reputa necessaria per conseguire ^{la} maggior 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 sostanza, o dirige una propria azienda si affatica a rendere quella più produttiva e questa più prospera costantemente per procurare a sé e ai 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 prese nel loro insieme; indi accorciamente spartire questa somma fra esse, cosicchè a ciascuna 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; donde si dovrà fissare con maggiore larghezza quelle che riguardano bisogni più urgenti o beni più preziosi, in più ristretti confini quelle meno necessarie e meno utili, e nella minima somma quelle di puro lusso.

Ma sfortunatamente nelle famiglie si segue non di rado una via affatto opposta. La ragione di ciò vuol cercarsi unicamente nella vanità, la quale crea bisogni fittizi e spinge ad ostentare ricchezze maggiori di quelle che si posseggono, nell'intento di ottenere appo gli altri maggior riputazione. E questa non è l'ultima tra le incongruenze umane, che: dove siate uno s'affanna per conoscere quanto bolle nella pentola altrui, e troppo spesso si arriva, e allora severamente giudica quei tali che, vittima volontaria della vanità, volendo mostrare di possedere il superfluo, lasciano con grave sacrificio insoddi-

spatti i più intensi bisogni, e irride alla cecità loro, ciascuno alla sua volta s'illude che gli altri s'accocchino a credere ch'egli distribuisca secondo ragione fra i vari bisogni le proprie rendite, e dalla larghezza di quei beni de' quali fa mostra abbiano da argomentare a quegli altri maggiori e più veri che si ottengono solamente nel santuario della famiglia, e da tutti al suo stato di ricchezza.

La conoscenza delle somme a cui negli esercizi precedenti montarono le spese delle quali ragioni, può giovare alla previsione loro in quanto può valere a fornire quasi criteri sul grado d'intensità de' bisogni da soddisfare. Da que' dati non potremo desumersi direttamente le somme da allogarsi nel Bilancio; essi posson solamente assumersi come numeri in proporzione de' quali convien ripartire fra tutti i bisogni quella somma di rendita che si reputa di poter assegnare ad essi nel loro insieme. E neppur questo si può sempre fare, e ciò per due ragioni: 1^a perchè può darsi che negli anni passati la effettiva partizione della rendita disponibile non sia stata fatta saggiamente; 2^a perchè non sempre quando scema o aumenta la rendita totale disponibile convien scemare o aumentare in proporzione le quote 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 disotto del quale non si può scendere, ed è segnato dalla somma assolutamente richiesta per soddisfare ai bisogni veri e reali della famiglia avuto riguardo alle condizioni sociali in cui essa si trova. Quando l'azienda è in condizioni normali e può disporre di tutte le sue rendite ordinarie, 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 forzarla a spendere più di quanto ha di rendita; ma minima censura sarebbe sovrastare per quell'amministratore che abitualmente spende più che

non produce. Codesto esso non può fare senza impoverirsi, o sminuendo la sua sostanza o impegnando anticipatamente i suoi proventi futuri. Quell' *Amicizia* corre su di una lubrica via che può esserle fatale; poichè in fondo ad essa sta l'annientamento del suo capitale, ossia la sua dissoluzione, poichè il ritirarsi dalla medesima è difficile, tanto più difficile quanto maggiormente s'è in essa inoltrati. Non è arduo il rassegnarsi ad essere e parere poveri, perchè non è grave il rinunciare a soddisfazioni che non si sono provate; ma il lasciare agi che son diventati abituali e l'accostarsi a confessare altrui che non si possiede la ricchezza onde s'volle far pompa, richiede tale una forza d'animo che è di pochi. Se non che non soltanto il montare delle spese deve in tempi normali non superare le rendite disponibili, ma non lo deve neppure raggiungere. Lascio stare che possano sopravvenire infortuni improvvisi i quali richieggano spese straordinarie a cui si penerebbe a far fronte, ove in tempi lieti non s' fossero posti in serbo i fondi che eran soverchi allo stretto bisogno; dico solamente che un'Amministrazione non può conservare a lungo immutata una data somma di ricchezza: scenderà se non s' studia di salire. È più facile vincer la corrente sporgendosi di camminare a ritroso di essa che affannandosi per mantenerci fermi in un dato punto.

Inoltre 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 sì 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 quelle con cui può ora o potrà in avvenire in qualche modo, paragonare se stessa e la propria agiatezza o povertà: e siccome, considerato nella sua generalità, il progresso economico, al pari di quello morale e intellettuale, è e deve essere costante, talchè l'umana famiglia produce ricchezza, o se vuoi utilità, più che non ne consumi; così se un'Amministrazione qualsivoglia non vuole impoverire, cioè non vuol veder scemato il rapporto fra i beni propri e quelli di tutti, non deve accontentarsi di non iscemare in senso assoluto il proprio patrimonio, e bene deve accrescerlo nella proporzione

che s'accresce il patrimonio di tutti, deve in altre parole prendere una giusta parte nel risparmio di ricchezza che ogni giorno nel mondo si fa.

Per una famiglia il grado di ricchezza dipende, oltre che dalla rendita che ha, dal numero delle persone i cui bisogni devonosi con quella soddisfare, ed è in relazione inversa con questo numero. Onde segue che il capo di famiglia, il quale abbia ragion 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 si fatta 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 o avanzo di rendita. Non di meno non si ha da credere che, acciò vi 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 delle sue rendite a rendere più produttivi i propri poderi, cioè ad accrescere loro valore; risparmia l'operaio che acquista nuovi strumenti dell'arte sua, o l'industriale che si provvede di nuove macchine o migliora quelle che già possiede, o s'adopra a trovar nuovi stocki ai prodotti suoi; risparmia in fine il padre di famiglia che procura ai figli suoi una educazione così fatta che li renda atti a lavori largamente retribuiti, ossia accumulati in loro il maggior possibile capital personale, e questo è anzi il più nobile di risparmi.

Non v'è poi confondere la previsione 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 vi hanno sempre di codeste spese, che sfuggono a ogni previsione; e per una data Azienda le gestioni passate indicano anche la somma intorno a cui di consuetudine si aggira il loro montare. Adunque l'allogazione in Bilancio di un

fondo, per le spese imprevedute, è la previsione di una vera competenza passiva, e non altro. E tuttavia essa ha una stretta attinenza colla previsione del risparmio; perciò che giova a far sì che la somma, nella quale questo si prevede, non abbia da essere poi assottigliata 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 esser minore di quello che si presume. Però conviene esser larghi nella previsione delle spese, e più particolarmente di quelle che si sottoggono all'arbitrio dell' Amministratore, e cauti nel valutare in anticipazione le rendite che non siano certe ma solamente probabili. A questo concetto si ispira la regola fondamentale che dà il Villa¹⁾, la quale è così formulata: "Allò scopo di non indurre in errore o incagliare nel suo proseguimento una Amministrazione con una mal calcolata distribuzione delle rendite, o con una sproporzione fra le rendite e le spese, si ha sempre riguardo al principio che un'impensato aumento nelle rendite od una impreveduta diminuzione nelle spese ~~apparente~~ ~~sarebbe~~ apporterebbero un vantaggio, e che, per lo contrario, un disordine verrebbe dall'impensato diminuzione dei mezzi e dalla non preveduta maggior estensione dei bisogni. La prudenza insegna a ritenere 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 risultamenti si troverà poi facilmente il modo di far 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 hanno minore importanza di quelle che si riferiscono alle competenze, 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

¹⁾ q. Villa. Elementi di Amministrazione ecc. IV. Ediz. pag. 69.

o che richieggono. Dei giri di capitali alcuni sono volontari, ed altri l'Amministrazione può venire astretta; questi si devono prevedere tutti, dei primi si devono prevedere soltanto quelli per cui si effettuerà un più cauto e più proficuo impiego. Rispetto al montare delle somme da alloggiarsi in Bilancio, devesi badare alla misura in cui si ha ragion di credere che le operazioni si verificheranno, e non ad altro.

Nella previsione dei movimenti delle materie si deve por mente a due cose: che l'Amministrazione non rimanga giammai priva delle scorte che possono essere necessarie ai consumi e che la quantità di esse scorte non superi lo stretto bisogno. Un troppo largo deposito di materie, oltre che sottrae a un fruttuoso impiego capitali spesso 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 questi o perdite che altrimenti non potrebbero avvenire. Il conservare scorte che non sieno richieste dai quotidiani bisogni, può essere solamente giustificato da ciò, che le medesime siano di tal natura da non potersi acquistare a buoni patti se non in tempi o luoghi determinati e in grosse partite. Per rispetto ai prodotti che si ottengono nell'Azienda e che si hanno da smerciare le previsioni devesi restringere a segnare le somme probabili che si otterranno dalle vendite eseguite nei luoghi e nei tempi più opportuni. Prima di decidersi a protrarre le vendite bisogna badare alla perdita certa dell'interesse sul montare delle vendite medesime, alla probabile perdita di prodotti e ai loro probabili deterioramenti, e vedere se tutto ciò sia compensato dal maggior prezzo che può sperarsi.

Mentre si forma il pa bisogno di Cassa si pensi che è nell'interesse di ogni Amministrazione apprestare il più possibile gli incassi, salvo forse, in alcuni casi, quelli per cui cessano impieghi di somme sicuri e proficui; che ogni Amministrazione deve mostrarsi puntuale nei pagamenti, non potendo senza così fatta puntualità, ispirar credito, il quale in qualsivoglia impresa è la prima e la più feconda messa di fondi; che

in fine ogni somma, la quale resti senza necessità infruttuosa nelle casse, segna perdita di interessi, ossia diminuzione di rendite. 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 senza essere mai soverchi, ecco lo scopo che deve prefiggersi l'Amministratore nel comporre quella parte del Bilancio che si riferisce al servizio di cassa. E poiché ai giorni nostri vi hanno cento modi per impiegarne all'istante, eziandio per brevissimo tempo, con questo profitto e piena sicurezza i capitali che si avessero inoperosi, dove non sempre si può senza noie o sacrifici avere quel denaro onde si difettesse; cos'è da prudente il largheggiare nella previsione dei pagamenti, in particolare modo di quelli che non si possono in veruna maniera tralasciare o protrarre, e l'andar canti in quella degli incassi.

Vi hanno Amministratori fuggi fatica, i quali, anziché affannarsi a cercare quali sieno le più acconce 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 mutato e che il Bilancio precedente fosse al tutto perfetto. Se non che l'immobilità e la perfezione non son 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, ne si devono mutare se non se nel caso in cui un accurato esame persuada che la mutazione è espediente; per ciò che quei dati furono essi stessi vagliati e sono il risultamento dell'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 poscia intendere al compimento delle operazioni 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 alla esposizione delle notizie e dei dati raccolti, si possono seguire più vie. Ponghiamo che debbasi compilare la prima parte del Bilancio, quella che riguarda le competenze di rendita e di spesa, e ponghiamo ancora che si sian classificate le une e le altre in titoli i - e si sian poscia divise le somme di ciascun titolo in categorie, e quelle di ogni categoria in articoli. Seguendo un primo modo si può in una tavola compendiare le previsioni per categorie, esponendo per ordine, le une dopo le altre, quelle dei vari titoli, incominciando dalle rendite per venire poi alle spese, oppure scrivendo le prime nella pagina sinistra, le seconde accanto nella pagina destra. In altre tavole subalterne che formano gli allegati del Bilancio, si chiarisce allora in qual modo risultò composta ognuna delle somme scritte in quella prima pagina, ossia si enunciarono le previsioni distinte in articoli. Gli allegati del Bilancio son numerati, e son tanti quante son le categorie, e il loro numero d'ordine è scritto nella tavola principale accanto alle previsioni che esplicano. In medesimi allegati possono esporti in tavole staccate, oppure di seguito gli uni dopo gli altri in uno stesso fascicolo o registro.

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

In terzo luogo puossi ancora scrivere in un sol prospetto necessariamente e ordinatamente le previsioni distinte nella loro

ultime suddivisioni e adriunione man mano le somme che si riferiscono ad una categoria, facendo poi alla fine di ogni titolo l'epitogo per categorie, e alla fine di ognuna delle parti attiva e passiva l'epitogo 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 di capitali e i movimenti delle materie e del denaro, se non che in queste parti, tolto forse il fa bisogno di cassa, le previsioni e con esse le somme si riducono a poche, sicché è raro che vi abbia necessità di epitoghi o di allegati.

È pratica utilissima questa, di mettere a confronto colle previsioni che si fanno per l'esercizio che comincia, quelle che si eran fatte per il precedente, giacché essa giova a rendere manifeste le modificazioni che si ha in animo di introdurre nella gestione. Il perché suolsi nei vari prospetti, che presidi insieme formano il Bilancio, porre, oltre alle colonne per i numeri che riguardano le previsioni dell'anno, una per quelli che segnano le previsioni dell'ultimo Bilancio.

Calvolta fanno parte di un Bilancio Conti di previsione relativi a negozi da tentare, a opere da compiere, a imprese da istituire ecc. Essi sono allora allegati di qualunqua 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.

Se l'Amministrazione è complessa ed ha, oltre a una sede centrale, più Agenzie filiali, la forma del Bilancio diventa parimenti complessa. Ciascuno che abbia la direzione di un ramo speciale dell'Amministrazione, o di un' Agenzia filiale forma il Bilancio della propria gestione. Questi Bilanci potranno essere vari di forma e di natura e potranno riguardare o soli proventi, o sole spese, oppure proventi e spese ad un tempo. Nel primo caso considerano puramente competenze attive o passive e i loro adempimenti; e però la forma loro è assai semplice. Nel secondo caso possono riguardare entrate e uscite non perti-

menti al patrimonio dell'Amministrazione, oppure i risultamenti probabili della gestione di una parte di quel patrimonio: quelli constano di un prospetto di competenze di rendite e di spese e di un fa bisogno, questi devono essere Bilanci compiuti.

Tutti codesti Bilanci parziali devono epilogsarsi in un Bilancio generale dell'intera Amministrazione; ma cost fatto epilogo può farsi in diverso modo. Se tutte le operazioni previste nei vari Bilanci sono di natura simile fra loro, tutte le somme riferentesi a ciascuna di esse possono compendiarsi in una sola nel Bilancio generale, il quale allora comprenderà per ogni titolo e categoria di proventi o di spese, di incassi o pagamenti, di entrate od uscite di tutte sorta, 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 filiate e nell'Amministrazione principale prese insieme; e 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; laddove nel primo ogni somma del Bilancio generale, rappresentando non il risultamento di un Bilancio parziale, come sarebbe a dire una rendita netta, un disavanzo di rendita, o una quantità di denaro che occorre al servizio di cassa o ecceda al bisogno di questo, sibbene il totale di più altre somme che riguardano bensì oggetti simili ma che figurano in più Bilanci particolari, deve essere decomposta e chiarita in allegati speciali; i Bilanci parziali sono allora documenti comprovanti i dati esposti negli allegati e nulla più. —

In qual tempo dovrà formarsi il Bilancio relativo a un esercizio? È manifesto che le previsioni devono precedere l'effettuazione dei fatti che ne formano l'oggetto; per ciò il Bilancio dovrebbe formarsi prima che incominciasse l'esercizio. Se non che vi hanno dati, che debbono figurare in talune parti del Bilancio, i quali non possono avervi 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 materie 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 denaro e delle materie. 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 resti attivi e passivi che potranno esigersi 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 le competenze di rendita e di spesa. Ma è da notare che i dati della gestione precedente gioveranno anche, e non poco, all'esatta previsione di tali competenze. Certamente può considerarsi che il tempo più accorcio, alla formazione di tutte le parti del Bilancio, è quello in cui ha principio l'esercizio dal quale prende nome e in cui possono essere noti i risultamenti della gestione che si è chiusa.

È 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 li dirige, una guida che essi pongono a se stessi e null'altro.

• Gli è solitamente col seguire le norme e i criteri fin ora esposti che si può sperare di aver Bilanci di previsione compiuti 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 d'abbracciare di uno sguardo la somma dei negozi che dovranno in quello iniziarsi e ridursi a fine, misurarne le difficoltà principali, studiare le vie e predisporre i mezzi più atti a vincerle, di rendergli quindi agevole il seguirle durante l'esercizio il succedersi degli affari, l'apprestarli o moderarli secondo che torna più accorcio al

maggior utile dell' amministrazione; di dargli modo infine, allorchè l'esercizio s'è chiuso, di istituire un confronto tra i risultati che realmente ottenne dalla gestione e quelli che ne aveva sperati, per vedere in quali punti, di quanto e con qual frutto siasi allontanato dal piano prima tracciato e se sussistano valide ragioni che persuadano a mutare in qualche parte la via fino allora battuta.

Certamente nella pratica son 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 pur formano un Bilancio si limitano generalmente alla previsione delle rendite e delle spese, ponendo per altro assai sovente, fra quelle e queste, somme le quali, piuttosto che a vere rendite o a vere spese accennano 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 dei pagamenti, più rare ancora quelle che presumono in una parte speciale del Bilancio le entrate e le uscite delle scorte. È frequente l'esempio di lasciarsi le quali, affine di non incorrere nel pericolo di vedersi mancare i fondi al proprio servizio di cassa, anzi che ricercare, con ponderate previsioni quali sieno le somme che possono muovere, tengono nei propri forzieri inoperosi capitali di gran lunga superiori al bisogno, e così rinunziano all'interesse che potrebbero ottenere da essi. Codesta non è certamente una pratica di buona amministrazione.

§. V.

Le previsioni nelle Aziende *Muranti* li
dove i Bilanci compiuti non sono possibili. -

Un'ultima questione resta da risolvere. È egli possibile formar sempre un buon Bilancio di previsione qualun-

que sia la natura dell'azienda? ossia, tutte le aziende sono esse suscettibili di avere Bilanci compiuti? No certamente. L'utilità dei Bilanci è in ragion diretta col grado di approssimazione dei dati che si espongono in essi; per ciò 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 vicenda o costante o quasi costante in più anni. Ora s'ha un'intera classe di aziende, le mercantili, le cui operazioni sono essenzialmente mutabili e contingenti e per di più obbreuodo numerose; tanto che sarebbe vano il tentar di presumere, sia pure approssimativamente, al principio dell'esercizio. Non os' dire con ciò che il negoziante nulla possa prevedere; poiché anzi nessuno forse più di lui ha bisogno, per ben riuscire, di sagace previdenza; tutto il segreto del buon successo nelle imprese mercantili sta nel saper prevedere più e più lontano che gli altri non sappiano, affine di mettersi in grado di sfruttare ogni occasione favorevole. Ma appunto perchè le occasioni sono fuggenti, 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 di meno anche nelle aziende mercantili possono spesso volte tornar utili i Bilanci di previsioni speciali. Un negoziante non può prevedere quali saranno le compere e le vendite che seguirà nell'anno quale sarà il giro degli effetti cambiali, 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. Una Banca tenterebbe invano di presumere quale sarà nell'anno il movimento generale di tutti i suoi affari; ma può prevedere molte fra le spese d'amministrazione, segnatamente quelle che provengono dagli stipendi dovuti agli impiegati.

Ma quanto è poca l'importanza che nelle aziende mercantili hanno i Bilanci di previsione, altrettanto è grande quella che

acquistano in esse i Conti di previsioni d'impresa o di speculazioni che generalmente si conoscono sotto il nome di conti simulati di arbitraggi. Un negoziante difficilmente può spingere 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.

Art. II. ¹⁷

Bilanci di previsioni
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'Azienda è indipendente quel piano non lega l'amministratore sì fattamente che egli non possa allontanarsene, quando a ciò lo persuada o la più compiuta conoscenza che si fosse formata delle condizioni dell'Azienda stessa, o i cambiamenti che fossero in essa sopravvenuti. Ma è agevole comprendere come nelle Amministrazioni, ove chi le dirige non è né indipendente né insindacabile, quel piano, dopo aver avuto l'approvazione di chi ha autorità di vincolare 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. È veramente l'amministratore che non ha in sé, per naturale diritto, tutti i poteri che vengono dalla proprietà dei beni o dei valori, i quali essa, non può intendere all'opera pro-

Foglio manoscritto a matita n. 18 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 198 e 199
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Bilanci di Previsione
delle Amministrazioni Esistenti

loro natura e loro effetti -

cio che contiene un Bil. e Bil. dipendenti
confronto fra il Bil. indep. ed il bilanc. dipen.
Suppl. ufficio di Bil. dipendenti

I due criteri che devono guidare le autorità
pazienti poste nel Bilancio

1. Le necessità e insufficienze
2. Come ^{l'opera dell'amministrazione} ~~efficienza~~ ^{in un dato contesto} ~~efficienza~~

Perché si reputa buona norma di semplificare il più possibile
le funzioni Amministrative di un'Amministrazione dipendente -

Quando il Bilancio riesce un freno efficace -

Mezzi coi quali si tenta di impedire all'amministrazione
di approfittare della sua autorità (con special' funz.
per gli acquisti o sindacati, con forme dei contratti
che sono indebitamente - come non si possa farlo
prende il movimento delle materie necessarie ai consumi
non farsi come si necessita un controllo all'Amministrazione
alla formazione dei contratti.

Foglio manoscritto a matita n. 18 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 198 e 199
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

In controllo sui vari rapporti degli azionisti
impossibile non
Esiste in queste aziende: come nei precedenti
la una provvista quella non si può fare
un'ora di lavoro un addebitamento
un pagamento, perciò siccome per qualche
ora esiste una provvista antiscoperta
ridurre con a fare indistintamente
ante i controlli sul consumo.
Questi per le aziende le cui vendite
sono tutte in denaro come imposte
pari in una per le altre le hanno pochi
e che pure consumano siccome per circolari
in punti controllati anche bene badando in
denaro i prezzi di da quando ben si siano.
Perciò in queste aziende le contabilità
attive a fronte di perdite da entrate ^{di denaro}
di denaro a fronte da uscite di denaro e del
scoperto di addebitamento. — Quando
le antiscoperte dei loro bilanci non
rappresentano non il loro consumo
ma di incassi ed pagamenti ^{in contanti}
dentro tempo per l'acquisto delle provviste

Foglio manoscritto a matita n. 19 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 198 e 199
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Confronto fra i bilanci di Cassa
ed i bilanci di Competenze o accertamenti
di rendita e opera

Come facendo il bilancio della
impresa e pagamenti si debba tenere più stretti
per i primi più larghi per i secondi e si vuol
tenere conto dell' ritardo che ^{spetta} sul ritorno nel
l'acquisti -

Come i bilanci dell'impresa e pagamenti
appaiono l'innocente che i pagamenti siccome
questi non restringono la facoltà dell'ammone
di contrarre debiti, i pagamenti per non diffarsi
devono necessariamente essere tali quali quelle
che contrazioni sono state fatte in passato, per
nesso nulla il controllo fatto nei pagamenti che
ne seguono ^{tra} una volta che ^{fu} sono determinate
to non dal bilancio ma bensì dall'impie
spunti dall'ammone
spandall'acquistamenti del debito prima con
vantaggi del bilancio precedente ^{dei} te competen
ze attive e passive - come ad esse debba essere
unito o sia almeno opportuno unire un
fabbricato di cassa, ma come questo fabbricato
sia composto di previsioni e non di autorizzazioni

Foglio manoscritto a matita n. 19 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 198 e 199
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Come i rapporti cost. imasf. corrispondono
alle vere condizioni dell'azienda solo nel
caso in cui essi corrispondano alle
competenze perfette ed attive - tutti questi
non avvengono mai (incausa delle mutazioni di pa-
rametri ed imasf. ed altri esempi o in causa
di mutamenti in competenze di futuro esempio)
Come allora dotto primario in ordine
di competenze da estinguere nell'esempio e
fronte il bilancio di competenze e di
carica bilancia le medesime imposte con
come questo accordo in pratica non si
possibile - Come nei bilanci di carica
in pratica non esistono residui

Forma dei Bilanci
dipendenti

1° Bilancio Bilanci di carica la forma e sostanza
e spesa di bilancio di carica

2° Per i Bilanci di competenza di bilancio
comprende il profilo della comp. di att. e pass. - L'imp
spetta per le mutazioni patrimoniali 3° Bilancio
di carica -

pria o, in altri termini, amministrare se non in virtù di autorizzazioni avute da chi esercita l'emminente autorità nell'Azienda. Le quali autorizzazioni si danno implicitamente e in modo vago all'Amministratore nell'atto in cui lo si deputa alla direzione dell'Azienda; ma non possono esplicitarsi o definirsi o, in altre parole, riferirsi ai singoli fatti amministrativi, se non solamente quando i medesimi possono prevedersi. Ora simili fatti son preveduti di esercizio in esercizio nel Bilancio; e dunque le autorizzazioni definite e particolareggiate, le quali son necessarie per imprimere l'opera dell'Amministratore e sminuire la responsabilità di lui che altrimenti sarebbe enorme, possono darsi al cominciare di ogni esercizio e per la sua durata. E si danno in fatto coll'approvare il Bilancio e collo statuire che l'Amministratore, per ciò che dipende da lui, debba in tutto attenersi alle previsioni ivi fatte.

La conclusione che logicamente e necessariamente si trae da tutto ciò è questa, che, dove nelle Aziende indipendenti il Bilancio di previsione è nella più che una guida cui l'Amministratore prepara a se stesso per potere con passo previdente e sicuro procedere nel lavoro di gestione, nelle Amministrazioni dipendenti esso è inoltre la nota particolareggiata delle facoltà che colui o coloro che esercitano l'emminente autorità consentono a lui acciò possa provvedere a tutta la gestione durante un esercizio. Ossia, per recare simile pensiero in altre parole, il Bilancio nelle Amministrazioni dipendenti ha due uffici: di servire di guida nell'opera amministrativa e di frenarla. Però deve comprendere una serie di previsioni il più possibile esatte, ed una serie di autorizzazioni ben definite e limitate. Il qual duplice ufficio esige che esso Bilancio si compili secondo regole e criteri, i quali devono manifestamente essere diversi da quelli secondo cui han da presumersi i fatti nelle Amministrazioni indipendenti.

I criteri precipui 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, perchè la gestione proceda in ogni sua parte regolare e spedita.

2° Codeste autorizzazioni debbono essere date in tal maniera che seguino nettamente i confini in cui deve contenersi l'opera dell'Amministratore e possa veramente essere efficace il freno che per esse si pone a lui.

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

Inoltre, perchè il Bilancio riesca 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'eminente autorità sull'Azienda o da chi è deputato a tutelarne gli interessi di fronte all'Amministratore e anche impedirsi quando ecceda i limiti prestabiliti. Ciò posto, s'è già veduto che i fatti di gestione che non avvengono fatalmente, ma dipendono unicamente dall'arbitrio di chi regge l'Azienda, e però, aggiungo ora, si possono definire e limitare nel Bilancio, si riducono presso che tutti alle spese che sono estranee alla gestione del patrimonio, e non giovano al conseguimento delle entrate; le quali spese si traducono nell'ascertamento di competenze passive susseguite poi dai pagamenti, o in consumi di materie. Ora è facile persuadersi come il denaro si possa affidare a cassieri che ne rispondano, e si possa quindi vietar loro di eseguire gli ordini di pagamento dell'Amministratore se non se entro i limiti re-
gati in Bilancio, ovvero se non hanno l'approvazione

di quei tali che hanno il mandato di riscattare il lavoro di costui, la quale implicitamente affermi che codesti limiti non furono varcati. Si può anche pensare a un riscatto diretto degli indebitamenti, essendo possibile statuire che l'Amministratore, in ogni caso, prima di impegnare, per mezzo di contratti o in qualunque altro modo, l'Azienda, debba ottenere l'approvazione di chi ha impero sovrano su di questa e debba rispondere del proprio per i danni che possono ad essa venire da impegni irregolarmente assunti. Ma non si può pensare, specialmente nelle grandi Amministrazioni che hanno Aziende filiali in luoghi lontani, a un riscatto diretto che incuti ogni singolo consumo.

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 peso, cosicchè è sempre possibile richiederne la previa approvazione. Le quali cose possono ripetersi anche per i pagamenti. Dove i consumi, non sempre possono presumersi nella misura che sarà strettamente richiesta, spesso non possono provarsi neppure d'un giorno, e non di rado son tanto numerosi quanto è piccola l'importanza di ciascuno. Adunque un anticipato riscatto dei singoli consumi di materie e la previa approvazione loro da parte di chi ha l'ufficio di frenare e sindacare l'opera dell'Amministratore, quando pure fatta possibile, la qual cosa non può dirsi che sia, richiederebbe lavoro grande che è quantodire grande spesa; e però il danno certo che ne verrebbe superiore d'assai al vantaggio che potrebbe sperarsene.

Se non che nelle Amministrazioni dipendenti, fatte poche eccezioni, e quelle che esercitano industrie e ne adoperano i prodotti, i consumi sono tutti preceduti da una provvista, e però ancora preceduti, accompagnati o seguiti da un pagamento; onde il riscatto preventivo degli impegni dei pagamenti viene ad essere anche un riscatto indiretto dei consumi. Non può revocarsi in dubbio che ciò avvenga sempre nelle Aziende le cui rendite son tutte per sé stesse

se in denaro, e son tali quelle che non possono contare su altre entrate che non siano imposte, interessi di capitali, compensi di servizi, vendite di beni, esazioni di crediti o prestiti. Il dubbio può solamente sorgere per le altre che hanno poderi e nel lo stesso tempo consumano derrate, le quali sarebbe possibile ottenere da quelli. Ma, è da badare che nell'intento di semplificare la gestione e di ottenere una maggiorrendita netta esse sogliono posseder sempre, darti in affitto a denaro, e se debbono talvolta accettare la colonia parziaria o l'affitto a generi, usano vendere quelli prima ben arca che sian raccolti.

Dalle cose dette finora si possono trarre queste due conclusioni:

1.^o che nelle Amministrazioni dipendenti presso che tutte le competenze attive e passive si riducono all'accertamento di diritti ed incassi o di impegni a pagamenti.

2.^o che le autorizzazioni date nel Bilancio e i vincoli che seguono dall'essere queste definite e limitate, non possono riguardare mai i consumi, ma soltanto accertamenti di crediti o di debiti, cioè a dire competenze, ovvero incassi e pagamenti.

Le autorizzazioni si riferiscono alle competenze e ha un Bilancio di competenze o di accertamenti; se agli incassi e ai pagamenti si ha un Bilancio di cassa.

S. II.

Confronto tra

i Bilanci di cassa e i Bilanci di competenza o di accertamenti.

Inde di queste due forme di Bilancio è da preferirsi? L'una e l'altra hanno autorevolissimi sostenitori.

I fautori dei Bilanci per cassa osservano che questi sono più facili ad intendersi, che riguardano fatti i quali più facilmente si possono rilevare, riscontrare e quindi anche limitare, che infine giovano meglio all'Amministratore a cui importa sapere qual somma di denaro avrà in cassa nei vari tempi per vedere se basterà al bisogno e se dovrà prov-

vedere con mezzi straordinari a quello che manca.

Rispetto al primo pregio è innegabile che, egualmente i più abili, mi dagli studi attinenti alla Ragioneria, comprendono appieno che cosa si voglia loro dire quando si afferma che l'Amministrazione durante l'anno incasserà tanto e spenderà tanto; ma non mi pare poi che sia cosa difficile neppure l'abbracciare 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 rincalzare gli incassi e i pagamenti che non i contratti con cui si accertano diritti e si assumono impegni; ma ciò non basta a provare che i Bilanci di cassa valgono più di quelli di competenza a rendere efficace il controllo che si deve esercitare sull'Amministratore; la qual cosa soltanto sarebbe veramente importante. Anzi non è male agevole provare il contrario.

In primo luogo gli incassi e i pagamenti sono fatti più incerti, e però più difficili a prevedere in giustezza, che non le competenze. In vero non avviene un incasso senza che si sia prima liquidato e affermato il credito, non si procede a un pagamento se non dopo che se n'è contratto l'impegno. Adunque gli incassi e i pagamenti hanno tutte le incertezze che sono proprie delle competenze le quali del loro, prima che essi seggano, affermarsi; e hanno per giunta tutte quelle altre che provengono dal diverso grado di puntualità dei debitori, e dalla maggior o minor fretta dei creditori nel richiedere il soddisfacimento dei loro diritti. Ora siccome l'Amministratore non può esporsi al pericolo di non aver fondi per eseguire i pagamenti, e di non potere, per mancanza di autorizzazioni, soddisfare impegni assunti, così si è costretti a presumere e consentire le riscossioni in misura più ristretta, e i pagamenti in misura più larga di quella nella quale si verificavano, onde va scemata in proporzione l'efficacia del freno che col Bi

lancio 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 di impegnare l'Oriente, le spese vere possono in un dato esercizio eccedere le autorizzazioni, e negli anni successivi si deve poi autorizzare forzatamente i pagamenti resi necessari, giacchè non si può volere che sia negato il pagamento di debiti validamente contratti. Poichè la limitazione che si volesse porre ai pagamenti riuscire veramente efficace dovrebbe tagliare agli Amministratori ogni facoltà di impegnare l'Oriente; ma nessuna Amministrazione italiana adottò, che 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 competenze renda più difficile e in ogni caso meno completa il riscontro sull'Amministratore. Lascio stare che non è punto malagevole riscontrare i contratti innanzi che essi vincolino l'Oriente, e tener nota degli impegni che si assumono con essi, affine di opporre loro il veto nel caso che quegli impegni eccedessero le autorizzazioni contenute. Osservo solamente che è possibile un secondo riscontro, quello degli incassi e dei pagamenti, cosicchè si potrà sempre impedir questi quando non riuscissero ad estinguere un debito reale e superassero i limiti segnati in Bilancio per le competenze passive. Ed è manifesto ad ognuno che questo doppio riscontro dee necessariamente essere più compiuto e più efficace di quello che possa riuscire la sola sua seconda parte.

Per ultimo deve anche ammettersi che non è piccolo pregio quello che i Bilanci di cassa hanno su quelli di competenze, di additare quale sia sia la deficienza di fondi a cui conviene provvedere con operazioni straordinarie, e quale l'eccezionalità di denaro a cui cercare impiego. Non solamente è di somma importanza ma di assoluta necessità che l'Amministratore e

lorquando chiede col mezzo del Bilancio le autorizzazioni necessarie 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 sconvenienza di un Bilancio di competenze; dimostra solamente l'opportunità, se 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 le somme che probabilmente si incasseranno finché esso durerà e quelle che si dovranno contare altrui, accenni alle operazioni straordinarie che sarà opportuno di fare per riempire il disavanzo di cassa o impiegare proficuamente i fondi esuberanti.

Ma codesto fa bisogno di cassa deve contenere previsioni e non autorizzazioni. È facile provarlo: poiché è manifesto che quando si è data all'Amministratore la facoltà di indebitare o incassare l'Azienda, non si può ragionevolmente ritargli di adempiere agli impegni assunti entro i limiti consentiti, o di pretendere il soddisfacimento dei diritti acquisiti.

Non vultò tacere che i Bilanci di cassa non possono dare una idea approssimata dei risultamenti veri della gestione nell'esercizio a cui si riferiscono. L'entrata avviene quando si verifica il diritto a esigere, 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 e i pagamenti, ancorché fatti importantissimi, pure non mutano di un sol centesimo il montare del patrimonio dell'Amministrazione - la gestione 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 una somma di denaro, ma vede anche estinto un debito equivalente. Se non de gli incassi e i pagamenti fatti in un anno potrebbero segnare i risultamenti veri della gestione solamente quando corrispondessero esattamente alle competenze in quella accertate. Ora, ciò non avviene mai. In tutte le Amministrazioni le somme che si esigono o si pagano in un anno

pendono a estinguere o a scemmare non solamente i debiti e i crediti accertati in quello, ma ancora i residui attivi e passivi lasciati da esercizi antecedenti, e sono talvolta anticipazioni su 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 di residui attivi e passivi, che i vari esercizi successivi lasciano, mutasse di poco nel suo complesso, stante le variazioni di natura opposta ne' suoi componenti, ciascuna di queste variazioni avrebbe proporzionalmente non poca importanza.

Fu 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 competenze - che quindi una buona amministrazione, piuttosto che discutere sulla forma dei Bilanci, deve studiarli di non lasciar residui. Ma questa sentenza è da uomini ignari dei veri organismi delle Aziende: mirano a scivolare, per quanto solerte, più esimersi dall'incontrare e lasciar sussistere per qualche tempo debiti e crediti. Cosicché, per concludere, i risultamenti veri della gestione in un anno non possono averli che riguardando le entrate e le spese in esso accertate; e però soltanto un Bilancio di competenze 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 riferiscano alle competenze di questo, sia che riguardino quelle degli esercizi precedenti lasciate inadempite. Laddove nei Bilanci di competenze i residui attivi e passivi, cioè i crediti e i debiti di amministrazione, rimasti dagli esercizi passati e che hanno da estinguersi in quello a cui si riferiscono le previsioni, debbono di neces-

Foglio manoscritto a matita n. 20 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 206 e 207
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Preparazione del Bilancio dipendenti
Criteri che guidano la sua compo-
sizione - descrizione ed approvazione

come per un'Amministrazione che tratta vita da
un patrimonio - la valutazione delle ^{Compt. del} entrate
e delle Compt. di Uscita sia eguale a quella che
si fa per le aziende indipendenti -

Come si fa per i comuni - in un primo si
prevedono le uscite ed in base a queste si determinano
le entrate - Come ~~si~~ si debbano porre nel presente
solo le opere necessarie, utili, tali sono quelle
che tendono ai contributi, servizi di maggiori di
servizi a loro imposta - Come si debbano ridurre
opere per i soli bisogni reali dei contribuenti e non
per i fittizi o illusori - Come del resto si
guarda alla compilazione dei presentati di bilancio

Come disponere sopra adottare per il presente dipen-
dente il principio di tener largo nelle spese e più
stretto nel prevedere le entrate, imprevisti che ne
deriverebbero - Come il Bilancio accompagnare
lo da una relazione specificativa che riguardi special-
mente le nuove somme presentate od accrese

Foglio manoscritto a matita n. 20 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 206 e 207
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

senza presentate al consiglio per la sua
discussione ed approvazione

Varia natura dei voti del
Bilancio

Il bilancio nei suoi rapporti col bilancio
giornale permanentemente dell'azienda
come non tutti gli adempimenti fatti nel bilancio
sono della stessa natura, non tutti definiti e li
voti in fine da riprendere confermi che si debbono
rappresentare o non si possono verificare - Invece
un amministratore senza bilanci, statuti, ommette
la rendita prelevata e dopo di esso, se
la dimissiona non i sempre dopo di bilancio
Come si debba bilanciare la facoltà dell'amministratore di
dare luogo ad affari che creano debiti o crediti -
Come per le spese obbligatorie ed di ordine non si
possano riprendere confermi sotto che - Come debbono
essere il minor numero possibile le spese che d'aperta
mano obbligarlo, come egli non possa mai obbligarlo
gli adempimenti parziali che si riferiscono a semplici
mutamenti parziali

Foglio manoscritto a matita n. 21 (recto)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 206 e 207
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

Questione se tutte le uscite e spese debbano
venire ogni anno autorizzate dall'autorità
eminente alla presentazione del bilancio
come invece sia opportuno distinguere le
spese permanenti dalle contingenti e ^{comune} mente
per queste ultime sia necessaria ad ogni ~~part~~
nuovo bilancio la autorizzazione per
le altre invece dalla autorità precedente, se
inoltre di uscite già autorizzate sia ^{necessario}
ma ~~non~~ una nuova autorizzazione ma
~~non~~ semplicemente risorse - gravi
danni che altrimenti si potrebbero evitare
mente nelle grandi società e negli Stati.

Della limitazione delle uscite
deputando ad esse i fondi che si creano da certe entrate
— Chiaro l'uso dei bilanci di previsione
con la determinazione delle spese, delle entrate, e
dei fondi ad esse necessarie sia moderno - che
antico si differenzia i fondi ad un magistrato
necessario a certe spese, cioè assegnazione
a lui di una data entrata - e l'appropriazione
della parte dei vari magistrati ^{spendi}

Foglio manoscritto a matita n. 21 (verso)

appunti inseriti da persona non identificata tra le pp. 206 e 207
dimensioni: 14.7 x 19.8 cm

non potessero essere nelle spese il montare
che necessitano dall'entrata loro approvata —
— Il sopravanzi si versano nelle casse entri-
le dello stato e costituiscono le entrate straordinarie
Come le delegazioni delle varie casse non
si faussano ogni anno, ma i cambiamenti necessi-
si si apportano secondo le necessità appaiono
vantaggi ed in convenienti di questo siste-
ma

Il Numero dei voti del Bilancio

Le nuove e maggiori spese —

come il Bilancio sarebbe vano se l'Am-
ministrazione facesse di variare il montare delle varie
spese senza però che variazze la somma totale
di esse spese e quindi pure per le entrate

Come gli storni non si possono fare
senza la previa autorizzazione

Quindi se l'Amministrazione possa
per impedire opportunità o necessità congetta-
le non preterpato nel bilancio — Fondo
di riserva —

sita 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 ossia la disposizione in essi delle somme che segnano le previsioni, o, se volsi, le autorizzazioni ho poco a dire. Se il Bilancio è di cassa puremente, la forma è quella da me descritta per fa bisogno di Cassa nelle Amministrazioni indipendenti. Se poi il Bilancio è di competenza vorrei che fosse quella dei Bilanci nelle Aziende sopra dette, toltine, s'intende, i prospetti che presumono il movimento delle materie; vorrei insomma che il Bilancio comprendesse: a) un prospetto delle competenze di rendite e spese vere e proprie, normali o passeggerie, ove si potesse in evidenza l'avanzo o il disavanzo di rendita che si presume; nelle Aziende complesse dovrebbero in questo prospetto e in luogo distinto apparire le entrate e le spese di giro; b) un prospetto dei rimanenti patrimoniali, ivi inclusi i residui attivi o 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 di rendita, 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 passiva e la parte attiva; nella prima 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 seconda si presumono le ric e 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 i mutamenti di capitali.

Anche nelle Ariende dipendenti gli assegnamenti del Bilancio si dividono in voci o voti o capitoli, e questi sono desunti, talvolta in più maniere, in titoli, o sezioni, o categorie.

È patese che più è vivente la classificazione delle entrate e delle spese in voci o voti o capitali, più ristrette e più definite sono le facoltà concesse all' Amministratore. Non bisogna tuttavia eccedere in questo frazionamento, se così mi è consentito di esprimermi, delle previsioni e delle autorizzazioni; perocché si correrebbe pericolo di immaginare l'opera dell' Amministratore essa che ne possa venir danno all' Arienda. Il limitare di troppo la responsabilità di chi amministra può nuocere del pari che il lasciargli arbitrio soverchio. La divisione degli assegnamenti in Bilancio vuol dunque essere giudiziosa 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 assegnamenti minori, o, come si suol dire in articoli: videntosi Ariende nelle quali non si domanda a istati 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 per le determinate cautele.

§ 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 del Bilancio di un' Arienda 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 maggior elementi di determinazione e da cui l'altra dipende.

In un'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. Più adunque devosi seguire la stessa via che nelle Aziende indipendenti, e presumere da prima le entrate tutte, poi le spese attinenti alla gestione del patrimonio e quindi le altre, fissandole in proporzione dell'intensità dei bisogni che si hanno da soddisfare e dell'eccellenza dei beni che si vogliono conseguire.

Laddove nelle Amministrazioni di Consorzi, le quali traggono tutte o la massima parte delle loro entrate da contribuzioni imposte ai membri di quelli, potendo simili contribuzioni, e però eziandis le entrate nel loro tutto, mutarsi indefinitivamente, esse non possono altrimenti determinarsi se non commisurandole alle spese che si saranno riconosciute o 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 includerle nel Preventivo se non si abbiano sicuri i mezzi per farvi fronte in tempi convenienti." E più in là ritorna su questo pensiero e aggiunge: "Le spese 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 dei mezzi proporzionati ai medesimi." E inverso le imposte non sono fonti inesauribili di entrate: possono aumentarsi bensì ma non oltre misura. Neppur devosi credere

¹⁾ Vorioni e pensieri sull'Amministrazione pubblica. Pag. 403.

che il montare delle spese abbia da crescere di tanto quanto è possibile aumentare, per mezzo delle imposte, le entrate. L'utilità di una spesa facoltativa è la sola sua giustificazione; e sono veramente utili soltanto le spese per cui si rendono agli amministrati servizi maggiori dei sacrifici che si esigono da loro, levando per via di tasse le somme necessarie a sostenerle. Insomma, solamente la soddisfazione de' bisogni reali può giustificare una spesa, non quella dei bisogni fittizi. E non che quante volte nella pratica si dà a questi maggior peso che non a quelli? A quanti Amministratori delle nostre città e provincie non si dovrebbe ricordare ciò che scrisse Montesquieu a proposito delle spese dello Stato? Egli voleva che non si prendesse al popolo quanto gli è necessario per i suoi bisogni reali affine di soddisfare i bisogni immaginari dello Stato. "I bisogni immaginari, continua egli, sono quelli cui domandano le passioni e le debolezze di coloro che sono al governo, gli eventi di un progetto straordinario, l'inferma brama di una gloria vana, e una certa impotenza di spirito contro fantastiche ubbie. Sovente coloro i quali con uno spirito irrequieto erano sotto il principe alla direzione de' 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 tornar utilissime le seguenti norme che tolgo dal Villa¹⁾. "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 indeclinabile di ammettere negli anni successivi altre spese quali 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, le quote che ne fossero già state pagate, quella da mettersi a carico

¹⁾ G. Villa. Pensieri e Istruzioni di Amministrazione pubblica. pag. 407

dell'annata per la quale si fa il Preventivo, e la spesa che si dovrà ancor sostenere (fino a compimento del dispendio totale ammesso in massima) negli anni a venire. - Volendosi raggiungere l'economia si cerchi e preferenza di escludere (se ragioni prevalenti non si oppongono) le spese che possono impegnare l'Amministrazione per una serie più o meno lunga di anni. Tra le spese meriteranno una preferenza quelle, dal fare le quali possa sperarsi un miglioramento del patrimonio e in generale delle condizioni dell'Amministrazione; e questo principio dovrà specialmente essere applicato a tutti quei casi nei quali una spesa abbia da sostenersi, non colle rendite del patrimonio ma con capitali presi a prestito. Si deve essere cauti nell'ammettere 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 discussioni e di deliberazioni speciali.

La regola che suggerisce di essere larghi nelle previsioni delle singole spese, e cauti in quelle delle rendite, la quale è fondamentale per la compilazione dei Bilanci nelle Amministrazioni indipendenti, non può applicarsi senza qualche restrizione in quelle che noi sono. Anzi in queste affine di non porre incaglio nella gestione e bene che si ecceda di qualche poco nel fissare la misura di ogni spesa, e nello stesso tempo si pongano per le rendite somme di qualche poco inferiori a quelle nelle quali si può sperare che si effettuino; pure non bisogna perdere di vista mai che il Bilancio comprende una serie di autorizzazioni, le quali vengono date all'Amministratore acciò che possa riscuotere da una parte e dall'altra pagare, e che il presumere le spese in misura più elevata e le rendite 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 o a quell'assemblea in cui risiede l'esercizio dell'autorità suprema sull'Azienda, acciò sia esaminato e, se è il caso, approvato. Per concetto il Bilancio è accompagnato da una relazione in cui si rende conto delle somme in esso allegato, e più specialmente di quelle che, non figurando nel Bilancio precedente o figurandovi in natura 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 deve principalmente rivolgersi l'attenzione di chi è deputato all'esame di quello, che si usa generalmente scrivere in esso, accanto a ogni somma presunta, quella che per lo stesso capitolo o articolo trovasi in questo.

Quando l'approvazione di un Bilancio spetta a un Consiglio o ad un'Assemblea, questa, innanzi di procedere alla sua discussione, ne commette l'esame e la revisione a una Commissione ristretta scelta fra i suoi membri. E questa Commissione, compiuto l'esame, riassume in un'accorta relazione i giudizi, le osservazioni e le proposte che reputa conveniente di fare. E per avventura soverchio il dire che le Commissioni le quali debbono rivedere il Bilancio, i Consigli, le Assemblee, i Magistrati o chiunque altro debba approvarlo, devono seguire nell'esame e nella discussione suo lo 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 muta quand'anche l'Amministrazione, in luogo di essere semplice, diventi complessa ed abbia più Aziende subalterne. 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 nei 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, per ciò 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 dipendono, o da contratti precedentemente conclusi, o da operazioni già iniziate o compiute, o da deliberazioni antecessoramente prese, o da leggi, statuti o regolamenti onde l'Azienda è disciplinata; sicché le somme presunte in Bilancio non possono essere che valutazioni approssimate dei risultamenti che si sperano, non possono intanto limitare la facoltà dell' Amministratore. Se egli, senza violare le leggi, gli statuti, le deliberazioni o i contratti in vigore, o in altro modo danneggiare l'Azienda, può conseguire entrate maggiori, è meritevole d' encomio; laddove non è sempre giustificato il biasimo onde lo si volesse colpire nel caso in cui quelle si effettuassero in somme minori delle presunte. 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 e derrate. Ma sarebbe pericoloso il lasciare all' Amministratore simile facoltà di oltrepassare i limiti segnati dal Bilancio per quegli increditamenti, o quegli incassi che riguardano nuovi debiti da accendere. In questa parte gli uffici dell' Amministratore e i poteri che gli si danno devono essere chiaramente definiti e limitati.

Medesimamente la parte passiva del Bilancio, in cui si presumono e si autorizzano tutti gli indebitamenti (debbono o no essere seguiti da pagamenti immediati) che sono necessari per provvedere a tutti i servizi e a tutte le esigenze della gestione, codesta parte dico segna i confini entro i quali si consente all' Amministratore di impegnare la sostanza dell' Azienda. Egli, purchè si soddisfaccia a tutti i servizi di cui è cenno nel Bilancio, può bensì, se gli riesce, fare che gli indebitamenti e i pagamenti immediati siano minori, ma in generale non si deve lasciargli facoltà 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 son quelle che riguardano obblighi verso i terzi, ai quali l' Azienda sia stata regolarmente impegnata. Codeste spese dovrebbero sostenersi anche quando quegli a cui spetta approvare il Bilancio si rifiutasse di ammetterle; perciocchè i terzi potrebbero valersi dei Tribunali per ottenere l' adempimento dei loro diritti. Le medesime spese si distinguono, in alcune Aziende, in obbligatorie e d'ordine: le prime comprendono gli interessi passivi, le pensioni, le imposte ecc; le seconde gli aggi e le provvigioni che spettano a chi ha l' incarico di riscuotere la entrata, le quali possono crescere col crescere di questa, ed altre simili.

È expediente che i capitoli del Bilancio, i quali riguardano le fatte spese e i cui assegnamenti possono essere oltrepassati, siano chiaramente designati. Essi poi debbono essere l'eccezione: la prudenza e l'interesse degli amministratori consiglieranno a limitarne il più possibile il numero. ¹⁾ In generale non deve essere permesso all' Amministratore l'oltrepassare gli assegnamenti passivi che si riferiscono a semplici aumentamenti patrimoniali

¹⁾ — Cambrey Digny. Della contabilità dello Stato e dei Bilanci. Lettera a Scialoja. Nuova Antologia. Firenze 1872. —

È ha un' ultima e importantissima questione rispetto alla natura dei singoli voti riferentisi ai vari assegnamenti del Bilancio e che riguarda i rapporti tra questa e la costituzione permanente dell' Azienda. Si tratta di vedere se in una Azienda ben ordinata, avente un Bilancio razionale, sia da lasciare, per tutte le entrate e le uscite, facoltà senza limiti di approvarlo o respingerlo a chi deve col proprio voto sancire quel Bilancio e renderlo esecutorio. Il dubbio non può riguardare l'estensione del Bilancio, non potendo questo essere e guida e freno all' Amministratore se non è comprinto, 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 apparire nel Bilancio ve ne abbiano di quelle che non potrebbero essere senza inconvenienti respinte e che quindi non debbono essere in esso autorizzate, o dire approvate - supponendo la facoltà di approvare quella di respingere - ma semplicemente omologate e riconosciute.

Si è potuto vedere che alcuni degli assegnamenti in Bilancio riguardano entrate o spese non prima definite e non intimamente 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 eminentemente sull' Azienda, e toccano 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 son tali nelle Amministrazioni pubbliche la maggior parte delle imposte o rendite assise e delle spese ferme riguardanti i pubblici servizi. Ora in quelle Aziende dipendenti dove l' autorità eminentemente non si esercita sempre dalle stesse persone, dove per giunta al suo esercizio 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? Lo può-
somma senza pericolo permettere che ogni anno tutta pos-
sa essere scossa dalle fondamenta la compagine annua-
ministrativa dell' Arienda? Perché, qualunque sia l' indole di
questa, se può avere Bilanci compiuti, non vi ha servizio,
non vi ha atto o missione che deva compiere, o fine da rag-
giungere, o bene da ottenere che non si connetta direttamen-
te o indirettamente a entrate o a spese; onde si può dire
che tutta la sua vita dipende dal potersi quelle e queste
effettuare. E si badi che, dove negli altri ordini di istituzio-
ni, perché lo stato attuale unito, si richiede il conforme
consenso di tutte le volontà in cui per avventura fosse divi-
sa l' esercizio dell' eminente autorità e il voto negativo di
una sola fra esse fa che le cose restino come sono, per ciò
che s' ottiene alle entrate e alle spese del Bilancio, se
tutte dovessero essere ivi ad un modo approvate, una so-
la volontà col suo voto negativo rispetto a qualche rendita
assisa o spesa ferma potrebbe determinare radicale muta-
mente nella stessa costituzione permanente dell' Arienda;
né questa, per quanto concerne simili entrate o spese,
potrebbe durare immutata senza il concorso favorevole di
tutte quelle volontà. Adunque col sottomettere a un voto de-
liberativo di Bilancio tutte le entrate e tutte le uscite, col-
lo statuire che tutte debbano essere nel Bilancio autoriz-
zate a una stessa guisa si toglie ogni stabilità alla fissu-
zione di quelle e alla limitazione di queste, e però ancora
alla costituzione dell' Arienda, il che quanto possa rin-
viare pregiudizievole nessuno è che non veggia.

Per vero dire nella maggior parte delle Ariende la con-
suetudine vuole che con un voto di Bilancio non si debba
annullare, o modificare o anche solo infirmare per qualche
tempo un più solenne voto precedente; ma ciò non ba-
sta: dovrebbe riconoscersi dalle istituzioni fundamenta-
li di tutte le Ariende dipendenti la differenza tra le
entrate e le spese prima deliberate, dalle altre che si au-

toriranno nel Bilancio solamente, e stabilire che le p^{ri}me deb-
bano venire in esso Bilancio non già autorizzate, ma semplice-
mente riconosciute al solo fine di poter saggiamente commi-
surare con esse le altre entrate e spese annuali. Nel Bilan-
cio dello Stato in Inghilterra questo concetto è applicato inter-
ramente per ciò che riguarda le entrate, e ha un principio di ap-
plicazione anche perciò che riguarda le spese. A parer mio l'or-
dinamento del Bilancio in un' Azienda dipendente, è tanto
più perfetto quanto è maggiore la parte che sulla intera som-
ma delle entrate e delle uscite prendon quelle che in esso Bi-
lancio sono semplicemente riconosciute e più particolar-
mente, ^{quelle} permanenti. Con ciò io non voglio dire che la fissa-
zione di simili entrate e la limitazione di simili spese
non si possa, ove si creda conveniente, mutare; voglio dire sol-
tanto che ciò non si deve fare se non in quei modi e in quel-
le forme solenni con cui si mutano le leggi e le istituzioni
organiche dell' Azienda, nulla essendovi in nessuna Am-
ministrazione di immutabile ed eterno.

§. VI.

Della limitazione 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 provisione nella forma e cogli
intenti che attualmente hanno nelle Aziende dipendenti
non è antico: conta al più due o tre secoli. La fissazio-
ne delle entrate, la limitazione delle spese e la distribuzio-
ne fra queste dei fondi da quelle gettati si otteneva in pas-
sato in altro modo. In non poche Amministrazioni le ren-
dite normali si fissavano, nelle somme loro e modi di ot-
tenerle o 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 avocarle all' Azienda si de-
putava cogli stessi atti a magistrati o ad agenti deter-

minati per tutto il tempo durante cui esse dovevano levarsi. Parimenti le spese normali si decretavano, o, se uolsi, si autorizzavano per tempi determinati o finché durava la loro ragion di essere, deputando la facoltà di accertarle o pagarle a magistrati o ad agenti speciali. E perché i singoli magistrati od agenti non manassero i fondi necessari alle spese loro addossate, si deputava a ciascuno, e sovente per ciascuna classe di spese, i fondi che si sperava di ottenere da determinate rendite amministrate da essi magistrati od agenti o da altri. Affinché poi i fondi deputati a una data classe di spese non potessero facilmente stornarsi a profitto di altre spese o altri servizi si soleva anche stabilire che le somme da applicarsi alle singole classi di uscite si custodissero dai vari magistrati ed agenti in casse diverse. Così le spese eran limitate in doppio modo: coloro che vi attendevano non potevano eccedere né le limitazioni deliberate, né le somme disponibili nelle singole casse.

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

La fissazione delle entrate, la limitazione delle spese e la regolazione delle casse potevasi mutare quando che fosse dall'autorità eminenti, e si mutavano in fatto o qui qual volta ne appariva il bisogno. Non si ritornava però su di esse normalmente al compiersi di determinati spazi di tempo, ad esempio ad ogni esercizio, come si fa nell'attuale sistema dei bilanci. Gli è vero che per ciascheduna 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 fabbisogno 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 deliberazioni da parte di coloro che esercitavano l'autorità eminentemente se non quando venivano ad essi presentati per appoggiare domande di mutazioni d'assegnamenti o limitazioni in vigore.

Questo sistema, applicato nella sua pienezza nella Repubblica di Venezia da remotissimi tempi finchè essa visse, e più 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 assite e nella limitazione delle spese ferme e però ancora nella costituzione normale delle Aziende. Gli inconvenienti derivavano dalla molteplicità delle casse, resa 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'Azienda nel modo più conveniente al vario grado di importanza e di urgenza dei bisogni da soddisfare o dei servizi da compiere. I quali inconvenienti erano troppo gravi e troppo palesi perchè non si dovesse cercare di toglierli. Onde al sistema delle casse molteplici e quasi indipendenti l'una dall'altra si sostituì in pressochè tutte le Aziende bene ordinate quello dell'unità del Tesoro, in cui la facoltà di accertare le singole entrate e deliberare le singole spese non va mai congiunta alla funzione di custodire il denaro

dell' Azienda, curare gli incassi ed effettuare i pagamenti, e in cui un solo magistrato o agente presiede alla custodia di quel denaro e alla distribuzione sua nei vari luoghi dove l' Azienda esercita la propria azione.

L'unità del tesoro portò necessariamente all'unità del fabbisogno di cassa, che generò l'attuale sistema dei Bilanci con tutte le sue pecche. Perché, prevedendosi in un unico Bilancio le entrate e le spese tutte, parve che il miglior modo di fissare le une e limitare le altre fosse questo - di fare che le singole previsioni di quel Bilancio divenissero ad un tempo autorizzazioni definite e segnassero, specialmente per la parte passiva, limiti invalicabili. Nulla di meno anche col sistema attuale dei Bilanci è possibile, con un po' di buon volere, come del resto s'è già veduto, ottenere tutti i vantaggi dell'antico sistema, cioè a dire, la separazione delle previsioni di cassa e della distribuzione dei fondi dalla fissazione delle entrate e dalla limitazione delle spese, e quindi la stabilità di tale fissazione e di tale limitazione. Basta disporre, secondo quanto ho detto altrove, che i Bilanci sieno di competenza e che vengano completati dal fabbisogno di cassa le cui voci non leghino l'azione dell'Amministratore, e che poi le entrate e le spese già stabilite dall'eminente autorità con precedenti deliberazioni solenni siano in essi Bilanci semplicemente riconosciute.

SVII.

Gli storni.

Il numero dei voti nel Bilancio.

Le nuove e maggiori spese 

È manifesto che se l'Amministratore pur di non eccedere nelle somme totali avesse la facoltà di variare il montare di ogni singolo assegnamento in

Bilancio portando le somme dall' uno all' altro, sarebbe vano ogni freno che si volesse con quello 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, ma forse in più ristretta misura per ciò che riguarda le entrate.

Essa fatta facoltà di portare gli assegnamenti dall' uno all' altro capitolo del Bilancio, o, come si usa dire, di eseguire gli storni di somme da questo a quel capitolo, non può dunque lasciarsi agli amministratori: simili storni debbono essere autorizzati da quelli stessi a cui spetta approvare il Bilancio. Tutto al più si può consentire che l' amministratore possa, previa determinate cautele, deliberare storni tra le suddivisioni ultime di un medesimo voto del Bilancio, eziandio quando simili ultime suddivisioni siano state riconosciute dall' autorità eminenti. Questo infatti si suol praticare in molte Aziende.

Anche nell' antico sistema della molteplicità delle casse e delle entrate singole deputate alle singole spese e passaggi da cassa a cassa, non autorizzati dalle regolazioni in vigore e che fossero occorsi per talune spese, non potevano effettuarsi se non in seguito a conforme deliberazione dell' autorità eminenti.

Ma le condizioni in cui possono lungo l' esercizio trovarsi le amministrazioni, eziandio le meglio disciplinate, sono in buona parte, quale più quale meno, contingenti e mutabili; e all' uomo anche più preveggenze non è dato di leggere che assai imperfettamente nei tempi che hanno ancora da venire. Tanto che quasi sempre avviene che durante il periodo di gestione, pel sopraggiungere di cause imprevedute, si manifesti l' opportunità, e talvolta fin la necessità, di compiere atti o di assumere impegni i quali non essendo stati presunti, non poterono essere autorizzati nel Bilancio. Quale sarà in tali casi il computo

dell' amministratore? Dovrà egli compiere quegli atti e sostenere quelle spese, di cui riconosce la convenienza, ancorché non ne sia debitamente autorizzato? Oppure non dovrà far bene 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 perniciosi. Che il secondo lo sia appar chiaro, ma il primo non lo è meno. Se si fosse per regola generale che basti a giustificare un atto arbitrario dell' amministratore il provarne l'opportunità riuscirebbe in gran parte vano ogni vincolo che si volesse porre per mezzo del Bilancio all' opera di lui, e sarebbe assai scemata l'efficacia di quella legittima ingerenza che quelli i quali esercitano l'impero eminente sull' Azienda debbono avere nella gestione; perocché egli non si curerebbe di presentare un Bilancio compiuto, anzi a bello studio, affine di aver poi maggior libertà d'azione, non cercherebbe che poche autorizzazioni, salvo a richiedere più tardi una sanatoria o come gli Inglesi direbbero un bill d'indennità per quegli atti al compimento dei quali non era stato autorizzato.

Ma poiché né l'una né l'altra di codeste due vie può seguirsi, quale altro expediente dovrà adottarsi? Converrà statuire che allorchando si manifesta la convenienza o la necessità di sostenere spese non consentite nel Bilancio, l'amministratore chiegga nuove autorizzazioni a cui spetta l'approvazione di quello. 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 perche manca il tempo necessario per ottenere le debite autorizzazioni: sarebbe assurdo. Io ho voluto soltanto dire che le autorizzazioni si hanno da richiedere nella generalità dei casi, e che le deliberazioni di urgenza dell' amministratore debbono essere rare eccezioni e

nulla più.

Le nuove autorizzazioni che si chiedono a complemento di quelle date nel Bilancio sono aumenti di spese già previste, o come suolsi dire "maggiori spese", oppure spese che non si erano potute prevedere, cioè a dire "spese nuove". In generale si deve andare assai cauti nel consentire maggiori spese, più cauti ancora nel concedere spese nuove; e ciò specialmente quando le entrate presunte non basterebbero a questi nuovi aggravii e si dovesse pensare a nuove entrate straordinarie.

Nulla di meno, acciocchè non abbiano a mancare i fondi per le nuove o maggiori spese, suolsi, in base ai risultamenti dei passati esercizi, inscrivere 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 alle maggiori o nuove spese d'ordine od obbligatorie, l'altra alle rimanenti. Occorrendo maggiori spese o spese nuove si fanno, prima di sostenerle, gli storni da questi fondi ai capitoli sotto cui si inscrivono le spese; e dopo quanto ho detto è forse soverchio l'aggiungere che gli storni dal fondo per le spese d'ordine o obbligatorie, devon potersi fare dall'Amministratore senza autorizzazione veruna, dove gli storni dal fondo per le altre spese imprevedute, ove sia possibile, hanno da essere previamente, e per ogni singolo caso, autorizzati da chi approva il Bilancio.

§. VIII.

Le previsioni e le limitazioni
dei movimenti delle materie,

Mi sono studiato di provare che nelle Amministrazioni dipendenti il Bilancio, considerato come una serie di autorizzazioni, come uno strumento per cui si informa e si modera l'azione dell'Amministrazione, deve

restringersi a prevedere e vincolare le competenze, ossia i diritti ad incassi da accertare e gli impegni a pagamenti da contrarre; e ho aggiunto che tutt'al più si può giudicare espediente l'unire al Bilancio propriamente detto un fabbisogno di cassa che dia ragione delle misure straordinarie proposte dall' Amministratore per provvedere le somme onde l'Assemblea abbisognasse, e impiegare vantaggiosamente quelle che fossero esuberanti. Il movimento delle scorte, le produzioni e gli acquisti, come i consumi e le vendite di materie non debbono, conchiarsi, formar oggetto del Bilancio se non in quanto possono determinare, o tosto o tardi, entrate od uscite di denaro. Con ciò non volli asserire che le produzioni e i consumi, e quindi i movimenti delle materie, non si debbano in veruna maniera prevedere; volli solamente dire che non si possono efficacemente vincolare da chi esercita l'eminente autorità. Quell'azione moderatrice che per rispetto ad essi non può esercitarsi di fronte all' Amministratore, deve con tanta maggior cura compiersi da questi di fronte ai propri dipendenti. I movimenti delle materie sono fatti importantissimi della gestione; la quale aspirerebbe invano ad essere saggia e prudente, ove quelli non fossero in antecipazione regolati conformemente alle condizioni e ai bisogni dell' 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 nutrito dal passato e gravido dell'avvenire. Possono adunque in base ai risultati delle gestioni passate 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 merie di una serie di prospetti che indichino, per ogni qualità di materie

quali sono le quantità in essere, quali gli acquisti e le produzioni da farsi nell'anno, quali i consumi, quali le quantità che debbono rimanere ne' magazzini alla fine dell'anno.

Ma questi prospetti devono essere per l'Amministratore una guida, non un vincolo; essi debbono approvarsi solamente da lui.

Art. IV.

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 lasciò tabelle scritte di proprio pugno le quali indicavano, insieme a molte altre cose, le entrate e le spese dell'Impero romano.¹⁾

anche il fabbisogno 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 cassierato.

Nelle Amministrazioni pubbliche i Bilanci con forme 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 alle Aziende private e indipendenti ho trovato presso l'Archivio notarile di questa città nella raccolta Barbarigo un curioso e singolare registro in cui si trova uno Stato delle rendite e delle spese annuate della famiglia di Marino Grimani che fu poi Doge. Comprende due parti: la prima è designata colle voci "Quello si senode", la seconda con queste altre: "Quello se spende". Le notazioni che riguardano le varie

¹⁾ — Ovidio. Annali I. II.

²⁾ — Risorgimento. Storia della costituzione inglese. Part. IV c. II. § 1.

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 corrispondono. I titoli della categoria e delle loro suddivisioni si leggono in margine al primo foglio del gruppo in cui son raccolte le scritture ad esse relative; e perchè le singole indicazioni possano trovarsi spedatamente, e leggersi ad un tratto i titoli delle categorie di ciascheduna parte, o delle suddivisioni di ciascheduna categoria, i fogli sono tagliati a scala in tre ordini, in guisa che tenendosi chiuso il libro si leggono nei margini le due sole denominazioni sopra dette: Quello si riceve e Quello si spende; laddove, aprendolo il primo foglio di ciascuna parte si veggono i titoli delle sue principali categorie e al primo foglio di ciascuna categoria quelli delle sue suddivisioni.

In questo libro le rendite sono numerate e descritte tutte particolareggiatamente, e sono accennati per ciascuna tutti i dati che valgono a determinarne con precisione le fonti. Analogamente per le spese attinenti alla gestione del patrimonio; invece i fogli assegnati alle notazioni delle spese di famiglia sono vuoti.

Non è segnato l'anno in cui tale registro è stato compilato; nulla di meno, da ciò che in esso figurano mandati della Zecca di Venezia del 1574 e sono i più recenti, si può congetturare che la compilazione sua sia avvenuta appunto intorno a tale anno.

Segli scrittori di Ragioneria il primo, a quanto io so, che abbia accennato a prospetti analoghi ai Bilanci di previsione è il Flori. Egli chiama Calcoli simili prospetti, e suppone che i Calcoli si debbano formulare non al principio dell'anno e per tutta la sua durata, ma ad anno cominciato. Vuole adunque che si formi, togliendola dai Registri, una prima lista da cui appaiano da una parte le scorte in essere al principio dell'anno, gli affitti e le rendite di ogni natura si scosse poi, dall'altra i consumi e le spese fatte. 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 denari, quanto d'affitti, rediti da riscuotere e robe che restassero da vendere valutate come si spera di venderle". Poi conchiude: "Unendo questa seconda lista con la 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." ¹⁾

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

¹⁾ Veggasi la parziale riproduzione dell'opera del padre Lodovico Flori trattato del modo di tenere il Libro Doppio domestico. Palermo 1836 - fatta da P. Cassarini nel suo opuscolo Origine della teoria sul sistema della scrittura a partita doppia ecc. Roma. 1875. pag. 41. È noto che il Flori tratta delle scritture del Convento nel quale viveva.

²⁾ G. Villa. La Contabilità applicata alle Amministrazioni private e pubbliche. Milano. 1840-41.

LIBRO QUARTO

La Gestione.

Capitolo 1.^o

Divisione degli uffici

Nelle Aziende complesse dove al compimento delle operazioni amministrative è necessario il lavoro simultaneo di molti, la divisione degli uffici diventa questione di gran momento. Si tratta di separare le funzioni e le attribuzioni in tal modo da ottenere il massimo effetto utile col minor consumo di forza e di ricchezza. A quel uopo occorre operare in guisa che non vi abbia mai ripetizione inutile di lavoro, che tutte le forze vive dell'Azienda possano sempre agire colla maggior efficacia, e sopra tutto che il controllo, inteso nel più vasto significato della parola, possa essere costante, persuadente, ed abbia efficacia piena.

Io non ho nulla da dire degli uffici e quali, nelle Aziende che non mirano soltanto ad accumulare ricchezza, sono al di fuori dell'Amministrazione economica, perchè ad essi non giunge il campo della Ragioneria. Quanto agli uffici che han diretta attinenza coll'Amministrazione economica, essi sogliono dividersi nelle più importanti Aziende in Uffici amministrativi propriamente detti, Uffici Contabili e Uffici di Ragioneria.

Gli Uffici amministrativi costituiscono e dirigono tutti gli affari che sono attinenti alla gestione del patrimonio, e a questo restringono l'opera loro nelle Imprese, dove

altre Aziende attendono anche al dirigo degli affari tutti i quali, più che la ricchezza dell'Azienda, riguardano beni da ottenere o servizi da rendere a coloro a cui l'Azienda si propone di giovare, tanto che in parte soltanto entrano nell'ambito dell'amministrazione economica.

Tali Uffici amministrativi si suddividono in uffici di concetto, uffici tecnici e uffici di tesoreria o di cassa e dei magazzini.

Agli uffici di concetto è affidata la somma dei negozi amministrativi: essi iniziano gli affari, li conducono e vigilano perché sieno condotti a fine nel miglior modo; essi curano le relazioni che l'Azienda ha col di fuori, essi dirigono, stimolano e frenano l'opera degli altri uffici; in essi insomma principalmente risiede la mente direttiva dell'amministrazione. Gli agenti o impiegati che attendono a tali uffici si dividono e suddividono in divisioni e sezioni quante sono le categorie principali degli affari al cui disimpegno attendono.

Gli uffici tecnici soprintendono al lavoro che direttamente riguarda la produzione e la trasformazione della ricchezza. Onde nelle Aziende industriali curano il lavoro di fabbricazione dei prodotti, nelle Aziende agrarie la coltivazione dei poderi, nelle Aziende pubbliche l'accertamento di molte tasse; in tutte preparano i progetti di costruzione di strade, di case o di edifici di qualunque sorta, quelli delle riparazioni che ad essi occorrono, i piani di loro manutenzione, la stima dei beni da vendere o comperare; dirigono e vigilano sul luogo i lavori di costruzione, riparazione o manutenzione sopra letti, curano la consegna dei beni comperati e venduti, e va dicendo.

Gli uffici di cassa o di tesoreria han la custodia del denaro e delle carte-valori appartenenti all'Azienda; curano le entrate e le uscite del denaro e di queste carte-valori. Il custodire dei beni diversi dal denaro, e l'effettuare le loro entrate e le loro uscite formano le attribuzioni degli uffici dei magazzini.

Li designano col nome di operazioni d'ordine tutte quelle per cui si ottiene la copiatura e la spedizione delle corrispondenze e degli atti tutti d'ufficio, e inoltre la registrazione e l'ordinata custodia di esse corrispondenze e di essi atti, ed eriamdio di tutti i documenti e libri che servono al controllo amministrativo e economico in tal maniera che in ogni tempo si possa spedatamente rinvenire ogni atto che abbisogni all'Amministrazione. Le operazioni d'ordine nelle grandi Amministrazioni si compiono in tre uffici distinti: l'Ufficio di spedizione, l'Ufficio di Protocollo e l'Archivio. Nell'ufficio di spedizione si copiano gli atti che sono diretti ad altre Aziende, e si provvede all'invio di essi e dei documenti che debbono loro unirsi come allegati. Nell'ufficio di Protocollo si registrano tutti gli atti che pervengono all'Amministrazione od emanano da essa; il medesimo ufficio riceve il lume dal Registro principale che serve per codesta registrazione.¹⁾ L'archivio è l'ufficio in cui ordinatamente si conservano gli atti, i documenti e i libri tutti dell'Amministrazione. La separazione di questi tre uffici non è necessaria; ad essi, nelle piccole Aziende, può attendere anche una sola persona.

Le funzioni degli Uffici di Ragioneria, secondo suona questo nome, son quelle capitali del riscontro economico, le quali io ho già avuta occasione di enumerare.²⁾ Quando avrò svolta tutta la materia che ho impresso a trattare, avrò anche descritto tutte codeste funzioni e il modo di compierle; non è dunque il caso che in questo libro se ne parli più a lungo. Dirò piuttosto con qualche larghezza delle attribuzioni degli altri uffici in quanto si collegano al controllo economico.

¹⁾ Proto-collum - prima colla, prima cera, forse dalle scritture che si facevano sulla prima cera, sul primo strato di cera, nelle tavolette che si usavano prima dell'invenzione dei papiri - Nota del Villa a Tolon. di contab. pag. 466.

²⁾ Vedi "Introduzione" paragrafo X. pag. 65.

Capitolo 2:-

Le funzioni e i fatti della gestione. n.

Art 1:-

Sulla classificazione dei fatti della gestione

Ricordo di aver detto che funzione è l'azione continua degli organi di un essere vivente, che nelle funzioni è l'applicazione e la manifestazione della vita, che quindi per funzione amministrativa dev'essere intesa tutta l'azione effettiva o potenziale nella quale si manifesta o può manifestarsi la vita delle Aziende di ogni fatta.¹⁾ L'espressione funzioni amministrative è assai più comprensiva dell'altra funzioni dell'amministrazione economica: bene ricordarlo; solamente se sono riferite alle Imprese esse si equivalgono, perché fuori dell'amministrazione economica non vi ha azione di sorta. È giova anche non dimenticare che la Ragioneria deve badare solamente alle funzioni dell'amministrazione economica, perché le altre non hanno con essa attinenza veruna.

Ogni momento distinto dell'amministrazione economica è un fatto o un atto. I fatti determinano unitamente nello stato reale della ricchezza dell'Azienda; gli atti non alterano punto codesto stato ancora che per essi si attribuisca a qualche parte di quella ricchezza valore o grandezza diversa da quella che prima si era giudicato che avesse. Le quali definizioni differiscono da quelle date dai Rossi già riferite;²⁾ e le ragioni di tal differenza possono trovarsi nel diverso modo con cui e lui e io definiranno il patrimonio dell'Azienda.³⁾ Io non so persuadermi che si possa dir spoglio di natura economica un atto che direttamente riguarda la ricchezza

¹⁾ — Introduzione. § IX. pag. 51.

²⁾ — Introduzione. §. IX. pag. 57.

³⁾ — Libro primo. cap. 1. pag. 73 e seg.

e la sua vita. Nei fatti si svolge la gestione, negli atti, la direzione e il controllo.¹⁾

È ora tempo di parlare delle attribuzioni degli Uffici amministrativi propriamente detti, cioè a dire della costruzione dei fatti della gestione. Ma poiché essi fatti sono, ognuno il vede, di indole diversa, affine di poterne ragionare ordinatamente giova comporli in classi.

Anzi tutto è opportuno vedere se tale classificazione dei fatti di gestione si possa fare in più aspetti.

Il Carboni e quelli che hanno seguito la sua scuola, sebbene non accennino esplicitamente a una molteplice classificazione, pure in realtà la fanno, e classificano i fatti amministrativi in più maniere, e per rispetto al tempo in cui avvengono, e per rispetto agli effetti che producono. Si giudicano per produrre sul montare totale della ricchezza dell'azienda, e, in fine, rispetto alla diversa natura loro. In vero come è già stato detto,²⁾ il Carboni considera due classi di fatti iniziali, tre classi di fatti che avvengono durante l'esercizio, e una classe di fatti complementari, conclusionali o terminativi; distingue i fatti in permutativi e modificativi secondo che per essi la sostanza in monte rimane immutata o muta; e, in fine, enunciando una serie di funzioni come determinanti i fatti amministrativi, classifica questi secondo la loro varia indole. Ma, se si bada ai soli fatti della gestione anziché a tutti i momenti dell'amministrazione economica, codesta tripla classificazione non regge, e il Carboni stesso forse non l'avrebbe fatta se avesse posto mente alla capitale distinzione tra quei fatti e gli atti di mezzo controllo.

Nella vita di un'azienda non vi ha né vi può essere interruzione di continuità; la distinzione in esercizi si fa soltanto nei riguardi del controllo: essa, come non dipende dalla

¹⁾ — Introduzione. §. IV.

²⁾ — Introduzione §. IX pag. 54 e seg.

gestione, così non ne interrompe il corso, e vi han fatti che incominciano in un esercizio o si riducono a fine in un altro. Tanto che vi possono essere bensì e vi sono in realtà per ogni esercizio speciale atti di controllo che convergono all' inizio suo, mentre dura e dopo che s'è chiuso, ma non vi son fatti di gestione iniziali e finali che abbiano aspetto, indole e intenti peculiari determinati dal posto che tengono fra quelli imputati ad un esercizio. Gli stessi fatti amministrativi iniziali e conclusivi enunciati dal Cerboni sono meri atti di controllo, poi che son tali l'ordinamento dell' Azienda, la formazione degli Inventari, le previsioni e il rendimento dei conti. Se si volesse scegliere tra i fatti della gestione alcuni che si possano dire propriamente iniziali e finali converrebbe ricercare i primi nell' inizio dell' Azienda, i secondi nel suo spegnersi.

È neanche la distinzione dei fatti in modificativi e permutativi, la quale ricorda le modifications et permutations del De Launay¹⁾ più reggere. Il Cerboni chiama modificativi i fatti "che apportano una vera e propria modificazione nell' economia dell' Azienda, perché aumentano o diminuiscono il compendio patrimoniale o variano la situazione del Bilancio", e permutativi quelli che non hanno altre conseguenze che una trasformazione o un passaggio di valori.²⁾ Nelle applicazioni poi egli pone tra i fatti modificativi quelli in seguito ai quali rileviamo aumento o una diminuzione nel valore attribuito al patrimonio in monte, e alle autorizzazioni del Bilancio ancora in vigore prese parimenti nel loro tutto, tra i permutativi quelli in seguito ai quali nei componenti di quel valore complessivo si rilevano mutazioni di natura opposta ed equivalenti, tanto che esse in monte non cangia. Ora, per dire

¹⁾ G. B. De Launay - veggasi l'articolo: Tenue de livres nel Dictionnaire de Commerce et Navigation del Guillaumin.

²⁾ Veggasi il Quadro di contabilità per le scritture della Ragioneria generale. op. cit. nota XV. pag. XXVIII.

soltanto dei fatti amministrativi in quanto riguardano
il patrimonio, altro è il valore attribuito ad esso patrimonio,
altro è il suo stato reale e anche il suo valor vero. Il valore
della ricchezza di un'Azienda muta assideratamente, talvolta
secondo leggi costanti, spesso indipendentemente dai fatti
della gestione. Una somma disponibile in un dato istan-
te vale, e prima e dopo quell'istante, in tutto lo spazio infi-
nito del tempo, e tal valore è vario, e il suo mutare dipende
dalla legge di produzione dei frutti. Per ciò nel punto in cui
si riscuotono gli interessi su un capitale attivo e neppure
quando essi scadono non avviene d'un tratto un aumento
nella ricchezza dell'Azienda e per l'intera somma loro: tale
somma non indica se non il totale degli aumenti continui
avvenuti nel tempo a cui i frutti si riferiscono. Per ciò an-
che la ricchezza di un'Amministrazione pubblica non si au-
menta d'un tratto quando avviene la riscossione di una tassa,
e per l'intera somma di questa: la somma da riscuotere ave-
va già un valore nel punto in cui si fatta nota la probabili-
tà della sua riscossione. Non si son forse in tutti i tempi
venduti anticipatamente ai pubblicani i prodotti che alcune
tasse eran per gestire? Che dire poi del valore delle scorte, dei
beni d'ogni sorta e della moneta stessa? Non muta esso for-
se ad ogni istante secondo le invariabili condizioni del merca-
to? Adunque il valore della ricchezza varia assideratamente,
ma non si rilevano ad ogni istante simili variazioni, né
lo si potrebbe: si valutano soltanto a determinate occasioni
le somme di quelle fino allora avvenute nell'una e nell'al-
tra porzione della sostanza, e si rilevano il cumulo di cot-
fatte mutazioni infinitesime, ma continue, presuntivo
uno spazio di tempo finito è atto di controllo come è atto
di controllo la ricerca del valore delle mutazioni determi-
nate negli elementi del patrimonio dai singoli fatti di
gestione. Ora simile ricerca, dei valori si può fare secondo
criteri diversi e perciò quindi dare, erariando per un medes-
simo fatto di gestione o una medesima causa, risultamen-

di diversi. Cosicchè, se si volesse distinguere i fatti di gestione in modificativi e permutativi, potrebbe avvenire che un medesimo fatto, secondo i mutabili criteri che si possono seguire nel valutare le variazioni che determinano nella ricchezza dell'Azienda, debba allogarsi quando tra i primi e quando tra gli ultimi. Una vendita, ad esempio, se la si guarda in se stessa è indubitabilmente un fatto permutativo, perchè non avrebbe luogo se chi vende e chi compra non convenissero nel giudizio che i beni scambiati, nel punto in cui si scambiano, si equivalgono. Con tutto ciò molti, seguendo procedimenti che son pur razionali, rilevano, in occasione di ogni vendita, la differenza tra il prezzo ottenuto e quello attribuito prima ai beni venduti, la quale segna una mutazione nel valore complessivo del patrimonio.

Per tanto la classificazione che si volesse fare dei fatti di gestione in modificativi e permutativi non sarebbe fondata unicamente sulla intima natura loro, ma, più che tutto, sui procedimenti vari che si seguono nel misurarne gli effetti; e quindi tale distinzione va riferita agli atti di controllo per mezzo dei quali si rilevano e valutano i mutamenti nella ricchezza dell'Azienda.

Segue dalle cose discorse che i fatti della gestione non si possono classificare razionalmente se non badando alla loro propria natura. Inoltre mi pare che debbansi considerare non già le singole fasi degli affari o negozi, ma gli affari o negozi stessi nel loro intero svolgimento; non già i fatti di una sola Azienda o di una sola specie di Aziende, per quanto vaste esse sieno, ma quelli di tutte le Aziende in universale.

In vero, quanto al primo punto, la Ragioneria non studia i fatti della gestione se non nei riguardi del controllo, e, secondo la varia natura di essi fatti, le loro fasi simili si riscontrano in modo vario. Gli incassi ed i pagamenti, ad esempio, in una stessa Azienda, non si controllano sempre ad una maniera: il loro riscontro muta forma col mutare delle

loro ragioni. Per ciò se si volesse badare direttamente alle fasi converrebbe, nel ragionare del modo conciso si riscontrano risalire continuamente alla considerazione dei fatti complessi. E poi manifestamente nelle fasi, non ostante che ve ne possano essere di simili in negozi disparati, c'è maggior varietà che non nei negozi stessi.

Quanto al secondo punto, se vi fosse unità nell'amministrazione economica, se cioè vi fosse in tutte le Aziende un medesimo sistema di funzioni economiche, potrebbe restringere l'esame alla specie di Aziende più vaste dove le singole funzioni devono apparire più distinte. Ma codesta unità, nell'amministrazione economica, non esiste, l'ho già dimostrato.¹⁾ Vi hanno Aziende in cui la serie delle funzioni singole è assai più ristretta che in altre, e forse non ve n'ha nessuna, per quanto ampia sia, in cui simile serie sia compiuta tanto da non potersene trovare di diverse in altre Aziende. Anzi, per la grande varietà delle Aziende, una compiuta classificazione e un unito esame dei fatti di gestione e delle funzioni singole che in essi si esplicano è per avventura impossibile. Occorre restringersi a enunciare pochissime classi capitali di fatti e funzioni e far cosa poco meno che inutile, o, se si vuol scendere ai particolari, è mestieri rassegnarsi a essere incompiuti. Il sistema di funzioni enunciato dal Carbone,²⁾ spoglio di quelle che riguardano il controllo, è considerato nei fatti complessi anziché nelle fasi loro comprende due delle classi riguardanti l'entrata e l'uscita. La serie mi pare incompiuta e mi pare giuoco che le funzioni, e quindi i fatti della gestione, possano principalmente riguardare:

- a) Produzioni o trasformazioni. Di beni.
- b) Comprare e vendere.
- c) Entrate

1) — Introduzione § IX. pag. 59 e seg.

2) — Introduzione § IX. pag. 55 e seg.

d) Uscite.

e) Giri di capitali.

f) Consumi.

Ragionero di queste classi capitali negli articoli successivi.

Art. II.

Produzioni o trasformazioni di beni.

Appalti. Incanti.

Le funzioni di questa classe comprendono tutte quelle per le quali, nelle Aziende manifatturiere e nelle altre che traggono dalla loro natura, si provvede alla graduale trasformazione delle materie prime in prodotti finiti, cioè a dire atti al consumo per il soddisfacimento di determinati bisogni o per il conseguimento di determinati intenti; e inoltre tutte le opere di manutenzione, di riparazione e di costruzione, per le quali si conserva, si migliora o si accresce qualunque fra gli elementi attivi del patrimonio.

Ora, qual è l'ufficio dell'Amministratore in questi due ordini di fatti?

Per quanto riguarda i primi egli distribuisce, informa, disciplina e vigila il lavoro di tutti così che si abbia da ottenere il maggior possibile effetto utile. E ho già avuto occasione di dire, svolgendo la Computisteria delle Imprese manifatturiere, in qual modo egli possa raggiungere simile intento. Tali aziende sono fra quelle per le quali non son possibili bilanci di previsione compinti, per questo appunto, che non si può previamente definire i confini entro cui deve contenersi l'opera dell'Amministratore; e però questi, oggindì quando non è proprietario, per consuetudine non è vincolato nei particolari della gestione. Chi ha l'esercizio dell'eminente autorità non fa che deliberare sulle questioni più importanti, e definire a grandi linee l'azione di chi sopraintende al lavoro tecnico e amministrativo.

Non così nella opere di riparazione o costruzione. L'Amministratore, riconoscintane l'opportunità, fa o fa fare il progetto dell'opera, quindi intende alla sua esecuzione, e in fine provvede alla liquidazione e al pagamento delle somme per esse dovute.

Ma all'eseguimento dell'opera si può procedere in vario modo: o si può intendere l'amministrazione stessa direttamente, acquistando i materiali e retribuendo gli operai in ragione del lavoro che prestano, o del tempo che vi impiegano procedendo intossima, come suol dirsi, in via economica; oppure può appaltare il lavoro da compiere, ossia affidarlo ad uno imprenditore a un prezzo che può determinarsi in una somma fissa, o secondo il lavoro che effettivamente dovrà compiersi.

L'appalto può contrahersi o in seguito a trattativa diretta con imprenditori in cui si abbia fiducia, oppure mediante licitazione privata, o pubblico incanto.

Ha luogo l'appalto per trattative dirette quando l'Amministratore si rivolge direttamente ad un imprenditore, dibatte i prezzi con lui, e se viene ad un accordo, conclude senz'altro il contratto; altrimenti ritenta la prova con altri appaltatori.

Si procede all'appalto per licitazione privata quando si invitano in giorno, ora e luogo determinato alcuni pochi imprenditori di fiducia che aspirino ad assumere l'opera, affinché essi, in concorso gli uni cogli altri, facciano quelle migliori proposte che reputano di poter fare. L'opera si aggiudica a quegli che ha offerte condizioni migliori per l'azienda, e può tralasciarsi l'aggiudicazione quando le migliori offerte ottenute non si reputino tuttavia convenienti.

Finalmente si aggiudica l'opera mediante pubblica asta o pubblico incanto quando, dopo aver fatto compilare il progetto e le perizie dell'opera da compiere, si rendono note col mezzo di pubblici avvisi le condizioni

principali, e si invitano coloro che aspirano ad assumere il lavoro a far pervenire le loro offerte, le quali debbono di regola indicare un prezzo inferiore a quello di perizia.

Neel tenere gli incanti si possono seguire due vie: quella delle schede segrete, e quella della pubblica gara, detta anche della candela vergine.

Se si adotta la prima via, le offerte debbono, innanzi che giunga un giorno e in esso un'ora fissata, di solito il martedì, essere fatte pervenire all'azienda in lettera chiusa. Giunto il dì e l'ora fissata: si aprono tutte le schede e si aggiudica l'opera al miglior offerente. Quando negli avvisi non è segnata la somma massima o i massimi prezzi unitari a cui si è disposti di stringer il contratto, si scrive tal somma o tali prezzi in una scheda che si pone insieme alle altre, talché, se tra queste non ve n'ha che seguino somme o prezzi inferiori, l'aggiudicazione non ha luogo.

Se si segue la seconda via, in un giorno, in un'ora e in un luogo preindicato si ricevono le offerte a viva voce da chi aspira all'appalto ed è ammesso al concorso: ognuno è libero di fare nuove offerte; la prima offerta ha da segnare una diminuzione nei prezzi di perizia indicati nel progetto, ciascuna delle susseguenti deve essere più vantaggiosa, per l'amministrazione, di quella che la precede. La gara non si chiude e l'opera non si aggiudica all'ultimo offerente che dopo trascorso un certo tempo senza che si sian fatte altre proposte. Bene spesso si stabilisce che il lasso di tempo, il quale deve passare prima che possa aggiudicarsi l'opera, dopo l'ultima offerta avuta, sia quello richiesto perché una candela intatta, o più successivamente accesa, dopo quell'offerta, brucino interamente: allora, siccome ogni offerta potrebbe esser l'ultima, si accende una candela dopo ognuna di esse offerte, spegnendo quella che ardette di già. Si è per ciò appunto che questo sistema d'incanti si dice della candela vergine.

Calvolta la prima aggiudicazione non è definitiva e precedesi a un secondo esperimento d'asta per vedere se si possono ottenere offerte più vantaggiose. Ma perchè il primo esperimento d'asta non abbia da essere affatto illusorio, per consuetudine si richiede che le esibizioni o proposte da farsi nel secondo offrano all'Amministrazione un vantaggio non lieve, e in ogni caso ^{non} inferiore ad una quota determinata (di solito il ventesimo) della somma convenuta la prima volta che si tiene l'asta. Anzi generalmente non si procede al secondo esperimento se non si è certi, per qualche offerta avuta nel tempo il quale trascorse dopo il primo, che si otterrà quel vantaggio minimo.

Può avvenire che uno o più esperimenti d'asta vadano deserti, cioè a dire non pervengano in essi offerte all'Orchestra. La qual cosa può dipendere da ciò, che l'appalto fatto a conserto e le condizioni di esso non siano giunte a cognizione di chi poteva aspirarvi, oppure da questo, che quelle medesime condizioni si reputino dagli appaltatori troppo onerose. Allora si indice un secondo conserto e si bada a dar maggior pubblicità agli avvisi, oppure si modificano i patti proposti o elevando la somma fissata come massimo compenso, o i prezzi unitari, o dichiarando di accettare offerte egualmente per somme maggiori a quelle designate nell'avviso.

Ne tutti gli aspiranti si ammettono sempre all'asta indistintamente e senza condizione; di solito si richiede che essi provino la loro idoneità alla direzione del lavoro, e diano cauzione a garanzia dell'adempimento degli impegni che assumono col farsi offerenti.

Com'è un lavoro il dire quando convenga intervenire ai lavori di cui qui discorro in via economica e quando sia opportuno appaltarli; ciò dipende dalla natura dell'opera, e anche da quella dell'Amministrazione. Nelle aziende private indipendenti di rado si riconoscono utili gli appalti; l'Amministratore soprintendendo direttamente.

all'esecuzione dei lavori risparmia il compenso dovuto all'opera dell'appaltatore e ai rischi che questi corre, e s'assicura di propria scienza che i lavori tutti vengono compiuti colla massima cura e col maggior utile suo. Può nondi meno avvenire che la costruzione richieda pel suo compimento un capitale fisso o circolante, come sarebbe a dire macchine, strumenti, attrezzi, materiali, che l'Azienda non abbia, e che, acquistati, non possa poi giovare ad essa per altre spese o imprese: in tal caso la perdita soverchierebbe l'utile, e conviene ricorrere all'appalto.

In quella vece nelle pubbliche Amministrazioni generalmente si preferisce l'appalto, e più particolarmente l'appalto per asta pubblica. L'interesse proprio di colui che per proprio conto presiede all'effettuazione di un'opera è per lui uno stimolo sempre efficace e potente, e basta far sì che egli impieghi la massima cura perché l'opera si compia nel modo più vantaggioso che possibile. Quando l'interesse privato non è in giuoco e, peggio, quando nell'Amministratore trovasi in opposizione ai doveri di lui in quanto è tale, rado è che si trovi lo zelo, l'energia e la prudenza che son necessarie a ben condurre a fine un'impresa. Per ciò si è facilmente larghi del pubblico denaro, per ciò ancora i lavori compiuti a economia per conto di un'Amministrazione pubblica riescono per consueto dispendiosi oltre la convenevole misura. Ora, l'aspirare di più speculatori al compimento dell'opera, la gara e la lotta che sorge necessariamente fra loro, sono, nella maggior parte dei casi, una sicura garanzia per l'Amministrazione che ad essa non si richiederà un sacrificio che non sia adeguato al servizio il quale riceve, che sia maggiore di ciò che è necessario. Arrogi che l'appalto pone una divisione di attribuzioni, e bene spesso un'opposizione di interessi, tra l'Amministratore e l'appaltatore, la qual cosa giova assaiissimo a rendere più agevole e più compiuto il controllo e a semplificare l'azione amministrativa.

Non di meno l'opera non può aggiudicarsi per via di pubblico incanto in questi due casi: primieramente quando non si possa sperare concorrenza di aspiranti edatti, e quindi di gara e lotta; in secondo luogo quando necessita vuole che l'opera si compia senza indugio e manchi il tempo necessario per pubblicare gli avvisi e tentare gli esperimenti d'asta. In questi due casi si potrà procedere all'appalto mediante licitazione privata, o trattative dirette, o, se neppure questo è possibile, all'effettuazione dell'opera in via economica.

Nelle Amministrazioni dipendenti generalmente l'Amministrazione non può procedere agli atti fin qui descritti senza previa autorizzazione; la quale può essere data implicitamente nel Bilancio di previsione, o esplicitamente per ogni singolo caso da coloro cui spetta l'approvazione del Bilancio.

Aggiudicata l'opera l'Amministratore cura la conclusione del contratto d'appalto e il custodisce insieme ai verbali dell'asta, come documento conservativo di diritti per l'azienda e giustificazione dell'opera di lui. Dopo di che, o direttamente, o per mezzo di uno o più incaricati idonei, vigila l'opera dell'appaltatore, acciò siano esattamente osservati i patti stipulati e tutto proceda nel miglior modo.

Allorchè l'imprenditore ha ridotto a termine l'opera ed è giunta, si fa per cura dell'amministrazione il suo collaudo, cioè a dire la verificazione e l'esame dei lavori compiuti per rilevare se ogni cosa si è fatta come avrebbe dovuto farsi. Il qual collaudo si affida a una opinione personale tecnica, le quali non abbiano preso parte nella direzione dei lavori.

Al collaudo segue la liquidazione della spesa, cioè la determinazione della somma che realmente dev'essere all'appaltatore; al qual uopo si riscontrolleranno accuratamente i conti da lui presentati per vedere se sono stati osservati i patti conclusi e se non s'ha errore. Alla

liquidazione della somma dovuta all'appaltatore per l'im-
presa da lui condotta a compimento tien dietro il pagamen-
to di essa o di quel tanto che ancor rimane da pagare nel
caso non infrequente che siansi di già numerate a lui som-
me in conto.

Finalmente dopo che l'opera è compiuta e collaudata, e
s'è verificato che nessuno reclama s'ha da parte dei terzi, che
potrebbero vantare diritti contro l'appaltatore in quanto
è tale e che di reclami fatti s'è data piena soddisfazione,
s' dà luogo allo svincolo della cauzione ch'egli avesse dovuto
prestare.

Le all'effettuazione dell'opera s' procede per via econo-
mica e se l'Amministrazione è insindacabile, egli ordina
e distribuisce il lavoro di propria autorità secondo che giu-
dica più conveniente; ma se l'Amministrazione è dipen-
de in generale non s' dà a chi amministra la facoltà di
far eseguire lavori in via economica se non per alcuni
casi speciali, e per tali casi suolsi minutamente tra-
ciare la via da tenere in Regolamenti particolari. Del
resto anche quando i lavori s' fanno a economia l'ufficio
dell' Amministratore non muta molto di natura; esso
tutt'al più s' fraziona, e in luogo di un sol collaudo e di
una sola liquidazione ve n' hanno più che si succedono,
puossi dire, continuamente.

Art. III.

Compre e vendite

Questa classe di fatti della gestione abbraccia:

a) Tutti gli scambi che effettuano le Aziende mer-
canti, cioè a dire presso che tutte le loro operazioni.

b) Gli acquisti di materie prime, materiali, strumen-
ti ecc. nelle Aziende industriali, e le vendite dei loro pro-
dotti.

c) L'acquisto di materie o prodotti destinati al consu-

mo nelle Aziende non mercantili, vuoi private, vuoi pubbliche; la vendita dei prodotti a quelle pervenuti e che sono soverchi ai bisogni loro; le compere e le vendite di beni mobili e immobili di tutte sorta.

Rispetto ai primi due ordini di fatti nulla ho qui da dire: essi si effettuano, si riscontrano, si provano e si ricordano nei modi che le leggi e le consuetudini mercantili vogliono, e che formano oggetto di studio della Comptabilité mercantile. Mi restringerò dunque a parlare di quelli del terzo ordine.

Gli acquisti di prodotti destinati al consumo si possono fare in piccole partite man mano che se ne presenta il bisogno; o in grosse partite, e in questo caso può statuirsi che la consegna si faccia in una sol volta, o in varie riprese secondo le esigenze dell'Amministrazione che acquista. Esistendo di piccoli acquisti, colui che ne è incaricato sceglie ogni volta i prodotti, dibatte il prezzo, verifica la consegna liquida la somma da contare al venditore, e dispone perché gli sia contata.

Se si tratta di acquisti di non poco momento, la stipulazione del contratto può farsi precedere da licitazione privata oppure da asta pubblica, a cui procedesi nei modi già descritti. Concluso il contratto, l'Amministrazione cura la consegna o le diverse consegne parziali, ne liquida i prezzi, e fa che si proceda ai loro pagamenti.

Quando le consegne, ovvero le somministrazioni di prodotti acquistati, devono farsi dal venditore, ovvero fornitore, in più riprese secondo le richieste che l'Amministrazione sarà per fare, ogni somministrazione si ordina da questa mercè di un buono staccato da un libro a matrice. Costali buoni o ordini di consegna son numerati, e servono al fornitore per provare le somministrazioni fatte, e più tardi all'Amministrazione, se è dipendente, per giustificare la spesa. In alcune Amministrazioni nelle quali sono molti i fornitori, molti i prodotti da som-

ministrare, e spesse, quasi quotidiane, le somministrazioni, affine di facilitare le liquidazioni finali, si sostituiscono alla fine di determinati spazi di tempo, per esempio di ogni mese, i buoni singoli sopra nominati con altri che li riassumono. Allora quei primi buoni si dicono provvisori, gli altri definitivi.

Anche le vendite del generis che eccedono i consumi richiesti dall'Amministrazione, si possono fare o per mezzo di trattative dirette o mediante asta; e sogliono generalmente farsi per grosse partite. Allorchè si sceglie la via dei pubblici incanti, questi non sono indetti se non dopo che s'è fatta fare la stima o perizia dei generi da vendere. Per ciascuna vendita la gara si apre sul prezzo di stima; nel primo esperimento non si accettano offerte di prezzi inferiori, e in ogni caso la vendita si aggiudica al maggior offerente. Al resto si procede come per gli esperimenti d'asta per acquisti o per appalti di opere.

Dopo concluso il contratto di vendita, sia in seguito a trattative dirette col compratore, sia in seguito ad esperimenti d'asta, l'Amministrazione cura la consegna dei valori, la liquidazione del prezzo e la sua esazione.

Considerazioni analoghe possono ripetersi per la vendita dei beni che formano parte del capitale fermo, come sarebbe a dire dei beni stabili, degli strumenti, degli arredi, dei mobili ecc, di cui l'Amministrazione più non abbisogna. Laddove trattandosi di acquisti, non si può per gli stabili procedere per via di asta pubblica, in quanto che per la concorrenza e quindi per la gara converrebbe che potessero essere offerti più stabili che presentassero identiche condizioni e per fertilità, e per coltivazione, e per postura e per estensione, quelle condizioni che l'Amministrazione richiede nello stabile da acquistare; la qual cosa, oggigiorno non si verifica pressochè mai. Ma ordinariamente di rado, eziandio per l'acquisto dei mobili, strumenti, macchine ecc, si riconosce la convenienza di seguire la via di pubbliche aste;

e la ragione di ciò è questa, che riesce difficile, per la varietà degli oggetti, fissare previamente in modo che non si abbiano poi da mutare le condizioni che si vogliono in casi, e i loro prezzi unitari; il perchè non si può ammettere alla gara se non quei fornitori nei quali si abbia piena fiducia. Non dimeno le grandi Aziende possono a questo riguardo presentare alcune eccezioni; perchè in esse possono occorrere grossi acquisti di oggetti non molto vari e suscettibili di essere in ogni lor parte e condizione esattamente definiti e determinati.

Per ciò che riguarda gli acquisti di stabili l'Amministrazione, dopo concluso il contratto, deve appressarsi al compimento di tutti quegli atti che valgono ad assicurarne il pieno, libero e incontrastato dominio; deve cioè provocare la registrazione del contratto negli Uffici di Registro, la trascrizione ipotecaria, la voltura censuaria ec. Convolti ancora usar molte cautele innanzi di addivenire alla stipulazione del contratto; vuolsi verificare se chi vende lo stabile ne è veramente il legittimo proprietario, e ne gode senza contrasti il possesso, se su quello non vi ha nessun vincolo ipotecario. Può anche avvenire che si acquistino stabili ancora gravati da ipoteche; ma allora nella conclusione del negozio si tien conto del vincolo e delle somme da pagarsi per toglierle. -

Rimane da svolgere un'ultima questione. Quando l'Amministrazione è munita più che un mandatario può egli di sua propria autorità e senza autorizzazione veruna compiere i fatti che ho classificato nella seconda classe? e se l'autorizzazione esplicita è necessaria, in qual modo la si deve dare?

Di primi due ordini di fatti, a quelli che riguardano gli scambi di qualsiasi forma nelle Aziende mercantili, l'acquisto delle materie prime, e la vendita dei prodotti nelle Aziende industriali, possono applicarsi le osservazioni che ho espresse quando parlavi del lavoro di queste

ultime Aziende, merci di cui gradatamente si trasformano le materie grezze in materie manufatte.

Ma gli acquisti di generi, o di prodotti che possono occorrere ad un'Amministrazione che non sia mercantile, la vendita di quelli che essa non consuma; gli acquisti e le cessioni di beni che formano parte del capitale fisso, qualunque sia la natura dell'Azienda, non possono effettuarsi dall'Amministratore senza previa autorizzazione. Tali fatti sono fra quelli che possono presumersi innanzi che si verificano; e però la facoltà di compierli può darsi nel Bilancio di previsione. Laonde posto che codesta facoltà sia data e seguiti i limiti delle operazioni da effettuare, prima di impegnarvisi, l'Amministratore deve ricercare se esse stiano nei confini tracciati dal Bilancio.

Nulla di meno, trattandosi di compre o di vendite di beni stabili, suolsi generalmente statuire che l'Amministratore debba, per ogni singolo contratto, richiedere speciale ed esplicita autorizzazione.

Art. IV.

Entrate.

Adopero la voce Entrate in un significato molto ampio e voglio con essa indicare, non solamente l'esazione delle rendite, delle tasse o dei proventi di tutte sorta, o denaro o a generi, ma ancora l'esazione dei crediti, capitali e l'accensione di debiti, potendo tutti questi fatti fornire all'Azienda le somme e i valori onde per la propria gestione abbisognasse. Del resto nella teorica dei Bilanci di previsione si dà alla parola entrate un significato ancor più esteso.

L'esazione dei capitali può avvenire in due maniere: o si l'Amministrazione creditrice che per qualsivoglia cagione esige il proprio credito scaduto; o il debitore che reputa conveniente estinguere il debito suo. Nel primo caso l'Am-

ministratore chiede la restituzione del capitale, e, se è necessario, si vale per astringervi il debitore, dei mezzi che le leggi gli offrono: in entrambi cura la liquidazione della somma e l'intero suo incasso.

Quando nell'opera sua l'Amministratore non è indipendente non può, senza esservi autorizzato, richiedere dai debitori il pagamento dei debiti loro. Ma se trattasi di capitali che i debitori, avendone il diritto, restituiscono volontariamente, non essendo in facoltà dell'Amministratore l'opporvi, torna sovrana ogni autorizzazione riferita al fatto singolo. Non adimeno suolsi nel Bilancio di previsione o più precisamente in quella parte che riguarda i movimenti dei capitali, porre fra le espressioni, in capitoli distinti, le somme che l'Asienda presumibilmente incasserà per restituzioni di capitali scaduti, per affossazioni di enfiteusi, di centri, ecc.

Per rispetto all'accensione di nuovi debiti le cautele devono essere maggiori da parte di tutti; l'Amministratore non interdicibile non dovrà invocare misure così fatte, se non vi è spinto dalla necessità, e non potrà procedervi senza particolari autorizzazioni. Più l'ufficio suo è più vasto; poichè deve non solamente curare la liquidazione di una somma da incassare e l'effettivo incasso, ma procurare che l'operazione riesca meno onerosa che sia possibile, così per ciò che riguarda l'interesse da corrispondere, come per quanto si attiene alla restituzione del capitale.

L'esazione dei proventi di qualsivoglia natura è provviduta, e però, se è il caso, eziandio autorizzata nel Bilancio di previsione; e l'Amministratore dovrà curare che le rendite si conseguano nei tempi, nei modi e nella misura che l'Asienda ha diritto.

Questo, particolarmente se trattasi di generi, l'Amministrazione cede ad altri la rendita dietro un compenso determinato. Il quale può praticarsi nel suo tutto in una somma fissa, o in base alle qualità e quantità dei generi che realmente si otterranno, da valutarsi a prezzi convenuti per ogni unità

di misura. Calcolta si pattuisce inoltre che i fitti, le pigioni, gli interessi, e in generale le rendite, eziandio a generi, determinate in una misura fissa, abbianci da considerare come percepite anche quando nol sieno, salvo la facoltà; in colui che acquista il cumulo dei proventi, di provarne la riscossione con tutti i mezzi che la legge concede, e di richiedere la rifusione di quelle somme che in nessun modo possa riscuotere da debitori oberati.

Così fatta cessione delle rendite può farsi in seguito a trattative dirette, oppure mercè licitazioni private, o pubbliche incurti, nei quali ultimi due casi si procede come fu detto altrove.

Le molteplici imposte nelle Amministrazioni pubbliche che si riscuotono in modi molto vari. Calcolta si cedono in appalto a esattori che subentrando di fronte ai contribuenti nei diritti dell'azienda, s' impegnano di pagare ad essa somme fisse in determinati tempi, e questa è forma antichissima di riscossione delle tasse. Cal'altra gli esattori s' obbligano, dietro provvigione, a versare bensì il non iscosto per il corso a tempi determinati, ma conservano il diritto di ottenere il discarico delle somme insicigibili. Più spesso le tasse si riscuotono per conto dell'azienda da agenti suoi, e la maniera con cui questi procedono nell' adempimento dell' ufficio loro varia senza fine. Ma di questa riscossione delle tasse nelle pubbliche aziende dovrà parlare ^{di} nuovo e a lungo in altro luogo.

Rispetto all'esazione di compensi di servizi resi dall'azienda, l' Amministratore cura che si determinini e provi il servizio reso, si liquidi la somma e la si coriga.

Badando alle cose discorse si può vedere come riguardando alle entrate, oltre alla fissazione e alla previsione loro debbansi considerare due altre fati capitali - l' accertamento della competenza e l' esazione sua. E quest' ultima fati nelle aziende complesse, e principalmente in quelle pubbliche, può spesso doversi considerare in due momenti distinti, cioè

Del punto in cui gli esattori od agenti riscuotono le somme dovute all' Azienda e nel punto in cui le versano nelle sue casse principali, o, in altre parole, può comprendere due fatti separate, la riscossione e il versamento.

Art. V.
Uscite.

Attribuirsi a questa voce un largo significato, e collocarla nella classe dei fatti che essa contraddistingue: l'estinzione dei debiti, la quale può essere volontaria o forzata; l'impiego fruttifero dei capitali resi disponibili, fatta eccezione degli acquisti di case, stabilimenti, poderi o altri beni stabili di cui si è già discusso in altro luogo; le spese di tutte sorta.

La restituzione di debiti, vuoi volontaria, vuoi forzata, potrà essere presunta nel Bilancio, e però, se è il caso, autorizzata. L'Amministrazione poi dovrà per ogni singolo caso render ragione della somma, computando coi capitali gli interessi decorsi e non pagati, se pur ve n' hanno; curarne il pagamento, e, per ultimo, richiedere la restituzione dei documenti comprovanti il debito, e inoltre la quietanza, nelle forme volute dalla legge, lo svincolo dei valori che fossero stati dati in pegno, o degli stabili per cui si fosse stata iscrizione ipotecaria.

Assai più indeterminato e più arduo è l'ufficio dello Amministratore in ciò che si riferisce all'impiego delle somme che rimanesse disponibili. Primamente conviene scegliere l'impiego più profittevole all'Azienda, e poscia intendere alla prudente e regolare sua effettuazione. Ma una scelta avveduta non è possibile senza la piena conoscenza di tutti i vari modi nei quali l'Azienda, secondo la peculiare natura sua, potrebbe impiegare i capitali che rimanesse disponibili.

Lo impiego da preferire è certamente il più proficuo, ma non è sempre agevole determinare esattamente il vero frutto che darà un capitale, perché ciò non può farsi senza

l'incarico della maggior o minor sicurezza dell'impiego, delle maggiori o minori cure che richiede, dell'utile o del danno che indirettamente potrà venire agli altri capitali o elementi patrimoniali dell'Azienda. Ad esempio, in un'Azienda agricola, si potrà trovar utile l'acquisto di fondi nuovi quando si tratti di trarre in meglio e più proficuo partito delle speciali attitudini dell'Amministratore, o di ottenere maggior utile dal capitale di circolazione, dalle macchine o dagli strumenti agrari che fossero esuberanti alla coltivazione dei fondi i quali già si posseggono; laddove il medesimo acquisto nuocerebbe ad un'Azienda mercantile, e perché immobilizzerebbe capitali i quali, riscuprati ora, potrebbero abbisognare in processo di tempo, e perché richiederebbe nuove spese per la compra di scorte, macchine e strumenti agrari, ecc.

Del resto non si dimentichi che, nelle Aziende private specialmente, tutti pochissimi casi, la estinzione dei debiti è il miglior impiego dei capitali che si rendono disponibili.

Va da sé che, nelle Amministrazioni dipendenti, i fatti di cui parlo devono essere autorizzati o nel Bilancio, o per ogni singolo caso da chi ha la facoltà di moderare l'opera dell'Amministratore.

Nell'effettuazione dell'impiego l'Amministratore deve curare la regolare compilazione di tutti i documenti di prova, e il compimento di tutte le azioni conservative dei nuovi diritti acquistati dall'Azienda, cosicchè sia tolto ogni pericolo che vadano prescritti.

Le spese propriamente dette possono riguardare canoni, pigioni o interessi passivi, o retribuzioni di servizi resi all'Azienda, o imposte da essa dovute, e va dicendo.

Nelle Aziende dove è possibile la compilazione di compiuti Bilanci di previsione, questi fatti possono essere preveduti, e però, se occorre, autorizzati. Ed è ufficio dell'Amministratore vigilare da prima perché non si assumano impegni non autorizzati, provvedere poi perché

si liquidino le somme dovute e si paghino, e badare, in ultimo, che si compiano tutte quelle pratiche che son necessarie affine di porre l'Azienda al riparo di ogni ulteriore pretesa da parte di coloro ai quali furono contate le somme, e per l'oggetto per cui furono contate.

Dalle cose dette si può desumere che nelle Aziende comprese debbono considerare, rispetto alle uscite, oltre all'ammutuazione o previsione loro, quelle altre fatti capitali: l'impegno, la liquidazione o l'accertamento, l'ordinazione del pagamento e il pagamento.

Art. VI.

Giro dei capitali.

Ragionando delle entrate e delle uscite ho parlato di accensioni e di estinzioni di debiti e di crediti; nulladimeno, siccome nei precedenti articoli io dovevo principalmente riferirmi alle Aziende avanti Bilanci di previsione compiuti, così non ho potuto considerare quei fatti in tutta l'estensione che possono avere in alcune Imprese. Nelle Aziende predette cotali fatti son l'eccezione, e il loro riscontro si fa simultaneamente a quello delle altre entrate e uscite. Ma nelle Imprese mercantili, nei Banchi, specialmente, l'accensione dei debiti e dei crediti, nei cambiali, nei in conto corrente, vuoi di qualsiasi altra natura, il loro mutarsi e il loro estinguersi, insomma i giri dei capitali abbracciano la maggior parte della gestione, e si compiono e si riscontrano in modi particolari e variatissimi. E tali fatti han tanta importanza che il modo di estinguerli e di ridurli a fine ha dato nascimento ad una scienza speciale, la Scienza bancaria, e il modo di controllarli forma l'oggetto di un importantissimo ramo della Contabilità mercantile. Qui non ne dirò di più: mi basti di aver accennato alla loro particolare natura, alla loro importanza e all'opportunità di allegarli in una classe speciale.

Art. VII.
Consummi

Intendo di allogare in questa classe di fatti l'uso dei beni diversi dal denaro a fini e intenti che non sia la immediata produzione di ricchezza. I consumi possono essere lenti o immediati: si consumano le vesti, i mobili della casa o d'un ufficio, gli strumenti d'un laboratorio scientifico, le armi dell'esercito e dell'armata, i libri delle biblioteche usandoli, e questo son consumi lenti; l'uso del combustibile, degli alimenti e in generale delle scorte, produce consumi immediati.

È ufficio dell' amministratore, rispetto ai consumi, provvedere che nei luoghi e nei tempi in cui occorrono non manchinno i beni necessari, che la custodia di questi beni sia irappuntabile tanto che non vadano sciupati, o perduti o sottratti, e che non si consumino mai maggior ricchezza di quello che il vero bisogno o il vero utile da raggiungere richiede. È son molteplici e variabilissimi i modi in cui si tende a prevenire simili fatti e si giunge a provarli. Con tutto ciò, riguardo ad essi, l'ufficio dell'amministratore è arduo assai, dovendo egli costantemente lottare contro le tendenze, le esigenze e lo stesso interesse di quelli che consumano o in pro dei quali i consumi son fatti.

Capitolo III.

Servizio di Cassa e di Magazzini.

Art. I.

Servizio di Cassa nelle Aziende indipendenti

Nella rapida enumerazione che ho fatta delle funzioni in cui si svolge la gestione ho dovuto spesso volte accen-

mare a incassi ed a pagamenti, riguardandoli come ultime fe-
si di negozi o fatti complessi. Il denaro, ognuno lo sa, si custodi-
sce in casse: nella sua custodia, nel suo governo, nel suo ma-
neggio, sta il servizio di cassa. In questo servizio, più facilmente
teche in qualunque altro ramo della gestione, può l'Azienda
essere danneggiata; donde il vedere come meglio possa ordi-
narsi è questione di massima importanza.

Simile ordinamento, è palese a ciascuno, deve farsi
in modo vario secondo la varia natura delle Aziende.

In un' Azienda indipendente, nel significato assoluto
della parola; ad esempio in quella di un proprietario che
attende direttamente al governo della propria sostanza; o
in quella di un negoziante o di un industriale che ne di-
rige la gestione, se il servizio di di cassa si compie da esso pro-
prietario, la qual cosa generalmente avviene, non ha bisogno
di verun ordinamento. Inegli verifica e liquida le somme,
le esige o le paga, ben nota quanto esige o paga; ma non vi
ha necessità veruna che egli ponga incassi o riscontri al-
l'opera propria. Nulladimeno se per la particolare natura
di alcune operazioni, ad esempio per le vendite del commer-
cio minuto, o per la moltitudine degli affari, il capo della
Azienda è costretto a lasciare che altri suoi subalterni es-
gano o paghino somme di denaro; allora la necessità di
un'attenta vigilanza e di un rigoroso riscontro si fa ma-
nifesta. Moltissimi sono gli espedienti di controllo che si
possono applicare; ma il più efficace di tutti è per avven-
tura l'assidua e intelligente vigilanza del proprietario.

Nei paesi in cui le istituzioni di credito maggior-
mente si svolgono, non vogliono i proprietari, i negozian-
ti e gli industriali tenere in cassa inutilmente
somme che soverchiano i bisogni per i piccoli pagamen-
ti quotidiani: il soprappiù vien da essi depositato in con-
to corrente presso alcuna Banca pubblica o privata, la
quale viene incaricata di eseguire i pagamenti di quel-
le momente. Viene spesso in luogo di esigere gli

effetti del portafoglio, i medesimi si rimettono per l'incasso alla stessa Banca. Per tal modo questa assume la parte più importante del servizio di cassa dei suoi clienti, e con meccanismi o strumenti di questo servizio i cheques, i mandati, gli assegni, gli effetti cambiali ecc.

Art. II.

Il servizio di Cassa nelle Aziende dipendenti.

§. I.

Nozioni generali.

Nelle Aziende amministrato per conto altrui, e più specialmente nelle Amministrazioni pubbliche, dove manca un capo insindacabile, il quale, eccitato dal potente stimolo dell'interesse proprio, tutto vigili e disciplinati, debba porre grandissima cura nell'ordinare e sindacare il servizio di cassa. In tali Amministrazioni il compito o l'ufficio di liquidare e ordinare la riscossione o la spesa è incompatibile con quello di attendere all'effettuazione loro. Altri è colui che deve verificare e render liquide le somme da riscuotere, da pagare, e ordinare la riscossione o il pagamento, altri quegli che deve eseguire o l'una e l'altra. È una separazione di attribuzioni così necessaria perché il controllo possa essere efficace; in qualche raro caso non è possibile, e allora è mestieri far largo esequimento sull'onesta di colui che liquida le somme e nello stesso tempo le esige o le paga. Un'ulteriore divisione di uffici, per cui si tolga la facoltà di ordinare il pagamento delle somme o onologarne l'esazione a quegli che deve farne la liquidazione, e la si affidi ad altri insieme all'incarico di riscontrare l'opera del liquidatore, può giovare assaiissimo a rendere più efficace e più compiuto il controllo, ma non è indispensabile.

Amnessa l'accennata divisione di uffici, importa studiare come nei vari casi si abbia da procedere al compimento loro.

Il servizio di cassa propriamente detto, ossia l'incarico di esigere e pagare, e di custodire il danaro può essere affidato a una sezione dell'Amministrazione, oppure a un Istituto di credito, o a un privato estraneo ad essa. Nel primo caso l'Amministrazione ha la proprietà e insieme il possesso dei fondi riposti in cassa, e può vincolare il Cassiere per modo che egli non abbia neppure la materiale possibilità di disporre di essi, fatta eccezione di quella piccola porzione che viene a lui affidata per gli ordinari bisogni del giorno. Nel secondo caso l'Amministrazione materialmente non ha fondo di cassa, ma solamente un credito verso chi ne ha assunto il servizio; anzi può avvenire talvolta che questo credito si muti in debito, che cioè si paghino somme maggiori di quelle esatte.

Se l'Amministrazione attende da se stessa al proprio servizio di cassa, essa ripone e custodisce la somma in casse a due o più chiavi affidate a persone diverse. Una di queste chiavi vien data al Cassiere, il quale risponde di tutte le somme in casse e dà cauzione. Codeste casse non si aprono che per toglierne le somme le quali potessero essere necessarie alla gestione in un piccolo spazio di tempo, o per mettervi quelle che soverchiassero i bisogni del momento. L'apertura ha sempre luogo coll' intervento di tutte le persone che han la custodia di una chiave; e le somme o i valori tolti dalle casse o posti in esse vengono descritti in appositi registri compilati in doppia copia di cui una si chiude nelle casse. Tutte le scritture di questi registri sono rese autentiche dalle sottoscrizioni di quelli che tengono le chiavi delle casse.

Per la custodia delle somme necessarie per i pagamenti quotidiani, il Cassiere ha una piccola cassa di servizio, per lo più ad una sola chiave.

Plurba di meno s'ha un gran numero di Aziende, in cui il servizio di cassa ha poca importanza, le quali affidano interamente il danaro che possiedono al Cas-

sicché che ne risponde, e lo custodisce in una cassa ad una sola chiave. Generalmente si versa al Cassiere di porre nelle Casse dell'Amministrazione somme che non appartengano a questa, e di valersi di quelle che vi sono, sia pur in piccola parte, per i propri bisogni.

Vi ha qualche Amministrazione che pone accanto al Cassiere uno che ne controlli l'opera e proceda a quelle liquidazioni che si debbon fare rapidamente nell'ufficio di cassa. Questo è il Controllore, il quale controfirma tutti gli atti che fan fede degli incassi e dei pagamenti, registra e questi e quelli, tiene una chiave di tutte le casse in cui son custodite le somme, compresa quella del servizio giornaliero che intanto si fa a due chiavi, e risponde insieme al Cassiere dell'andamento del servizio di cassa. È manifesto che, acciò il Controllore possa efficacemente compiere l'ufficio suo, non deve dipendere dal Cassiere, ma direttamente dal Capo dell'Amministrazione, al quale soltanto dovrà render conto dell'opera propria.

L'azione del Controllore è utile sempre, perchè si risolve in una vigilanza sul Cassiere; e poi indispensabile quando questi deve esigere o pagare somme che ^{non} s'iano state prima liquidate da altri uffici dell'Azienda e per le quali non vengono spediti alla Cassa ordini espliciti.

Le somme custodite in cassa devono essere di quando in quando riscontrate e verificate da chi ha l'incarico di vigilare il servizio di cassa; e tali visite o ispezioni si compiono pressochè ad un modo in tutte le Aziende, in quella stessa maniera con cui si effettuano nelle grandi Aziende mercantili.

Quando l'incarico di custodire il denaro, di esigere o di pagare, è dato ad un Istituto o ad una persona estranea all'Amministrazione, quell'Istituto o quella persona che compie l'ufficio di Cassiere non può avere nessuna parte nella liquidazione delle somme, e deve restringere l'opera sua a esigere e a pagare uniformemente agli

ordini che gli son diretti nei modi convenuti. Il controllore, se pur ve n'ha uno, riceve un mandato assai meno esteso, deve bensì riscontrare gli incassi e i pagamenti che si fanno per conto dell'Amministrazione da cui dipende, ma non ha nessun'altra ingerenza nel servizio di cassa, e neppure le ispezioni di cassa possono aver luogo. Infatti poiché l'Amministrazione non ha una cassa sua propria, e il Cassiere, inesso un Istituto bancario o un privato, non è, e non può essere obbligato a tener distinte le somme che spettano a quella dalle proprie, non si ha nessuna ragione che possa autorizzare un ricorso alle casse di lui. Tutte queste differenze le quali, per vero dire, sono di non piccola importanza, poche altre ve ne sono tra i due modi che si possono tenere nell'ordinare il servizio di cassa: i singoli pagamenti e le singole riscossioni simultaneamente si ordinano e si riscontrano.

§. II.

Riscontro degli incassi. Ordini di pagamento.

Gli incassi provengono da entrate le quali si distinguono in fisse e determinate, e in variabili. Sono entrate fisse e determinate gli interessi e i canoni attivi, le imposte dirette nelle pubbliche Amministrazioni ecc. Esse si riscuotono generalmente sopra ruoli, ossia note nominative di tutti i debitori con l'indicazione della somma e della natura del debito compilate dall'Amministratore e trasmesse al Cassiere, chiunque esso sia. La trasmissione di queste note contiene implicitamente l'autorizzazione e l'ordine di esigere le somme in esse segnate. E perchè in sia controllo, l'Amministrazione fa conoscere ai debitori le somme che devono pagare, sia per mezzo di lettere circolari spedite a ciascuno, sia, se trattasi di Amministrazioni pubbliche, mediante avvisi pubblici nei giornali o in qualche altro modo. E non anche talvolta dispone che le quitanze rilasciate ai debitori non abbiano pieno effetto se non furono sottoscritte, oltrechè

dal Cassiere, dal Controllore o da qualche altro impiegato. Col
il risconto è compiuto: il Cassiere non può pretendere dai de-
bitori somme maggiori di quelle a cui montano i loro de-
biti, e non può neppure nascondere all'Amministrazione veru-
na delle somme incassate.

Più malagevole è il risconto delle riscossioni dipenden-
ti da entrate variabili. Gli espedienti che a simile intentò si
usano sono molti e vari. Le più volte s'incarica un liquida-
tore, che può essere anche lo stesso controllore, di ricercare e fis-
sare di volta in volta la somma da esigere, e di autenticare col
la sua firma la quietanza da darsi al debitore che paga, tenen-
do nota di essa. Spesso anche si fa uso di francobolli o marche
di importo fisso, che si consegnano all'agente incaricato della
riscossione e delle quali egli deve render conto, o col restituirle o col
versarne in denaro l'importo. Con tal mezzo si esigono molte
passe postali, e quello di bollo presso gli Stati, e i prezzi per il tra-
sporto di viaggiatori nelle ferrovie.

Anche le uscite da cui seguitano i pagamenti possono
essere fisse o variabili. Entrano nella prima classe gli interessi
e i canoni passivi, le pigioni, gli stipendi agli impiegati. L'or-
dine di procedere al pagamento di tali spese si può dare al Cas-
siere col trasmettere a lui i ruoli, ossia le note dei creditori, dei
loro crediti e della causa di questi.

Ma essendo il ruolo spedito per solito al Cassiere mol-
to tempo prima che si abbia ad effettuare la spesa, quegli pri-
ma di eseguire ogni singolo pagamento deve esigere la prova
che sussiste sempre, la maggiore quella. Ad esempio, se trat-
tasi di pagamenti di stipendi sarà d'uopo che il capo di cia-
scun corpo di agenti o di impiegati affermi in una nota
la sussistenza loro nell'impiego, se invece trattasi di pigioni,
chi usa delle case per le quali esse si corrispondono deve man-
dare una dichiarazione di nulla osta ecc.

I pagamenti da farsi dal Cassiere per le spese varia-
bili ^{sono} o somme accertate per spese sostenute e liquidate, o
somme incerte per spese da sostenere da qualche agente.

dell'Amministrazione, o somme necessarie pel proseguimento di qualche opera che si eseguisca a economia. Nel primo caso l'Amministrazione ha da estinguere un debito liquido; nel secondo deve concedere ad un agente di prelevare entro un dato limite le somme onde può abbisognare; nel terzo deve fornire anticipatamente i fondi necessari al proseguimento dell'opera. Ora l'ordine di contare altrui una somma si dà al Cassiere per mezzo di un mandato, il quale, o indica una somma fissa da numerare interamente a una persona in esso indicata o in determinate parti a più persone e allora è un mandato assoluto e definitivo, individuale o collettivo; o segna il limite massimo delle somme che possono prelevarsi da un dato agente, ossia un credito aperto, e allora dicesi mandato a disposizione; o rappresenta in fine somme da concedere a chi è incaricato della direzione di un'opera, o di un'impresa che si compie in via economica, e allora è un mandato di anticipazione. I mandati a disposizione devono essere disposti in maniera che si possano in essi notare i singoli pagamenti che in virtù del credito aperto vengono richiesti. I medesimi pagamenti poi sono ordinati al Cassiere dagli agenti a cui furono aperti crediti per mezzo di buoni computati a favore, non di se stessi, ma dei creditori dell'Amministrazione.

I mandati, di qualunque specie sieno, ricevono un numero di ordine, e contengono l'indicazione della data, della somma da pagare o del credito aperto, della persona a cui si deve contare la somma o concedere il credito, e della causa della spesa. Se al mandato van congiunti documenti giustificativi delle spese, ancor questi devono in quello indicarsi. Generalmente gli schemi dei mandati sono preparati a stampa; in alcune Amministrazioni essi si staccano da libri a matrice, in altri si preferisce formularli su un foglio doppio, capace di contenere i documenti o allegati che danno ragione della somma da pagare.

È anche da osservare che nelle Aziende ristrette di

rado assai si autorizza il pagamento delle spese fisse mercè mo-
li e quello delle spese incerte mercè mandati a disposizione: gene-
ralmente ogni qual volta si deve sostenere qualcuna delle pri-
me spese o pagare una somma sulle seconde si spicca un
mandato che in nulla allora differisce da quelli definiti-
tivi.

Tali sono gli strumenti che servono all'effettuazione
delle spese e ad un tempo al loro riscontro. L'Amministrato-
re, prima di approvare la compilazione di un ruolo, o l'emissione
di un mandato che autorizzi un pagamento, deve ascer-
tarsi che la spesa s'è realmente sostenuta e regolarmente
liquidata, o in altre parole che la somma da pagare estin-
gue un debito vero e debitamente contratto.

Il Cassiere dal canto suo, prima di eseguire un paga-
mento, deve assicurarsi che l'ordine il quale gli si presen-
ta è pienamente regolare, e che chi glielo presenta è il vero
creditore o un suo mandatario debitamente autorizzato,
deve inoltre richiedere la regolare quietanza. Se il Cassiere
rinviene qualche irregolarità nel mandato o nel ruolo so-
spende il pagamento, e ne fa senza indugio avvertito l'Am-
ministratore o quegli che emise il mandato.

§. III.

Del controllo eminente sul servizio di cassa.

Il servizio di cassa

nei suoi rapporti colla fissazione delle entrate e colla limitazione
delle spese

Non può revocarsi in dubbio che se nelle Amministra-
zioni dipendenti deve effettuarsi da parte di coloro che eser-
citano l'autorità eminente sull'Azienda, o direttamente o per
mezzo di rappresentanti, qualche vigilanza o riscontro intorno
all'opera dell'Amministratore, e quella e questo deve prin-
cipalmente aver di mira il movimento del denaro, ossia il
servizio di cassa, perchè quindi è più facile che l'Azienda sia dan-

nezzata. Ma, per ragionare intorno al modo con cui deve effettuarsi simile controllo, è mestieri distinguere le Aziende che non possono essere vincolate dai Bilanci di previsione compiuti da quelle in cui tali Bilanci sono possibili.

Per le prime non può prefissarsi un limite agli incassi o ai pagamenti, poiché gli uni e gli altri dipendono da fatti che non possono essere presunti. Anzi è nell'interesse di tali Amministrazioni che si edighano e si paghino somme sempre maggiori; poiché il crescere della rapidità e dell'importanza del movimento di cassa segna incremento nelle operazioni che quelle compiute, e però anche, essendo pari le altre condizioni, aumento di utili. Adunque non vi ha nessuna ragione che quelli che consentirono all'Amministratore la facoltà di amministrare, o qualche loro rappresentante, intervengano a vincolare previamente ogni atto del servizio di cassa, ossia a esercitare su questo servizio un minuto controllo preventivo. Costoro devono bensì esercitare, o direttamente o indirettamente, sul Cassiere e su quelli che lo liquidano, autorizzarlo e riscontrarlo ogni incasso o pagamento un'attenta vigilanza; devono controllare i documenti di cassa per avvertarsi della loro regolarità; devono, di quando in quando, procedere alle ispezioni delle casse affine di rilevare se le somme in esse custodite son quelle che veramente dovrebbero nelle medesime trovarsi in seguito agli incassi o ai pagamenti regolarmente compiuti. Ma simile controllo, giova ripetere, non ha per scopo di vincolare l'Amministratore mentre fa esigere o pagare, ma solamente di impedire che le leggi, i regolamenti, gli statuti, le norme onde è retta l'Azienda vengano violati, e sia questa danneggiata. Tale, ad esempio, è il controllo che, per rispetto al servizio di cassa, deve esercitare dal Comitato di censura nelle Banche e nelle Aziende industriali o di mercatura i cui capitali sono forniti da società anonime.

Altra forma, altra estensione deve avere l'eminente controllo sul servizio di cassa nelle Aziende in cui è possibile

la fissazione delle entrate e la limitazione delle spese. In
concorrenza da quelle in cui simile fissazione o limitazione
si fa coll'approvare un Bilancio di previsione.

Ho detto a suo luogo come ogni entrata di Bilancio
sia preceduta, accompagnata o seguita da un incasso, ogni
spesa da un pagamento. È per tanto evidente che in nessun
modo può meglio rilevarsi se l'Amministratore segua la
via tracciategli dal Bilancio, in nessun modo più efficace-
mente ratterrersi in codesta via, se non col riscontrare gli in-
cassi e i pagamenti, riscontro agevole poiché si tratta di ope-
razioni facili a rilevarsi e alle quali debbon prender parte
persone aventi opposti interessi. Ed è chiaro parimenti che
il controllo deve essere di natura diversa a seconda che si rife-
risce alle entrate o alle spese, e, fra le ultime, a quelle che
sono obbligatorie o d'ordine e alle altre che non sono.

Per le entrate basterà che si vigili l'esazione loro per as-
certarsi che tutte le somme dovute all'Amministrazione
vengano a tempo debito riscosse e versate nelle sue casse.
Lui non vi ha nessun limite che l'Amministratore non pos-
sa varcare, o debba raggiungere; nessuno ha interesse a cre-
are di proposito nell'imputazione di una somma ad
uno piuttosto che ad un altro capitolo del Bilancio. Adun-
que ogni controllo preventivo per ogni singolo incasso sareb-
be soverchio.

Non è così per le spese. Qui l'Amministratore può
essere spinto a tentare di uscir dai confini segnati; laon-
de un riscontro preventivo è, non solamente opportuno,
ma necessario. Il rende possibile il conseguimento di un
controllo efficace collo stabilire che nessun storno, cui l'Am-
ministratore, giudicando di averne facoltà, volesse fare, ab-
bia effetto se non solamente quando sia stato approvato
o almeno omologato da chi è deputato a moderare l'opera
di quegli, e che parimenti nessun ordine di pagamento pos-
sa essere eseguito dal Cassiere se non quando chi tutela di
fronte all'Amministratore gli interessi degli Amministratei

o dei proprietari, abbia riconosciuto, coll'apparsi il proprio visto, ch'esso è regolare e non esce dai limiti delle autorizzazioni consentite col Bilancio. Adunque vogliono dapprima riscontrare gli storni. A tale intento dev'essere esaminato se era nella facoltà dell'Amministratore di eseguire lo storno, e se nel capitolo o voto da cui si storna o toglie la somma s'era ancora un credito disponibile, ossia un'autorizzazione. Se spesa di cui non si era fatto uso, almeno pari a quella somma. In secondo luogo dev'essere riscontrato i singoli ordini di pagamento, siano essi ruoli di spese fisse o mandati di qualunque forma. Poiché le autorizzazioni per le spese non sono date nel Bilancio in monte, ma si vengono divise e suddivise in capitoli e voti, l'Amministratore che si vale di esse, traendo un ordine di pagamento, dovrà in questo indicare a qual capitolo o a qual voce debbasi imputare la somma. Ciò fatto moltissime volte verificare se l'imputazione è stata fatta a dovere, e poi se nel capitolo o nella voce si era disponibile un credito o un fondo sufficiente. Solamente quando entrambe queste condizioni si verificano può consentirsi il visto all'ordine di pagamento, ossia la sua approvazione. E in caso di una erronea imputazione della somma nasconde uno storno che l'Amministratore non ha facoltà di fare, o che, avendone la facoltà, non si cura di far prima; e l'insufficienza di fondi nel capitolo a cui s'imputa l'ordine di pagamento, indica esaurimento delle accordate autorizzazioni per quelle date spese. Vuolsi nondimeno fare un'eccezione per le spese d'ordine od obbligatorie in quelle Amministrazioni dove per simili spese non si alloga in Bilancio un fondo di riserva speciale dal quale si possano stornare le somme che occorrono sui singoli capitoli. Per tali spese e in tali Amministrazioni il visto all'ordine di pagamento, ossia l'approvazione sua, si deve concedere purché l'imputazione sia giusta, anche se la somma escede il limite segnato dalle previsioni.

Per rendere più agevole il controllo alcune linee del Bilancio

pongono che nel mandato si debba indicare la somma totale presunta in Bilancio pel capitolo a cui viene imputato, gli aumenti o le diminuzioni subito in seguito a storni, il montare delle somme disposte per mezzo dei precedenti mandati, il residuo disponibile innanzi che si emettesse il mandato di cui è questione, e quello che rimarrà dopo che il medesimo sarà pagato.

Il controllo non unita gran fatto col contare della natura dei Bilanci; esso si esercita quasi ad uno stesso modo tanto nel caso in cui il Bilancio presume incassi e pagamenti effettivi, come in quello in cui accenni alle competenze. Se il Bilancio è puramente di cassa, i limiti dei pagamenti son segnati direttamente dalle previsioni che esso contiene; laddove, quando presume le competenze, quei limiti sono indicati dalle competenze accertate, le quali, alla lor volta, non possono oltrepassare quelle presunte e autorizzate. Il riscontro dei pagamenti può tuttavia compiersi anche quando, essendo i Bilanci di competenze, non si son riscontrate quelle accertate, e non se ne è tenuta particolare scrittura. Solamente è d'uopo allora indicare nell'ordine di pagamento se la somma deve imputarsi a un capitolo delle competenze dell'esercizio in corso, ovvero dei residui lasciati dagli esercizi decorsi. In ogni caso il pagamento ordinato non potrà eccedere le competenze autorizzate, o il residuo accertato nel capitolo a cui se ne fa l'imputazione.

Ho detto che il controllo, di cui ragionai finora, deve esercitarsi di fronte all'Amministratore da chi è deputato a moderarne l'opera ovvero a tutelare gli interessi dei proprietari o degli amministrati. Ora, è condizione essenziale, perché esso controllo possa dirsi veramente efficace, che chi lo esercita non prenda parte alla gestione, sia anzi al tutto indipendente dall'Amministratore. Nissuno può validamente opporsi a chi gli è superiore diretto. Una condizione così fatta, vo' dire mia indi-

pendenza piena dall' Amministratore, si trova nella Corte dei Conti nostra e in quella del Belgio e nel Controllore generale dell' Inghilterra, che hanno il riscontro preventivo delle spese dei rispettivi Stati; ma manca in presso che tutti coloro a cui è affidato simile riscontro nelle altre Amministrazioni dipendenti. Nelle Provincie e nei Comuni, e per disposizione recente, anche nelle Opere pie, tale controllo è affidato agli stessi Cassieri, o Esattori, o Tesorieri che dir si vogliono. Si vieta loro di eseguire il pagamento dei mandati che eccedessero le autorizzazioni consentite dal Bilancio; o, in altre parole, si dispone che non abbiano poi da essere computate a scarico del debito loro le somme che pagassero in estinzione di tali mandati. L' un controllo non può dirsi certamente compiuto; il Cassiere spinto dal proprio interesse potrà bensì opporsi al pagamento dei mandati che si riferissero a capitali già esauriti, ma esso non si curerà più che tanto di indagare se l' imputazione delle somme ai diversi capitoli è stata fatta debitamente. Quand' anche volesse ciò fare avrebbe egli sempre la capacità necessaria per dare un retto giudizio? Un' imputazione errata maschera uno errore, ebbi già ad osservarlo; vedasi quindi quanto debba essere piccola l' efficacia del riscontro specialmente nelle grandi Amministrazioni, allorché il medesimo non si estende alla imputazione che si fa delle somme. D' altra parte la facoltà data al Cassiere di opporsi all' estinzione dei mandati, che egli reputa irregolari, non è senza pericolo; poiché porge troppo facil gioco ad un tesoriere poco probe che voglia ritardare il più possibile i pagamenti e usare intanto a suo profitto della somma.

In alcune Amministrazioni, per aggiungere efficacia al riscontro preventivo esercitato dal Cassiere sul pagamento delle spese, si dispone che i mandati e gli altri ordini di pagamento non siano, per divenir validi, sottoscritti da più persone che prendon parte alla gestione. Così in molti Comuni i mandati debbono portare la sotto-

serivione del Sindaco, di un Assessore, del Segretario e del Ragioniere capo.

Fin qui ho supposto che l'Amministrazione fosse indivisa.

Nelle Aziende divise mal si potrebbero subordinare rigorosamente le spese al Bilancio di previsione se ciascuna delle Aziende subalterne potesse effettuarne a sua posta. E neppure sarebbe possibile la distribuzione fra le varie Aziende delle autorizzazioni a spendere consentite nel Bilancio, o perché son troppe, o perché troppo facilmente mutano le loro condizioni, o perché non v'ha modo di ordinare in esse un pieno ed efficace controllo, e in ogni caso perché, se si vuole avere risultamenti buoni e se si vuol evitare la infruttuosa giacenza nelle casse di somme soverchie al bisogno, si deve dare al servizio di cassa di tutta l'Azienda unita di Direzione. Laonde il servizio di cassa o di tesoreria presso tutte le Aziende subalterne si deve dirigere da quegli che è ad esso preposto presso l'Amministrazione principale. A lui o direttamente o indirettamente fan capo tutte le richieste di fondi, egli può di sua propria autorità ordinare la trasmissione di fondi dall'una all'altra cassa, egli ammette al pagamento, mandandoli del proprio visto, tutti i mandati e gli altri ordini, qualunque sia la cassa presso la quale devono essere estinti.

Anche la compilazione dei mandati, dei ruoli e degli altri ordini di pagamento si compie presso l'Amministrazione centrale sopra richiesta delle varie Aziende subalterne. E presso l'Amministrazione principale funziona eziandio il magistrato che ha l'ufficio di esercitare, nell'interesse degli amministrati, il controllo sulla entrata e sulla spesa.

È in queste Amministrazioni che, affine di scemare il numero dei mandati, il quale altrimenti sarebbe stragrande, si fa largo uso dei ruoli e dei mandati a disposizione.

Così, non ostante la molteplicità delle Aziende subalterne, non ostante l'esistenza di casse presso ognuna di esse, si può ottenere una stretta unità del tesoro.

L'unità del tesoro poi nelle Aziende non è soltanto principio incontraverso nelle teoriche, ma trova anche la sua conferma nella pratica. Al presente s'ha unità del tesoro più o meno piena in Belgio tutte le Anze amministrative ben ordinate. E ho già detto come questa unità del tesoro generasse l'unità del Pa. bisogno di cassa e quindi l'unità del Parlamento.

Prima, quando la limitazione delle spese si otteneva col deputare a ciascuna classe loro i fondi che determinate classi di rendite eran per gettare, le casse erano molteplici e quindi presso ciascuna Azienda subalterna. Ogni cassa riceveva i fondi deputati a una od a poche classi di spese, e ciascuna era, fino ad un certo punto, indipendente dalle altre. I passaggi di somme da cassa a cassa dovevano essere autorizzati nella stessa guisa che l'effettuazione delle spese: quelli straordinari corrispondevano agli storni nell'attuale sistema dei Parlamenti. L'eminente controllo doveva allora esercitarsi non soltanto di fronte a chi presiedeva al governo delle casse, ma anche sul servizio di ciascuna, e si otteneva col porre accanto a ogni cassa o gruppo di casse un Controllore o, come dicevasi a Venezia, uno Scontro avente per ufficio di riscontrare e omologare ogni incasso e ogni pagamento. Lo scontro doveva vigilare perché entrasse in ciascuna cassa il denaro assegnatole, e non ne uscisse se non per le spese alle quali era deputato o per i passaggi autorizzati. Gli scontri erano indipendenti dai Cassieri e dagli stessi magistrati preposti alle singole Aziende; ed erano ad essi comminate gravissime pene, e non solamente pecuniarie, se avessero lasciate passare inavvertite delle irregolarità nel servizio delle casse cui dovevano

sindacare.

Art. III°.

Servizio dei Magazzini.

V' hanno Aziende che non usano di altri valori che non siano denaro, ma non sono molte: la maggior parte acquistano, cedono, producono, governano, sfruttano, consumano generi, mercanzie e prodotti di ogni specie. Codesti valori diversi dal denaro si custodiscono nei magazzini. Ora, come importa disciplinare l'entrata dei valori nei magazzini, la loro custodia e la loro uscita - in una parola, il servizio dei magazzini?

Nulla a questo proposito ho da dire per le Aziende indipendenti in cui il servizio dei magazzini si compie dal proprietario o sotto la immediata vigilanza di lui. Egli si preintende agli acquisti, alle vendite, ai ricevimenti, alle spedizioni, alle produzioni, ai consumi ecc.; e poiché non deve rendere a veruno conto dell'opera propria, procede nel modo che crede più acconcio al proprio interesse: la continua vigilanza di lui è il migliore e più efficace di tutti i controlli possibili.

Non così nelle Aziende dipendenti, particolarmente in quelle di grande estensione ed importanza. Livi le funzioni di ordinatore degli acquisti e dei ricevimenti, delle vendite e dei consumi, cioè a dire delle entrate e delle uscite dai magazzini, non è per consuetudine compatibile con quelle del magazziniere, cioè di colui che interviene all'effettuazione delle dette operazioni e alla custodia dei prodotti. Se non vi fosse così fatta separazione di uffici, se cioè l'Amministratore non cercasse di riserbarsi i mezzi per rilevare in contraddizione col Magazziniere la quantità dei prodotti affidati alla custodia di lui, e se questi potesse di sua autorità far aspor-

fare dai magazzinieri prodotti e generi, nessun serio controllo sarebbe possibile. Adunque devont poter provare ai Magazzinieri le entrate che effettivamente han luogo, e devesi disporre che nessuna uscita possa avvenire se non è stata previamente ordinata. E perchè questa ultima disposizione non sia vana e non rimanga senza effetto vuolti stabilire che, al pari del Cassiere, debba il Magazziniere rispondere dei valori affidati alle sue cure, e dare conveniente cauzione accio sia sempre possibile ottenere la rifusione dei danni che fossero per seguire da uscite non autorizzate o irregolari, o da altre cause a lui imputabili.

Le entrate dei generi, mercanzie, prodotti, di valori insomma, si prova di fronte al Magazziniere in più modi. Si è cautata da acquisti e può disporre che egli, dopo avere verificato che le mercanzie o i prodotti consegnati sono veramente quelli descritti nelle fatture, accenni su questa alla fatta verificazione e all'avuta consegna. In ogni caso, qualunque sia la causa dell'entrata, la prova di questa si può sempre ottenere con distinte di consegna che il Magazziniere sottoscrive dopo averle riconosciute esatte. Le fatture e le distinte sottoscritte dal Magazziniere si conservano negli uffici a cui è affidato il risconto sull'opera di lui.

Quando siasi stabilito che il Magazziniere non deve permettere alcuna uscita che non sia stata autorizzata, anzi ordinata, regolarmente, spetta a lui il fornire la prova di ogni singola uscita e il dimostrare che i valori in essere nei Magazzini sono tutti quelli che doorebbero trovarvisi. Codesta prova e codesta dimostrazione egli la può dare producendo gli ordini di consegna spediti a lui, e che avrà avuta la cura di conservare.

Simili ordini di consegna si dicono anche buoni, e sono, per riguardo al loro ufficio nel controllo annesso

ministrativo, analoghi ai mandati, e contengono, oltre alla data, il nome di colui a cui dovesi fare la consegna, la precisa descrizione degli oggetti da consegnare e la causa dell'uscita - se cioè dipende da vendite, da consumi a fatti, da impieghi in successive produzioni, ecc. Per consuetudine questi beroni si tolgono da registri a madre e figlia.

Rispetto alle ricognizioni o ispezioni o visite di magazzini vogliono ripetere le osservazioni fatte per quelle di cassa, e ricordare ciò che fu detto per la computazione degli inventari di fatto accompagnati dall'esame e dalla stima dei valori in essere.

In fine, poiché il Bitencio non prescrive e però non vincola direttamente le entrate e le uscite dei magazzini, nessun contratto preventivo si esercita per essi da quelli che son deputati a moderare l'azione dell'Amministratore.

Capitolo IV.

Operazioni e Uffici d'ordine.

Art. I.

Ufficio di spedizione.

La Computisteria studia il modo che si usa nelle Aziende mercantili per ottenere la copiatura delle corrispondenze e le registrazioni che si fanno affine di averne memoria.

Nelle altre Aziende si procede diversamente. La computazione degli atti tutti d'ufficio, sia che essi costituiscano una risposta o una conseguenza di atti o proposte venute da altri uffici sia che formino l'inizio di un negozio nuovo, si compie o dal Capo dell'Azienda oppure da altri suoi subordinati, o per loro propria entretura o secondo istruzione speciali di quegli o di altri proposti a una divisione

o sessione, o conformemente a deliberazioni prese da Consigli di familiari o da Magistrati speciali. Quindi, codesti atti che prendono il nome di minute, si mandano all'Ufficio di Protocollo perche ne faccia la registrazione, donde passano all'Ufficio di Spedizione che deve provvedere alla loro nitida e regolare copiatura. Quindi le minute unitamente alle copie si riportano al capo ufficio od a chi per lui, perche riconosciuta la regolarità di queste, s'apponga la propria sottoscrizione e le renda per tal modo autentiche. Dopo di che le une e le altre ritornano all'ufficio di spedizione, il quale invia le copie e i loro allegati a coloro cui sono dirette, e manda allo Archivio le minute e gli altri documenti che fosse occorso di esaminare, e che formano ciò che in linguaggio burocratico si chiama l'incartamento.

È manifesta la molta differenza che si ha, per ciò che riguarda la copiatura e la registrazione degli atti o esibiti, fra le Amministrazioni mercantili e quelle civili, pubbliche o private. In quelle la copiatura si fa meccanicamente per mezzo di impressione su libri a ciò adatti, e rimane in Ufficio la copia e non la minuta, anzi, propriamente parlando, di minute non ve n'ha punto; in queste la copiatura si fa a mano e si inviano le copie. Nelle prime, copiandosi le corrispondenze che si mandano ad altri su un Copia Lettere per ordine di data, non occorre registrarle in un Protocollo; simile registrazione è utile soltanto per le corrispondenze che vengono dal di fuori - dove nelle seconde devonsi registrar indistintamente gli atti che si ricevono da altri Uffici e quelli che ad altri si spediscono.

Art. II.

Protocollo,

Nell'ufficio di protocollo si provvede alla registrazione di ogni singolo atti d'ufficio. Codesta registrazione si suol fare in un libro principale che si chiama appunto Protocollo e in diversi altri libri ausiliari. Gli atti tutti, man mano che

vengono registrati, ricevono un numero di registrazione che dicesi Numero di Protocollo. Affine di rendere più spedita e più chiara la registrazione degli atti nel Protocollo vuol si dare a ciascun foglio di questo la forma di un prospetto, nel quale si abbiano colonne per l'indicazione del numero d'iscrizione, della provenienza degli atti, del giorno della loro presentazione, dell'oggetto loro, del numero dei documenti ad essi allegati, dei provvedimenti dati dall'ufficio, e della classificazione che se n'è fatta in Archivio. Sono queste infatti le cose che più importa di ricordare per ciascuno atto.

Gli atti dei quali per consueto non si tien conto nel Protocollo generale, sibbene in registri particolari, sono i documenti e i prospetti relativi alla Contabilità, alla Statistica ed a altre materie speciali.

Vi han due modi per compilare le registrazioni nel Protocollo generale. O si possono disporre le note per modo che tutti gli atti, che si riferiscono ad un medesimo negozio, i quali perverranno all'ufficio di Protocollo in un dato spazio di tempo, ad esempio in un anno, abbiano da registrarsi in un medesimo luogo e sotto uno stesso numero di iscrizione di seguito gli uni dopo gli altri. Oppure si può fare che tutti i singoli atti, qualunque sia l'oggetto a cui si riferiscono o la materia che trattano, abbiano da iscriversi nel Protocollo secondo lo stretto ordine della loro data di presentazione all'Ufficio senza interruzione veruna, e che ognuno abbia un proprio numero di iscrizione. La prima maniera è ora seguita nelle Amministrazioni governative, la seconda lo era negli Uffici governativi del Lombardo-Veneto quando vi dominava l'Austria, e lo è tuttora in molte delle nostre Amministrazioni Comunali e provinciali.

La tenuta del Protocollo generale delle Prefetture è regolata dalle Istruzioni emanate dal Ministero dell'Interno del 1° giugno 1866. Sono le principali disposizioni contenute in quelle Istruzioni.

Il Protocollo generale s'apre al primo gennaio e si rinnova ogni anno; esso si compone di uno o più volumi secondo la quantità degli affari dei rispettivi Uffici. (art. 1 §. 1°).

Ogni affare comprende il complesso degli atti che si svolgono nella trattazione di uno speciale oggetto. Ciò posto, ciascun affare prende nel Protocollo un solo numero di iscrizione progressivo dall'inizio fino allo spirare dell'anno per ordine di presentazione del primo atto e senza distinzione di materia. Dopo la iscrizione di un affare tutti gli atti che lo concernano, qualunque sia il tempo dell'anno nel quale si producono, si notano in seguito al primo e non prendono verun numero speciale (art. 1 §. 2°).

Un sistema di registrazione così fatto richiede che tra un numero e l'altro dei singoli affari si lasci uno spazio sufficiente per inscrivere gli atti ulteriori che si producano prima che l'anno termini; sicché affine di evitare un inutile spreco di carta o la confusione che verrebbe dalla troppo ristrettezza dello spazio assegnato ad ogni affare, importa aver riguardo non solamente all'importanza e alla natura di ciascuno, ma ben anco al tempo in cui si inizia, giacché deve solamente tener conto degli atti che la trattazione sua potrà richiedere prima che spiri l'anno. (art. 1. § 6.)

Credo utile riprodurre due esempi di registrazione ammessi alle Istruzioni sopra citate.

| Numero d'ordine di ciascun affare | Provenienza degli atti. | Data della registrazione o d'arrivo. | Analisi sommatoria degli atti |
|---|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Castelmuro (Comune) Villanova (Comune) S. Martino (Comune) Castelmuro (particolari Divisioni) Deputazione prov. ^{le} Ministero dei Lavori pubblici detto | 1 gennaio 11 febbraio 21 febbraio 29 detto 20 marzo 15 aprile 22 giugno | Prospetto ed istanza d'istituzione di un consorzio fra i Comuni di Castelmuro, S. Martino, Villanova, nella Valle di.... Deliberato che accetta con alcune modi- ficazioni il progetto di consorzio. Deliberato contro l'istanza Ricorso contro l'esecuzione dell'opera progettata Decreto che statuisce sulle insorte opposizioni e determina la costituzione del Consorzio. Trasmette un reclamo avanzato al Re contro il decreto della Deputazione. Trasmette un R. Decreto che modifica le quote di contributo rigettando nelle al- tre parti il reclamo. |
| 2 | D'ufficio Pistoia (Comune) | 1 gennaio 12 detto | Circolare ai sindaci ecc Chiede direzione intorno ad alcuni dubbj |

| Numero dei documenti e corso | Divisione da cui ha l'affare | Riassetto e data dei provvedimenti dell'Ufficio. | | Classificazione in Archivio | | |
|------------------------------|------------------------------|--|---------------------|-----------------------------|-----------|-----------|
| | | | | Serie | Categoria | Fascicolo |
| 5 | 6 | 7 | | 8 | 9 | 10 |
| 12 | 2 ^a | Comunicazione ai Comuni di S. Martino, Villa- nuova, perché deliberino fra giorni 50. | 6 gennaio | | | |
| 6 | " | Sollecitato il Comune di S. Martino | 11 febbraio | | | |
| 7 | " | Rimessi gli atti dell'affare alla Deputaz. provinciale alla Deputazione provinciale | 26 detto 2 marzo | | | |
| 14 | " | Notifica ai Comuni interessati con direzione ai medesimi per la costituzione dell'Amministrazione. Rimessi gli atti al sindaco di Castelnuovo. | 28 detto | | | |
| 1 | " | Relazione al Ministero dei Lavori pubblici e trasmissione al medesimo di tutti gli atti | 22 aprile | | | |
| 16 | " | Notificato ai Comuni interessati e rimesso al Sindaco di Castelnuovo con tutti gli atti. | 30 giugno. | | | |
| - | 3 ^a | Trasmessa mediante inserzione nel Bol- lettino della Prefettura. | 14 gennaio | | | |
| - | " | Risposto in merito ai propositi quesiti | 25 detto | | | |

Quando un affare non rimanga finito nel volger dell'anno, ma continui a trattarsi nei successivi, al primo atto che si presenta nel nuovo anno in continuazione dello affare stesso deve assegnarsi un numero d'ordine, a riscontro del qual numero molti seguire l'oggetto principale dell'affare e il numero di protocollo dell'anno precedente, proseguendosi nella registrazione degli atti successivi secondo le regole già date (art. 1. § 5.).

Per facilitare la ricerca degli atti che in successo di tempo si dovessero fare, essi, non appena iscritti nel Protocollo generale, si segnano in un Indice alfabetico. Il qual Indice si rinnova ogni anno, col rinnovarsi del Protocollo, consta di uno o più volumi secondo la quantità degli affari che deve trattare l'Amministrazione, e si divide in tante serie di fogli quante sono le lettere dell'alfabeto. Sul primo foglio di ogni serie, e nel margine destro, è posta la lettera che la contraddistingue in quell'istesso modo che si usa per tutti i repertori alfabetici.

Ogni foglio è disposto nel modo seguente:

| Ente, persona o titolo | Natura dell'affare | Numero del Protocollo generale |
|------------------------|--------------------|--------------------------------|
| | | |

Non basta il fare l'indicazione di un atto in un solo luogo dell' Indice; essa deve ripetersi sotto tutte le lettere alle quali il primo enunciarsi di quell'atto può rimandare per la ricerca in ragione almeno di materia, di ente o persona e di luogo.

Valga ad opportuna spiegazione il seguente esempio:

Un reclamo di Giusto Emanuele di Giesole contro la direzione alla strada consortile da aprirsi lungo la valle del Mugnone - Protocollo n.º 105.

Lettera G. Giesole Giusto Emanuele - Reclamo circa la strada del Mugnone - n.º 105.

Lettera G. - Giusto Emanuele Giesole - Reclamo circa la strada del Mugnone - n.º 105.

Lettera M. - Mugnone - Contorgio - Reclamo di Giusto Emanuele - n.º 105 (Vedi art. 3 delle Istruzioni sopra dette).

Sopra ogni atto che perviene all' Ufficio, compresi quelli i quali anziché nel Protocollo generale debbono registrarsi nei libri speciali, si appone un bollo a umido portante la indicazione dell' ufficio, ed uno spazio per notarsi la data dell' arrivo, la Divisione o sezione amministrativa a cui spetta, e inoltre il numero del Protocollo generale se l'atto è fra quelli da ricordarsi in esso (art. 4 delle Istruzioni). —

Quando si segue il metodo di registrare nel Protocollo tutti gli atti o esibiti di seguito gli uni dopo gli altri, qualunque sia la materia a cui si riferiscono o l'affare che trattano, e di assegnare a ciascuno un proprio particolare numero progressivo, non è indispensabile che il Protocollo si rinnovi ogni anno. Suolvi non di meno, anche quando non si carica volume, iniziare al principio di ogni anno una nuova serie di enumerazioni.

Anche la forma di ogni foglio del Protocollo varia di qualche poco in confronto di quella che ho descritta. Per esempio vi si pongono, da sinistra a destra tante colonne che bastino per indicare = il n.º che porta l'esibito - la data di esso - la data della presentazione e il n.º di protocollo o progressivo che si dà al

medesimo - l'ufficio o la persona da cui proviene - l'enumerazione sommaria della materia che tratta - la divisione o sezione cui venne diretta per l'evasione - l'evasione che se ne è ottenuta e la data di essa - la classificazione in Archivio.

È facile vedere che non tutte le indicazioni sopra dette si possono sempre scrivere nel Protocollo d'un tratto, alla presentazione dell'esibito; per gli atti che l'Amministrazione riceve da altri le ultime notazioni si possono fare solamente quando l'atto si è evaso e collocato in Archivio.

Le registrazioni fatte nel Protocollo a norma di questo secondo metodo servono ancor meno di quelle composte nella maniera prima descritta alla ricerca delle notizie relative ai negozi trattati. A facilitare una fatta ricerca si usa nelle Amministrazioni bene ordinate un secondo registro che si chiama Rubrica, in cui gli esibiti vengono in modo affatto sommario sistematicamente notati a norma dell'affare a cui si riferiscono, della specie e del genere di simili affari. Gli atti relativi ad un affare medesimo si registrano in uno stesso foglio, agli affari di una medesima categoria si assegnano fogli vicini gli uni agli altri riuniti in un gruppo; le categorie si dispongono nella Rubrica per ordine secondo la serie a cui appartengono. La Rubrica adunque trovasi divisa e suddivisa in scompartimenti o gruppi di fogli quante sono le serie o le categorie d'affari. Dal che si vede come la formazione della Rubrica dipenda interamente dalla classificazione degli affari che l'Amministrazione può essere chiamata a trattare, la quale classificazione è tanto più difficile a farsi ordinatamente, quanto più vaste e disparate sono le attribuzioni di quella.

Ogni pagina della Rubrica è divisa in colonne che servono per ricordare la data dell'esibito, la provenienza, l'oggetto che tratta, il n. d'iscrizione nel Protocollo.

Affine di agevolare la ricerca del foglio della Rubrica in cui sono notati gli esibiti relativi ad un dato affare, si può adottare uno di questi due espedienti: o si applica

no ai primi fogli delle diverse divisioni di primo ordine cartellini sporgenti che portino l'indicazione della serie di affari in ciascuna di quelle divisioni descritte, ponendo altri cartellini meno sporgenti o subalterni per distinguere in ciascuna divisione i gruppi di fogli assegnati alle varie categorie; oppure si enumerano tutti i fogli della Rubrica e si aggiunge ad essa un prontuario in cui, per ordine alfabetico, si enunciano i titoli delle serie, delle categorie e degli affari segnando accanto ad ognuno il numero della pagina della Rubrica.

Gli esibiti non appena registrati nel Protocollo, o posti a Protocollo, o, come suol anche dirsi, protocollati, si passano a colui che ha l'incarico di compilare la Rubrica perchè in essa ne faccia menzione. Al qual uopo questi attentamente esamina ogni atto affine di vedere sotto qual titolo deve classificarsi, e in qual foglio della Rubrica notarsi, dopo di che ricerca il foglio merci del prontuario o dei cartellini sporgenti e compie, nel modo il più breve e conciso che è possibile, nella varie colonne le opportune scritture. E può avvenire che un esibito si presti ad essere classificato sotto più di un titolo, nel qual caso conviene compiere le scritture in tutti i fogli relativi alle classi di atti fra le quali esso potrebbe porsi. E ciò non si facesse, la Rubrica mancherebbe al suo scopo, che è quello di agevolare il più possibile la ricerca, la quale eventualmente si dovesse fare in processo di tempo, degli atti o, meglio, delle scritture compilate nel Protocollo.

Giova assai alla spedita trattazione dei negozi il potere da un lato risalire all'atto o agli atti precedenti relativi allo stesso affare, e colto più poi quando i medesimi sono necessari per esplicitare quello che si registra, il perchè, se colui che attende alla compilazione della Rubrica trova in un esibito, proveniente da Uffici o Amministrazioni estranee, l'indicazione di atti precedenti a cui quello si riferisce, egli sul verso della Rubrica stessa rintraccerà i numeri di Protocollo che i medesimi ricevessero provenendo all'Amministrazione, e, acciò si possa, occorrendo, speditamente farne ricerca, scriverà quel numero e nella Rubrica e sull'esibito. —

Entrambi i modi di tenere il Protocollo che ho descritti hanno pregi e difetti loro particolari.

Il primo metodo ha questo principalissimo vantaggio sul secondo.

di mostrare come si succedano i vari atti per mezzo dei quali si svolge la trattazione di un solo affare. Trovato che sia il luogo in cui quest'affare è registrato se ne può rilevare d'un tratto tutta la storia; né la ricerca può dirsi difficile quando l'indice alfabetico sia stato compilato con cura. Per altra parte codesto primo metodo richiede, per essere applicato, maggior spreco di tempo e di spazio, e tali abitudini negli impiegati che non è facile a trovarsi. In fatti per conoscere quale spazio sia expediente lasciare tra un numero e l'altro del Protocollo affinché sia sufficiente e non sovverchio alla registrazione degli esibiti che, relativamente agli affari a cui i diversi numeri si riferiscono, si presenteranno nell'anno, si richiede una piena conoscenza degli oggetti che l'Amministrazione ha da trattare, e della maggiore o minor sollecitudine con cui la trattazione si svolge. E anche per evitare gli inconvenienti gravissimi che conseguirebbero dagli errori, i quali si commetterebbero descrivendo atti sotto numeri di protocollo che non siano quelli a cui dovrebbero riferirsi, vuole studio, ingegno ed esperienza maggiore di quanto sogliono comunemente possedere gli impiegati che sono adatti alle operazioni d'ordine.

La tenuta del Protocollo nella seconda maniera è più facile, più spedita, e rende meno facili gli errori; ma non agevola al pari della prima le ricerche che si avessero da fare circa la trattazione di determinati affari.

Il sistema di compilare nelle grandi Amministrazioni tanti Protocolli distinti quante sono le principali Divisioni che attendono alla trattazione di negozi, il quale trovo pure qualche applicazione, non mi pare che sia da encomiarsi. Esto rende inagevole il rintracciare le notizie degli affari e specialmente di quelli che non furono tratti in tempi recenti.

Art. III.

Archivio.

L'ideare una conveniente classificazione degli atti che si debbono custodire nell'Archivio di un'Amministrazione è sempre un compito difficile, e la sua difficoltà cresce in ragione della disparità e dell'ampiezza degli attributi di quella.

Anzitutto nel procedere a simile classificazione è bene non dimenticare che l'adottare un troppo gran numero di classi nuoce alla semplicità e può essere ragione di errore quando quelle non fossero l'una dall'altra spiccatamente distinte, e che, per altra parte, un troppo ristretto numero di classi rende più malagevoli le ricerche degli atti che occorrebbe di esaminare. Pertanto è necessario tenere un giusto mezzo e adottare quel numero di titoli che si reputa strettamente necessario e nulla più.

Nella classificazione in Archivio, come in tutte le altre operazioni d'ordine, conviene distinguere i documenti o i registri che servono unicamente al controllo amministrativo o alla statistica. I medesimi si classificano secondo la loro specie o l'oggetto che trattano, e si pongono in luogo distinto.

Gli altri atti da custodire in Archivio, sono contratti stipulati con altre Aziende, oppure semplici corrispondenze; ed è da notare che quest'ultime non sempre né in tutte le Amministrazioni si conservano. Ciò posto, nella classificazione si possono tenere, più vie. O si può raccogliere in una stessa classe tutti gli atti di qualunque specie che si scambiano con una data Amministrazione, oppure tutti quelli di natura simile, come sarebbe a dire tutti i contratti d'acquisto, o tutti quelli di locazione, o tutti i bilanci di consegna e riconsegna di poderi, ecc.; o finalmente tutti gli atti che si riferiscono ad un dato oggetto o affare, a un ramo dell'Amministrazione. Il primo sistema è ritenuto da molti adatto per le Aziende mercantili; il secondo, quantunque adottato da molte Aziende economiche civili, non mi pare che sia da raccomandare; il terzo è seguito in pressoché tutte le Amministrazioni pubbliche.

Le Istruzioni 1° giugno 1866 da me più volte citate, statuiscano che gli affari della Prefettura siano divisi in due serie, e cadauna serie in categorie (allegato 4°)

La prima serie comprende gli Affari generali, distribuiti nelle seguenti categorie: 1.ª Personale delle Amministrazioni governative; 2.ª Archivio; 3.ª Contabilità erariale e della Cassa dei depositi e prestiti; 4.ª Contribuzioni dirette e tasse diverse erariali; 5.ª catasti; 6.ª Boschi e miniere; 7.ª Agricoltura, Industria e Commercio;

8.^a Ponti, telegrafi e gabelle; 9.^a Debito pubblico; 10.^a Culto; 11.^a Giuridico (Giurati, Assise ecc.); 12.^a Contenzioso amministrativo; 13.^a Censimento statistico ed Annona; 14.^a Istruzione pubblica; 15.^a Sanità pubblica; 16.^a Guardia nazionale; 17.^a Amministrazione carceraria; 18.^a Elezioni politiche; 19.^a Elezioni amministrative; 20.^a Ponti e strade nazionali; 21.^a Strade ferrate; 22.^a Acque pubbliche; 23.^a Delegazioni e Commissioni; 24.^a Amministrazione provinciale (materie generali); 25.^a Amministrazione comunale (materie generali); 26.^a Opere pie (materie generali); 27.^a Oggetti diversi.

La seconda serie comprende gli affari speciali della Provincia, dei Comuni e delle Opere pie, e abbraccia una categoria negli affari della Provincia, una per ogni Comune e per ogni Opera pia.

Gli atti diversi di ciascun affare e le rinunce dei provvedimenti, relazioni e rinvii sono conservati dentro un apposito foglio di carta forte. E tutte le carte così riunite per ogni affare costituiscono un fascicolo, il quale prende un numero d'ordine progressivo per categoria. Così fatto numero d'ordine si rinnova anno per anno, ciò non implica tuttavia la rinnovazione annuale dei fogli di coperta degli affari, bastando che si scriva sul foglio primitivo il nuovo numero (art. 7 delle Istruzioni).

A norma del modulo n.º 3, annesso alle Istruzioni più volte indicate, sulla coperta di ciascun fascicolo deve scriversi oltre ai vari numeri annuali degli affari registrati a protocollo, e dei fascicoli, il titolo dell'affare e la Divisione o Sezione che ne ebbe o ne ha la trattazione.

Ecco il modulo n.º 3 sopra detto:

| | | |
|---------------------|----------------------------|------------------|
| Prefettura di | } Divisione | |
| | } Sezione | |
| Serie | - Categoria | |
| Anno 1866 | Protocollo generale n.º... | Fascicolo n.º... |
| " 1867 | D. D. S. | D. S. |
| " 1868 | D. D. S. | D. S. |
| Titolo dell'affare | | |
| | | |

Ad evitare i gravi inconvenienti che seguirebbero dalla duplicazione dei fascicoli, e allo scopo di agevolare l'accertamento del numero e dell'oggetto degli affari in corso per le diverse categorie, si aprono al principio dell'anno, e si tengono al corrente, a misura che occorre, la formazione di un nuovo fascicolo, ovvero la ripresa di un fascicolo dell'anno antecedente, tanti cataloghi o elenchi, quante sono le categorie per le quali avviene la inserzione di affari nel Protocollo generale dell'anno. L'elenco di fascicoli di ogni categoria, intestato accorciatamente, si rinnova ogni anno e deve contenere il numero d'ordine progressivo (che sarà quello da notarsi sul foglio di coperta del fascicolo), il titolo dell'affare, il numero che esso ha nel Protocollo generale (art. 8 delle Istruzioni).

I fascicoli tutti si classificano per categorie in scaffali ben adatti e disposti. Si deve procurare nell'assegnazione delle caselle che le categorie di ogni serie si succedano per ordine numerico. Quando poi i fascicoli di una categoria richiedono più caselle, ciascuna di queste dovrà portare in fronte l'indicazione numerica dei fascicoli che vi si custodiscono cioè:

dal N.º..... al N.º..... —

(art. 10 delle Istruzioni). —

L'ordinamento dell'Archivio che ho ora finito di descrivere può con poche variazioni adottarsi anche in quelle Amministrazioni le quali far computare il Protocollo generale in modo che in esso si assigni un numero distinto non ad ogni affare, sibbene ad ogni atto. Solamente in questo caso non è necessario e forse neppure expediente rinnovare ogni anno i numeri dei fascicoli, e in luogo degli elenchi annuali di essi si tiene un libro di registratura che serve per più anni - nel quale, in fogli distinti e secondo gli affari, le categorie, e le serie, s'accenna brevissimamente agli atti custoditi in ogni fascicolo e al loro numero di Protocollo. Nelle Amministrazioni non molto estese la Rubrica può tenere anche il luogo di questo libro di registratura. - Ciò posto, l'impiegato o gli impiegati a cui è affidato l'incarico hanno il compito di classificare gli atti che pervengono.

all'ufficio, e di porli nei fascicoli; di ricercare quelli già collocati nelle cassette, il cui esame si fosse trovato necessario per la conveniente trattazione di qualche negozio distribuendoli a chi li deve esaminare; di rimettere nei fascicoli queste desinni atti quando verranno restituiti; di trasmettere infine all'ufficio di Protocollo i dati che son necessari per riempire le quelle colonne del Protocollo generale che riguardano appunto la classificazione degli atti in Archivio.

Copia fine un

LIBRO QUINTO

Le registature in generale.

Capitolo 1.^o

I sistemi di scritture.

Art. 1.^o

Le scritture: loro fine.

Metodi di registrazione.

Sistemi di scritture.

Classificazione dei sistemi di scritture.

L'oggetto, o, se volsi 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. Noi a ciò può bastare la sola formazione degli Inventari ancorché ripetuta a brevi intervalli di tempo; la conoscenza della ricchezza ha da essere continua, come è continua l'azione dell'amministrare. Vuolisi adunque por mente alle mutazioni che quella va con assidua vicenda subendo, e al succedersi degli atti che in qualche modo la riguardano; vuolisi seguire passo passo l'amministrazione economica e ricordarne i successivi momenti. E ciò importa tanto più di fare in quanto che ciascuno di quei momenti può essere causa di altri, onde mal si potrebbe in successo di tempo rettamente amministrare se non si serbasse memoria dei modi con cui

avvicino, delle loro ragioni e conseguenze, delle loro circostanze di luogo e di tempo, dei loro rapporti colla ricchezza dell'azienda, e delle loro attinenze colle persone che agiscono in essa e colle altre Aziende.

Ma non si possono adeguatamente ricordare tutte code, che 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 computano.

Qui, parlando delle registrazioni, ho accennato a disegno ai momenti dell'amministrazione economica, anziché ai fatti di gestione. Per certo la cagion prima e principalissima dei mutamenti nello stato della ricchezza sono i fatti della gestione, onde le scritture devono riguardare essi fatti principalmente; ma anche molti atti di controllo e di direzione possono influire sull'amministrazione economica avvenuta, e però anche 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 può aiutarci a scrutar nell'avvenire; ma esso è fuori dell'arbitrio nostro: il conoscerne la storia può porci in grado di opportunamente procedere ora e nel tempo che verrà, ma non può concedere a nessuno di mutare di un punto solo quello che è stato. Il rilevare l'errore operato da un agente dell'amministratore stesso, se è dipendente, non può correggere quell'errore, ma può metter l'azienda in condizione d'aver rifiuti i danni, e, coll'ingenerare in tutti la certezza che di ogni atto si chiederà stretta ragione, può essere freno efficace all'opera futura.

Per tanto la ragione per cui si computano 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 occorra, che si hanno debitamente adempiti è necessario aver notizia dell'amministrazione economica passata e dei suoi effetti su quelle da venire, e che simile notizia è parimenti necessaria a quelli che esercitano l'eminenti autorità per giudicare dell'opra di chi amministra. Le registature adunque non hanno ragion di fine, ma solamente ragion di mezzo; si devono tenere perche il tenerle può giovare a un'illuminata e proba amministrazione avvenire: ecco tutto. E nella considerazione di questa loro utilità relativa si può avere la misura dell'estensione che loro torna expediente di dare nelle diverse Aziende. Certamente nulla avviene nell'amministrazione economica che si possa con assoluta certezza dire che non riguardi per niente il futuro; con tutto ciò in nessun'azienda si registrano minutamente tutti i momenti di quella: per molti si giudica tanto poca l'influenza che possono avere sull'avvenire che l'utilità di serbarne memoria scritta non si valuta tanto da francare il lavoro e quindi la spesa, che la compilazione di simili memorie richiederebbe.

Ma è palese che le scritture, accio possano raggiungere il fine loro, devono essere compilate con ordine e forme razionali, cioè a dire con metodo. Onde diconsi metodi di registrazione i modi vari che si tengono nel ricordare razionalmente, merce di note scritte composte su un registro o su più insieme collegati, lo svolgersi dell'intera amministrazione economica in un'azienda o anche soltanto di una sua parte. Riguardato nell'aspetto tecnico un metodo di registrazione è una ordinata serie di norme; considerato nella pratica è l'applicazione regolare di quelle norme, ossia la compilazione di una serie di cote o scritture aventi forma e ordine particolari.

Invece una serie ordinata di registature, considerate in atto, qualunque sia del resto il modo con cui siano state compilate e collegate fra loro, purché riguardino un solo oggetto complesso, qual la serie, dico, forma un sistema di scritture.

Adunque i metodi considerano le scritture mentre si compilano, i sistemi quando sono già composte; quelli ri-

guardando 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, costituiranno un sistema, vengano compilate secondo metodi vari.

Generalmente gli autori che scrissero sulla Ragioneria contemplano 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. A me parve expediente porre una spiccata distinzione tra l'oggetto, la sostanza o, se vuoi, la materia delle scritture e la forma loro, per ragionare poi separatamente di quella materia e di questa forma; e mi parve ancora che non avrei potuto più propriamente designare il doppio aspetto nel quale contempo le scritture se non usando, come ho fatto, con significazione diversa le voci metodo e sistema. Gli è 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. Poiché in fatto si usa la voce metodo per accennare a un procedimento che si è tenuto o 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 forse metodo induttivo o deduttivo, analitico o sintetico, sperimentale o a priori, per accennare a procedimenti diversi che si seguono affine di rintracciare o dimostrare il vero? Non si dice forse in Astronomia sistema solare, in Geometria sistema di punti, di linee, di figure, in Filosofia sistema di Platone, di Kant, di Rosmini? Adunque, usando l'espressione sistema di scritture per indicare una determinata serie di scritture in atto, e quest'altra metodo di registrazione per accennare a un procedimento determinato da tenere nel comporre le scritture, io ho fatto per la Ragioneria cosa analoga a ciò che si suole fare comunemente nelle altre scienze.

L'oggetto delle registrazioni è sempre la ricchezza dell'azienda riguardata nei reali aumentamenti suoi o passati o presenti

o futuri. Ma tale ricchezza si può considerare o direttamente nelle variazioni che va subendo, o indirettamente badando agli atti di controllo per cui si presumono, o si autorizzano, moderano e vincolano fatti da cui possono tali variazioni seguire, vo' dire alle previsioni o alle limitazioni delle entrate e delle uscite. L'oggetto immediato delle scritture, nel primo caso si ha nella ricchezza stessa, o, se molti, 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 sette, sei: 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 vuole ora ottenere col mezzo dei Bilanci di previsione. Se tutto il patrimonio dell'Azienda è oggetto delle scritture di un sistema, o tutte le previsioni o autorizzazioni del Bilancio, allora quel sistema è intero o compiuto; 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.

Che importi tenere le scritture patrimoniali appare dalle cose precedentemente discorse: esse scritture, non lo si deve dimenticare, tengono, fra quelle che un'Azienda qualivesti può compiere, principalissimo posto. Ma non è meno palese l'importanza delle scritture attinenti alla previsione o limitazione delle entrate e delle uscite. In vero, qual bene potrebbe trarre 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 in quali entrate si può ancora contare, e quali spese han da effettuarsi? qual efficacia avrebbe il freno che si volle porre all'amministratore nelle Aziende dipendenti dal consentire autorizzazioni definite e limitate se poi non si avesse modo di vedere di quali egli si valse e di quali finì ancora velerti?

Coll'accurrare a due soli ordini di scritture, vo' dire alle

scritture patrimoniali e a quelle attinenti al Bilancio di previsione, io non ho avuto in animo di affermare che fuori di esse non si possono essere altre registature. In alcune Aziende speciali vi possono essere altri oggetti a cui le scritture possono riferirsi e quindi altri sistemi di scritture. Così in talune Società anonime, in un ordine speciale di registature, si tengono in evidenza le mutazioni che si rilevano nelle azioni costituenti il capitale sociale, sia per riguardo alle forme loro, sia per riguardo 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. Nulla di meno è fuor di dubbio che le scritture di quei due primi 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 ai metodi che un'antica e diffusa applicazione dimostra veramente buoni, ve ne hanno altri che con vario ingegno e fortuna furono escogitati da molti autori in questo e nel passato secolo. Ma non è possibile che io ragioni ora intorno a una razionale classificazione di simili metodi: è mestieri dire prima degli strumenti di cui essi si valgono.

Art. II.

Sistemi di scritture patrimoniali.

Se l'oggetto delle scritture di un dato sistema è l'intero patrimonio dell'Azienda, se le registature attinenti ad un dato esercizio si chiudono coll'affermare lo stato di tutto quel patrimonio al finire dell'esercizio, allora si ha un sistema completo o integro. Simile sistema si applica quasi senza eccezione nelle Aziende mercantili, bancarie, industriali e va dicendo, appartenenti a società in nome collettivo, in accomandita o anonime, e si applica anche in molte altre Aziende private e in talune

Aziende pubbliche.

Ma sono senza fine più numerose le Aziende in cui non vi hanno sistemi di scritture patrimoniali completi. I sistemi parziali sono vari di natura e di estensione secondo la varia 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, notano bene con somma cura tutti i mutamenti che van rilevando nel valor del denaro, delle mercanzie, delle scorte, dei debiti e dei crediti, di quella parte del patrimonio rotante che va con assidua vicenda rinnovellandosi; ma non si curano di rilevare e registrare le mutazioni di valore che avvengono nelle case, negli edifici di di ogni sorta, nei poderi, cioè a dire nella parte stabile e permanente del patrimonio, non per l'uso che se ne fa, non per l'azione demolitrice del tempo, non per le riparazioni o miglioramenti che si facessero, e va dicendo.

Nella più parte delle Aziende domestiche non si tien conto se non se dell'entrata e dell'uscita del denaro, e quindi si applica un sistema di scritture di pura cassa.

Nel maggior numero delle Aziende dipendenti vincolate da Bilanci di previsione, e più particolarmente nelle Aziende pubbliche, si giudica expediente 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 con la voce patrimonio un significato molto ristretto. Le prime scritture in Francia si chiamano più propriamente scritture delle materie.

Le scritture finanziarie possono riguardare il solo denaro dell'Azienda, e allora sono scritture di cassa puramente, e ricordano le entrate e le uscite di Bilancio in una sola delle loro parti, oppure possono avere per oggetto il fondo di cassa e i resti attivi e passivi, cioè le competenze, accertate non inadempite, e allora

sono scritture di cassa e residui, e pongono in evidenza le entrate e le uscite nelle loro due fasi principali, quelle dell'ascertamento della riscossione o del pagamento.

Le scritture del Patrimonio ^{non} finanziario ossia delle materie non sono sempre collegate fra loro in modo da formare un unico sistema; son talora divise in più sistemi, e quelle che riguardano materie mobili accennano bene spesso ai soli aumentamenti di quantità senza badare ai valori.

Qui però sorgere una questione: codesti sistemi sono tutti ugualmente razionali? oppure non ve n'ha fra essi uno che lo sia ~~non~~ più degli altri in tutte le Aziende e però debba in tutte a preferenza applicarsi? Non devono forse le scritture di un' Azienda essere integre? Non vi deve forse essere in esse stretta unità? E se così è, può egli darsi che vi siano altri sistemi razionali di scritture attinenti al patrimonio da quello completo in fuori?

Son molti gli autori i quali non ammettono neppure che vi 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 s'attiene alla contabilità di Stato, perché nella legge che la regola, vollero scritture patrimoniali compinte.

Io non so indurmi a tanta rigidezza di concetti. A me pare, l'ho detto di già, che non vi sia stretta unità nell'analisi, indagine economica delle diverse Aziende; non mi pare che a tutte s'attagli uno stesso abito. Quando veggio chiari autori, come il Pietra e il Flori, suggerire nelle loro classiche opere sistemi che non badano al patrimonio fermo, ma solamente a quello circolante, al denaro, o' dire, alle scorte, ai debiti e ai crediti dipendenti dalla gestione; quando veggio Aziende senza fine, che pur procedono ordinatissime e con ottimi risultamenti, le quali non giudicano expediente sciar tempo per tenere in evidenza lo stato di quella parte della ricchezza che la gestisce non rinnovella con vicenda costante; quando veggio tutto

cio, io sono spinto a concludere che anche i sistemi incompiuti possono essere, per talune Aziende, razionali. Quando bado poi alla difficoltà somma, alla impossibilità anzi di ottenere, per alcuni elementi del patrimonio delle pubbliche Aziende, per le opere d'arti ad esempio, valutazioni esatte; quando bado alla natura sostanzialmente diversa delle varie parti di cost. fatti patrimoniali, e al modo diversissimo con cui se ne informa e riscontra il governo o l'amministrazione, allora io non esordirei a condannare quelle Aziende pubbliche che trovano opportuno di scindere le scritture patrimoniali in più sistemi parziali.

L'integrità delle scritture, secondo il parer mio, ha da riferirsi a quelle soltanto che sono utili. Quando un'Azienda compone tutte le scritture che ad essa sono veramente utili, non può dirsi che abbia registrazioni deficienti. E quanto all'unità e all'armonia delle registrazioni, essa può esistere in una data Azienda, non ostante la molteplicità dei sistemi, potendo questi sistemi coordinarsi gli uni agli altri.

Art. III.

Sistemi di scritture

attinenti al Bilancio di previsione.

Le scritture pertinenti al Bilancio di previsione hanno per oggetto un cumulo di previsioni che restano da avverarsi, o di autorizzazioni di cui l'Amministratore dipendente può valersi. Se quel cumulo di previsioni comprende tutte quelle del Bilancio - il sistema è compiuto, altrimenti è parziale. Queste scritture si iniziano coll'affermare o tutte le previsioni fatte o facoltà consentite nel Bilancio, o solamente una parte di esse; si svolgono, ricordando le nuove previsioni che si fanno nel corso dell'anno o le nuove autorizzazioni che si concedono, e inoltre quella parte di previsioni che si avvera o di facoltà che si usa - porgendo per tal maniera il mezzo di rilevare in ogni tempo quel tanto di previsioni che rimangono da verificarsi o di facoltà disponibile; in fine si chiudono col mostrare la diffe-

renza 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 volessero avere scritture generali e compiute di previsione, converrebbe tenerne di più sistemi. Ad esempio, non potrebbero affermarsi in una sola serie di scritture omogenee le rendite e le spese effettive che si sono presunte e che van poscia man mano parzialmente effettuandosi, e ancora le entrate e le uscite di cassa e quelle di magazzino, presunte prima nei fabbisogni e da verificarsi poi. E non che, come dirò in seguito in queste Aziende generalmente non si tengono di tali scritture.

Nelle Aziende dipendenti è altra cosa: le scritture del Bilancio di previsione hanno tanta importanza che non può dirsi maggiore quella delle scritture patrimoniali. Quindi i Bilanci costituiscono un tutto omogeneo nelle varie sue parti, laonde vi possono essere scritture generali ordinate in un solo sistema. Non di meno si adottano, per consuetudine, due serie di scritture, l'una per la parte attiva del Bilancio, l'altra per la parte passiva, e non è raro che ne siano più di due serie, suddividendosi specialmente l'ultima parte del Bilancio.

Potendo i Bilanci di queste Aziende essere di cassa o di competenza, possono averse scritture di cassa o di competenza. Ancora che a tutta prima si possa supporre che tra simili specie di scritture non vi deva essere differenza essenziale ricordando le une e le altre atti diversi bensì, ma considerati in un identico aspetto, cioè in quanto per essi si concedono facoltà all'Amministratore o queste scemmano per l'uso che egli ne ha fatto; fuore per chi bene considera la differenza vi ha e non è piccola. Poiché, dove nelle scritture di cassa si potrebbe tener conto di una sola parte di quegli atti per cui l'Amministratore usa delle facoltà avute, quella per cui simili facoltà scemmano definitivamente, cioè l'incasso o il pagamento - nelle scritture di competenza, non potendo il ricambio 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 suole in generale ricordare quelle e queste nelle loro due fasi principali, che sono l'accertamento o la liquidazione e l'incasso o il pagamento.

art. IV.

Gli esercizi in relazione coi sistemi di scritture.
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 io credo, indotti a simile conchiusione da ciò che gli esercizi prendon nome dai periodi d'amministrazione, dicendosi infatti "esercizio del 1880", del 1881" ecc. Becker ora d'avviso diverso e aveva scritto intendersi per esercizio "les recettes et les dépenses qui appartiennent à telle ou telle ~~année~~ année n'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 bada agli esercizi parziali - ma non si discosta molto dalla verità. Del resto non ha tra essa e quanto io dissi di già intorno agli esercizi, essenziale differenza. Io ho detto ³⁾ che ha ogni periodo d'amministrazione un proprio Rendiconto compiuto o più Rendiconti parziali, ciascuno dei quali riguarda in un dato aspetto un ramo speciale della gestione, che i fatti della gestione non hanno tutti principio e termine 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

1) Reg. 31 maggio 1862. §. 4.

2) M. Becker. Sur le compte rendu au Roi en 1781. Nouveaux éclaircissements. Paris. 1788.

3) Introduction. X. pag. 66. 67.

in fine, il cumulo dei fatti i cui risultamenti si devono imputare in un dato Rendiconto o intero o parziale, qualunque sia del tutto 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 interi e prendono nome dal periodo d'amministrazione onde si dice, come sopra è stato osservato, esercizio del 1880, del 1881, ecc. Se il Rendiconto di un solo periodo si sciende in più Rendiconti parziali, anche l'esercizio che si denomina da quel periodo può sciogliersi in più esercizi parziali, ciascuno dei quali abbraccia un ramo della gestione, ossia una parte dei fatti in cui quella si svolge riguardati 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 o agli esercizi di 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 prendon nome.

A ciascun esercizio può corrispondere un sistema di scrittura: a esercizi interi corrispondono sistemi completi, a esercizi parziali sistemi parziali. Con tutto ciò la classificazione 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 codesta distinzione, le quali riguardano fatti o mutamenti di una determinata classe avvenuti in un dato spazio di tempo, senza badare agli esercizi vari a cui possono diversi 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'intrecciarsi degli esercizi che si prolungano al di là dell'anno finanziario; nell'altro essi incassi e pagamenti si classificano secondo gli esercizi cui devono imputarsi le entrate e le uscite da cui dipendono. Quelle si dicono scritture per gestione, queste scritture per esercizi. Analogamente per gli altri sistemi patrimoniali, potendo tutti essere, quando si adotta il prolungamento dell'esercizio, per periodi di gestione o per esercizi.

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

Le scritture per periodi di gestione si aprono al principio del periodo e si chiudono alla fine; le scritture per esercizi di iniziano al principio dell'esercizio e si chiudono al suo fine. Generalmente i due sistemi di scritture coincidono nel loro corso, 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 imputamenti che possono formar oggetto delle registrazioni da cui quei Rendiconti han da desumersi, 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 e di chi esercita l'eminente autorità e può variarsi anche dopo la fine del periodo di gestione. Un Consiglio Comunale o un Parlamento può erigendosi dopo il termine di un dato anno finanziario deliberare che abbian luogo nuovi incassi o nuovi pagamenti da imputare nel Rendiconto dell'esercizio di quell'anno.

Dalle cose anzidette può vedersi come la distinzione tra

le scritture per gestione e per esercizio dipenda unicamente dal fatto che in talune Aziende gli esercizi si prolungano al di là dei periodi amministrativi: se non vi fosse simile prolungamento codesta 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 - di ottenere una più propria e giusta determinazione delle entrate e delle uscite, delle rendite e delle spese, degli utili e dei danni propri dei successivi periodi. Codesta distinzione si è per avventura applicata la prima volta alle scritture di cassa che ebbero ed avranno in tutti i tempi la capitale importanza nelle Aziende pubbliche, e sono state, anzi sono ancora in molte, le sole scritture che si tengono. Ora è ovvio che l'entrata o la spesa, pongasi pure che debba poi tradursi in un incasso o in un pagamento, non avviene quando la somma si esige o si conta altrui, sibbene quando si accetta il diritto a riscuoterla, o si contrae l'impegno di pagarla. Onde segue che gli incassi e i pagamenti di un dato anno o periodo si riferiscono non solamente alle sue entrate e uscite, ma eziandio a quelle di altri che furono o saranno, e però son ben lontani dall'indicare le competenze proprie di quel periodo. Nulla di meno, 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 procedono, tenendo tanti ordini di scritture quanti sono gli esercizi non spenti - allora, ognuno il vede, è possibile desumere dalla sola considerazione dei movimenti di cassa le entrate e le uscite proprie dei vari esercizi. Si fece per tanto simile propria classificazione e si dà così origine alle scritture di cassa e 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 quello non volesse ritenersi definitivamente speso se non quando codeste competenze fossero tutte esatte o pagate, oppure prescritte, la sua durata dovrebbe necessariamente estendersi a molti anni, o tanti almeno quanti sono richiesti perche ogni credito attiva o passiva venga prescritta, e altrettanto dovrebbero essere le serie di scritture o registri da tenersi aperti. Si adottò dunque un temperamento e fu questo, di non prolungare l'esercizio se non per quel tempo che deve passare perche gli incassi e i pagamenti rappresentino la maggiore parte delle competenze. Bastano a tal uopo, nel più dei casi, pochi mesi, e l'esercizio può chiudersi nell'anno successivo a quello da cui prende nome. Le somme che si esigono o pagano poi si notano in apposito luogo nei registri dell'esercizio corrente.

Le scritture di cassa per gestione s'iniziano coll'affermare qual sia il fondo di cassa realmente esistente al principio del periodo, e dimostriamo quale è il fondo che deve trovarsi nelle Casse alla sua fine: anche i Rendiconti 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 sieno trovate in un dato giorno nelle Casse dell'Azienda. Il primo fondo è quello con cui si chiuderò le scritture 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 Rendiconto si fossero prima del termine di quel giorno verificati.

Gli inconvenienti inseparabili dalle scritture per esercizio non sono pochi né di poco momento. Prima di tutto l'applicazione loro rende impossibile la sollecita 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 son resi

quasi inevitabili gli errori di imputazioni di somme all'uno piuttosto che all'altro esercizio. In fine se si volesse desumere da tali scritture qual debba essere in un dato punto il fondo di cassa, converrebbe ricercare i risultamenti di tutte le serie di scritture non ancora chiuse e poi compendiarli insieme - lavoro sodesto certamente non facile, né spedito. Simili osservazioni dimostrano che le scritture per esercizi non dovrebbero mai applicarsi negli uffici dei Cassieri, dei Tesorieri, degli Esattori per ricordare i fatti di loro gestione.

Nelle scritture a residui o di comprese si tiene conto delle entrate e delle uscite che si accertano indipendentemente dagli incassi e dai pagamenti: parrebbe pertanto, che per esse scritture non si 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 lasciati da quello suol essere grande, che non tutti possono valutarsi con irrefutabile esattezza, tanto che si dovranno poi mutare, in seguito a nuovi accertamenti, simili valutazioni. Nell'intento di scemare il montare dei resti e l'inesattezza delle loro valutazioni, molte Aziende, 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 consente per gli incassi e i pagamenti; l'ultimo è al loro maggiore. Anche tale sistema di scritture, al pari di quello di cui ho ragionato precedentemente, ha non lievi inconvenienti. Le maggiori sono queste due: ritardo nella formazione dei Rendiconti; difficoltà di coordinare le scritture degli uffici di Ragioneria con quelle de' Cassieri e dei Tesorieri, le quali, secondo ho già detto, devono essere formate per periodo 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 pre-

cisione simili conseguenze, e neanche determinare senza errore in poco spazio di tempo tutte le mutazioni di valore avvenute nei vari elementi patrimoniali - così può darsi che ericando nei sistemi di scritture patrimoniali complete, sebbene meriti di essi si affermi l'intera vicenda delle mutazioni che si vanno man mano rilevando nella riscuota dell'Azienda, appaia expediente 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 registature composte in anni o periodi di gestione diversi. Un così fatto prolungamento dell'esercizio per la compilazione di un Rendiconto che più esattamente dimostri gli utili o i danni conseguiti in un dato periodo di gestione si esplica presso la Regia dei Tabacchi e presso parecchie altre Aziende. Quindi nel tempo per cui si prolunga l'esercizio relativo al periodo ormai decorso, si tengono in luoghi distinti in evidenza le conseguenze dei fatti iniziati in quel periodo e che devono imputare 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 o 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 inscientemente se non nella forma, certo nella sostanza, le scritture per esercizi quelle molte Aziende che ritardano la formazione dei Rendiconti annuali affine di poterne meglio valutare i dati, e, protrando, talora per più mesi, la compilazione delle scritture attinenti al nuovo esercizio, pongono fra quelle del vecchio anno, spesso con date in esso comprese, notazioni di fatti e mutamenti rilevati dopo che era spento.

Potendo le scritture patrimoniali integre essere contemplare

te per esercizi che si prolunghino oltre il periodo di gestione, ciò potrà verificarsi a più forte ragione anche per i sistemi di scritture parziali attinenti al patrimonio di cui in questo articolo non ho ragionato. È il fine di tali scritture per esercizi è sempre questo, di fissare con maggior 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 prolungano oltre l'anno, e sicché quelle di un esercizio si intrecciano con quelle dell'altro. La ragione di quest'uso pressoché generale può trovarsi nell'utilità, nel bisogno anzi, di avere, negli accertamenti o negli incassi o pagamenti previsti e autorizzati nel Bilancio, un'indicazione il più che sia possibile approssimata delle vere competenze dell'anno. Ma è dubbio assai che questo scopo, di fissare con maggior esattezza la materia ossia gli elementi del Bilancio e del Rendiconto che gli deve corrispondere, possa ottenersi in tal misura che valga a compensare gli inconvenienti inseparabili dalle scritture per esercizi.

Art. V.

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 chiarire a suo tempo alcuni errori in cui caddero molti che ne ragionarono.

Le une scritture e le altre hanno per oggetto un fondo mutabile; ma il fondo delle scritture patrimoniali - il patrimonio netto o in a sua parte - può crescere o diminuire; dove il fondo delle scritture del Bilancio - un cumulo di previsioni o facoltà limitate 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, afferrato come sussistente alla fine dell'anno o dell'esercizio precedente, nelle scritture di quello, delle quali sono una continuazione. Invece nelle scritture della seconda specie, quelle di un anno o di un esercizio non riprendono le differenze tra le previsioni e i fatti compiuti, o quei resti di facoltà di cui non è fatto uso e che son messi in chiaro dalle scritture 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 eran fatte le previsioni o date le facoltà, quelle non hanno più ragion d'essere, queste han perduta ogni efficacia.

Adunque tra le scritture patrimoniali di un anno o esercizio e quelle degli anni o esercizi precedenti o susseguenti, v'ha una stretta concatenazione la quale manca nelle scritture del Bilancio di previsione, specialmente se questo è di Cassa, poichè allora non lascia residui. Può quindi vedersi come tra le scritture del Bilancio di previsione per annate e quelle per esercizi, la differenza non sia così grande come fra i corrispondenti 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 inducono 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 o di facoltà che si usano, cioè a dire di competenze d'entrata o d'uscita accertate, di incassi o pagamenti, di acquisti, produzioni o consumi, affermano fatti per i quali si muta un qualche elemento patrimoniale, che, per ciò, hanno da essere oggetto anche delle scritture del patrimonio; per tal parte quindi si può anzi si 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 quelle del Bilancio di previsione, e reciprocamente. Dalla quale possibilità si trae

partito in molte Aziende dove si tiene un solo ordine di scrittura. Così nelle Aziende indipendenti, anziché comporre distinte scritture del Bilancio di previsione, si ordinano in tal maniera le scritture patrimoniali che mostino distintamente, in separati luoghi, i fatti per cui le singole previsioni si effettuano, ossia si classificano nelle registature quei fatti secondo le divisioni poste nel Bilancio. Le sole scritture che in queste Aziende 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 delle facoltà avute, ma tutte le fasi per cui passano le entrate e le uscite. Se il Bilancio è di cassa, invece di ricordare gli incassi e i pagamenti soltanto, si tiene inoltre memoria degli accertamenti, degli impieghi, delle liquidazioni ecc. reciprocamente se il Bilancio è di competenza.

Capitolo II.

La teorica del conto

Art. I.

Definizione del conto

Ragione per cui si tengono i conti

Cose che possono essere oggetto di conti in una Azienda

Ho detto già che la ragione per cui si compilano le scritture è questa, di raccogliere notizie intorno a ciò che s'attiene alla vita della ricchezza, affinché in esse, che ha parte nell'amministrazione economica, possa trovare lume e guida alla sua azione avvenire. Ma perché simile intento possa adeguatamente raggiungersi è mestieri che sia facile rintracciare le notizie di cui si potesse per avventura abbisognare. Onde le

registrazzature vogliono essere non solamente chiare e compinte, ma spiancio razionalmente classificate, acciocchè, trattandosi della ricerca di una particolare notizia, non si debba estendere l'esame se non a un numero limitato di scritture. Dove ciò non fosse tale ricerca non potrebbe essere nè facile nè spedita.

Una prima classificazione può farsi ripartendo le registrazzature in più libri secondo le classi dei fatti o mutamenti di cui serbano memoria. Così presso molte Aziende si ricordano in registri distinti le operazioni di cassa, le compere di scorte, derrate o prodotti, le loro vendite, gli acquisti di effetti o titoli di credito, le loro cessioni, gli ordini o le commissioni date o ricevute, le scadenze di debiti o crediti di varia natura e va dicendo.

Ma importa anche, per ben amministrare, conoscere lo stato o la condizione in cui si trovano determinate cose che son parte della ricchezza dell'Azienda od hanno con essa attinenza. Gli impegni da assumere a pagamenti immediati hanno da commisurarsi alle somme disponibili che sono nelle casse; per provvedere alla sollecita esazione dei crediti che si hanno verso i terzi e impedire che vadano prescritti è necessario sapere quali essi sono, a quanto montano, quando scadono; non si può saggiamente deliberare intorno al miglior impiego dei capitali se non si sa quanto fruttano quelli che son posti a interessi nei vari modi, o intorno alla migliore coltivazione di un podere se non si conosce in quale stato o condizione esso si trovi; non si può in un'Azienda dipendente, vincolata da un Bilancio di previsione, restare o retterare, nella deliberazione delle spese, entro i confini segnati, se non si conoscono le somme di cui per ogni singola voce si può disporre, e così via. Adunque ha da potersi in ogni istante aver notizia speditamente del denaro che è in cassa, dello stato dei crediti che l'Azienda ha verso ciascuno dei suoi debitori, delle condizioni in cui trovano i singoli poderi, dei frutti che danno i capitali attivi delle varie classi, delle somme disponibili per ogni voto del Bilancio, e va dicendo. Ed è patete a chiocchezza che la rapida e sicura ricerca di simili notizie non si può fare se le scritture che serban memoria.

dei mutamenti avvenuti in ciascheduno di codesti oggetti non si raccolgono insieme in un medesimo luogo.

Ciò premesso, ciascun' raccolta di scritture riferentisi a un determinato oggetto distinto costituirà ciò che si dice un conto. È non di meno da osservare che il concetto di un conto non si può disgiungere dall'idea di una grandezza commensurabile, cioè a dire che possa esprimersi con numeri. Tali numeri possono riferirsi a unità di qualsivoglia indole, a cose distinte, a pesi, a volumi, a lunghezze, a valori espressi nell'una o nell'altra moneta. Lo può darsi che nell'oggetto di un conto si considerino più grandezze da esprimersi con numeri diversi. In una partita di mercanzie o di derrate, ad esempio, si può considerare il numero dei colli, il peso o il volume e il valore. Un conto può risultare di una sola scrittura che indichi lo stato dell'oggetto suo in un dato momento: ciò avviene quando, dopo quell'istante, in tale oggetto non si verificano mutamenti. Ma questo è il caso più raro: le quantità che possono essere oggetti di conti sogliono mutare, e le scritture che, prese insieme, costituiscono il conto hanno appunto per ufficio di porre in chiaro simili mutamenti.

Dalle cose dette segue che il conto può definirsi: una serie di scritture riguardanti un oggetto distinto e commensurabile, e aventi per ufficio di serbar memoria della condizione e grandezza di simile oggetto in un dato istante e dei mutamenti che avesse per avventura subito poi, in tal maniera da poter rendere ragione dello stato di codesto oggetto in un tempo qualsiasi. »

Come si può vedere la definizione del conto e quella di un sistema di scritture differiscono, più che altro, nell'attenzione; e così dev'essere, perché i conti e i sistemi hanno oggetti che non sono essenzialmente diversi, ma variano soltanto nella grandezza: l'oggetto di un conto può essere semplice, l'oggetto di un sistema è sempre complesso; i conti sono le parti, i sistemi il tutto; i conti insomma, come sono stati detti nei metodi di registrazione, così sono elementi dei sistemi.

Tutti i più reputati autori, di qualunque scuola siano, convergono nel definire il conto una serie o raccolta di scritture, le differenze sorgono solo quando si tratta di determinare o limitare simile serie. Alcuni danno definizioni vaghe, e sembrano tali quella di G. Rossi che dice essere il conto "una data scrittura che comprende uno o più fatti amministrativi";¹⁾ quella di Gitti e Massa che afferma essere il conto "l'assieme delle notazioni relative a fatti producenti effetti omogenei".²⁾ Quanto alla definizione del Rossi, lasciando stare che non è proprio il dire che una scrittura comprenda fatti dove non può che ricordarli, osservo che la riscossione di un credito e il consumo di una data quantità di derrate sono per consenso di tutti due fatti amministrativi, eppure nessuno vorrebbe dire che le registrazioni di essi possono formare un conto. E quanto alla definizione di Gitti e Massa dirò che gli egregi autori avrebbero dovuto chiarire quali effetti giuridici omogenei in quale aspetto debbono contemplarsi gli incassi e i pagamenti, le cui notazioni, ognuno il sa, possono rinnersi in un conto, in quale aspetto, dico devono contemplarsi pechè i loro effetti possano dirsi omogenei? Lo stesso dicasi delle comprate e delle vendite, delle rendite e delle spese ecc.

I conti, come le registrazioni, non hanno se non la ragione di mezzo: non si tengono perchè il tenervi sia imposto da principi eterni di ordine economico o giuridico. Nel giure positivo vi hanno bensì norme imperative che obbligano alcune aziende, le mercantili o di dire, a compilare scritture ma non ve ne è nessuna che imponga di classificare quelle registrazioni in conti. Si classificano le scritture nei conti perchè si giudicano in tale classificazione: ecco tutto. In altre parole i conti si aprono e si tengono a giorno perchè si reputa expediente per la retta condotta.

¹⁾ — G. Rossi, Attinente logisimografiche - opo cit. lib. II. cap. I. pag. 39. —

²⁾ — V. Gitti e G. Massa, Parabato di Ragioneria - Cap. IV. § IV. pag. 42

e scultata amministrazione avvenire, si pare coloro che attendono alla gestione e coloro, a cui spetta l'imperio sovrano sull'Azienda, in grado di conoscere la grandezza, le condizioni, lo stato insomma di determinate cose, e la vicenda de' fenomeni per cui le medesime si ridussero a codesto stato.

Laonde i conti da accendersi nei libri di un'Azienda han da essere tanti quante sono in essa le cose che possono formarne l'oggetto, e delle quali importa, pel buon andamento della gestione, conoscere in ogni tempo la invariabile grandezza. Se possono dirsi razionali i metodi di scrittura che non permettono l'apertura di tutti codesti conti, e che richiedono l'accensione di altri oltre quelli; i primi sono insufficienti; gli ultimi impongono superflua fatica, perchè non può direttamente giovare alla gestione. Certo che hanno da dirsi veramente razionali quei metodi soltanto che permettono di aprire e tenere accesi tutti quei conti che danno notizie utili per la migliore e più corretta gestione dell'Azienda, nè più nè meno di essi. Questo principio, cot'ovvio di per se stesso, io lo porgo come fondamento alla teoria de' metodi.

Ma si è visto che i sistemi di scritture sono molteplici. Non la di meno, sia qual si voglia un sistema di scritture, il suo oggetto complesso può sempre riguardarsi come un fondo: e qui uso questa voce nel suo significato più generale. Nelle scritture patrimoniali compiute, tal fondo è il l'intero patrimonio dell'Azienda; in quelle incompiute è una parte del patrimonio: nelle scritture generali del Bilancio di previsione è il cumulo delle autorizzazioni sì che, per quanto s'abbine all'entrata e alla spesa, l'Amministratore può, a partire da un dato momento e per un dato lasso di tempo, usare; nelle scritture parziali è una parte di simili autorizzazioni.

Tale fondo può sempre riguardarsi come costituito di elementi, o uno o più, o tutti attivi o tutti passivi, o in parte attivi e in parte passivi. Nelle scritture patrimoniali sono elementi del fondo gli elementi patrimoniali attivi

vi e passivi ond'esso si forma; nelle scritture del Bilancio di previsione sono elementi attivi le entrate previste per ciascun titolo, o categoria o capitolo, o voto, o articolo, le quali non si sono ancora verificate - sono elementi passivi le spese autorizzate parimenti per ciascun titolo, o categoria, o capitolo, o voto, o articolo, e non ancora fatte. È anche da badare che si possono considerare gli elementi indivisibili, gli atomi vorrei dire, del fondo, ovvero gli elementi complessi che possono essere di vario grado, ed anche di vario ordine.

Se si considerano gli elementi indivisibili di un dato fondo, e tali sarebbero, ad esempio, i crediti o i debiti di una data specie che si hanno verso una ditta, oppure le autorizzazioni delle ultime divisioni del Bilancio, allora la serie loro è determinata dalla natura delle cose, ed è una sola: essi elementi potranno disporli in varia maniera, ma il numero loro, la grandezza di ciascuno non può mutare ad arbitrio; dove, potendosi nel raggruppare gli elementi indivisibili per ottenere gli elementi complessi, non solo procedere per gradi, ma eziandio seguir vari criteri, è possibile di ottenere per ciascun grado più serie di elementi complessi o in tutto o in parte almeno differenti fra loro. Adunque un fondo può decomporre per gradi e in più maniere nei suoi elementi complessi e la decomposizione può farsi in un modo più o meno ampio e minuto per le varie classi di elementi complessi; se nella decomposizione si giungesse per tutti gli ordini di essi elementi fino ad avere gli elementi indivisibili, questi formerebbero una sola serie. Se non che è raro assai, specialmente nelle scritture patrimoniali, che si arrivi alla decomposizione fino a tal punto: molti elementi che si riguardano come primi o semplici, e però non si suddividono, sono in fatto complessi; lora nella pratica può avvenire che si tengano in evidenza più serie di elementi considerati come primi o semplici.

Il fondo, oggetto complesso di un sistema di scritture,

può anche riguardarsi in sé, in astratto, senza badare ai suoi elementi, e considerarsi in tale aspetto come costituito di parti ideali. Il montare del fondo rilevato in un dato momento può considerarsi come parte o componente del fondo che si sarà determinato o potrà determinarsi in un tempo successivo, e allora gli incrementi e i decrementi di quel primo fondo, i quali si possono tener distinti per classi secondo l'origine o la cagion loro, sono le altre parti ideali o astratte, positive o negative, o anche, se molti, attive o passive del secondo fondo. Inoltre, specie nelle scritture patrimoniali, può avvenire che, anche nell'inizio dell'azienda, si debba considerare il fondo diviso in parti: nelle società in nome collettivo, ad esempio, può tenersi in evidenza, anziché il capitale sociale, il montare delle singole quote. Per tanto il fondo può considerarsi diviso in parti ideali avuto riguardo all'origine di queste. E anche in tale decomposizione si può procedere per gradi e in diverse maniere secondo diversi criteri; laonde si possono avere per un medesimo fondo diversi ordini o serie di parti ideali di vario grado.

Ora ciaschedun elemento e ciascheduna parte ideale del fondo, sia semplice o sia complessa, è quantità definita, commensurabile sempre; onde anche il fondo, che è la somma algebrica cost. dei suoi elementi come delle sue parti di un dato grado, è quantità definita e commensurabile. Aggiungasi che l'amministratore di una data azienda può creder utile di porsi in grado di conoscere lo stato e la grandezza di ciascuna di quelle parti ideali e di quegli elementi, ed egualmente del fondo; laonde e quelle e questi e il fondo in nome, possono essere oggetto di conti da tenersi accesi nei libri di questa. E siccome la determinazione degli elementi e delle parti dei vari gradi e dei vari ordini dipende fino ad un certo punto dall'arbitrio di chi presiede alla gestione, così può dirsi che, egualmente in una data azienda e per un dato sistema di scritture, la serie dei conti da aprirsi è indefinita. Aggiungasi poi che in un'azienda si possono essere

scritture patrimoniali e scritture del Bilancio di previsione, e può anche darsi che le une e le altre siano ripartite in più sistemi, specialmente se si tratta di sistemi incompleti o parziali.

Dopo ciò è possibile ragionare della natura e dell'indole delle scritture onde un conto si compone, e però anche della natura e dell'indole dei vari conti.

Art. II.

Le scritture che si compongono nei conti. Loro collegamenti.
Natura dei conti.

Le scritture le quali trovano luogo nei conti vogliono essere riguardate in diversi aspetti - e prima di tutto, in se stesse senza badare alle altre a cui sono direttamente o indirettamente collegate, poi in relazione colle altre scritture, del medesimo conto, quindi in rapporto a tutte quelle dei conti di un medesimo sistema e dei vari sistemi che contemporaneamente vi fossero in una data Azienda.

Studierò ora le scritture nel loro primo aspetto. Ora quelle le quali trovano luogo nei vari conti vogliono distinguere le registrazioni che hanno per scopo di tener memoria dei fatti di gestione così come van succedendosi, dalle altre che non mirano se non a ricordare alcuni effetti o alcune conseguenze di codesti fatti in riguardo allo stato e alla grandezza dei vari oggetti dei conti. Le prime scritture hanno capitale importante.

Che importa tessere la storia particolareggiata dei fatti di gestione non è mestieri il dirlo: nulla avviene nella vita di un' Azienda che non possa agire sulla sua vita futura e di cui possa dirsi che non occorra mai di rendersi minimamente ragione nel tempo a venire. I singoli fatti vogliono adunque essere integralmente ricordati nelle loro origini e nelle loro ragioni, nelle loro più minute circostanze di luogo, di tempo, di misura, di valore, di relazione con altre Aziende, nelle loro conseguenze sullo stato del patrimonio o delle autorizzazioni con-

sentite col Bilancio di previsione e cogli atti che lo completano, e sulla gestione futura. Simili scritture esplicative le quali variano col variare dei fatti che ricordano e per le quali quindi non è possibile dettare norme particolareggiate, sono utili di per se stesse, per i dati e le notizie che ciascuna di esse contiene, assai più che per le variazioni che possono portare nella somma complessiva di un aggregato di scritture simili. Ciascuna di esse deve adunque poter essere ad ogni occorrenza agevolmente rintracciata, onde è patese che debbono farsi negli ultimi conti indivisi poiché ivi possono ricevere una più minuta classificazione. Nei conti accesi ad oggetti complessivi non si riprendono che alcuni dati di codeste scritture particolareggiate, quelli che direttamente riguardano lo stato di tali oggetti e possono servire a determinarlo.

Le scritture riguardate nel secondo aspetto, nelle relazioni ivi dire colle altre scritture del medesimo conto in cui si trovano, constano di dati numerici, o uno o più riferiti ad unità costanti, e sicché quelli omogenei del conto si possano addizionare assieme, e quelli di indole apposta confrontare. Codesti dati possono indicare o numeri di operazioni, di colli, di oggetti, di documenti di controllo o di titoli di credito, oppure pesi o misure, o in fine, valori - e sogliono raccogliersi in apposite colonne.

Per lo più giovarno a determinare i singoli fatti di gestione, e però, nei conti semplici, formano parte integrante delle scritture riguardate nel primo aspetto; ma avviene talora che essi o alcuni di essi, nulla aggiungano alle altre scritture in ciò che riguarda la storia dei singoli fatti, e servono soltanto alla ricerca dei dati complessivi che si riferiscono all'intero oggetto del conto.

Se si bada soltanto alle parti delle registrazioni di cui ho ragionato fin qui, le scritture che trovansi nei vari conti hanno manifestamente vario fine, varia estensione, varia forma, e però varia natura secondo la varia natura dell'oggetto dei conti medesimi. Le scritture che tengono in evidenza il variare

dei debiti o dei crediti di una determinata specie verso una determinata detta, non possono evidentemente essere in tutto simili a quelle che mirano a porre in chiaro le mutazioni che si rilevano in un dato podere o in una data specie o partita di scorte che si custodiscono in un dato magazzino. Pertanto anche i conti, se si considerano nelle loro scritture le parti anzidette, variano di natura e d'indole col variare degli oggetti loro. E questa è cosa che non deve dimenticarsi se si vuol rettamente studiare la teorica dei conti.

Importa ora contemplare le scritture di un conto in relazione con quelle di altri conti, cioè a dire di una parte o di tutti i conti dello stesso sistema, e anche di tutti quelli che compongono i vari sistemi che sorgono a giorno nella stessa Azienda. Tali rapporti sono posti in chiaro, o con numeri di riferimento che richiamano i registri o i fogli in cui si trovano le scritture corrispondenti, o coll' emmenziazione del titolo del conto in cui tali scritture sono collegate, cioè a dire della contro-partita, o, infine, col inneso di numeri che indicano la grandezza delle mutazioni rilevate nell'oggetto del conto riferita a quella stessa unità nella quale sono espressi o i mutamenti affermati nei conti delle scritture di altri conti colle quali quelle trovansi collegate.

Dei numeri di riferimento e dell' emmenziazione delle contropartite non è qui da parlare; essi sono richiamati o poco più: indicano corrispondenza tra scrittura e scrittura, ma non rapporti di grandezza. Questi rapporti di grandezza sono indicati esclusivamente dagli ultimi numeri: essi han luogo o non solamente tra scrittura e scrittura, ma anche tra conto e conto, e variano col variare dei metodi di scrittura che si adottano. Alcuni han luogo tra tutte le scritture di tutti i conti di un sistema, le quali tutte debbonsi computare per rilevarli; altri si verificano solamente tra le scritture di alcuni conti e quelle di altri collettivamente considerati, potendo e quelli e questi appartenere a un medesimo sistema o a diversi.

uni diversi, e per determinarli è sufficiente badare alle scritture di simili conti, corrispondenti. Tali numeri che indicano i rapporti di grandezza possono formar parte integrante delle scritture singole riguardate nei primii due loro aspetti, e ciò avviene anzi nel più dei casi; ma possono anche doversi computare espressamente al solo fine di collegare insieme le scritture dei vari conti. Simili numeri poi possono essere più d'uno per ogni scrittura. Più conti accesi a crediti espressi in una data moneta diversa da quella di conto possono essere collegati fra loro nelle loro scritture da numeri che indicano il montare nominale delle singole variazioni di quei crediti e da numeri che seguono nella moneta di conto il valore attribuito a simili variazioni.

Nella di meno in generale può dirsi che uno solo è il numero per cui ogni singola scrittura può venir collegata con tutte le altre del proprio sistema, e, a più forte ragione, con tutte quelle degli altri sistemi di scritture che per avventura si trovassero nell'azienda - e che quell'unità a cui total numero costantemente si riferisce è quella della moneta di conto scelta dall'azienda; cosicchè tutte le scritture dei conti, riguardate in quest'ultima parte, indicano valori espressi in essa fatta moneta.

In vero può in prima provarsi che il valore è grandezza comune a tutti gli oggetti dei conti che è possibile di accendere nei vari sistemi in addietro descritti. Comincio dalle scritture patrimoniali e dai Conti ai vari elementi attivi e passivi del fondo. Simili elementi, se si riguardano in se stessi, sono o beni sui quali si esercitano diritti di proprietà, o crediti, o debiti, oppure un ammontato di beni, crediti, e debiti, o anche una parte ideale di un dato bene, credito, o debito, o di un dato ammontato di beni, crediti, o debiti.

Nella è da dire se si tratta di determinati beni o di parti ideali di essi; e a tutti palese che quei beni, e però anche queste parti, ideali di beni, hanno valore, e per giunta valore

di cambio. Un credito non è altro che il diritto di pretendere, in tempi determinati, determinate ricchezze, e queste hanno valore; un debito è un impegno assunto di consegnare, in dati tempi, una quantità determinata di ricchezza la quale è parimenti valore. Adunque hanno valore anche i correnti di beni, debiti o crediti o le loro quote parti.

Pertanto l'intero patrimonio dell'Arrenda o una sua porzione, cioè a dire un fondo patrimoniale qualunque, sarà valutabile poiché risulta formato da componenti valutabili. Anzi, nella generalità dei casi, se si vuol esprimere la sua grandezza con un numero solo dovrà considerarsi in esso, il valore e null'altro. Cosicché gli elementi suoi, qualunque sia del resto la loro natura, in quanto si considerano come componenti di esso fondo, cioè a dire di una quantità la cui grandezza, essendo segnata da un numero solo, si riguarda perciò stesso come formata di parti omogenee, devono riguardarsi essi medesimi come omogenei, in un aspetto a tutti comune, nel valore - devono insomma ritenersi come altrettanti valori. Certo ciò del resto è già stato chiarito quando si parlò della ricchezza riguardandola come oggetto dell'amministrazione economica.¹⁾

È poiché in ogni fondo patrimoniale può considerarsi il valore, simile grandezza potrà sempre trovarsi anche in ogni parte ideale di esso riguardato in sé, in astratto, senza badare agli elementi suoi. Adunque il valore è grandezza comune a tutti gli oggetti dei conti che possono trovar luogo nei sistemi di scritture patrimoniali.

Vengo ora alle scritture del Bilancio di previsione nelle Arrende dipendenti, dove soltanto possono utilmente tenersi. Qui gli elementi del fondo sono le singole entrate e spese autorizzate. Coll'autorizzare un'entrata si dà facoltà all'amministratore di procurare all'Arrenda in un dato modo una data quantità di ricchezza; coll'autorizzare una spesa gli si dà facoltà di usare a un dato fine una determinata quantità di ricchezza. Anzi l'una e l'altra autorizza

1) Lib. I. cap. I. pag. 71 e seg.

zione si determina coll'indicare la misura di quella ricchezza. E però i conti agli elementi del fondo che qui si considera hanno per oggetto sempre una quantità di ricchezza che si deve avere all'Azienda o della quale si può far uso a un determinato fine, e in questa ricchezza è possibile considerare il valore: o, giunni lo vede. Lo'essere i Bilanci di competenze anziché di cassa non muta l'oggetto delle autorizzazioni, solamente si muta la fase delle entrate e delle spese a cui le autorizzazioni si riferiscono.

Potendo negli elementi considerarsi il valore, anche nel fondo lo si potrà considerare, e però egualmente nelle parti in cui può decomporre quando lo si riguarda in sé, in astratto, senza badare agli elementi suoi.

Ragionamenti analoghi potrebbero ripetersi anche per gli altri sistemi di scrittura d'importanza minore.

Il valore è dunque grandezza comune a tutti gli oggetti dei conti di qualsivoglia sistema di scrittura. Ma non si può dimostrare che per tutte le Aziende e per tutti i sistemi, esso valore sia la sola grandezza comune a tutti gli oggetti dei conti: solamente si può asserire che nella pratica è la sola che si consideri nella quasi totalità dei casi.

Laonde, conchiudendo, può affermarsi che, tolte alcune poche trascurabili eccezioni, in ogni singola scrittura vi ha un solo numero che indichi rapporti di grandezza tra essa e tutte le altre di uno stesso sistema e dei vari sistemi che nell'Azienda si tengono, e per il quale venga con quelle collegata così da potersi con esse riassumere in uno o in pochissimi numeri generali; e può aggiungersi che tal numero segna sempre nella moneta di conto il valore di conto della unitazione cui la registrazione medesima ricorda. Mi valgo dell'espressione valore di conto per indicare il valore che si attribuisce ai unitamenti di grandezza rilevati negli oggetti dei conti espresso in quella moneta a cui sono riferite tutte le scritture di una data Azienda che vengono direttamente collegate fra loro, ed

dire la moneta di conto. Simili valori di conto, in un conto idealmente perfetto, dovrebbero indicare il vero valore dell'oggetto suo nel punto in cui esso conto s'inizia e di ogni mutazione che subì di poi, tanto che dall'aggregato loro fosse possibile desumere in ogni tempo il valor reale di codesto oggetto. Lasciando stare che, come è stato provato di già, non tutte le mutazioni di valore si rilevano, né sarebbe possibile di rilevare, non è da dimenticare che neppure quelle le quali si rilevano possono sempre esattamente determinarsi.

Ma vuolsi osservare che codesto numero, che indica il valore di conto, non si trova in tutte le scritture: manca in quelle dei conti che non sono collegati direttamente con tutti gli altri di un medesimo sistema, i quali conti nelle grandi Aziende sono ben spesso assai numerosi. E anche dove simile numero, cioè tale ultima parte delle registrazioni si trova, non si riguarda in relazione alle scritture singole, non ha in tutti i conti la stessa importanza: in alcuni serve unicamente come mezzo di collegamento tra le registrazioni di essi e le altre che si tengono nell'Azienda, dove in altri, e sono i più, segna dati necessari per la compiuta registrazione dei fatti di gestione e dei mutamenti comunque rilevati negli oggetti dei conti.

A misura che si procede dai conti semplici ai conti complessi dei vari gradi, gli elementi delle singole registrazioni vanno generalmente restringendosi, e non mancano Aziende le quali nei conti complessi dei gradi più elevati restringono le singole scritture all'enunciazione di quei tali numeri, cioè di quei tali valori di conto delle mutazioni affermate. Talché simili numeri, sebbene riguardati quanto alle notizie che si cercano nelle scritture singole, abbiano importanza varia e sian talora, per fino superflui, non solo non mancano mai nelle scritture collegate colle altre di un sistema o dell'Azienda, ma per ciò che riguarda questo collegamento hanno importanza massima in ogni conto, e in alcuni conti in essi

tali si restringono le registature. A quei numeri si assegna sempre nei conti un posto principalissimo, e si asserma sempre all'aggregato o meglio alla somma algebrica di essi quando si vuol indicare la grandezza attribuita all'oggetto di un conto in confronto con quelle degli altri conti.

È già stato detto che le scritture di un sistema, se si riguardano in quest'ultima loro parte soltanto, sono tutte omogenee, tutte della stessa natura, e indicano sempre mutazioni di valore nella moneta di conto; onde si può dire che anche i conti, i quali, se si considerano le loro scritture nelle altre parti, hanno indole diversa, sono invece tutti della stessa natura se nelle loro scritture si bada a tale ultima parte solamente, e sono tutti assenti a valori. Infatti come potrebbero le scritture tutte in questa ultima loro parte indicare costantemente mutazioni di valore, se le grandezze in cui tali mutazioni avvengono non fossero esse stesse valori? In questo senso deve intendersi la teoria dei conti ai valori che io mi propongo di applicare ai vari sistemi.

Ed è anche da notare che i teoremi i quali determinano le relazioni numeriche tra tutte le scritture dei vari conti di un medesimo sistema, nei quali molti fanno consistere tutta la teorica di un metodo e in cui risiede certamente una parte principale di quella teorica, si aggirano tutti unicamente intorno a quest'ultima parte delle scritture e non considerano punto le altre. Non può essere altrimenti poiché non possono mettersi agevolmente in evidenza rapporti costanti se non tra numeri o omogenei, e tali rapporti non potrebbero neppure esistere tra numeri eterogenei quando tra le unità a cui sono riferiti non si fossero relazioni costanti.

Art. 3^o.

Dei due ordini di scrittura che si compo-
no nei singoli Conti, e
dei due ordini di mutazioni a cui esse si riferiscono.

Le scritture costituenti nel loro insieme un Conto racco-
gonsi in un prospetto che si chiama parimenti Conto. I vari Con-
ti che tengonsi in un' Azienda si distribuiscono in un registro o
in più, ai quali si dan nomi diversi.

Si può osservare che le scritture di un Conto in quanto af-
fermano nell' oggetto suo mutamenti di grandezza espressa da numeri,
qualunque sia l'indole di simili grandezze, o l'unità a cui i nume-
ri si riferiscono, possono essere di due ordini soltanto, o, meglio, di
due ordini soltanto possono essere simili mutamenti; e tutto questo
non perché in sé, secondo osserva il Rossi (1), una "legge di dualità" che
si manifesta in "tutto il mondo morale e materiale" e "in tutti i
fenomeni", ma semplicemente perché qui si tratta di grandezze non
inerche, di numeri insomma i quali, se han da mutare senza va-
riare di natura, non possono che crescere o diminuire.

Ora, se un numero si riguarda come astratto, le variazioni
che può subire non han limite definito; esso può variare da $-P$ a
 $+P$, ossia può decrescere indefinitamente, non soltanto sino allo
zero, ma sino all'infinito negativo, e può salire sino all'infinito
positivo, e però si dice che la serie dei numeri è infinita. E anche i
numeri concreti possono avere gli stessi limiti indefiniti, quando so-
no riferiti a quantità che siano suscettibili di assumere grandezze
apposte, positive o negative; ed il tempo, le linee, i debiti e i credi-
ti, gli utili e i danni, una sostanza attiva o un deficit, e va di-
cendo. Nulladimeno nel più dei casi simili numeri concreti non
possono mutarsi da positivi in negativi, e reciprocamente, senza dar
luogo a significazioni assurde, o rivelare errori da correggere. Non
può, a cagion d' esempio, concepirsi un valor negativo di poteri, di

(1) G. Rossi. - *Attinenze logismografiche* - op. cit., Lib. II - cap. 11 - pag. 41-42.

edificii, di mobili, di mercanzie, o di beni di qualsiasi altra natura che siano in nostro pieno dominio.

È uolsi anche ricordare che, fino a un certo punto, è nell'arbitrio nostro il riguardare un dato numero concreto, come positivo piuttosto che come negativo, e reciprocamente; simile arbitrio cessa però per tutti gli altri numeri che sono o possono essere collegati con quel primo, e che vogliono considerarsi in relazione con esso siccome componenti, fattori o termini di una medesima somma algebrica o di un medesimo prodotto o quoziente, dovendosi allora aver riguardo all'indole relativa delle quantità rappresentate.

A tutto questo devesi badare nello studio della teoria del Conto.

Ciò fatto, se si conviene di ritenere come positivi i numeri che indicano, rispetto ad una data unità, la grandezza degli elementi attivi e delle parti attive del fondo oggetto complesso di un qualsiasi ordine di scritture, saranno numeri negativi quelli che segnano, rispetto alla stessa unità, la grandezza degli elementi o delle parti passive. E se anche i mutamenti che si rilevano man mano negli elementi o nelle parti ideali per rispetto a una grandezza comune a quelli o a queste, per esempio al valore, si contemplan in relazione al fondo riguardato come la somma algebrica degli uni e delle altre, dovranno aversi come positivi i numeri che segnano la misura di accrescimenti rilevati in elementi o parti attive, e di diminuzioni in elementi o parti passive, e come negativi quelli che indicano la misura di diminuzioni in parti o elementi attivi, e aumenti in parti o elementi passivi.

Quanto agli oggetti dei Conti, nel maggior numero dei casi, possono bensì in seguito allo svolgersi della gestione, divenir nulli, ma non mutar natura così da divenir negativi se prima erano positivi, e reciprocamente. Vi hanno nondimeno alcune eccezioni. Se si raccolgono in un medesimo conto utili e danni che abbiano stretto collegamento fra loro, sia perchè procedano dalle medesime origini, sia per altra ragione, l'oggetto del Conto può divenire a vicenda positivo e negativo, cioè, nell'ipotesi sopradetta, può indicare maggiori utili in confronto dei danni, e viceversa. Così ancora se due Azionde

sono legate fra loro da un contratto di Conto Corrente in cui sia convenuto che l'una e l'altra possa, secondo il procedere degli affari, essere a vicenda debitrice e creditrice, l'oggetto del Conto potrà essere positivo o negativo.

Le mutazioni che le scritture devono porre in evidenza, se si considerano rispetto ai Conti in cui simili scritture trovano luogo, possono classificarsi in tre ordini, e sono iniziali, continuative, o finali, secondo che per esse sorge l'oggetto di un Conto nuovo, o si muta, o s'annulla quello d'un Conto già esistente.

Le poi tali mutazioni si riguardano in relazione coll'intero fondo, oggetto complesso delle scritture d'un sistema, o, meglio, collo stato o colle condizioni dell'Azienda, esse possono ridursi a due classi soltanto. Invero cotale mutazioni, riguardate di per sé sole, non possono che migliorare o peggiorare lo Stato o la condizione dell'Azienda rispetto al fondo, che il sistema di scritture, le quali valgono a ricordarle, considera. Migliorano simile Stato il sorgere di nuovi elementi attivi, l'accresciuti di quelli esistenti, il scemare o l'estinguersi degli elementi passivi; peggiorano codesto Stato il sorgere di elementi passivi nuovi, l'accresciuti di quelli che esistevano di già, il diminuire o l'estinguersi di elementi attivi. Similmente per quanto s'attiene alle parti ideali attive o passive. Così, per un sistema di scritture patrimoniale integro o parzialo, e il fondo che ne è l'oggetto, e a tutti i patto: se cresce un elemento attivo o un cumulo di utili, se scema un debito o un cumulo di spese o perdite, le condizioni di ricchezza dell'Azienda rispetto a quel fondo migliorano; peggiorano invece se cresce un debito o un cumulo di danni, se scema un credito o una somma di profitti. Conosci che il fondo ha un avanzo presunto riflettente da entrate e spese autorizzate. L'autorizzazione di una nuova entrata aumenta codesto avanzo presunto, e però migliora le condizioni dell'Amministrazione rispetto a quel fondo che le scritture di quel sistema mirano a tenere in evidenza; dove l'autorizzazione di una spesa nuova scema quell'avanzo e peggiora queste condizioni. L'effetto quindi di un'entrata diminuisce la somma di quelle su cui si avventurarsi si può contare, e però rispetto al futuro, e quanto all'accertamento ed all'incasso delle entrate le condizioni dell'Azienda sono peggiorate. Reciprocamente il verificarsi di un'uscita scema quelle che in

avvenire rimangono da compiersi, e però per il futuro, e quanto all'effettuazione della spesa, migliora le condizioni dell'Azienda. E si noti che le autorizzazioni di entrate e di spesa in vigore in un dato momento, le quali sono in tale istante gli elementi del fondo delle scritture del Bilancio di previsione, riguardano il futuro della gestione e non il presente, riguardano, vo' dire, non già una ricerca attuale dell'Azienda, ma una determinata somma o quantità di ricchezza che in avvenire dovranno associarsi a quello, e di cui si potrà in avvenire disporre.

Tutto ciò premesso, chiamerò attive le mutazioni da registrare nei Conti di un dato sistema, le quali, riguardate di per se sole, migliorano le condizioni dell'Azienda rispetto al fondo cui le scritture di tale sistema tengono in evidenza, e dirò mutazioni passive quelle che, riguardate di per se sole, peggiorano così fatte condizioni.

Ho aggiunto sempre l'inciso: riguardate di per se sole, perchè le mutazioni di un ordine negli elementi possono essere accompagnate da mutazioni di ordine opposto, e tali che scemino o anche diano l'effetto di quelle; e tra le mutazioni delle parti ideali di un dato fondo, se il sistema di scritture di cui è l'oggetto non è integro, ma parziale, ve ne possono essere di tali che siano accompagnate da variazioni di opposta natura in altri fondi oggetti di altri sistemi complementari di quel primo. Nelle scritture patrimoniali di cassa la vendita a contanti di un podere cresce il fondo che è oggetto di esse, ma non aggiunge né toglie ricchezza all'Azienda.

E per avventura superfluo l'aggiungere che se nell'oggetto di un dato Conto si rilevano non soltanto accrescimenti, ma benanco diminuzioni di grandezza e di valore, non potranno codeste variazioni opposte allegarsi tutte in una sol classe: se gli accrescimenti son mutazioni attive, le diminuzioni saranno mutazioni passive, e reciprocamente.

Art. 4°.

Varie forme che si usa di dare ai Conti. - I Conti a scala. - I Conti a sezioni divise. - Varii termini che si riferiscono ai Conti - loro vero significato.

È palese che acciocché il Conto risponda al suo uffizio di rendere possibile la spedita ricerca dello Stato o condizione dell'oggetto suo in ogni tempo, le scritture di esso devono ordinarsi in guisa che siano posti in evidenza o possano conteggiarsi rapidamente i numeri che segnano la misura cui la grandezza o le grandezze, le quali si giudica expediente di considerare in codesto oggetto, vengano ad attenera nei vari tempi. Simili numeri, che nel linguaggio tecnico si designano col nome di saldi o bilanci del Conto, risultano manifestamente dalla formula algebrica di quelli che indicano la misura delle mutazioni attive o passive, le quali l'oggetto del Conto subisce rispetto alle grandezze considerate, siano esse valori espressi in una o più monete, o pesi, o volumi, e via dicendo. Ora, o si passano a dirittura conteggiare e scrivere nel Conto tali somme algebriche o saldi, ogni volta che occorre di registrare in esso qualche mutazione, oppure se ne può facilitare il conteggio nel tener distinti in luogo separato nel Conto i termini positivi e negativi dal cui aggregato risultano.

Nel primo caso il Conto si dice a scala o a Saldi, apparendo in esso tutta la vicenda dei saldi o bilanci suoi; le scritture sono raccolte in una sol serie e tutte si segnano secondo l'ordine delle date; nel secondo il Conto ha due sezioni distinte, e ciascuna sezione una propria serie di scritture attinenti a un medesimo ordine di mutazioni, attive o passive.

La forma a scala è per avventura la prima che ebbero i Conti. Perché, tenendoti essi per aver notizia dello Stato di cose determinate, vien naturale l'idea di disporli in modo che la grandezza di queste nei vari tempi appaia senz'altro. E questa è la ragione per cui è ancora largamente applicata in Azende d'importanza e indelebilitissima, ogni qualvolta per il regolare procedere della gestione

occorre avere rapida conoscenza del montare di taluni oggetti. L'applicano molte Aziende agrarie ai Conti dei coloni, e l'applicano generalmente le Banche e le Casse di risparmio ai Conti che tengono in evidenza i debiti dipendenti da depositi, e i crediti determinati da sovvenzioni.

Si usano due maniere di Conti a scala: l'una pura, in cui si mettono in evidenza proprio tutti i saldi, computando ogni mutazione che si registra col saldo precedente affine di trovare il totale o il resto che dinota il nuovo saldo; l'altra misata, in cui si conleggiano i saldi solo quando occorre di registrare mutazioni per cui quelli precedenti vengono diminuiti, ponendosi gli aumenti sopra al tutto i saldi o gli aumenti antecedentemente notati.

Le voci tecniche onde i Conti a scala abbisognano per le loro scritture, sono poche, e sono semplici i prospetti nei quali tali scritture si svolgono. Si dice accendere o aprire un Conto l'assegnare per esso un foglio del libro dove può trovar luogo opportuno. Si dice che un Conto è spento quando l'oggetto suo, ridotto a zero, più non esiste. Chiedere un Conto significa mettere in evidenza nel prospetto l'annullamento dell'oggetto suo, e quindi il fatto che il Conto è spento. Ogni Conto ha un titolo che lo contraddistingue dagli altri. Se si tratta di Conti accessi a debiti o a crediti il titolo è dato generalmente dal nome della persona o azienda debitrice o creditrice, altrimenti si deduce dal nome della cosa a cui il Conto è acceso, o da quello della persona che l'ha in consegna, o dal luogo in cui essa cosa si trova. Il titolo si pone in capo al foglio o nella prima scrittura in caratteri distinti. Nel prospetto sogliono porsi colonne per le date, per i richiami alle scritture corrispondenti di altri registri o ai documenti di prova, per le esplicitazioni, e per il numero o i numeri che segnano quantità, misure o valori, e che servono per determinare i successivi saldi. Le esplicitazioni si espongono nel modo più semplice, e di rado si vincolano a forme convenzionali.

Ma il conteggio dell'intera serie dei saldi esige lavoro non finale; e per altra parte torna malagevole nei Conti a scala la ricerca che pur talora occorre di fare, del totale delle mutazioni di ciascun ordine, delle quali stati dovute tener scritte in un dato Conto

Queste sono le principali fra le ragioni che spiegano come la forma a scala, non ostante l'assidua consuetudine dei saldi, che per essa si ha, non è applicata se non nel minor numero dei casi.

Di rado, nei Conti a sezioni distinte, queste si'allogano, l'una in alto e l'altra in basso della pagina in cui il Conto è acceso; le più volte le due sezioni si' pongono l'una a lato dell'altra nelle due metà longitudinali di una medesima pagina del libro, ovvero nelle due pagine di fronte. La sezione posta a sinistra di chi guarda il foglio si' dice il Dare del Conto, quella a destra l'Avere. Anche le pagine dei libri dei Conti son divenute prospettive accoppiamente disposti, le voci Dare e Avere che designano le sezioni appaiono in grossi caratteri in alto del foglio, a sinistra e a destra, e ha esse si' pone il titolo o l'intestazione del Conto. Ciascuna sezione suole avere una colonna per la data, una per le spiegazioni, la più vasta, una o più per i richiami a scritture corrispondenti di altri Conti o registri, e, in fine, una o più per i dati numerici che segnan grandezze. Nei Conti collegati con tutti gli altri di un dato sistema non manca mai, tra le colonne per i dati numerici di ciascuna sezione, una per i valori di Conto: essa prende l'ultimo posto a destra della sezione, si' ha come la colonna principale del Conto, e quando si' dice: il Dare o l'Avere del tal Conto monta a tanto, si' vuol accennare al totale di essa. Le altre colonne che fossero in ciascuna sezione per l'iscrizione del numero degli affari registrati, dei titoli di credito entrati od usiti, delle quantità o misure, siano volumi, petti, o numeri di oggetti o colli; dei valori in moneta diversa da quella di Conto, degli interessi, e va dicendo, diconsi colonne interne complementari. Tali colonne nel maggior numero dei Conti non appaiono. Più spesso vi hanno nelle singole sezioni dei Conti colonne interne per le somme parziali.

La forma più semplice del Conto a sezioni divise, la quale si' ha quando nelle sezioni non vi sono né colonne interne complementari, né colonne per le somme parziali, è la seguente:

Conto a sezioni divise vuol dire metterne in evidenza il saldo vero, cioè quello che segna il valore che si giudica di attribuire all'oggetto del Conto, e che si ottiene facendo la differenza tra il Dare e l'avere dopo la scrittura o le scritture rettificative che fossero richieste da errati valori di conto. I conti spenti dovendo avere saldo nullo si chiudono col mettere in evidenza l'equaglianza tra il Dare e l'avere dopo le eventuali scritture rettificative. I conti non spenti si chiudono collo scrivere il saldo sotto la sezione minore, e col mostrare che dopo simile scrittura i totali delle colonne corrispondenti nelle due sezioni si pareggiano. Pertanto specialmente nei conti a sezioni divise, altro è dire conto spento, e altro conto chiuso.

Le voci Dare ed avere non sono le sole che si usano per designare le due sezioni del Conto. In luogo loro si usano talora le voci debito e credito nei conti accesi a debiti e crediti veri, le voci rendita e spesa nei conti che han per oggetto cumuli di rendite e spese, utili e danni; le voci entrata e uscita, carico e scarico, nei conti accesi al denaro in cassa, ai crediti rappresentati da titoli di portafoglio, a derrate, mercanzie e prodotti custoditi in magazzini, le voci attivo e passivo nei Conti che dimostrano lo stato complesso del patrimonio di un'azienda o del capitale di un'impresa, e altre simili. Le voci entrata e uscita o entrata e spesa adoperanti anche in Conti accesi a cumuli di rendite e spese, e di molti di entrate e uscite, specialmente se sono attribuenti alle previsioni poste in un Bilancio. Ma le voci Dare e avere sono le sole che valgono per Conti di ogni indole o classe, le sole che nella pratica si usano per tutti i Conti, di un dato sistema che sono strettamente e direttamente collegati fra loro, e sono anche le sole che io reputo adatte quando si vogliono informare nei Conti.

Se non che mi preme di aggiungere che l'unità di forma non può dare stretta unità di indole e di natura ai conti. La varietà che viene in essi dalla varia indole degli oggetti loro non si può togliere. Perciò non giudico felici i conti di coloro, e non son pochi, che tentano di dimostrare una

supposte la stretta unita di significato delle voci dare e avere, qualunque sia il Conto a cui vengano sovrapposte. Somiglianza di significato in qualche aspetto vi ha di sicuro, identità non parmi. Le voci dare ed avere poste in testa a un conto acceso a crediti verso terzi, e crediti veri, non possono indicare proprio la stessa cosa che le medesime voci dare e avere adoperate per designare le sezioni di un Conto aperto a poderi, o a beni mobili, o a rendite e spese, o a entrate e uscite di bilancio previste e verificate.

Ma per risolvere tale questione, che nella teoria del conto ha importanza non piccola, importa come sempre risalire ai principi, e vedere in qual modo surse e si diffuse l'uso di quelle voci. Da poche decine di anni soltanto l'uso di registri o libri, le cui pagine siano per via della stampa o della litografia ridotte in forma di prospetti, è largamente diffuso. Nel secolo XVIII sono frequenti gli esempi di libri per conti in cui le due sezioni di questi, divise opportunamente in colonne con linee tracciate a mano, son contraddistinte colle voci dare e avere scritte in alto e in grossi caratteri. Ma nei secoli precedenti quelle due voci isolate non appaiono sopra le due sezioni del Conto, e non appare neppure isolato in testa a ciaschedun Conto il titolo che lo contraddistingue dagli altri. Il titolo si esprimeva nella scrittura con cui si iniziava il Conto, e si richiamava nella prima scrittura della sezione opposta: nelle altre si sottintendeva. E così pure le voci; Deo dare, Deo avere, Deo dare, Deo avere, si ponevano dopo il titolo nella prima scrittura della sezione, e si sottintendeva nelle altre.

Ma per rendersi piena ragione dell'aspetto che nel volger dei secoli han preso i Conti, e delle locuzioni tecniche ad essi appartenenti, non sarà inutile badare quali, secondo che si può presumere, siano stati i primitivi che accorse di averne, e dai quali deve ripetersi la forma tipica che hanno assunto poi. Ora parmi che non si possa revocare in dubbio che simili Conti primitivi siano quelli a quali intrano a mettere in chiaro le relazioni di debito, o credito che l'azienda ha col di fuori. Così

sergi debitori o creditori o prima o poi bisogna contare, e alla men-
te anche dei meno prudenti, e quindi nei tempi più lontani, do-
vette apparire manifesto che allo stringer dei nodi chi non avesse
saputo o non avesse potuto provare a quanto si riducesse il de-
bito o il credito, quegli si sarebbe trovato in condizioni meno buo-
ne dell'altro che tali cognizioni e tali prove si fosse curato di pro-
cacciarsi. Le più antiche notizie che noi abbiamo sulle scritture
accennano a simili Conti. Nella Bibbia si legge: «... scrivi al
libro quel che dai e quel che ricevi» (1). E Demostene lasciò scrit-
to: «... i banchieri sogliono scrivere i ricordi dei denari che danno,
del fine per cui si danno, affinché si possa render ragione di
ciò che si è ricevuto e si è dato» (2). Da queste partite ai debiti e
ai crediti, non vi ha dubbio, vennero presto che tutte le espressioni tec-
niche e convenzionali che si riferiscono al Conto in generale, per et-
si soltanto i conti si dissero ragioni; in essi soltanto le voci Dare
e avere, addebitare e accreditare serbano, nel più dei casi alme-
no, il loro primo e proprio significato. Quando, affine di rende-
re più facile e più rapida la compilazione delle scritture, venne
riconosciuta l'opportunità di dare agli altri Conti, che poi man-
mano si reputò expediente di accendere, le forme di quei primi,
le voci si adoperarono in senso traslato. Del resto, è bene non
obbliarlo, codesta verità di significazione non è fenomeno che
si restringa alle sole voci tecniche attinenti ai Conti, esso si
estende a buona parte delle espressioni tecniche di tutte le scrit-
ture, anzi a buona parte delle voci di cui le varie lingue si val-
gono.

E ora ecco talune scritture con cui si iniziano i Conti in
antichi registri.

S. L. Seruzzi (3) riproduce tra le altre queste registra-
ture.

(1) Ecclesiastico, XLII. 7.

(2) Demostene - Orazione contro Timoteo.

(3) S. L. Seruzzi. Storia del Commercio dei Banchieri fiorentini dal 1200
al 1349 - Firenze. Lib. III, cap. 2, pag. 234. Filippo di Villano Stoldi qui
citato è il cronista fratello di Giovanni e Matteo Villani...

re tolte da un libro grande della vecchia compagnia Ferruzzi:

« Filippo figliuolo di Villano Stoldi de dar a di 11 dicembre anno 1335 lire 207 e 6 fiorini »

« A me dato Filippo di Villano Stoldi sopra ditto a di 11 dicembre anno 1335 lire 207 e 6 fiorini »

In un piccolo registro della raccolta Grimani presso l'archivio notarile di Venezia, le cui scritte vanno dal 2 marzo 1408 al 12 aprile 1409, i conti si intrinano come segue:

a carte 6 a sinistra:

« Bartolonia mia mare de dar adi »

a destra:

« Bartolonia mia mare controscritta de aver »

a carte 7 a sinistra:

« Urnici de dar adi 29 liyo per do tapedi et un banchal appar in choste a charte 2. L-S. iiij

a destra:

« Urnici alincanto de aver »

In un quaderno di casa Barbarigo che fu aperto il 2 marzo 1430, e che si conserva parimenti all'archivio notarile, ho nel primo foglio un conto che comincia colle seguenti scritte:

a sinistra:

« In Cristo nomine MCCCCXXX in Venetia »
 « Debitori et creditori tratti de libro banco piccolo A
deno dar adi ij Lenaro »
 adi ij Lenaro per provision ches trate de mercadantie »

a destra:

« Debitori et creditori controscritti deno aver adi »
 A carte 2 dello stesso registro a destra:

« MCCCCXXX »

« Andrea Barbarigo che fu de Messer Antonio de aver
 adi ij Lenaro »
 1434 adi ultimo Lenaro per provision et salari »
 adi detto per salari de ufizi »

a sinistra:

« 1436 »

« Andrea Barbarigo de dar adi ultimus febraro »

Dallo stesso registro tolgo queste altre scritture iniziali di altrettanti Conti:

« Petor Chapelo et fradeli per conto proprio de aver adi »

« Petor Chapelo et fradeli per conto de Bruina de dar adi »

« Petor Chapeli et fradeli per conto de Londra de dar adi »

« Karo de Bruina racomanda a Petor Chapelo et fradeli de dar adi »

« Karo de Londra racomanda a Petor Chapelo et fradeli de dar adi »

« Speze fate per conto de Marco Barbarigo deus dar »

di fronte: « Speze conto deus aver »

« Cassa contadi de dar » di fronte: « Cassa cont. de aver »

« Cotton daceri (1) sacchi un de mia raton de dar »

e di fronte: « Cotton cont. de aver »

« Speze fate per conto de mia mujer Cristina de dar »

« Speze fate per conto de mi Andrea Barbarigo de dar »

« Utile e daveri deus aver adi »

Tolgo le seguenti scritture da un registro tenuto da Jacopo Ba-
doer dal 3 settembre 1436 al 25 febbraio 1439 (more veneto), mentre
egli trovavasi a Costantinopoli (2); in esso registro i valori di Conto
sono esposti in piastre antiche in lire di banco da dieci ducati l'una
come a Venezia usavasi in quel tempo.

La carte 251 vi ha un Conto chiuso avente queste tre sole par-
tite:

Nella pagina destra:

« Ser Michiel Contarini po de ser Marco de aver
adi primo hotobna per cambij mandadimi a pagare
da Venezia per ser Piero Torneo e ser Juane Musolvi per
vna lettera de cambio de duc. 250 che areto a pp. 3.8 al
ducato pp. 333.8

(1) S' Ueri

(2) Archivio di Stato in Venezia - Cinque Savi alla Mercanzia Busta. 958.

Nella pagina sinistra,

« Ser Michiel Contarini al incontro de dar adi 10 notobrio per ser Charlo Chapelò dal banco i qual de so ordine fexi seriver a ser Bartholomio so fradelo ffp. 600 -

adi 11 hotf per ser Charlo Chapelò dal banco i qual fexi de so ordine seriver a ser Bartholomio so fradelo per conto del contrj cambio ffp. 233.8

Sono pure da considerare queste scritture iniziali di altrettanti conti:

« Cambi mandadrini a pagare da Venicia per Ser Piero Soranzo per so rason et de ser Luan Musolin de dar adi primo notobrio » (carte 251 predetta).

« Teli crespi cassa 1^a dice sic casete 10 de rason de ser Piero Soranzo fo de ser Antonio recevudo per le galie capitano ser Piero Contarini de dar adi 6 settf. » A destra la prima scrittura comincia: « Teli al incontro de aver adi 7 settf. . . . » (carte 8).

« Fil de ferro barili 2 de mia rason dite el sia mari 300 la mita sotil et la mita meran recevudo per la galia paron Mathio Farnol de dar » E a destra: « Fil de fer al incontro de aver »

« Mi Jacopo Badoer fo de Miser Sebastian de aver a di » (cart. 6).

« Spece de mi Jacopo Badoer de dar »

« Segurta che faro in Costantinopoli de aver »

È notevole il più antico registro della Scuola di S. Marco che si conserva negli Archivi di Stato in Venezia, e le cui scritture vanno dal 20 aprile 1430 al 1. settembre 1438 (1). La cassa della scuola era tenuta dal guardiano, e questi si mutava a non lunghi intervalli di tempo. Ecco i titoli che ivi riceve il Conto al denaro: a carte 26:

« A/ ser Bartholomio de Tenaghi vardian grande de dar . . . »

a carte 7: « Chassa de ser Luan Juda honorable vardian de

(1) Archivio delle Scuole e dei Monasteri, ecc.

dar», a carte 87 e detto semplicemente: « Chatta de dar», a carte 103: « Chatta segunda al tempo de meter. Fran-
cesco de molli vardian de dar»

Nei libri sopracitati e in molti altri che ho potuto es-
aminare le espressioni de dar e de aver rimangono nel più dei casi
invariabili qualunque sia il titolo; ma per taluni la concordanza
raccol titolo era di rigore. In un registro tenuto da Piero Morosini che
va dal 1542 al 1549 (1) trovo: « To Piero Morosini fo de Messer Fran-
cesco in specialità diebo aver», « Mui Piero et Polo Mo-
rosini fradelli dovemo aver», « Cassa de mi Piero Moro-
sini de dar», « Collesion de fora demo dar»

E ora fermiamoci a considerare le sopradette scritture, che
io ho scelte, non acate, ma in modo che si potesse avere in esse tutte
le principali e più singolari forme usate in quei tempi veneti nel
l'apertura dei Conti.

Le voci diebo, de, dovemo, demo dare, diebo, de, dovemo, demo avere,
nel loro proprio e primo significato accennano indubbiamente
a un obbligo che ha da essere compiuto e a un diritto che ha da
essere soddisfatto, intanto a un fatto che ha da accadere in un
tempo a venire; e volli aggiungere che l'obbligo non può sus-
stere senza un diritto corrispondente, e reciprocamente, e che obbligo e
diritto suppongono due persone naturali o giuridiche in cui risie-
dano, perchè le sole persone, nel riguardo giuridico, sono capaci di
diritti e di obbligazioni. Se le sopradette espressioni dovessero servire
nei conti sempre il loro proprio e primo significato, le due persone
dovrebbero essere sempre designate nei Conti, o potersi facilmente,
senza incertezza o equivoco di sorta, sottintendere. Talora pa-
re, a chi superficialmente guarda, che simili condizioni si veri-
fichino, ad esempio nella scrittura: « Ser Michiel Contarini fo de
ser Marco de aver» e designata Michele Contarini come
colui in cui risiedeva il diritto; l'obbligo corrispondente ricom-
beva a Jacopo Badoer che teneva da sé i propri registri. Una la-
gamente nelle scritture: « Totor Chapelò et fr^{li} per conto pro-

(1) Archivio Notarile in Venezia. Raccolta registri Grimani.

pris de dar »; Tetor Chapelo et fraveli per conto de Bruna de dar », e nelle altre consimili che figurano in conti accessi a veri crediti e a veri debiti;

Ma è chiaro a tutti quanto la luce del sole che nelle rimanenti scritture tali voci non sono usate in quel loro primo e proprio significato. Non nelle scritture: « Cassa contadi de dar » e: « Coton daeri sacchi un de mia raccon de dar », perchè nè la Cassa nè il sacco di cotone son persone, e le cose non han obblighi; Non nella scrittura: « Cassa de mi Piero Morosini de dar », perchè il Piero Morosini qui nominato è il proprietario dell' Alrienda (1), e colui istantanea a cui dovrebbe spettare il credito corrispondente, e una persona non può avere debiti e crediti verso se stessa, insegnandoci tutti i giuristi che quando le qualità di debitore e di creditore si riuniscono in una stessa persona, avviene una confusione di diritto, la quale estingue il credito che pur avesse prima esistito (2). Non infine nelle scritture: « Mi Jacopo Badoer fo de miser Bastian de aver »; « Spese de mi Jacopo Badoer de dar »; « Spese fate per conto de mia myjer Cristina de dar »; « Hili et dami deno aver »; perchè Jacopo Badoer e Andrea Barbarigo che erano i principali delle due Alriende non dovevano dare a nessuno e non potevano pretendere da nessuno le somme iscritte in Conti nelle cui scritture i mercanti figura il loro nome, nè per quelle somme ebbero mai, nè essi nè i loro eredi, a contar con qualcuno, perchè la myjer Cristina non era tenuta a rendere le somme spese per lei, e in fatto non le rese; perchè, in fine, gli Hili et dami, qui riguardati in astratto come aumenti o diminuzioni del patrimonio dell'impresa, non son persone e non possono avere diritti od obblighi;

Le non che neppure nei Conti che han per oggetto veri crediti e veri debiti verso terzi le espressioni dee dare e dee avere, special.

(1) Il fratello Polo Morosini citato nella precedente scrittura dello stesso registro: « Mi Piero et Polo Morosini fr. li dovemo dar », era morto.

(2) Veggasi anche l'art. 1296 del Codice Civile.

mente se si riferiscono, come si suole, alle somme che segnano i valori di conto, serbano sempre il loro vero e proprio significato. Per fermo nella sezione sinistra del conto, ove in ogni scrittura appare o si sottintende il dece dare, le scritture stesse ricordano il dare della persona nominata nella prima, e nella sezione destra, ove in tutte le scritture è espresso o sottinteso il dece avere, esse affermano l'avere di quella persona, potendo il dare essere costituito da un debito che sorge o dagli aumenti suoi, ovvero dalla diminuzione di un credito, e l'avere da un credito che sorge e dagli aumenti suoi o dalla diminuzione di un debito. Ma il quanto del vero dare e del vero avere non è sempre segnato dalle somme che esprimono i valori di conto, e talora esso dare o avere è condizionato in qualche parte e dipende da eventi futuri.

Quando il debito o il credito sorge in monete diverse da quella di conto, il dece dare e il dece avere se si vogliono prendere nel loro proprio significato devono riferire alle somme nominali dei debiti e dei crediti nella moneta in cui sorgono e si esprimono, e non già ai numeri che segnano nella moneta di conto i valori ad essi attribuiti. Nelle scritture: « Vetor Chapelo et fr. li per conto de Brura de dar » e « Vetor Chapelo et fr. li per conto de Londra de doer. . . » il debito vero è segnato da numeri in moneta di Bruges, o di Londra, che appaiono nell'interno della sezione, e non già dai numeri che segnano valori di conto espressi in lire di banco veneziane di dieci ducati l'una, onde a quei primi numeri vuole riferire il de dar, se non si vuol prendere in senso traslato. In fatti simili conti, detti volgarmente a due monete, sono spenti quando son pareggiate le colonne complementari delle due sezioni dove scrivete il montare nominale del credito o del debito. La differenza che ancor sussistesse tra le colonne dove appaiono i valori di conto, segnerebbe un errore di valutazione da rilevare. Similmente per i conti accesi ai crediti chirografari, anche espressi nella moneta di conto, verso persone fidei o non solvibili. Si è usato sempre dai prudenti contare, nella formazione dei bilanci, non già su tutto il credito, ma soltanto su quella parte che si presume di poter ritenere. Questo tanto diventa il valore di conto del credito, e si scrive nella colonna primi-

quale vella sezione del Conto; il montare del debito ricordati in colonne complementari interne. Il dece dare riferito alla somma che senza qual valore di conto ha evidentemente significato traslato; perchè, non ostante la valutazione fatta, il creditore serba il diritto di avere tutto quanto il debitore deve dare, e lo potrà anche ottenere se le condizioni di questi migliorano, ovvero si rivelano nel fatto meno tristi che non si fossero giudicate. Ma v'ha di più: affinché nel conto accedi al credito di dubbio esazione esso credito appaia col nuovo valore di conto che si giudica prudente attribuirgli, è mestieri scrivere; ne si vive in fatto da tutti, nella sezione destra del conto, la somma del credito che si giudica di non poter riferire; onde in passato si diceva «... per tale controscritto dece aver...» Ora qui, come si vede, quel tale non deve aver nulla, perchè nessun diritto egli ha acquistato, nè è punto mutato l'obbligo suo; questo solo è avvenuto, che il creditore non giudica che quell'obbligo possa avere adempimento intero.

Osservazioni analoghe si potrebbero fare per i conti accedi ai debiti contestati.

Ho detto ancora che talvolta il dare e l'avere delle triazioni corrispondenti, che appare nei conti ad essi intestati, è condizionato e dipende da eventi futuri. Mi spiego. Da tutti i registri antichi e recenti che ho potuto esaminare rilevo che quando uno trae a favore di un terzo una cambiale o un assegno, il suo montare vien scritto senz'altro a credito del trattario nel conto suo, sebbene il debito di costui, poniamo vi abbia debito, non sia ancora in nulla mutato, non avvenendo la diminuzione e non all'atto in cui l'assegno o la cambiale viene accettata. Fino a quel punto egli non deve avere nulla per il fatto di tale assegno o cambiale. Adunque la scrittura, se si volesse attenersi nel suo significato letterale, affermerebbe cosa non vera; onde si dovrebbe venire a questa conclusione, che essa non avrebbe dovuto porsi nel conto se non dopo che l'accettazione fosse avvenuta. Ma lasciando stare che la pratica di tutti i tempi e di tutti i luoghi è contraria a questa conclusione, l'erroneità sua si fa a tutti palese quando si badi al fine per cui si tengono i conti. E veramente,

se si accende e mantiene a giorno un conto a una classe di credi-
 ti che si ha verso un terzo, si è per sapere qual somma possiamo in
 ogni tempo ripetere da lui, su qual somma possiamo contare. Ora,
 quando noi cediamo ad altri un assegno o una cambiale e il
 montare, poniamo, di L. 5000 sopra Cixio che ci doveva 20000 lire,
 noi disponiamo delle 5000 lire e facciamo tutto quello che si da
 noi per valerci di tal somma. Se la cambiale o l'assegno avranno
 buon fine, nulla più ci rimarrà da fare; e poiché di quella somma
 abbiamo disposto, non potremo più in nessuna guisa contare su
 di essa. Adunque, se il conto al credito verso Cixio deve mostrare la
 somma su cui possiamo tuttavia contare, devonsi ridurre il saldo a
 5000 lire, ossia registrare nel suo avere la somma disposta. L'in-
 fluito di accettazione che venisse opposto dal trattario Cixio sareb-
 be un fatto nuovo da doverci con nuova scrittura affermare. Così si
 spiega la opportunità e la ragione volentieri di registrare nei conti in-
 testati ad Aziende corrispondenti somme la cui definitiva perman-
 enza nell'avere o nel dare dipende da eventi futuri, e per rim-
 ta fuori dell'arbitrio nostro. La qual opportunità e ragione volentieri
 non potrebbe in nessun modo spiegarsi se il dare e l'avere
 dovessero prendersi come sinonimi di debito e credito verso e reale
 del titolare del conto. E si badi che Cixio non interviene nel conto,
 cui nei registri suoi avrà acceso al traente, le 5000 lire sopraddet-
 te, se non quando accetta l'assegno o la cambiale, perocchè fi-
 no a quel punto nessun atto è stato compiuto per parte sua
 che non si tenda a mutare l'oggetto di quel conto, ed egli può ri-
 gnorare financo che il creditore ne abbia compiuto lui. Come
 il creditore deve tenere in evidenza nel conto le somme, o, in gene-
 rale, i beni aventi natura di ricchezza cui egli può in avvenire
 ottenere in virtù del credito suo, e fino alla sua estinzione, così
 il debitore deve porre in chiaro i beni che dovrà cedere, non ingratiti
 a chi, per estinguere il debito. L'uso delle cambiali o degli atte-
 gni può far sì che la somma dei beni su cui il creditore può con-
 tare sia inferiore a quella che il debitore è tenuto a corrisponde-
 re. Nella pratica adunque vi ha spesso discrepanza tra i conti
 reciproci tenuti nei registri del creditore e in quelli del debitore,

ed è razionale che codesta dittomanca vi sia. Se non che essa non si potrebbe spiegare se le espressioni deve dare e deve avere fossero in simili conti usate sempre nel loro primo e proprio significato, non vi potendo essere chi deve dare una somma, senza che vi sia chi la deve avere, e reciprocamente.

Del resto, che i compilatori di quegli antichi registri non intendessero di prendere strettamente alla lettera le espressioni dee dare e dee avere neppure nei conti aventi per soggetto debiti e crediti veri, appare anche dalle scritture a spese fatte per conto de Ser Marco Barbarigo de Candia deno dar » e « Veli' crespi casta 1^a di se tie casta 10 de racon de ser Piero Sorauo fo de ser Antonio rege. vudo per le galie capitano ser Piero Contarini de dar » e di altre senza fine simili a queste che si trovano in quei vecchi registri. Le sopradette scritture indicano conti accessi a debiti veri di Marco Barbarigo e Piero Sorauo. Se il deno dar o de dar si fosse voluto riferire ai debitori e adoperarsi per indicare unicamente obblighi loro, avrebbe dovuto porre i loro nomi al nominativo come soggetto della proposizione, e dire: ser Marco Barbarigo de Candia per spese fatte per to conto de dar e: ser Piero Sorauo per conto veli crespi de dar

Pertanto, se si vogliono riferire le voci tante volte ripetute ai valori di conto come da tutti si suole, e se si vuole che anche limitandosi ai Conti i quali han per oggetto veri debiti e veri crediti, quelle voci non istiano a disagio nelle scritture, e queste non paiano erronee, se si vuole insomma spiegare e render piena ragione di una pratica tanto diffusa, e però indubbiamente buona, è mestieri non prenderle nel loro proprio e primo significato. Nei Conti è manifesto a ognuno, devono affermarsi tutti i mutamenti rilevati in qualche grandezza degli oggetti loro, e però anche soltanto nei loro valori di conto. Or bene, nei vecchi registri e nei conti intestati ai corrispondenti, il dee dare appare o si sottintende in ogni scrittura che ricordi il sorgere di un debito di costoro, o il crescere del suo montare, o anche del suo valore di conto soltanto, oppure il diminuire del montare di un debito, o anche soltanto del suo valore di conto; insomma esso dee dare si lega coll'af-

fermazione di una mutazione attiva rilevata nel montare o anche solo nel valore di conto del credito o del debito, cioè a dire nel montare o nel valore di conto d'un elemento patrimoniale. Analogamente il dee avere appare o si sottintende in ogni scrittura che ricordi il sorgere di un credito dei corrispondenti o il crescere del suo montare o anche del solo suo valore di conto, ovvero il diminuire del montare o anche del solo valore di conto di un debito loro, tanto che esso dee avere si lega sempre coll' affermazione di una mutazione passiva rilevata nel montare o anche nel solo valore di conto di un credito o debito altrui, cioè a dire nel montare o nel valore di conto di un elemento patrimoniale.

Noni potuto dire senz' altro che il dee dare e il dee avere nei conti ai corrispondenti che trovanti nei registri antichi, si legano sempre coll' affermazione di mutazioni attive e passive rilevate nel valor di conto dei debiti e dei crediti, e la proposizione sarebbe stata vera per tutte le scritture da me esaminate. Ma siccome ai tempi nostri da alcuni si pongono in alcune classi di tali conti scritture che ricordano mutamenti nel solo montare dei debiti e dei crediti, e non già nel loro valore di conto, e siccome non posso escludere che di simili scritture nuove ne siano anche in vecchi registri da me non veduti, così, volendo dire cosa che mi pareste applicabile a tutti i casi e vera per tutti, ho dovuto adottare una locuzione meno breve.

Intesi così il dee dare e il dee avere, non parra' duro il sento neppur dell' altre scritture poste in conti accesi ad elementi patrimoniali che non siano debiti e crediti veri. Il sorgere di nuovi elementi patrimoniali costituiti da beni mobili o immobili di qualunque natura e il crescere di codesti beni o anche soltanto del loro valore di conto son mutazioni attive, dove ogni diminuzione rilevata in quei medesimi beni o anche solo nel loro valore di conto è mutazione passiva. Ciò premesso, dalla scrittura: « Teli crespi de raxon de ser Piero Toranzo fo de ser Antonio de dar », alla scrittura: « Costo da cri sacchi 1° de mia raxon de dar », il patto era facile. Così come nella precedente scrittura, come in tutte le altre dei

conti acorrispondenti il de dar si lega coll' affermazione di una mutazione attiva rilevata in un elemento patrimoniale, e più propriamente nel suo valore di conto; e l'elemento qui l'elemento è una partita di mercanzie, insomma un bene su cui il proprietario dell'azienda aveva diritto di dominio, dove negli altri casi trattavasi di crediti e debiti, analogamente per il de avere in simili conti.

L'essere un bene o una partita di beni affidata a un terzo che ne risponde, l'essere vo' dire il pieno possesso dettornato dalla proprietà non muta sostanzialmente la natura del conto, né il significato delle scritture, questo solo vi è di più, che vi son relazioni di persone da rilevare e ricordare nel titolo del conto. Onde un paio di commendabili le scritture, « Vitaro de Brura racomanda a ser Veto Chapelò de dar Chassa de ser Juan Juda honorabile vardian de dar Chassa segunda al tempo de Miter Francesco Demolli vardian de dar »

Dalle scritture; « Spese fatte per conto de Marco Barbarigo de Candia deno dar » e da quelle confirmate o analoghe, che riguardano spese sostenute per conto altrui e che vennero rifuse, o utili avuti per conto d'altri e che dovettero poi ad essi rimettersi, a quest'altre; « Spese fatte per conto de mia muser Cristhina de dar, Spese fatte per conto de mi Andrea Barbarigo de dar, Utili et dani deno aver », le quali accennano a spese che non dovevano essere rifuse e nol furono, e utili che non dovevano rimettersi altrui, il cammino è stato facile. Si registrarono, come si vede, le spese e gli utili propri dell'azienda in quella stessa guisa delle spese e de' benefici verificatisi per conto d'altri. Ma quelle prime scritture appaiono in conti accesi a veri crediti e a veri debiti, cioè ad elementi patrimoniali: in tali conti il de dare si lega sempre coll' affermazione di una mutazione attiva rilevata direttamente nell'oggetto loro, e il de aver all' affermazione di una mutazione passiva; dove le ultime scritture, accennando a spese la cui rifusione non si poteva ripetere da nessuno, o ad utili che non si dovevano a nessuno rimettere, in simili conti che han per oggetto, non già un elemento, ma una parte ideale del fondo patrimoniale riguardato in monte; e in tali conti il de dar appare nelle scritture che affermano mutazioni passive, il de aver in quelle che ricordano mutazioni attive, proprio

l'opposto di quanto si verifica nei Conti agli elementi patrimoniali.

Tra i conti agli elementi e quelli alle parti ideali, se si bada agli oggetti loro, e alle sezioni in cui vi vogliono apparire le mutazioni di un dato ordine, vi ha dunque antitesi. Ma le spese e gli utili propri, da cui seguono diminuzioni o aumenti nel fondo patrimoniale riguardato in monte, si registrarono, come ho osservato di sopra, nella stessa maniera delle spese e degli utili avvenuti per conto altrui, onde tra le scritture singole l'analogia è evidente.

Si può osservare che nei conti alle parti ideali, oltre le partite puramente di giro, non si pongono altre scritture se non quelle che riguardano mutazioni rilevate negli elementi veri e propri, le quali non siano compensate da altre di ordine contrario, e che in quei conti simili mutazioni si notano nella sezione opposta a quella in cui appaiono nei conti accesi agli elementi in cui si sono verificate. Come una spesa a contanti fatta per conto di Tizio e che dovrà da lui essere rifusa, si registra nel deve avere della Cassa e nel deve dare di un Conto a Tizio, così una spesa, pure a contanti, che non dovrà essere rifusa da nessuno si pone nel deve avere della Cassa, al pari della prima, e nel deve dare di un Conto acceso a un gruppo di spese della stessa indole sua.

Quando i fogli dei libri dei Conti si modificarono prendendo forma vera di prospetti, in nessuna scrittura apparve più il titolo del Conto né il deve o devono dare, o il deve o devono avere. Il titolo si scrive in alto del foglio, fra il deve o devono dare posto a sinistra, e il deve o devono avere posto a destra. E quel titolo e queste voci si sottintesero in tutte le scritture del conto, erandisi nella prima di ogni sezione. Poi, in progresso di tempo, delle due parole deve dare o devono dare, deve avere o devono avere, adoperate per distinguere le due parti del conto, una si elise. Ma l'elisione non si fece ad un modo in tutti i paesi. Perché, dove in Italia scomparve il deve o devono e rimasero per designare le sezioni del conto il dare e l'avere, in Francia e negli Stati tedeschi restò il deve o devono (doit o doivent, soll o sollen) per la sezione sinistra, e l'avere (avoir, haben) per

L'altra (1).

Ma, si badi bene, questa trasformazione subita dai conti non mutò l'indole loro, né quella delle loro scritture. Come poteva mutarla? Il dare e l'avere, elissi fuor di dubbio di deve o devono dare, e deve o devono avere, non possono prendersi in senso diverso da quello che queste espressioni avevano. E il deve o devono dare, oppure il deve o devono avere, sottintesi per sempre egualmente nelle scritture dei nuovi conti, non possono avere in queste significato diverso che nelle antiche.

I conti onde si compongono i sistemi di scrittura attinenti al Bilancio di previsione hanno indole peculiare, e da taluni non chiamanti neppure conti ma rubriche. E le rubriche ricevono in molte aziende forme singolari. Spesso non si pongono in esse a riscontro gli accertamenti colle previsioni, gli adempimenti cogli accertamenti; esse ricordano allora, o soltanto entrate, o soltanto uscite, e in una sola parte, e però hanno una sola sezione. E quando il sopradetto confronto si fa sovente, le due sezioni sono designate da due di queste voci: previsioni, competenze, accertamenti, adempimenti, incassi, pagamenti, ecc.

Soltanto in tempi vicini ai nostri la forma tipica dei conti patrimoniali si estese da poche aziende in Inghilterra, in Francia, nel Belgio e in Italia, ai conti attinenti al bilancio di previsione. E allora, come già nelle scritture patrimoniali, nei conti accesi agli elementi apparvero in dare le mutazioni attive, in avere le passive, dove nei conti alle parti ideali del fondo oggetto complesso dell'intero sistema, quelle prime mutazioni si scrissero in avere, le altre in dare. Qui la disposizione delle scritture nelle due sezioni è determinata da quella che hanno le scritture patrimoniali nei loro conti. Una spesa accertata, come si afferma nelle scritture patrimoniali in dare del conto acceso a quella categoria di spese in cui essa deve classificarsi, così nelle scritture attinenti al bilancio di previsione si nota

(1) Gli Inglesi tradussero il dare e l'avere colle voci Debtor o Debtors, Creditor o Creditors (Debitore o debitori, Creditore o creditori), che si scrivono nelle loro abbreviazioni: Dr. o Drs., Cr. o Crs.

partimenti in Dare del Conto acceso alla voce del Bilancio alla quale deve esser imputata. Onde segua che la previsione della spesa deve scriversi in Avere del Conto alle singole voci. Ma le spese che rimangono da fare sono elementi passivi del fondo, oggetto delle scritture del Bilancio, e però le previsioni della spesa e i loro aumenti sono mutazioni passive rispetto a quel fondo, e l'effettuarli delle spese mutazioni attive. Analogamente per le entrate.

Le voci dare e avere, che nei Conti patrimoniali non possono, e non rade volte, prendersi sostanzialmente nel significato loro proprio, cioè a dir come designazione del dare e dell' avere, o termini del debito e del credito di una persona di un gruppo di persone, nei Conti attinenti al Bilancio di previsioni, specialmente in quelli agli elementi, possono avere pressoché mai tale significato.

Ragionando intorno alle sezioni dei Conti e alle loro scritture, come ho fatto finora, io ho badato alla consuetudine quasi universale di tutti e di tutti i luoghi. Nulladimeno non devo tacere che da qualche anno in Italia s'hanno esempi che s'obbligano da quelle consuetudini. Nell'applicazione di un metodo di registrazione, che non ha ora, e non potrà avere, per me, lunga vita, vi sono Conti indubbiamente accesi ad elementi patrimoniali in cui si registrano le mutazioni passive in dare, le attive in avere. Ma sono esempi isolati dovuti a ragionieri che dovrebbero esser pratici, e vogliono anzitutto esser teorici, e fondano le loro teorie sopra aforismi errati, preti, senza maturo esame, come verità inconfutabili.

Se non che non posso tacere che, sebbene mi pariano del tutto irragionabili e del tutto giustificate le consuetudini razionali o mi accennai più su, pur tuttavia la questione della designazione delle sezioni nei Conti e della collocazione delle scritture in dare, per molte classi di conti, questione di mera opportunità. Questa osservazione viene fatta anche dallo Schroth (1) per ciò che s'attiene ai Conti accesi alle parti ideali del fondo patrimoniale.

Ad ogni modo, dalle cose discorse parmi di poter conchiudere:

Che non tutti i Conti sono ad un modo o della stessa natura;

Che i Conti a azioni divise trasfero la forma tipica da quelli accesi ai crediti e ai debiti veri;

Che la voce dare serve per designare la sezione sinistra dei Conti, la voce

(1) J. Schroth. - Trattato di Ragioneria. trad. di G. Sperotti. - Novara 1873 -

avere la sezione destra;

Che le scritture dei conti non affermano sempre mutazioni rilevate nel lo Stato o nella condizione reale degli oggetti di questi; mentre talora ritoccano mutazioni nei soli valori di Conti;

Che le voci dare e avere sono forme elittiche delle espressioni deve o devono dare, deve o devono avere, e sogliono riferirsi principalmente ai valori di Conti;

Che simili voci non si possono in tutti i Conti prendere sostantivamente nel loro primo e proprio significato, quali sinonimi delle voci debito e credito, così come quelle suonano nelle scienze giuridiche ed economiche;

Che, se si bada alla universalità dei Conti, e alle consuetudini più diffuse, può dirsi che il dare nei Conti agli elementi patrimoniali, o del fondo oggetto di un sistema di scritture attinenti al Bilancio di previsione, designa la sezione in cui si notano le mutazioni attive rilevate in tali elementi, dove nei Conti alle parti ideali contraffigura quella in cui si accordano le mutazioni passive; e reciprocamente l'avere contraddistingue in quei primi Conti la sezione dove si affermano le mutazioni passive, negli ultimi quelle dove appaiono le mutazioni attive.

Che quindi il dare e l'avere di un Conto accetto a un dato elemento patrimoniale comprendano rispettivamente la somma delle mutazioni attive rilevate in tale elemento; dove il dare e l'avere di un conto a una parte ideale del fondo patrimoniale comprendano rispettivamente la somma delle mutazioni passive, e quella delle mutazioni attive rilevate in essa parte;

Che, in fine, osservazioni simili possono ripetersi pel dare e l'avere dei Conti in cui si svolgono le scritture attinenti al Bilancio di previsione.

Art. 5. Classificazione dei Conti.

La classificazione dei Conti può farsi, sia badando all'indole dell'oggetto loro, sia alla loro estensione relativa.

Se si bada all'oggetto loro i Conti vogliono anzitutto dividerli

in tante classi quando sono i sistemi di scrittura che possono trovarsi in un'azienda, onde si hanno i Conti patrimoniali, e i Conti attinenti al Bilancio di previsione. E siccome l'oggetto complesso delle scritture di un dato sistema può riguardarsi nei suoi elementi e nelle sue parti ideali, così per ciascun sistema si possono essere Conti di quelli e a queste. Dirò i primi Conti elementari, i secondi Conti propri.

Tramontino dai sistemi di scrittura patrimoniali, l'unico suo oggetto dei Conti elementari i vari elementi dell'attivo e del passivo del fondo patrimoniale a cui il sistema di scrittura si riferisce, e sono oggetto dei Conti propri; il fondo patrimoniale (la sottanza netta o il capitale netto nei sistemi integri) accertato al principio dell'esercizio, e le varie quote in cui si riguardava diviso, e le diverse classi di auimenti e di diminuzioni rilevate poi nel suo montare. Ma la classificazione degli elementi del fondo patrimoniale e delle sue parti ideali può farsi in vario modo, anche nelle aziende divise si vuol fare e tenere a giorno in più modi contemporaneamente.

In primo luogo si può badare alla specie di quegli elementi, e alle forti scagioni delle variazioni che possono venire a quelle parti ideali, e questo è il criterio che si vuole di preferenza seguire nelle aziende indivise. Seguirò anch'io questo criterio in una prima classificazione dei Conti.

Gli elementi patrimoniali sono, o beni stabili o mobili, o somme poste in imprese sociali per costituire il capitale, o crediti o debiti verso terzi, o valori attribuiti all'avviamento d'una impresa o di affari speciali. Adunque i Conti a questi elementi possono allegarsi in quattro grandi categorie o classi: i conti ai beni, i conti alle quote di capitale in un'impresa sociale, i conti ai crediti o debiti, e i conti d'esercizio.

I beni possono essere stabili o mobili, e sui beni noi possiamo esercitare diritti integri di proprietà o solamente diritti parziali, onde vi potranno essere Conti ai beni stabili e conti ai mobili, conti dai quali apparirà il valore intero delle cose nostre, e conti deputati a mostrare il valore attribuito ai diritti d'uso di talune cose, il valore degli usufrutti, il valore di servitù attive, la porzione di ragione nostra del valore dei beni posseduti in comune con altri, o affetti di servitù passive.

Rispetto ai beni stabili sogliando distinguere i Conti ai beni ur-

banca, e quelli ai beni reali, i conti che non danno rendita apparente, ma giovano a soddisfare ai bisogni dell'azienda e al raggiungimento dei suoi fini, e i conti ai beni che producono frutti reali. I conti che mostrano lo stato o il valore attribuito ai diritti e agli utili domini relativi a beni enfiteutici sono i più frequenti fra quelli che riguardano diritti parziali di proprietà sugli stabili. Erano i conti al valor d'uso di alcune cose han posto principale quelli che sono deputati a mettere in chiaro, nelle imprese ferroviarie, nelle imprese per l'illuminazione a gas, e in altre contabili, il valore attribuito ai capitali impiegati nelle costruzioni e nei manifesti che tra poco il termine della concessione passeranno in piena proprietà dello Stato o di altre pubbliche Aziende.

Circa ai beni mobili, vi hanno i conti alle mobilie propriamente dette, alla guardaroba, agli oggetti d'arte, ecc., i conti alle scorte destinate ai consumi, i conti alle merci nelle imprese mercantili, i conti alle macchine o strumenti, alle materie prime, ai materiali, ai prodotti in via di formazione o compiuti nelle imprese manifatturiere, i conti al danaro o di cassa, che sogliono essere in tutte le Aziende quelli che lavorano più. I conti di questo gruppo si dicono da molti conti di deposito; si chiamano anche conti; e questa, che è vecchia denominazione italiana, è per essi più che per altra serie di conti appropriata.

I conti della seconda classe hanno per oggetto i beni di qualunque natura impiegati nella costituzione del capitale di associazioni o società civili o commerciali; i più comuni sono quelli alle azioni di società anonime. Nella forma son simili ai conti dei crediti e dei debiti, tra i quali da molti erroneamente si classificano. L'oggetto loro non è una quantità di danaro o di altri beni, che si possa esigere in una misura determinata, ma una quota parte del capitale d'un'azienda supposto liquido; non corrisponde in forma all'obbligazione di un terzo, sibbene a un nostro diritto di proprietà. Ciò è vero anche per le azioni delle società anonime, benchè la facilità con cui si possono cedere ad altri, le faccia, quanto agli effetti computativi, differire di poco dai titoli di credito che sono semplici obbligazioni.

L'oggetto di ciascuno dei conti delle due classi precedenti sul essere un elemento attivo del patrimonio; i saldi passivi sono eccezioni rare nei conti della seconda classe, in quelli della prima manifestano

errori nei valori di Conti da rettificare.

Gli elementi passivi hanno presso che tutti i loro Conti in quelli della terra classe. Sono questi ai crediti e ai debiti i Conti per eccellenza, quelli che d'edero la forma propria a tutti gli altri, quelli per giunta che vogliono essere in tutte le Aziende più numerosi. Possono distinguersi nei seguenti gruppi:

1°. I Conti che han per oggetto crediti non esigibili a tempo fissa, ma facilmente trasmissibili, come quelli che son provati da titoli di obbligazioni al portatore o nominativi, ma cedibili per via di trasferimento. Son tali i crediti che si chiamano fondi pubblici o privati, cioè a dire i crediti verso gli Stati, che han lor prova in cartelle di rendita consolidata, o in obbligazioni, o in altri titoli consimili, e quelli verso i Comuni, le Province, le Società ferroviarie, gli Istituti di crediti fondiario, ecc., provati da buoni od obbligazioni o cartelle rimborsabili per via di estrazione. A questi Conti attribuiamo le aziende creditizie, corrispondono analoghi Conti passivi presso le Aziende debitorie pubbliche o private.

2°. I Conti ai crediti e ai debiti cambiari, che si suddividono badando alla varia natura di titoli cambiari, e anche alle varie fasi in cui possono passare, onde son da collocare in questo gruppo i Conti agli effetti cambiari protestati e a quelli caduti in sofferenza.

3°. I Conti ai crediti o debiti particolari verso persone reali o giuridiche, e che si vogliono intestare alle ditte o persone debitorie o creditrici. I quali Conti comprendono: a) I Conti ai numeri attivi o passivi ipotecari, garantiti con pegno, o con fidejussione, o semplici; b) i Conti di Banca, i conti verso alle somme disponibili presso Banche, Casse di risparmio, o Istituti consimili; c) I Conti correnti propriamente detti, nelle molte altre forme che possono assumere; d) I Conti ai crediti o debiti placati nelle Aziende private e specialmente in quelle domestiche, i Conti ai residui attivi o passivi, e ai crediti o debiti finanziari nelle Aziende pubbliche; e) I Conti sospesi, cioè a crediti o a debiti da liquidare.

Rispetto ai Conti del terzo gruppo conviene distinguere quelli che son accesi a debiti o a crediti esigibili o pagabili presso l'Attenda e liquidabili da essa dagli altri che hanno per oggetto crediti o debiti esigibili o pagabili al domicilio di quegli a cui essi Conti sono intestati e liquidabili da lui in commercio i primi Conti si chiamano confesso

conto suo, conto loro, o conto proprio; e secondi Conto mio o conto nostro, Rispetto poi ai Conti dell'intera classe è mestieri distinguere quelli ascritti a crediti o a debiti il cui montare o valore nominale è espresso nella moneta di conto, dagli altri che sono aperti a debiti e a crediti in moneta diversa, vuoi nazionale, vuoi straniera.

I Conti della quarta classe, che non ho saputo meglio indicare che colle denominazione di Conti d'esercizio, hanno ciascuno per oggetto un elemento patrimoniale sui generis, e sono Conti alle spese di prima istituzione di un'impresa, o Conti a quella porzione di spese generali o attinenti ad affari speciali, sostenuta allo scopo di conseguire utili maggiori, la quale non è ancora ancora cominciata, la quale intanto opererà in un tempo avvenire, e però si può ragionevolmente imputare a esercizi futuri, o contare agli elementi generali di costo non imputati ai conti di fabbricazione in quelle imprese manifatturiere dove i prodotti si valutano secondo il loro costo effettivo.

Chi superficialmente guarda potrebbe muover dubbio se questi Conti debbano proprio allogarsi fra quelli elementari, o non piuttosto fra i Conti alle parti ideali del patrimonio come vorrebbero i titoli stessi che ad essi si vogliono dare. Oggetto di ciascuno dei Conti della prima classe è una quantità determinata di ricchezza che si possiede o si usa, o che si ha il diritto di ricevere da altri, o l'obbligo di dare ad altri, o che si può in generale valutare badando a essa soltanto e non già allo stato presente di altri elementi patrimoniali o a passati mutamenti in essa avvenuti. Invece in quelli dell'ultima classe non si verificano tali condizioni. Oggetto del Conto alle spese di istituzione di un'impresa non è una somma di ricchezza che si possa cedere ad altri sola, e perderebbe ogni pregio nel caso che l'impresa fallisse; le spese da imputare a esercizi futuri non si possono da nessuno ripetere, e si risolverebbero, nel più dei casi, in pura perdita, quando quegli esercizi futuri, pel cessare dell'impresa, non vi fossero, e nelle grandi manifatturiere gli elementi generali di costo dovranno bensì compararsi in aumento del valor di conto dei prodotti che si van preparando, ma, finò a che tale imputazione non abbia luogo, non sono che l'indizio di incompiuta valutazione di quei prodotti. Insomma gli oggetti di tali Conti d'indole così singolare han valore solo in quanto l'impresa dura e fiorisce, e il loro valore di Conto dipende da erogazioni fatte

te, o fare da mutazioni passive avvenute in altri elementi effettivi, e che sussistono da sé, le più volte nel denaro,

Ma a ben guardare la condizione caratteristica dei conti elementari non è già questa, di aver per oggetto una determinata quantità di ricchezza che si ha o si può ripetere da altri, o si deve ad altri dare, sibbene quest'altro, che l'oggetto loro, date le condizioni in cui l'Attività si trova, debba, quando si voglia cercare il valor reale dell'oggetto suo, computarsi cogli altri elementi di questo, sulla sua natura non può sorgere dubbio. Ora le spese distribuzione rappresentano il costo della clientela e dell'ammortamento dell'impresa, o quella sua parte che non è ammortata. E finché vi hanno azioni di società anonime che valgono due, tre, e più volte il loro valor nominale, finché si vende la proprietà di periodi diffusi per centinaia di migliaia di lire, finché la ditta stessa di un'azienda mercantile ha valore di cambio, non si potrà dire che l'ammortamento d'una impresa non formi parte del patrimonio suo, e non sia ragionevole allegarne il costo fra gli elementi attivi di questo, sino a tanto almeno che tal costo non superi il valore che a tale ammortamento si può con prudenza attribuire. Parimenti se, per un caso, s'è pagato anticipatamente l'affitto di un podere altrui o di case o di magazzini, oppure il canone di correnti d'acque, o simile, ancorché non si abbia il diritto di ripetere da nessuno la restituzione di tali somme, pur tuttavia rappresentando esse il costo d'un diritto d'uso, o d'usufrutto, finché quel diritto sussiste e non vale meno del costo suo, possono ragionevolmente computarsi nell'attivo. Non si pone del pari senza opposizione di nessuno fra l'attivo delle società ferroviarie le somme spese in costruzione, di cui esse non hanno che lo sfruttamento per un tempo determinato? Infine rispetto alle spese generali di produzione e palese che, se la formula loro può ragionevolmente aggiungersi ai rimanenti elementi di costo dei prodotti per determinarne il valore di conto, essa ha pregio anche prima che l'imputazione si faccia. Sono in qualche modo simili a questi conti di spese generali, i Conti alle anticipazioni culturali nelle aziende agrarie, o si dire alle spese per la coltivazione dei poderi che daranno lor frutti solamente negli anni a venire, e solamente allorché si imputeranno ai Conti della coltura per determinare i costi delle derrate.

Del resto, può egli revocarsi in dubbio che, nel caso di cessione di una Impresa non si badi, e molto, all'ammortamento suo?; e che in quello di

vendita d'un podere non si faccia nessun calcolo delle anticipazioni colturali? Adunque le spese di istituzione delle Imprese, le spese anticipate e da imputarsi a esercizi futuri, le anticipazioni colturali, ecc., finché l'Azienda prospera sono veri e propri elementi patrimoniali.

Tornò sono di proposito fermato a ragionare di quest'ultima classe di Conti, perché il togliere ogni dubbio sulla vera natura loro e sulla ragionevolezza di allegarli fra quelli elementari ha assai più importanza nei riguardi della teoria del Conto di quello che a tutta prima possa parere.

I Conti propri possono distinguersi in Conti di capitale, o conti alle parti ideali ferme, e in Conti di gestione che sono, di solito, i soli lavoranti mentre l'esercizio dura.

Nei Conti di capitale si afferma, quando l'Azienda si inizia, o un esercizio comincia, il montare del fondo patrimoniale, oggetto complessivo del sistema di scrittura, in quel punto, e al chiudere dell'esercizio la somma per cui nell'intervallo quel fondo crebbe o scemò. Nelle aziende che appartengono a un solo e in quelle pubbliche v'ha per ordinario un solo Conto di capitale; nelle Imprese sociali ve n'ha di solito più d'uno deputati a mostrare le quote di ciascun socio, ovvero la parte del capitale sociale che si riguarda come intangibile, e quella o quelle che non son tali, e che si formano col porre in serbo ogni anno una porzione degli utili conseguiti.

Nei Conti propri della seconda classe si affermano a misura che si rilevano gli aumenti e le diminuzioni del fondo patrimoniale considerato in monte. Sono talora numerosissimi e possono dividersi in gruppi. Unistutto conviene classificare in gruppi distinti di conti le reali variazioni del fondo patrimoniale determinate da reali aumenti o diminuzioni di quantità e di valore in un elemento suo o in più, e le variazioni apparenti che provengono, non già dal mantarsi dello stato reale della ricchezza dell'Azienda, sibbene da semplici mutazioni, o, vorrei dire, conversioni nei valori di conto di alcuni componenti di quella ricchezza resa necessario, o almeno conveniente, da fatti di gestione sopravvenuti, o da nuove stime istituite. Tali variazioni apparenti si dividono in dire sopravveniente o indistituite, e sono attive o passive. Un credito sussistente al principio dell'esercizio, ma non affermato nell'Im-

ventario che servi di base alla scrittura, il quale si rileva più tardi; il maggior prezzo, in confronto di quello d' Inventario che figura nei Conti; il quale si è ricavato dalla vendita di beni stabili o mobili; il maggior valore attribuito da nuovo stima ai beni posseduti, costituiscono altrettante sopravvenienze passive. Un debito affermato per errore nell' Inventario e rilevato solo più tardi; una somma maggiore che si debba sborsare per estinguere un debito a cui si era attribuito valore troppo piccolo, danno luogo a sopravvenienze passive. Invece sono insufficienze attive i crediti che sebbene figurassero nell' Inventario e quindi nei Conti, pure più tardi apparvero insubsistenti; i ribassi conturbati o le perdite subite nella esazione dei crediti reali, le minori somme ottenute in confronto dei prezzi d' Inventario dalle vendite di beni; i minori valori attribuiti da nuovo stima ai poderi, alle case, ai mobili; ecc. che tuttavia appartengono all' Azienda. E sono insufficienze passive i debiti affermati nei Conti, ma poi dimostrati insubsistenti; e gli scorti o ribassi ottenuti nell'estinzione dei debiti.

È sono variazioni apparenti; almeno fino a un certo punto, anche la differenza tra il valore nominale delle cartelle di rendita; delle obbligazioni, dei boni, ecc. che si fa apparire nei conti delle Aziende debitorie, siano esse Stati, o Province, o Comuni; o Società ferroviarie o simili; e l'effettiva somma che frutta l'emissione loro; perché, quando sorgono, questi debiti non valgono realmente né più né meno della somma che gli sottoscrittori dei prestiti hanno sborsato.

In un sistema di conti idealmente perfetto, siccome i valori di conto dovrebbero segnare ad un tempo e sempre valori veri e reali, codeste sopravvenienze o insufficienze non potrebbero apparire. Ma tanto perfezione è fuor del possibile. Vuolgi nondimeno notare che l'importanza di una nella distinzione tra le variazioni reali e le variazioni apparenti della sostanza, stema col crescere del rapporto tra il capitale circolante, quello che forma oggetto costante di cambi; e il capitale fermo, che resta più o meno desenvolvendo all' Azienda; ed è minima nelle Imprese bancarie o mercantili propriamente dette, e anche in quelle manifatturiere, tanto che in esse tale distinzione non si pare presente mai in atto. Nelle Imprese bancarie e nelle mercantili il capitale fermo in confronto di quello circolante è generalmente poco più che nullo, e la differenza tra i valori realizzati e i valori di Conto si riguardano come veri profitti o vere perdite.

dell'esercizio in cui si rilevano, e, fino a un certo punto, può dirsi che lo sono realmente. Nelle imprese manifatturiere il capitale spesso, spesso rilevante, si valuta in base al costo e ad ammortamenti successivi: il valore di conto che così si ottiene raramente si corregge per via di stima, ed è anche più raramente corretto da vendite effettive.

Nelle imprese pure, nelle società mercantili ad esempio, non si vogliono essere aumenti o diminuzioni reali di capitale che non siano utili o danni, rendite o spese, ma nella azienda miste le variazioni reali del patrimonio possono essere rendite che esse dà, o spese ad esse attribuite, oppure entrate ed uscite estranee alla gestione sua. Ora questi due gruppi di variazioni vogliono essere guardati distinti, perché altrimenti non si potrebbe conoscere la rendita netta della sostanza, né trarre dalle scritture criteri che giovinno alla migliore, e più proficua amministrazione sua.

Le rendite e le spese, gli utili e i danni variano dura fixe, d'indole e di nome, nelle varie aziende, onde non è agevole accennare a una suddivisione nei loro e dei loro conti. Vi hanno conti agli incrementi attivi e passivi, agli utili o ai danni provenienti da speciali negozi, ai livelli, ai conti, alle pigioni delle case, ai fitti, o alle rendite dei poderi, alle spese di manutenzione dei fabbricati, o di coltivazione dei terreni, alle imposte e tasse, agli stipendi del personale d'amministrazione, alle spese di posta, di cancelleria, ecc.

Le entrate e le uscite estranee all'amministrazione propria del patrimonio permanente, o, come direbbero gli austriaci, estranee al prodotto (1), sono di varia natura e da un luogo a varie serie di conti.

Vengono in primo luogo coi loro conti le entrate e le uscite normali che trovano loro ragione di essere negli organismi propri e permanenti dell'azienda. Sono nella azienda pubbliche i prodotti delle imposte e delle tasse, le spese per la loro ripartizione, e tutte le altre che tendono al raggiungimento dei fini propri di simili aziende; e nelle aziende private gli emolumenti, gli stipendi, e le pensioni di cui godono i membri della famiglia, gli utili che traggono dall'esercizio di professioni liberali; le spese che tale esercizio richiede, e le spese dell'azienda domestica.

Seguono in secondo luogo i conti deputati a tener memoria di annua-

(1) Schrott - op. cit. Parte II, cap. 7. § 76. - Il professore viennese trae questa denominazione dalla contabilità camerale austriaca.

le o diminuzioni del patrimonio dovuti a cagioni straordinarie, come sarebbe a dire: eredità, rinunce di premi di lotterie, perdite gravi per insolubilità dimostrata di debitori, ecc.

In fine, quando si tratta di scritture patrimoniali, che non formano un sistema completo, cioè a dire non riguardano tutto il patrimonio, occorre spettare di rilevare aumenti o diminuzioni nel fondo oggetto di quel sistema parziale, che, se si riferiscono all'intero patrimonio dell'azienda complessa, non sono variazioni reali. C'è una nuova ricerca dell'Azienda che si aggiunge a quel fondo, o è ricerca che se ne toglie senza che per questi casi di appartenere all'Azienda stessa. Va da sé che tali variazioni devono apparire in Conti speciali: da taluni, quando il conto proprio di capitale è unito, si scrivono in esso a dirittura.

In quei Conti ottenuti col decomporre il fondo patrimoniale nei suoi elementi badando solamente alle specie loro, e nelle sue parti ideali badando solo alle fonti e cagioni delle variazioni che subiscono. Una seconda classificazione di quegli elementi e di queste parti ideali si può fare, e si può anzi fare nella Azienda stessa, badando ai luoghi in cui i beni, i crediti, e i debitori amministrati, le rendite e le spese accertate. Allora accanto ai conti dei beni, crediti o debiti amministrati direttamente dalla sede centrale, ai conti propri di capitale e a quelli delle rendite e spese, degli utili o danni rilevati direttamente dalla stessa sede, vi hanno i conti alle Aziende colleterali, alle sedi, alle succursali, o alle Agenzie. Per ciascuna sede, o succursale, o agenzia, vi deve essere almeno un conto elementare, e un conto proprio, e ve ne può essere più d'uno. È oggetto di tali conti elementari l'aggregato di tutti i beni, crediti o debiti amministrati dalle singole sedi o succursali o agenzie, o di una loro porzione; è oggetto di tali conti propri l'aggregato di tutte le rendite e spese rilevate da esse, ovvero di una porzione soltanto di simili rendite o spese.

In molte Aziende, committi ai Conti patrimoniali, vi hanno Conti che non han per oggetto né elementi del patrimonio, né parti ideali sue. Sono i conti d'ordine che formano un tutto sé, e di solito han per oggetto beni o titoli di credito che si amministrano o si custodiscono per conto altrui. I conti d'ordine più comuni e più noti sono quelli attribuiti ai depositi di carte valori obbligatori e per cauzione, ovvero prefutati per semplice custodia o amministrazione che figurano nei registri di prefatti tutte le banche. Sogliono distinguersi in due serie equivalenti: i conti dell'una serie han per oggetto diretta-

mente i depositi, o, meglio, i titoli che li costituiscono, han forme simili a quelle dei conti alle carte valori dell'azienda, e vogliono essere tanti quante sono le forme di depositi; gli altri si intitolano ai depositanti per accennare il diritto di proprietà che essi terribano sempre sui titoli depositati. Nel più dei casi si ha un sol conto complesso ai depositanti.

Nel dire dei Conti in cui si svolgono le scritture attinenti al Bilancio di previsione può essere stata più breve.

I Conti elementari han per oggetto, ho già avuto occasione di dirlo, le autorizzazioni di cui l'amministratore può ancora usare rispetto così alle entrate come alle uscite di Bilancio; si iniziano coll'iscrizione delle somme previste, colle quali si ottiene la fissazione delle entrate e la limitazione delle spese, e ricevono poi, per una parte le scritture che ricordano le variazioni deliberate a quella prima fissazione delle entrate e limitazione delle spese, e per l'altra parte quelle che accennano alle entrate e alle spese che si van mano mano effettuando. La classificazione loro deve farsi badando alle divisioni del Bilancio. Vi hanno adunque due grandi classi di conti elementari, i conti alle entrate e i conti alle uscite. E i conti di ciascuna classe possono decomporli in categorie e in gruppi badando ai titoli, alle categorie, alle voci dell'entrata e delle uscite.

Rispetto alle parti ideali, lasciando stare il Conto proprio di cui dovrà apparire l'avanzo o il disavanzo presunto presunto nel Bilancio, ovvero la somma delle entrate, o la somma delle spese secondo che le scritture riguardano tutto il bilancio o una sua parte soltanto, devono affermarsi in Conti distinti le variazioni a quel primo fondo che dipendono da nuove previsioni, come sarebbe le maggiori entrate e le maggiori spese consentite, e quelle altre che seguono dall'effettuarsi delle entrate e delle uscite. Se il bilancio è d'ascertamento, questi due ultimi Conti tegneranno competenze attive o passive, cioè a dire crediti o debiti; se il Bilancio è di cassa saranno conti del Tesoro, e indicheranno incassi e pagamenti. Anche nel caso di Bilancio d'ascertamento si possono accendere conti del Tesoro dai quali appaiano gli adempimenti delle competenze d'entrata od uscita, ed è bene accenderli. Orsì allora è conveniente aggiungere ai conti delle competenze dell'anno i Conti dei resti lasciati dagli esercizi trascorsi, acciò che i Conti del Tesoro possano raccogliere tutti gli incassi e tutti i pagamenti che non siano meri passaggi da cassa a cassa, e quindi esser compinti. I conti alle Competenze, ai Resti e al Tesoro attonano in tutto l'aspetto dei Conti patrimoniali, e la loro serie può

ottenersi badando alle divisioni del Bilancio, ovvero ai debitori e ai creditori per entrate o spese accertate, e ai contabili del Tesoro: anzi può talora giudicarsi utile di tenere entrambe le serie di simili conti.

I Conti, l'ho detto già, si possono anche classificare badando alla loro estensione relativa. In tale aspetto dividonsi in conti semplici o analitici; e in conti composti, complessi, o sincretici. I conti sono semplici quando l'oggetto loro è riguardato come indivisibile, e le scritture loro non vengono poi ripartite in altri conti di minor estensione. Sono complessi o sincretici i conti nei quali si compendiano scritture determinate in più conti meno estesi; e l'oggetto loro è l'aggregato degli oggetti di quei Conti subalterni. I Conti semplici non mancano mai dove vi hanno scritture; ma solamente nelle Aziende vaste si tengono conti sincretici: poche volte vi hanno conti sincretici di vario grado, cioè a dire conti composti che compendiano altri conti complessi minori; pretaccio mai; applicando metodi razionali di scrittura, occorre di accendere più di due ordini di conti sincretici.

È da badarsi che la condizione caratteristica dell'una o dell'altra serie di conti non ritiede già nella maggiore o minor importanza o grandezza dell'oggetto loro, o nel numero più o meno grande delle loro scritture, sibbene nell'essere o nel non essere queste scritture separate poi in altri conti di minor estensione.

I Conti analitici quando sono intestati a persone dicenti anche Conti individuali. I conti sincretici che epilogano più Conti individuali, ricevono il nome di Conti collettivi. Infine taluni chiamano Conti principali i conti sincretici; sottoconti quelli analitici.

Art. 6°.

La fissazione dei Conti da accendersi in una data Azienda.
Criteri Generali.

Le registrazioni si compulano perché il computarle giova alla migliore e più corretta gestione dell'Azienda; nell'utilità loro sta la loro sola ragione di essere, onde non si debbono tenere scritture per puro lusso, che non valgono a rendere più illuminata la gestione, o più efficace e

più pieno il controllo. E la scrittura si classifichino nei Conti semplicemente per questo, che è expediente porre chi amministra, o chi è deputato a sindacare l'opera, in grado di conoscere in ogni tempo e spedatamente la grandezza, la condizione, lo stato in forma di determinati oggetti - elementi patrimoniali, cumuli di rendite o di spese, entrate e uscite di bilancio da accertare, da esigere o pagare, ecc. - e la vicenda dei fatti, degli atti, e delle variazioni per cui ogni oggetto si ridurrà in codesto stato. Onde devonvi aprire e mantenere accetti conti a tutti gli oggetti di cui, per il miglior procedere della gestione, importa conoscere il rispettabile stato, e solamente ad essi. Ogni Conto di più che si aprisse esigerebbe inutile lavoro e inutile spesa; ogni conto di meno lascerebbe una lacuna da cui potrebbe venir danno anche maggiore. La verità di questi criteri fondamentali è, parmi, palese. Ma non è sempre facile giudicare se un Conto che è aperto si ha in animo di accendere sia utile o superfluo, specialmente se si tratta di conti semplici; ed è arduo formulare su questo punto criteri di facile applicazione.

L'oggetto di un Conto qualsivoglia, semplice o complesso, deve, parmi, formare un tutto a sé, che appaia nettamente distinto dagli oggetti degli altri conti, che non sia intonuma in tutto simile a qualunque di quelli; deve per giunta essere un tutto omogeneo, che risulti cioè di parti simili, o che possano riguardarsi in qualche aspetto come tali; deve essere, in fine, di tal natura, che il conoscere la condizione o lo stato suo giovi a qualche utile scopo. Così può essere utile il sapere per una data Azienda e quanto montano i crediti o i debiti suoi, di una determinata classe, qualunque sia il numero loro, e inoltre quelli di codesta classe che ha verso ogni singola ditta; ma non può offrire nessun criterio di illuminata amministrazione il conoscere quanti debiti o crediti essa Azienda ha verso le ditte le cui iniziali sono comprese tra l'A e il C, o tra il C e il G, o tra il G e il P, ecc., oppure verso quelle che han sede nella città, i cui nomi hanno le iniziali comprese tra l'A e il D, o tra il D e l'I, ecc. La diversità della lettera iniziale della ditta debitrice o creditrice o della città in cui essa ha sede, non muta in nulla la condizione del debito o del credito; tanto che i Conti ai debiti o ai crediti verso l'uno o l'altro gruppo di ditte sopra indicati, avrebbero oggetti in tutto simili, che non han bisogno vita a sé, e che quindi o nulla giova conoscere e studiare separatamente. Quei conti sarebbero adunque conti superflui.

In generale il lavoro composto e la spesa aumentata col crescere del numero dei conti che tengansi accesi; perciò nella decomposizione della scrittura o separazione della partite si deve procedere con cautela e non andare al di là di un conto irragionevole. Nulladimeno ogni cosa che possa essere oggetto di un Conto, che sia giustificabile di ragione, e non affidine frequenti, e la cui grandezza o condizione per la tutela dei diritti nostri, o per il puntuale adempimento dei nostri impegni importa di potere in ogni tempo spedatamente conoscere, deve avere un Conto a sé. A ragion d'esempio, per una società pronta e profusa azione amministrativa, occorre che siano accesi e tenuti a giorno i conti di cassa e i conti a ogni classe di debiti o crediti verso ogni singola ditta. Ma, rispetto ai beni stabili, ai mobili, alle usufruizioni, agli oggetti d'arte, alle robe, alle mercanzie, ai debiti e ai crediti che non muteranno o non per estinguersi o per essere girati ad altri, non sarà indispensabile e neppure expediente scendere sempre, nella fissazione dei conti, fino alle ultime varietà, o agli oggetti singoli, o ai singoli crediti e debiti.

Non si possono conglobare in uno stesso conto scrittura riguardant'elementi del fondo patrimoniale, o parti idealitiche, o entrate e uscite di bilanci, che appartengono a classi o a gruppi diversi; non si verrebbe ad avere nell'oggetto del conto un tutto omogeneo costituito da componenti simili. A questo si deve badare specialmente nella fissazione dei conti complessi; perciò in un'asennata classificazione dei conti, che è possibile o convenientemente d'accendere nella Azienza in generale, possono trovarsi utili norme per la fissazione di quelli da aprirsi in una data Azienza. E io mi sono studiato di fare tale asennata classificazione.

In generale quando in un'Azienza si giurava expediente di tenere, ai conti semplici, altri conti sintetici; questi debbono essere tanti quanti sono i gruppi, le categorie, e la classi dei conti analitici che si reputa utile di riassumere e compendiarne. Nulladimeno nella determinazione di tali conti sintetici di vario grado e da badare al fine per cui essi si tengono. Nelle loro scritture, in generale, non si cercano le notizie dei fatti singoli e dei singoli mutamenti, ma soltanto alcuni dati che riguardano l'intero oggetto del Conto. I quali, nel più dei casi, si restringono a questi tre: il totale delle somme inditeanti i valori di conti del Dare, quello di tali somme dell' Avere, la loro differenza. Ma simili numeri si possono anche ottenere verso l'addizione dei dare, degli avere, e dei saldi dei conti meno

complessi o semplici in cui la partita di ogni Conto dovranno per sepa-
 rare. Onde è palese che tali Conti debbano si dovranno tenere accesi sola-
 mente quando occorre conoscere il dare, l'avere e il saldo loro più spesso che
 non il dare, l'avere e il saldo dei loro sottconti, e indipendentemente dai
 dati che questi potrebbero fornire. Si capisce che una Banca giudei chi espe-
 diende di tenere accesi Conti collettivi ai crediti o ai debiti in conto corrente
 delle varie classi, affine di poter rilevare il movimento complesso di quei de-
 biti e crediti, perché essa ha bisogno di conoscere ogni giorno si può dire, il
 cumulo loro, dove non ha d'uso di sapere ogni giorno il dare, l'avere e il
saldo dei singoli conti riferibili alle dette debitorie o creditrici. Senza quei Con-
 ti collettivi la Banca non potrebbe conoscere la propria situazione di fronte ai
 terzi che con lunghezissimo lavoro. Ma ove le occorresse, per esempio, di avere ogni
 giorno le notizie relative a parte classi di crediti, poniamo dieci, coinvolte quelle
 attinenti alla totalità dei crediti di quelle classi, sarebbe dubbio se sia expedien-
 te tenere accesi un Conto per la totalità dei crediti, e dieci conti meno complessi
 per le singole dieci classi. Il lavoro da fare per rintracciare il dare, l'avere,
 e il saldo del primo Conto, ove fosse stato acceso, potrebbe talora essere mag-
 giore di quello che si può richiedere per aggiungere insieme i Dare, gli Avere
 e i Saldo dei dieci conti meno estesi, e in nessun caso il risparmio sarebbe tale
 da compensare il molto lavoro che la tenuta del Conto generale esige.

E ora, poiché lo reputo opportuno, tenterò di formulare alcune nor-
 me speciali. Incomincerò dalle scritture patrimoniali e dai Conti ana-
 litici.

Dei Conti alle parti ideali ho poco a dire. Debbono aver Conti di-
 stinti le variazioni apparenti al fondo patrimoniale, e le variazioni rea-
 li. Ma devono, nelle Stände mitte, registrarsi in un medesimo Conto
 variazioni reali che non sono attinenti alla gestione del patrimonio per-
 manente, all'Impresa ovvero dire, e variazioni che siano rendite o spese, utili
 o danni di tale impresa, e neppure variazioni normali che si ripetono ogni
 esercizio, e variazioni accidentali. È bene che siano ricordati in Conti distinti
 i profitti che provengono da fonti riteramente diverse, e le spese o le perdite
 dovute a cause diverse. Le così nominate fecefe, non si potrebbe giudicare della
 gestione, sia nei suoi risultamenti ultimi, sia nei suoi rami speciali. E
 si noti che conviene badare alle rendite o ai profitti, e alle spese o perdite
 definitive, onde le spese sottintese per ottenere determinate rendite si no-

seranno in un sol Conto insieme con queste, e così le rifusioni o i rimborsi che si conseguissero per ispesa incontrate.

Nelle Imprese mercantili ordinarie, oltre che non si sogliono mettere in evidenza le variazioni apparenti, le fonti di rendite o cagioni di spesa son poche, crescono di numero nelle grandi Imprese bancarie, e nelle Aziende private non mercantili, e diventano molte, talvolta moltissime, nelle grandi Aziende pubbliche sino al da Bilanci di previsioni. Onde i Conti di gestione, pochi fin nelle Aziende della prima serie, pochi in quelle della seconda, divengono numerosi nelle ultime, ove i mestieri aver riguardo nel determinarle anche alla divisione del Bilancio di previsioni in quella parte che accenna a spese e a rendite effettive. E bene poter sapere qual parte l'esercizio del Bilancio prende nel miglioramento o nel peggioramento della situazione patrimoniale.

Nel fissare i Conti agli elementi patrimoniali deve badare alla classificazione fatta nel Inventario. Lo Inventario, come è la base di tali conti, così deve trovare in esso la prova di ogni sua variazione.

Ogni classe, o ogni gruppo di elementi deve avere in generale conti a sé. In particolare è, se non necessario, molto utile il distinguere nei Conti i beni che appartengono al Patrimonio fermo o permanente, e gli altri che fanno parte del patrimonio mutabile o circulante. Quei rimangono dovolutamente all'Azienda, questi si consumano, trasformano e vendono, si mutano insomma per effetto della gestione.

I beni del patrimonio fermo, o forniscono rendite, o risparmiano spese, o giovano alla produzione, o soddisfanno a bisogni, o danno age e commodi, ed è opportuno distinguerli in Conti diversi secondo che appartengono all'una o all'altra di queste categorie, e anche secondo il modo di amministrazione o coltivazione.

Se poi si hanno beni sui quali i diritti di proprietà non sono completi, come sarebbe a dire quelli per cui altri ha diritti di usufrutto, o di uso, o di ipoteca, o di diretto dominio, questi devono avere Conti speciali.

Nel caso di Aziende sociali tra due o più individui, in cui ciascuno conserva i diritti di proprietà sui beni propri, conferendone soltanto l'uso o i frutti, i beni dell'uno e dell'altro socio devono tenersi in evidenza in Conti separati. Così nelle Aziende private, i beni del marito e della moglie fanno beni riuniti e formano un sol patrimonio, ma evidentemente devono tenersi distinti dai beni del marito, quelli dotali e parafernali della moglie, l'one-

La osservazione del resto vale anche pei crediti di qualunque specie, pei debiti e pei beni mobili non fungibili.

Riguardo alle sortite, alle materie, alle mercanzie, al denaro, ai beni insomma appartenenti al capitale circolante, la divisione da farsi nei Conti può essere maggiore o minore. Si può badare alla specie dei beni, ma anche al luogo, alle condizioni in cui si trovano, alle persone che per avventura risponderanno di essi. Crescendo il numero di questi Conti, crescono, perchè diventano più particolareggiati, le notizie che da essi possono averci, e questo è utile; ma cresce anche il lavoro e la facilità di errare nella collocazione delle scritture, e questo è danno. La divisione si dovrà spingere fin dove questo danno non raggiunge quell'utile.

È bene distinguere nelle imprese manifatturiere, o che traggono dalla lavorazione, le materie prime dalle manifatte, e tra queste, quelle che si trovano nei vari gradi o stadi di produzione. Nelle Aziende in cui vi hanno frequenti scambi, si porranno in evidenza in Conti diversi i beni che si vogliono barattare fra loro. Ogni scambio, anzi ogni atto amministrativo che dà luogo a scrittura, muta effettivamente la situazione del patrimonio; pertanto è bene che codesto mutamento appaia dai Conti; e bene, vo' dire, che muti eziandio la situazione economica che si deduce dai saldi di essi; la qual cosa non avverrebbe se le due mutazioni prodotte da uno scambio dovessero regitarsi nelle due parti di uno stesso Conto. È questa la ragione per cui si assegna sempre un Conto speciale al denaro, e per cui, in quelle Aziende in cui vi hanno frequenti scambi ha mosche e mosche, se ne assegna uno a ciascuna delle specie che si trovano o possono trovarsi in cassa. I Conti a perti ai capitali impiegati in imprese sociali, sono, in generale, tanti quante sono codeste imprese, uno per ciascuna. Ma anche qui fanno eccezione i capitali impiegati in società anonime sotto forma di azioni. Per queste i Conti son pochi, talvolta uno solo. E non mancano coloro che confondono nelle scritture le azioni, le quali son titoli di proprietà, colle obbligazioni e gli altri titoli di credito, la qual cosa reputo erronea.

Per le precedenti classi di Conti ho potuto esporre basti criteri e norme generiche, ma, salvo poche eccezioni, non ho potuto formulare nessuna regola che valga a determinare esattamente il numero da assegnarsi e il titolo loro. Ma vi ha un'intera classe di Conti elementari, quella che vuol essere la più numerosa, per la quale senza incertezza si può dire quali abbiano ad essere i singoli Conti. È questa la classe dei conti accesi ai crediti e ai debiti in conto corrente, o altrimenti exigibile fra breve termine, e mutabili in ogni

alle condiet operazioni amministrative. Simili Conti si vogliono intessere ai debitori e ai creditori, e, in generale, devono essere fatti per ciascuno grande sono le classi di debiti o di crediti che l'azienda ha con esso lui. Infatti, è necessario che l'Azienda possa dedurre dai propri registri quali sono le somme che si possono ripetere da altri, o quali gl'impieghi da soddisfare entro breve termine, cui essa ha verso terzi singoli, coi quali deve contare direttamente. Ciò è a tutti i paesi. Ogni dimenticanza, e anche soltanto ogni ritardo nell'adempimento dei diritti, o nel soddisfare ad obblighi propri, è per un verso o per l'altro dannoso. Vi hanno nondimeno alcune Aziende che vogliono raccogliere in un Conto più debiti o crediti della stessa natura che hanno verso più ditte o persone coi cui non sono in abituale relazione d'affari; crediti o debiti intormentati, i quali, presi separatamente e per ogni singolo debitore o creditore, presenterebbero pochissime modificazioni, e molte volte due sole, l'una iniziale quando sorgono, l'altra finale quando si estinguono. Per analoghe ragioni si vogliono da alcuni riunire in un del Conto collettivo le scritture che riguardano più debiti o più crediti chirografari od ipotecari, i quali pure, presi isolatamente, presentano poche rare variazioni.

Ma per i debiti o crediti trasferibili per girata, o al portatore, cogibili o pagabili a termine fisso o indeterminato e altro caso. Qui non si bada ai singoli creditori, spesso ignoti, o ai singoli debitori, che talora per un medesimo credito sono più, intanto solidali, sibbene alla natura del debito o del credito, e i Conti vogliono essere poco numerosi, pochissimi nelle piccole Aziende.

Toco resta da dire rispetto alla fissazione dei Conti sintetici. Essi debbono risultare dall'unione di conti semplici omogenei; questa è la norma principale. Ma in quest'epilogo dei Conti semplici si procede dalla Azienda d'indole diversa in maniera troppo varia, perchè io possa formulare norme generali. I Conti sintetici più frequenti e che vogliono avere importanza maggiore sono i Conti collettivi che compendiano quelli ai crediti o debiti di una determinata classe che si hanno verso singole persone. E nel riassumere tali Conti semplici si deve badare in prima alla natura dei crediti o dei debiti, alle condizioni, alle condizioni a cui si sono ottenuti o concessi i capitali onde essi sortono. Possibilmente in un medesimo Conto non debbono trovarsi e non scritte relative a crediti o debiti in tutti simili, dipendenti da capitali concessi od ottenuti alle medesime condizioni, sia d'interesse, sia di scadenza, sia di garanzia. E nell'epilogare i Conti di una medesima classe si vorrà procedere per gradi,

potrà badarsi, o al luogo in cui si trovano i debitori o i creditori, specialmente quando si tratta di debiti o crediti liquidabili presso l'Agenzia o sedi subalterne, ovvero alle condizioni dei debitori o dei creditori, e al genere d'affari a cui attendono.

E poco vi è da aggiungere anche circa la fissazione dei conti per le scritture attinenti al Bilancio di previsione. Ogni voce, nota o articolo deve avere il proprio Conto analitico nella serie di quelli elementari, e se il Bilancio è di competenza anche i Conti propri deputati a mostrare le varie fasi per cui passano le entrate e le spese effettuate; debbono per ogni serie esser tenuti quante sono le ultime suddivisioni del Bilancio.

I Conti sintetici si ottengono col riunire le scritture di entrate e di spese simili, e quindi han da fissarsi badando ai titoli e alle categorie del Bilancio; insomma alle tre divisioni principali.

Art. 7. Determinazione dei valori di conto.

Il valore, l'ho detto già, è grandezza comune a tutti gli oggetti dei conti che si vogliono accendere nella Ragione, perché è condizione caratteristica della ricchezza, cui i Conti direttamente o indirettamente riguardano. E ho detto anche che se si vuol conoscere i rapporti di grandezza tra scrittura e scrittura, e conto e conto, se si vogliono le scritture dei Conti compendiarle ed riassumere nei loro risultati finali; poiché soltanto i numeri omogenei si possono aggiungere e confrontare, e mettere che ogni mutazione sia ripeta a un'unità di misura costante, e che quando la misura o quantità della mutazione non è data o diretta nella misura di conto, bisogna ricercare il suo valore di conto. Anche lo Schrott rileva questa necessità di ridurre tutte le scritture a una comune misura, e chiama espressione d'esercizio (*Prüfungsausdruck*) (1) ciò che io dico valore di conto; ma non si ferma su questo punto così importante della teoria, vi accenna solo per incidere, e non dice come le espressioni d'esercizio si possono determinare. E gli altri autori dicono ancor meno di lui.

L'idea del valore non è come le idee di lunghezza, di superficie, di volume,

(1) Schrott - op. cit. - Parte 2^a. Cap. 7 §. 73

di peso, e simili, che si possono sempre con sufficiente approssimazione esprimere in numeri. Non vi ha ~~nessa~~ bilancia pel valore. Per giunta il valore egiziano di una stessa cosa è grandezza invariabile: anche l'unità di moneta, qualunque essa sia, muta pregio rispetto alle altre cose, onde i numeri, che si son scritti nei conti in tempi diversi, tutti che riferiti alla stessa moneta, a stretto rigore non sono omogenei. Dove il conto forto dei biglietti di banca, o dello Stato, obbliga a tenere i conti in una moneta nominale, la variazioni nel pregio suo sono notabili e a tutti i paesi. G. B. Say accennando ai Conti tenuti dai negozianti inglesi sul finire del secolo passato, quando il biglietto di banca a corso costante era la moneta di conto, dice che col l'aggiungere la lire sterline scritte in un Conto al principio dell'anno insieme ed altre in scritte alla fine, si aggiungevano in realtà « des unités de valeurs divers ». E poi aggiunge: « Si l'on eût tenu ses comptes en grains d'or au lieu de les tenir en livres sterling, il eût peu qu'on eût additionné ensemble des grains d'or qui n'auraient pas en deux sens époques précédentes la même valeur par rapport aux autres marchandises; mais en premier lieu cette différence eût été insensible, et finalement on n'eût mis ensemble que des unités pareilles, dont chacune aurait représenté un grain d'or fin avec toutes ses propriétés. (1) »

L'ultima osservazione non parmi interamente vera. Le due unità di valore, la lira sterlina incarta e il grano d'oro, mutarono entrambe; stavente la prima unità più e più palesemente: ecco tutto. In fine il valore non è quantità ferma: onde nessuna unità di valore in quanto è tale, rimane costante. Cosi sono bensì certi numeri, tutti che riferiti a un'unità di moneta, sia pur nominale, serbano, non ostante il mutarsi del valore, inalterata l'espressione loro, ma ciò avviene solo perché essi, piuttosto che valori, denotano misure o grandezze di cose determinate. In un conto deputato a mostrare quale è la quantità di moneta di conto che dovebbero trovarsi in cassa, tutte le somme del dare e dell'avere, in qualunque tempo se ne sia fatta scrittura, sono, rispetto al fine per cui il conto si tiene, o si dire in quanto esprimano la effettiva misura della entrata e del uscita, perfettamente omogenee. Parimente in un Conto corrente che

(1) G. B. Say - Cours complet d'économie politique. - Part 8^e.
 Div. 2^e. chap. XVIII.

abbia per oggetti crediti e debiti i quali sorgono nella moneta di conto e non producano in se stessi le somme, in quanto esprimono la misura loro, sono del tutto omogenee. Può mutare, anzi muta, l'unità di valore ma il numero della unità che seguano quella misura muta, ed è la misura del debito e del credito residuo che vuole sapere dal conto, non già il suo valore reale. Come in un conto, access. poniamo, al funmento che si guarda in un dato magazzino, i pesi delle varie entrate e uscite dan modo di determinare il peso del funmento che dovrebbe trovarsi in essa, così nei due conti sopradetti i numeri nella moneta di conto permettono di computare la misura del fondo che dovrebbe trovarsi in cassa, o del debito, credito rest.

Quo

Ma quando si ricercano i valori di conto nel solo fine di collegare insieme le scritture, c'è altra cosa: qui le somme non indicano misura, ma valori; e però non denotano grandezze ferme.

La conseguenza che importa trarre da tutto ciò è questa, che nel più dei casi il tenere in evidenza i valori veri degli oggetti dei Conti è fuori del possibile; e che nel ridurre ad un' espressione comune i rapporti di grandezza, cui le scritture dei Conti ricordano, si può tenere nulla più che una approssimazione relativa.

Certamente la regola prima da seguire nella determinazione dei valori di conto è questa, che essi si avvicinino quanto più è possibile ai valori reali; nulladimeno non si possono condannare certi procedimenti seguiti dai pratici, solo perché quei valori di conto, nel punto in cui si calcolano, appaiono palesemente diversi dai valori veri.

È ora tenuto di svolgere alcuni criteri per la determinazione dei valori di conto nei vari sistemi di scritture.

Rispetto alle scritture attinenti al Bilancio di previsione osservo soltanto che la fissazione della entrata e la limitazione della spesa, o, se vuole, le previsioni, sono definite nella moneta di conto, e quindi la loro misura diventa sempre il loro valore di conto. Quanto all'effetto suarti della entrata e delle spese nelle varie loro fasi, oltrè che nella generalità dei casi gli accertamenti, gli incassi e i pagamenti si fanno direttamente nella moneta di conto non deve dimenticarsi che essi determinano mutazioni nella ricchezza dell'azienda da affermarsi nei conti patrimoniali. Basterà dire pertanto come hanno da de-

terminarsi i dati della scrittura di tali conti;

È molto pure osservare che, non potendo variare il fondo patrimoniale in monte se non nella misura con cui variano gli elementi suoi, le mutazioni nelle parti ideali dipendono in tutto da quello che si rilevano in tali elementi; onde non è da ragionare se non della determinazione dei valori nei conti a essi ascritti. Anzi, perché anche le variazioni negli oggetti dei conti d'esercizio procedono da altre che devono affermarsi nei conti delle prime classi, resta a dire di essi soltanto.

Tra gli elementi patrimoniali, ve n'ha di quelli la cui misura o quantità s'esprime senz'altro nella moneta di conto. Per tali, come può osservarsi dalle cose precedentemente discorse, le monete in cassa della specie di quella di conto, i crediti e i debiti che si hanno in quella moneta, che non sono contestati o dubbi, e che non producono interessi; il numero delle monete entrate nelle casse o tolte, e il valor nominale o la misura dei crediti o dei debiti accertati, sono ad un tempo il valor di conto delle mutazioni rilevate. Anche per questi elementi, e per i conti loro, che sogliono essere i più numerosi e più lavoranti in tutte le Uziande, non vi ha nulla da aggiungere. E tale osservazione può applicarsi quasi intieramente egualmente ai crediti o ai debiti nella moneta di conto, in conti correnti o dipendenti da annui, sui quali decorrono interessi. Loni son da distinguere le variazioni nelle somme capitali e quelle che procedono da frutti scadenti: quanto alle prime, la loro misura è il loro valore di conto, quanto agli interessi, è noto come si contengono.

Tra le rimanenti porzioni della sostanza, convien distinguere quelle che appartengono al patrimonio fermo e le altre che fanno parte del patrimonio circolante o mutabile. Nelle prime le mutazioni che si rilevano e devono ricordarsi, son poche per ogni conto, e nel determinarne il valore di conto devesi badare che le scritture, le quali si van man mano componendo, almeno i saldi dei conti, così fattamente che questi seguino sempre colla maggior possibile approssimazione il valor reale dei beni, dei crediti o dei debiti in essere dopo quelle mutazioni. E come si possa, volendo, trovare codesti valori reali, fu detto là dove venne svolta la teoria della valutazione degli elementi patrimoniali. Sarebbe malagevole il voler formulare norme particolari;

Gli elementi del patrimonio mutabile, dei quali rimane

ancora a dire, sono, o crediti, o debiti cambiarj in qualsivoglia moneta, o crediti o debiti ordinari, ma in moneta diversa da quella di conto, o crediti o debiti dipendenti da carte valori o titoli al portatore o nominativi, ma trasferibili, o, in fine, monete diverse da quella di conto, mercantile, scorte, materie prime, e prodotti.

Ogni aumento nei crediti delle categorie sopra nominate ha un valore proprio, che, o è determinato di per se, come quando dipende da pagamenti di somme nella moneta di conto, o da aumenti nei debiti o diminuzioni nei crediti in questa moneta; oppure può determinarsi in base al cambio corrente, allo sconto, o al prezzo di borsa.

Lo stesso dicasi delle diminuzioni in quei crediti. Ciascuno ha un valore proprio che, o è determinato dalla somma nella moneta di conto, che per essa si sono incassate, o da aumenti nei crediti o diminuzioni nei debiti in quella moneta che ne sono l'effetto o la causa, oppure si può determinare badando al cambio corrente, allo sconto, o al prezzo di borsa, secondo i casi.

Analogamente per gli aumenti o le diminuzioni nei debiti della lista sopra riferita.

Osservazioni simili possono farsi per beni, siano essi scorte, mercantie, materie prime, prodotti, o monete diverse da quella di conto. Ogni aumento ha un proprio valore, un valore d'entrata, che è determinato di per se o può determinarsi. Se l'aumento dipende da compere che si siano fatte, il suo valore è il prezzo d'acquisto. Dal prezzo è determinato dalle monete di conto che per questo acquisto si fossero versate altrui, e dal valore di conto dei debiti per esso contratti, o dei crediti scemati. Se l'aumento proviene da produzioni dell'azienda, il suo valore può determinarsi in base al costo di produzione, oppure merce di una stima al prezzo corrente che prodotti simili hanno sul mercato più vicino. Anche le diminuzioni nei beni hanno un valore proprio d'uscita. Se la diminuzione è cagionata da una vendita, tale valore è il netto ricavato della vendita, ed è determinato dal valor di conto del denaro ricavato, e da quello dei crediti acquisiti o dei debiti scemati. Se invece dipende da consumi effettivi o da impieghi in successive produzioni, esso può determinarsi in base al costo, o per via di stima al valore corrente.

Ciò premesso, nel fissare il valore di Conto degli aumenti o delle diminuzioni in simili crediti, o debiti, o beni, si possono seguire queste tre vie diverse:

1.^a Seguendo una prima via il valore di Conto, così degli aumenti come delle diminuzioni, si fa eguale al loro proprio valore determinato nel modo sopradescritto.

2.^a Perciè di un secondo procedimento si fa il valore di conto degli aumenti pari al loro proprio valore determinato come sopra si è detto, e quindi si conteggia il valore di conto delle diminuzioni secondo il valore al quale il montare di crediti, o debiti, o beni che formano essa diminuzione figurava nei Conti, cioè si computa il valore di Conto delle diminuzioni in base al valore di conto degli aumenti che le hanno necessariamente precedute. Quando si tratta di beni o maggesi in tutte le loro parti si suole in occasione di ogni aumento conteggiare il costo medio o prezzo medio di tutti quelli omogenei che sono in essere, e quindi si nota in base ad esso prezzo o costo medio il valore di conto delle diminuzioni.

3.^a Si conteggia, applicando un terzo procedimento, il valore di conto di quegli aumenti e di quelle diminuzioni in base alla loro quantità o misura effettiva, e a prezzi unitari o cambi costanti per quelli e per queste e per uno spazio di tempo, che può variare bensì, ma che non suole essere minore di un periodo di gestione, senza punto badare al valore proprio degli uni e delle altre.

Se si segue la prima via i Conti, non essendo in essi notati gli aumenti e le successive diminuzioni alla stessa stregua, ossia secondo gli stessi valori di conto unitari, finché restano accesi, non possono indicare al loro saldo nulla di esatto; nondimeno dal modo di computare l'utile o il danno che proviene dai negozi in essi registrati. Ma a tale intento è necessario ricercare, per mezzo di inventari di fatto o di dati raccolti in colonne complementari dei conti o in libri ausiliari, la quantità dei crediti, dei debiti, o dei beni in essere, e quindi valutarli secondo il valor corrente. Oggi più si vuole valore alle diminuzioni, la differenza tra il totale così ottenuto e il totale degli aumenti indica l'utile o il danno seguito dagli affari registrati nel Conto. È soverchio di osservare che tale ricerca dell'utile e della perdita può farsi, quando se ne abbiano gli elementi; e alla fine dell'esercizio e mentre dura, quando pare espediente.

Adottando il secondo procedimento, il saldo dei conti indica il

valore dei beni, dei crediti, e dei debiti in essere in base al costo o valore che si attribuisce a quei beni quando si acquistarono si produfero, e a quei crediti o a quei debiti quando sortero.

Finalmente, terminando i valori di conto nella stessa maniera, i saldi dei conti indicano il valore dei beni, dei crediti, e dei debiti in essere ai prezzi unitari o ai cambi fermi adottati.

In tutti e tre i procedimenti descritti si rilevano per affermarsi nei conti propri, sebbene nella maggior parte dei casi in diversa misura, le rendite, le spese, ed i consumi effettivi. Ma l'utile o il danno proveniente dai singoli affari non si rileva se si segue il primo modo. Invece nel secondo, in occasione di ogni vendita di beni, di ogni cessione o restituzione di crediti, o estinzione di debiti, si rileva e deve affermarsi nei conti alle parti ideali l'utile o il danno seguito, il quale e pari alla differenza tra il valor proprio delle diminuzioni e il loro valor di conto. Nel terzo procedimento, a misura che si accertano i singoli aumenti e le singole diminuzioni che non siano effettuazioni di rendite, o spese, oppure consumi, si vuole riferire a conti di costi o danni la differenza che vi sono tra i loro valori propri e quelli di conto adottati. Simili differenze non sono, a vero dire, utili e danni reali, nondimeno le si notano in un medesimo conto quella che si rilevarono in occasione cost degli aumenti, come delle diminuzioni, degli stessi elementi patrimoniali, siano essi beni, o crediti, o debiti, il saldo si rinvieta a profitto unitamente l'utile o il danno completo che segue dagli affari compiuti su quegli elementi, e si puo avere con esattezza costetto utile o danno totale, purché si tenga conto della differenza che vi ha tra i valori di conto e i valori reali degli oggetti in essere nell'atto in cui si fa la ricerca, e nell'atto in cui si iniziarono o ripresero le scritture del Conto.

Delle tre me descritte la seconda, per rispetto alla notizia che merita, si possono avere dai conti, indubitatamente e la migliore. Per essa i saldi dei conti elementari, se non indicano in ogni tempo il vero valor corrente degli oggetti loro, il che non si puo in nessun modo ottenere, segnano pero costantemente qual sia il costo reale di quegli oggetti, la qual cosa e cio che piu importa agli amministratori di sapere, per essa inoltre si rilevano, man mano che si effettuano, gli utili o i danni che seguono dagli affari singoli conchiusi coi terzi.

Viene poi la terza via, per la quale si può conoscere con qualche approssimazione, per una parte il valore dei beni, dei crediti, e dei debiti; per l'altra l'utile o il danno risultante da tutti gli affari che riguardano un singolo elemento patrimoniale, o più elementi simili. La prima cognizione si ha dai saldi dei conti accesi a quei beni, o crediti, o debiti; la seconda dai saldi di una classe di conti di gestione.

Contuttociò la prima via, la più imperfetta, e la più praticata, la terza lo è meno, la seconda, la migliore si dire se si considera rispetto alle notizie che raccoglie, lo è rarissimamente. La ragione di questa apparente anomalia sta in ciò, che per l'applicazione del primo procedimento si richiedono di rado conteggi speciali oltre quelli necessari per la contabile, o, meglio, liquidazione dei singoli negozi; laddove i valori di conto, nel caso che si applichino gli altri due, il secondo specialmente, richiedono, per la loro determinazione, ricerche, conteggi e scritture bene spesso non brevi, né al tutto facili. E però il più giudizioso miglior partito rimarrà di vantare che l'applicazione di questi due ultimi procedimenti darebbe, che non il sobbarcarsi al lavoro che esse richiederebbero.

Lara bene venire ad alcuni particolari;

Per le monete diverse da quella di conto si seguono due maniere. In una prima maniera, usata nel commercio ordinario, si notano nei conti, allorché s'incassano, al loro valor d'entrata, e, allorché si contano al buoi, al loro valor d'uscita. In una seconda maniera, seguita nel commercio di banca, così quando si pagano in conto, come quando si creano, cercati il loro valore di conto, traducendo la loro quantità nella moneta di conto a un cambio fermo; la differenza ha il valore così trovato, e quello d'entrata e d'uscita, si porta ogni volta a un conto Uggi e disaggi. Il procedimento per il quale si dovrebbero notare i pagamenti secondo il valore attribuito agli incassi non lo che sia usato.

Per i beni sono nelle varie Scienze seguite le tre vie. Nel commercio ordinario i valori di conto sono i costi e i netti ricavi. Nelle imprese manifatturiere meglio ordinate si notano le entrate secondo il loro costo reale, e le uscite in base allo stesso costo. In caso di vendita la differenza tra il valore di conto e il netto ricavo si fa figurare in uno o più conti di vendita. Finalmente nelle Amministrazioni pub.

blite e servente adottata la terza via per cui, così le entrate come le uscite, si valutano a prezzi unitari fermi: la differenza tra i valori di conto e i valori propri delle entrate e delle uscite si riferisce a conti di gestione, che assumono titoli vari;

Per i crediti cambiari sono seguite due vie, la prima e la terza. Primieramente quando sorgono, cioè quando gli effetti entrano in portafoglio, si notano nei conti al loro valor d'entrata, e quando si estinguono o si vendono, cioè quando si tolgono gli effetti cambiari dal portafoglio, si scrivono negli stessi conti al loro valor d'uscita. In secondo luogo, così quando i crediti si acquistano, come quando si estinguono o si cedono, si scrivono nei conti al valor nominale degli effetti che si provano, e sono espressi nella moneta di conto, oppure a similitudine. Il valor nominale ridotto nella moneta di conto a un cambio fermo. Tanto all'entrata quanto all'uscita degli effetti, la differenza tra il loro valor proprio in quel punto e il loro valore di conto viene affermata nei conti che prendono il titolo di Scanti, Scambi, ecc.

La prima via è seguita nel commercio ordinario e nelle Banche private, la seconda nelle Banche pubbliche. Ma molti osservano che nel piccolo commercio il valor d'entrata e il valor d'uscita degli effetti è nel più dei casi il loro valor nominale; qui gli effetti generalmente si ricevono in occasione di vendite a tempo, e si incassano alla loro scadenza. Questo fatto ha indotto in errore parecchi autori, tra cui il Bonnetier e il Duplanque, i quali afferiscono che i negozianti notano sempre gli effetti al loro valor nominale, essendo soltanto i Banchieri quelli che li notano al loro valor d'entrata e valor d'uscita. Ignoro se sia seguita nella pratica quest'altra via, punto malagevole di notare gli effetti così all'entrata come all'uscita secondo il loro costo effettivo.

Osservazioni analoghe debbono farsi per i debiti cambiari; Anche per essi si seguono due vie. O si notano nei conti quando sorgono e quando si estinguono secondo il loro valore in quel punto, cioè secondo il valor d'uscita e d'entrata degli effetti; o si notano nell'uno caso o nell'altro secondo il loro valor nominale, e, se sono in moneta diversa da quella di conto, secondo questo medesimo valore tradotto nella moneta di conto a un cambio fermo. La prima

maniera e seguita nel commercio ordinario e nei Banchi privati, la seconda nelle Banche pubbliche.

Nei conti alle carte valori siolti generalmente notare, quando si acquittano, il conto loro, quando si cedono, il loro netto ricavo. Non mancano tuttavia Aziende che pongono anche in occasione delle vendite il conto per il prezzo d'acquisto, e Aziende che notano in ogni caso il valor nominale. Quest'ultima pratica è da condannarsi; essendo che il valor nominale sul conto è troppo diverso da quello reale. In questi conti, specialmente quando si cerca nelle carte valori uno stabile impiego di somme, è bene far nota solamente del valor capitale di quei titoli o di tutto questo valore, scrivendo in conti di gestione le somme pagate in più per le cedole in corso, o in meno per le cedole prossime a scadere che fossero state staccate dai titoli, e inoltre le somme ritestate sui tagliandi scaduti. Tutto ciò è suggerito anche dal Gavarreni in una pregevole monografia (1).

Nei conti ai crediti e ai debiti personali, ma in moneta diversa da quella di conto, in due modi si determinano i valori di conto. O si fanno eguali ai propri valori dei debiti o dei crediti secondo il cambio reale corrente, o si conteggiano in base a cambi fermi. La prima via è la più usata. Altri v'hanno alcuni che, affine di evitare il conteggio di somme ai cambi correnti, e affine di usare in ogni caso di cambi reali, anziché tradurre nella moneta di conto tutti i debiti e i crediti che sorgono, si limitano a tenerne nota in colonne complementari, e trivono nelle colonne proprie del conto soltanto i valori delle somme, degli effetti cambiari, e dei titoli di credito, che a ragione di quei debiti o crediti, ricevono o cedono. Qui, come si vede, non è il montare dei debiti o dei crediti che determina il loro valore di conto, sibbene il valore delle cose che si ricevono o cedono. a cagione di essi. E siccome queste cose di rado si ricevono o cedono nel punto stesso in cui si viene a conoscere il sorgere del nuovo debito o credito, così i due fatti devono notarsi separatamente. E poiché si suppone che il sorgere del debito o del credito non alteri di per se stesso immediatamente la costituzione del patrimonio e non si traduce il suo montare nella moneta di conto, quel debito o quel credito non si può registrare

(1) Gius. Gavarreni. - La Contabilità dei fondi pubblici - Navarra - 1877.

che nelle colonne interne complementari del Conto, e non può la somma riferirsi ad altri Conti (1). Né si lasci di osservare che questo procedimento, il quale si presenta nella pratica molti vantaggi, non è però senza gravi inconvenienti, non si può seguire che per i Conti propri Banchieri o coi Banchieri e per affari di Banca; perocchè è necessario che i valori i quali si ricevono o cedono si riducano presto a danaro, o siano tali almeno da potersene senza molta incertezza determinare il valore reale. Sono di così fatta natura, oltre alla moneta di qualsiasi specie, gli effetti, cambiali e i titoli di credito, ma non già le mercanzie di tutte le sorte; onde non potrebbe tenersi in simile maniera un Conto corrente alimentato specialmente da acquisti di merci. Farebbe assurdo il ricercare il valore dei debiti che provengono da simili acquisti, non già in base al cambio corrente, determinato sempre entro stretti confini, ma in base al valor corrente delle merci acquistate, che è sempre incerto, e sarebbe ancora più assurdo il sospendere le scritture fino a che si siano vendute tutte le mercanzie.

Rispetto ai debiti e ai crediti sarebbe malagevole conteggiare il valore delle diminuzioni secondo il valor proprio degli aumenti. Basterebbe il lungo lavoro che si richiederebbe per tenere in evidenza il cambio medio degli aumenti, cioè il rapporto fra il montare nominale del debito e del credito, e il suo valore di conto che è il saldo del conto; noto soltanto che un conto accetti in origine a un credito, può talora divenire in seguito un conto a un debito, e reciprocamente, nel qual caso la base di valutazione verrebbe totalmente mutata.

Art. 8°.

Esame delle teoriche del Conto, seguite dalle principali scuole.

§. 1°.

Come la natura dei Conti non dipende dai metodi di registrazione, e come non si possa essere che una sola Teorica del Conto.

La natura dei conti dipende manifestamente dall'indole

(1) Vedi Rip. Tannier... Notions complémentaires de Comptabilité générale - e J. G. Courcelle-Seneuil - Cours de Comptabilité. Vol. II.

Dell'oggetto loro, quella delle loro scritture dall'indole dei fatti e delle mutazioni che ricordano, e questa indole non muta col variare dei metodi di registrazione; onde parrai che la teoria dei conti non dipenda dai metodi, questi possono tutt'al più determinare alcune mutazioni di forma nelle scritture in quelle parti per cui le une alle altre si collegano. Con tutto ciò si può riferire la teoria del Conto a un metodo solo, e molti ragionano della natura dei conti in modo vario secondo che li considerano come strumenti dell'uno o dell'altro metodo. L'errore dei primi è anacronistico, e facilmente si spiega badando che essi si determinano nelle loro opere un metodo solo, e giudicano che il metodo da loro preferito tutti gli altri vince per l'eccellenza propria e per l'applicabilità sua alle Circostanze di ogni fatto.

Chi svolge una diversa teoria del conto per ciascheduno dei metodi che descrive, a ben guardare ammette implicitamente che vi possono essere più teorie tutte egualmente razionali. E vi è stata anche l'affermazione esplicita di questo concetto come può vedersi nelle risoluzioni prese dall'adunanza dei Ragionieri italiani tenuta a Milano nel 1851 (1). Ma la natura dei Conti che la teoria deve investigare e chiarire dipende dalla natura degli oggetti loro, cioè a dire dalla natura della cosa che non muta nell'operare suo, onde non è possibile, rimanendo nel vero, venir nel ragionare dei conti, a conclusioni opposte. Quindi che contitenero una data cosa in un medesimo aspetto e a un solo fine, non possono, senza cadere in errore, percepirlo in modo diverso, ed annunciarne differenti leggi del suo essere e del suo volgerli.

Del resto la teoria del Conto varia come vuole essere di ogni ramo delle scritte, come del tutto recenti. Quanto per altro concetto si formasse ro del Conto, gli autori dei secoli passati non è facile sapere. Alla natura dei conti essi dovevano salire, ma solo per incidenza e spesso in modo contraddittorio.

(1) Leggesi la relazione del prof. Agliozzi pubblicata nel Ragioniere di Novara, Vol. IV, pag. 157.

§. 2.

Della supposizione di persone dietro i Conti e della personificazione dei Conti.

Quando studiar la genesi e lo sviluppo dei Conti (1) di farsi che quelli cui prima occorre di ascendere e da cui gli altri trassero lor forma tipica, sono, secondo ogni probabilità, i Conti che han per oggetto crediti o debiti, e che s'intestano di debitori o ai creditori. Nulla di più naturale adunque che, specialmente nei primi tempi, gli autori i quali si proponevano di spiegare e fare altrui comprendere del conto, e l'uso delle tre voci tecniche, invitassero a supporre, eziandio dietro a quali non accetti a debiti o a crediti veri, persone che si dovessero addebitare o accreditare, o a considerare a dirittura quali persone gli oggetti loro. Così da molti i conti alle parti ideali del patrimonio furono supposti accetti al proprietario dell' Azienda, quelli ai beni stabili e mobili al proprietario stesso o a conseguatari veri o immaginari. Ed è pure naturale che si seguisse tale via anche in tempi più vicini dagli autori di libri elementari, i quali piuttosto che rivolgere una teoria nazionale si proponevano di apprendere altrui nel modo più rapido e chiaro che per loro si potesse come i conti dovessero tenersi. Intornia il concetto del conto supposto sempre accetto a persone naturali o giuridiche, o, come si suol dire, della personalità del conto, non è nuovo, nè di pochi.

Il Paciolo dopo aver detto correttamente che « per la cavendale (capitale) s'intende tutto il suo corpo di facultà presente » e per la cassa « la sua propria ovvero borsina (2) », nell' epilogo del trattato dei computi, parlando di cose amate in dono o che si trovano in essere quando si aprono le scritture serive più volte « farai creditore al tuo conto (il cavendale), cioè te medesimo » E al cap. XXIII che tratta « de l'ordine et modo a saper tenere un conto da bottega. ... » dà queste norme: « De tutte le robe che vi (nella bottega) metterai a di per di farala debi.

(1) Veggasi più addietro - Art. IV pag. 328 e sq.

(2) Luca Paciolo. - Summa de Arithmetica. - Venetia 1494. - Tract. de Computis et scripturis - Cap. XII. -

trice a li suoi libri e fa sua imaginatione che questa bottega sia una persona sua debitrice di quel tanto che le dai per lei spendi in tutti i modi. E così per l'adverso di tutto quello che ne cavi e ricevi farala creditrice comme se fatta un debitore che ti pagasse a parte E molti sono che a li suoi libri fanno debitore il principale che li abande a ditta bottega, benchè questo non se possa debitamente fare senza volonta di quel tale . . . » In fine, parlando di mercantie affidate in commissione di vendita a uno che viaggia, o come si soliva dire, di viaggio raccomandato altrui, scrive doverli fare « di tutto debitare quel tale a chi lo raccomandadi dicendo: per viao raccomandado al tale . . . (1) » Come si vede già nel Paciolo può trovarsi il concetto rudimentale della personificazione degli oggetti dei conti, e di conti che non riguardano debiti o crediti veri e che tuttavia si considerano accesi a persone.

Luodovico Flori è più esplicito. « I debiti ancora, egli dice (2), e i crediti che si scrivono nei libri, . . . non solo appartengono a persona ma ancora a cose supposte o sia inanimate, e, come sono nel libro dei mercanti le loro mercantie, e nel domestico i granari, le cantine, e in tutti la cassa. E queste si chiamano cose supposte o surrogate perchè nella scrittura tengano luogo di tante persone. Come, per cagion d'esempio, la cassa è come un depositario dei nostri danari; e perchè quando ci mettiamo danari gliene diamo debito come se fusse persona che ce ne avesse a render conto, et all'incanto quando ne leviamo gliene diamo credito come faremmo appunto col depositario quando ce lo restituisse. » Tra quindi osservazioni analoghe per il granario, la cantina, e le officine delle alpe case, e conchiude, secondo il Passerini (3) coll'affermare che le cose supposte o surrogate si chiamano appunto così « perchè si met-

(1) Cap. XXIV.

(2) P. Ludovico Flori. - Trattato del modo di tenere il Libro doppio domestico. - Palermo 1633, ristampato in Roma per il Lozzari Varesi 1677 - pag. 8 - Citato dal Bonalumi nel suo libro Sull'evolvemento del Conto Computistico. - Novara 1880 - pag. 143.

(3) Felleguino Passerini. - Origini sulla teoria della scrittura doppia - Roma 1875. pag. 18. - Il Passerini compendia l'eccellente opera del Flori, ma non adopera sempre le parole di lui, perciò è dubbio se la frase riferita sia del Flori.

sono in luogo di persone depositarie di quella cosa, e si trattano e maneggiano come se fossero tante persone » colle quali noi teniamo conto.

Il Peri scrive che del danaro che si tiene in cassa si deve « intanto aver per debitrice la stessa cassa o tra conto di cassa, sotto il qual nome si ritenga. De per debitare il padrone del danaro che lo tiene in tue mani » e aggiunge che se il danaro fosse dato alla cura d'altri, si dovrebbe dire: « Conto di Cassa a carico N. . . (1) ».

Io potrei moltiplicare le citazioni di scrittori di secoli andati, ma nel faccio parentani di aver a sufficienza provato quanto ho affermato in principio, che cioè il concetto della personalità dei conti non è nuovo. Piuttosto si nota come non siano pochi gli autori moderni che nel dire della natura dei conti non han saputo o voluto ragionare meglio e più diffusamente di quello che gli antichi abbiano fatto, e come fra essi ne si abbia parecchi di alto ingegno. Noi basterà di accennare a quanto scrissero due illustri economisti, G. B. Say, e Lorenzo de Stein, e un illustre ragioniere, Francesco Villa.

G. B. Say, dopo aver detto dei conti che inegozianti togliono accendere ai corrispondenti, aggiunge: « Ce n'est pas tout. On personnelle certaines branches de la maison de commerce; on en fait des débiteurs et des créditeurs. . . . (2) » Più in là suppone dietro il conto Rineffe, un conto a crediti cambiari, e un personaggio fittizio, depositario d'un portafoglio o si trovano gli effetti non ancora celti; e volendo dar ragione d'un addebitamento da fare a quel conto, aggiunge che: « ce personnage fittif doit ce qu'on lui confie jusqu'à un moment où il en rend compte et où on l'en discharge. » Rispetto alle mercanzie dice che si confidano « à un personnage fittif nommé marchandises générales. » In fine, accennando a un commercio nuovo che si volesse tenere colla Rineffe, per esempio, scrive: « . . . j'ouvre un compte à ce commerce. J'en fais un personnage fittif. »

Lorenzo de Stein, discorrendo del metodo di scrittura che è più diffuso nelle Imprese, afferma che esso riduce tutti gli elementi di essa Impresa a la

(1) Gio. Domenico Peri, genovese. - Il negoziante. - La prima edizione genovese risale probabilmente al 1638. Vedi Bonalumi - op. cit.

(2) G. B. Say. Cours complet d'économie politique - Part. VIII. cap. 18.

produzione, il consumo, e la riproduzione di ciascuno di essi a unita di denaro nei conti». E aggiunge: « Ciascuno di questi Conti riceve il capitale suo rispettivo dal commerciante dell' Impresa, e funziona qual mandatario, direbbe si, della tenuta dei libri, nella rispettiva sua sfera. La somma del capitale che l' Impresa soffra a ciascuna parte considerata come un debito di quella parte. Detta somma viene addebitata alla parte stessa, o verosia al suo Conto, qual' è in questo Conto tenuto a restituirla all' Impresa in un col reddito relativo. Le spese che quella parte fa per mercedi, interessi, operazioni di credito, ecc. ritengono fatte in nome dell' impresa, e però fatte in refusione del capitale, da quest'ultima anticipata. Dovrà quindi che il conto (la parte anzidetta) ha da avere all' Impresa (al tutto), cioè che gli viene addebitato, e da avere da essa ciò che per l'impresa ha pagato (1).

Francesco Villa, volendo applicare i Conti o le partite di deposito, come egli le chiama, al denaro, al grano, ecc. dice che sono deputate a « dimostrare da una parte (pagina sinistra) i debiti di quegli individui (veri o supposti per convenzione e per comodità di scrittura) che sono depositari del denaro, del grano, ecc., e dall' altra parte (pagina destra) le diminuzioni di quei debiti a carico dei depositi nei medesimi (2) ». Più oltre osserva che i Conti al patrimonio in mano, alle rendite e alle spese, i quali egli dice partite riflettive, « possono considerarsi come altrettanti conti aperti al proprietario della sostanza (3).

Io non vo dire se le proposizioni citate in questo paragrafo siano corrette; ricorderò soltanto che nel giudicare di esse non stenti dimenticare che gli autori loro non si siano proposti di ragionare della vera natura del conto, ma soltanto di chiarirne il meccanismo onde parmi debbasi trovare nelle cose che differo piuttosto insufficiente che erroneità. -

(1) Lorenzo de' Steiu - Il sistema dell' Economia politica. - traduce. ital. di Fr. Lambertenghi - Verona - Munster 1879 - Part. III ser. I. cap. 3: pag. 269.

(2) Fr. Villa - Elementi di Amministrazione - op. cit. Part. 2^a cap. 2.

(3) Fr. Villa - op. cit. - Part. 2^a cap. 3.

§. 3.^o Delle diverse classificazioni dei Conti fatte dai vari autori.

Qualche idea del concetto che si sono formati della natura dei conti i vari autori si può trarre dalla classificazione che essi hanno fatto dei Conti medesimi.

La prima classificazione ritale per avventura a Domenico Mancroni. Egli parla di partite vive e partite alle cose morte, ed aggiunge: « Per le cose vive qui s'intende ogni creatura animata; et per le cose morte s'intende robbe ovvero ogni altra cosa⁽¹⁾. » Così s'intende per conti vivi i conti intestati a persone per indicare lor crediti e debiti, e per conti morti tutti gli altri. Questa divisione, che si fonda più che altro sulla forma dei conti, e che raccoglie in una classe, quella dei conti morti, partite diversissime, è stata ed è ancora seguita da molti, specialmente in Germania ed in Francia. Solamente i conti vivi prendono presso taluni il nome di conti personali, e presso altri quello di conti particolari, e i conti morti chiamanti da alcuni conti impersonali, e da altri conti generali, conti sussidiari, o conti alle cose.

Il De La Port distingue forse per il primo tra i conti generali quelli accesi alle parti ideali dagli altri, « Tous les comptes, egli scrive, dont on se sert se forment par trois sortes des sujets qui sont: 1. Le chef, ou le negociant lui même; 2. Les effets en nature; 3. Les correspondans. . . . Ainsi je réduis les comptes. . . . en trois classes. La première est composée des comptes au chef; il n'y expriment par leur titre ni aucun effets, ni aucune personnes, et sont Capital, Profits et Pertes, Dépenses générales, etc. La seconde renferme ceux des effets effectif, qui sont de quatre sortes: Argent. . . ., Marchandises, Effets en papier, Effets particuliers. . . . La troisième comprend ceux des

(1) G. Domenico Mancroni - Del libro Doppio del suo Giornale.

correspondants. . . . (1)»

Lo Scali (2) riproduce la stessa classificazione anche nelle suddivisioni, and' è a credere che l'abbia tolta dal de La Porte. Per verità egli pone erroneamente il conto Cassa tra quelli del capo dell'Azienda, ma è facile a spiegabile l'errore di copiatura se si bada che l'autre francese espone la classificazione in una tavola sinottica, dove il Conto cassa segue immediatamente quelli del proprietario (3).

Adottarono la stessa classificazione dei Conti: il Villieus (4), il quale ha i conti alle persone, i conti alle cose o di negozio (Lach-Conti) e il conto di capitale coi suoi ausiliari (Fußli-Conti) o conti di perdite e profitti; l'Hanshofer (5), che ha i Conti dell'imprenditore, i conti personali, e i conti ai beni patrimoniali (Content der Besitzstände und Vermögensbestandtheile), e infine il Marchi, il Marchi e la loro scuola. Se non che dove il Tammier, del pari che il de La Porte e gli altri autori stranieri citati, classificano i conti agli effetti cambiari e alle carte valore tra i conti ai beni o alle cose, il Marchi osserva giustamente che essi sono Conti accesi a veri debitori e creditori, essendo tali i sottoscrittori degli effetti (6). Ma prima di lui il Forster aveva detto che simili Conti erano null'altro che conti personali (7).

(1) Secondo Hurbin Lefebvre (Origines de la Comptabilité - Lion - 1845) e il Monginat (Novelles études de Comptabilité - Paris - 1867 pag. II.) le edizioni dell'opera del de La Porte - La science des jurs negociants et Tenens des livres - risalgono al 1673. - Io ho sottocchio l'edizione fatta da P. J. Migneret - sullo scorcio del secolo passato. Ma il Migneret dichiara « la nouvelle édition totalement révisée et corrigée » e aggiunge che essa contiene tutto ciò che « renferme d'essentiel Larne, Giraudan, Ricard ». Del resto le citazioni sopradette corrispondono nell'essenziale a quelle tolte da altre edizioni dal Bonalumi e dal Rassi.

(2) Pietro Paolo Scali. - Trattato del modo di tenere le scritture dei mercanti. . . . Livorno 1755 - citato dal Bonalumi nell'opera: - Sviluppo del pensiero contabile - già cit. pag. 244 e seg.

(3) Forse si tratta di un semplice errore di stampa nell'opera del Bonalumi.

(4) Franz Villieus - Industrielle Buchhaltung - Wien 1873.

(5) Max Hanshofer - Industriebetrieb - Stuttgart 1874

(6) F. Marchi - I cinquecentisti ecc. - Brato. 1867.

(7) B. F. Forster - Double entry elucidated - London 1873 - La prima edizione è del 1852.

Con tutto ciò il Carboni ricade nel vecchio errore, e pone i Conti degli effetti tra quelli che si suppongono accesi a consegnatori (1).

Una volta staccati i Conti alle parti ideali da quelli ai beni, non doveva essere difficile rilevare l'analogia tra queste ultime partite e le altre dei debiti e dei crediti, e quindi giungere a una razionale classificazione dei Conti in due classi equivalenti e antitetiche.

Il Morrison è il più vecchio tra gli scrittori in cui ho potuto rinvenire la sopradetta classificazione. Egli ha i Conti alla Whole Property e alle Parts of Property, cioè i conti alla sostanza in monte e agli elementi suoi (2). Segue il Crippa che ha « conti collettivi o generali alla Ragione propria farra, ... soggetto delle Aziende, » e i conti all'oggetto delle Aziende, « conti di coda e di persone particolari ed individuali » (3). E forse dal Crippa trafe poi l'Abeni la denominazione punto felice di conti soggetti e conti oggettivi (4). Viene quindi il Lamray. Lanesti ha: « les comptes propres ou directs » e « les comptes représentatifs ou indirects », osserva che « les comptes propres se rapportent directement à la personne, la société ou l'affaire pour lesquelles les livres sont tenus », dove les comptes représentatifs ... représentent indirectement, chacun dans leur espèce, l'actif et le passif de l'entreprise d'une personne, d'une société, ou d'une affaire quelconque pour lesquelles les livres sont tenus, » e infine aggiunge che i Conti diretti comprendono il conto capitale e i conti di peralte e profitti, e che « les comptes représentatifs sont de deux espèces, savoir: les comptes spéciaux (que l'on désigne autrement sous le titre de comptes généraux) et qui sont les comptes des choses, et les comptes personnels; qui sont les comptes avec les personnes. » (5).

Tutti gli autori citati fin qui considerano soltanto le scritture.

(1) Veggansi le esemplificazioni nel libro del Riva - Dell'insufficienza della partita doppia, ecc. Roma - 1874.

(2) C. Morrison - A complete system of practical Book-keeping - Londra 9ª edizione - 1862 - Part. 2ª pag. 44 - La prima edizione risale al 1814.

(3) Lodovico Giuseppe Crippa - La scienza dei Conti - Milano - 1838.

(4) G. Abeni - La Contabilità delle Aziende rurali - Milano - 1871.

(5) Veggasi l'articolo alla voce: Terme des livres nel Dizionario di Commercio e navigazione del Guillaumin - colla firma J. B. Lamray.

re patrimoniali: il Cerboni badò anche alle scritture del Bilancio di pre-
visione e classificò egualmente i conti di queste in due serie antiche

Delle altre classificazioni proposte, e per verità non son poche,
non parlo, perché, in generale, non furono adottate da altri fuorché dai loro
proponenti.

§. 4.

La teoria dei Conti generali supposti accesi al proprietario dell' Azienda

Generalmente si attribuisce a Edmondo De Granges padre la
teoria che considera i Conti generali, cioè a dire i conti non accesi a cre-
diti o a debiti, come conti personali del proprietario, ma prima di lui Gi-
randeau aveva già scritto che « Les comptes généraux représentent le né-
gociant lui même (1) ».

Il De Granges però è stato più esplicito. Rispetto ai conti al-
le perdite e ai profitti, al denaro, alle mercanzie, ai crediti e debiti cam-
biari, egli scrive: « ... pour se faire une idée de ces comptes, il ne faut
voir en eux que ceux du négociant dont on tient les livres, et il faut
conserver que débiter l'un de ces comptes c'est débiter le négociant lui
même sous le nom de ce compte en particulier (2) ». Quindi afferma
che ogni difficoltà nell' arte dei conti si vince « en débitant la personne
qui reçoit, ou le compte de l'objet que l'on reçoit, et en créditant, ...
la personne qui fournit ou le compte de l'objet que l'on fournit. »

I conti generali che, secondo il Girandean, dovevano essere almeno
sette, e il primo De Grange almeno cinque, divergono cinque l'uno l'altro nelle
opere del figlio di questi, sebbene poi, come già aveva fatto il padre, accen-
ni alla larga suddivisione che nella pratica suole ricevere ciascuna di que-
sti conti. Negli scritti del secondo De Granges appare, per avventura la pri-

(1) P. Girandean. La Banque rendue facile - Lion - 1793 - pag. II.

(2) E. De Granges. Tenue des livres rendue facile. - Le prime edizioni di que-
sta opera risalgono alla fine del secolo passato. - Io ne ho sotto occhio una re-
centemente pubblicata dalla Libreria Garnier Frères - Paris.

una volta, la formula, «... debiter celui qui recoit et creditor celui qui donne (1) » la quale suppone conti tutti strettamente personali.

I De Granges hanno avuto, più che non meritassero, imitatori in Francia e in Italia, e la loro teoria, se pur può dirsi tale, è consacrata col nome di teoria dei cinque conti generali. Anche qui, come suo le seguire, gli imitatori hanno nociuto ai maestri, perchè molti, dimenticando la suddivisione dei conti generali da essi suggerita, limitarono a dirittura a cinque i conti non accetti ai corrispondenti, salvo poi, s'intende, a non seguire nella pratica le teoriche svolte. I più noti seguaci dei De Granges sono: in Francia, il Faulet, il Duplanque, il Guilbauld, il Lefebvre; nel Belgio, il Herken; in Italia il Barnabè nelle sue prime edizioni, e il Lemirolo.

Il Salvagnini riconosce che dei cinque conti generali enumerati dai De Granges: Perdite e Profitti; Cassa, Mercanzie, Effetti da exigere ed Effetti da pagare, l'ultimo, così con esso intero, e come s'intende generalmente nella pratica, non può riguardarsi in nessun modo come accetto al proprietario, dovendosi invece considerare aperto ai « Possessori di nostre obbligazioni ». Ma poi, dimenticando, tra l'altro cose, che il penultimo conto ha indole analoga e dovrebbe quindi considerarsi aperto ai sottoscrittori degli effetti, afferma che quei primi quattro conti generali rappresentano l'amministratore od direttore il proprietario nella sua qualità di gerente quando direttamente attende alla propria azienda (2).

In fine il Bellavitis, matematico illustre, in una memoria che non giova, parmi, ad averfergli fama, chiama partita del padrone una partita che epiloga i conti della sostanza netta, delle rendite e delle spese, e dice poi che « Le altre partite o rappresentano persone o enti estranei al padrone, oppure tengono luogo del padrone stesso (3). E più in là aggiunge: « Il padrone viene in qualche modo rappresentato dal suo da-

(1) Edmonde De Granges. - La tenue des livres, ou nouveau traité de Comptabilité générale. - 29^a ediz. Paris - 1873 - pag. 6.

(2) Oreste Salvagnini. - Quinquecentisti e razionalisti. - Firenze 1879 - pag. 10 e seg.

(3) Giusto Bellavitis. - Dei libri di ragione a scrittura doppia e della Logistografia. - Venezia 1880. - Atti dell'Istituto Veneto. Vol. XXI della Memoria - pag. 380. - È l'ultimo lavoro dell'illustre professore dell'Università di Padova, morto prima ancora che fosse pubblicato.

narono in cassa, dal suo frumento in granajo, dalle mercaurie in magazzini, ecc.» È il vecchio concetto che si facevano dei conti non accesi ai corrispondenti i due De Granges: il Bellavanti aggiunge di suo una proposta. Vorrebbe che in luogo delle voci Dare e Avere si ponesse in testa alle sezioni del conto: ha avuto, ha dato. E dà la ragione di questa sua proposta notando che tali locuzioni si riferiscono ai fatti compiuti che si ricordano, dove colle altre in uso « si accenna a un fatto futuro che potrà non succedere, e che talvolta non è nemmeno una conseguenza naturale del primo fatto.» E così egli dimentica che il fine principalissimo delle registrazioni è appunto questo, di rammentare a chi somministra quanto è espediente che faccia nel tempo avvenire, e che quindi non può condannarsi una forma di scrittura perenni mentre si afferma quanto accade, si accenna alle conseguenze future. Senza dire poi che non vi ha ragione di mutare locuzioni di uso universale da tutti intese, e perciò indubitamente appropriate.

§. 5:

La teorica dei conti secondo H. Vannier.

Il Vannier, come parecchi degli autori citati più su, non ragiona se non delle imprese mercantili. Egli divide i Conti in tre classi, e chiama: comptes du commerçant, il conto di capitale e i conti di perdite e profitti; comptes de valeurs commerciables i conti agli elementi patrimoniali che non hanno crediti o debiti; e comptes des correspondants quelli accesi ai crediti e ai debiti. E osserva che i Conti delle sopradette classi non hanno « les mêmes rapports pour le commerçant et pour la maison de commerce » dove « au point de vue de la maison de commerce, tous ces comptes fonctionnent dans les mêmes conditions; leurs debits comptent son actif et leurs crédits son passif; » che quindi « c'est à la maison de commerce qu'il faut rappor-

(1) Hippolyte Vannier. - Traité des Comptes des Livres - Paris. 1870. - Il volume qui citato è il terzo di quattro che servono come testi per la Contabilità nelle scuole speciali, e l'edizione del 1870 è la terza. - Il Vannier ha parecchie altre opere, e la prima apparvero nel 1830. -

ter la tenuta dei libri. »

Parlando dei conti ai valori dice che i principali sono quelli che hanno i seguenti titoli: Marchandises, Caisse, Effets à recevoir, Effets à payer, Mobilier, Agencement, Frais de premier établissement, Fonds de commerce, e aggiunge: Tout ces noms de comptes doivent être regardés comme des personifications représentant les employés de la maison. Il faut entendre par Marchandises les commis proposés pour recevoir et livrer les marchandises; par Caisse le caissier chargé des encaissements et des paiements; par Effets à recevoir celui qui tient le portefeuille des effets achetés; par Effets à payer celui qui constate sur un carnet d'échéances la sortie et la rentrée des effets payés; par Mobilier, Agencement, et Frais de premier établissement et Fonds de commerce, ceux qui doivent rendre compte de ces différents valeurs. »

Un'altro, dopo aver detto che il negoziante supporta le perdite e fruisce degli utili, formola così la regola generale per determinare quali conti debbono nella registrazione dei singoli affari addebitare o acreditarlo: Tout compte est débiteur qui reçoit des marchandises, des espèces, des effets de commerce, des vêtements, ou toutes autres valeurs quelconques, qui supporte des intérêts, des frais, des dépenses, des agios, des escomptes ou autres pertes de toute nature; tout compte est créancier qui donne ou fournit des marchandises, des espèces, des effets de commerce, des vêtements, ou toutes autres valeurs quelconques, qui profite d'intérêts, d'agios, des escomptes, ou d'autres bénéfices de toute nature.

Licene qui il Kammer fa debitori e creditori i conti anziché i loro titolari veri e supposti, così potrebbe crederci che egli dopo aver formulata una teoria di conti personali, l'avesse poi abbandonata nelle applicazioni. Ma ciò non è; in tutti gli esempi che espone egli parla sempre di persone che ricevono valori o supportano perdite, oppure danno valori o profitano di utili, e quando sono in giroco i conti ai beni nominati sempre i commessi o consegnatari, che, come s'è visto, suppone debba di essi.

I concetti di lui furono accettati in tutto da suo figlio C. Kammer: lo furono anche dal Courcelle Leneuil nel suo Cours de Comptabilité pubblicato la prima volta a Parigi nel 1867, laddove nel suo Manuel des affaires egli aveva seguito i De Granges. —

§.6:

La teorica dei Conti personali secondo il Marchi e i suoi con-
firmatori.

La teorica dei Conti tutti personali viene in Italia at-
tribuita a Francesco Marchi da Pesera. Egli infatti nel 1867
l'abbordò come meglio poté, reputandola nuova; e nuova era vera-
mente per lui che ignorava le opere prima pubblicate dal Jamner. Nei
libri suoi (1) egli mostra ingegno aperto e molto spirito d'osservazio-
ne: in esso dice spesso cose vere, talora nuove; ma lo stile è scorretto, e
la critica che vi fa delle opere altrui non sempre giusta, caluna pret-
toché mai. Ma ecco i concetti del Marchi sull'insieme dei conti: ripeto, vo-
lendo essere fedele fino allo scrupolo, le parole di lui: « Per me i Conti
qualunque sia la loro intenzione devonsi ritenere tutti personali e
tutti reali essendo persone i capitalisti o il capitalista dell'azienda,
persone coloro che prendono in consegna le mercanzie e il denaro di essa,
e persone coloro che ci (sic) sono in corrispondenza, tutte le quali (2) sono
realmente debitrice per quanto hanno in dare, e creditrice per quan-
to hanno in avere dell'azienda (3). » - « Nelle Aziende le più in gran-
de, e quelle sociali specialmente vi (sic) si distinguono, in generale quat-
tro qualità di persone, che vi hanno interesse ed azione, e sono i conco-
gnatari; i quali prendono in consegna le merci e il denaro; i corrispon-
denti; o coloro coi quali si fanno gli affari a dilazione; il proprietario,
o colui che fornisce le sostanze che costituiscono l'azienda e a conto del quale
va la medesima; e finalmente il gerente, o colui che l'amministra o

(1) Franc. Marchi. - I Cinquecentisti, ovvero la ingannevole teorica che viene
insegната negli Istituti tecnici del Regno e fuori del Regno, intorno il si-
stema di scrittura in partita doppia, e nuovo saggio per la facile intelligenza ed
applicazione di quel sistema - Prato 1867. - La scuola francese ed italiana nel
l'insegnamento della Contabilità, ecc. - Prato 1868

(2) Solamente persone.

(3) I Cinquecentisti, op. cit. pag. 44

(4) I Cinquecentisti ecc. op. cit. cap. 3. pag. 98.

la diriger responsabilmente (1).» Osserva poi che acciocché le scritture pot-
tano essere complete, conviene tenere un conto a ciascuno di quelli che han-
no azione e interesse nell'Azienda, e aggiunge che il gerente, non potendo
in tale sua qualità avere nessun conto espresso per sé, doverti quindi
accendere conti a tutti i consegnatari, a tutti i corrispondenti, e al proprie-
tario, e solamente ad essi. Dopo di che formula questa regola pratica
per le registature in tutti i conti: « Addebitare chi riceve un valore
o chi dà un valore divien debitore, ed accreditare chi lo dà, o chi ne diviene
creditore (2).»

Egli prevede l'obbiezione che gli poteva essere mossa, che cioè
la maggior parte delle aziende non hanno consegnatari veri che rispon-
dano dei beni mobili e immobili, e si studia di sprignarla « Tu quelle a-
ziende, scrive, ove non siano persone diverse il gerente, il capiere, il magas-
ziere, ed altri consegnatari, e il proprietario stesso che riveste di ognuno
di essi funzionari il carattere, e facendone le voci ne ha pure i conti del-
l'indole di quelli propri di essi funzionari medesimi (3).»

Nell'altro spuntolo suo, il Marchi ritorna sull'indole dei
conti, e rivolgendosi al Tilla scrive: « Comprendersi . . . che in ogni
Azienda venendosi necessariamente apprendere parte quattro diversi
conti, perchè deve esservi, e chi l'amministra, e chi ne prende in consegna
le sostanze materiali, e chi con essi si fanno gli affari, e chi a cui ap-
partiene l'azienda medesima, ne segue che ad ognuno di essi si debba
tenere un Conto, ma che basta sol tenerlo, senza che la scrittura riman-
ga incompleta, al Proprietario, ai Consegatari, e ai Corrispondenti,
potendosi per meravigliosa combinazione dedurre da questi conti in-
sieme, il conto del gerente. . . . Comprendersi poi che . . . tutti i Conti
qualunque sia la loro intelligenza, sono conti che non possono riferirsi
che a persone in carne ed ossa, perchè quando nell'Azienda non fossero
estranei che disimpegnano le funzioni di consegnatari, sarebbe il pro-
prietario stesso di essa che le disimpegnerebbe, e che però nei conti in-
stati Cassa, Magazzino, e simili, non bisogna vedersi dei supposti

(1) I Cinque contisti ecc. op. cit. cap. 3.º pag. 98. -

(2) id. id. pag. 100. -

(3) id. id. pag. 106. -

depositari, com'è stato convenuto vederli (1), ma vederli un vero e reale depositario nella persona stessa del proprietario detto; in poche parole comprenderà che non bisogna veder nella tenuta dei conti, né al cui che di finto, né al cui che di astratto, né al cui che di supposto, e molto meno al cui che di convenuto fra i Ragionieri senza il supremo intervento della Ragione (2).

Però chi intendeva il Marchi che fossero debitori e creditori il Proprietario, i consegnatari, e i corrispondenti titolari dei Conti? Il fratello di lui ricordando il passo citato in cui si dice che tutte le persone a cui debbono intitolati i conti « sono realmente debitori di quanto hanno in dare, e creditori di quanto hanno in avere del. l' Azienda » osserva che « se l' Azienda va a conto del proprietario, com'è indubitato (3) » esso deve interpretarsi nel senso che il proprietario sia di fatto debitore o creditore verso i consegnatari e i corrispondenti e reciprocamente; onde accusa di plagio il Carboni che affermo più tardi così fatto concetto. Se poi quel passo si ha da intendere alla lettera allora proprietario, consegnatari e corrispondenti sarebbero considerati come debitori o creditori verso l' Azienda ente astratto, e la teoria del Marchi avrebbe grande affinità con quella del Lamier. Infine se si bada a quanto il nostro autore disse del gerente, e del fatto ch'egli trova il suo conto sottinteso nei conti delle altre persone, che hanno interesse e azione nell' Azienda dovrebbe dedursi che egli intendeva riferire a esso gerente, o amministratore che dir si voglia, ogni debito o credito di tali persone. La conclusione che può trarsi da tutto ciò è questa che il Marchi stesso non aveva per avventura idee ben chiare intorno a tal punto.

Il Ragioniere di Cefis, accorto giovane, ha avuto la rara fortuna di trovare continuatori che hanno assai più ingegno di lui, e che con tutto ciò lo riconoscono come capo scuola. Filippo Barmetter, che era stato il più bisfittato dal Marchi, con pubblica dichiarazione revocabile, lui vivo, per giuste critiche sue, e fece propria la teoria di

(1) Veggansi le citazioni fatte più addietro al §. 2.

(2) Le Finanze Francese ed italiana con op. cit. pag. 30.

(3) Arcidiacono Alberto Marchi - Appello ai cultori della scienza dei Conti. - Torino 1874, pag. 25. -

lui (1). E la svolse poi nei suoi manuali di Computisteria (2), interpretandola nel senso che proprietario, consegnatari, e corrispondenti abbiano ragioni di debito e credito verso l'Amministrazione. In un lavoro teorico, amplificando quella teoria, accennò alla possibilità di tenere conti espressi all'amministratore per ciò che riguarda le relazioni tra, sia verso i consegnatari e corrispondenti, e come egli dice verso gli aderenti, sia verso il proprietario (3).

Giovanni Massa diede maggior chiarezza e vigore ai concetti del Marchi e del Barmetler, e li propugnò in parecchi scritti. E in Dell'ultimo e più poderoso lavoro suo, il Trattato di Ragioneria, che compone insieme col Gitti. Dopo aver esposta la teoria del Marchi, riferendo il dare e l'avere dei conti all'azienda, osserva che non ha voluto con quest'ultima voce designare « un ente astratto, creato per pure esigenze computistiche, ed incapace . . . di diritti e di doveri (4) » ma ha voluto riferirsi all'amministratore, « legale rappresentante dell'Azienda ». L'amministratore, continuando nell'Azienda un vero intermediario tra il proprietario considerato come capitalista, ed i terzi (consegnatari e corrispondenti). « Costo infatti rispetto ai terzi rappresenta il proprietario, e rispetto al proprietario rappresenta i terzi in modo che questi e quegli sempre all'amministratore si rivolgono, e sempre col medesimo trattano per i loro rapporti d'interesse coll'Azienda. » Ma « l'amministratore verso cui si fanno convergere i debiti e i crediti di tutte le altre persone, non può per la sua stessa natura avere un debito o credito netto. . . il suo debito sempre deve essere eguale al suo credito. D'altra parte i suoi debiti e crediti essendo gli stessi crediti e debiti che il proprietario ed i terzi hanno verso di lui, il suo conto si può leggere indirettamente nel conto aperto alle altre persone. Inutile si ritiene quindi aprire un conto all'ammi-

(1) Veggasi la lettera pubblicata nel giornale nel N. 124 - anno XVI (1869) del giornale il Diritto, che allora usciva a Firenze.

(2) Ho sottocchio la XIV ediz. degli Elementi di Computisteria - Torino 1881.

(3) F. Barmetler. - Saggio di una nuova classificazione della tenuta dei Conti. - Torino 1879.

(4) Gitti e Massa. - Trattato di Ragioneria - in corso di pubblicazione - cap. V.

ministratore. « Nulladimeno, l'impossibilità di aprire un conto a una persona è... sempre relativa; e... quando anche fosse assoluta, ciò non cesserebbe a che nel campo teorico si supponesse di aprire un Conto a quella persona e si ne studiasse le conseguenze. » E quando, aggiunge, si volesse aprire un Conto, o, meglio, una serie di conti all'amministratore, dovrebbe badare che questi ha « i seguenti rapporti d'ordine giuridico amministrativo colle altre persone interessate nell'azienda. » Egli « è in debito verso il proprietario del patrimonio netto e degli aumenti che questo per conta di profitti o rendite sopravvenute o altre simili, in credito per le diminuzioni che nel medesimo si verificano in seguito a perdite, spese o sopravvenute passive, ed è in credito verso i terzi (contingenti e corrispondenti) per l'attivo dell'azienda, in debito pel suo passivo. » Il Massa osserva poi che nella pratica non si è peranco trovato expediente aprire conti all'amministratore (1), e non dice più diffusamente della forma e dell'indole loro. Lo vorò osservare questo solo, che se il concetto di lui e del Carnetier dovette attuarsi, si otterrebbero conti, supposti acceti all'amministratore, ma aventi in realtà per oggetti elementi o parti ideali del patrimonio, nei quali le mutazioni attive o passive apparirebbero nella sezione opposta a quella in cui per generale consuetudine vogliono figurare nei conti omogenei in uso, si otterrebbero insomma conti congeneri a quelli di cui la pratica si valeva ma a sezioni rovesciate.

§. 7:

La teorica dei Conti personali secondo il Cerboni e la sua scuola.

« Prima di tutto, osserva Giuseppe Cerboni parlando dei conti (2), notai che era necessario abolire le impostazioni personali astratte - attive - passive - che possono essere moltiplicate all'infinito e inutilmente, creando conti fittizi, e fittizi elementi di bilancio. - Creditore - Debitore -

(1) Citti e Massa. - Trattato di Ragioneria. op. cit. cap. X, §. 1. pag. 396.

(2) Giuseppe Cerboni. - Primi saggi di Logistica presentati all'XI convegno degli scienziati italiani - Firenze - Tip. La Minerva - 1873 - pag. 14.

devono sempre essere una persona naturale o giuridica capace di diritti e di obbligazioni, o in sé, o per mezzo della sua rappresentanza. Onde sempre le partite del dare e dell'avere devono produrre effetto personale, effettivo. Non vi possono essere che conti veri e vivi, cioè che attribuiscono a persone vere debiti e crediti, e non conti morti, conti di commoda, conti artificiali che riguardano una quiddità o un'astrazione sia amministrativa, sia contabile, sia economica. Tutto ciò, tutto sta nel presentare le scritture al vero e primo creditore a cui necessariamente vengono a contrapporsi i veri e primi debitori, e saper poi via via, sempre tenendo dietro alle permutazioni, contrapposizioni, e successioni di rapporti personali svolgere su questi due perni tutta la serie dei fatti economici. Così affermata la personalità del conto, restava da determinare a quali persone reali dovevansi i diversi conti reputare accetti: e questo finisce dunque anch'egli nella Ragione, al pari del Marchi; il proprietario, l'amministratore, gli agenti consegnatari, e i corrispondenti, e come lui invita a considerare nelle aziende in cui il proprietario amministra e guarda le cose sue, e in quella in cui l'amministratore non proprietario ha in consegna valori, in esso proprietario, o in esso amministratore, più personalità. Scrive in fatto: «Se il proprietario amministra l'azienda da se stesso riveste la doppia qualità di proprietario e di amministratore L'amministratore all'incarico della direzione degli affari dell'azienda, e di darne ragione, aggiunge pure quello di custodire materialmente la sostanza, vestirebbe due qualità, quella di amministratore, e quella di agente consegnatario (1).» Dopo ciò conchiude: «Il proprietario, amministratore o no l'azienda, è di fatto il creditore della sua sostanza, e il debitore delle passività di lei verso gli agenti e i corrispondenti, . . . Il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti; e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del proprietario L'amministratore tiene la bilancia del Dare e dell'Avere tra il proprietario da una parte, e gli agenti e corrispondenti dall'altra (2).» Critica su questi concetti nella sua opera per maggiore, quando, volendo esplicitare la formula del dare e dell'avere nei conti patrimoniali, scrive essere titolare d'una serie di quei conti: l'ente proprietario & creditore giuridico di tutte le attività e debitore pa-

(1) G. Carboni - Primi saggi, con op. cit. Allegati II e III.

(2) id. id. id. id. V. e suoi correlari.

rimenti giuridici di tutte le passività specifiche dell' Azienda», e titolo dell' altra serie antichista di conti l'ente collettivo agrario « debitore verso il proprietario di tutte le attività e creditore delle passività in amministrazione (1)».

È da notare qui che per la prima volta la teoria dei conti tutti personali determina una radicale riforma nell' arte. Il Marchi s'era provato di dar ragione dei provvedimenti seguiti dai pratici, e nulla più: non aveva tentato d'introdurre novità nella forma dei conti. Ma egli aveva limitato gli studi suoi alla sola Azienda di individui e non gli era quindi accaduto di considerare, a cagione di esempio, conti nei quali il patrimonio d'una Azienda divisa veniva classificato secondo le specie, senza badare ai luoghi dove i beni si trovano, i crediti e i debiti sono amministrati. Questi conti alle specie di beni, di crediti e di debiti mal si possono supporre accesi a consegnare, non essendo vi, per dire solo della più vasta fra le Aziende, non essendo, dico, nell'Amministrazione dello Stato chi risponda di tutte le monete d'oro che appartengono al pubblico tesoro e solamente di esse, di tutti i cannoni, di tutti i fucili, di tutti i cavalli, e di tutti gli altri oggetti d'armamento, di vestiario, ecc., onde è dotato l'esercito nazionale. Il Cerboni invece, che studiava più specialmente l'Azienda dello Stato, trovò subito d'innanzi a così fatta difficoltà, e vedette di vincerla proclamando quei conti accesi al proprietario in quanto è tale. Onde va seguiti che simili conti, cui egli disse specifici, e che hanno per sempre per oggetto elementi del patrimonio, raccolgono in dare le scritture dei pagamenti, delle vendite, dei consumi, o di dire delle mutazioni passive, nei singoli elementi, e in avere quelle degli incassi, delle compere, cioè delle mutazioni attive, hanno insomma le sezioni invertite. La disposizione condotta delle scritture in dare e in avere egli la segue soltanto nei conti aventi per oggetto beni della cui gestione rispondono, o si può supporre che rispondano determinate persone, o crediti e debiti verso singoli corrispondenti o amministrati in un sol luogo, conti che considera accesi ad agenti o a corrispondenti, e che chiama giuridici.

(1) G. Cerboni. - Ricomposizioni logismografiche. Op. cit. Canone XL pag. XXX.

A tali due serie di Conti specifici e giuridici, rese fattiziamente antitetiche, si riferiscono le sopradette esplikazioni della formula del dare e dell' avere. I conti alle parti ideali del patrimonio, che chiama statistici, il Carboni non le considerava direttamente se nei suoi concetti teorici fondamentali. Nella pratica però li accende, anzi ne accende talora due serie, e considera quelli in cui affermazioni utili e danni attinenti a rami speciali dell' azienda ai quali sono preposti determinati agenti come accetti a questi agenti medesimi, e vi nota, contro l'uso generale, le rendite e i profitti in dare, le spese e le perdite in avere.

È mi piace di osservare che questa inversione di partite rispetto al dare e all' avere è una novità che non fu suggerita da nuovi bisogni, dall' utilità insomma di accender conti prima non usati. Da assai tempo gli Stati, le Banche che han molte sedi e succursali, e in generale le grandi Aziende divise, tengano presso l'amministrazione centrale due serie di conti elementari e due serie di conti propri. Nell' una serie classificano gli elementi patrimoniali o le parti ideali secondo la specie o l' indole loro, senza badare alle diverse sedi o agenzie, come se l' azienda fosse indivisa; nell' altra classificano gli elementi patrimoniali e gli utili e i danni avuto riguardo alla sedi o agenzie in cui quelli si amministrano e questi si accertano. Ma in entrambe le serie di conti agli elementi le mutazioni simili si notano simultaneamente, quelle attive in dare, e quelle passive in avere. Analogamente per le due serie di conti alle parti ideali. Loni si tratta pertanto di una novità che una data teoria determinò nell' arte, di una novità per giunta che diffonda dalla pratica universale.

Forse l'ero tener luogo di così fatti conti elementari supposti accetti al proprietario e di così fatti conti propri supposti accetti agli agenti, i Conti espressi dell' Amministrazione, ai quali, dopo che apparve la teoria del Carboni, accennarono, come ho detto di già, il Maso e il Lammeller.

Rispetto alle scritture attinenti al Bilancio di previsione, il Carboni nota che epi' Bilanci possono essere di cassa o di accertamenti, e poi afferma che l' esercizio loro abbraccia la

parte della gestione e che si riferisce: per l'entrata, al prestagito di-
ritto del proprietario di ottenerne il conseguimento, e al dovere che
 moralmente attribuisce l'ordinatore di procurarne l'accertamento; per la
spesa: al prestagito dovere del proprietario di accettare gli impegni che
 l'ordinatore, in forza dello stato di previsione, ha diritto di contrarre (1).»
 Dice d'indole legislativa o padronale, i conti propri di tali sistemi di scrit-
 tura, d'indole morale i Conti elementari, afferma essere quelli acce-
si all'ente sovrano o proprietario, questi agli ordinatori dell'entrata o del-
l'uscita, e conchiude che nei conti relativi a un bilancio di cassa la formo-
 la del dare e dell' avere « si estrinseca come appresso: per le riscossioni, l'en-
 te proprietario tiene in avere le somme previste e prende in Dare le som-
 me riscosse dagli ordinatori; per i pagamenti, l'Ente proprietario
 tiene in dare le somme previste da pagarsi, e in avere le somme paga-
 te. Inversa gli ordinatori per le riscossioni, tengono in dare le somme pre-
 viste da riscuotersi, e prendono in avere le somme riscosse, e per i paga-
 menti tengono in avere le somme che hanno facoltà di far pagare, e in da-
re quelle pagate (2).» Quanto alle scritture determinate da un bilan-
 cio di accertamenti, afferma che i Conti antitetici « prendendo la formula
 del dare e dell' avere agiscono fra loro come si è detto per l'esercizio »
 del Bilancio di cassa.

Le soniche del Carboni, che è in alto e più larghe, on-
 ri e risonanza, han trovato apostoli molti; ma questi, più che appro-
 fondire i pensieri di lui, formulati contro ogni uso della scienza mo-
 derna, in pochi canoni, paiono unicamente intenti a ripetere il
 verbo del maestro e a cantarne le lodi. Uno solo, Giovanni Rossi, ha
 aggiunto qualche cosa di suo, e poiché le contribuzioni a cui in ulti-
 mo è venuto non furono disdette dal capo della scuola, giura par-
 larne.

E' del Rossi questa sentenza: « Per l'arte dei Con-
 ti ogni diritto, sia reale, sia personale, si ritiene sempre perso-
 nale ».

(1) Giuseppe Carboni. - Ricomposizioni logisimografiche. - op. cit. Cano-
 ne XXXIX pag. XXIX.

(2) Giuseppe Carboni. - Ricomposizioni logisimografiche. - op. cit. Canone XI.
 pag. XXIX.

male (1).» Altrove, dopo aver detto che le voci dare e avere sono le più appropriate per indicare le due sezioni, o, come egli dice, i due stati di un conto, aggiunge che se codesti due stati « restano espressi dalle parole dare e avere, è chiaro che vi sia una persona che debba dare e un'altra che debba avere (2).» Onde il principio: « Ogni conto è aperto ad una persona, o ad una personalità della quale rappresentano i diritti e le obbligazioni » cui egli chiama, esagerando come sempre, « gran principio della personalità di tutti i conti. »

Badando a queste esplicite affermazioni del Rossi, agli asserimenti del Carboni, e al fatto che essi e tutti quelli della loro scuola invocano ad ogni passo le scienze giuridiche come fondamento della Ragioneria, doveva naturalmente combinarsi che essi intendessero di usare le voci: diritti e obbligazioni, debito e credito, debitore e creditore nel significato che hanno appunto, per generale consuetudine, nelle scienze giuridiche, e che è anche il significato nel quale si adoperano da tutti nella pratica degli affari.

È tale conclusione venne tra gli altri Giuseppe Bonacini, a cui fu agevole dimostrare che la teoria carboniana così intesa non è né generale né giusta. Citando la sentenza di un illustre giurista contabile (3) che « ogni obbligazione suppone necessariamente due persone almeno, un creditore e un debitore, perché nessuno può essere debitore o creditore di se stesso », osserva giustamente che tale teoria non può applicarsi alle Aziende in cui di consegnatari veri non v'ha nemmeno il proprietario nella loro persona, perché « esso proprietario tuttoché considerato nell'esercizio di funzioni diverse, non cessa di essere una persona sola, onde in lui « non esistono i rapporti di credito e debito » voluti dal Carboni (4). E anche nelle Aziende dove agiscono consegnatari veri,

(1) G. Rossi. - Teoria del Dare e dell'Avere .. Nel vol. 1.º del Logismo-grafo - pag. 30

(2) G. Rossi. - Le Attinenze logismo-grafiche .. Op. cit. Lib. 2. cap. 2. pag. 46.

(3) Filippo Serafini. - Istituzioni di Diritto Romano .. Vol. 1.º pag. 29.

(4) Giuseppe Bonacini. - La logismo-grafia con soli conti del proprietario - Reg. gio nell' Unità. 1863 §. 3.º pag. 26.

« siccome il diritto del proprietario di disporre dei suoi beni rimane inalterato anche quando la loro custodia viene affidata a dei consegnatari, così i diritti stessi non mutano (1). » Onde la teoria del Carboni, che fa i consegnatari debitori verso il proprietario, « cambia i rapporti fra il proprietario e le cose sue, ossia i rapporti fra persone e cose in rapporti fra il proprietario e i suoi consegnatari, ossia in rapporti fra persone e persone, perciò trasforma i diritti assoluti o reali in diritti relativi o d'obbligazione . . . , quindi giuridicamente non è giusto (2). »

Comprendendo in esame quanto il Carboni scrive circa il modo onde nei Conti attribuiti al Bilancio di previsione si esplica la formula del Dare e dell'avere, nega che la previsione e le operazioni successive che conducono all'accertamento di una origine fra il proprietario e l'amministratore o gli ordinatori o « rapporti, anche solo morali, rappresentati nella loro entità dalla somma prevista ed accertata (2). »

La conclusione che il Bonaccini trae da tali considerazioni è questa, che i conti han da essere bensì tutti personali, ma « che si debbono sempre aprire al solo proprietario, » perché « una volta che si sono messi in evidenza tutti i suoi diritti e tutti i suoi doveri, si possono leggere in essi i doveri e i diritti correlativi (3) » delle altre persone che hanno azione o interesse nell'azienda. Onde nella semplificazione che dà scrive in tutti i conti le mutazioni passive nella sezione sinistra, e le attive nella destra, e abbandonando le voci Dare e avere, designa le sezioni coi sostantivi diminuzioni e aumenti. Così, dove il Carboni contro la consuetudine generale inverte le parti in una serie di conti elementari e in una serie di conti alle parti ideali, il Bonaccini vorrebbe rovesciare le sezioni in tutti i Conti elementari.

Il Bonaccini ebbe pronta risposta dal Profi, e la risposta, al solito, non è serena. L'ardente titolare del Carboni s'adombra e s'irrita a ogni dubbio che viene mosso intorno all'eccellenza delle dottrine del maestro. Ma siccome quelle critiche avevano fonda-

(1) G. Bonaccini. op. cit. §. IV. pag. 33

(2) id. id. §. V. " 43

(3) id. id. §. VII. " 55

mento di verità, e il vero ha questo di buono, che s'impone a noi anche nostro malgrado, così il Rossi è tratto a riconoscere che i Carboniani, lui « sopra tutti, qualche volta o non si sono espressi bene, o non hanno argumentato come avrebbero dovuto (1) » che le voci debito e credito usate da loro per spiegare le altre due voci dare e avere non devono prendersi nel loro significato vulgare (la parola è sua), ma in senso traslato, che una persona non può aver credito o debiti verso la stessa, che i consegnatari non sono debitori per le cose che hanno in custodia, e non rispondano e non del danno loro imputabile, che, in fine, la ragione dei conti e la forma loro non deve cercarsi soltanto nel diritto positivo.

Mi proverò a riassumere il più brevemente che per me si possa le idee nuovamente svolte dal Rossi.

Il diritto di proprietà forma il cardine delle scritture patrimoniali (2). Al diritto assoluto del proprietario di operare liberamente nei limiti della legge sulle cose che possiede, corrispondono, l'obbligo dello Stato di tutelare quel diritto, l'obbligo del proprietario di custodire (difendere e tutelare) i suoi beni, e intarne a buon fine, e l'obbligo dei consegnatari per mandato, se ce sono, di guardare quei beni medesimi. Quando il proprietario abbandona qualche suo diritto, ha il dovere di riconoscere così fatto abbandono, e i consegnatari il diritto di veder riconosciuta la scemata loro responsabilità. Rispetto alle relazioni di credito con terzi, il proprietario, creditore, ha il diritto di esigere a suo tempo il credito e frattanto di disporne, e a questo diritto corrispondono, l'obbligo dello Stato di tutelarlo, e l'obbligo del debitore di soddisfare il debito suo. Reciprocamente per le relazioni di debito (3).

I Conti attinenti all'esercizio del bilancio di previsione hanno il loro fondamento, oltre che nel diritto, nella scienza amministrativa. Il proprietario ha il diritto di amministrare la propria fortuna, e il dovere di amministrar bene. Se affida altrui l'ufficio di amministrare, egli ha il diritto di veder accertata l'entrata, e il dovere di rita-

(1) G. Rossi. - Saggi di Critica logismografica. - Reggio nell'Emilia. - 1880. - serie 2^a. § VIII. pag. 99.

(2) G. Rossi. - Saggi ecc. op. cit. Serie 2^a. § 8. pag. 99

(3) id. id. id. §. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7.

noterme l'accertamento, ha inoltre il dovere di conestere i mezzi economici per i bisogni dell'amministrazione, e il diritto di chiedere ragione della erogazione loro. Per altra parte l'amministratore ha il dovere di accertare l'entrata, e il diritto di vederne riconosciuto l'accertamento, il diritto di avere i mezzi di amministrare, e il dovere di render conto dell'impiego loro (1).

Ma l'arte non esprime che il relativo più immediato, e questo principio di relatività « ha grandissimo valore, imperocché deffo è la forza ideale da cui deve scaturire il reale che l'arte vuol rappresentare (2). » Ad esempio l'arte pone in corrispondenza il diritto del proprietario col dovere del consegnatario, senza curarsi dell'obbligo che incombe allo Stato, e « in ciò... opera con vero sentimento filosofico, imperocché lo Stato si sottintende sempre, mentre l'obbligo del consegnatario è un relativo, un particolare che ha bisogno d'essere espresso (3). » Inoltre « l'arte rappresenta ciascuna persona nel relativo suo proprio. Seguando, a ragion d'esempio, il diritto del proprietario e il dovere del consegnatario, non intende di indicare due posizioni equipollenti ed eguali, ma intende di rappresentare due posizioni diverse (4). »

L'arte esprime nei conti il diritto... col vocabolo tenuto e convenzionale Avere, e il dovere... con altro convenzionale e tenuto vocabolo, col Dare (5). » Ma bisogna prendere questi due vocaboli in senso « scientifico e filosofico », non nel senso originario e volgare di debito e di credito. » bisogna insomma « interpretarli nel senso di diritto e di obbligo o dovere che è senso generale, e che quindi permette di comprendere in essi particolari dati dai fatti speciali che si rappresentano (6). » Così colla « distinzione del diritto e del dovere si assegnano... le rispettive funzioni » alle persone, « mentre colle quantità numeriche

(1) G. Rossi. Saggi ecc. op. cit. serie 2^a. §. 9

(2) id. id. id. §. 8 pag. 101

(3) id. id. id. §. 4 " 79

(4) id. id. id. id. id.

(5) id. id. id. §. 5 " 100

(6) id. id. id. id. " 101

riche indicanti il valore dell' oggetto del diritto e del dovere si ha il me-
ro di rappresentare anche la materia giuridica che in fondo poi è ma-
teria economica (1).

Orta, volendo concludere, « per aprire un Conto sono necessa-
ri tre elementi; 1.° Una persona capace di diritti e di obbligazioni;
2.° Un diritto od un dovere; 3.° Un oggetto mediato o immediato di quel
diritto o di quel dovere in qualche modo valutabile economicamente (2). »
E conti si aprono « ad ogni sorta di persone e per ogni sorta di diritti o di do-
veri in qualche modo valutabili in via economica (3). » Lauerdi « la teo-
ria personalistica non può trovare fondamento e non nel diritto considera-
to in se medesimo o nella sua essenza, o, a dir tutto, nel diritto filosofico (4). »
Ciò è tanto vero che per determinare la teoria dei conti attinenti all' eser-
cizio del Bilancio di previsione non si ha bisogno « di ricorrere a norme scrit-
te, bastando di dedurla dai puri ed astratti concetti del diritto, della mo-
rale, e della scienza amministrativa (5).

§. 8.°

Se le varie teorie dei conti tutti personali possano dirsi
razionali.

Della teoria che riferisce tutti i conti generali al pro-
prietario, e proclama che addebitare o accreditare uno di questi conti for-
ma lo stesso che addebitare o accreditare il proprietario, non è da dire. È duro
ammettere che il negoziante quando accetta una tratta altrui e accredi-
ta il conto ai debiti cambiari, accrediti proprio lo stesso; e che quando ritien-
te una somma e la pone in dare del conto casse addebiti proprio se stesso in
quanto è proprietario. E non che è da badare che chi formulò e divulgò
tale teoria considerava le sole scritture di Aziende semplici direttamente am-

(1) G. Rossi. Saggi ec. op. cit. Serie 2.ª §. 8. pag. 101
(2) » » » » 4.ª §. 3 » 208
(3) » » » » §. 3 » 209
(4) » » » » 3.ª §. 4 » 146
(5) » » » » §. 4 » 146

ministrato dal proprietario, e si può scommettere che quando riguardavano i conti di cassa, di mercanzie, agli effetti come accessi al negoziante, badavano principalmente a questo, che in fatto esso riceveva e dava altrui il denaro, le mercanzie, gli effetti, fungeva insomma da consegnatario; onde la differenza fra tale teoria e quella del Marchi e del Berboni non è, nell'esperienza sua, così grande come a taluno parve; anche il Marchi e il Berboni dicono quei conti accessi al proprietario, solamente aggiungono che si aprono a lui in qualità di consegnatario della propria fortuna.

Il Gammier, e bene ricordarlo, non ha affermato che i commessi a cui sono o si intendono affidati la cassa, o i magazzini, o il portafoglio, siano debitori nel senso giuridico della parola. Egli fa un passo più in là del Say; considera i conti dal punto di vista dell'Azienda; suppone dietro di essi persone, le suppone anche debitori o creditori, ma solamente per chiarire il meccanismo dei conti. Nonogna di fondare la sua teoria su sardiemi tratti dalle scienze giuridiche; non si propone di dar la ragion vera degli addebitamenti e degli accreditamenti da farsi nei conti; ma solo di rendere facile e pronta l'intelligenza dei procedimenti che nella pratica dell'arte si seguono, e non si può dire che, limitato a questo fine, il metodo didattico da lui seguito non sia ingegnoso ed efficace.

Tengo alla teoria del Marchi coti conti è svolta dai suoi continuatori. Per verità, auriche a diffondermi qui a dirlo. strare come, nel parer mio, essa non regga, potrei semplicemente riferirmi a quanto ho scritto sulla responsabilità delle varie persone che hanno azione nell'Azienda (1), sulla natura dei conti, e sul significato nel quale devono intendersi le voci dare e avere (2). Quel riferire all'Amministratore tutti i conti per dar ragione del loro svolgersi; proprio non va. L'amministratore, in quanto agisce negli stretti confini del mandato, non diventa per l'azione sua né creditore, né debitore verso nessuno. I corrispondenti nulla devono

(1) Introduzione. - §. 8. - pag. 41 e seg.

(2) Veggasi più addietro in questo stesso capitolo - art. 2.º e 4.º.

a lui e nulla da lui possono pretendere; il proprietario solo ha azione giuridica verso di loro, ed essi non hanno azione che col proprietario. I consegnatari debbono bensì obbedienza all' Amministratore come a loro capo, rendono i conti a lui, ma, anche se colti in fallo, non devono a lui, sibbene al proprietario la rifusione dei danni. Il mandato d'amministrare può essere tolto quando che sia all'amministratore, e da quel punto cessa ogni azione verso gli agenti o i terzi. Lo stesso Maffa ha compreso forte essere questo il lato più debole della teoria che propugna, perché, nel ragionare, si ferma di preferenza alle Agende in cui il proprietario amministra da sé le cose sue, e parla le più volte del proprietario-amministratore.

Dei conti agli agenti ed ai corrispondenti, intesi nella teoria del Marzetti come ^{più} quella del Carboni, non dico per ora. Quanto ai conti alle parti ideali del patrimonio, osservo semplicemente che anzi il proprietario possa dirsi creditore del capitale netto, e delle varie classi di rendite o di profitti; e debitore delle varie classi di perdite, v'ha da sapere chi debba a lui, e debba averne le somme poste in ogni singolo conto. Ma nessuno dei consegnatari o dei corrispondenti può in qualche maniera riguardarsi come debitore dell'originario capitale netto, o di qualche classe di utili, oppure creditore delle perdite. I singoli conti alle parti ideali non han vita a sé; presi in monte possono corrispondere ai conti elementari, ma ogni corrispondenza cessa se si considerano ad uno ad uno. Certo può parere che le difficoltà scemino riferendo i conti all'amministratore, e chiamandolo debitore verso il proprietario del capitale primitivo e degli utili, e creditore delle perdite; ma ho già detto che tale proposizione non ha fondamento giuridico.

Stando ora dire delle teorie Carboniane, noto anzi tutto che io non porterò vana a Sano fermandomi a dimostrare erronei, se si prendono alla lettera, gli asserimenti e i canoni del Carboni. Accetterò anch'io la benevola interpretazione che ne dà il Rossi, e annetterò che alle voci debito e credito, debitore e creditore, sark volentieri usate dal Carboni per indicare obblighi e diritti.

si di agenti consegnatari, egli abbia voluto attribuire un signifi-
 ficato molto vago. Per verità in quegli aforismi non vi hanno
 sì indizi di ciò. Il Carnetier almeno, mentre dice che i consegna-
 tari devono dare all'amministratore e avere da lui, aggiunge
 che « i doveri e i diritti di un consegnatario non costituiscono debiti
 e crediti nel senso giuridico della parola (1). »

Poi si ripete che ne il Carboni ne i suoi scolari ac-
 cennano direttamente nella teoria generale del conto ai conti alle
 parti ideali del patrimonio. Ed essi dicono conti statistici, e nella
 pratica li fan derivare per via di un espediente ingegnoso dai con-
 ti specifici, che riguardano accessi al portafoglio. Questa è la causa
 non lieve, ma per essa, a chi superficialmente guarda, rimane
 velata in parte la insufficienza delle teorie. Perché, dove sarebbe
 stato malagevole dire verso chi e come il proprietario sia creditore de-
 gli utili e debitore delle perdite, non rifiugna in tutto al buon sen-
 so l'ammettere che il proprietario debba in qualche modo avere il
 proprio denaro dal cassiere e gli altri beni da chi li ha in consegna.
 Probabilmente se si fossero fermati a parlare a lungo di quei conti
statistici, i Carboniani avrebbero posto le somme loro in corrispon-
 denza diretta con quelle dell'altra serie di conti alle parti ideali
 che talora intestano agli agenti, e sarebbero stati quindi tratti a
 considerare tali due serie di conti come esistenti a sé, senza nessun
 necessario legame coi conti agli elementi patrimoniali.

Ma lasciamo stare di codesti conti recetti dalle teo-
 rie della scuola Carboniana, e talora, pur troppo, anche dal-
 la pratica sua. Dico che se si pone il principio che i conti han da
 accendersi sempre a persone per segnare diritti e obblighi loro il
 cui soggetto sia economicamente valutabile, devono accettarsi que-
 ste logiche conseguenze: che le persone dovrebbero sempre essere indi-
 cate nelle scritture o potersi almeno senza incertezza sottintendere,
 che tutte le persone aventi diritti e obblighi di tale indole rispetto
 all'azienda dovrebbero avere propri conti; che in essi conti doveb-
 bero registrarsi tutte le variazioni nei diritti e negli obblighi

(1) F. Carnetier. - Elementi di Computisteria. - op. cit. Vol. 2.º pag. 26

sopradetti; e nessun'altra cosa.

Ora, come si spiega che la stessa scuola Carboniana non apre conti a coloro a cui il proprietario ha garantita l'esazione di crediti verso terzi, e neppure a coloro che rispondono in solido verso di lui del pagamento di una somma dovuta da un debitore principale? Forachè la malleveria non è per chi la presta un obbligo, e non dà a cui è prestata un diritto il cui oggetto sia economicamente valutabile? Perché nei conti che dite accesi al proprietario il nome di questi non figura? Perché anche nei conti ai consegnatari i nomi loro appaiono così di rado? È ingenua l'osservazione del Parnetler che quando si han da accendere più conti ai consegnatari non si usa porre i nomi loro nel titolo, non si usa a cagion d'esempio dire: « Cassiere in conto numerario », « Cassiere in conto Biglietti di Banca », ma semplicemente: « Numerario, Biglietti di Banca (1) ».

È poi di grazia come si possono dire accesi a persone determinate i conti ai debiti cambiari o per titoli al portatore sottoscritti dal proprietario o da mandatari suoi; quando i veri creditori talora non si conoscono neppure? Il Carboni, è vero, gira la difficoltà allagando tali conti tra quelli dei consegnatari. Ma son curiosi simili consegnatari che non han nulla in consegna se non forse i moduli delle cambiali o degli altri titoli, che vengono accreditati talora per somme ingenti quando riempiono quei moduli, e il proprietario o chi per lui vi appone la propria firma, e addebitati quando essi titoli s'annullano.

È ancora, perché nei conti colleghivi ogni indicazione di persone singole compare?

È si badi che tutte simili classi di nomi non si spiegano col supposto principio di relatività; tutte le persone a cui ho accennato sono relative sono particolari che se non sono ricordati non si possono in nessuna maniera conoscere. Del resto è singolare principio questo del relativo più immediato. E forse che l'arte

(1) Filippo Parnetler... Elementi di Computisteria - op. cit. Vol. 2.º cap. 3.º
§. 2.º pag. 58. -

di cui pur tanto magnificata l'eccellenza non ha modo di rappresentare tutto quello che importa di porre in evidenza? Forse che per ogni conto e per ogni momento della gestione, soltanto una sola cosa, un solo nome, o un solo dato è possibile di designare?

Ma soprattutto, se le scritture han da ricordare nei conti soltanto diritti e doveri, perchè rievocate i valori di conto? perchè applicate a tali valori a dirittura il primo posto, tanto che nella più parte delle esemplificazioni che date le scritture singole a essi soli si restringono? perchè ponete nei conti registrazioni che riguardano variazioni solo in simili valori di conto?

Il valore è un attributo della ricchezza, ma non suole essere misura di diritti e di obblighi. Nei contratti non si accenna e non per rare eccezioni ai valori reali; e anche allora, siccome esse non s'granderra che rimanga ferma, si accenna al valore ancora ignoto che determinat esse avranno in tempi determinati, valore da esprimersi in date monete di comune accordo o per giudizio di periti arbitri. Quando, trattandosi di debiti o di crediti, se ne segna il montare con numeri riferiti a una moneta, sia pure quella di conto, tali conti, se ben si guarda, segnano la misura dei debiti e dei crediti, non il valore, la misura può rimaner ferma, e, ciò non ostante, mutare il valore.

Ne può dirsi che il valore dei poderi, delle sorte, dei crediti e dei debiti sia l'espressione più diretta e più propria dei diritti e degli obblighi quali si vogliono, che, rispetto ad essi, hanno il proprietario, il consegnatario e i corrispondenti, e che quindi indicando i valori di conto soltanto si applica il stesso principio del relativo più immediato. Un podere, una casa, come oggetti di diritti del proprietario e di obblighi del consegnatario loro qualunque siano, possono essere senza ricercare determinati da un nome o da un numero di mappa, dove esiste un cadastro porcellare; non lo sarebbero da numeri che indicassero valori ad essi attribuiti.

E poi tutti ammettono che i consegnatari rispondono dei beni in natura e non già del loro valore.

Quando in seguito a nuove stime si rilevano variazioni di valore nei beni; o quando badando alla dubbia solubilità

Di un debitore si giudica che parte della somma cui egli deve non sarà riposta, non si rilevano mutamenti nello stato reale dei beni, o nella misura del credito: non sono per nulla mutati i diritti del proprietario e gli obblighi dei consegnatari o del debitore. E perchè adunque anche i debitori della banca dei conti tutti personali, registrano queste variazioni, che sono vere variazioni nei valori di conto e la cui misura dipende fino a un certo punto dal vario apprezzamento che può farne chi amministra? E le scritture nel conto di un corrispondente, di cambiali o assegni tratti su di lui, che si sogliono da tutti fare nel punto in cui la cambiale o l'assegno si negoziano, come si spiegano se il debito o il credito del corrispondente non è mutato e non muterà se non quando egli accetta l'offerta?

Gli è che nel semplice concetto dei diritti e dei doveri non si spiega perchè nelle scritture abbiamo tanta parte i valori di conto. Non basta a tal fine il dire per incidenza che coi numeri si ha il mezzo di rappresentare la materia giuridica che in fondo poi è la materia economica. Se avessero detto che i conti si accendono a oggetti valutabili di diritti e di obbligazioni sarebbero stati men lontani dal vero.

Non è facile per non poche categorie di beni sapere chi siano i consegnatari veri. Nelle Aziende Pubbliche o nelle Banche dove il denaro è custodito in casse o scritte a più chiavi, chi ne risponde? Forse il solo cassiere? Non han proprio nessun obbligo quelli che tengono le altre chiavi? Delle case affittate alcuni sono consegnatari gli inquilini o chi recura l'amministrazione? E dei poderi rispondono gli affittuari, i coloni, ovvero i fattori o gli agenti che li amministrano? E delle anticipazioni colturali? Non i consegnatari, qualunque siano, di singoli apprezzamenti, perchè allora non potrebbero quelle anticipazioni figurare in un conto speciale, ma dovrebbero apparire divisi nei conti quei singoli apprezzamenti; non al Direttore perchè nel fatto i lavori materiali in cui quelle spese consistono sono incorporate in terreni che egli non ha in consegna.

E, in fine, chi è consegnatario delle spese di primo impianto, e di quelle altre da imputare a esercizi futuri? Il Cerboni sa dire il perchè riguarda tali spese come pure perdite e

le addebita senza altro al proprietario (1). Ma non si possono dire perdute, lo ripeto, le somme che si spendono per dar vita a un'impresa quando l'avviamento suo vien talora nel pubblico mercato valutato a milioni.

Che dire poi di codesta teoria di conti tutti personali: quando s'ha da applicare ad Aziende semplici in cui il Proprietario amministrava e custodiva da sé le cose sue? Non basta affermare che questi riveste allora la sua qualità di proprietario, di amministratore, e di consegnatario per dimostrare la ragionevolezza di estendere anche a simili Aziende quanto si dirà poi circa di diritti o di obbligazione che intercedono tra proprietari e consegnatari, e tra proprietari e amministratori. Così procedendo, nel fatto, non si ammettono nel proprietario più qualità o funzioni, ma si suppongono in lui ^{più} persone distinte, tant'è distinto da avere fra di loro diritti e obblighi reciproci. E' costui supposizione di parte, che può essere, l'ho detto già, perdonata a chi si propone di spiegare il necessarium dei conti e nulla più, e povero espediente per chi altamente proclama che vuol fare opera di scienza ed esporre la vera ragione dei conti.

Volendo ora dire della inversione delle sezioni nei conti specifici che il Carboni fa, ricomincio dalle Aziende in cui le due serie equivalenti di conti elementari possono essere utili; vo' dire dalle Aziende divise, che è il caso più favorevole alla teoria che stamino. E prendo a controdovere un esempio dato dallo stesso Carboni (2). L'azienda di Livio ha la sua sede in Firenze e agenzie a Siena e a Livorno. Al Livio proprietario si accordano conti specifici per il denaro e le mercanzie in mano che possiede, e per i crediti e debiti suoi. Indi ai consegnatari dell'Azienda centrale e delle due Aziende, e ai debitori e creditori si accordano conti giuridici per definirvi i beni onde quelli rispondono e le somme che questi debbono dare o avere. Ma nei conti stessi a Livio gli rincarichi, le entrate di valori, i crediti, vengono scritti in avere, i pagamenti, le uscite di valori, i debiti in dare. Reciprocamente nei conti aperti ai consegnatari e ai corrispondenti. Ora, notiti bene, l'oggetto del conto cassa intestato a Livio è quello dei conti ai cassieri

(1) Veggasi nel Riva. — Insufficienza dell'attuale Contabilità di Stato, ecc. op. cit. l'ultima semplificazione del Carboni. Tavola XXII, pag. 176.

(2) Veggasi nel Riva. — Dell'Insufficienza, ecc. op. cit. semplificazione ultima Tav. XXII. pag. 178 e 179.

di Firenze, di Siena e di Livorno è sempre il denaro di Lizio; i cassieri ne rispondono, ma non ne sono debitori. In quel primo conto si considera il denaro in mano, negli altri si decompone in parti, badando alle città in cui si trovano e alle persone che ne hanno il governo. Per la differenza nell'estenza degli oggetti dei vari conti, questa riguarda soltanto una relazione di luogo e una relazione di persona, ma relazioni accessorie. Il diritto di proprietà sull'oggetto dell'uno e degli altri conti è quel medesimo; e però l'oggetto del conto intestato a Lizio, e quello dei conti intestati ai cassieri, fisicamente identici, non variano sostanzialmente neppure nella loro estenza giuridica. E parvi che se volessimo considerare nei conti i diritti e gli obblighi, dovremmo badar sempre ai diritti e agli obblighi di maggior momento: anche rispetto al denaro affidato a mani altrui, il proprietario ha invariabilmente tutto il diritto di dominio, poi quello di vederlo bene amministrato, che ne è una vera conseguenza.

Osservazioni simili potrebbero riferirsi per le due serie di conti alle mercantili. La diversità nell'indole dei conti ai crediti e ai debiti dell'una e dell'altra serie, è ancora minore. I conti che considerano i crediti o i debiti in mano o diritti secondo le specie loro, e quelli che li riguardano diritti secondo le persone debitorie o creditorie, o secondo i luoghi in cui sono esigibili o pagabili, riguardano nelle loro ultime possibili divisioni, a uno a uno, hanno identico oggetto. Perù non vi ha differenza neppure nelle relazioni di persona, a meno che non si voglia considerare l'obbligo di bene amministrare che è in chi presiede a ogni singola agenzia.

Quindi, per conchiudere, i conti elementari delle due serie, simili negli oggetti loro, e nei principali rapporti di diritto che vorrebbero con essi rappresentarsi, dovrebbero essere simili anche nella forma loro. E' logico il Bonaccini che vuole tutti i conti indistintamente accesi al proprietario, non lo è il Carboni.

La scuola carboniana, che afferma sterori stretta unità nelle Aziende, vuole applicata la sua teoria anche nelle Aziende indivise e semplici, dove il proprietario non ha chi lo aiuti nel suo lavoro amministrativo. Ora ecco quel che equivarrebbe all'applicazione se facesse. Il proprietario, anche quando non serva in casa che moneta

di una specie sola, e non avesse che poche specie di beni e pochi debitori o creditori, dovrebbe accendere egualmente due serie di conti elementari, e riguardarle come antitetiche. Dovrebbe tenere due conti di cassa, colle scritture identiche, l'uno per ricordare a sé i propri diritti quale proprietario, l'altro per ammonire di spesso come consegnatario dell'obbligo di non mancare ai doveri della consegna. Similmente dovrebbe tenere due conti invertitamente eguali per ogni classe di beni, e dovrebbe accendere doppia conti ai crediti e ai debiti, gli uni per ricordare a sé i propri diritti e i propri obblighi, gli altri reciproci per affermare i corrispondenti obblighi o diritti dei debitori o dei creditori. È serio tutto ciò? Si può sommare. Se non meno lui, il Carboni, per la sua Azienda Domestica applica fino alle ultime conseguenze le teorie sue, e che non le applicano i suoi più ardenti discepoli.

Gli è vero che il Rossi, il più enfatico di tutti, dice che « fa della teoria astratta » che « non entra nelle questioni di pratica », che gli basta di notare che « essendo un fatto che il proprietario ha diritto della proprietà e obbligo della consegna » lo si può « rappresentare logicamente » (1). Ma codesta libertà teorica che reclama il Rossi è libertà di fantasticare. Nulla di più infelice nelle materie di applicazione della teoria che non mirano direttamente all'arte e alla pratica, e dall'arte e dalla pratica buona, utile, opportuna, discostano; nulla di più contrario allo spirito delle scienze positive dopo Galileo e Bacon.

Se non che non solamente la teoria dei conti tutti personali è errata, non solamente avverte coi conti specifici a sezioni invertite, o coi conti espratti all'amministratore la pratica universale e però indubbiamente buona; ma è anche insufficientissima.

Così summatamente e diluita come fu dal Rossi non vale a interpretare, e non in modo esatto, in modo chiaro e piano le voci da re e avere, e quindi perde il principal pregio che la riconoscevano quei molti che, non usi a investigare a fondo la ragione delle cose, vedevano in essa una teoria semplice e breve, che chiariva nettamente, senza ambiguità, i procedimenti dell'arte.

(1) G. Rossi. - Saggi ecc. op. cit. ser. 2.^a §. 3.^o pag. 135.

Essa non può fornire utili criteri per la determinazione dei valori di conto, giacchè non spiega neppure perchè tali valori appaiano nelle scritture e talora a essi soli le scritture rimangano.

Per essa, poichè s'han da accendere conti a tutte le persone che hanno azione o interesse nell'azienda per indicare ogni sorta di diritti e di obblighi loro economicamente valutabili, sono senz'altro condannati tutti i sistemi di scritture non compiuti, che pur fanno buona prova in un gran numero di amministrazioni;

Ma l'intento che concepiva si proponeva il Carboni di fissare un sicuro criterio direttivo che impedisse l'apertura di conti di comodo o artificiali, può dirsi raggiunto. Forse il sarebbe se non fosse in nessun caso fingere più persone in una, e se fosse detto doversi accendere a ogni persona un conto e non più di uno. Ma siccome per dare alla teoria applicabilità universale si è costretti le più volte a concedere che la fantasia dei cattedri e altri consegnatari che non esistono disgiunti dal proprietario, e si finga capace di diritti e di obblighi; e siccome si è pur indotti ad ammettere che al proprietario non solo, ma anche ai consegnatari, ai corrispondenti, ed agli amministratori od ordinatori, per ciò che si attiene alle scritture del Bilancio di previsione, si aprano più conti; così col dire che i conti debbono accendersi sempre a persone per ricordare debiti e crediti, non si pone veruna limitazione alla fissazione dei conti, perchè la fantasia nelle supposizioni sue non ha confine, e perchè il numero delle persone vere o supposte non segna il numero dei conti.

Cosicchè, per concludere, la teoria dei conti tutti personali, nelle varie forme che ha preso, è inaccettabile, perchè erronea, insufficiente, e spesso in opposizione alla pratica più diffusa. La teoria non deve dissentire dall'arte; ciò che è vero nell'una deve essere buono e opportuno nell'altra. Nelle materie di applicazione i principi e le norme teoriche devono direttamente mirare alla pratica; e nel rintracciare quei principi e quelle norme, nella nostra case in tutte le altre scienze concrete, molti seguire il metodo positivo e sperimentale. Ma nella nostra più che nelle altre importa guardarsi dal divagare in pure teorie astratte, o dall'ac-

mettere principi generali non ben certi, per poi trarne per via di semplice deduzione norme per la pratica dell'arte. Non inton-
 ma assai più spesso che gli studiosi delle altre materie dobbiamo ri-
 peterci il detto che Newton così sovente ricordava a se stesso: « Esce,
guardati dalla metafisica. »

§. 9°

Intorno alla così detta teoria materialistica del conto.
 Le teoriche che riconoscono varia indole nei conti delle varie
 specie.

Io ho dovuto ragionare così a lungo della teoria dei conti
 tutti personali perchè essa, nell'una o nell'altra delle forme sue, ha o-
 ra nelle scuole italiane dominio quasi indisputato. Con tutto ciò i pro-
 pugnatori di altre teoriche non mancarono né mancano fra noi, e
 sono numerosi e valenti fuori d'Italia.

E, per cominciare da un vecchio, Paolo d'Anastasio
 al principio di questo secolo aveva certo di formulare, indipen-
 dentemente dal concetto dei conti tutti personali, un'unica norma per
 la determinazione dei conti da addebitare e da accreditare. Dopo aver det-
 to di voler indicare colla voce deposito « li denari, le mercanzie, che il ne-
 goziante potesse comperare o vendere a le persone » che conchiudono af-
 far con lui; aggiunge: « Abbiati per costante principio che quel de positi-
 to in cui si pone qualche cosa deve sempre essere piantato debitore, e quel-
 lo da cui si leva qualche cosa dev'essere piantato creditore (1). »

In un'opera recente si accenna a una teoria non
 fantasi « aprono i loro conti non alla persona, ma ai valori; quindi
 nei medesimi non registrano diritti e doveri, ma bensì movimenti di
 attività e di passività (2) » e la si chiama materialistica. Io non

(1) N. d'Anastasio. La scrittura doppia ridotta a scienza. Venezia 1803. Tom. 1°
 cap. 2° art. 1° pag. 5.

(2) V. Gitti e G. Majza. Trattato di Ragioneria. - op. cit. Cap. 5. §. 8. pag. 55.

so chi siano i fautori di una teoria così compendiata. Forse si volla accennare a taluni che propongono nuovi metodi di registrazione nei cui conti non appaiono le voci dare e avere, e fra questi è Dionigi Biancardi (1). Ad ogni modo non mi pare appropriato l'aggiunto di materialistica adoperato per contraddistinguerla. Comprendo che vi siano idealisti e realisti nell'arte, spiritualisti e materialisti in filosofia, ma cotale distinzione nelle scienze concrete mi sembrano assurde. E nemmeno mi pare che sia vero il concetto del conto su cui vorrebbe si fondata simile teoria. Nei conti si ha da registrare tutto ciò che è espediente di ricordare, e talora importa serbar memoria, prima di ogni altra cosa, delle relazioni di persona, insomma dei rapporti di diritti e di obbligazioni. Adunque errano così coloro che col Rossi affermano non doverci ricordarsi e non diritti e obbligazioni, come gli altri che, nel ragionare delle scritture da comporsi nei conti, non badano a veri diritti e alle obbligazioni vere.

Ma non sono molti quelli che, non accettando la teoria dei conti tutti personali, han tentato di provare essere i conti nell'essenza loro identici anche se si considerano in essi tutte le scritture in tutti gli elementi loro. E più sorvolano alle teorie, e nel fatto ammettono diversa indole nei conti delle varie specie. E si possono perre fra questi più prossime tutti gli scrittori nazionali dei secoli scorsi, a cominciare dal Caciolo, dal Pietra e dal Flori, e la maggior parte degli scrittori inglesi e tedeschi anche di questo secolo. Affermano poi esplicitamente simile diversità d'indole autorevolissimi autori moderni. Cito, fra gli altri, il Tilla e il Courcier italiani, il Morison e il Forster inglesi, lo Schmidt e lo Schrott tedeschi. Quest'ultimo nella sua opera capitale espone una notevole teoria del Conto (2). Incomincia col porre la divisione dei conti in due categorie, quella dei conti particolari (Partikularkonten), e quella dei conti alle totalità (Totalitätsskonten). E giustifica queste denominazioni osservando che, dove i primi conti sono contrassegnati da

(1) Dionigi Biancardi. - Nuovo metodo di rendiconti, ecc. - Lodi 1876.

(2) J. Schrott. - Lehrbuch der Vercchnungswissenschaft. - op. cit. - Cap. VII. §. 73, 74... 79. pag. 239 e seg.

una caratteristica obbiettiva o personale e riguardano una parte dell'Impresa, gli ultimi la riguardano nella somma sua. I conti particolari egli li suddivide in conti di deposito (Bestandskonten), conti d'esercizio (Betriebskonten), conti per i risultamenti economici non dipendenti dall'Impresa (Konten der zum Wirtschaftserfolge nicht gehörigen Gebahrungen (1)), e conti di persone (Personen-Konten). - Nei conti d'esercizio classifica i conti elementari nei cui oggetti non si possono considerare altre grandezze fuorchè il valore di conto, o, come egli dice, l'espressione d'esercizio, ad esempio, i conti alle spese generali o agli elementi generali di costo, alle Industrie, alle partecipazioni, ecc. Nella terza classe pone i conti per le spese domestiche, per le variazioni che può subire il capitale dell'Impresa in seguito a crediti, o a nuove dotazioni fatte dal proprietario, o a giri di fondi nel caso di più Aziende appartenenti a un solo. Come si vede questi son conti a vere parti ideali del fondo patrimoniale, e avrebbero dovuto porsi tra i conti alla totalità, anziché tra quelli particolari.

E circa il dare e l'avere dei conti lo Schrott nota opportunamente che tali voci e le locuzioni addebitare e accreditare un conto, non indicano sempre veri rapporti di debito e di credito, ma sono unicamente forme di registrazione; e fa sua l'osservazione di Forster che i termini Dr. e Cr. (debitore e Creditore) « are used merely to distinguish the left from the right-hand side of an account in the ledger; whilst authors and teachers attempt to preserve their ordinary meaning by showing that all items in the Dr. columns are in some way indebted to the concern and vice versa (2). » Poi negl'io e più diffusamente che il Forster non abbia fatto, espone norme diverse per determinare i casi nei quali i conti delle varie classi s'anno addebitati o accreditati. Infine, accennando ai molti ten-

(1) Lo Sperotti, valente traduttore dello Schrott, interpreta non propriamente, mi pare, questo titolo riducendolo in italiano così: « Conti per i fatti estranei al prodotto. »

(2) B. F. Forster... Double Entry Illustrated... Op. cit. Introduzione pag. XIV.

fabbricati fatti per compendiarne l'intera teoria del conto in un unico principio che indichi per tutti i casi quando un conto qualsivoglia si ha da addebitare o da accreditare, li dimostra vani. E in particolare dimostra insufficiente e errata ogni formula che si basi sulla supposta personalità di tutti i conti.

Ma egli non ha nettamente distinti i conti agli elementi patrimoniali da quelli alle parti ideali, pur così diversi fra loro, non ha rilevato l'intera analogia che vi ha tra tutti i conti dell'una o dell'altra di queste due classi capitali, e non ha cercato di dare per tutti quelli di ciascuna classe un'unica norma di addebitamento e di accreditalamento; e ha limitato l'esame suo alle sole scritture patrimoniali. Infine, esponendo due teorie del conto per i due metodi che descrive, ha mostrato di non conoscere questa che mi sembra inconfutabile verità, che la natura del conto dipende dall'oggetto suo e non dai metodi; onde non si può sperare per tutti i metodi che un'unica teoria del conto.

§. 10°

Come le persone, i diritti, e le obbligazioni loro debbano considerarsi nei conti.

Cercando di provare non vera la proposizione che i conti debbano riguardarsi accesi sempre a persone per indicare di diritti e obblighi, io non ho voluto dire che dal concetto del conto sia del tutto estraneo il concetto di diritti e di obbligazioni vere, e quindi il concetto di rapporti giuridici tra persone. Le scritture, onde i conti si compongono, tendono a rappresentare in tutti i momenti suoi e nei vari suoi aspetti la vita dei beni nelle Aziende, e tale vita non si svolge senza che sorgano, si mutino, e si spengano rapporti giuridici di intole diversissima tra essi beni e il proprietario, e tra il proprietario, gli agenti suoi, e i terzi. Adunque il concetto di diritti e di obbligazioni non può sempre distinguersi da quello del conto. Ma come le scritture non considerano i diritti e le obbliga-

zioni in sé, sibbene negli oggetti loro, cioè coi beni, e siccome del resto non tutti gli oggetti dei conti sono oggetti di diritti e di obbligazioni determinate esistenti a sé, non essendo tali a cagion d'esempio gli oggetti dei conti alle parti ideali del fondo patrimoniale, così non giova, né alla chiarezza né alla precisione, il ricordare esplicitamente nella definizione del conto i diritti e gli obblighi. Implicitamente vi accennai anch'io scendendo a considerare le varie classi di conti, parlai di conti o elementi patrimoniali, e a parti ideali del fondo patrimoniali. Non vi ha patrimonio se non vi ha persona naturale o giuridica a cui appartenga, e non vi han debiti e crediti in un patrimonio, se non vi sono creditori e debitori. Onde il solomone di quei conti richiama ai diritti e alle obbligazioni che si collegano cogli oggetti loro, e che si dicono anche nelle scienze giuridiche patrimoniali. E quando si parla di conti si accede alle voci del Bilancio di un' Azienda pubblica, si accenna implicitamente ai rapporti di diritto amministrativo o costituzionale che si collegano coll'esercizio di quel Bilancio. Perché non è vero neanche questa affermazione del Rossi, che la teoria di simili conti non si connetta a norme scritte di diritto positivo.

Le poi mi si chiede perche mai, dappoiché i Conti non possono riguardarsi accesi a persone per ricordare diritti e obblighi loro, nel fatto bene spesso si intestano a persone, o si accenna a persone nel titolo loro, rispondersi: che i rapporti coi terzi riguardanti la vita dei beni son sempre ricordati, e ricordati sopra tutto nei conti ultimi di diritti, ove più facilmente si possono rintracciare, e che quando tutte le scritture di un conto direttamente o indirettamente riguardano rapporti con una data persona, è expediente porre il nome nel titolo acciocché si possa poi in tutte le scritture sue sottintenderlo. Conti e non altrimenti si spiega perché i conti ai crediti e ai debiti non so singoli, abbiano per titolo le ditte debitori o creditori, e perché i conti ai beni affittati a consegnatari siano talora a questi intitolati, non ostante che l'oggetto degli uni e degli altri conti resti sempre una somma di beni che si può pretendere da altri o ad altri si deve, o si possiede. Così è anche facile rendersi ragione perché nei conti collettivi o generali a crediti o a debiti verso molti, e a beni di cui molti riguardano, agni esplicita indicazione di persone scompaia: non si cerca in tali

conti da chi amministra notizia dei rapporti colle persone singole.

Per conchiudere, vi è qualche cosa di vero nella proposizione su cui tante volte ritorna il Crispa, che nei conti le persone debbono considerarsi solo come recapiti od indirizzi di cose e valori che ad esse vadano o da esse provengano (1).» Soltanto coll'ammettere che i conti che riguardano debiti e crediti, del pari che quelli ai beni posseduti, hanno per oggetti elementi del patrimonio, e che quindi la loro scrittura, piuttosto che diritti ed obblighi che sorgono, mutano, o si spengono, ricordano mutazioni in tali elementi, si spiega perché in essi si abbiano sempre posto principale i valori di conto, e talora vi si notino variazioni in questi soli valori.

Capitolo 3°

I Documenti computistici e i Registri per le scritture.

Art. 1°

Nozioni generali. - I Documenti computistici. - Classificazione dei registri.

Le scritture si compilano su registri opportunamente predisposti, e i dati per esse si traggono di solito da documenti, che hanno fine, indole, e forma diversissima. Nelle Aziende vaste vi vogliono essere schemi o moduli a stampa o litografati per tutti i registri e tutti i documenti, acciò il compilarli riesca facile e spedito, e la forma loro sia in tal maniera definita che nulla resti all'arbitrio

(1) Crispa. - La scienza dei Conti. - op. cit. Part. 1^a. Sez. 1^a. cap. 8 pag. 30. - Veggansi anche i capitoli precedenti. -

di compilatori. Con ciò non voglio dire che la forma dei registri e dei documenti debba sempre rimanere invariata. Può mutare; ma le riforme debbono essere caute, lungamente pensate, e debbono deliberarsi solo da chi presiede a tutto il lavoro di ragioneria nell' Azienda. La preparazione del modulario e le successive riforme sue volute dai mutabili bisogni dell' Azienda, costituiscono il più alto e più difficile ufficio del Ragioniere, e la più ardua esplicazione dell' arte sua. Ogni modulario ha un numero che lo contraddistingue dagli altri, e vi hanno Aziende in cui i numeri del modulario salgono a centinaia. Ed è da notare che, egualmente in una stessa Azienda, specialmente se è tra quelle che con proceffo o lento o rapido si vogliono estendere e di importanza, i moduli tendono ad aumentare di numero. Invero questo numero dipende, oltre che dall' indole dell' Azienda, dalla divisione del lavoro che in esse ha luogo, e tale divisione si fa necessariamente più minuta quanto maggiore è il lavoro da compiersi e il numero degli agenti che al compimento suo occorrono. Si può inoltre osservare che col crescere in numero i moduli tendono a divenire sempre più compiuti. Perché a misura che si fanno più numerosi, scema l' estensione della specie di fatti di gestione o atti di controllo che in ciascun modulo devono descriversi; onde, ridotti tali fatti o atti da rappresentarsi in un dato modulo a più ristretta varietà, essi hanno necessariamente fra loro somiglianza e omogeneità maggiori; sono quindi più numerose le condizioni o notizie concernenti tutti, che è possibile. Le abbozzare a stampa o alla litografia nello schema, e minori i dati variabili e particolari da scriversi a penna per rendere il prospetto compiuto. Cosìché può dirsi che la compilazione delle scritture singole in un' Azienda vasta è tanto più facile e sicura quanto più grande è il numero dei moduli, e quanto più ciascuno di questi è, nelle parti che rimangono ferme, completo.

Non tutti i documenti in cui le scritture trovano la loro base e la loro forma sono compilati nell' Azienda da agenti suoi; molti vengono dal di fuori, come a cagion d' esempio, le fatture d' acquisto, gli assegni, e i chèques altrui, gli effetti cambiari, ecc. Di questi non è da dire: osserverò soltanto che per taluni, per i chèques ad esempio, l' Azienda suol fornire gli schemi ai clienti.

Dei documenti che si compilano nell' Azienda da a-
genti suoi, alcuni servono a provare in modo provvisorio o definitivo
obbligazioni o diritti di clienti o corrispondenti, altri sono semplici av-
visi che per vario fine occorre spedire agli stessi clienti o corrispon-
denti, altri sono mero strumenti di controllo interno, altri infine
sono estratti, o epiloghi delle scritture di questo o quel registro.

Sono documenti che valgono a provare in modo defini-
tivo diritti e obblighi di terzi, i contratti in genere, le polizze che si
rilasciano dalle Banche in seguito a depositi di titoli o valori,
per semplice custodia o a cauzione, le polizze d'assicurazione,
le polizze di carico, gli effetti cambiari, i buoni, gli assegni, i man-
dati, le quietanze, ecc. ecc. Servono a provare diritti ed obblighi in
modo provvisorio e fino alla compilazione del titolo definitivo, le
distinse di versamenti, o di deposito di titoli, gli scontrini, le que-
sante interinali, ecc.

Si sogliono compilare su schemi a stampa dalle
grandi Aziende, dalle Società anonime soprattutto, gli avvisi ai
corrispondenti di somme disposte sopra di loro per via di assegni,
quelli ai clienti per richiamarli all'adempimento che loro incom-
bono, e per far loro conoscere la facoltà che avessero acquistata di di-
porre di date somme o di esercitare dati diritti, quelli, in fine, agli
azionisti per avvertirli del riunirsi dell'Assemblea, della liqui-
dazione dei dividendi, ecc.

Sono strumenti di controllo interno gli ordini
di incassi e di pagamenti tratti sui cassieri, gli scontrini o i be-
ni per la consegna di valori, le distinse o gli elenchi di titoli, car-
te o prospetti che vengono per ragioni varie spediti dall'uno all'al-
tro ufficio dell'Azienda, i ruoli nominativi o le prenotazioni di
somme o di beni che determinate persone in tempi determinati
han diritto di ricevere o obbligo di fornire, ed altri documenti si-
mili.

Gli uffici che intendono alla conduzione dei ne-
gozi e alla liquidazione, nelle Aziende complesse, e quelli
che hanno il governo del denaro e degli altri beni, e tutti gli al-
tri ove per qualsivoglia ragione si compilano scritture, devono di

quando in quando mandare estratti o epiloghi dei registri da loro tenuti ad altri uffizi, sia per fornire notizie expedienti all' oculata amministrazione, sia perchè servano di base ad altre scritture più complesse, sia perchè valgano come mezzi di riscontro. Sono questi estratti o ristretti i documenti dell' ultima categoria.

Non pochi dei sopradetti documenti, di quelli soprattutto della prima e della terza classe, traggonsi da registri a matrice. Con ciò voglio dire che gli schizzi loro, in numero più o meno grande, sono legati in registri, e appaiono le più volte in duplo e talora in triplo esemplare in altrettante sezioni longitudinali di ciascuna foglio del libro. I due o i tre esemplari si riempiono ad un tempo cogli stessi dati; quello a sinistra, che costituisce la madre o matrice, rimane unito al registro, l'altro o gli altri due, cioè a dire la figlia o le figlie, si staccano. Quando vi sono due figlie, per comodità l'una vale per il riscontro interno, l'altra si porta ai terzi.

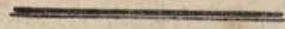
Dei registri, alcuni servono per la notazione dei fatti amministrativi riguardati nella loro interezza, o in qualche aspetto particolare; altri raccolgono le scritture in quanto affermano mutamenti nella condizione, nello stato, o nella grandezza di determinati oggetti, in quanto, vo' dire, sono elementi dei conti; altri in fine ricevono scritture, le quali, più che ad affermare mutamenti reali che sianvi rilevati nella ricerca dell' istanza, tendono a ricordare impegni assunti di eseguire certi atti, o diritti acquistati di pretendere l'esecuzione da altri; ovvero a serbar memoria di notizie o dati di varia natura che possono ben giovare a una saggia amministrazione, ma che, talora, non riguardano se non indirettamente la vita dei beni.

I registri capitali della prima classe diconsi comunemente giornali, ancora che non sempre si compilino giorno per giorno, e accanto ai giornali vi hanno i loro libri preparatori e esplicativi; quelli capitali della seconda classe diconsi libri dei conti; Gran libri, Mastrì, Donaderini, ecc., e accanto ad essi vi hanno i Saldaconti, i Partitari, gli Scoutri, i

libri dicario e scario, ecc.; i registri dell'ultima classe sono complementari, e han nomi vari nelle diverse Aziende.

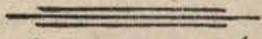
La classificazione che comunemente si fa di libri per la registrazione cronologica (giornali, prime note, ecc.), e libri per la registrazione sistematica (Maftri, Quadrerni, ecc.) non mi pare la più appropriata. Quando nelle Aziende vaste e divise vi sono molti giornali parziali per i molti rami della gestione, in essi le scritture ricevono una prima classificazione, per altra parte in ciascun conto, o nelle sezioni sue, le divise, le scritture si compongono secondo l'ordine del tempo. Adunque nei giornali la registrazione può essere sistematica, e nelle sezioni dei conti è sempre cronologica.

Invece parmi utile l'altra classificazione che pure comunemente si fa dei registri distinguendoli in Libri principali e libri ausiliari o elementari. Dove per libri principali si intendono quelli di cui più specialmente un dato metodo si vale, e nei quali le scritture tutte dell'Azienda o di un ramo suo sono riadunate; e per libri ausiliari o elementari quegli altri, le cui scritture servono a preparare, ad esplicare, o a completare le registrazioni principali;



Art. 2°

I Giornali - loro registri preparatori ed esplicativi.



Nelle Aziende poco estese, dove al lavoro di Ragioneria basta l'opera di un solo, non vi vuole essere più d'un registro per la notazione quotidiana dei fatti di gestione, in quanto si considerano in sé, integralmente. Questo registro è il giornale. Nulladimeno, acciò che il giornale possa riuscire nella sua compilazione corretto, sogliono le prime prove della scritture comparire in un registro preparatorio, che dicesi comunemente appropiato Prima-nota.

Ma nelle Aziende complesse non è possibile rac-

cogliere in un unico registro le notizie analitiche dell'intera vicenda dei fatti amministrativi. Si tengano allora giornali parziali per i singoli rami della gestione. Una prima divisione applicata in molte imprese mercantili tedesche si ottiene col notare in registri diversi le operazioni di cassa e quelle fuori cassa. Divisioni più larghe occorrono in altre Aziende, tanto più larghe quanto più è vasta la serie degli affari, e rapido il loro succedersi. E può notarsi che col crescere del numero dei giornali parziali, scemano le dissomiglianze o disparità tra i fatti da ricordarsi in ciascheduno di essi, onde le scritture, o, come si dice, gli articoli o partite di ciascun giornale si fan sempre più uniformi e perciò più facili a comporsi in modo corretto senza l'aiuto di note preparatorie. Comunque, nella generalità dei casi, quei giornali parziali assolgono a dirittura le prime scritture. E vi anche ricordare come per taluna specie di affari possono tener luogo di giornali parziali i registri a madre e figlia, da cui si staccano i documenti che servono al loro rimborso. Le matrici che rimangono nel registro ricordano i fatti nell'ordine con cui succedono come il potrebbero le scritture che a tal fine si compilassero su libri speciali.

Se non che anche nelle Aziende vaste un registro unico in cui tutta si compendi la storia della gestione, e, se non necessario, utile; anzi in talune, nelle nostre imprese mercantili ad esempio, è voluto dalla legge. Sogliono adunque epilogare tutte le scritture dei giornali parziali in un solo registro che serba il nome di Giornale, ancorché l'epilogo si faccia talora soltanto ogni settimana od ogni mese.

Ma l'uso di tenere il giornale unico, analitico o riassuntivo, non è generale nelle Aziende. Un unico giornale può giovare a rendere le scritture più ordinate, e il riscontro aritmetico fra di esse più compiuto; può valere a provar l'ordine delle date delle registrazioni e quindi essere in qualche modo una garanzia per i terzi; ma non giova molto a fornire notizie o criteri per una preveggenza, saggia e oculata amministrazione. Quelle notizie e questi criteri si raggiungono più spediteamente e più sicuramente da registrazioni classificate. Onde non è da meravigliare se la più parte delle modeste aziende non mercantili non compilano giornali compiuti, e se

non poche fra le grandi Aziende che non soggiacciono al codice di commercio, ove pure sogliono essere numerosi i giornali partenziali, non reputano expediente di compendiarle in un unico registro la storia contabile della loro gestione.

Art. 3°.

I Mastri - loro registri esplicativi, loro sommari.

Nelle Aziende di piccola o media estensione, dove i Conti sogliono essere tutti di un grado e tutti analitici, questi si accendono ora e si accendevano in passato in un solo registro. Il quale, si rispetta all'importanza e utilità delle sue scritture, che alla grandezza o estensione sua, si vuol tenere il primo posto, e si chiama con voce appropriata Mastro o Maestro. Il nome è vecchio in Italia, ma forse non vecchissimo. Il Sacerdote non l'usa, l'adoperano invece il Mauroini e lo Stracca (1). Sono per avventura più antiche, a Venezia soprattutto, le voci libro, libro grande, quaderno, ora in questa significazione cadute in disuso.

Nelle Aziende vaste, dove accendono in vari registri conti di vario grado, si vuol serbare il nome Mastro al libro in cui si raccolgono i conti compendiosi di maggior grado, che tutti epilogano gli altri. Con tutto ciò si dicono talora Mastri anche alcuni particolari registri in cui si alloggiano speciali classi di conti; sebbene per distinguerli dagli altri si aggiungano locuzioni che valgono a designare l'oggetto dei medesimi conti. Così si hanno, i Mastri degli affittuali, dei conventuali, delle rendite e delle spese, ecc. Allora il Mastro dove stanno i conti compendiosi dicesi Mastro generale o centrale o principale. Ma generalmente gli speciali registri dei conti si indica-

(1) Benvenuto Stracca. - De Mercatura seu Mercatore tractatus. - Venetis 1531. - §. 51, pag. 42e.

sano con altri nomi. Si dicono Partitari, o Taldecanti, o Libri di Conti correnti quelli che contengono conti a credito o a debiti, Scritti, Libri d'entrata e d'uscita, Libri di carico e scarico quelli in cui si accendono conti al denaro, agli effetti di portafoglio, ai prodotti, derrate, scorte o materie nei magazzini; e Libri di rendite e spese, o Libri delle rubriche, quelli aperti alle entrate e alle uscite di bilancio, e va dicendo.

Calvolta, per ragion di controllo, si tengono doppi registri di conti. In sovente le scritture del Master generale e di quelli particolari sono esplicate e completate da registrazioni particolari che si compilano in libri di carico e di scarico, e non accennano a valori, ma solamente a quantità.

Quando dai mastri principali, o da quelli speciali, si traggono a non brevi spazii di tempo, per esempio ogni mese, i dati numerici riassuntivi delle scritture ivi compilate nello spazio di tempo decorso, e si scrivono questi dati in alcune prospettive di un registro affine di potere, al terminare dell'esercizio, più spediteamente compilare i dati del Rendiconto, si ottengono i mastri sommari. Si vedgono dei mastri sommari molte Aziende pubbliche austriache e germaniche.

Allorchè i Conti da allegarsi in un mastro o in un partitario sono soverchiamente numerati, il registro si compone di più volumi contraddistinti da numeri. Ogni volume contiene un numero determinato di conti.

Agevolano le ricerche dei conti singoli nei Mastri e delle notizie che offrono le loro scritture, i Repertori, nei quali i titoli dei Conti sono esposti in ordine alfabetico. Nelle grandi Aziende e per i Mastri che hanno gran numero di conti si usano, forse da poco tempo ma con molto profitto, Repertori alfabetici a schede o cartoncini mobili. Il titolo del conto e il numero del foglio in cui si trova si scrivono sopra un cartoncino, e tutti i cartoncini si dispongono in casellari o in scatole per ordine alfabetico.

Art. 4°.

Libri complementari - Libri per la statistica - Diagrammi - Cartogrammi.

Le somme da esigersi o da pagarsi per cagio-
ni varie in tempi determinati devono tenersi in evidenza ordina-
tamente secondo la scadenza loro, acciò che non accada che per di-
mentanza non si proceda alla riscossione dei crediti nostri o al-
la tutela dei nostri diritti, o che il giorno del pagamento dei nostri
debiti ci trovi impreparati; le commissioni ricevute o date voglio-
no ricordarsi perché non si lasci di adempirle, o di preberne l'a-
dempimento nei tempi e nei modi dovuti. Si hanno pertanto i Libri
delle scadenze e delle Commissioni che tengono luogo principalif-
simo tra quelli complementari. E sono anche registri complementa-
ri quelli in cui si compendiano le informazioni sui nostri clienti,
quelli in cui si raccolgono le firme loro, affine di aver modo di provare
l'autenticità dei documenti che ci vengono da essi, o, se sono sconosciu-
ti, la loro identità personale quando vengono a noi.

Nelle Banche, soprattutto in quelle che hanno mol-
te sedi o succursali, può essere utile conoscere, per farne opportuni
criteri di amministrazione, in qual piazza e in quale misura so-
no esigibili gli effetti scontati; da ciascuna sede, o devono
pagarsi gli assegni emessi; nelle grandi imprese manifattu-
riere può giovare il sapere in quali luoghi e in quali proporzioni
trovano smercio i prodotti; nelle ferrovie e mestieri aver notizie per
ogni stazione del numero dei viaggiatori e delle quantità o quali-
tà di merci che partono o arrivano, dei tratti percorsi dai viaggia-
tori e dalle merci; dei veicoli e delle locomotive messe in moto, degli
infertuni occorsi, ecc.; nelle società d'assicurazione importa sapere
a quanto montano i valori assicurati per i singoli rami e i sin-
goli luoghi, quali siano stati i sinistri occorsi e la loro importan-
za, ecc.; in tutte le società anonime e mestieri conoscere i giri o

trapiù delle azioni se sono nominative, le mutazioni di forma dei titoli, i corsi delle azioni stesse nelle varie borse e nei vari tempi, ecc. Come i dati per codeste notizie e per altre simili, si raccolgono in opportuni registri a forme diversissime, che sono i registri per la statistica, e che del pari che i Mastrì compendiosi e i Mastrì Sommarii devono compilarsi secondo le norme che la statistica teorica insegna per la raccolta dei dati.

Quale complemento o spiegazione dei libri per la statistica, usansi in alcune volte ben ordinati Agende e diagrammi e i cartogrammi. Nei diagrammi a ordinate e ordinate si squarcia di curve a colori vari il progressivo svolgersi di taluni affari o il movimento di taluni conti. Per via di cartogrammi si tien nota con segni convenzionali dei casi o accidenti che accadono in dati luoghi.

Capitolo 4.

Le scritture dei vari gradi. - Scritture elementari, scritture complesse, e scritture generali

Le scritture analitiche, le quali accennano nei giornali ai singoli fatti di gestione che man mano vanno effettuandosi, e nei conti, i cui oggetti sono semplici, alle singole mutazioni che nello stato di tali oggetti quei fatti determinano, in nessuna Azienda che voglia procedere oculatamente e sicuramente, grande o piccola che sia, possono mancare. Se l'Azienda è modesta, se al suo lavoro di computisteria bastano pochi o un solo, e, a cagion della sua natura, per la saggia e avveduta direzione sua, non occorre la costante conoscenza dello stato complesso del patrimonio suo e di risultamenti generali della sua gestione, quelle scritture analitiche bastano. Allora non vi hanno nel Mastrò o nei Mastrì le non conti indecomposti, non v' hanno le non scritture

di un sol grado. Ciò non ostante, ove occorressa, si potrebbero conteggiare i saldi dei conti, raggrupparli, e trovare per tal maniera una formula sintetica che sia l'espressione dello stato economico dell'azienda in quel punto così come risulta dalle scritture compilate. Ma a ciò vuole tempo e lavoro non poco.

Onde segue che se l'Azienda è vasta e soprattutto divisa, se alla conclusione e alla effettuazione degli affari interdono 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 risultamenti generali dei vari rami della gestione, le scritture analitiche non bastano, occorre tenerne altre che le compendino e riassumano, occorrono insomma scritture e conti di vario grado.

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

Ma poi queste scritture analitiche o elementari cui 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 tenerne scritture sintetiche in giornali riassuntivi, e in un numero limitato di conti complessivi. In tali sintesi si può anche procedere per gradi, e ottenere così giornali e conti di vario ordine.

Quando l'Amministrazione è divisa e conta più Aziende subalterne vaste esse stesse, vi han da essere scritture sintetiche presso la singola Azienda, e altre che tutte le riassumano presso l'Amministrazione centrale. Quelle scritture sintetiche di conti da parecchi 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. Invero esse devono presentare i fatti in tutti i loro aspetti e in tutte le loro condizioni,

variano adunque da Azienda ad Azienda, ed è arduo, se non forse impossibile, formulare per esse norme letterarie particolari e giuste di applicazione generale. Le quali cose non devono ripetersi per le scritture sintetiche. Negli oggetti dei conti sintetici non si può considerare le più volte altra grandezza dal valore in fuori, quindi simili conti si possono riguardare nelle varie Aziende in aspetti non molto dissimili; insomma la forma loro dipende, forse più che dai fatti di gestione, dai modi comuni si giudica espediente di procedere alla sintesi delle scritture. E per dir tutto in poche parole: la forma delle scritture sintetiche dipende quasi interamente dai metodi di registrazione che si applicano, dove le scritture elementari sono fino a un certo punto indipendenti da quei metodi.

Capitolo 5°

I metodi di registrazione. Come si possono classificare.

Si sono alcuni metodi di registrazione applicando i quali si deve considerare il fondo, oggetto complesso di un sistema di scrittura, decomposto in due serie di componenti tutti di un medesimo grado, taleché esso fondo risulti pari alla somma algebrica così degli uni come degli altri, e debba propria aprire e tener aperti conti a ciascuno di tali componenti. I componenti di quel fondo possono essere o elementi suoi o parti ideali sue; onde i conti delle due serie possono venir accesi a due serie di elementi, o a due serie di parti ideali, o a 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 o semplici. Ma quali si vor

gliamo le sopradette due serie di conti, è costante l'egualianza 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 costante egualianza si pone ogni volta in evidenza. Or bene, tali metodi di registrazione di conti scrittura doppia.

Se la doppia serie dei conti non è compiuta, e quindi non può essere costante l'egualianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, o se, standolo, simile egualianza si pone in evidenza, si hanno metodi di scrittura semplice.

È distinzione vecchia questa tra le scritture doppie e le scritture semplici, che io seguo di buon grado, senza badare se le voci doppia e semplice siano proprio le più appropriate a designare le due classi di metodi. È l'accento per questo, che mi sembra possibile esporre non poche norme teoriche comuni alle diverse scritture in cui l'egualianza tra addebitamenti e 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 delle teoriche.

Giovanni Rossi, divagando al solito nel possibile ideale, ha data una diversa classificazione, e non dei metodi di registrazione, delle maniere di scrittura (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 svolgono in quei modi e prendono quelle forme che al maestro suo Giuseppe Carboni, parvero migliori e suggerì, oppure serbano le forme prima usate, o finalmente hanno caratteri misti. Poi badando alle due serie di conti agli elementi, che la teoria Carboniana considera, gli uni relativi al patrimonio, gli altri agli agenti e ai corrispondenti; e alle due corrispondenti serie di conti alle parti ideali, o, meglio, ai due conti fondamentali (in

(1) G. Rossi. - Le Attinenze logisimografiche. - op. cit. Lib. 3. Cap. 3. pag. 88 e seg.

tegrali) che compendiano quelli delle prime due serie, e ai due conti differenziali, che epilogano quelli delle altre due, e che traggono da quei primi per via di ingegnoso espediente, ba. Dando, dico, a questi quattro conti, egli trova generi diversi di scritture dell'una o 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 Rossi, il Massa (1), logico nel suo procedere, divide sur'altro tali due famiglie di scritture in tanti generi quante sono le combinazioni possibili dei quattro conti sopradetti, presi tre a tre, due a due, uno a uno.

Ma simili classificazioni, piuttosto che badare alle maniere dimostrate utili nella pratica, badano alle maniere possibili, e in questo aspetto, tutte affari diffusi, sono del tutto ircompinte. 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 non possa talora parere espediente il tenere tre o più serie di conti sugli elementi e alle parti ideali del patrimonio, e che per l'opportuno non vi siano Aziende tanto semplici che non si reputi per esse utile compilare neppure un'intera serie di ep'i conti? Dove s'andrebbe adunque se si volesse percorrere fino al fondo la via presa dal Rossi e dal Massa?

Gli è che questi due scrittori confondono insieme la sostanza delle scritture colla forma loro, i metodi insomma coi sistemi; i metodi sono i meccanismi per cui le scritture si svolgono, le più volte possono, senza mutare le loro forme caratteristiche applicarsi alle registrazioni di sistemi diversi, e nello studio loro e mestieri badare a queste forme caratteristiche piuttosto che all'oggetto dei conti e delle loro scritture, o, come il Rossi direbbe, al loro contenuto. Così soltanto è possibile ammirare nello svolgerli i metodi che hanno forme caratteristiche simili, e giudicare della loro bon.

(1) G. Massa e F. Gitti. - Trattato di Ragioneria. - op. cit. Cap. V. pag. 43 e seg.

la relativa.

Capitolo 6° 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 delle cose, adoperò cotale mezzo per serbar memoria degli impegni da lui contratti verso altri o da altri verso di lui. I registri economici possono dirsi coevi dell'invenzione delle scritture. Ma prima ancora che la scrittura apparisse si ebbe modo di subsidiare la memoria nel ricordo di quanto dovea dare a lui o da lui avere.

Il Figuier, nella sua opera sull'uomo primitivo, dà il disegno di una lamina di corno di renna appartenente all'età della pietra, accidentalmente spezzata ai due capi, avente su una faccia, perfettamente liscivata, due serie di linee o solchi trasversali equidistanti fra di loro, e i margini laterali segnati da incisioni più profonde e regolari; e nota che Parket vedette vedere in quelle linee e in quei tagli segni di numerazione, e che Skinner suppone invece fossero controlli per la caccia. Forse queste sono induzioni arrischiate, come giustamente osserva G. Tacchini (1), ma l'uso di sedere quali controlli o ricordi, è certamente antichissimo; molti paesi di autori greci e latini ne fanno fede. E non è ancora caduto. I contadini alfabeti di molti paesi tagliano su brevi verghe lisciate da un lato o da più, con tacche o tagli di spalti in vario modo, ricordare le somme o i generi dati o avuti, e le prestazioni fatte. E chiamano sedere questi pezzi di legno, e ne han tanti quanti dovrebbero essere i conti da accendere.

S'usano anche in molti luoghi a fare doppie

(1) Veggasi la Nuova Ragioneria Italiana diretta da G. Rossi -
Vol. 1° fas. III. pag. 247.

controllante a vicenda, e l'usava già anche ai tempi del Cartaglia. Infatti egli scrive (1) che « li nostri antichi, che non sapevano scrivere né leggere, » affinché non « potesse esser dato fraude né dal debitore 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 vendita portava la sua tessera, et la congiungevano giustamente nel suo loco con el pezzo del datore, et quante lire over soldi restava debitore tante linee ritagliavano con un coltello, le quali havevano rettamente ambidue le dette tessere, » la tessera simile accenna l'art. 1332 del nostro codice civile, così formulato: « Le tacche o tagli di un contrattegno corrispondenti a quelle del contrattegno di ritorno fanno fede fra le persone le quali usano di comprovare con tal mezzo le somministrazioni che fanno o ricevono al minuto. » Disposizioni simili a queste erano contenute nel codice napoletano (art. 1333), in quello della Sardegna (art. 1287), nell'albertino (art. 1441), e nell'estense (art. 1351). E l'origine della voce tagliata nel significato di fatto o imposta deveni secondo ogni probabilità, come affermano molti, al modo con cui si ricordava l'esazione del baggello per via di tagli o tacche 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 addetti al commercio. Non si spiega questa profezia di Mosè al popolo d'Israele, « tu presterai a molte genti e non prenderai nulla in prestanza (2), » e non coll'ammettere che già fin d'allora l'uso di prestare fosse presso gli Israeliti grande; ora non si ammireranno soltanto molti crediti senza sussidi alla memoria. E in altro luogo la Bibbia accenna direttamente alle scritture; infatti leggesi in essa questo precetto al credente

(1) Cartaglia. - General trattato dei numeri e delle misure - Venezia 1556 - citato dal Cacchioni sopraddetto.

(2) Deuteronomio. - c. XV. 6.

d' Israele: « Datum vero, et acceptum omnia describere (1). »

Torato, Demostene e Cicerone nelle loro orazioni ci dan qualche barlume delle registrazioni che si compilavano ai loro tempi in Atene e a Roma.

Demostene fa dire ad Apollodoro nell'orazione contro Callippo, che questi potè leggere nei registri mostratigli da Formione la scrittura: « Leone Eraclese: mille e sciento dracme da consegnarsi a Cefisiade: Archibiade Lampreo presenterà Cefisiade (2). » Poi a schiarimento di questa scrittura, la tola dell'evo antico che sia giunta fino a noi nella sua forma originale, pone in bocca in bocca ad Apollodoro quanto segue: « . . . sogliono tutti i banchieri, allorchè un privato deposita denaro coll'ordine che sia restituito ad un'altra persona scrivere il nome del depositante e la quantità del denaro. Si poi notano nel margine il nome della persona a 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 sogliono scrivere i ricordi dei denari che si danno, del fine per cui si danno, e delle persone che li ricevono, affinché si possa render ragione di ciò che si è ricevuto e di ciò che si è dato (3). » Proseguendo nella

(1) Ecclesiastico... c. XLII. 7.

(2) Leggasi la traduzione delle orazioni di Demostene di F. Mariotti. - Vol. III. pag. 414. - Leggasi anche nel Colitecnico di Milano del 1868 la memoria del Lalle sui Banchieri greci. - Formione, qui nominato, fu amministratore del Banco di Cassione padre di Apollodoro, e poi tutore di questi e del fratello suo.

(3) Il Mariotti nella sua traduzione scrive: « di ciò che si è ricevuto e di ciò che si è depositato (Vol. III. pag. 377). » M'è parsa più esatta la locuzione che ho adottata. -

stessa orazione Apollodoro ed ai giudici ampia ragione di quat-
tro partite costituenti insieme l'intero debito di Timoteo, il cui pa-
gamento reclama da lui.

Si accenna ai registri delle trapere (1) in qualche al-
tra orazione di Demostene e inoltre nella traperichia di Isocrate,
ma tali esempi non valgono a dare di coti fatti registri un'idea
più ampia di quella che offrono i papiri da me riprodotti. Del re-
sto nelle trapere greche v'eran giornali, - ἐπιημερίδες - e registri pro-
priamente detti, - ὑπομνήματα, τραπεζίτικα γράμματα.

E quanto ai Romani, Cicerone parla con qualche
diffusione di registri che solevano tenere, nella orazione pro Roscio,
e accenna a registri anche nelle orazioni pro Caccina, pro Fon-
teio, e nelle verine. Costi ci fa sapere che le partite tumultuarie-
mente scritte nella prima nota, advertaria (2), solevansi ri-
scrivere accuratamente, di mese in mese e per ordine di data, in un
registro principale che si chiamava tabulae o codex accepti ex-
pensi (3). Il qual libro secondo appare dal nome stesso e da
un passo di Stinio (4) conteneva registrate in due pagine
diverse l'entrata (acceptum) e l'uscita (expensum). Ogni
partita doveva avere la data (5), e contenere il nome della
persona dalla quale ricevuto od alla quale si era dato (6), (e
perciò appunto ogni partita si chiamava nomen), e inoltre la
canta particolareggiata del debito e del credito (7).

(1) Trapera, oggim lo sa, è voce greca che suona quanto la voce Banca, onde i
traperiti sono i banchieri greci.

(2) Cicerone. - P. Roscio. 2, 3.

(3) Cicerone. - id. 1, 2, 3. Verr. 11, 76. p. Fonsteio. 3.

(4) «... knis (fortune) omnia expenda; knis omnia ferentur accepta; et
in tota ratione mortalium, sola utramque paginam fecit?»

(5) Cicerone. - Verrine. 11, 77. - p. Roscio. 1, 2, 3.

(6) Cicerone. - id. 1, 10 ecc.

(7) Cicerone. - p. Fonsteio. 3. - Verrine. 1, 14, 57. Veggansi intorno alla scrittura dei
Romani anche le Istituzioni di diritto Romano di Filippo Serafini. - lib. 2^a.

Il, 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 può ragionevolmente supporre, avevano.

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

Rispetto al secondo registro, noto che nella orazione pro Roscio Cicerone adopera indifferentemente per indicarlo le voci tabulae, tavola, e codex, codice; invece nell'orazione di Aureo Cecina, dove parla dei libri degli argentieri (banchieri), e nelle verine, e in quella pro La 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 colla voce giornale, e in questo significato l'accepta il Campi (1); altri la traduce colle parole: Libro dei Crediti e dei Debiti; o Libro Maestro. Tra questi è lo Stracca, il celebre giureconsulto Anconitano, il quale scrive: « solent et debent mercatores rationum libros conficere, id enim ad statum eorum praecipue pertinent, solent inquam (ut Ciceronis vocabulo utar) adversarie habere item et codicem; sunt enim adversaria libelli in quibus mercatores primum rationes accepti et expensi negligenter, sine ordine conseribunt, et memoriae gratia; codex vero liber est, in quem rationes diligentissime per scriptas referuntur, ... quos libros in patria nos vulgo giornale et libro maestro appellant (2). » Ma le voci tabulae o

(1) F. Campi. - Il Ragioniere. Roma 1849. pag. 99.

(2) Domenico Stracca. - De Mercatura seu Mercatore tractatus. - Venetiae. 1551
op. cit. pag. 42..

codex accepti et expendi tradotte letteralmente suonano: registro o libro delle entrate e delle uscite; onde a me pare che si debba conchiudere essere stato codesto registro né un giornale né un maestro propriamente detti; sibbene, come il nome il nome suona, un libro di entrate e di uscite, o, se si vuole, un libro o giornale di cassa. I registri di Terre ricordati da Cicerone erano indubbiamente registri di cassa e null'altro; e anche quelli di Fannio Cherea di cui parla nell'orazione pro Roscio dovevano essere semplici libri di cassa. Nulla vi ha in tale orazione che accenni a un conto che dovesse essere intestato a Roscio nel Codex o nelle tabulae di Fannio Cherea; eppure nulla di più naturale che l'accennare a quel conto se ivi avesse realmente dovuto trovar luogo opportuno, se cioè quel registro fosse stato un vero libro maestro. E poi le tabulae accepti et expendi erano in ordinem compactae (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 expendi fossero né più né meno degli attuali libri di entrate e di uscite, mi raffermo il fatto che Cicerone accenna a separati libri di entrate (tabulae accepti) (3), e a separati libri di spese (tabulae expendi).

Con ciò io non voglio dire che in Roma non tenessero libri di conti o maestri propriamente detti; i negozianti, gli argentari, e tutte quelle potenti società di capitalisti che, attendendo alla riscossione delle tasse e all'esercizio del grande commercio, ebbero tanta par-

(1) Cicerone. - p. Roscio. 2e.

(2) Cicerone. - Verrine 1.2.3. p. Roscio. 1.2e.

(3) Cicerone. - id. Orazione seconda. -

te nel governo di Roma, avevano, ognuno lo vede, assoluta necessit  di tali libri. Ma da quanto potto dedurre dalle orazioni di Cicerone, specialmente da quella in favore di Quinto Cecina, codesti registri si chiamavano semplicemente tabulae senx' athena aggiunta, come per autonymia gli antichi veneziani chiamavano libro senx' alba, il libro dei conti o libro maestro.

Altri registri usati dai Romani del cui ci   rimasto poco pi  che il nome sono il Kalendarium, forse un libro di scadenze, il liber patrimonium, che secondo pu  supporre serviva per la gestione dei poderi, e, infine, il breviarium. Questo libro, venuto in uso dopo Augusto, stando alla descrizione che ne da il Budeau (1), teneva luogo dei nostri preventivi, e conteneva la fissazione delle rendite e spese pubbliche. V'era un breviarium generale dell'impero, e v'erano sub-breviaria per i riferitori e questori delle province.

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

Li conservano ancora in tutto o in parte i conti resi all' Chiquier des comptes di Normandia negli anni 1180, 1184, 1195, 1198, 1201 e 1203 (2). Nell'archivio camerale di Torino sono conti dell' ostello o ostorio, e Casa del principe a cominciare dall'anno 1269 (3). Giuntero

(1) Citato dal Campi nel Ragioniere - op. cit. pag. 32 e 33.

(2) Furono pubblicati da Stapleton col titolo: Magni rotuli scaccari Normannia - London 1840-41. - come afferma Cesare Nani (Primi Statuti delle Camere dei conti della Monarchia di Savoia Torino. 1881. -  . 11 pag. 21.)

(3) Cesare Nani. Primi Statuti, ecc. op. cit.  . 7.

fino a noi parecchi registri di spesa 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 crédit de qui cette dépense est portée ou entre les mains de qui elle a été payée comptant (1). »

Ne gli archivi di Stato in Venezia ho potuto esaminare io stesso un registro in pergamena delle rendite e degli affitti dell'abbazia di San Michele tenuto dal 1288 al 1292. È scritto 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 nell'anno, le competenze varrei dire, designate per quantità e qualità, trattandosi in gran parte di affitti a generi; sulla parte destra delle singole pagine, accanto a ciascuna partita, appaiono di queste notazioni: solvit o solvit tunc, oppure solvit seguito da uno o più numeri. A quanto sembra le prime due notazioni provengono quando tutta la rendita riscotevasi in una sola volta, l'ultima quando vi erano più riscossioni parziali. Controllando le singole scritture man mano di date, spiro 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 bambagina delle rendite e degli affitti della stessa abbazia dal 1365 al 1369, ed è compilato come il precedente con caratteri intidissimi.

(1) Hurbin-Lefebvre. — Origine de la Comptabilité, etc. Lyon 1875. pag. 18. —

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 1284, e dà notizie di molti di questi registri e di quelli delle compagnie dei Bardi e degli Alberti nella prima metà del secolo decimo quarto, i quali pure son giunti fino a noi. Dice di registri segreti dove appaiono i bilanci delle Compagnie e 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.

Lo stesso Peruzzi (2) accenna a tavolette d'avorio o di legno spalmate di cera, e legate fra loro in modo da formare un libretto per le registrazioni. Di questi libretti l'Archivio di Stato in Firenze ne possiede due: uno francese che contiene il giornale delle spese scorse nel viaggio che il Re di Francia Filippo il Bello fece nelle Fiandre l'anno 1310; e un altro più piccolo che sembra aver appartenuto a un antico negoziante fiorentino, e contiene molti appunti di somme riscosse (3). Probabilmente le antiche tabulae romane non erano molto dissimili da questi singolari registri. Parve anzi, anni sono, che si fossero rinvenute a Pompei di tali tabulae carbonizzate; ma delle impronte lasciate dallo stile nel legno, sovra cui era spalmata la cera, si potè capire tralordi, non di registrazioni, ma di contabattii.

(1) S. L. Peruzzi. Storia del Commercio e dei Bancchieri di Firenze dal 1200 al 1345. - Lib. III, c. 2.

(2) S. L. Peruzzi. Storia ecc. op. cit. appendice - cap. III. pag. 91 e seg.

(3) È stato illustrato da Marco Sabarrini nell'Archivio Storico Italiano no. Tom. 3. 1846.

Negli Archivi di Stato a Lucca si conserva la serie quasi intera dei registri delle rendite e delle spese del Comune dal 1330 al 1419 (1); e negli Archivi di Genova si custodisce, tra gli altri, il libro del Massaro generale dell'anno 1348 (2).

L'Archivio di Stato d'Ambrigo ha un memoriale in latino con note tedesche, secondo l'uso di quei tempi, il quale va dal 1367 al 1408, e appartiene a un importante casa di commercio, i cui capi erano: Theo, Giovanni e Theo giunior con Ghelderden (3); e nella Biblioteca d'Augusta conservasi un mastro del celebre Antonio Függer dal 1413 al 1427.

Non sono pochi negli archivi e nelle Biblioteche pubbliche e private i registri del secolo decimo quinto e dei secoli seguenti; ma dal secolo decimo quinto incomincia la storia dei metodi di registatura tuttavia in uso, onde io qui non ne dico di più.

Negli antichi registri i numeri indicanti valori, eziandio nelle colonne dove appaiono somme da aggiungersi, sono espressi in cifre romane. Nulladimeno già fin dalla seconda metà del secolo decimo terzo appaiono nei registri le cifre arabe fatte conoscere in Toscana da Leonardo Fibonacci fin dal 1202 quando ritornò dalle Indie. Lo si può dedurre da una disposizione contenuta nello statuto dell'arte de' cambi compilato nel 1299. Nella rubrica GI codetto statuto proibiva l'uso delle

(1) Veggansi gli Inventari a stampe di quegli importanti Archivi.

(2) Ne parlò P. Richeri nella cessata Revista di Ragioneria di Genova.

(3) Veggasi tra gli altri il Felshow Theorie und Praxis der Kaufmännischen Buchführung - Leipzig. 1862. v. 1. pag. 3.

cifre arabe nei registri, e prescriveva ai mercanti di rappresentare i numeri con cifre romane, o di scriverli in tutte lettere (1). Il Ceruzzi non ha potuto vedere cifre arabe in registri del secolo decimo terzo o decimo quarto; ne vide in registri del 1400 una nota che erano commesse a cifre romane. Il più vecchio registro che io ho potuto vedere in cui le somme appaiono in cifre arabe, ritale 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) P. L. Ceruzzi. - Storia del Commercio Fior. ecc. op. cit. Appendice
Cap. III. -

(2) archivi di Stato in Venezia. - Busta 958 dei Cinque Savi alla Mercan-
ria.

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 fissazione dei conti di cui si valgono, nè questi debbono per necessità assumere tutti forme, non dico identiche, ma neppure simili; non richiedono che le registrazioni siano tutte riferite a una comune espressione, che tutti insomma abbiano esposti i valori di conto, nè che quelle riferentesi a un medesimo fondo vengano epilogate o composte in modo da poterli riassumere in pochi dati compendiosi; esse, in fine, 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 semplice sono negativi piuttosto che positivi; è della natura di tali scritture di non avere norme e aspetti costanti; perciò furono dette anche, e, parmi, opportunamente, scritture libere. Esse lasciano assai all'arte, e, se sono applicate nelle vaste Aziende, assai dall'arte richiedono. I ragionieri che le applicano, non trovando inteso in norme coercitive minute, sui formulari tenute fisse, han libertà grande nell'azione loro, e possono dare ai conti e ai registri quelle forme prospettive che a loro paiono più opportune e più proprie alla speciale indole dell'Azienda, la cui vita economica

Devono colle registature rappresentare.

Le cose dette ci dan ragione della varietà grande di cadesti metodi, e della differenza grande dei risultamenti che sogliono seguire dall'applicazione loro seconda che è diretta da ragionieri valenti o incapaci.

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 compiuti e a sistemi parziali. E si applicano anche in aziende d'ogni fatta, di ridole e di estensione diversissima, tanto nel caso in cui le registature e i conti sono tutti di un ordine solo, analitici; quanto in quello in cui v' hanno scritture e conti di vario grado. Anzi in quest'ultima le registature sintetiche, e quindi quelle più compendiose e generali, specialmente in ciò che si attiene ai collegamenti loro, sogliono 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, non hanno limiti fermi nella fissazione dei conti. Esse possono esplicarsi nel loro meccanismo con un numero qualunque di conti. Applicate ai sistemi di scrittura patrimoniale, 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, nè quella dei conti alle parti ideali, quando si tengono, sia compiuta. Applicate alle scritture del bilancio di previsione, per lo più si valgono dei soli conti agli elementi, alle voci del Bilancio o si dire, -

Capitolo 2°.

La scrittura semplice nelle sue forme più comuni.

Art. 1°.

La scrittura semplice nelle aziende mercantili.

La scrittura semplice è tuttora applicata nelle

aziende di minuto commercio. Terza nella sua forma più pura non ricorda partitamente se non gli affari per i quali si muta- no i rapporti di debito e credito che corrono fra i negozianti e i terzi. L'vale di due registri principali, d'un Giornale e d'un Ma- stro. Nel Mastro non appaiono che i conti ai debiti e ai crediti ver- so persona singole, conti che sogliono essere intestati alle ditte debi- trici o creditrici. Tali conti sogliono essere a sezioni divise, e sogliono tutti prendere la forma tipica descritta altrove (1). Siccome di rado assai le scritture d'un conto hanno in altri conti scritture corrispon- denti, così non si hanno collegamenti tra conto e conto. Invece si usa porre nei conti per ogni scrittura un numero di riferimento che richiami quella corrispondente del Giornale.

Ogni addebitamento e ogni accreditalamento da fare in un conto del Mastro dà luogo a un articolo nel giornale, e ogni articolo ha un'intestazione, in cui si designa il (conto) del Mastro e la sezione di tal conto nella quale devesi la scrittura riferire. La designazione del conto si suol fare enunciandone il titolo, quella delle sezioni merce delle voci Dare o Avere preses- se a codesto titolo, o di quella Debitore o Creditore ad esso aggiunte. Così si scrive a esagion d'esempio:

Dare Antonio Bardi, Padova
Avere Antonio Bardi, Padova

oppure:

Antonio Bardi, Padova Debitore
Antonio Bardi, Padova Creditore

Il Giornale, oltre alle scritture da riferire a Mastro, se ne possono comporre altre che riguardino negozi dai quali non seguano variazioni nei debiti e nei crediti verso persona singole. Anzi di queste scritture se ne debbono comporre per abbattere, non foss'altro, alle precise disposizioni del Codice di Commercio. Ma gli articoli in cui queste scritture complementari si svolgono, non hanno le sopradette intestazioni: esse contengono la chiara enun- ciazione dei negozi, e null'altro. E perché possa esservi un rison-

(1) Lib. V. cap. 2.º art. 4.º

tro aritmetico tra le scritture del Giornale e quelle del Maestro non davanti le somme loro porre nella colonna dove appaiono quelle che poi dovranno riferirsi ai conti:

Molti, adai opportunamente, aggiungono al Giornale due colonne interne per intervervi le entrate e le uscite di cassa, e così senza soverchia fatica ottengono ivi il conto di Cassa.

Non è da dire come nel Maestro sia possibile, anzi agevole collocare accanto ai conti di debiti e ai crediti, verso singoli, altri conti ai debiti e ai crediti cambiari, al denaro, alle mercanzie, a talune classi di rendite o di spese, e va dicendo. Solamente anche allora, per non togliere al metodo le forme tipiche caratteristiche, ogni addebitamento e ogni accredito-mento da farsi in qualsivoglia conto del Maestro deve dar luogo a un separato articolo del Giornale, eziandio quando più mutazioni da affermarsi in conti diversi seguano da un medesimo fatto di gestione.

Art. 2^o.

Le scritture semplici nelle Aziende indipendenti non mercantili. —

Il Villa (1), ragionando della scrittura semplice nelle Aziende civili, 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 forma varia. Ogni sezione di un conto ai crediti e ai debiti ha colonne per la data delle scritture, per le esplicazioni, per i numeri di riferimento al Giornale, e per il montare del debito, e solamente queste. Invece i conti alle derrate e alle sortite hanno

(1) F. Villa. Elementi di amministrazione e di contabilità. op. cit. Part. 2^a.

colonne complementari per la quantità, e sovente ne han più d'una in ogni sezione affine di poter affermare distintamente, tutto che in un medesimo conto, le entrate e le uscite di due o più varietà di derrate di una data specie o genere. Il Filla dà anche un Giornale i cui articoli hanno le forme caratteristiche di quelli testè descritti per il Giornale d'una Azienda mercantile.

La novità di tale forma di scrittura abbia applicazione veramente diffusa, non dubito. Un Giornale unico e compiuto nelle Aziende civili di rado è giudicato expediente. E di rado ancora si reputano indispensabili veri conti ai poderi, alle mobilies, agli oggetti d'arte, ecc. Per altra parte in molti casi appaiono utili i conti a talune classi di rendite e di spese.

Ho potuto esaminare parecchie amministrazioni civili che procedono ordinatissimamente, e che si valgono dei seguenti registri:

- a) Un libro inventario per gli immobili, compilato e tenuto al corrente nei modi che ho altrove descritti (1).
- b) Un libro di Cassa in cui si ricordano tutte le somme che per qualsivoglia ragione si ricevono da altri o si contano altrui.
- c) Un libro Maestro in cui sono accati i conti ai debiti e ai crediti. Talora il Maestro è diviso in più sezioni. Una prima sezione serve per i conti ai crediti e ai debiti per capitali dati o ricevuti annuo, e per i relativi interessi; una seconda vale per i conti ai crediti e ai debiti paragrafari e plateali; in altre sezioni pongonsi i conti che si aprono ai coloni, agli enfiteusi, agli affittuari di poderi, ai locatari di case, ecc., per ricordare le somme o i generi che devono, e le somme o i generi che danno in conto o a saldo. Quando l'Azienda è vasta, a ciascuna sezione del Maestro 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 delle storte, degli oggetti di guardaroba, delle materie insomma.

(1) Lib. 2.º cap. 4.º art. 2.º.

e) Uno o più libri di spese, uno o più ruoli o libri di presentazione delle rendite, e diversi altri libri sussidiari.

Art. 3. Cenni storici.

La scrittura semplice, eziandio nelle forme rinvenute si applica, ha certamente tradizioni più lontane che tutti i vari metodi di scritture doppie. Non si conoscono registri tenuti a scrittura doppia più antiche del 1352, 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 Ceruzzi nel suo ottimo libro sul commercio dei Fiorentini, afferma che i registri della Compagnia dei Ceruzzi e di quella degli Alberti e dei Bardi da lui accuratamente esaminati sono a scrittura semplice o scempia, e i brani quali riproduce provano che questa affermazione sua è esatta (1). E i registri che quelle potenti compagnie di banchieri tenevano contemporaneamente, e fra i quali distribuivano i loro conti, erano molti: l'ho detto di già.

Ma sebbene, indubbiamente più antica delle scritture doppie, la scrittura semplice non ha avuto in Italia alcuno, 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 opere pubblicate per le stampe. Il Bonalumi (2) 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 prattica (sic) d'aritmetica mercantile, ecc. » Neppure io ho trovato autori ^{più} antichi che ne parlino. Dopo il Della

(1) G. Le. Ceruzzi. - Storia del Commercio, ecc. op. cit. Lib. III cap. 2.
pag. 239 e 245.

(2) F. A. Bonalumi. - Sullo svolgimento del pensiero computistico.
op. cit. - Monografia XIX pag. 259 e seg.

Gatta molti scrittori della scrittura semplice, e tra gli altri il Formi, il Bonaccini, il Beretti, il Tilla, il Longi e tutti gli altri principali scrittori moderni.

Gli stranieri non furono così ingiusti verso la scrittura semplice. Già fino dal 1673 la descrive il Deza Corte nella parte prima del suo libro « La science des jeunes negocians », da me altrove citata, e forse l'han descritta altri prima di lui. Vaghi certe forme di scrittura semplice appropriate alle usanze pubbliche e delle quali parlerò più tardi, furono certamente descritte prima da scrittori tedeschi.

Capitolo 3: Metodo Jones.

Edward C. Jones pubblicò nel 1796 in Bristol un'operetta a cui diede, secondo il Telekow, 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 in Milano nel 1815, l'altra in Trieste nel 1816. Ma né l'una né l'altra son state direttamente dall'opera originale: la prima si tolse da una riduzione francese (1), l'altra da una tedesca (2).

(1) Metodo nuovo e facile di tenere i libri di Commercio di Edward Connato Jones, tradotto dall'inglese in francese da J. G. e reso in Italiano da M. e S. Milano - Carlo Dova - 1815. -

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

In quell'operetta il Jones annuncia un nuovo metodo di scrittura trovato da lui; e innanzi 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 vitupero alla partita doppia, e giunge a dire che fra qualche anno non se ne sarebbe parlato più. E egli vivente ancora proverebbe un' amara delusione; sono corsi d'allora più di 84 anni, e nella sua patria quel metodo italiano, che egli diceva essere complicato, oscuro, senza principi, fatto apposta per coprirgli errori e la frode, continua a venir studiato e applicato universalmente, mentre del metodo di lui nessuno parla. Né se ne parlerebbe nemmeno da lui se gli ultimi programmi degli istituti tecnici, non ne imponessero l'insegnamento, non lo davvero con qual frutto.

Nel descrivere il metodo proposto dal Ragioniere di Bristol, io mi varrò della prima riduzione italiana che si fece dell'opera di lui; e che uscì a Milano.

Il metodo Jones si vale di due libri principali, un Giornale e un Mastro di forme particolari; e inoltre di due libri sussidiari, un Libro Cassa e un Libro di Magazzino.

I fogli del Mastro comprendono ai due lati otto scompartimenti longitudinali per le scritture singole, quattro per l'essere e quattro per l'avere, e inoltre uno nel centro, più ampio, per gli epiloghi mensili. 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 a 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 Mastro; così che quivi le scritture sono strettamente sintetiche. Nella scompartimento centrale vi hanno caselle per la notazione dei mesi e delle contropartite, e di più due colonne per le somme del l'essere e dell'l'avere, in cui alla fine di ogni mese scrivansi i totali degli addebitamenti e degli accreditamenti fatti in ciascun conto nel me-

se che termina. Adunque, se si toglie il Conto Cassa in cui il Jones pone in evidenza anche i saldi mensili, negli altri in queste colonne interne non possono doverti porre in un anno più di dodici scritture in Dare e dodici in avere per ciascun conto; d'altra parte la separazione (della) partite singole tra le varie colonne dei trimestri scema lo spazio necessario per esse; possono pertanto in uno stesso foglio, e distanze convenienti, alloggiarsi più conti, uno sotto dell'altro. I fogli del Master son numerati; i conti poi vengono contrassegnati con lettere, e il traduttore francese, all'obbezione 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 indici.

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

Nel suo Giornale il Jones pone tutte le partite che deve riferire al Master e solamente quelle. Le partite sono tante quanti sono gli addebitamenti e gli accreditamenti a farsi nel Master, ma per via ferma; esse incominciano colle voci Dare o avere, a cui seguono i titoli dei conti nei quali debbono portar le somme.

« Se comperate delle mercantile, scrive egli; date credito alla persona 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 voi sborsate, ma bensì anche di qualunque conto o bonificamento (sic) che potete accordarvi; e dato credito al cassiere della somma soltanto che realmente ha pagato. Se ricevete del denaro, date credito alla persona dalla quale lo ricevete; non solamente della somma che vi paga, ma pur anche di ogni conto o bonificazione (sic) che voi potete accordargli; e nel tempo stesso date debito al cassiere della somma realmente ricevuta.

Abbiate cura di non ammettere in questi articoli cosa alcuna di misterioso o di oscuro, ma solamente una semplice esposizione della cosa; non comprendendovi alcuna parola inutile e schivando qualunque termine e qualunque frase tecnica, eccettuati i vocaboli dare ed avere, o invece debito o credito che sono più chiari e precisi, ed i soli termini che siano applicabili, ad ogni operazione coi quali si debba cominciare ogni qualunque articolo (1). -

Desunto alla forma, ogni foglio, oltre a una colonna per le somme proprie del Giornale, ne ha una a sinistra ove scrivono una seconda volta le somme a portarsi in dare del Mastro, e in un'altra a destra ove ripetono le somme dell' avere; ha inoltre caselle per la notazione della pagina del Mastro e della lettera 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 aggiunte alla fine di ogni trimestre, perché non computa le somme di un trimestre con quelle del trimestre successivo.

Il libro Cassa 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.

Nel libro di Magazzino ricorda per quantità e per valore il carico e lo scarico - quello in alto, questo sotto - delle varie specie di mercanzie, e inoltre la quantità e il valore di quelle in essere alla fine dell'anno.

Nella chiusura dei libri il Jones procede come segue: Ricerca in prima le mercanzie invendute e la valuta; poi scrive tal valore in Dare di un conto Mercanzie, l'ultimo del Mastro nel quale non pone altra scrittura fuori di questa. E di simile addebitamento ten nota nel Giornale.

In secondo luogo chiude il Giornale. Al questo fine

(1) Riduzione di M. e D. Milano. C. Dora. 1815. - pag. 14.

fa le addizioni per trovare i totali dell'ultimo trimestre, quindi, per le colonne del dare e dell'avere, riprende i totali dei quattro trimestri, e trova la differenza tra la somma della prima colonna e quella 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 del 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 quella somma deve evidentemente essere pari alla differenza tra i saldi attivi e i saldi passivi di quei conti, quello di cassa comprato. Computando poi in dare il valor della mercanzia in sfare, 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 chiede il Maestro. A tal uopo conteggerà i saldi di tutti i conti computando i totali mensili, e scrive simili 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 inoltra delle colonne corrispondenti ai trimestri, così del dare come dell'avere, e riporta i totali della prima pagina nella seconda sommandoli 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 i saldi passivi, fra i quali vi hanno quelli dei conti propri di capitale, indica ancora l'utile o la perdita dell'esercizio.

Il Giornale mette anche in evidenza questo utile o questa perdita nel prospetto di magazzino aggiungendo alle mercanzie rivendute il dare del Giornale, e confrontando il totale coll'avere di questo registro.

Nel metodo che ora studio, è facile il vederlo, vi ho riscontrato.

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 Meastro, tra le colonne intestate ai trimestri, e i saldi dei conti. La differenza tra le somme del Dare e le somme dell' Avere di quelle colonne 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 meastro.

3.° Fra il Giornale e il Meastro. In primis i totali delle colonne del Dare e dell' Avere nel Giornale trovati alla fine d'ogni trimestre, devono essere eguali ai totali delle colonne dei trimestri corrispondenti nel Meastro, 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 Meastro. Questo riscontro è una conseguenza del precedente e di quello che si verifica tra le varie somme del Meastro.

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

Giornale

(1)

| Dare | | | | Data | Venezia, Gennaio 18. . . | Dare Avere | | Avere | | | |
|-------|----|------|------|------|---|---------------|----|-------|------|--------|----|
| L. | C. | let. | pag. | | | L. | C. | pag. | let. | L. | C. |
| | | | | 1 | Avere A. Moro, Venezia, suo capitale | 40000 | " | 1 | a | 40000 | - |
| | | | | | id. B. Caro, Venezia, suo capitale | 20000 | " | 1 | b | 20000 | - |
| 60000 | " | c | 1 | | Dare A. Moro, Venezia, Cabbiera, cont. incass. | 60000 | " | | | | |
| | | | | 7 | Avere - Cabbiera - cont. a L. 3000 qui a saldi 1000 qui frumento a L. 30 per qu. | 30000 | " | 1 | c | 30000 | " |
| | | | | 15 | id. M. Kaldi, Bari. 2m. 80 lib. spedite mi a L. 135 il qu. of 31 marzo | 10800 | " | 1 | d | 10800 | " |
| | | | | | id. Cabbiera - spesa per nolo e sbarco | 315 | " | 1 | e | 315 | " |
| 15000 | " | e | 1 | 20 | Dare - Banco Veneto - depositi in q/c di 21 cont. | 15000 | " | | | | |
| 75000 | " | | | | Risparziata | 176715 | " | | | 107115 | " |

| Dare | | | | Date | | Dare e Avere | | Avere | | | |
|----------|----|------|------|------|--|--------------------|----|-------|------|--------|----|
| L. | C. | let. | pag. | | | L. | C. | pag. | let. | L. | C. |
| 75000 | " | | | | Riparto | 176115 | " | | | 101115 | " |
| | | | | 20 | Avere. Cassiere - versate alla Banca Taveta - c/ sopra | 15000 | " | 1 | c | 15000 | " |
| 68000 | " | f | 2e | 25 | Dare - S. Pietro qui - venduti gli 200 qu. frumento a L. 34 il qu. | 6800 | " | | | | |
| 81800 | " | | | | Totale di Gennaio | 197915 | " | | | 116115 | " |
| Febbraio | | | | | | | | | | | |
| 4500 | " | c | 2e | 5 | Dare - Cassiere - venduti a pronta cassa a S. Loni qui, 30 lu. olio a 150 il qu. | 4500 | " | | | | |
| 6000 | " | d | 1 | 7 | id. - M. Naldi, Bari infascat. alt. mag. Avere. Effetti da pagare infascat. come sopra | 6000 | " | | | 6000 | " |
| 92300 | " | | | | Totale di gennaio e febbraio | 214415 | " | | | 122115 | " |
| Marzo | | | | | | | | | | | |
| 10500 | " | h | 2e | 7 | Dare - M. Farnia, qui, venduti gli 200 frumento a L. 35 il qu. 1/3 m. | 10500 | " | | | | |
| 3080 | " | c | 1 | 22 | id. Cassiere - venduti a pronta cassa a P. Rana, credit qu. 200 lu. a L. 154 | 3080 | " | | | | |
| 105380 | " | | | | Totale del primo trimestre | 227995 | " | | | 122115 | " |
| Maggio | | | | | | | | | | | |
| 6000 | " | g | 2e | 5 | Dare. Effetti da pagare - infascat. 700 lu. alt. mag. | 6000 | " | | | | |
| | | | | | Avere. Cassiere - contate a S. Vani a saldo infascat. come sopra | 6000 | " | 1 | c | 6000 | " |
| 6000 | " | | | | Ripartate | 12000 | " | | | 6000 | " |

| Dare | | | | Date | | Dare e Avere | | Avere | |
|------------------|----|-----|------|------|---|--------------|----|-------|----|
| L. | C. | at. | pag. | | | L. | C. | L. | C. |
| 6000 | " | | | | | | | | |
| Riporto | | | | | | 12000 | " | 6000 | " |
| | | | | 20 | Avere. Cassiera - acquistati a pronta da L. M.lli gr. qu. 400 Rite a 35 lire il luo | 14000 | " | 14000 | " |
| 6000 | " | | | | Totale Aprile e Maggio | 26000 | " | 20000 | " |
| Giugno | | | | | | | | | |
| | | | | 9 | Avere. M. Zanna qui pagatemi in conto | 5000 | " | 5000 | " |
| 5000 | " | c | 1 | | Dare. Cassiera - ricevute da M. Zanna come sopra | 5000 | " | | |
| 4000 | " | c | 1 | 15 | id. Cassiera - vendite a pronta calda art. Po. qui L. 100 Rite a L. 40 il luo. | 4000 | " | | |
| 15000 | " | | | | Totale del secondo trimestre | 40000 | " | 25000 | " |
| Luglio | | | | | | | | | |
| 7800 | " | h | 2 | 1 | Dare. M. Zanna, qui - venduti gli gr. 200 rite a L. 39 il gr. v/3 m. | 7800 | " | | |
| 9900 | " | c | 1 | 5 | id. Cassiera - vendite a P. Peri a pronta calda gr. 300 frumenti a L. 33 il gr. | 9900 | " | | |
| | | | | 15 | Avere. Cassiera - comperate a pronti da R. M.lli in qui gr. 1000 granone a L. 21 il luo. | 21000 | " | 21000 | " |
| 17700 | " | | | | Totale luglio e agosto | 38700 | " | 21000 | " |
| Settembre | | | | | | | | | |
| | | | | 4 | Avere. M. Zanna, qui - pagatemi in conto | 6000 | " | 6000 | " |
| 6000 | " | c | 1 | 4 | Dare - Cassiera - ricevute da M. Zanna come sopra | 6000 | " | | |
| 4000 | " | d | 1 | 13 | Dare. M. Naldi Bari - speditigli in conto con assegno della Banca Ital. val. 17 | 4000 | " | | |
| | | | | | Avere. Cassiera - assegno a M. Naldi, c/ sopra | 4000 | " | 4000 | " |
| 27700 | " | | | | Totale del terzo trimestre | 38700 | " | 31000 | " |
| Ottobre | | | | | | | | | |
| 9600 | " | h | 2 | 1 | Dare. M. Zanna qui - venduti gli v/3 m. L. 400 gra none a L. 24 il luo. | 9600 | " | | |
| | | | | 12 | Avere. M. Naldi Bari - spediti in v/3 m. L. 200 lis a L. 130 il luo. | 26000 | " | 26000 | " |
| | | | | | id. Cassiera - spese di nolo e sbarco | 800 | " | 800 | " |
| 9600 | " | | | | Riportate | 36400 | " | 26800 | " |

| Dare | | Date | Descrizione | Dare | | Avere | |
|----------|---|--------|---|--------|---|-----------|---|
| £ | C | | | £ | C | £ | C |
| 9600 | " | | Reporto | 36400 | " | 26800 | " |
| 11700 | " | c 1 20 | Dare - Cassiere - vendite a contante a M. Carli qui L. 3000 a L. 150 - L. 4500 a C. Poli qui L. 3000 a L. 240 - L. 7200 | 11700 | " | | |
| 21300 | " | | Totale di Ottobre | 48100 | " | 26800 | " |
| Dicembre | | | | | | | |
| 4400 | " | c 1 4 | Dare - Cassiere - vendite a C. Rodi qui a pronti L. 1000 a L. 44 il q. " | 4400 | " | | |
| 8000 | " | c 1 12 | Avere - M. Lanza qui - pagate in conto Dare - Cassiere - vendite da M. Lanza cf sopra | 8000 | " | 2 L 8000 | " |
| 14000 | " | d 1 14 | Dare - M. Naldi Bari - prestito agli inc. 1/2 B. N. 1/16 corr. | 14000 | " | | |
| 860 | " | c 1 31 | Avere - Cassiere - assegno a M. Naldi Bari, cf sopra Dare - Banca Fucina - int. 2 mesi 1/2 parso al 3% Avere - M. Naldi, Bari - int. 2 mesi 1/2 favore al 6% D. Cassiere - Imposta pagata nell'anno D. D. spese sostenute nell'anno | 14000 | " | 1 c 14000 | " |
| 38900 | " | i 2 | Dare - Assicurazione Granone 300 " 21 " Olio " 200 " 134 " | 860 | " | 1 d 148 | " |
| 87460 | " | | Totale del quarto trimestre | 139445 | " | 1 c 600 | " |
| 105880 | " | | 1° Trimestre | | | 1 c 2437 | " |
| 15000 | " | | 2° Trimestre | | | 1 c 3800 | " |
| 27700 | " | | 3° Trimestre | | | 1 c 6300 | " |
| 87460 | " | | 4° Trimestre | | | 1 c 26800 | " |
| 236040 | " | | Montare totale degli affari nel 18.. | | | | |
| 236040 | " | | Profitto | | | | |
| | | | Avere - A. Moro - 1/6 quote di utili L. 3960 D. - B. Caro - D. " 1980 | | | | |
| | | | <u>L. 5940</u> | | | | |

per l'anno 18...

1) Avere

| Venezia (a) | | | 1.° Trimestre | | 2.° Trimestre | | 3.° Trimestre | | 4.° Trimestre | |
|--------------------|-------------------------------|---------|---------------|----------|---------------|---------|---------------|---------|---------------|---------|
| data | | L. C. | data | L. C. | data | L. C. | data | L. C. | data | L. C. |
| ganm | Da Cassa | 40000 " | 4 7 | 40000 " | | | | | | |
| | Bilancio L. 40000 | | | | | | | | | |
| Venezia (b) | | | | | | | | | | |
| ganm | Da Cassa | 20000 " | 1 7 | 20000 " | | | | | | |
| | Bilancio L. 20000 | | | | | | | | | |
| Cassiere (c) | | | | | | | | | | |
| ganm | di valore pag. in questo mese | 45315 " | 7 7 | | 2 3 | 6000 - | 2 45 | 21000 " | 3 12 | 800 " |
| feb | id. | " " | 7 7 | 30000 " | 20 | 14000 " | 20 | 14000 " | 3 12 | 800 " |
| mar | id. | " " | 15 | 315 " | | | 15 0 | 4000 " | 14 | 14000 " |
| mag. | id. | 20000 " | 20 | 15000 " | | | | | 31 | 800 " |
| giug. | id. | " " | | | | | | | | 2437 " |
| ago. | id. | 21000 " | | | | | | | | |
| set. | id. | 4000 " | | | | | | | | |
| ott. | id. | 800 " | | | | | | | | |
| dic. | id. | 17037 " | | | | | | | | |
| Bari (d) | | | | | | | | | | |
| ganm | per Meccanica | 10800 " | 1 7 | 10800 " | | | | | 3 12 | 2600 " |
| ott. | per id. | 26000 " | | | | | | | 31 | 145 " |
| ott. | per imbretti | 145 " | | | | | | | | |
| | Bilancio L. 12948 | | | | | | | | | |
| Venezia (e) | | | | | | | | | | |
| Riportate L. 72948 | | | | 116415 " | | 20000 " | | 25000 " | | 43252 " |

2) Uvere

| qui (f) | | 1. ^o Trimestre | | 2. ^o Trimestre | | 3. ^o Trimestre | | 4. ^o Trimestre | |
|---------------------------------------|----------|---------------------------|---------|---------------------------|---------|---------------------------|---------|---------------------------|---------|
| Date | | C. | Dab. L. | C. | Dab. L. | C. | Dab. L. | C. | Dab. L. |
| Bagare (g) | | | | | | | | | |
| genn per una maceda | | 6000 | 17 | 6000 | | | | | |
| qui (h) | | | | | | | | | |
| ging. | Da Catta | 5000 | " | 2 ^g 5000 | " | 2 ^g 6000 | " | 3 ^g 12 | 8000 |
| sette | Da W. | 6000 | " | | | | | | |
| die. | Da W. | 8000 | " | | | | | | |
| inverdate (i) | | | | | | | | | |
| Riparto L. 72948.- | | | | | | | | | |
| Totale dei bilanci passivi L. 72948.- | | | | | | | | | |
| Totali | | | 6000 | | 5000 | | 6000 | | 8000 |
| Riparto | | | 116115 | | 20000 | | 25000 | | 43988 |
| Trimestri | | | 122115 | | 25000 | | 31000 | | 51988 |

Libro di Magazzino.

| Dare | Indicazioni | Fumento | | | Riso | | | Granone | | | Olio | | | Avere |
|--------|---|----------|-------------|-------|----------|-------------|-------|----------|-------------|-------|----------|-------------|--------|--------|
| | | Quantità | Impor. tare | L. C. | |
| | | 2mili | L. C. | | 2mili | L. C. | | 2mili | L. C. | | 2mili | L. C. | | |
| | Mercurio comprato | 7 | 1000 | 30000 | 25 | 400 | 14000 | 15 | 1000 | 27000 | 15 | 80 | 10800 | |
| | Cotali | 1000 | 30000 | | 400 | 14000 | | 1000 | 27000 | | 280 | 36800 | | |
| | Mercurio venduto | 25 | 200 | 6800 | 15 | 100 | 4000 | 7 | 400 | 9600 | 5 | 30 | 4500 | |
| | | 7 | 300 | 10500 | 1 | 200 | 7500 | 20 | 300 | 7200 | 22 | 20 | 3080 | |
| | Cotali | 300 | 9900 | | 4 | 100 | 4400 | | | | 20 | 30 | 4500 | |
| | Mercurio rivenduto al 31 dicembre 18... | 200 | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | 300 | | | | L. 29 | 5700 |
| | | | | | | | | | | | | | L. 21 | 6300 |
| | | | | | | | | | | | | | L. 134 | 26800 |
| 230100 | Cotali dell'Opera del Giornale | | | | | | | | | | | | | 197140 |
| 230100 | | | | | | | | | | | | | | 236040 |
| 5940 | Utile dell'esercizio | | | | | | | | | | | | | |
| 236040 | | | | | | | | | | | | | | 236040 |

Il libro di Magazzino che ho qui esposto differisce alquanto dal prospetto dato dal Jones pel solo mese di gennaio. In questo prospetto vi hanno sola casella per le date collocate vicino alla colonna delle indicazioni. L'aggiunta che io ho fatto delle diverse caselle per le date abbreviate non però lo spazio necessario per le registrazioni.

Il Jones offerse anche una tabella di Giornale a scrittura doppia, una specie di Giornale bilanciante dove la somma 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 erandisi il suo modo può tenersi secondo quel metodo; la qual cosa è vera, perchè nulla

vieta che in quel *Master* si accendano conti alle perdite, ai profitti, e ai valori.

Ecco l'entrata del *Giornale* a partita doppia:

Dare

Venezia 18...

Avere

| giorni | | pag. deb. | L. C. | | pag. cred. | L. C. |
|--------|--------------------|-----------|-------|--|------------|-------|
| 1 | Cassiere... Dare | 1 c | 60000 | At. A. Bro. qui ha capitale versato in capo 1 a | 40000 | |
| | | | | A. B. Carr. qui id. id. id. 1 b | 20000 | |
| 7 | Fornimenti... Dare | | 30000 | Al Cassiere Contate a L. Bro. qui a saldo 1000 qu. fuma. 1 a L. 30 | 1 c | 30000 |

E ora poche parole di critica.

Il Jones proclama il suo metodo - infallibile e asserisce che quando le somme del *Giornale* e del *Master* 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, o per inavvertenza o deliberatamente per secondo fine, nel *giornale*: - sono errori d'origine che nessun mezzo di riscontro tra registri in nessun metodo vale a rivelare; - dico solamente che neppure tutti gli errori di riferimento dal *Giornale* al *Master* vengono dal riscontro che ha luogo fra i due libri, resi manifesti. - Possono rimanere ascosti quegli errori per i quali non viene alterato il saldo del dare o il totale dell'avere del *Master*. Così se una somma che si doveva scrivere in dare o in avere di un dato conto, si scrive in un altro conto rispettivamente in dare o in avere, e in un conto, in dare o in avere, si scrive erroneamente una somma ponendo ad esempio 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 effettua il riscontro tra il Giornale e il Mastro, non vengono svelati. Simili errori sono precisamente quelli che il riscontro nella partita doppia, quando la somma del Giornale si addiziona per confrontarle con quella totale del Mastro, non rivela. Anche in tale rispetto pertanto il metodo Jones ^{non} è per nulla superiore alla partita doppia. Se non ch'è spiegare, e non forlana sapere, gli appunti che codesto autore muove a simile metodo, e da osservare che egli parte dalla supposizione che in esso non s'addiziona il Giornale e quindi non vi sia riscontro tra i due registri principali. La qual pratica, anche a di nostri, non poco diffusa, scema, non è mestieri di ripeterlo, l'efficacia del riscontro a ritruekto.

Tra il Giornale e il Libro di Magazzino, contrariamente a quanto asserisce il Jones, non vi ha riscontro che possa dirsi di qualche efficacia. Il riscontro vero ha luogo soltanto quando si ottengono gli stessi risultamenti operando su dati diversi o almeno su dati eguali variamente disposti. Tra simili condizioni non si verificano nel caso che stiamo, nel quale vi ha nulla più che una ripetizione di operazioni identiche su identici dati. Nel Giornale, come nel libro Magazzino si addiziona il valore delle merci invendute colle somme del Dare del primo libro, in manzi che vi pongano le scritture relative al conto mercantile, e si cerca quindi la differenza tra il totale di quelle due somme e l'avere del Giornale.

Il Jones pone tra i sommi pregi del suo metodo la speditezza con cui, egli dice, si può in ogni tempo rilevare la situazione dell'Azienda nella quale si applica, sia pure sotto quanto si vuole. Ciò darsi che la ricerca e l'esposizione dei totali mensili agevoli di qualche poco il lavoro a farsi per ottenere la situazione dei conti; ma s'arguisce che codesto espediente non è peculiare al metodo Jones, e che resta del tutto insufficiente in quelle Aziende in cui i conti semplici son molto numerosi. Soltanto le scritture sintetiche possono offrir mezzo di conoscere speditezza in ogni momento le condizioni dell'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 le molte traduzioni fatte dell'opera del Jones provano il contrario, con tutto ciò non è applicato; questo vuol dire che non lo si trova pratico, che non lo è. Ma è difficile rintracciarne le ragioni. Esse stanno nella forma sinottica, nella mancanza dei conti agli utili, ai danni, e ai beni di proprietà all'Azenda, e in fine nella complicata struttura del Mastro, la quale agevola, più che non possa a tutto primaparere, gli errori nella collocazione delle somme. Ma probabilmente sulla pretesa applicabilità e bontà relativa di questo metodo, io ritornerò quando avrò descritta la partita doppia, alla quale l'inventore suo l'ha voluto paragonare.

Capitolo 4: Metodo Poitrat.

Il Poitrat pubblicò nel 1833 in Francia un'opera, nella quale descrive un suo metodo di scrittura, del cui valore mostro di avere un altissimo concetto. La qual opera fu poi nel 1844 tradotta in Italiano da Massimino Fissian (1).

Il metodo Poitrat si svolge merce di una serie di libri elementari, di un Giornale bilanciante, di un Mastro in cui i conti vengono ad avere forme particolari, e in fine di un Libro degli inventari.

I libri elementari sono: a) Un libro delle compere e delle fatture d'entrata; b) Un Magazziniere (così il traduttore).

(1) Poitrat. Tenuta dei libri autodidattica. - Traduzione di Massimino Fissian - Milano 1844.

D'entrata; c) Un libro delle vendite; d) Un Magazziniere d'uscita; e) Un libro Cassa; f) Un Libro della scadenza per gli effetti cambiari attivi. Per quali Libri s'aggiunge per la Azienda manifatturiera un Conto di fabbrica.

Il Libro delle compere o delle fatture d'entrata è un registro di fogli bianchi numerati, un po' più ampi di quello che sogliono essere i fogli staccati su cui i negozianti compilano la fattura. In esso libro vengono acconciamente incollate le fatture originali man mano che pervengono all'Azienda. 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 Magazziniere d'entrata contiene tanti prospetti o conti quante sono le varie qualità di mercanzie. In questi prospetti il Portrat riassume e classifica le scritture del libro compere, cioè a dire ricorda per quantità e valore la entrata delle mercanzie nei magazzini, man mano che si verificano, più tardi epiloga in essi e in colonne apposite le uscite dai magazzini, togliendone i dati da Magazziniere d'uscita, e allora può in altra colonna mettere 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 usi. In esso adunque si epilogano le fatture d'uscita, ossia si registrano ad una ad una le vendite.

Le scritture di questo libro vengono classificate nel Magazziniere d'uscita, il quale, del pari che il Magazziniere 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 per 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 a 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.

Eccome lo schemal.

Libro Cassa

| Mese e giorno | Dare ed avere | Numerario | | Effetti da esigere | |
|---------------|---------------|---|-------------|--------------------|-------------|
| | | Entrata E | Uscita U | Entrata E | Uscita U |
| gennaio 1 | D | Comperere diversi a contanti in/rimessa per saldo L. 3190,97 U. Numerario | | | |
| | A | Albert filatore - 1/rimessa per saldo 1. gennaio fr. 1050 - | | | |
| | | | | 1 | 500 " |
| | | | | 2 | 550 " |

Del Libro Scadenze degli effetti da esigere non ho nulla a dire: esso ha la forma che sogliamo avere simili registri. Osservo piuttosto che il Portrat non parla di effetti cambiari proprii.

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 forme varie nelle diverse Aziende.

Nel Libro degli Inventari il Portrat vuole che si ponga lo stato compiuto del patrimonio dell'Azienda ogni volta che si forma il Bilancio pel mutarsi dell'esercizio. Simile stato non appare in nessun altro registro, neppure nel Giornale. E' bensì vero che nel Mastro e nei libri dei Magazzini si riprendono i saldi dei conti dell'esercizio precedente; ma, come s'è visto, nel Libro Cassa non si accenna mai al de-

Il Contabile tiene il suo Giornale per debiti e per crediti, e vi riferisce in prima le scritture dei libri elementari, ponendovi poi direttamente quelle partite, le quali trovano la loro doppia scrittura soltanto nei Conti del Mastro, ad esempio quelle che riguardano interessi o fitti che scadono, giri di capitale tra corrispondente e corrispondente, ecc. Lungo qui lo schema di simile Giornale.

Giornale

| Fogli dei libri elementari | Mese o giorno | D A | Diversi | |
|----------------------------|---------------------|--------|---------------|----------------|
| | | | Debitori D | Creditore A |
| | | | | |

Le scritture in questo registro son tutte a partita semplice, e si iniziano colle voci Dare o Avere, che non si scrivono però interamente, ma solo nelle loro iniziali, le quali si pongano nel columnino che segue la casella delle date. Esse vi si confrontano ogni giorno secondo l'ordine seguente: prima vi si collocano le scritture del Libro comprare, che dan luogo ad articoli creditori; poi quelle del Libro vendite, da cui si hanno articoli debitori; quindi le entrate e le uscite di cassa e di portafoglio, articoli di credito le prime, di debito le seconde; infine le partite da tenervi direttamente nel Giornale.

Qui è da notare che le comprare e le vendite a contanti o contro effetti vengono registrate nel giornale due volte, una prima volta quando vi si riferiscono le scritture del Libro

compere o del Libro vendite, un'altra quando vi si portano le scritture del Libro Cassa. Tali articoli non si riferiscono al Maestro, non avendo esso conti adatti per riceverli, contuttociò, siccome essi figurano nel Giornale contemporaneamente a debito e a credito, non folgora che, per uno stesso spazio di tempo, la differenza tra i totali delle due colonne di questo libro possa e debba essere eguale alla differenza tra gli addebitamenti e gli a creditamente fatti ai conti di quello.

Il Portafoglio, come si può rilevare dallo schema del Giornale e da quello dei due conti ai debitori e ai creditori diversi, non lega con numeri di riferimento le scritture di quel primo libro a quelle del Maestro, cogli ottiene il ricambio aritmetico tra i vari registri per mezzo di un Bilancio di verifica speciale. Scrive in così fatto Bilancio a una anna le somme del Giornale a misura che le riferisce al Maestro, e quando vuol rilevare se le scritture sono esatte, addiziona quelle somme, e aggiunge al debito il totale del Libro compere e quello delle entrate 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 pareggiarsi.

Bilancio di Verificazione

| | Diversi | | | Diversi | |
|--|----------------|----------------|-----------------------------------|----------------|----------------|
| | Debitori \$ | Creditori a | | Debitori \$ | Creditori a |
| | | | Riporto | " | " |
| | " | " | Totali del Giornale | " | " |
| | " | " | Spese { compere { vendite | " | o |
| | " | " | | " | " |
| | " | " | Cassa { incassi { pagamenti | " | " |
| | " | " | | " | " |
| | " | " | Portafoglio { entrate { uscite | " | " |
| | " | " | | " | " |
| | | | Bilancio | " | " |

La ragione di questo bilancio non mi è facile darla ora, perché si fonda su rapporti numerici propri delle scritture doppie. Ad ogni modo mi si proverà, Forra dire che quanto io qui dirò rimoverà più chiaro se riletto dopo aperta la scoria generale delle scritture doppie. Nella colonna intestata ai debitori o del dare appaiono esposti, o singolarmente, o in compendio, tutte le mutazioni attive rilevate negli elementi patrimoniali; in quella dei creditori o dell'avere tutte le mutazioni passive. Ma nel Maestro vi ha anche un conto alle perdite e uno ai profitti: le perdite appaiono adunque tra le somme riferite al Maestro, e presentemente 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. Reciprocamente per gli utili: Coste che le mutazioni attive rilevate negli elementi patrimoniali accrescite delle perdite devono eguagliare le mutazioni passive accrescite degli utili; e quindi le somme della colonna del dare nel sopradetto Bilancio, e quelle della colonna dell'avere, devono, se non vi ha errore, pareggiarsi nei loro totali.

Si vuol notare che il Bilancio di verifica-
zione prima che vi si portino i totali dei libri complementari,
è null'altro che la ripetizione, partita per partita, delle somme
del giornale. Perché il riscontro, che si vorrebbe con esso eser-
citare, (acquistato qualche efficacia, converrebbe che le somme,
sue fossero tolte, non dal giornale, ma dal Maestro, quello
s'intende, che trovandosi in tale registro, all'adempimento anche al
loro simile riscontro non rivelerebbe gli errori da cui non
viene nessuna mutazione nei totali del dare e dell'avere,
e quelli dai quali seguono mutazioni pari in quei due to-
tali, che sono gli errori di collocazione di una somma nel
dare o nell'avere di un conto piuttosto che nella stessa te-
nuta di un altro; e gli errori apposti di eguale gran-
dezza che si compensano a vicenda.

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

Capitolo 5.
Metodo Biancardi

Per l'ingegnere Luigi Biancardi il tenere le scritture di un' Azienda durante un esercizio, torna lo stesso che prepararne, anzi compilare il Rendiconto. Perciò si dice nuovo metodo di rendiconti una nuova forma di scrittura da lui proposta, e v'aggiunge l'appellativo a duplice tipo di analisi, e perchè l'analitico suo metodo è doppio, mettendosi in nero ed in chiaro « da una parte gli aumenti e le diminuzioni subite dal patrimonio. . . nel corso dell'anno, e dall'altra gli aumenti e le diminuzioni emando soggetta la rendita in confronto delle sue previsioni (1). »

La prima analisi « a tipo di valori capitali » si svolge in conti in cui si considerano gli elementi del fondo patrimoniale a uno a uno, e in cui si mettono in evidenza le mutazioni attive e passive che si rilevano in essi, distinguendole in varie colonne secondo la cagione da cui dipendono. Le colonne sono molte, anche per ciò che il Biancardi ne pone, fra le altre, in ciascuna sezione del conto, due per

(1) Ing. Luigi Biancardi. - Nuovo metodo di Rendiconti a duplice tipo di analisi facilmente applicabile a tutte le Amministrazioni, compresa quella dello Stato. - Lodi 1876

riprendere o compendiarle le variazioni in più o in meno rilevate durante l'anno nei singoli elementi patrimoniali, e due per la notazione dei valori di conti complessi in principio e in fine dell'anno stesso. Perché si da notare subito che egli non chiude i conti nella maniera consueta, ma fa apparire i valori in essere al principio e alla fine dell'esercizio nella stessa sezione del conto, in quella a sinistra o in quella a destra, secondo che si tratta di elementi attivi o di elementi passivi.

L'analisi « a tipo di annualità » tende a mettere in evidenza, dice l'autore, « le annualità attive o passive dei singoli elementi patrimoniali, » o, se vuole, « le diverse attività e passività che si attendono nell'anno amministrativo, ed a confrontare questa specie di previsione, fatta in principio d'anno, coi corrispondenti risultati che si verificano nel corso dell'anno medesimo.

Ma, a ben guardare, la base prima anche dei conti foggiate a questo secondo tipo è sempre un elemento patrimoniale, perché l'autore li inizia coll'affermare i resti attivi o passivi lasciati in credito dall'esercizio precedente, e li chiude col mettere in chiaro quelli che vengono tramandati all'esercizio da venire, e considera tutti costui 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.

Dalle cose discorse sopra che i conti dovrebbe-
no avere forma varia seconda che si adotta il primo o il secondo tipo di analisi. Ma il Priamardi, considerando, per una parte le maggiori difficoltà che, a giudizio 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, le sopravvenienze e le inesistenze, ho reputato espediente di foggiate tutti i conti a un modo. Così crebbero fino a dieci le colonne allagate per

Le somme in ciafehedura sezione; perchè dovendo i conti essere appropriati alle scritture di entrambi i tipi d'analisi, oramai s'è potè in etti colonne per le mutazioni analoghe nei due tipi, e per quelle peculiari a ciafuno.

Il Biancardi arricchè conti di vario grado ha nel mastro suo le sezioni, i capitoli, e gli articoli, e così taglia anche per le scritture strettamente patrimoniali le voci tenui che al Bilancio di previsione.

Ma sarà bene, per rinvire più breve ad un tempo e più chiaro, che io dia qualche esempio di scritture. Riproduco adunque tre conti dalla semplificazione che l'autore fa seguire alla parte teorica del suo lavoro.

Parte attiva

| Residui o valori in piedi di fine | Entrata | | Sopra- venien- ze | Variaz. zioni in più | Riscossioni | | Residui o valori in fine d'anno | Denominazione | | |
|--|----------------|-------------------------|-------------------------|----------------------------|-------------|---------------|--|---------------|-------|---------------------------------------|
| | Ordinaria 2 | straor- dinaria 3 | | | Reali 6 | Virtuali 7 | | | | |
| 5000 | 40000 | ..... | ..... | 40000 | 29900 | 12100 | ..... | 42000 | 3000 | Sezione I ^a Rendita patri- |
| | 2000 | 4000 | ..... | 6000 | ..... | 5000 | 1000 | 6000 | ..... | 1. Affitto |
| | 30 | ..... | ..... | 50 | ..... | 50 | ..... | 50 | ..... | 2. Alberi |
| | | | 4700 | 4700 | ..... | 4700 | ..... | 4700 | ..... | 3. Imposte |
|  |  |  |  |  | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | 4. Riparazioni |
|  |  |  |  |  | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | 5. Case diverse |
|  |  |  |  |  | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | 6. Lavori di sterra |
| 5000 | 42050 | 4000 | 4700 | 50150 | 29900 | 21250 | 1000 | 52150 | 3000 | |
| | | | | | | 50 | ..... | ..... | ..... | 5. Int. di residui in prin- |
| | | | | | 15000 | ..... | ..... | ..... | ..... | 1. Affitto a conto |
|  |  |  |  |  |  | ..... | ..... | ..... | ..... | 5. Spese di lista |
|  |  |  |  |  |  | ..... | ..... | ..... | ..... | 4. Legname per la riparaz. |
| | | | | | | 5000 | ..... | ..... | ..... | 2. Bianc abbattuto postic. |
| | | | | | | 10000 | ..... | ..... | ..... | 1. } Affitto incontrato |
| | | | | | | 2700 | ..... | ..... | ..... | 3. } Affitto incontrato |
| | | | | | 14900 | ..... | ..... | ..... | ..... | 1. Affitto a conto |
| | | | 4700 | ..... | ..... | 4700 | ..... | ..... | ..... | 6. Lavori di sterra straord. |
| | | | | | | | 1000 | ..... | ..... | 4. Al capomastro con riduc. |
|  |  |  |  |  |  |  | ..... | ..... | ..... | 2. Riscossioni per piante abbatt. |
| | | | 4700 | ..... | 29900 | 21250 | 1000 | ..... | ..... | Chiusura |

| | | | | | | | | | | | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|-------------------------------|
| 70000 | ..... | ..... | ..... | 4700 | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | 504700 | 1. Podere |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | ..... | 1. Lavori di sterra contadina |
| 70000 | ..... | ..... | ..... | 20000 | 20000 | ..... | ..... | ..... | ..... | 90000 | 1. Catani città |
| | | | | 20000 | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | 1. Casa creditata |

Dell' intestazione di parecchie colonne del Maestro non è da dire: è a tutti palese il senso loro. Le colonne delle ritroffioni 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 determinino mutazioni di cassa, figurano nelle colonne delle ritroffioni 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 quegli elementi e quindi del fondo in morte. Reciprocamente per le colonne analoghe dell'altra parte del conto, nelle quali si compendiano 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.

Quelle le colonne che portano per titolo Variazioni in più e variazioni in meno, operano diversamente nei due tipi. Parecchie dove nell'analisi a tipo di annualità ciascuna di esse espone la somma posta nelle tre colonne che le precedono, e segna di quanto sono cresciute o scemate nell'anno le somme da ritenere o da pagare avute in credito dall'esterno: precedenti, nell'analisi a tipo di valori capitali la colonna delle variazioni in più della parte attiva accoglie in fine di anno il totale dei versamenti reali e virtuali registrati nella parte passiva, ma apparenti elementi attivi, e la medesima colonna nella parte passiva dovrebbe raccogliere il totale delle ritroffioni reali o virtuali che tendono a crescere i debiti, ma

di costui scrivere l'autore nell'esempio che dà non ne ha posto. Nulladimeno, se ben si guarda, in entrambi i casi queste colonne epilogano le variazioni in più o in meno rilevate nell'anno in elementi patrimoniali attivi e passivi, sieno essi resti di un Bilancio di previsione, ovvero altri debiti o crediti, o beni di natura varia.

Ciò premesso le scritture di ogni capitolo possono occupare nel Masso una porzione di pagina, una pagina intera, o più. Lo spazio assegnato a 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 ha a sinistra un numero di riferimento che chiarisce 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 nell'esemplificazione che dà ha quattro sezioni, che intesta così: 1. Rendite patrimoniali 2. Commercio e professione; 3. Erogazione della rendita; 4. Variazioni patrimoniali. Ciascheduna sezione è decomposta in un conveniente numero di capitoli. La prima poi è svolta coll'analitico tipo di annualità, per le altre l'analisi è a tipo di valori capitali. Affine di sviluppare secondo questo tipo la sezione erogazione della rendita, la quale esplica l'effettuazione delle spese per l'azienda domestica, di quelle ristrette che non tendono direttamente a riproduzione e ricchezza, l'autore considera dette spese, quelle almeno che trovano la loro fine in un consumo, a cominciare dalla prima fonte, la provvista dei generi, i 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'erogazione della rendita, coll'uno o coll'altro tipo di analitico secondo che più parerà più espediente. Per tanto egli pure in-

Le scritture del Giornale sono in tutto simili a quelle che poi appariranno nei conti del Maestro, tanto che l'autore ha potuto scrivere che la parte inferiore di ogni conto « costituisce il giornale speciale del capitolo » del cui esso conto prende nome.

Nel Maestro del Biancardi mancano i conti alle parti ideali del Fondo patrimoniale, e manca pure il conto di costa. Alladiviso siccome sono registrati sempre in colonne speciali i dati che si riferiscono a ricavi o a pagamenti, e ad aumenti o diminuzioni del fondo patrimoniale in conto, quella lacuna è in gran parte colmata: i dati complessivi delle variazioni che dovrebbero apparire in costali conti si trovano nel Giornale separatamente notati, e si possono anche dedurre dai conti del Maestro presi insieme. Ma per mettere in evidenza il Fondo di cassa al termine dell'esercizio, il Biancardi deve aggiungere al totale delle Riscossioni il fondo che esisteva quando l'esercizio cominciò, fondo che egli non fa apparire in nessuna notazione antecedente, né del Giornale, né del Maestro. E non appare neppure quale sia il patrimonio netto al principio o al termine dell'esercizio, o quali i fondi speciali che lo costituiscono, e che dovrebbero essere oggetto di conti propri di capitale.

Essendo tanto numerose le colonne nelle quali vengono nei due registri separate le scritture, è naturale che siano molti i possibili riteanti numerici. Così il Biancardi deduce in due modi, da dati diversi, la rendita netta patrimoniale, e in tre modi l'aumento del patrimonio iscritto durante l'anno. Ma su questi possibili riteanti io non mi fermo se non per dire che essi non bastano a rilevare non pochi possibili, anzi probabili errori che riguardano il montare dei numeri esposti, la collocazione loro in una partecola che in un'altra colonna, e il loro epilogo.

E ora è forte soverchio ragionare della presunta applicabilità di questo metodo in Aziende di ogni fatta. Il Biancardi l'applìcò all'Azienda sua, e se ne trovò contento. Questo si capisce, si ama sempre trovar buona ogni cosa che venga da noi. Ma sono sette anni ormai che è pubblicata l'opera

ra maggiore del Bionardi, e prima egli aveva in altri lavori minori raccomandata l'applicazione di quel metodo alle amministrazioni delle opere pie; con tutto ciò la raccomandazione, a quanto si sa, non è stata accolta né da molti, né da pochi. E questo ripugnanza dei pratici ad accogliere il nuovo metodo parmi abbia ragione di essere. Le voci tecniche non sono tutte proprie, né sempre usate nel significato che loro nell'arte generalmente si dà. Le voci ritroffoni e vertamenti male sostituiscono le voci incassi e pagamenti, che hanno significato più generale e più generalmente riconosciuto. Per quel voler riporre in ogni azienda ogni movimento dei conti alla cassa, tanto da chiamare ritroffoni o vertamenti virtuali le partite di giro, non mi sembra opportuno. Le voci sopravanziere e radiarioni hanno nel linguaggio tecnico come altro significato di quello che ad esse il Bionardi attribuisce.

Ma queste sono le vande minori. I veri guai si trovano nella forma complicata dei conti, e nel modo con cui si epiloga le scritture nei singoli capitoli. La maggior parte delle molte colonne del Maestro rimangono vuote e inoperose durante l'anno. Perché adunque porre, togliendo così con esse uno spazio utile alle scritture? Aggiungasi che i conti ultimi che si riferiscono ai singoli articolati mancano nel Maestro. Le scritture di un intero capitolo si sono commesse insieme, tanto che alla fine dell'esercizio, o mentre che esso dura, quando occorre di fare la sintesi delle scritture, 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 perche possa dirsi opportuno nella azienda vostra è appunto quello di rendere facile e spedita la sintesi. Ma tale rapidità di sintesi non si può avere senza tenere contemporaneamente accesi conti di vario grado. Il Bionardi non parla di libri sussidiari al suo Maestro; si restringe ad aggiungere i modelli di due capitoli a carico e scarico, l'uno per le specie di botte, l'altro per le mobilia. Ora, come può nemmeno pentarsi che sia, non dirò espediente, ma neppure pos-

abile svolgere nelle forme tipiche proposte dal Bramardi
i conti ai debiti e ai crediti quando sono numerosi? e soglio-
no essere numerosi in tante Aziende.

L'invenzione dell'egregio ingegnere di Lodi,
e in cui egli tanto si compiaceva, va adunque posta accanto
a tante altre innovazioni e riforme proposte nell'arte dei conti
la cui eccellenza nessuno, dagli inventori in fuori, potè ridurre
a riconoscere.

Capitolo 6. Le scritture Camerali.

Art. 1.

Nozioni generali.

Nell'era medio si disse Camera del Principe
e del Comune l'ufficio che presiedeva alla gestione del
pubblico danaro. Onde chiamaronsi Camerali o Camerali
lunghi quelli che presiedevano a così fatta gestione. La voce ita-
liana Camera entrò nella lingua senza mutarsi ed è usata tut-
tavia in Germania e in Austria nel suo antico significato.
Da noi invece il Cesare e l'amministrazione delle Finanze
sostituirono la Camera, e in luogo dei Camerali o Camerali
lunghi abbiamo i Ufficiali delle Finanze, i Direttori del Cesare
i Ragionieri generali, ecc. Questo ho voluto dire perche' appa-
ra chiaro il significato della espressione tedesca Kameralische
Rechnungswesen (metodo di scrittura camerale). Essa letteral-
mente suona: modo di tenere le scritture della Camera,
ma nel fatto s'usa per indicare i modi che si usano nel com-
pilare le scritture delle Aziende pubbliche.

Non si può dire che vi sia un solo metodo di scrit.

tura camerale con forme chiaramente definite. Ne furono e ve ne sono diversi; simili nondimeno nell'essenza loro. E secondo metodi di scrittura camerali si tenevano i conti nel primo Regno italiano, nel Lombardo-Tesoro, quando erano provincia austriaca, e in molti altri stati della penisola, fino a che scomparvero per dar luogo al secondo Regno d'Italia. Ora non si applicano più da noi nella loro pienezza. Nondimeno possono trovarsi larghe tracce di essi nelle scritture elementari dei diversi uffici pubblici.

Per questo non può dirsi che lo studio loro abbia soltanto importanza storica; esso può giovare a chiarire l'ufficio e il meccanismo delle scritture elementari, che hanno nelle vaste Aziende pubbliche importanza capitale. Io ne ragionerò valendomi delle opere dello Schroth, del Tilla, e del Conzigi. E potrò essere assai più breve di loro, perchè a me basta di chiarire il meccanismo e la forma di codeste scritture, dove in quegli egregi autori la teoria del metodo camerale abbraccia, si può dire, tutta la contabilità pubblica, e tende a dar ragione del come nella Regione pubblica si svolge tutto il controllo finanziario.

Ho già avuto campo di dire che nelle Aziende pubbliche, affine di rendere più pieno e più efficace il controllo, si suole ordinare la gestione in maniera che, se non tutti, il maggior numero possibile dei suoi fatti trovino loro inizio e loro compimento in un'entrata e in un'uscita di danaro. Così non vi sogliono essere continui di materie che non siano preceduti da una provvista, e quindi preceduti o seguiti da un pagamento, non entrate di genere che non siano seguite da vendite e quindi da incassi.

Il giro del denaro compendia adunque in cotale Regione presto che tutta la economia, e, come la limitazione e il sindacato suo sono la principalissima cura del controllo finanziario, così da esso prendono forma e norme le scritture camerali.

È proprio la condizione caratteristica essenziale di tali scritture è questa di considerare i fatti della gestione quali introiti e pagamenti e di classificarli, a

unto riguarda a questa prima distinzione, in registri e in conti o rubriche di entrata e di uscita (1). Il non accennare negli articoli dei giornali che ad addebitamenti o ad accreditamenti, come suol farsi nelle altre scritture semplici, e l'aggiunta di scritture per le materie a quelle finanziarie, ne sono le caratteristiche esteriori.

Ma le sopraddette voci introiti e pagamenti devono prendersi in senso lato, e l'introito o pagamento, scriveva l'Orsfield (1773), non solo quanto si lega a un incasso o a un esborso effettivo, ma quanto genera un aumento o una diminuzione della sostanza, anche idealmente...» Del resto si ispirava a questo concetto, di vedere nei fatti di gestione null'altro che entrate e uscite, il Biancamano, quando nel metodo propone una netta e costante separazione tra l'attivo e il passivo, e immaginava le ricossioni e i versamenti virtuali.

Adunque le scritture camerali tengono in evidenza introiti e pagamenti intesi nel senso sopraddetto, 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 unicamente alle entrate e alle uscite effettive di denaro, ossia agli incassi e ai 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.

Delle scritture degli uffici di cassa e dei cassieri non dico: esse in questo metodo come negli altri si compongono su Giornali di Cassa, e si epilogano in summari in modo che si possano confrontare poi colle scritture degli altri uffici. Ragionerò 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 prenotazione o giornali, e in Libri maestri. Dico di quelli e di questi:

(1) J. Schröter. - Trattato di Ragioneria... op. cit. cap. II. §. 14. -

Art. 2. Libri di prenotazioni. - Giornali.

Nella registrazione integra degli introiti e dei pagamenti fatta giorno per giorno, man mano che accadano, servono i Giornali. Essi hanno colonne diverse per gli introiti e per i pagamenti, e sogliono iniziarsi e chiudersi col porre in evidenza i due fondi di cassa iniziali e finali. Nelle piccole Aziende può bastare un unico Giornale, e questo può ricordare o soltanto gli adempimenti, cioè a dire gli incassi e i pagamenti effettivi, o anche le competenze ossia l'accertamento di somme da riscuotere o da pagare.

Ma nelle grandi Aziende un solo giornale non basta sempre alle scritture analitiche, perchè ad esse non basta sempre il lavoro di un solo, si compilano allora diversi libri di prenotazioni e sub-giornali, e talora, ma non sempre, i dati complessivi di questi libri elementari si riprendono sinteticamente in un unico giornale generale.

I libri di prenotazione o sub-giornali sopradetti, o mirano a dimostrare competenze di una certa classe, attive o passive, o accennare punto ai loro adempimenti, o hanno per ufficio di porre in chiaro, prima le competenze, poi gli adempimenti loro, o, finalmente, sono deputati soltanto alla dimostrazione dei parziali adempimenti (1).

I registri che danno notizie di competenze soltanto, per lo più si compilano in principio dell'esercizio, e prendono forma varia secondo la diversa natura delle competenze che mettono in chiaro. Essi in fatto o sono note ruoli, o libri di scotta, di interessi, canoni, fitti, imposte da esigere, e allora indicano le somme, le ditte da cui devono venir riscosse, e la causa dell'entrata, ecc., o sono note di interessi, canoni, pigioni o imposte da pagare, e allora agguano le somme, coloro a cui si devono contare, e la cagion della spesa, ecc., o, in

(1) Fr. Villa. La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche - op. cit. Vol. 2.º pag. 224. -

fine, sono ruoli di impiegati o di pensionati, a cui si devono stipendi, emolumenti, pensioni, e allora mettono in chiaro la somma, le persone a cui si devono pagare, i tempi, i modi di pagamento, ecc. Onde si vede che tali libri raccolgono le indicazioni delle competenze ferme, attive o passive, e però valgono a esplicitare e quasi a summarizzare 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 o in seguito all'etate dello stato del patrimonio, a deliberazioni prese secondo le leggi e i regolamenti che governano la parte finanziaria dell'azienda, e a contratti 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 a un fatto risalire a tutti gli altri libri o conti o prospetti in cui quel medesimo fatto trovato in qualche aspetto ricordato, così in ogni pagina dei giornali di cui qui parlo figurano opportune colonne per i numeri 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 volesse poi fare in un libro maestro, e, come i libri di prenotazione 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 perché tale adempimento abbia luogo. Inoltre rendono agevole l'epilogo che si volesse fare delle scritture per mettere in chiaro i risultamenti finali della gestione.

I 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. O sono semplici epiloghi di registrazioni composte in altri libri elementari e giovano come tutte le scritture riassuntive a rendere più facile il rilevare i risultamenti ultimi di determinati rami della gestione. Oppure sono note particolareggiate di esazioni o di pagamenti, che riguardano una medesima classe di entrate e di uscite, e che devono registrarsi per sommi capi nel giornale generale o in altri registri. Così se si volessero avere, poniamo, in un solo prospetto le spese che l'azienda in un dato anno sostiene per le riparazioni ai fabbricati, basterebbe registrare le cifre singole, o 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 non sponderandosi per oggetti di cancelleria, bolli, stampe, ecc.

Art. 3.^o
Il Maestro e le sue rubriche.

Le entrate e le uscite che van man mano verificandosi devono essere non solo registrate integralmente nel giornale, ma opportunamente classificate secondo le classi e i titoli loro, altrimenti non sarebbero dimostrati i risultamenti parziali o tanti e quindi non sarebbe possibile il giudicare dell'amministrazione. Tale classificazione delle entrate e delle uscite in titoli, categorie e capitoli si ottiene coll'acendere conti opportuni a rubriche in un libro Maestro. La voce rubrica, in tedesco Rubrik, nel linguaggio camerale è assai più usata dell'altra voce sinonima conto. Il Maestro camerale dice: in Austria Hauptbuch, o Kontobuch, in Germania Hauptbuch o Hauptbuch.

Il Maestro tende a dimostrare nelle sue rubriche quali sono per ciascuno delle somme da ritogliere o da pagare, intorno a le competende non adempite. Perciò deve accogliere la notazione dei

resti degli esercizi precedenti, quella delle competenze dell'anno in corso, e quella degli adempimenti; Tresselt scrive lo Schroth (1), devono essere accolti nei registri perchè sono parte della sostanza. Per distinguere le due sezioni di una rubrica si adoperano negli Stati tedeschi le parole Soll (Rechnungs-soll), e Ist o anche Hat, che suonano quanto dove, e, ha. In Austria si usano allo stesso scopo fin dal 1774 le voci Schuldigkeit e Abstattung, che suonano quanto Competenza e Adempimento. Nella maggior parte degli Stati tedeschi è ordinato alle casse di porre a Mastro anche le somme previste, colla notazione: « nach dem Etat soll » (Come al Preventivo); e già fin dal 1773 Oesfeld scriveva: « Acciò che le differenze tra quanto si era preveduto e quanto si verifica poi non isfuggano, si può registrare nella prima colonna di ogni Rubrica le somme del Preventivo. Ma lo Schroth non pare di questo avviso: egli osserva che abbisognano del preventivo gli uffizi che staccano gli assegni sulle casse, e non questa (2).

Il Mastro si divide in rubriche principali, e queste si suddividono in rubriche secondarie di uno o due gradi; non si usa scendere a suddivisioni di terzo grado. Le rubriche principali oltrechè 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 ritengo qui delle norme a seguire nella fissazione delle rubriche delle varie categorie.

Nell'allogare le rubriche nel Mastro si avrà cura di porre prima quelle che riguardano l'entrata, poi quelle che riguardano la spesa. E così per le entrate come per le spese si avrà cura che appaiano prima quelle dipendenti dal patrimonio, poi le altre, tra fine le partite di giro.

Lo Schroth dà il seguente schema per una rubrica del Mastro: quella della spesa d'uffizio (Amtsverdienste). -

(1) J. Schroth. Trattato di Ragioneria, op. cit. Cap. III §. 220.

(2) J. Schroth. Verechnungswissenschaft. Cap. III §. 220. - Colui da quest'opera avverte che le altre notizie ricordate più su.

| Post | Schuldigkeit | Rückst. | |
|------|--------------|----------------|-----------------------|
| | | an die Ständen | für das laufende Jahr |
| | | | |

Come si vede qui v'han colonne speciali per la notazione dei resti (Rückstände) dell'esercizio scaduto, e per l'adempimento loro. I resti finali che rimarranno al termine dell'esercizio appaiono al chiudersi della rubrica come differenza

| Numero progressivo delle partite | Denominazione e numero delle rubriche particolari e generali | Riferimento alla Gran-zaione | Competenze | | | Riferimento al Giornale di Cassa |
|----------------------------------|--|------------------------------|---------------------|-------------------------------|----------|----------------------------------|
| | | | di ciascuna partita | Summe delle Rubriche parziali | generali | |
| | | | | | | |

Le scritture delle rubriche si iniziano colla notazione dei resti avuti dall'esercizio scaduto. Anche le competenze certe e ferme possono registrarsi all'inizio dell'anno; le altre soltanto a misura che si rilevano.

Gli adempimenti si registrano nelle rubriche man mano che si effettuano, e i dati si traggono dal giornale o dai sub-giornali.

La chiusura delle rubriche, ossia il conteggio dei resti, corrisponde 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 perve-

| erfordernisse | | | | | |
|---------------|-----------------|------------|--|---------------------|-----------------------------|
| Datum | Tagbuch Sost | Abstammung | | an Blick ständen | Für das Laufende Jahr |
| | | | | | |

tra le competenze e gli adempimenti. E questa via mi sembra pratica e razionale. Il Tilla invece dà quest'altro modulo delle rubriche, dove vi ha uno compartimento speciale per i resti finali.

| Adempimenti | | | Residui per le Rubriche | | Osservazioni | |
|-------------|---------------------------------|----------------------|----------------------------|----------------------|--------------|----------|
| Data | Somma perciata in partita | Somma delle Rubriche | | Somma delle Rubriche | | |
| | | partiali | generali | partiali | | generali |
| | | | | | | |

cezione in qualche rubrica gli adempimenti sovrachiassero e fossero ciò non ostante riempiuti; regolare, dovrebbe il di più considerare come competenze non registrate e da registrarsi insieme alle altre.

Art. 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 il totale 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 esposte nell'ordine secondo cui appaiono nel Maestro. E sarà anche agevole aggiungere prima tutte le competenze, gli adempimenti e i resti attivi, poi le competenze, gli adempimenti e i resti passivi.

Da tale prospetto se ne possono, volendo, trarre altri più compendiosi e di minore estensione, come, a cagion 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 complessivi. Ma nulla impedisce che anche mentre l'esercizio dura si possano di quando in quando, ove occorra, trarre dai registri stati o prospetti veri, e riassumere le scritture.

All'intento di agevolare questo lavoro di epilogazioni nelle Aziende vaste servono utili diversi registri sintetici.

Uno di codesti registri, secondo nota il Filla, è quello di Riscontro, nel quale gli introiti e i pagamenti si classificano avuto riguardo ai mesi in cui han luogo e alle rubriche 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, ne han due di riferimento per l'identificazione del numero del foglio del Maestro generale e del Maestro sommario di cui dirò fra poco, tra i quali le medesime somme trovano registrate o riassunte.

In codesto libro si enunciano le rubriche nell'ordine secondo cui sono scritte nel Maestro, e prima le attive, e poi le passive. E può anche comporsi un libro speciale di riscontro per quelle, e un secondo per queste. Tutti gli adempimenti parziali di competenza, ossia tutte le singole esazioni o pagamenti vi si

trasportano dal Master man mano che in quello si registrano, e vi si scrivono nella colonna relativa al 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.

Dell'unico libro di ritconto, 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 dei 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 Ritconto 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 porre a confronto le competenze col cumulo degli adempimenti, si compila il Master Summario, ossia un sumo del Master. 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 desumono dal Summario del libro di ritconto sopra citato. La prima ha colonne per l'iterazione delle rubriche, del foglio del Master, in cui le competenze figurano particolareggiatamente per ogni singola partita, e della somma totale, che rappresenta la competenza per ogni rubrica. La seconda ha quattro colonne, cioè tante quante son necessarie per indicare il foglio del libro di ritconto, in cui gli adempimenti figurano, gli adempimenti totali di ogni mese gli uni sotto gli altri, e i riferimenti delle somme stesse a un sumario generale del Master, nel quale vengono scritte, e le competenze, e gli adempimenti totali per ogni rubrica.

Dai prospetti o libri che ho descritti fin qui sarà agevole levare stati, o tabelle, o prospetti che indichino o le competenze accertate per determinate rubriche in un dato tempo, o adempimenti di competenza, oppure ad un tempo competenze e adempimenti corrispondenti. Simili stati, i

quali servono a mostrare per sommi capi la condizione di qual
che ramo dell' Azienda o dell' Azienda intera, oppure l'andamen-
to della gestione in un determinato spazio di tempo, sogliansi com-
pilare specialmente in quelle Amministrazioni che non sono indi-
pendenti; E si spediscono a coloro che hanno l'ufficio di vigilare,
moderare, e indirizzare il lavoro amministrativo, affinché possa-
no seguirlo nelle sue fasi; Ma si può dire in astratto quali
debbono essere codesti stati, e quando debbano compilarli, essendo
che non solamente la forma loro, ma ben anco il loro numero di-
pende dalla natura speciale dell' Azienda. Ordinano, essi sogli-
no comparsi alla fine di ogni mese, o trimestre, o semestre, per i fat-
ti rilevati in tale spazio di tempo.

Art. 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 Ca-
merale nelle Aziende che governano esclusivamente scorte, prodot-
ti, beni, materie insomma, ossia l'applicazione tra alle scrit-
ture delle materie.

Anche in queste scritture le prime notazioni si
compongono su Giornali; dei quali se ne possono essere tanti quan-
te sono le varie categorie di prodotti; e vi possono essere Giornali
per ricordare il carico, cioè l'entrata dei prodotti o delle mate-
rie nei Magazzini, e Giornali per affermare lo scarico, oppure
libri che mettano in evidenza ad un tempo il carico e lo scarico,
ossia l'entrata e l'uscita delle materie di una data classe. Con
questi Giornali o libri di carico e scarico mentre fanno l'ufficio
di libri dei Magazzini, ricordano adempimenti di compen-
za

I libri complementari poi, come nelle Azien-
de a solo denaro, possono essere di tre sorta, possono cioè aver per
ufficio di mantenere in evidenza competenze unilaterali o
fondere a dimostrare compensenze e adempimenti; o ricordare in

fine adempimenti: soltanto.

È tra gli accennati giornali o libri complementari e quelli corrispondenti per la registrazione degli incassi e dei pagamenti, c'ha qualche differenza, si è questa, che nei primi oltre alla misura, cioè al montare della competenza o dell'adempimento, conviene indicarne il valore nella moneta di conto. Perciò 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 o epilogare. Quindi non vi hanno casi in cui non si tratta che di tener conto del nero fatto dell'entrata dei prodotti e del consumo che propria ne fa seguito; nei quali ogni valutazione a denaro sarebbe arbitraria, e si tralascia; ma le scritture di tali fatti non possono allora collegarsi colle altre.

Le registrazioni sistematiche nei Quadri, negli epiloghi, nei sommari, nei prospetti periodici, si compiono seguendo norme analoghe a quelle che ho svolte per i libri e prospetti simili nelle Amministrazioni a solo denaro, solamente in luogo di una sola colonna per le somme, se ne pongano in essi due o più, quant'è necessario per indicare la natura, la misura e il valore dei generi, degli oggetti, dei prodotti insomma che si debbono registrare. L'ordine in codesti libri le rendite, o le entrate, e le produzioni, le spese, o le vendite, o i consumi in generi devono classificarsi in diverse rubriche generali, e subalterne per ogni rubrica bisogna indicare la competenza, l'adempimento, e il residuo per quantità e per valore. Faccio seguire lo schema di un foglio di Quadro a generi, togliendolo dall'opera del Villa già precedentemente citata.

| Numero progressivo | Denominazione e numero delle Rubriche subalterne e generali | Riferimento alle Cronache | Competenza annuale e suo valore | | | | Adempimenti | | |
|--------------------|--|------------------------------|---------------------------------|--------|----------------------------------|-------------------------|-------------|-------------------------------|------|
| | | | Numero to | Legale | Valuta- zione in denaro | Somme delle Rubriche | | Riferimenti al Giornale | |
| | | | | | | subalterne | general | giorno | mete |
| | | | | | | | | | |

Questa, che io finisco ora di descrivere, è la serie dei libri di prospetti e di scritture che dovrebbero ordinarsi e comporsi in quelle Aziende, le quali amministrassero solamente sorte, prodotti e generi, materie insomma, ma punto denaro. Ma ognuno vede che Aziende così fatte sonvene poche assai e forse punto; accanto alle materie v'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.

Art. 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 conclude che esso metodo si risolve in un vero metodo di scrittura doppia (1).

(1) Vedi *Elementi di Arithm.* Appendice al *Trattato* pag. 422. - e *La Contabilità applicata alle Amministrazioni pubbliche e private* - Vol. II. Cap. 8°.

| in generi e sua valutazione | | | | Residui | | | | | |
|-----------------------------|--------|----------------------------------|------------------------|----------|---------|--------|----------------------------------|------------------------|----------|
| Frument | segale | Valuta- zione in denaro | Somme delle Rendite | | Frument | segale | Valuta- zione in denaro | Somme delle Rendite | |
| | | | Subalterne | Generali | | | | Subalterne | Generali |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

altri, il Carboni ad esempio (1), dissero che si riflette in una scrittura semplice. Il metodo Camerale non è la scrittura doppia, perché gli mancano i rimborsi, i collegamenti, e le forme che son proprie di questa; certo entra nella famiglia delle scritture semplici; ma ha la finzione propria, e può prestarsi alla registrazione integra dei fatti amministrativi di tutta sorta.

Tal metodo è foggiato per le Aziende che son vincolate da Bilanci di previsione, e nato in esse, e si è esclusivamente in esse perfezionato. Per esso viene necessariamente posta una netta separazione tra le scritture di conto e le scritture a materiale. Costo, come è più generalmente applicato, non ricorda direttamente le previsioni e quel tanto di esse che rimane di attuato, ma parte nella fissazione delle rubriche del Mastro per le scritture 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' aiuto del Bilancio

(1) Vedi: La relazione che precede al Quadro di Contabilità per le scritture della Ragioneria generale.

di previsione quelle che susseguono tuttavia.

Nella progressiva formazione del metodo Camerale, osserva lo Schrott (1), si possono distinguere due periodi, separati l'uno dall'altro dalla netta separazione contabile delle competenze dagli adempimenti. La qual separazione secondo egli s'afferma non dichiarata la prima volta nell'opera « Einleitung zu einem verbesserten 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 forte qui esagerar gli inventori di congegni complessi non sono mai tutti di un paese; gli usi e le tradizioni di paesi diversi sogliono avere la loro parte più o meno grande nella definitiva fissazione dell'uno o dell'altro degli organi principali e secondari di quei congegni. Del resto da secoli, in ogni paese dove le scritture doppie non trovarono applicazione nelle Aziende pubbliche usanti metodi che non sono nell'estensione loro e nelle loro forme caratteristiche dissimili 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 Osobor : - De rationibus et computationibus administrationum - 1599. -

Hecker : - De rationibus reddendis, earumque revisione loci communis - 1665. -

Schmidt : - De errore calculi - Altdorf - 1665. -

Kunstkerer : - De reliquatione. - Altdorf - 1668. -

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

R. Couzy : - Trattato della tenuta d'amministrazione e Contabilità. - Tre Volumi. Venezia. Narratorich - 1857-61

Rühl : - Die Cameralrechnungswissenschaft - Darmstadt 1860. -

Low : - Theorie der Rechnungswissenschaft - Berlin 1860. -

Dr. Joseph Schrott : - Lehrbuch der Staat. Verrechnungskunde. Vienna 1877.

Della stessa autore. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. 4.^a ediz. Wien. 1881. -

È stata tradotta in italiano dal prof. Edoardo Sferro col titolo di Trattato di Ragioneria - Novara - 1880. -

(1) J. Schrott Trattato di Ragioneria - § 45 Com. Stor. (H)

Capitolo 7.

Le scritture derivate dai metodi Camerali.

In non poche Aziende dipendenti, per lo più pubbli-
che, si compongono le scritture secondo metodi che hanno palei somi-
glianze coi metodi camerali propriamente detti, e che possono in qual-
che 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.

Le scritture simili basta un giornale di cassa, o due, l'uno
per gli incassi e l'altro per i pagamenti, e un Matto, in cui si proce-
da alla separazione delle partite, classificando in contio e rubriche di-
verse gli incassi o 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 ammi-
nistrazione, i medesimi registri possono servire per più periodi e alla
fine di ciascuno si chiudono e si riaprono. Se le scritture sono per eser-
cizi, ciascuno avrà, di regola, propri libri. Andimeno anche allora può
darsi al Giornale o ad Giornali di cassa tal forma che servano per
più esercizi. Si sa che generalmente non vi ha più di due esercizi
contemporaneamente aperti, ovvero collocando nei Giornali tre co-
lonie per le somme due per quelle imputabili a ciafoheduno degli esi-
cizi, e una per le somme totali, si possono registrare in essi gli in-
cassi e i pagamenti per ordine di data, qualunque sia l'esercizio a
cui si riferiscono. Così disposti i Giornali, mentre servono alla scrittu-
re per esercizi, agevolano il ricambio di Cassa.

Si lo desidera di due Giornali d'entrata e d'uscita.

498
Incassi

| Date | Classificazione secondo il Bilancio | | | Esplicazioni | N. della ricevuta | Esercizi | | Somme totali Gestione dell'anno 1883 |
|------|-------------------------------------|-----------|----------|--------------|-------------------|----------|------|---|
| | Titolo | Categoria | Articolo | | | 1882e | 1883 | |
| 1883 | | | | | | | | |

Pagamenti

| Date | Classificazione secondo il Bilancio | | | Esplicazioni | N. dell'ordine di pagamento | Esercizi | | Somme totali Gestione dell'anno 1883 |
|------|-------------------------------------|-----------|----------|--------------|-----------------------------|----------|------|---|
| | Titolo | Categoria | Articolo | | | 1882e | 1883 | |
| 1883 | | | | | | | | |

Le scritture sono per cassa e a residui, oltre ai registri ultimamente accennati, ne occorrono altri per la registrazione degli accertamenti, cioè a dire: *Quadri* per le compere d'entrata, *Registri* per la prenotazione degli impegni, *Quadri o Partitari* per i conti accenti ai debiti e 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 loro natura, nel più dei casi può bastare un Registro degli Inven-
sari tenuto nella forma da me a suo luogo descritta. In alcune aziende simili scritture si raccolgono in libri sussidiari a ciò or-

Nella prima pagina o sulla soprascoperta del registro può mettersi il titolo che segue:

« Registro delle riscossioni per ogni articolo del Bilancio fatto dall' Azienda nell' Esercizio 18 »

Per ciò che si attiene alla spesa e mettere mettere in evidenza non solamente le somme autorizzate e i pagamenti fatti, ma anche le somme disponibili che rimangono per ogni nota dopo ogni pagamento. La forma del registro deve adunque variare. Faccio seguire lo schema di un foglio.

Titolo 1. Categoria 2.^a Articolo 1. Interessi su mutui ipotecari -

| Facoltà avute | | Date | Cognome e nome dei creditori | Oggetto della spesa | Numero dell'ordine di pagamento | Del mandato | Pagamenti | | Osservazioni |
|------------------------|-------------------------------------|-------------|------------------------------|--|---------------------------------|-------------|-----------------|--------|---|
| Indicazioni | Somme stanziate e resti disponibili | | | | | | per man. dato | Totali | |
| Bilancio | 18000 .. | | | | | | | | |
| disposte | 6000 .. | 1. apr 1878 | Carli Carlo | Int. del capitale di L. 100000 scaduti il 25 marzo p. p. | | | 6000 - 6000 - | | |
| disponibile | 12000 .. | | | | | | | | |
| disposte | 11000 .. | 5 gbre | Carli Andrea | Int. sul capitale di L. 200000 sc. dal 1. corr. | | | 11000 - 11000 - | | |
| disponibili | 1000 .. | | | | | | | | |
| aggiunte per interessi | 1500 .. | | | | | | | | |
| disponibili | 2500 .. | | | | | | | | |
| disposte | 2500 .. | 31 gen 1878 | Carli Carlo | Int. 4/comp. di L. 50000 scaduti il 31 dicembre p. p. | | | 2500 - 2500 - | | |
| | | | | Totali della spesa | | | 19500 .. | | Dall'ant. per debiti rimborsati |

Nella prima pagina o nella sopracoperta del registro può porsi il seguente titolo:

« Registro dei pagamenti per ogni articolo del Bilancio fatti dall'azienda, nell'esercizio 18. . . »

Se il Bilancio è di competenza, il Registro delle ritraggi mi diventa Registro dell'entrata, e il Registro dei pagamenti: Registro della spesa, e questi non conservano la forma di quelli, perchè vi si deve tener conto non solamente delle operazioni di cassa, ma ben anche degli accertamenti.

Lo schema di ciascun foglio del Registro dell'entrata può essere il seguente:

TITOLO . . . Categoria . . . Articolo . . . Interessi s/ mutui ipotecari

| Competenze | | | Denominazione dei debitori | Oggetto dell'entrata | Date degli incassi | Incassi | | Osservazioni | |
|-------------------------|-----------------|--------|----------------------------|--|--------------------|-----------------|----------|--------------|--------|
| Date degli accertamenti | Somme accertate | | | | | Somme incassate | parziali | | totali |
| | parziali | totali | | | | | | | |
| 30 giugno 1897 | 10000 | 10000 | N. Ben. | Int. 4/100 cap. di 200 mila oggi scaduti | 30 luglio 1897 | 6000 | | | |
| 31 ott. | 4000 | 4000 | A. Neri | Int. 4/100 cap. di 80.000 oggi scaduti | 31 ottobre | 4000 | 7000 | | |
| | | 14000 | Totale delle competenze | | 31 ottobre | 2000 | 2000 | | |
| | | 12000 | Totale degli incassi | | | | 12000 | | |
| | | 2000 | Rettanza riferibile | | | | | | |

Segue lo schema del Registro della Gefa. -

Titolo 1°, Categoria 2^a, Articolo 1°.

| Competenze | | | | | | Cognome e nome del creditore |
|--------------------------|--|-------------------------------|---|-----------------|----------|--|
| Autorizzate | | Accertate | | | | |
| Indicazioni | Somme stanziate e resti dispo- nibili. | Date degli accertamenti | Sp. della distribuzione di liquidazione | Somme liquidate | | |
| | | | | Parziali | Totali | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Prestito nel bilancio | 18000 .. | | | | | |
| disposte | 6000 .. | 25 mar 1877 | ..... | 6000 .. | 6000 .. | P. Carli |
| disponibili | 12000 .. | | | | | |
| disposte | 11000 .. | 1 gbre id. | ..... | 11000 .. | 11000 .. | A. Carli |
| disponibili | 1000 .. | | | | | |
| aggiunte per ritorno | 1500 .. | | | | | |
| disponibili | 2500 .. | | | | | |
| disposte | 2500 .. | 31 tobre .. | ..... | 2500 .. | 2500 .. | P. Oda |
| | | | | | 19500 .. | Totale delle compe- |
| | | | | | 17000 .. | te dei paga- |
| | | | | | 2500 .. | Restano a pagarsi |

Interessi s/ mutui ipotecari passivi

| Oggetto della Spesa | Pagamenti | | | | Somme pagate | | Osservazioni |
|--|--------------------|-----------|-------------|----------------------|--------------|---|--------------|
| | Date dei pagamenti | Numero | | Barriali per mandato | Totali | | |
| | | Ordinario | Del mandato | | | | |
| 5 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | |
| Int. s/ cap. di L. 100000 scaduti ieri | 1 aprile 1877 | ..... | ..... | 6000 | 6000 | | |
| Int. s/ cap. di L. 200000 oggi scaduti | 3 Gbre id. | ..... | ..... | 11000 | 11000 | | |
| Int. s/ cap. di L. 50000 scaduti oggi senza accertate menti |  | ..... | ..... |  | 17000 | | |
| | | | | | | Dall'art. ... per deliberazione in data | |

Questi prospetti possono servire senza mutar forma, sia quando le scritture del Bilancio sono per annate, come quando sono per esercizi; essi 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. Come non pare che simile separazione delle scritture che riguardano le due fasi delle entrate e delle uscite possa nella generalità dei casi risultare vantaggiosa. —

LIBRO SETTIMO

Le Scritture doppie nella loro teorica generale.

Capitolo I.

- 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 considera un fondo, oggetto complesso di un qual sistema di scritture, decomposto in due modi, in due serie di componenti di un arbitrario grado, talché esso risulti pari alla somma algebrica di quelli di ogni serie, e a ciascuna delle due serie simili componenti si accorde un conto. Esso ^{in modo} altro che le due serie di componenti si possono ottenere o decomponendo nei suoi elementi in due modi, secondo criteri diversi, oppure riguardando esso fondo in sé, in astratto senza badare ai detti elementi suoi, e dividendolo in due modi nelle sue parti ideali secondo la diversa origine di queste, o in fine 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.

I conti accesi agli elementi che io chiamerò elementari e qual

ti accesi 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 o passivo che ne è l'oggetto e rimane acceso 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 o alla grandezza degli altri dei conti simili. Invece dietro i conti propri non istanno determinati oggetti esistenti ciascuno di per sé: ciaschedun oggetto 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 aver computato il valore o la grandezza dell'intero fondo mercè 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 Lamoy¹⁾, 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 représentatifs.

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 distinte e compiute di conti propri, oppure una serie di conti propri e una di conti elementari.

L'ultima è per avventura la sola forma che possa dare nella pratica risultati veramente utili, è la sola che sia largamente applicata, è la sola di cui fino a questi ultimi tempi si siano occupati i teorici. Essa è fuor d'ogni dubbio la forma più propria della scrittura doppia.

¹⁾ Vedi l'articolo Tenue de livres nel Dictionnaire de Navigation et de Commerce del Guillaumin.

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'Azienda. Perché se si debbono aprire e mantenere accessi 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 o passivi devono essi stessi riguardarsi nei conti come quantità simili, dove considerarsi in essi una grandezza comune, e dare a questa un comune denominatore. Tale necessità non si presenterebbe in modo imprescindibile se si applicassero metodi di scritture semplici o anche la scrittura doppia nella prima forma sopra accennata.

È 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 variazioni che in codesto valore si vanno rilevando, coti dall'essersi accetti conti alle parti del fondo e agli elementi suoi, ne viene manifestamente che in codesti conti si devono registrare tutte le variazioni che si rilevano in quelle parti o in questi elementi, e precisamente le prime nei conti propri, le altre nei conti elementari, e inoltre che nessun'altra scrittura può razionalmente porsi in essi che non si riferisca direttamente o indirettamente a quelle variazioni. A questa proposizione io attribuisco molta importanza; ma per me il secondo principio fondamentale della teoria dei conti, essendo il primo quello che accenna al numero dei conti che debbono accendersi in un'Azienda.

Ricordo d'aver altrove classificate le variazioni, da affermarsi nei conti di un sistema qualsiasi, in attive e passive, ponendo fra le prime quelle le quali, riguardate di per sé sole, migliorano la condizione dell'Azienda rispetto al fondo che le registrazioni di quel sistema tengono in evidenza, e collocando fra le seconde quelle le quali, riguardate di per sé sole, peggiorano

nessun fatto condizionale. La cagion prima di queste mutazioni sono i fatti di gestione. I quali possono essere o negozi o affari conchiusi 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 mutazione in un elemento del fondo oggetto complessivo delle scritture di esso sistema, poiché questo fondo non può mutare se non in unta almeno uno uno dei suoi elementi. Ma può avvenire che il fatto darricordare ragioni negli elementi più mutazioni o tutte di uno stesso ordine, oppure di entrambe le classi, attive le une, passive le altre. E in questo caso può darsi che quelle di un ordine sgraglimo 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 memoria 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. In 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 eguale grandezza e della stessa natura in una delle parti ideali del fondo; se poi la scrittura doppia si sviluppa in due serie di conti di natura simile, o propri o elementari, non può una mutazione sola verificarsi in uno degli elementi o in una delle parti ideali di una serie senza che segua 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 valore, l'ho notato di già ¹⁾ potando può avvenire che si determinino e si debbano quindi affermare nei conti mutazioni rettificative che non

¹⁾ Libro quarto. cap. II. art. 1. pag. 234

seguiamo direttamente dai fatti di gestione. Inoltre si dirige l'attenzione più massicciamente nei conti in modo diverso da quello che prima avesse seguito gli elementi del fondo o le sue parti ideali, onde 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 indirettamente 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 son necessariamente collegate fra loro, o perché sono generate da un medesimo fatto di gestione o da un medesimo gruppo di fatti che si registrano d'un tratto, o perché son prodotte dalle stesse rettificazioni e correzioni ai valori di conto. Tali mutazioni dipendenti o collegate fra loro determinano manifestamente scritture dipendenti e che debbono per ciò collegarsi insieme. La serie delle mutazioni dipendenti le une dalle altre, e però anche quella delle scritture che determinano, deve comprenderne due almeno: se le mutazioni e le scritture dipendenti le une dalle altre si restringono a codesto numero la serie è semplice, altrimenti è completa.

Le mutazioni dipendenti e collegate fra loro possono avvenire o soltanto in oggetti di conti d'una delle due serie sopradette, 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 scritture, rimane inalterato, e vi devono essere necessariamente mutazioni attive e mutazioni passive equivalenti. nel secondo caso unita, e allora può darsi che vi vengano da registrare o mutazioni di entrambi gli ordini che si compensino in parte o mutazioni di un ordine solo.

Chiamerò permutazioni le mutazioni dipendenti e determinative opposte che si compensano a vicenda, e denoterò colla stessa voce anche le scritture che le tengono in evidenza e che devono comparsi nei conti di una sola delle due serie anzidette; Proprii 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 dar luogo a scritture corrispondenti nei conti di entrambe le serie, e anche queste scritture chiamerò modificazioni. Tale descrizione è analoga a quella fatta da J. P. de Lannay, per'argi citato, il quale, trattando della sola forma più propria della scrittura doppia chiamò mutations i mutamenti da affermare nei soli conti elementari che egli dice représentatifs, e modifications quelle da ricordare nei conti di entrambe le classi.

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 a permutazioni e modificazioni a un tempo.

Capitolo II.

La scrittura doppia nella sua forma più propria.

Art. 1.

I teoremi fondamentali.

La forma della scrittura doppia di cui qui voglio ragionare è quella che si vale di una serie di conti propri alle parti ideali del fondo, oggetto complessivo delle scritture di un dato sistema, e di una serie di conti agli elementi di codesto fondo.

I teoremi che mi propongo di dimostrare riguardano soltanto i valori di conto, cioè a dire quella sola parte delle singole scritture per cui esse possono venire collegate con tutte le altre del sistema e nella quale non tutte sorgono in questo senso, che esprimono tutte somme o numeri riferiti alla stessa unità.

§ I

Convegni la scrittura delle somme sia sempre doppia.

Supposta l'esistenza delle due classi di conti propri ed ele

mentari, dico, che la scrittura delle somme nei conti deve necessariamente essere doppia. Dove per scrittura doppia delle somme deve intendersi: o che ogni somma intera si scriva due volte in conti diversi o nelle due sezioni di uno stesso conto; o che, scritta una somma intera in una sezione di un conto si scrivano poi tutte le sue parti in altrettanti conti, potendo portarne una nell'altra sezione di quel primo conto; o che, infine, una somma sia decomposta in parti in due modi, e che le parti della prima serie si scrivano ciascuna in un conto, e coti pure quelle dell'altra serie, potendo divenire che due parti di serie diverse si scrivano nelle due sezioni di uno stesso conto. —

Dico in prima della registrazione da fare nei conti per affermarvi le mutazioni che vengono dai fatti di gestione, e incomincerò da quelli che danno luogo a sole permutazioni. O la serie delle mutazioni dipendenti è semplice, e allora vi hanno due mutazioni uguali e di opposta natura da scrivere nei conti elementari. Se queste toccano due elementi diversi la somma ha da scriversi due volte in due conti distinti; se un elemento solo, essa deve porsi nelle due sezioni di uno stesso conto. O codesta serie è complessa e allora può avvenire che a una mutazione ne corrispondano più di natura opposta, oppure che a varie mutazioni di un ordine corrispondano varie mutazioni di ordine opposto. Nel primo caso, scritta a suo luogo la prima mutazione, dovranno registrarsi le altre in altrettanti conti, e se accadrà che fra essi vi sia anche quello in cui s'è affermata la prima mutazione, non potrà la seconda scrittura porsi nella stessa sezione dell'altra essendo le due mutazioni di opposta natura. Nel secondo le mutazioni di ciascun ordine dovranno scriversi in altrettanti conti distinti; e se mai avverrà che in un medesimo conto debbano porsi due scritture, queste, riferendosi a mutazioni d'ordine contrario, non potranno trovarsi mai in una medesima sezione. E per ciò, se, come s'è visto, dal fatto che si registra non viene alterazione nel scontare del fondo, debbono le mutazioni di un ordine esse

re, prese insieme, eguali a quelle dell'ordine opposto, è palese che in tutti questi casi vi ha doppia scrittura delle somme.

Anche i fatti che danno luogo a modificazioni possono determinarsi o una serie semplice di mutazioni, o una serie complessa. Se la serie è semplice vi ha necessariamente una mutazione sola in un elemento del fondo e una della stessa natura e grandezza nel fondo in fronte, cioè a dire in una delle sue parti, onde qui per ciascun fatto la somma ha da scriversi due volte, una in un Conto elementare e una in un Conto proprio. Se la serie di mutazioni è complessa può darsi che negli elementi vi abbiano o soltanto mutazioni di un ordine, o mutazioni attive e passive ad un tempo. Nel primo caso segue nel fondo una o più mutazioni della stessa natura di quelle e pari in grandezza; onde per ogni singolo fatto, il loro totale o i componenti di questo dovranno ripetersi in accoppiati Conti propri. Nel secondo caso per ciascun fatto la mutazione o il totale delle mutazioni del fondo è pari alla differenza tra quelle attive e quelle passive rilevate negli elementi. Poiché se le mutazioni attive negli elementi superino le passive il fondo cresce: i vari componenti del totale delle mutazioni attive dovranno porsi nei Conti eccesi agli elementi in cui si sono rilevate; ma son componenti di quel medesimo totale anche le somme delle mutazioni passive accertate negli elementi e quelle delle mutazioni attive rilevate nelle parti ideali del fondo; onde una seconda serie di scritture, parte nei Conti elementari e parte nei Conti propri, eguali nella loro somma, alla somma di quelle della prima serie. Analogamente se le mutazioni passive negli elementi superano le attive. Cosicché in tutti i casi nella registrazione dei fatti di gestione la scrittura delle somme ha da essere doppia.

Le cose dette valgono anche per le registrazioni di mutamenti correttivi e per le scritture di giro. Anzi, poiché i fatti di gestione non si notano nei conti nelle colonne proprie del Debitore e dell'Avere se non perché indicano mutazio-

ni di grandezza negli oggetti loro, e se non in quanto determinano simili mutazioni, a ben considerare, sono queste e non i fatti che si registrano in quelle colonne e quindi la diversità della ragione di essa non può determinare nessuna alterazione ne' rapporti fra quelle che sono necessariamente collegate fra loro.

Del resto, poichè:

1° il fondo non può crescere o diminuire se non cresce o decima almeno uno dei suoi elementi;

2° esso fondo muta costantemente di una quantità pari alla differenza tra le mutazioni attive e quelle passive rilevate negli elementi;

è manifesto:

1° che se vi hanno mutazioni rilevate o soltanto negli oggetti de' conti propri, o soltanto in quelli de' conti elementari, se ne saranno di entrambi gli ordini, e quelle di un ordine eguaglieranno nella loro somma quelle dell'altro.

2° che se vi sono mutazioni negli oggetti de' conti di entrambe le classi, quelle di un ordine rilevate negli elementi, prese insieme, saranno necessariamente eguali a quelle dell'altro ordine, se pure ve ne sono, più o meno le mutazioni da affermarci nei conti propri, onde in ogni caso la scrittura delle somme ha da essere doppia.

§. II

Come vi sia eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti.

Le s. conviene di scrivere:

1° Le mutazioni attive negli elementi in Dare dei loro conti e quelle passive in Avere

2° Le mutazioni attive del fondo in Avere dei conti propri e quelle passive in Dare;

dico che nelle scritture da fare nei conti è costante l'eguaglianza fra gli addebitamenti e gli accreditamenti.

Dalle cose discorse segue che le mutazioni le quali formano oggetto delle scritture da fare nei conti, qualunque sia la loro ragione immediata, possono essere rilevate o soltanto negli oggetti dei conti

di una classe, o propri o elementari, oppure negli oggetti dei conti di entrambe le classi.

Nel primo caso si tratta di permutazioni soltanto e ogni dimostrazione del teorema è soverchia: tale mutazione si rilevarono negli elementi, perché per esse il montare del fondo non muta, debbono essere in parte attive e in parte passive, e tali che le prime, prese insieme, eguagliino le seconde: ora essendo convenuto che quelle si scrivono in Dare e queste in avere dei conti, ne segue come necessaria conseguenza l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti. Similmente se si hanno mutazioni rilevate negli oggetti dei conti propri soltanto.

Nel secondo caso il montare del fondo muta. Supponiamo che si rilevino in esso mutazioni attive. Ciò non può avvenire senza che si rilevino negli elementi mutazioni attive o sole o tali che, prese in monte, soverchino le mutazioni passive che si passano in quelli accertate. Se le mutazioni negli elementi son tutte attive, la mutazione o le mutazioni attive nel fondo, cioè a dire nelle sue parti ideali, sono pari alla loro somma, e poiché per la convenzione ammessa nelle prime mutazioni debbono scriversi in Dare dei conti eccet. agli elementi in cui si sono rilevate, queste che si sono accertate nelle parti ideali del fondo in avere dei conti propri, così è chiaro che gli addebitamenti da fare in questi conti eguagliano gli accreditamenti da fare in questi. — Se poi si hanno negli elementi anche mutazioni passive, queste per l'anzidetta convenzione devono scriversi in avere dei conti elementari, e poiché la somma che aggiunta a queste mutazioni dà il totale delle mutazioni attive accertate negli elementi, indica il montare di quelle attive delle parti ideali del fondo, le quali van notate in avere dei conti propri, così è provato che il totale degli accreditamenti da fare nei conti elementari per affermarvi le mutazioni passive e nei conti propri per indicarvi le mutazioni attive del fondo, eguagliano gli addebitamenti da fare nei conti elementari per ricordare ivi le mutazioni attive accertate negli oggetti di essi conti.

Analogamente se nel fondo si rilevassero mutazioni passive.

Ragionando delle registrazioni dei fatti amministrativi io ho considerato, e non potevo fare altrimenti, i fatti singoli, ed ho supposto che ciascuno si registrasse separatamente, ho supposto, ad esempio, che ogni compra, ogni vendita, ogni accertamento di spese, l'effettuazione di ogni singola entrata o spesa avesse una scrittura sua propria. Ora, ciò non avviene sempre. In alcune grosse Aziende, ove i fatti da registrare sono molto numerosi, essi si raggruppano in classi e si registrano cumulativamente. Talchi invece di scrivere nei conti le mutazioni singole che i singoli fatti determinano negli oggetti a cui sono accesi, notanti in essi le somme che seguono il totale delle mutazioni le quali seguono in quegli oggetti dal cumulo dei fatti simili che si registrano in una sola volta. Non di meno anche allora, e per ogni scrittura complessa, è costante l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti che si fanno nei conti. Infatti e quelli e questi dan due totali i cui componenti sono eguali ciascuno a ciascuno, poiché essi sono gli addebitamenti e gli accreditamenti che si sarebbe dovuto fare se i singoli fatti si fossero separatamente registrati. E non che, adottando una così fatta maniera compendiosa di registrazione, può avvenire che per una data scrittura si debbano registrare ad un tempo nei conti propri mutazioni attive e mutazioni passive.

Per tanto è provato che per tutte le registrazioni da farsi nei conti di un sistema, in qualunque modo esse si facciano, non solamente la scrittura delle somme è doppia, ma è costante l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti.

S. III.

Se possa evitarsi la forma condizionale
in cui sono espressi
i due teoremi fondamentali.

La condizione supposta nell'annunciare il teorema che ho ora finito di dimostrare si verifica nelle registrazioni della universalità delle Aziende che applicano la scrittura doppia nella forma di cui ora ragiono; e qui la pratica è proprio in tutto ragionevole.

In vero, cominciando dalle scritture patrimoniali, che lo sia, per i conti accessi ai debiti e ai crediti e intestati alle dette debitorie e creditrici è a tutti chiaro; come è evidente che ebbe da essi origine tanto l'idea del conto quanto l'applicazione delle voci Dare e Avere. E perché gli altri conti elementari sono simili a quei primi, essendo essi pure accessi ad elementi del patrimonio, va logico che data loro la forma di quelli, similmente vi si allogassero le scritture corrispondenti a mutazioni simili. Quanto ai conti propri, della seconda parte della dimostrazione esposta appare chiaramente che se si vuole l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, è mestieri che le mutazioni simili non si scrivano in essi e nei conti elementari in sezioni simili. Posto ad esempio un fatto da cui seguano negli elementi soltanto mutazioni attive, siccome esso determina anche nel fondo mutazioni di egual natura e grandezza, così se si vogliono addebitamenti e accreditamenti nei conti, è mestieri che le mutazioni attive delle parti ideali del fondo, e quelle pure attive negli elementi suoi non si scrivano nei conti rispettivi in sezioni simili.

Che s'giandis nelle scritture del Bilancio di previsione esista convenzione sia razionale lo si deduce da ciò che per essa sono resi eguali i collegamenti tra queste scritture e quelle patrimoniali e palesti i rapporti che esistono tra le une e le altre. La maggior parte dei fatti amministrativi per cui si muta la costituzione del fondo che è oggetto di simili scritture, alterano s'giandis quella del fondo o dei fondi che nella stessa azienda sono l'oggetto di scritture patrimoniali; onde la possibilità di ordinare le registature in modo che nei vari sistemi vi siano conti equivalenti, o nella totalità delle loro scritture o in parte di queste. Ed è chiaro a tutti essere conveniente che simili conti, in tutto o in parte equivalenti, abbiano forme e disposizioni simili. Ora, ciò non è possibile senza adottare la preaccennata convenzione anche per le scritture del Bilancio di previsione.

L'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti si sarebbe avuta anche se si fosse ammessa una convenzione

totalmente opposta, se si fosse cioè convenuto di scrivere nei conti elementari le mutazioni attive in avere, le passive in Dare e nei conti propri queste in avere e quelle in Dare, tutte le singole somme avrebbero cambiato sezione nei conti, ma le relazioni di grandezza che esistono tra quelle da scrivere nelle due diverse sezioni non sarebbero punto cangiate. Anzi un secondo scrittore, J. Ross,⁷⁾ diede, non so con quale pratica utilità, esempi di una così fatta scrittura che chiama scrittura doppia inverta.

In ciascuno dei due casi vi è opposizione tra i conti propri che meglio si direbbero conti astratti e i conti elementari che potrebbero chiamarsi anche conti concreti - e questa opposizione è necessaria se si vuol avere la eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti. Se ora nei conti propri o astratti come nei conti elementari o concreti, le mutazioni di uno stesso ordine si volessero porre in sezioni simili, si avrebbe ben la scrittura doppia delle somme, ma l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti non sarebbe costante. Non dunque anche questo procedimento potrebbe seguirsi: solamente allora non si avrebbe la scrittura doppia secondo che è generalmente intesa e applicata. La necessità di una opposizione tra i conti astratti e i conti concreti non è adunque assoluta, ma soltanto relativa al fine che si vuol ottenere, il quale è questo, che gli addebitamenti siano sempre uguali agli accreditamenti: essa non può quindi direttamente dimostrarsi ed è d'uopo e rinunciare in forma condizionale al teorema che accenna alla costante eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti.

È anche nell'enunciazione del primo teorema dove necessariamente ammettersi la condizione che siano stati e si tengano aperti i conti delle due serie, propri od astratti ed elementari o concreti; la scrittura doppia delle somme non dipende dalla natura stessa delle cose o da qualche principio eterno; essa è semplicemente un effetto del fatto che quei conti si tengano; e il tenere simili conti non è obbligatorio e neanche espediente per tutte le Aziende, ma soltanto utile per molte.

Art. 2.^m.
Teoremi derivati.

Il totale delle somme scritte in Dare di tutti i conti propri ed elementari, ha da essere uguale al totale di quelle scritte in avere.

Infatti si ha sempre uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti che si fanno nei conti, e i totali di componenti uguali ciascuno a ciascuno sono parimenti uguali.

Nella serie compinta dei conti di un dato sistema, essendo la scrittura doppia, il totale dei saldi attivi deve mantenersi costantemente uguale al totale dei saldi passivi.

Per come tutte le somme del Dare di tutti i conti prese insieme sono eguali a quelle dell' avere, e siccome togliendo da quantità eguali altre quantità eguali si ottengono resti eguali; così, stralciando dal Dare e dall' avere di ogni conto somme che si pareggino e le maggiori possibili, cioè considerando solamente i saldi di essi conti, deve necessariamente il totale di quelli i quali indicano maggiori somme del Dare, che sono saldi attivi, risultare eguali al totale degli altri che segnano maggiori somme dell' avere, che sono saldi passivi.

Se in qualunque tempo si riferiscono, o direttamente, o indirettamente, i saldi di tutti i conti a un conto solo le due sezioni di questo devono pareggiarsi.

Riferire il saldo da un conto a un altro vuol dire scrivere quel saldo nel primo conto, e nella sezione in cui il totale delle somme è minore tanto che si pareggi, e quindi riscriverlo nella sezione opposta del nuovo conto.

Ciò prenesso allorché il riferimento di tutti i saldi a un conto solo, accessò a questo scopo, sarà compiuto, ivi appariranno quelli attivi in Dare e quelli passivi in Avere e le due sezioni dovranno manifestamente pareggiarsi. Il pareggio si ottiene an-

che quando alcuno dei singoli saldi o tutti si raccolgono prima per classi o per gruppi in conti intermedi. Infatti codesto riferimento mediato, o indiretto che si voglia dire, ha per solo effetto di scemare di somme eguali entrambi i totali dei saldi attivi e dei saldi passivi che si avrebbero avuto nel caso di un riferimento diretto.

Se in qualsivoglia tempo si riferiscono o direttamente o indirettamente ad un conto tutti i saldi dei conti elementari, e ad un altro tutti i saldi dei conti propri, i saldi dei due conti riassuntivi saranno eguali e reciproci, cioè a dire di natura opposta, tanto che ove quello di un conto si riferisca all'altro egualmente questo deve pareggiarsi.

Questa proposizione è nulla più che un corollario della precedente, talché è soverchia ogni dimostrazione diretta di essa. Se resta che debba essere vera, appare anche dalla considerazione dell'oggetto delle due classi di conti propri astratti e conti elementari o concreti. E quelli e questi, riguardati in monte, hanno per oggetto una cosa sola, il fondo cui il sistema di scritture si riferisce: i primi lo considerano diviso nelle sue parti ideali, i secondi lo tengono in evidenza frazionato nei suoi elementi reali. Adunque i risultamenti che si ottengono raggruppendo e gli uni e gli altri han da avere la stessa grandezza; han poi da essere di natura opposta poiché nei conti delle due classi le mutazioni simili son registrate in senso inverso.

Art. 3°

Altra dimostrazione
dei teoremi fondamentali e derivati.

È possibile esprimere col linguaggio algebrico la dimostrazione delle precedenti proposizioni e non so resistere alla tentazione di esporre simile dimostrazione in tal nuova forma. Ciò servirà non foss'altro a provare una volta di più che la dimostrazione di quei teoremi i quali indicano relazioni un-

meriche non può trovarsi fuori della scienza dei numeri.

§. I.

Teoremi fondamentali

Siano in un dato momento $C_{a1}, C_{a2}, \dots, C_{an}$ gli elementi attivi del fondo oggetto complesso delle scritture di un sistema, $C_{p1}, C_{p2}, \dots, C_{pn}$ gli elementi passivi; inoltre $F_{a1}, F_{a2}, \dots, F_{an}$ le parti ideali attive di esso fondo, $F_{p1}, F_{p2}, \dots, F_{pn}$ le parti ideali passive. Codesti simboli indicano tutti gli oggetti dei conti da accendersi perché la serie sia compiuta, e si possono ad un tempo adottare per designare i valori di conto di questi indefiniti oggetti. Ed è per avventura di troppo il dire che dai simboli relativi alle parti ideali del fondo, alcuni possono indicare quelle originarie del fondo stesso con cui era costituito in un dato momento, per esempio il principio dell'esercizio, altri le diverse classi di incrementi e di decrementi rilevati in esso poi e dovute a ragioni diverse.

Facciasi ora la supposizione che in seguito a un fatto di gestione o a qualunque altra causa si siano rilevate le mutazioni attive a_1, a_2, \dots e le mutazioni passive p_1, p_2, p_3, \dots rispettivamente negli elementi $C_{a1}, C_{a2}, \dots, C_{a3}, C_{a4}, \dots$ e che sia:

$$a_1 + a_2 + \dots - p_1 - p_2 - p_3 = D \quad (1^a)$$

Qui D evidentemente indica se il fondo è aumentato o diminuito e di quanto. Se è nulla vuol dire che negli elementi le mutazioni attive eguagliano le mutazioni passive, e il fondo non è mutato in grandezza; se è positiva indica di quanto il fondo è cresciuto, se negativa di quanto è scemato. Per avvenire che D diverso da zero in luogo di eguagliare una mutazione sola, indicata, in una sola parte ideale del fondo, indichi la somma di più mutazioni in altrettante di codeste parti, e può anche accadere che tra simili mutazioni ve ne siano di entrambe le classi, di attive cioè e di passive. Può infine verificarsi che non ostante che D sia pari a zero, e la grandezza totale del fondo rimanga inalterata, nulla di meno abbia componenti attivi e passivi che si compensino

a vicenda. Suppono che siano componenti della differenza D , o di-
 versa da zero o nulla, le mutazioni attive i_{i4}, i_{d2}, \dots e le mu-
 tazioni passive d_{i3}, d_{d4}, \dots rilevate rispettivamente nelle parti
 astratte del fondo designate coi simboli $F_{i4}, F_{d2}, \dots, F_{i3}, F_{d4}, \dots$ e
 si abbia quindi

$$d = i_{i4} + i_{d2} + \dots - d_{i3} - d_{d4} - \dots$$

Costituendo nella... (1^a) a D il suo valore si ha:

$$a_{a1} + a_{p3} + \dots - p_{a3} - p_{p1} - p_{p4} - \dots = i_{i4} + i_{d2} + \dots - d_{i3} - d_{d4} - \dots \quad (2^a)$$

Se mi trasportando i termini;

$$a_{a1} + a_{p3} + \dots + d_{i3} + d_{d4} + \dots = p_{a3} + p_{p1} + p_{p4} + \dots + i_{i4} + i_{d2} + \dots \quad (3^a)$$

Volendo parte delle quantità indicate in questa eguaglianza
 diventare nulle, e i simboli corrispondenti scomparire, potendo
 ridursi fino ad avere un sol termine per ogni membro, essa è ge-
 neralissima, e si adatta a tutti i casi possibili. Può applicarsi, lo
 si vede, anche al caso in cui il valore nullo di D viene da ciò che
 non si rilevano mutazioni di sorte negli oggetti dei conti ele-
 mentari o concreti, ma soltanto in quelli dei conti astratti.

Ora è palese che una registrazione non è compiuta se non
 quando tutte le mutazioni rilevate negli oggetti dei conti astrat-
 ti e concreti sono in quei conti appennate; onde Tallo (3^a) si ha che
 la scrittura delle somme nei conti è necessariamente doppia.

Di più se si verifica la condizione da me supposta che cioè
 le mutazioni attive negli elementi e quelle passive nelle parti
 ideali del fondo si notino in Dare nei rispettivi conti, e le mu-
 tazioni passive negli elementi e quelle attive nelle parti idea-
 li in Avere, dalla medesima eguaglianza si ha la dimostra-
 zione della parità costante tra gli addebitamenti e gli accredita-
 menti da fare nei conti. Poiché nel primo membro si hanno e-
 me si vede, i simboli delle mutazioni attive rilevate negli ele-
 menti e di quelle passive accertate nelle parti ideali del fondo,
 e nel secondo membro, i simboli delle mutazioni passive ve-
 rificate negli elementi e di quelle attive nelle parti, ed essen-
 do quei due membri in tutti i casi eguali, ne viene che è
 del pari costante la eguaglianza tra gli addebitamenti e gli ac-

creditarmenti da fare nei conti.

La stessa eguaglianza ci dimostra pure come sarebbe possibile, le una convenzione opposta e la scrittura doppia inversa del Rossi, e si rende per ultimo ragione della necessità che vi sia opposizione tra i conti concreti e i conti astratti se si vuole parità costante fra gli addebitamenti e gli assebitamenti.

§. II.

Uomini derivati.

Le i simboli $D_{a1}, D_{a2}, \dots, D_{au}$ indicano i totali delle somme che trovansi scritte in Dare dei conti accesi agli elementi attivi, $D_{p1}, D_{p2}, \dots, D_{pu}$, quelli delle somme scritte in Dare dei conti aperti a gli elementi passivi; $D_{i1}, D_{i2}, \dots, D_{iu}$, $D_{d1}, D_{d2}, \dots, D_{du}$ i totali degli addebitamenti fatti ai conti accesi alle parti ideali del fondo attivo e passivo; se ancora $A_{a1}, A_{a2}, \dots, A_{au}$, $A_{p1}, A_{p2}, \dots, A_{pu}$; $A_{i1}, A_{i2}, \dots, A_{iu}$, $A_{d1}, A_{d2}, \dots, A_{du}$ segnano i totali delle somme scritte in avere dei medesimi conti delle rispettive classi, dico che in ogni tempo ha da essere:

$$D_{a1} + D_{a2} + \dots + D_{au} + D_{p1} + D_{p2} + \dots + D_{pu} + D_{i1} + D_{i2} + \dots + D_{iu} + D_{d1} + D_{d2} + \dots + D_{du} = A_{a1} + A_{a2} + \dots + A_{au} + A_{p1} + A_{p2} + \dots + A_{pu} + A_{i1} + A_{i2} + \dots + A_{iu} + A_{d1} + A_{d2} + \dots + A_{du} \quad (4^a)$$

Nota che può avvenire che un conto non abbia somme che in una sola sezione e che quindi parte dei simboli dati abbia valore nullo. Ciò posto si guardi al modo da tenere nell'alimentare i conti, e si vedrà che questa eguaglianza non è che la somma membro a membro, anzi termine a termine di tante eguaglianze desunte dalla (3^a). quante sono le scritture fatte nei conti; e però ha da sussistere dopo compiuta ogni scrittura; onde ha da essere costante la parità tra i totali delle somme scritte in Dare e di quelle scritte in avere di tutti i conti.

Dalla (4^a), trasportando nel primo membro i simboli relativi a conti che danno saldi attivi, che sono quelli accesi agli elementi attivi del fondo, e alle sue parti ideali passive, e nel secondo membro gli altri relativi ai conti i cui saldi son passivi si ha:

$$(D_{a1} - A_{a1}) + (D_{a2} - A_{a2}) + \dots + (D_{au} - A_{au}) + (D_{i1} - A_{d1}) + (D_{i2} - A_{d2}) + \dots + (D_{iu} - A_{du}) = (A_{p1} - D_{p1}) + (A_{p2} - D_{p2}) + (\dots) + (A_{pu} - D_{pu}) + (A_{i1} - D_{i1}) + (A_{i2} - D_{i2}) + \dots + (A_{iu} - D_{iu}).$$

Le singole differenze raccolte entro parentesi indicano evidentemente i saldi dei singoli conti, e anche il valor di conto degli oggetti loro, onde è:

$$\begin{aligned} &D_{a1} - A_{a1} = C_{a1}; D_{a2} - A_{a2} = C_{a2}; \dots D_{an} - A_{an} = C_{an}; D_{d1} - A_{d1} = F_{d1}; \\ &D_{d2} - A_{d2} = F_{d2}; \dots D_{dn} - A_{dn} = F_{dn}; A_{p1} - D_{p1} = C_{p1}; A_{p2} - D_{p2} = C_{p2} \dots \\ &\dots A_{pn} - D_{pn} = C_{pn}; A_{i1} - D_{i1} = F_{i1}; A_{i2} - D_{i2} = F_{i2}; \dots A_{in} - D_{in} = F_{in}. \end{aligned}$$

e quindi l'ultima eguaglianza si unta in quest'altra:

$$C_{a1} + C_{a2} + \dots + C_{an} + F_{d1} + F_{d2} + \dots + F_{dn} = C_{p1} + C_{p2} + \dots + C_{pn} + F_{i1} + F_{i2} + \dots + F_{in} \dots (59)$$

la quale vuol dire che il totale dei saldi attivi è costantemente eguale al totale dei saldi passivi.

Riducendo a zero la ... (59) si ottiene:

$$C_{a1} + C_{a2} + \dots + C_{an} - C_{p1} - C_{p2} - \dots - C_{pn} + F_{d1} + F_{d2} + \dots + F_{dn} - F_{i1} - F_{i2} - \dots - F_{in} = 0 \dots (60)$$

È perché l'ordine dei termini in un polinomio è indifferente, e perché inoltre se un polinomio eguale a zero lo si decompone in qualsivoglia modo in due parti, l'aggregato dell'una ha da essere costantemente eguale e di segno opposto all'aggregato dell'altra, così dall'ultima eguaglianza si può dedurre che la somma algebrica dei saldi di una parte qualsivoglia dei conti è eguale e di opposta natura alla somma algebrica dei saldi della rimanente porzione. In particolare poi da essa si ha:

$$(C_{a1} + C_{a2} + \dots + C_{an} - C_{p1} - C_{p2} - \dots - C_{pn}) - (F_{d1} + F_{d2} + \dots + F_{dn} - F_{i1} - F_{i2} - \dots - F_{in}) = 0$$

cioè che l'aggregato dei saldi di conti elementari è uguale ed di opposta natura all'aggregato dei conti propri o astratti, o anche il valore di conto del fondo è costantemente eguale alla differenza tra i valori di conto dei suoi elementi attivi e quelli dei suoi elementi passivi. -

Il teorema in cui si annuncia esservi parità costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti, è il fondamento della scrittura doppia in quanto si riferisce alle somme che segnano nelle partite i valori di con-

to e possono da esso direttamente desumersi le regole pratiche per le singole registrazioni. Le altre proposizioni giovano a mostrare l'estensione e l'efficacia del riscontro che ha luogo fra i vari conti di una duplice serie compiuta.

Capitolo III.

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 le veda utili 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 gran fede e gran fervore in questi ultimi tempi, e può porci in grado di rettamente giudicare dell'indole sua e della razionalità della teorica che gli si è data.

Ragionero della scrittura doppia che si ha decomponendo il fondo oggetto complesso delle registrazioni di un sistema in due serie diverse di elementi e accendendo a ciascuna di questi un conto. Non è malagevole il dimostrare, dopo quanto è stato detto, che anche in tal forma la scrittura delle somme ha da essere costantemente doppia, sebbene qui mi occorra 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 si 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 pure è il più frequente, la dimostrazione può presentare qualche difficoltà.

Riguardo 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 son 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 elevarono mutazioni di un ordine solo vuol dire che il fondo in monte è cresciuto o scemato per l'intero montare di quelle seconde che 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 delle somme è doppia davvero, soltanto doppia.

Vengo all'ultimo caso, nel quale vi han mutazioni di vario ordine e scritture da comporre nei conti di entrambe le serie. Può darsi in prima che la grandezza totale del fondo rimanga cioè non ostente 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 delle somme è due volte doppia. Ma può essere che vi sia una differenza fra i totali delle registrazioni corrispondenti da fare nelle due serie di conti, e allora per tale differenza la scrittura è doppia una sol volta. In fine può accadere che il fondo in monte cresca o scemi: in tal caso vi ha differenza di grandezza tra le mutazioni attive e le mutazioni passive rilevate in ciascuna serie di elementi. Potranno che il fondo cresca; quelle per ciascuna serie supereranno queste di una medesima somma, e da 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 sovrapporsi delle mutazioni attive la scrittura delle somme ha da farsi una prima volta nei conti di una serie, e una seconda volta nei conti dell'altra; così che è doppia; per le rimanenti mutazioni attive che in ciascuna serie di elementi sono compensate da mutazioni

passive, la scrittura è doppia in ogni serie di conti, sicché può essere in tutto od in parte due volte doppia. Tuttavia alorché in una tal serie di debenti 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 paria a quelle dell'altro, reciprocamente si compensano, è possibile riassumere in poche parole il lungo ragionamento che ho fatto sin qui. Le modificazioni devono scriversi una sol volta nei conti dell'una e dell'altra serie e quindi per esse la scrittura delle somme 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 a un fatto di gestione o ad altra causa, si rilevano permutazioni in entrambe le serie di debenti la scrittura, o per tutte le somme o per parte di esse, è due volte doppia.

È anche in questa forma di scrittura si conviene di scrivere le mutazioni di un medesimo ordine non già in sezioni simili 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'egualianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti.

Per le permutazioni simile egualianza si ottiene nei conti di una sola serie, e si avrebbe costante anche quando in tutti i conti le mutazioni simili si notassero in sezioni simili; per le modificazioni si ha egualianza 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, code

sta parità non si avrebbe se non si ammettesse la convenzione accennata, se cioè non si facessero arbitrarî i conti di una serie con quelli dell'altra, ancorchè tutti sieno accesi ad oggetti simili e quindi non vi sia antitesi tra essi.

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

Ogni oltre a cost. fatti rapporti che esistono tra le registrazioni e i conti se tutte e tutti si considerano, in questa forma di scrittura doppia ne possono esistere altri molteplici tra le registrazioni e i conti dei singoli gruppi in cui è spesso possibile dividere l'intero sistema. Ad esempio se, essendo 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 o 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 di conti di Cassa di entrambe le serie saranno eguali e di natura opposta.

Sarebbe nulla di meno 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 eguali e di opposta natura, quei componenti primi sono pressochè interamente diversi, e però è men probabile il cadere nel conteggio dell'una e dell'altra in errori equivalenti ed identici 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 fittiziamente antitetiche, e quindi è maggiore la probabilità di errori che nei risultamenti complessi si compensino, minore l'efficacia del riscontro. Ed è appunto in causa della quasi intera identità delle singole somme nell'una e nell'altra serie dei conti che sono possibili 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'ignaglianza 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 scissa e cesserebbe di esistere fra tutte le scritture e tutti i conti che lo compongono molti dei rapporti accennati.

Sarei 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 posso risparmiare a me la fatica dello scrivere e ad altri quella di leggermi, essendo che i ragionamenti fatti intorno alla seconda forma possono integralmente ripetersi per questa: basta sostituire alle voci elementari e conti elementari o concreti, le voci parti ideali e conti propri o astratti.

Capitolo IV.

Scrittura doppia analitica e scrittura
doppia sintetica;

La scrittura doppia richiede bensì che si accenda un conto a ciascuno degli elementi in cui si vuol ^{composto} 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 i 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 mobiglii, le derrate, le scorte, le mercanzie, i generi argenti e 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, accendendo nel stesso un conto a ciascuno, si ha la scrittura doppia analitica, dove se 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 dei 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 esser maggiore, in

molte Aziende, per le scritture patrimoniali 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 acceso, 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 esplicazione dell'affare o negozio che si registra. Simile esplicazione nei conti concreti descrive o 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 detti si vale, ricorrere 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, una mano che si rilevano, cosicchè può dirsi che, se si considerano le singole registature, tra le scritture analitiche e le scritture sintetiche di questa prima forma non vi ha differenza sostanziale.

In secondo luogo la scrittura doppia sintetica può essere sintetica nei saldi e inoltre riassuntiva nelle singole registature, cosicchè ciascuna di queste affermi, non già una mutazione semplice o un singolo fatto, ma un numero 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.

Bisogna è da notare che queste scritture riassuntive, di rado si compilano giorno per giorno; esse son quasi sempre periodiche, essendo il periodo uno dei maggiori spazi di tempo sopra indicati. In simili scritture i fatti singoli non appaiono; si vengono raccolti per classi e solamente a queste si accenna. Anche in questa seconda maniera le singole scritture sogli-

no comprendere, oltre la somma, la data, i richiami delle scritture corrispondenti e l'esplicazione, nondimeno quest'ultima non potendo riferirsi ai fatti singoli per di utilita e di importanza.

Le scritture sintetiche da sole non bastano: esse devono venir completate da un altro ordine di scritture elementari, composte sui opportuni registri, in cui tutti gli elementi semplici abbiano accesso al loro conto, e in cui i singoli fatti, ossia le variazioni semplici siano distintamente ricordate. Simili registri elementari sono o partitari o scobri o svolgimenti. Nel partitari si compie la separazione delle partite che riguardano i debiti o i crediti e che trovandosi conglomerate nei conti collettivi del Mastro principale; negli Scobri vengono i conti accessi alle singole classi o specie di beni stabiliti o costituiti che sono epilogati nei conti generali del Mastro; negli Svolgimenti che di conto anche Rubriche o Libri d'entrata o d'uscita si procede allo sviluppo delle scritture che riguardano i singoli conti o articoli del Bilancio di previsione compendiate nei conti riassuntivi accessi ai titoli o sezioni.

dunque ogni conto collettivo del Mastro principale ha il suo Partitario, ogni conto generale il suo Scobro, ogni conto riassuntivo la sua Rubrica. Un Partitario o un Scobro 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 del Mastro, le difficoltà non crescerebbero di molto, perchè è possibile, anzi agevole aprire successivamente varie serie di conti di vario grado in uno stesso Partitario, o Scobro, o Rubrica o in più. Lascio di dire che una prima decomposizione, sebbene ristretta, la si può fare nel Mastro stesso separando nel Dare e nell' Avere in colonne complementari interne le partite agglomerate nella colonna esterna: nelle scritture della Regia ci interessava la dei Tabacchi, e propriamente nel sistema di conti che

riguarda il Monopolio siciliano, alcuni conti composti han
fieri a sei sottoconti in colonne interne.

È anche palese che se occorresse decomporre in due o più
maniere un conto composto del Mastro, lo si potrebbe fare accen-
tando due o più ordini paralleli e corrispondenti di conti in
due o più partitari o scontri tutti dipendenti da quel solo con-
to composto.

Evidentemente vi Deve essere e vi ha in fatto collegamento
e riscontro tra i conti di un Partitario, di uno Scontro o di una
Rubrica e quello che tutti li compendia nel Mastro, ma
non può dirsi che le scritture elementari siano tutte diret-
tamente collegate fra loro e lo sono in modo indiretto per me-
zzo dei conti del Mastro.

Nelle scritture analitiche la situazione dell'azienda ri-
spetto a un dato fondo, la quale si deduce dall'aggregato di
tutti i saldi dei conti che riuniti insieme formano il si-
stema 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 speditamente, essendo pochi i conti da chiudere.
È vero che simile situazione è compendiosa, e che una si-
tuazione particolareggiata non può averci se non dai conti
accesi nei Partitari, negli Scontri o nelle Rubriche, ma è
anche da notare che non s'ha forse azienda alla quale neces-
siti in modo assoluto di avere frequentemente di codeste si-
tuazioni particolareggiate. Le situazioni compendiose bastano
a fornire i criteri generali secondo i quali conviene che proce-
da l'amministrazione, e la facilità e speditezza con cui
si possono, quando che sia, ottenere formano un primo
pregio eminente delle scritture sintetiche. Un secondo pre-
gio di codesta scrittura è questo, che esse rendono facile la di-
visione del lavoro nella tenuta dei conti, potendo facilmen-
te comprendersi come possa assegnarsi un computista al-
la compilazione di ogni partitario, di ogni Scontro o di ogni

Rubricas o anche di ogni parte loro, uno alla compilazione del mastro, e quantunque abbisognano alla ricerca dei dati per le scritture da porre nei vari registri, o al compimento degli altri lavori di contabilità.

Simili pregi fanno sì che le scritture sintetiche completate dalle scritture elementari sono particolarmente adatte per quelle Aziende la cui estensione è grande, e le quali han d'uso di conoscere frequentissimamente le condizioni in si trovano. In simili Aziende farebbero mala prova le scritture analitiche.

Capitolo V.

La forma descrittivo-numerica
e la forma sinottica
nella 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 questi numeri in dichino richiami o riferimenti, sia che seguino rapporti di grandezza e possano quindi, o direttamente o indirettamente, conteggiarsi cogli altri omogenei del conto o del sistema per avere risultamenti complessi o generati, la forma loro si dice sinottica. Se oltre a così fatti numeri le scritture comprendono anche dichiarazioni o esplicazioni, le quali valgono a ricordare integralmente e particolareggiatamente le ragioni delle mutazioni 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 si dice descrittiva.

Accetto anche in tal significato sopra detto le voci sinottica e descrittiva, perchè in tal significato sono adope-

rate dalla generalità degli scrittori; non di meno vi osservo 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 Συνοπτικός -) non vuol dire numerico, ma compendioso, disposto in modo da potersi vedere il tutto d'un solo sguardo¹⁾ e 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 la parte.

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 quello 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 d'ordine.

Inale delle due forme è la migliore? Il Rossi²⁾ non si preta 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 inesattezze dovute specialmente a ciò, che egli si è prefisso di trovar tutto bello, anzi sublime in un metodo di registrazione di recente trovato e di cui si è fatto enfatico banditore. - Noto qui, di passaggio, che la forma sinottica non sorse con quel metodo, e che si può dire antica quanto lo sono le scritture compendiose compilate in qualsivoglia modo.

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

2) G. Rossi. Delle attinenze etimologiche. Libro III. cap. II. pag. 74.

Del resto, come non si può dire che in via assoluta e per tutte le Aziende un dato metodo sia il migliore, così non può asserirsi che sempre e per tutti i conti l'una o l'altra formata sia preferibile. L'una e l'altra può, secondo i casi, essere giudicata più propria, più opportuna, più feconda di utili risultamenti. E per vedere il quando e il dove è mestieri 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: e così tutto. Può avvenire in alcuni casi che la utilità delle notizie le quali la parte descrittiva può dare sia o nulla o così scarsa da non compensare la fatica e le spese, anzi la sua compilazione richiede, e allora dovesse lasciarsi, non soltanto per risparmiare codesta inutile fatica e spesa, ma ancora perchè, l'aggiungere esplicazioni 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 formata sinottica non è sufficiente, e deve aggiungersi la parte descrittiva.

In generale nelle scritture analitiche, dove ogni registrazione ricorda un fatto singolo o una mutazione semplice, la forma ha da essere descrittiva; e tale deve essere egualmente nei conti dei libri elementari. In codesti conti analitici accetti ad oggetti che si riguardano come semplici, si lasciano 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 si trovano. 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 astretti 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 adattarsi la forma sinottica solamente quando i singoli fatti e le singole imputazioni son cose semplici da poter essere chiaramente individuati, e pienamente ricordati nei loro particolari delle sole somme e dai soli titoli sovrapposti alla colonna in cui esse si allogano.

Laddove nelle scritture sintetiche, specialmente se sono compendiose e riassuntive, le esplicazioni a poco possono giovare perchè non possono riferirsi ai singoli fatti; qui adunque può darsi 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 registature di più conti simili accrescendo ad esse efficacia e chiarezza.

In somma nelle registature, la forma descrittiva è propria all' analiti, la sinottica alla sinteti. Ma siccome si hanno Aziende, le piccole che sono senza fine più frequenti, in cui le scritture sintetiche non tengono perchè a nulla o pochissimo gioverebbero, dove nessuna Azienda può esser merita del compilare scritture analitiche, così deve considerarsi 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 VI°.

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

Il numero minimo dei conti necessari perchè la scrittura doppia possa attenersi nel suo meccanismo è di due soltanto: un conto astratto al fondo e un conto elementare. Se si adattasse questo numero minimo, se il Mastro 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 permutazioni; spesso i mutamenti di forme in quel fondo si notrebbero si in dare e si in avere del conto a quel solo elemento, e quando anche il montare di esso fondo variasse, le somme che segnano le modificazioni, ossia le variazioni del fondo in monte, si scriverebbero una prima volta nell' un conto, e una seconda nell' altro in sezioni opposte.

Un massimo nel numero dei Conti in senso assoluto non vi ha. E tra quel minimo e questo massimo indefinito, il numero di conti può variare non solamente secondo la natura e la costituzione del fondo che è l'oggetto della scrittura, ma ancora secondo che si adatta la scrittura doppia analitica o la scrittura doppia sintetica, e secondo le speciali vedute dell' Amministratore.

Se la scrittura doppia è analitica, ogni elemento semplice, o riguardato come tale, deve avere nel Mastro il proprio conto, e deve avere un conto anche ogni singola parte ideale in cui importa considerare diviso il fondo in monte. E sulla determinazione di questi conti analitici, qualunque sia il sistema di scrittura, nulla ha da aggiungersi a quanto detto rispetto alla fissazione dei conti in generale. Osservo 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 e si degli altri deve dare il fondo oggetto completo della scrittura.

Se la scrittura è sintetica, i Conti del Mastro non possono essere molti. Le scritture compendiate si tengono perche' sia in ogni tempo possibile la rapida ricerca dei Dati che servono per sommi capi lo stato o la condizione economica dell' Azienda. Codesto stato rispetto a un dato sistema di scrittura è rappresentato dai saldi dei conti che compendiano quelli in cui tal sistema si svolge. Quanti debbano essere cotali conti compendiativi non può dirsi in modo assoluto. Anche da due so-

li conti, che due son sufficienti acciò la scrittura doppia possa attuarsi, si può trarre un dato rappresentativo della condizione economica, e si può trarre per giunta rapidissimamente. Il saldo dell'uno e quello dell'altro conto segneranno il montare 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 averli come del tutto superfluo. Certamente le notizie e i criteri direttivi per una saggia e oculata gestione, che si possono dedurre dagli stati sopraddetti, divengono tanto maggiori, quando più essi sono particolareggiati e i conti da cui si tolgono numerosi. Ma col crescere dei conti diventa meno spedita la ricerca dei loro saldi, e questo non potrebbe ripetersi tanto spesso quanto può essere expediente. Non devono adunque quei conti compendiosi essere troppi. L'esperienza insegna che il loro numero può variare tra i sessanta 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 a non lavoranti o di scrittura, e che ricevono poche scritture, e soltanto a lunghi intervalli di tempo, tanto che, in generale, i saldi loro, rimasti invariati, possono trarsi senz'altro dagli stati compendiosi precedentemente ottenuti.

Nonche applicandosi la scrittura doppia sintetica vi possono essere nel libro accanto ai conti generali o collettivi, le cui scritture compendiano quelle di intere serie di partite svolte in Partitari, o in altri registri elementari, conti semplici o indecomposti. Questi conti vogliono essere anzi il maggior numero. E può pure notarsi che nelle scritture sintetiche, specialmente in quelle attribuite ai titolari patrimoniali, i conti alle parti ideali, vale a dire alle perdite e ai profitti, alle spese e alle rendite, sono

talora più numerosi che nelle scritture analitiche di aziende simili, ma non esse.

Fin qui io ho considerato 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 altre due forme improprie. Solamente si dovrà badare che nella due serie di conti in cui si svolgono quelle due forme, i quali, se ben guardare, sono del tutto simili, sebbene sian resti fra di loro arbitrari, non vi siano troppe ripetizioni inutili; non vi siano insomma troppi conti che non differiscano fra di loro, neppure quanto all'estensione dell'oggetto loro.

Capitolo 7.

Regola generale per la ricerca delle somme da addebitare e da accreditare ai conti applicandosi la scrittura doppia.

L'equaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da farsi nei conti, che è costante nella scrittura doppia, come tutti i rapporti aritmetici che legano i conti delle due serie fra loro, non luogo unicamente fra i valori di conto. Come simili valori si possano in ogni caso e per ogni conto determinare, io ho detto già; io debbo qui ripeterlo. Ricordo soltanto che i valori di conto delle mutazioni da affermare nei conti alle parti ideali, dalle vere scritture di giro in fuori, dipendono interamente e unicamente dai valori di conto delle mutazioni rilevate negli elementi singoli, e sono la differenza tra i valori delle mutazioni attive e quelli delle mutazioni passive di detti elementi; se ne hanno di entrambi gli ordini, e il loro totale se sono di un ordine solo.

Adunque trattandosi di registrare nei conti mutazioni dipendenti da fatti di gestione, e applicandosi la forma più propria della scrittura doppia, dovranno ricercarsi prima le mutazioni che quei fatti determinano negli elementi che sono oggetto di conti del Mastro, sia perché da quelle mutazioni dipendono le altre da affermare nei conti alle parti ideali, sia perché esse più facilmente si rintracciano, verificandosi in oggetti che sussistono da sé, ed estendo nel più dei casi determinate da reali mutazioni di quantità.

Ciò premesso, volendo registrare nei conti le mutazioni derivate da un fatto di gestione, si cercherà da prima quali oggetti dei conti elementari sono mutati, e quali sono le mutazioni attive e quali le passive; poi si determinerà il valore di conto di ciascuna badando ai criteri e alle norme che ho volute above (1); quindi si confronterà il totale delle mutazioni di un ordine con quello dell'altro. Se i due totali risultano eguali, la ricerca è compiuta, e basta notare le mutazioni attive in dare dei conti nei cui oggetti si sono rilevate, le mutazioni passive in avere, se vi ha una differenza tra i due totali, o se vi hanno mutazioni di un solo ordine negli elementi, dovendosi registrare quella differenza o questo totale nei conti propri, in meno o in più a debito o a credito secondo i casi, si cercherà la cagione o le cagioni diverse di tali mutazioni, e però in quali parti ideali si verifica, e in quali conti si deve affermare.

Se la serie delle mutazioni corrispondenti è complessa, potrà essere utile formare un piccolo prospetto in cui da una parte appaiano i conti da addebitare, e le somme da portar in essi, dall'altra i conti da accreditare colle somme loro.

Quando la scrittura doppia è sintetica, trattandosi di affermare nei conti le mutazioni che vengono agli oggetti loro da un insieme di fatti che si registrano cumulativamente, converrà nella ricerca dei dati considerare ogni singolo fatto e le mutazioni dell'uno o dell'altro ordine che

(1) Lib. V.º cap. 2.º art. 7.º pag. 364.-

che da esso vengono agli elementi e alla parti ideali, quindi addizionare insieme le somme da allogare in un medesimo sezione di un conto. Devi poter darti che l'equagliatura finale tra gli adddebitamenti e gli accreditamenti comprenda somme da parti così a debito come a credito di conti alle parti ideali, e che per ottenerlo codesta equagliatura si debbano compilare prospetti non brevi e non semplici. Ma allora questa ricerca dei dati vuol essere agevolata da un appropriato ordinamento delle scritture elementari che si compilano nei vari ufficii, e quali attendono alla conclusione degli affari, ossia alla gestione propriamente detta.

Tu qui della scrittura doppia che ti vale di conti agli elementi e di conti alle parti ideali, le difficoltà non creano nella altre due maniere della scrittura doppia. Lì vi hanno due serie di conti agli elementi rese fabbricamente antitetiche, la via più sicura da tenere è per avvenire questa, di cercare prima le mutazioni di un ordine, le attive poi, che i fatti da registrare determinano negli oggetti dei conti di una serie, poi le stesse mutazioni, o, se vuoli, quelle dello stesso ordine che tengono negli oggetti dei conti dell'altra serie, le quali devono risultare alla loro somma pari a quelle prime, e in fine ripetere la stessa ricerca per le mutazioni dell'altro ordine, se ve ne hanno, la scrittura delle somme è doppia per le mutazioni di ogni singolo ordine attivo o passivo, dovendosi esse scrivere in due dei conti di una serie e in avere di quelli dell'altra.

Norme analoghe servono anche nel caso in cui la scrittura doppia si svolge in due serie di conti alle parti ideali del fondo, uno patrimoniale, uno attinenti al bilancio di previsione.

Capitolo 8. I Conti d'ordine.

I Conti d'ordine che non hanno per oggetto né elementi, né parti ideali del fondo, il cui attivo mutare deve porsi in chiaro delle registrazioni di un dato settimana, e ai quali ho già accennato al par. (1)

(1) Lib. V. Cap. 2. art. 5. pag. 355.

non sono incompatibili colla scrittura doppia dell' una o dell' altra maniera. A questi fatti nondimeno, che l'aggiunta loro non alteri in nessun modo i rapporti numerici che esistono tra gli altri conti; che essi, intanto, formino un sistema a se, nel quale la scrittura doppia possa esplicarsi. Se, a cagion d'esempio, in una Banca si giudica opportuno tenere in evidenza in appositi conti il montare dei titoli di credito altrui che si hanno per varia ragione e vario fine in custodia, e si vogliono allogare questi conti nel Master insieme a quelli patrimoniali, dovrà accendersi a quei titoli, non una sola, ma due serie di conti, e considerare quelli dell'una serie siccome antitetici a quelli dell'altra. Così si fa nella pratica; i conti dell'una serie si intestano alle varie specie di depositi avuti, e ricevono in dare il valore attribuito ai titoli depositati; e in avere il valore dei depositi ritirati; i conti dell'altra serie si intestano ai depositori, e raccolgono in avere i valori attribuiti ai depositi che si vanno man mano ricevendo, e in dare quelli dei depositi restituiti. Intanto nei conti d'ordine si svolge per lo più la scrittura doppia in una delle tre forme in proprie.

È da notare che si possono aggiungere anche più sistemi di conti d'ordine in un Master di conti patrimoniali vari e propri. È tale aggiunta, finché si verificano le condizioni sopradette, non solamente possibile, essendo possibile sempre allegare in un medesimo Master di grandezza sufficiente quanti sistemi di conti si vogliono, anche distinti fra loro, ma non toglie punto l'armonia che deve esservi tra gli altri conti. Perché tali conti d'ordine non vogliono essere molti; e vogliono riguardare negozii e oggetti che hanno stretta attinenza con quelli posti in evidenza dal sistema principale di conti a cui essi sono commisti. -

LIBRO OTTAVO

La Partita doppia.

Capitolo 1.

Il nome e le forme caratteristiche della Partita
doppia

Le espressioni scrittura doppia e partita doppia sono dalla generalità degli scrittori nostri contemporanei adoperate indifferentemente per designare un metodo nel quale la doppia scrittura delle somme apparve 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 tra i due nomi. Designarò fin qui e designerò ancora in avvenire col nome generico di scrittura doppia tutti quei metodi dove l'equaglianza tra gli addbitanti e gli accreditanti è costante, e riserbero il nome di partita doppia al metodo particolare di cui ora mi propongo di ragionare. Il qual nome se non ha, in Italia almeno, precedenza l'altro nella designazione dell'antico metodo, è ora per certo più usato, ed è anche, parmi, più appropriato.

Le forme caratteristiche della partita doppia sono parecchie. Primieramente in esse si ha sempre la scrittura doppia nella prima maniera da me descritta, cioè quella che ammette una prima serie di conti alle parti ideali del fondo, e una seconda serie ai suoi elementi attivi e passivi;

conteschi in essa la scrittura delle somme è sempre doppia e soltanto doppia. Così 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. Inoltre tutti i conti assumono in tal metodo forme simili, spetto identiche, e si raccolgono in un solo registro, il Master, che può consistere di uno o di più volumi. Infine, nella Partita doppia ogni scrittura che si pone in un dato Conto del Master 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 riguardarsi giovevoli a chiarire la cagione, la natura, e gli effetti di tali mutazioni, contiene il richiamo dell'altro Conto o degli altri Conti dove trovata 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 questa voce, - di solito diversi - dalla particella di o da quest'altra da o per secondo che la scrittura, e però il richiamo, si trova in Dare o in Avere. Tale è ogni scrittura porta con sé l'indicazione di due conti almeno, cioè di due partite. Una è quella in cui si trova allegata; l'altra, la contro-partite, e il Conto richiamato, per questo ho potuto dire del tutto appropriato il nome di Partita doppia dato al metodo. Con tutto ciò l'indicazione delle contro-partite non costituisce una condizione essenziale e caratteristica della Partita doppia, e potrebbe sopprimersi senza togliere nulla all'indole sua e dei suoi conti. Laferendo di poter simile indicazione si avrebbe la scrittura doppia a partita semplice del Romani (1), non essenzialmente diversa dalla Partita doppia.

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

La Partita doppia sorte per avventura nelle aziende mercantili; ma già fino dalla prima metà del secolo decimo quinto s'applicava, in Venezia almeno, ad aziende d'ogni fatta, private e pubbliche. Nulladimeno infino al principio di questo secolo non si applicò che a sistemi di scritture patrimoniali; e prima del secolo scorso s'applicò soltanto a scritture analitiche e fatti di gestione si registravano a uno a uno, si decomponavano nelle loro parti tanto da poter ottenere sempre serie semplici di mutazioni da affermare nei conti del Mastro, cioè a dire un solo addebitamento e un solo accreditalamento.

Più tardi, ma certo non prima del secolo decimo ottavo, 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 registrazione, o dire l'equivalenza non già tra un addebitamento e un accreditalamento solo, ma tra uno o più addebitamenti presi insieme e un accreditalamento, o più da addizionarsi fra loro.

L'applicazione della Partita doppia alle scritture del Bilancio di previsione s'è fatta, per la prima volta, pare, nella Contabilità di Stato in Francia al principio di questo secolo.

Il richiamo delle conto-partite nelle singole registrazioni 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 o uscite di Bilancio previste 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 ciascuna son poche; ma allora vi si allogano l'uno sotto dell'altro. Rimane adunque per ciascheduna sezione del Conto spazio sufficiente ad ogni più larga esplicazione, e quindi a

ogni più larga forma descrittiva nelle singole scritture.

Ma anche la forma sinottica è appropriata alla Partita Doppia. La partita doppia con nessuno altra esplicazione nelle registrazioni del Maestro 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 accredito, i richiami delle Contro-partite aggiungono chiarezza, e siccome le esplicazioni non sono sempre brevi, così quei richiami non prendono proporzionalmente troppa parte nelle registrazioni. Invece nelle scritture sintetiche, quando ivi siano soppressi le esplicazioni, anche i richiami delle Contro-partite possono togliersi senza scemare chiarezza ed efficacia alle registrazioni. Certamente la forma di queste 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 passò alle scritture sintetiche, e dalle scritture patrimoniali alle scritture del Bilancio di previsioni.

Nello svolgere la teoria delle scritture doppie in generale, e nell'acclamare alle forme caratteristiche della Partita Doppia, io non ho parlato che del Maestro, non ho considerato che i Conti suoi. Non poteva fare altrimenti. Dove essenzialmente differiscono 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 ramnodare le mutazioni di quei mutamenti, insomma nei Conti del Maestro e nel modo di avventurarli. Aggiungasi che il Maestro può battere da solo, tanto che vi hanno non poche aziende che non tengono libri per la notazione integra dei fatti di gestione riguardanti in se stessi, anziché nelle sole variazioni che essi determinano negli oggetti dei conti. Conti tutto, i Giornali, anche ap-

applicandosi la partita doppia, possono essere utili e talora indispensabili; Ma delle forme proprie del Giornale e del Mastro nella partita doppia dirò nel capitolo seguente.

Capitolo 2°

I Registri di cui si vale la partita doppia.

Art. 1° Il Mastro.

I Conti del Mastro, applicandosi la partita doppia, sono sempre tenuti per dare e avere. La forma tipica che vogliono assumere, specialmente se le scritture sono analitiche, è la seguente.

a) Dare b Avere (a

| c | d e f | g | i |
|---|-------|---|---|
| c | d e f | g | i |
| | | h | k |

- a) N.º d'ordine della pagina del Mastro;
- b) Titolo del conto;
- c) Data - Mese, mese e giorno -;
- d) Numero di riferimento - Pagina del Giornale;
- e) id. id. - Foglio della Contro-partita;
- f) Titolo della contro-partita;
- g) Esplicazioni;
- h) Somme parziali, ovvero quantità, o valori nominali in moneta diversa da quella di conto;
- i) Valori di conto.

Nel colonnino (e) quando le contro-partite sono più e si accennano ad esse nella colonna (f) colla voce «diversi» in luogo dei vari numeri dei fogli in cui queste contro-partite sono accette, per i quali non vi sarebbe luogo sufficiente, si vuole indicare con cifre romane quante simili contro-partite sono. Va da sé che quando non si comprila il Giornale, e il Mastro è il solo libro in cui la partita doppia si svolge, non si pone nei conti la colonna (d). E alcuni anche quando si valgono del Giornale pongono in essi conti per i numeri di riferimento una sola colonna in luogo delle due (d) ed (e), e in tale unica colonna richiamano il numero degli articoli del Giornale.

Del resto la preparazione dei Mastri come degli altri registri forma ormai un ramo d'industria, e Mastri nei cui fogli siano tracciati per mezzo della stampa o della litografia schemi di conti non dissimili da quello che ho dato, sono posti in vendita a prezzi equi. Sono frequenti i Mastri nei quali una parte degli schemi dei conti figurano occupano una pagina sola, e un'altra le due pagine di fronte. I primi schemi servono per i conti in cui le esplicazioni vogliono o possono essere brevissime, i secondi per quelli in cui devono essere più diffuse.

Ma non sempre i conti servono nel Mastro la forma tipica sopraddetta. Specialmente se la partita doppia è tripartita, alle colonne principali indicate più

tu, se ne aggiungano in talune altre, per la nota-
zione di altri dati. Simili colonne complementari servono a più
scopi. Altre volte tengono luogo di sotto-conti, e allora ne
hanno due o tre per ogni sezione, e in esse si procede alla separa-
zione delle somme del dare e dell' avere del conto secondo che ri-
guardano l'una o l'altra delle due o tre parti in cui si vuol
decomporsi il suo oggetto complesso. Altre volte servono per la
notazione di dati che non sono i valori di conto delle singole
mutazioni, come sarebbe a dire il numero di fatti semplici epi-
logati in una singola scrittura, o dei documenti che li pro-
vano, la misura o quantità delle mutazioni; ossia il volu-
me, il peso, il numero degli oggetti nei conti di beni, e il mon-
tante nominale dei mutui debiti o crediti nei conti accetti di
crediti o debiti in moneta diversa da quella di conto. Talvolta
infine in simili colonne si classificano le somme poste nelle
principali secondo la contropartita in cui le medesime sum-
me devono ripetersi; e allora può darsi che quelle colonne com-
plementari figurino in una sola sezione del conto.

È bene disporre i conti nel Matro per ordine
secondo la classe a cui appartengono. È mi pare razionale, nel-
le scritture patrimoniali soprattutto, incominciare dai conti al-
le parti ideali, ponendo prima i conti di capitale, poi quelli
alle sopravvenienze o insubstituzionali e passive, e quindi
i conti di gestione propriamente detti. Seguiranno poscia le
varie classi di conti elementari secondo l'ordine che io ho te-
nuto nell'annunciarle (1).

Non basta seguire quest'ordine nell'atto in
cui si iniziano le scritture di un Matro; perché esso non ab-
biate a venir turbato dai nuovi conti che in seguito, innanzi che
esso Matro terminovi, occorresse di accendere, conviene lasciare sta-
re una classe e l'altra di conti un numero conveniente di
fogli vuoti. Quando il Matro consta di più volumi, in
ciascun volume si potranno conti di una sola o di poche clas-

(1) Lib. V. Cap. 2.° Art. 5.°

si; e sicché i conti di una medesima classe abbiano a trovarsi in un volume solo o in più successivi, ma non frammentati con quelli di altre classi.

Ed è importante che una volta determinata una conveniente nomenclatura dei conti in una data azienda, e un ordine razionale a tenersi nel disporli nel Mastro, quella nomenclatura e quell'ordine si seguano costantemente, salvo le poche modificazioni che apparissero necessarie, anche in avvenire quando si rinnovano i registri.

Questo modo di disporre i conti è seguito nella pratica dai ragionieri più diligenti, ed è raccomandato da vari scrittori, e fra gli altri dal classico Dr. Angelo Pietra nel suo «Indirizzo agli Istituzioni» stampata la prima volta in Mantova nel 1586, e dal moderno F. Jannier nella sue varie opere di contabilità.

È perché è bene che le scritture di un conto si trovino tutte riunite, così quando si può presumere che nello spazio, il quale dovrà contenere prima che il Mastro si rinnovelli, dovremmo porre nel conto un tal numero di scritture che non possano contenersi in un foglio solo, si lateranno molti tanti fogli successivi quanti reputarsi necessari a quelle scritture.

Il Mastro si rinnova in alcune Aziende ogni anno, in altre ogni due, ogni cinque, ed anche ogni dieci anni.

Ogni qualvolta si lascia un Mastro vecchio per incominciare uno nuovo, quello si chiude chiudendone i singoli conti, si parte di saldi di quelli, le cui sezioni non si pareggiano, sotto la sezione in cui il totale delle somme è minore. Simili saldi, o tali quali si trovano, o raggruppati o svolti in altra maniera, secondo che si sarà giudicato espediente, vengono portati nel nuovo Mastro, del quale in tal maniera si aprono i conti. Questa chiusura e riapertura dei conti si vuol fare alla fine di ogni esercizio anche quando non si rinnova il Mastro. Ma in qualche caso di essa si voglia fare diversamente.

Art. 2.^o
Il Giornale.

Nel Giornale tenuto secondo che la Partita dop-
 pia vuole, ogni articolo è l'espressione di un'eguaglianza tra
 addebitamenti e accreditalmenti da farsi poi nei conti del
 Mastro. E l'annunziagione dell'eguaglianza si fa nello schema
 dell'articolo. Se la serie delle mutazioni corrispondenti è semplice, e
 cioè vi ha un solo addebitamento e un solo accreditalmento, si scrive
 prima il titolo del conto da addebitare, poi quello del conto da ac-
 creditare preceduto dalla particella a. Onde, trattandosi, a ragion
 d'esempio, di dover registrare in un sistema di conti patrimonial-
 li, L. 1000 contateci da Pietro Neri a saldo di un debito suo di pari
 montare che figura in un conto intestato a lui, poiché per codesta
 esazione il denaro nostro resta di L. 1000, s'ha a fare in esso denaro
 una mutazione attiva il cui valore di conto è L. 1000, e poiché per
 altra parte il credito verso P. Neri si estingue, ossia deve rilevar-
 si in tale elemento patrimoniale una mutazione passiva aven-
 te ugualmente per valore di conto L. 1000, dovendosi quindi porre
 L. 1000 a debito del conto di Cassa, e parimenti L. 1000 a credito del
 conto intestato a Pietro Neri, si scrivera nel Giornale:

Cassa a Pietro Neri, qui
 contateci da lui a saldo suo debito L. 1000.

Dove la voce Cassa scritta per la prima, e s'aura che sia pre-
 ceduta da veruna particella, indica che nel conto il quale ha co-
 stal titolo nel Mastro devesi scrivere in Dare L. 1000, che è il mon-
 tare dell'articolo, e il nome « Pietro Neri, qui » scritto poi e prece-
 duto dalla particella a vuol dire che il conto il quale ha cod-
 sto titolo nel Mastro devesi accreditalre per la medesima som-
 ma. Ogni altra interpretazione della formola « Cassa a P.
 Neri qui » non sarebbe vera, ed è soprattutto erronea l'affer-
 mazione di molti autori nostri contemporanei, che sebbene ten-

per sottintenderci fra i due titoli le voci deve dare, tanto che si debba leggere nel caso attuale: « Cassa deve dare a P. Neri, quind. Questa locuzione, intesa alla lettera, sarebbe a dirittura assurda, perché la Cassa, e neppure il Cassiere se vi fosse, nulla deve dare a P. Neri per il fatto d'aver ricevuto da lui le 1000 lire.

Le la serie delle mutazioni corrispondenti, che dan luogo all'equaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, è complessa, e quindi complessa l'equaglianza stessa nell'uno o nell'altro dei suoi membri o in entrambi, l'enumerazione di essi si fa nel Giornale in vario modo.

Quando le scritture sono analitiche si suole enunciare l'equaglianza nell'intestazione dell'articolo richiamando colle voci diversi o seguenti i conti da addebitare, e colle espressioni a diversi o ai seguenti i conti da accreditare. Onde le formule:

Diversi al tal Conto
Il tal Conto a Diversi
Diversi a Diversi

che servono rispettivamente per il caso in cui vi sia un sol conto da accreditare e più da addebitare, o quello in cui il conto da addebitare sia un solo, e più i conti da accreditare, o per quello, in fine, in cui siano vari conti da addebitare come i conti da accreditare.

I titoli dei conti richiamati si pongono per in linea diversa, facendoli precedere dalla particella a e trattandosi di conti da accreditare. Così si ha modo di determinare dopo l'intestazione dell'articolo il fatto di gestione che si registra con tutta quella larghezza che può parere opportuna, e di enumerare dopo ciafium titolo dei conti le mutazioni da registrare per in essi conti, enunciando tutti i dati numerici e tutta la circostanza o reparazioni di luogo, di tempo, di pertine, che si giudica expediente il ricordare.

Se le scritture sono sintetiche e riassuntive, siccome in esse le descrizioni dei fatti singoli non trovano luogo nel Giornale, così non si suole dar più porre l'intestazione de-

gli articoli nei modi sopradetti: si enunciano invece senz'altro, prima il conto o i conti da addebitare, poi quello o quelli da accreditare colla solita premessa della particella a, e si fa seguire a ciascun titolo le esplicazioni o i dati computistici che riguardano le mutazioni a cui i valori di conto accennano.

Alcuni, affine di rendere più agevole il riferimento delle scritture al libro e distinguere meglio i conti che si devono addebitare da quelli che sono da accreditare; aggiungono immediatamente dopo i titoli loro le somme, e anche nel caso di articoli semplici scrivono il titolo di ogni in una linea a sé, e pongono costantemente i titoli dei conti da addebitare a sinistra, e quelli dei conti da accreditare a destra della pagina del Giornale.

Le date delle scritture si sogliono da pratici tutti tenere in capo agli articoli tra due eguali segni di retta; ma i più, anziché il giorno, il mese e l'anno in cui effettivamente le scritture si compilano, scrivono il giorno, il mese e l'anno in cui i fatti di gestione che si ricordano sono stati rilevati e liquidati o avrebbero dovuto esserlo. Così le date segnano bensì circostanze di tempo il cui ricordo è indispensabile, ma non sono le vere date delle scritture se non quando queste si compilano di per sé e si tengono costantemente aggiornate. E poiché questa condizione si verifica di rado, deve ammettersi che nelle scritture, così come sogliono comparsi, manca le più volte il ricordo di una circostanza di tempo che può essere per più rispetti importante. Ma questa è lacuna che può facilmente colmarsi: basterebbe che chi tiene il Giornale, ogni volta che si accinge a comporre le scritture, scrivesse la data di quel giorno, salvo a scrivere poi in capo a ogni articolo la data del fatto o dei fatti che ricorda. Quel-
la prima data sarebbe la data vera delle scritture.

Si usano veri schemi o moduli per ogni foglio del Giornale. Uno schema molto diffuso fra le Aziende vaste è il seguente:

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| a | b | c | d | e | f | g | h | i | |
| | | | e | | | g | | h | i |
| | | | | | e | | | | |

- a) Numero di riferimento - Foglio del Mastro in cui si trova il conto da addebitare;
- b) Numero di riferimento - Foglio del Mastro in cui si trova il conto da accreditare;
- c) Numero progressivo degli articoli del Giornale da inserirsi nella linea in cui si trovano le date;
- d) Colonna per i numeri indicanti quantità o valori nominali;
- e) Spazio tra i quali traccianti i due eguali segmenti di retta che chiudono le date;
- f) Spazio per le date;
- g) Colonna per le somme parziali di secondo ordine se ve ne hanno;
- h) Colonna per le somme parziali di primo ordine, cioè a dire di quelle da porre a debito o credito dei singoli conti. Nel caso che gli articoli siano semplici e non vi abbiano somme parziali da esporre, si vuole ripetere in questa colonna la somma totale dell'articolo;
- i) Colonna per le somme nelle quali ha luogo l'equilibratura tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, cioè

Nelle Aziende meglio ordinate, soprattutto se sono vaste e hanno d'uopo adottare scritture sintetiche, le somme del Giornale, che segnano il montare di ogni articolo, si tolgono addizionare e riportare da foglio a foglio sino alla fine. Così si ha modo di far partito di un utile riscontro aritmetico tra il Giornale e il Mastro, perchè il totale delle somme di quello deve, se non sussistono errori di riferimento, eguagliare ciascuno dei due totali del Dare edell' Avere del conto del Mastro. Nelle Aziende vaste, dove i registri son molti, e molte e complesse le scritture, non si deve rinunciare a nessun possibile mezzo di riscontro, e però la pratica di addizionare il Giornale parmi, in tali Aziende soprattutto, utile e raccomandabile.

Ma il Giornale non è indispensabile per l'applicazione della Partita doppia, l'ho detto già. Il Mastro basta da solo a una scrittura compunta dei fatti di gestione, onde non deve recare 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. Parmi 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 integra dei fatti che giorno per giorno van rilevandosi. Simile van saggio per altro, uguale per tutte le Aziende, qualunque sia la loro natura, non è tale che basti da per se solo a compensare il maggior lavoro richiesta dalla duplicazione delle scritture.

Il Giornale serve in secondo luogo ad accertare,

se non le date delle scritture, almeno il loro succedor-
 si; e a garantire per tal maniera i terzi che in nessun
 tempo chi amministra 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
 misura e condizioni diverse, e mostrare quindi a danno o
 pregiudizio altrui, specialmente in caso di fallimento, o
 altro stato fallito del patrimonio. E questo ufficio del
 Giornale fu per avventura il solo che spicasse i legislatori
 arrenderlo obbligatorio per le Aziende mercantili, ed a sta-
 tuire che debba tenersi per ordine di data, di seguito, e senza
 alcun spazio bianco o interlinei, o riporti in margine.
 Si è quindiato che senza una così fatta prescrizione sarebbe
 stato un ingiusto, anzi enorme privilegio, quello per cui la
 legge concede che i libri del negoziante possano in materia
 di commercio e tra commercianti far prova in favore di chi
 li compilò e fornire una presunzione, un principio di pro-
 va anche in confronto dei non negozianti (art. 48 del nuo-
 vo cod. di comm. e art. 1328 del cod. civile); s'è veduto
 ancora che senza di esso il giudice incaricato di fallimento del
 negoziante cercherebbe invano nelle scritture di questi la
 prova della sua onestà o della sua colpa. E tuttavia dubbio
 se lo scopo possa sempre raggiungersi completamente, e se co-
 detta prescrizione, specialmente così formulata nella
 nostra prima parte dei codici, sia sempre opportuna e possa
 sempre integralmente applicarsi. Invero la legge vogliono che
 si registri giorno per giorno, partitamente, i singoli negozi
 nel Giornale; esse escludono adunque per le Aziende mer-
 cantili le scritture sintetiche, alle quali, per poco che l'A-
 zienda sia estesa, si reputa in generale espediente, anzi
 necessario, di ricorrere. Per altra parte è indubitato che s'anni-
 le principale ufficio del Giornale nelle Aziende mercanti-
 li, di rado si verifica nei Giornali delle altre Aziende. In
 materia civile sarebbe quasi inutile ogni prescrizione di

legge sulla forma 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, servirne una prova a favore di chi li compone.

Tu terzo luogo il Giornale, accuratamente compilato, permette che le scritture del Mastro siano più brevi. Infatti quelle Aziende per le quali il primo libro è obbligatorio, usano porre nel secondo spiegazioni 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 Mastro non basta però mai a compensare interamente quello che al Giornale richiede. D'altra parte una soverchia brevità nel Mastro non è senza inconvenienti. Uno dei principali pregi che debbono avere i registri si è questo, di rendere facile e spedita le ricerche che occorrono di fare sull'andamento della gestione. Ora a codeste ricerche assai più che il Giornale si presta il Mastro, nel corso del quale le scritture sono classificate secondo l'oggetto loro, e se in questo le spiegazioni fossero eccessivamente brevi, o mancastero affatto, si renderebbe troppo spesso necessario risalire al primo libro, la qual cosa non si può fare senza perdita di tempo.

In quarto luogo il Giornale giova a collegare insieme le scritture del Mastro, a rendere in essa maniera facili gli errori, ed a rafforzare il ricambio numerico e ritmico tra le registrazioni. In tale aspetto l'utilità del Giornale è proporzionatamente assai maggiore in quelle Aziende in cui si fatti da registrare sono, nel maggior numero, complessi, tanto che, posti pure che le scritture siano analitiche, richiedono, ciascuna, notazioni in molti conti, ed è massima nelle Aziende che usano scritture sintetiche e riassuntive. Quindi ogni congruatura tra gli addebitamenti e gli accreditamenti risulta le più volte da molte som-

ma e da molti termini, e allora in nessun luogo del Mastro viene affermata nell'intero montare in cui ha luogo; così che le omissioni e gli errori di somma, sarebbero assai facili ove non la si potesse in evidenza nel Giornale; ove intanto non si enuncia però gli uni dopo gli altri tutti gli addebitamenti e tutti gli accreditamenti dai quali risulta. Lad-
 dove in quella Azende dove le singole scritture si confrontano per lo più di un solo addebitamento e di un solo accreditamento, la probabilità di errare è scemata d'assai, e con essa l'utilità del Giornale. La maggiore efficacia che dal tenere il Giornale riceve il riscontro numerico fra le scritture viene dall'equaglianza che deve essersi tra il totale delle sue somme e ciascuno di quelli che si ottengono aggiungendo i valori del dare e quelli dell'aver di tutti i conti del Mastro. Tale corrispondenza tra le somme permette di rilevare se tutte le scritture del Giornale furono riferite regolarmente al Mastro.

Pertanto, conchiudendosi può dirsi che il Giornale è indispensabile nelle Azende mercantili, da non del-
 meno, e in quelle altre non mercantili nelle quali le scritture sono sintetiche e riassuntive, o anche analitiche, ma le più volte complete, come quelle che debbono ricordare fatti di per sé stessi complessi, che è utile in tutte le Azende, ma che in alcune l'utilità sua non basta a compensare il maggior lavoro di scritture che la compilazione sua richiede; laonde non potranno in via assoluta e sempre condannarsi quegli Amministratori, i quali non l'usano, o quegli autori, i quali, come il Bordoni (1), ne propugnano l'abbandono, in quelle Azende almeno in cui non è obbligatorio.

(1) Augusto Bordoni. - La Ragioneria. - Tip. di Giacomo Monti - Bologna. 1870.

Capitolo 3.

Applicabilità della Partita doppia ai sistemi di scrittura patrimoniali.

Art. 1.

La Partita doppia nel sistema di scritture patrimoniali integrali.

Se il sistema di scritture patrimoniali è compiuto vuol dire 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 complessi o semplici, e accendere e mantenere acceso a ciascuno di quegli elementi e a ciascuna di queste parti un conto, dunque è possibile applicare a simili scritture la partita doppia sintetica o analitica.

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

Rispetto alle parti ideali del patrimonio dovranno accendersi conti di capitale alla quota o alle quote ferme e conti di gestione per le variazioni reali e apparenti.

(1) Lib. V. Cap. 2. art. 5. e 6. pag. 346 e seg.

che van rilevandosi durante l'esercizio. Ma siccome il fondo oggetto del sistema di scritture qui è l'intero patrimonio, e quindi non può aumentare o diminuire senza che cresca o scemi la fortuna intera dell'Azienda, così ha i conti alle parti ideali sue non vi possono essere conti deputati a ricevere le notazioni di mutamenti per cui non cresca o scemi il valor di conto del patrimonio totale (1). Questa è anzi la condizione caratteristica della partita doppia nel sistema di scritture patrimoniale compiuto.

Rispetto ai conti agli elementi patrimoniali e alle parti ideali vere e proprie si possono allegare uno o più sistemi di conti d'ordine, senza che per ciò si alterino le forme caratteristiche della partita doppia e l'armonia che deve essere tra le 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 nei suoi elementi e nelle tre parti ideali. Ora me pare di notare che la partita doppia non impedisce di tenere in evidenza una 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 Mastro, altri ordini o sistemi di conti, in tutto o in parte diversi, tratti in altrettanti Mastri. Sono molte anzi le Aziende divise che hanno due ordini di scritture sincere tenuta 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 o si rilevano.

Non so se nella pratica sia oscurto di tenere per uno stesso patrimonio tra 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, fin che applicando la partita doppia, è palese ad ognuno. Ed è

(1) Lib. V. Cap. 2. Art. 5. pag. 355. -

possibile anche allogare i conti dei vari sistemi in un solo *Libro*, solamente allora non vi sarebbe più nella scrittura la soluta armonia. Infine è possibile comporre, seguendo la *Partita doppia*, accanto a un ordine di scrittura compiuto, uno o più sistemi di scritture riguardanti soltanto alcune porzioni dell'intero patrimonio. *Ma* di questi sistemi incompiuti diremo nell'articolo seguente.

Art. 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 un'Azienda qualunque, cioè vi hanno Aziende il cui patrimonio molto 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 per che affidano il proprio servizio di cassa a Istituti bancari, e altre ancora la cui fortuna non comprende che crediti, debiti e denaro, o denaro soltanto; e poiché è dimostrato che in tutte la *Partita doppia* può applicarsi alle scritture patrimoniali compiute, è palese che creando nelle Aziende il cui patrimonio ha elementi multiformi è possibile considerare nelle registrazioni di un dato sistema svolta a *Partita doppia*, soltanto quegli elementi, o pochi o molti che siano, a cui esse dovrebbero naturalmente restringersi nelle altre Aziende più semplici.

Del resto poiché una porzione qualunque di un patrimonio può sempre riguardarsi decomposta nei suoi elementi, oppure in tante o nelle sue parti ideali, e a ciascuno di quegli elementi e di queste parti può accendersi e man-

tenersi accetto un conto, così è manifesto che la scrittura doppia in generale e la partita doppia in particolare può applicarsi anche ai sistemi incompiuti.

Solamente, siccome il fondo, oggetto di codesti sistemi non abbraccia l'intero patrimonio dell'Azienda, così esso può aumentare o scemare senza che perciò creta o scema la ricchezza di questa, perchè agli aumenti o alle diminuzioni sue possono corrispondere variazioni equivalenti e reciproche nella rimanente porzione della sostanza. Se, a cagion d'esempio, l'oggetto della scrittura si restringe al patrimonio mobile, la vendita di un podere a contanti fa che il denaro creta, e creta 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 decomposti nelle sue parti ideali; ed è ad ognuno chiara l'opportunità di registrare simili variazioni di natura così singolare (1) 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. Ho anzi dire che dalle Imprese collettive in fuori, vi hanno poche Aziende che applichino tal metodo a sistemi patrimoniali integri. Nelle Imprese mercantili individuali non si soleva in passato, e non si suole ora tenere in evidenza nei conti a Partita doppia il valor capitale dei poderi e delle case. Costal pratica fa anche 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 descrissero la Partita doppia, così come essi l'applicavano alle scritture dell'Amministrazione del loro convento, non ascendevano conti né alle entrate, né alle uscite, né ai poderi di proprietà dello stesso convento, ma soltanto al denaro, alle scorte e ai crediti e ai debiti. Così il fondo oggetto delle scritture, che il Pietra metteva in evidenza in un conto col titolo Spasero 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 complementure da ritenere e pagare si hanno moltissimi esempi da più secoli. Ho potuto vedere negli Archivi di Stato in Venezia un Matto o Quaderno della scuola grande di S. Rocco, le cui scritture, che vanno dal 23 aprile 1430 al 1° settembre 1438, a cominciare dal 1436 sono a Partita doppia, e si svolgono in un conto di Cassa, in pochi conti e crediti o debiti, e in molti conti di rendite o spese. Le somme impiegate nella fabbrica della scuola o sede della confraternita si riguardano come perdite 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 e di complementure. La Francia e l'Inghilterra tengono le scritture di cassa distinte da quelle delle materie, e applicano alle prime la Partita doppia.

Nelle scritture di cassa i conti alle parti ideali o di gestione sogliono essere molti, e nel determinarli si bada alle diminuzioni 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

(1) Angelo Pietra. - Trattato agli economisti, ecc. Mantova - 1586.

(2) Ludovico Flori. - Trattato del modo di tenere il libro doppio domo stico, ecc. - Palermo - 1636.

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 possedono sorte destinate a rapidi consumi, che non hanno intonno beni mobili che non siano denaro, mobiglie propriamente dette, oggetti d'arte o di cancelleria, arretrati, 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 Bilanci di previsioni e ricordano in scritture di cassa i fatti di gestione, che hanno diretta attinenza coll'esercizio di essi Bilanci. Or bene, le scritture del patrimonio permanente servono 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 codeste scritture può trovarsi nell'opera di Giuseppe Cavani (1). Egli le suppone applicate nell'Azienda di un comune per quella parte della gestione patrimoniale che non riguarda il Bilancio di previsioni e l'uso delle facultà in esso contenute. Tra i conti alle parti ideali che egli accende ve n'ha uno intitolato all'« Amministrazione comunale » in cui pone in evidenza tutti gli aumenti e tutte le diminuzioni del patrimonio fermo, le quali danno luogo a uscite o ad 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 e compiuti, ed è possibile applicare a tutti la Partita doppia, ovvero applicare ad diversi sistemi metodi vari. Così vi

(1) Giuseppe Cavani. - Manuale di Contabilità Comunale. -
 Padova 1876. -

hanno parecchi Comuni e provincie che applicano metodi di scritture annuali o semplici alla Contabilità finanziaria, o a denaro, e la Partita doppia alla Contabilità patrimoniale propriamente detta.

Calora le scritture patrimoniali, qual le per Cassa soprattutto, anziché per annate sono tenute per esercizi i quali si prolungano oltre l'anno (1). Nulla dimeno l'essere le scritture per esercizio non induce nessuna radicale differenza nell'applicazione della Partita doppia. Ogni esercizio ha propri registri, e i fatti di gestione imputabili all'anno o all'altro di quelli non chiusi 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 diremo poi.

Capitolo 4.^o

Le varie maniere della Partita doppia nelle scritture patrimoniali.

Art. 1.^o

La Partita doppia analitica a Giornale e Maestro.

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

Le scritture sono particolareggiate in tutti i registri. Nel Giornale ogni partita accenna a un singolo negozio, e lo ricorda in ogni sua circostanza e in ogni

(1) Lib. V. Cap. I. Art. IV. pag. 297.

suo rapporto con quella maggior diffusione che può parere espediente. Nel Mastro ogni singolo elemento semplice, ogni parte ideale singola, di cui importa conoscere lo stato o la condizione, e la vicenda dei mutamenti che lo ridurrà a tale stato, ha incontro a sé, e le scritture di simili conti descrivono le mutazioni singole in tutti i particolari dei quali può parere utile serbare memoria. Anche i titoli di tali conti sono spesso non brevi, onde l'enumerazione loro nel Giornale, e quella delle contro-partite nel Mastro, non giovano solo come richiami, ma aggiungono chiarezza alle registrazioni.

L'equivalenza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti vuole aver luogo tra due soli conti. Onde in questa maniera di partita doppia si vuole applicare letteralmente la vecchia norma che di ogni scrittura giornale se ne devono far 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 trovato indizi di articoli complessi nel Giornale prima del secolo decimo settimo, ne ha il Flori nel libro suo pubblicato a quanto pare nel 1633 in Palermo (1), e ne ha anche il Mainardi forte nell'operetta apparsa in Bologna nel 1632, certo nell'altra più vasta venuta in luce qua tredici anni dopo, e che io ho potuto esaminare. Ma ancora nel primo più di questo secolo decimo nono il D'Anastasio nella voluminosa sua opera (2) non ha per il Giornale che articoli in cui

(1) Luigi Flori. - Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico. - Palermo 1633. - Citato dal Bonalumi nello Sviluppo del pensiero contabile. - op. cit. pag. 137.

(2) Matteo Mainardi. - Opere mercantili ed economiche che contengono la forma regolare della scrittura doppia ecc. Bologna 1646. - Il Bonalumi nell'op. cit. ricorda un articolo del Mainardi col titolo: La scrittura mercantile formalmente regolata. - pubblicato nel 1632. - probabilmente anche in tale opuscolo sono articoli complessi.

(3) Niccolò d'Anastasio. - La scrittura doppia ridotta scienza. Teneris 1805.

si enuncia un sol conto da addebitare e uno da accreditare. Se il fatto da ricordare è complesso, lo decompono, come facevano gli antichi, e lo registra in più articoli;

Il Giornale e il Mastro, così particolareggia-
ti nelle loro scritture, possono bastare da soli senza l'aiuto di libri
esplicativi o complementari, e in fatto nel più dei casi basta-
no.

Ma questa maniera di partita doppia, che pure fa da tanti secoli ottima prova in Aziende di indole diversissima, non ha finché continua: svolgendosi in numero talora grande di conti tutti di un medesimo grado, non rende facile e forse neppure possibile, una frequente ricerca dei dati che indicano la condizione economica dell'Azienda, o i risultamenti dei diversi rami della sua gestione. Quei dati si hanno nei saldi dei conti, nel loro dare e nel loro avere, e tutti i conti dovrebbero chiudersi per rimbacciarli. Inolte 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, ognuno lo vede. Ma alla compilazione del Giornale, poiché le sue scritture si devono compilare di seguito secondo l'ordine delle date, non possono contemporaneamente attendere più persone. E siccome le scritture si riferiscono al Mastro togliendole dal Giornale, così anche alla compilazione del Mastro non può lavorare che una persona sola e solamente quando nel Giornale non si scomporgano 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 partizione del lavoro che esso richiede fra due computisti, non venne, che io mi sappia, né applicato, né suggerito.

Così che, volendo conchiudere, questa prima maniera di partita doppia non è utilmente applicabile nelle Aziende che han d'uopo, per poter essere sagacemen-

le dirette, di sintesi delle scritture, se non quotidiane, frequen-
ti, e non si può a dirittura 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 Mastro
analitici, questi diventerebbero tanto diffusi da non bastare per la
compilazione loro e per i necessari lavori di riteatro tra le loro
scritture l'opera di un solo.

Art. 2°

La Partita doppia analitica nel solo Mastro a sezioni
divise.

Il Giornale serve principalmente a
questi due scopi, di accertare la successione delle date delle
scritture, e di collegare assieme le registrazioni del Mastro. Co-
sa quando non si ha ragione di temere che le date possano essere
esposte falsamente o alterate poi, quando le scritture del Mastro
sono collegate da per se stesse, il che avviene allorché ad ogni addebi-
tamento corrisponde un solo ed eguale accreditoamento, e viceversa-
mente, 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, se non sia voluta da leggi pos-
sitive, può tralasciarsi. Reiterate le scritture in forma tanto
semplice, è facile comporre direttamente nel Mastro, e, richiaman-
dosi l'una coll'altra, è facile riteatroarle e puntare la somma.
Ed è possibile anche suddividere il Mastro in tante sezioni o vo-
lumi quanti si può giudicar convenienti; e quanti sono i vo-
lumi altrettanti possono essere i computi che s'attendono si-
multaneamente alla compilazione delle scritture nei conti, etc.

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

ra dire poi che i dati per le registrazioni si possono rintracciare da altri computisti. Questa maniera di partita doppia pertanto non pone nessun limite nella divisione del lavoro computistico.

Qui potrebbe obiettarsi non essere provato che tutte le singole scritture possano essere così semplici che a ciascuna somma del dare ne corrisponda sempre una eguale dell'avere e reciprocamente. Ma si può rispondere che anche quando a più incertezze notate in più conti ne corrisponde una sola di natura opposta, è sempre possibile decomporre il suo valore di conto in tanti componenti quanto quelle sono, una per ciascuna, e notare separatamente questi componenti nell'unico conto in cui essa deve affermarsi. È così cercando sempre i componenti ultimi si arriva a quella semplicità di riferimenti che ho detta. Nel resto dal titolo al libro, tutti gli antichi scrittori classici della partita doppia accennano unicamente a registrazioni in cui a ciascuna somma del dare dei conti corrisponde una sola somma dell'avere, a viceversa.

Sintatto deve notarsi che questa maniera di partita doppia, ha tutti gli inconvenienti delle scritture analitiche. I dati che seguono la condizione economica dell'Azienda non si possono tenere se non con lungo lavoro, tanto più lungo quanto più è grande il numero dei conti; di più col crescere di questi cresce la facilità di errare nella imputazione delle somme ai veri conti e nel richiamo delle contro-partite, e scema l'efficacia del ripunto aritmetico tra le singole scritture corrispondenti, tra i totali di quelle del dare e dell'avere, o tra i saldi.

Non potrebbe adunque utilmente applicarsi in quelle Aziende alla cui oculata direzione occorrono sintesi delle scritture, se non quotidiane, frequenti, o in cui per la dittoniglianza degli oggetti dei conti, e la molteplicità di quelli alle materie, vi può essere incartata nel richiamo delle contro-partite.

Tuvere 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 non occorrono frequenti sintesi delle scritture, e dove in

fine non si possono essere incertezze nei richiami delle contro-partite; insomma nelle Aziende la cui gestione non può rapidamente mutare indirizzo, e in cui la maggior parte dei negozi trovano il loro compimento in operazioni di cassa. Essa si applica in fatto in molte grandi Aziende private non mercantili ed in alcune Aziende pubbliche, tra le quali sono i Comuni di Milano e di Brescia (1), e i Luoghi di ospitalieri di Milano; e un'esperienza lunga ormai dimostra l'opportunità e l'utilità di tale applicazione.

Art. 3°

La Partita doppia sintetica.

§. 1°

La Partita doppia sintetica nei conti e particolareggia-
ta nelle scritture.

Well'intendo di rendere possibile, ogni volta che occorra, una spedita ricerca di dati che segnino 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 dettersi quei dati. Con tutto ciò registrano nel Giornale particolareggiatamente ogni singolo fatto di gestione, e nei conti del Mastro, anche in quelli collettivi, ogni mutazione semplice singolarmente. Così i conti collettivi del Mastro riproducono puramente e semplicemente le scritture disseminate nei conti singoli dei

(1) Veggasi il Quadro della Contabilità Cabimoriale del Comune di Brescia, pubblicato per le stampe, e l'ultima opera di F. Villa: Nozioni e pensieri sull'Amministrazione pubblica.

Partitavit.

Tale maniera di Partita doppia offre nel Giornale e nel Mastro notizie piene e diffuse della gestione completa e di suoi singoli rami, e inoltre rende agevoli le sintesi. Ma poiché alla compilazione del Giornale e del Mastro possono attendere più computisti contemporaneamente, non può applicarsi in quelle Aziende i cui fatti di gestione sono numerosi tanto da non bastare alla loro particolareggiata 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 Genova delle Assicurazioni generali scrive nel Giornale e nel Mastro di ogni di le operazioni liquidate nella sede, e specialmente quelle 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.

§. 2°.

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 ragioni simili o da fatti di gestione omogenei. E si vale anche del Giornale, ma invece non appare la storia integra e diffusa dei singoli fatti, sibbene soltanto l'epilogo loro, classe per classe, e la dimostrazione dell'equaglianza tra i grup.

più corrispondenti di accreditamenti e addebitamenti da parte poi nei conti del Mastrol.

Tale maniera di partita doppia vuole, ognuno lo vede, un largo aiuto di registri elementari in cui appaiano i conti e le scritture analitiche. Ma nelle aziende vaste, ove soltanto essa può avere opportuna applicazione, la molteplicità dei registri elementari è voluta anche, prima di tutto, dalla larga divisione del lavoro amministrativo, che ivi deve necessariamente farsi. Alla combinazione, alla liquidazione, e alla effettuazione degli affari attendono uffici diversi, e ciascun ufficio, per non essere colto mai alla sprovvista, deve avere propri registri in cui si trovano raccolte e classificate tutte le notizie e tutti i dati che potranno essere necessari, o anche solamente utili alla prudente sagace e spedita sua azione futura, o a una compiuta e persuadente retina di conti. Si compilano adunque presso codesti uffici i giornali parziali, in cui i singoli fatti ricevono la loro integra e particolareggiata notizia, e i partitari, o contari o libri delle rubriche, in cui trovano luogo i conti analitici delle diverse classi.

Le scritture sintetiche a partita doppia, alla cui compilazione intende una 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 anche il deputato alla ricerca dei dati per le scritture generali i loro registri a dirittura, oppure estratti regolari, ossia accorsi prospetti tolti da quei medesimi registri. E perchè non vi devono essere dubbj sull'esattezza e sulla regolarità dei registri, si suole far precedere al conteggio di quei dati una rigorosa revisione delle scritture da cui si devono trarre. Tale revisione è dimandata 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 intorno 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.

Se, hanno alcune aziende le quali ogni volta che spilogano le scritture elementari compiono nel giornale principale un solo articolo, in cui enumerano da prima tutti i conti da addebitare e le somme da scrivere nel loro dare, poi tutti i conti da acreditarre colle somme rispettive. Se si è adottata questa via la ricerca dei dati si restringe alla ricerca delle somme totali da scrivervi a debito e a credito di ciascun conto. Può agevolare simile ricerca un prospetto in cui siano indicati a sinistra, una sotto l'altro, per ordine, i vari conti del Mastro, 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 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, sommandosi scritte nelle varie colonne tutte le somme da acreditarre 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 opposta e cercare prima le somme da scrivere a credito dei singoli conti. Dò un esempio del prospetto che ho descritto. -

Epilogo dei libri elementari per la scrittura del 188.

| AP. | Conti da addebitare | Conti da accreditare | | | | | | Totale degli adddebitamenti |
|------------------------------------|---------------------|----------------------|--------|-------------|--------------|----------------|--------------------|-----------------------------|
| | | Cassa | Valori | Portafoglio | Accettazioni | Conti Correnti | Perdite e Profitti | |
| 1 | Cassa | " | 70000 | 6000 | " | 12000 | 300 | 28300 |
| 2 | Valori | 20000 | " | 7000 | " | 15000 | " | 42000 |
| 3 | Portafoglio | 15000 | 14000 | " | " | 5000 | 250 | 37250 |
| 4 | Accettazioni | 9900 | " | " | " | " | 100 | 10000 |
| 5 | Conti correnti | 12000 | 6000 | 9000 | 5000 | " | 500 | 32500 |
| 6 | Perdite e profitti | 200 | " | 50 | " | 150 | " | 400 |
| <i>Totale degli accreditamenti</i> | | 57100 | 30000 | 22050 | 5000 | 35150 | 1150 | 150450 |

Dal qual prospetto si trae immediatamente il seguente articolo del Giornale:

| | | | |
|--|-------|---|--------|
| <u>Cassa</u> - incassi | 28300 | " | |
| <u>Valori</u> - acquisti | 42000 | " | |
| <u>Portafoglio</u> - entrate | 37250 | " | |
| <u>Accettazioni</u> - estinte | 10000 | " | |
| <u>Conti correnti</u> - adddebitanti | 32500 | " | |
| <u>Perdite e profitti</u> - danni | 400 | " | 150450 |
| | | | |
| a <u>Cassa</u> - pagamenti | 57100 | " | |
| a <u>Valori</u> - vendite | 30000 | " | |
| a <u>Portafoglio</u> - uscite | 22050 | " | |
| ad <u>Accettazioni</u> - sottoscritte | 5000 | " | |
| o <u>Conti correnti</u> - accreditanti | 35150 | " | |
| a <u>Perdite e profitti</u> - utili | 1150 | " | |

Le difficoltà nel comporre l'epilogo crescono di poco col crescere il numero dei conti (1). Un foglio di sufficiente grandezza, un po' più di tempo e di pazienza, ecco quanto è necessario e bastevole. Certamente se il numero dei conti fosse troppo grande questa via non potrebbe seguirsi: ma la si può seguire finché i conti lavoranti non superano i trentacinque o quaranta, perché non è necessario un foglio eccessivamente ampio per allegarvi l'intero account all'altra trentacinque o quaranta colonne.

Tu da te che l'epilogo delle scritture nella maniera che ho descritta può farsi una volta al giorno, o a più lunghi intervalli di tempo.

Tenetevi a questo modo di comporre un solo articolo nel Giornale ogni volta che vi si epilogano le scritture e documenti: non permette di porre in tale registro principale che assai pochi particolari; e però non deve recar meraviglia se non è largamente seguito nella pratica. Si compongono invece generalmente ogni volta che si fa l'epilogo sopraddetto, più articoli nel Giornale, in ciascuno dei quali si compendiano le scritture simili ed di una determinata classe. È parmi che nell'aggrupparmento delle scritture analitiche e nella disposizione degli articoli nel Giornale sia opportuno seguire le seguenti norme.

In primo luogo, come è condizione indispensabile che a un officare controllo che le liquidazioni precedano i pagamenti e gli incassi, i ricevimenti e le cessioni di valori, e siano fatte da impiegati diversi da quelli che hanno il governo dei valori medesimi, così è opportuno perché le scritture restano chiare e persuadenti, che le liquidazioni si affermino sempre in modo distinto e in articoli diversi da quelli che riguardano il compimento dei negozi, vo' dire, gli incassi e i pagamenti, il ricevimento

(1) Tollo il concetto dell'unico articolo del Giornale e del prospetto da cui si trae dall'eccellente opera di A. Guilbaudt: *Traité de Comptabilité et d'Administration Industrielle*. Paris-1865. Atlas. table 13.

o la cessione dei beni. Ma a tal uopo è necessario accendere per ogni classe d'affari uno o più conti che li rappresentino in questa prima loro fase. Così nelle grandi Imprese manifatturiere saggiamente ordinate s'hanno i conti alle spese d'impegno diretta, alle spese generali, alla mano d'opera, che servono per la separata scrittura dell'ascertamento, dell'effettuazione, e dell'imputazione di codesti elementi del costo dei prodotti; e inoltre uno o più conti di vendita per la distinta scrittura della contribuzione delle vendite, della consegna dei prodotti e dell'esecuzione del loro prezzo. Così ancora la nostra Banca Nazionale registra la concessione delle anticipazioni sopra deposita, l'ammissione degli effetti cambiari allo sconto, e dei chèques o assegni dei correntisti al pagamento in modo del tutto distinto dalla effettiva cessione di somme ai clienti per l'uno o l'altro titolo, e si vale a tal uopo dei conti: Creditori per anticipazioni correnti, Conti correnti, assegni di conto corrente. Questa pratica trova anche una ragione di essere in ciò, che l'effettuazione reale dei negozi non sempre segue immediatamente la liquidazione, sicché può esser utile ricordare nell'intervallo l'impegno assunto e il diritto acquisito.

In secondo luogo le scritture elementari dei singoli uffici che attendono alla contribuzione dei negozi e alla effettuazione loro devono epilogarsi nel Giornale in articoli distinti. In particolare vuole appiopparsi in un solo articolo o in pochi tutte 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 riguardano i magazzini. È facile persuadersi della convenienza di questa norma. In prima per essa il lavoro di epilogazione riesce più spedito, potendosi ogni articolo del Giornale desumere da una sola serie di scritture. Poi essa rende più agevole il risalire ogni volta che torna espediente dalle scritture sintetiche a quelle elementari, perché ogni articolo, composto secondo che essa regola vuole, viene ad avere nelle scritture da cui è desunto un pro-

proprio allegato esplicativo. In fine, e questo e vantaggio non lieve, per essa si può, scorrendo il Giornale, rilevare con sicurezza e rapidità tutto il movimento di cassa e dei magazzini. Ma simili pregi importanti non potrebbero averli 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 nelle varie Aziende con tanto maggior frequenza quanto maggiore è, per l'indole propria di ciascuna la facilità e la rapidità con cui può mutarsi l'indirizzo generale della gestione, o di alcuni dei suoi rami, affine di renderlo più conforme alle condizioni del patrimonio, patto che siano mutate. Così nelle Banche, dove da un giorno all'altro si possono variare volando, la tassa dello sconto e quella degli incassi sui conti correnti propri affine di moderare o stimolare, secondo che il bisogno richiede, l'offerta o la domanda di capitali; l'epilogo si suol 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 scrittura, 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. E vogliono si porre prima gli articoli che accennano alla conclusione dei negozi o affari principali; poi quelli che rappresentano il movimento di cassa o dei magazzini, e in fine quelli attinenti alle operazioni accessorie o alle partite di giro. E' anche opportuno adoperare, così nel Giornale come nel Mastro, per le scritture simili, costantemente le stesse formole. Così si agevola la compilazione delle registrazioni, si toglie la probabilità di cadere in errore, e si rende più facile e pronto l'esame dei

registri:

La fine, come non è bene che nel Giornale vi sia, oltre le somme, la sola enunciazione dei conti da addebitare e da accreditare e nel Mastro il solo richiamo delle contro-partite, così non dovansi porre spiegazioni superflue. Ma non è facile dire dove terminino 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 nella scrittura 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 tenuta doppia alla compilazione del Giornale e del Mastro non possono attendere più compendii contemporaneamente; non devono dunque essere tanto diffusi che non basti alla compilazione loro l'opera d'un solo. I conti del Mastro devono avere forma largamente sinottica nel senso vero di questa parola, cioè a dire devono avere in ciascuna sezione, non soltanto la colonna per i valori di conto, ma altre complementari in cui sia possibile raccogliere, secondo la varia natura degli oggetti dei conti, tutti quei molteplici dati statistici che possono gettar luce sull'andamento della gestione. In tutti vi potranno essere colonne, o tabelle per le somme singole, per quelle mensili, affine di facilitare la sintesi. Ai conti che potranno, per l'una o l'altra sezione o per entrambe, formar la contro-partita 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 alle scritture di cassa. In altri conti aventi oggetti complessi le colonne complementari potranno servire a una prima separazione delle partite secondo che riguardano l'una o l'altra parte di quegli oggetti. Terultima si potranno raccogliere in opportune colonne

ne complementari dati vari, come sarebbe a dire, i valori nominali o le quantità, il numero degli affari o negozi conclusi, quello degli effetti cambiari o di altri documenti commerciali entrati o usciti, ecc.

Ogni conto composto del Maestro deve essere collegato coi registri elementari in cui ha luogo la separazione delle partite. Onde così esso come i suoi sotto-conti devono essere compilati in guisa che i riscontri siano facili e sicuri. È questo un punto arduo dell'arte. Senon si ha modo di rilevare con sicurezza gli errori nei conti singoli degli scambisti o dei partitari, specialmente quando si tratta di conti a debiti o a crediti verso terzi, che è il caso più frequente, siano quegli errori dovuti a inesattezza, o trascuranza o a colpa, non si ha modo di garantire l'Acquenda contro danni che possono essere gravissimi. Molte frodi sono state rese possibili da errate o false scritture nei partitari, e da concordanze non rilevate tra essi e i conti del Maestro. Ora il mezzo più efficace che l'arte abbia trovato per assicurare la esatta compilazione dei partitari gli è questo, di farne compilare due copie identiche da diversi computisti in uffici diversi, traendone i dati dai documenti originali autentici o dai giornali parziali. E questa è pratica antica. Un decreto del Senato di Venezia reso il 1.º aprile 1596 (1) ordina che nel pubblico Banco de Scripta, « in conformità di quanto si osserva nel maneggio del denaro pubblico sia istituito un giornal per scampo del giornal corrente da esser di tempo in tempo riposto nell'off.º di sopra i Banchi (2) » E un altro decreto reso in Senato il 14 gennaio 1596 (more veneto) (3) ordina che i Procuratori sopra i Banchi facciano con codesto giornal scampo « formar un quaderno » il quale « servirà per scampo al libro del Banco. »

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

(2) L'ufficio dei Procuratori sopra i Banchi.

(3) Archivi di Stato. - Senato - Terra - Reg. 66. c. 154 - siccome l'anno veneto terminava col febbraio, la sopradetta data corrisponde in realtà al 14 gennaio 1597.

Giovanni Leaw, quando nel principio del secolo decimo ottavo istituì la Banque royale a Parigi, volle che si tenessero in camera diverse due identiche copie dei registri in cui erano accesi i conti correnti (1). La Cassa di risparmio Lombarda, che ha da tener aperti alcune centinaia di migliaia di conti per i depositi a risparmio, fa compilare da uno speciale ufficio di revisione una seconda copia dei partitari. E l'esempio suo è seguito da tutti gli Istituti di credito ben ordinati. I doppi registri, oltre a rendere sicuro il riscontro, giovano a porre l'azienda al riparo dei danni gravi che potrebbero venire nei suoi rapporti coi terzi nei casi d'incendi, furto, sommosse, e simili; ed è probabile che anche le copie di registri custodite in luoghi diversi vadano distrutte o perdute, come, come ognuno vede, scartissime.

La dimostrazione continua della concordanza tra la somma delle scritture poste nei conti dei Partitari, e quelle compilate nei conti collettivi che li riassumono si ottiene in vario modo. O si fanno registrare in accorci Giornali, e da computi diversi da quelli che tengono i Partitari, le singole somme da addebitare o da accreditare 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 Mastro. 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, per essere possibile la quotidiana compilazione dell'elenco dei saldi; la seconda è adottata da molte 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

(1) Veggasi il Dictionnaire de Commerce del Savary. Paris 1721 - all'art. Banque Royale.

provata; giacché 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 Mastro, e che quindi, essendo l'estensione massima dei due registri presi 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.

Quando i meccanismi propri della partita doppia non passano alla sintesi altro limite definitivo da questo in fuori, che i conti da accendersi nel Mastro han da essere almeno due. Qualunque sia la vastità dell'Azienda, tutte le sue scritture patrimoniali, e se sono di più libri, quella di ciascuno, si possono epilogare in un numero sufficientemente ridotto di conti, e in luogo di riassumere le scritture elementari analitiche ogni giorno, si possono compendiarle solamente ogni settimana, ogni decina di giorni, o 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 parer necessaria, e quindi occupare tal numero di computisti che basti.

Fu detto che codesta unione di scritture a partita doppia nei libri principali, e di altre, che vogliono si 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 Riva (1), uno dei più ardenti oppositori della partita doppia - da siffatta amalgama di metodi e di forme consegue poi un tutto contorto, ibrido, una miscela di razionalità e di empirismo. . . . » In tutto ciò vi ha esagerazione, anzi errore.

(1) Michele Riva - Dell'insufficienza della scrittura doppia. - Opera citata - pag. 9. -

re. Non è vero che le scritture marchine di legano; perocchè
 vi è stretto riscontro, e quindi stretta connessione tra ogni con-
 to collettivo o riassuntivo del Mastro e tutti i conti del Partita-
 rio o dello scontro in cui è fatta la separazione delle partite.
 Ed estendo i conti del Mastro tra loro strettamente congiunti,
 non si può dire che manchi l'unità o la connessione a tutto
 il sistema di scritture, vuoi principali o sintetiche, vuoi ele-
 mentari o analitiche. Per altra parte l'armonia delle scrit-
 ture non ista nell'assoluta eguaglianza di forma nei conti;
 ma nella concordanza o nei collegamenti che fra quelli esis-
 tono. L'armonia è bene spessa 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 scritture, uno rigidamente unifor-
 me in tutti i tuoi conti; e l'altro capace di attunire nei differ-
 si tuoi organi o meccanismi quelle forme varie le quali pot-
 tero reputarsi più convenienti per raccogliere e mettere in
 chiara luce tutte le notizie relative ai vari negozi e ai va-
 ri oggetti dei conti, le quali importa di ricordare, essendo pa-
 ri le altre condizioni, gli altri pregi e difetti; questo lo vince
 d'attai su quello. È una vera cecità questa di voler combat-
 tere la partita doppia, appunto perchè permette di dare
 ai tuoi conti le forme più varie. Tanto larghezza e tanta
 elasticità di forma nei conti costituisce anzi il tuo pregio
 migliore.

§. 3°.

Le situazioni tratte dal Mastro. - Le situazioni quo-
 tidiane.

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 valor vero quanto meno i valori di conto della mutazione iniziale e di quelle continuative affermate in dare e in avere del conto differiscono dai veri e reali valori delle mutazioni realmente avvenute in quell'oggetto.

Ciò premesso, i saldi dei conti del Master, in cui si svolgono le scritture sintetiche di un dato sistema, indicano in ogni tempo, con maggiore o minor approssimazione lo stato, o, 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 compendiose.

L'ubilità delle situazioni in quanto rapporto presentano lo stato dell'intero patrimonio o di una sua parte, e varia nelle diverse aziende del pari che l'ubilità delle scritture sintetiche da cui si traggono. E dipende in prima dalla maggiore o minor approssimazione con cui tale stato è definito, cioè dalla natura del fondo patrimoniale, e fino a un certo punto dalle vie seguite nella determinazione dei valori di conto; poi dalla maggiore o minor facilità con cui può mutarsi l'indirizzo della gestione secondo la varia condizione economica che le medesime situazioni possono dimostrare. Nelle Banche i valori di conto sono ad un tempo, nel più dei casi, misure vere di monete in cassa, di debiti e di crediti, e però l'approssimazione dei dati che le situazioni offrono può essere grande. Il qual grado di approssimazione di rado è possibile raggiungere nelle altre aziende, specialmente in quelle in cui il capitale fermo prevale. E poiché per giunta le Banche possono quando che sia promuovere o moderare i principali affari nei quali si svolge l'azione loro, si capisce come in talune di esse le situazioni si conteggino giornalmente, dove nelle altre aziende esse di rado occorrono a più brevi intervalli del me-

Le cote di sorte battano, parmi, a provare che il problema di tenere in ogni Azienda costantemente in evidenza il vero e reale valore del patrimonio intero non ha soluzioni possibili. I valori di conto non possono sempre eguagliare i valori veri delle mutazioni che rappresentano, e non tutte le assidue mutazioni di valore negli oggetti dei vari conti possono rilevarsi. Onde si vede che i molti, i quali affermano che questo o quel metodo di registrazione può valere a mostrare ogni giorno e per ogni Azienda il valore vero del patrimonio, non affermano cosa vera.

Per le situazioni, come per gli altri prospetti o documenti computistici, le Aziende vatte hanno moduli appropriati. In essi 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). Ho detto già che in generale un dato conto ha sempre un saldo di una data risorsa; onde la sopradetta distinzione di 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 può variare di risorsa ed essere quando attivo e quando passivo, si vince la difficoltà facendolo apparire in entrambe le parti dello stato.

Calvolta le situazioni, invece di contenere il semplice stato dei saldi dei conti, segnano come tali saldi derivino da quelli della situazione precedente; onde, ripresi quei saldi, espongono di quanto ciascuno è cresciuto o scemato nello spazio di tempo decorso, e a quanto monta il nuovo saldo. E queste variazioni in più o in meno dei vecchi saldi possono esporti 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 ordinatamente lo svolgersi della gestione. Un esempio commendabile di tali

situazioni può vedersi nell'eccezionale pubblicazione di Giambattista Tortifini Bilanci giornalieri delle Banche (1).

Dalle situazioni che servono per gli Amministratori, e che sogliono essere sufficientemente diffuse, alcune Aziende, le Banche soprattutto, traggono situazioni compendiose che rendono pubbliche per via di giornali o di speciali circolari ai propri corrispondenti. In queste situazioni compendiose per il pubblico i saldi simili si epilogano in un solo, e soprattutto non vi appaiono i saldi dei conti che servono unicamente per la separata scrittura degli affari nelle proprie loro parti. Dovendo essere di facile lettura, esse devono contenere pochi nomi chiariti con titoli noti a quanti possono aver interesse e prendere cognizione dello stato dell'Azienda. Le grandi Banche d'emissione estere pubblicano le situazioni una volta alla settimana, le nostre, da alcuni anni in qua, una volta ogni dieci giorni. La forma delle situazioni delle Banche d'emissione e di quelle popolari è stata prescritta con decreto del Ministero d'Agricoltura e Commercio. Il qual ministero con lodevole cura raccoglie in un bollettino ufficiale tutte le situazioni mensili delle Istituzioni di credito.

Secondo in un sistema di conti a partita doppia il totale dei saldi attivi deve essere pari a quello dei saldi passivi (2), così le situazioni, per quanto si attiene al meccanismo delle scritture, sono bilanci di verifica. Adunque anche nei riguardi del riscontro aritmetico è utile ottenere ogni qualvolta si epilogano le scritture elementari. Quando il bilancio non torna vi ha errore, e conviene procedere alla sua ricerca, e, come suol dirsi, alla ricerca della differenza.

(1) Giambattista Torti. - Rag. capo della Banca Lombarda. - Giornale e Bilancio giornaliero. - Milano 1883.

(2) Lib. VII. cap. 2.º art. 2.º pag. XIV. 518

Art. 4^o.

L'apertura e la chiusura dei Conti.

§. 3^o.

L'apertura dei conti e dei registri nel caso d'impianto di
una Azienda

Le inventari, che si avrà avuto cura di compilare, indica lo stato del fondo patrimoniale oggetto delle scritture che si devono iniziare, e serve per la fissazione dei conti da accendere ai suoi elementi: Se si indica con F il fondo patrimoniale (che può essere anche un deficit), con Ea_1, Ea_2, \dots i suoi elementi attivi, Ep_1, Ep_2, \dots 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 Mastro, e in avere di un conto al Fondo patrimoniale, e se reciprocamente ciascuno degli elementi passivi si nota in avere del conto che per esso si accende, e nel dare del sopraddetto conto al Fondo patrimoniale, il saldo di questo conto indicherà a quanto quel fondo monta. Si potranno adunque registrare a uno a uno, con uno speciale articolo del Giornale, se tal registro si usa, i singoli elementi attivi e passivi. In tutti i conti a questi elementi la contropartita richiamata è il conto al fondo patrimoniale. In questo modo integra ad aprire i Libri Luca Paciolo (1) essa non si può seguire se non quando il fondo patrimoniale è indovinato.

(1) Luca Paciolo. - Summa de arithmetica - ecc. Op. cit. trat. XI cap. XII.

Dall'equaglianza (a) si trae immediatamente quest'altra:

$$E_{a1} + E_{a2} + \dots = E_{p1} + E_{p2} + \dots + F, \dots \quad (b)$$

Siccome il montare degli elementi attivi E_{a1}, E_{a2}, \dots deve scriversi in dare dei rispettivi conti, dove quello degli elementi passivi E_{p1}, E_{p2}, \dots e quello del fondo F deve scriversi in avere dei loro 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 notazione degli elementi passivi e del fondo patrimoniale, e riferire poi colle norme consuete tale articolo al Master, segnando tal via il fondo patrimoniale a pare senz'altro al suo conto nella somma a cui monta, ma non vi ha una contropartita sola che si possa richiamare nei vari conti; in tutti deve scriversi al post. dei rubricanti la voce diversi, e poi non vi ha nel Master nessun stato che dimostri come è costituito nell'inizio delle scritture il fondo patrimoniale.

Se si vuole che nel Master vi sia tale stato, anzi sia inoltra l'indicazione del fondo patrimoniale in monte, conviene riferire le scritture da porre in tutti i conti che si vogliono accendere a un unico conto a prospetto. Gli articoli del Giornale dovranno essere almeno due: uno per la registrazione degli elementi attivi, in dare dei conti a parti per essi e in avere dell'accennato prospetto, e una per quella degli elementi passivi e del fondo patrimoniale in avere dei rispettivi conti e in dare del sopraddetto stato. Il dare e l'avere di questo stato a prospetto, che dir si voglia, dovranno manifestamente pareggiarsi. Io ho trovato un simile stato nel più antico Master a partita doppia che non sia stato concesso di esaminare, un Master cominciato nel 1430 da Andrea Barbarigo (1); vi appare nel primo foglio col

(1) Archivio Notarile in Venezia - Raccolta dei registri Barbarigo

titolo « debitori e creditori tratti dal libro banco piccolo ».
 L'uso il Pictra (1), e dopo lui il Fiori (2) col titolo « Trattato », e l'istesso ora il più col titolo, « Bilancio d'apertura » di
 conto prettamente italiano, o con quello di « Bilancio d'entrata »
 che fa sentire l'origine francese, o con quello infine di « Stato origi-
nario dei beni, dei crediti e dei debiti ».

Si hanno parecchi, e quali, pur riferendo
 tutte le scritture iniziali al Bilancio d'apertura, non por-
 gono poi in questo che due somme sole, l'una in dare e l'altra
 in avere, eguali ciascuna al totale degli accreditamenti e de-
 gli addebitamenti fatti negli altri conti, e però eguali fra
 loro. Così ridotta il Bilancio d'apertura giura a poco più che
 nulla; ed è forse come, contro partita nelle scritture iniziali
 degli altri conti; ecco fatto.

Le due ultime maniere d'aprire i conti pos-
 so applicarsi senza nessuna difficoltà anche nel caso in cui, o
 perché l'azienda è collettiva, o per altra ragione, si vuole far ap-
 parire nei conti il fondo patrimoniale diviso in due o più
 quote.

§. 2°.

La chiusura dei conti e la chiusura dei registri. -

È
 molto distinguere la chiusura dei conti che
 nelle Aziende ordinate suol farsi al termine di ogni eser-
 cizio affine di porre in chiaro i dati del Rendiconto, dalla
 semplice chiusura dei vecchi registri allorquando si devono
 lasciare per ricominciare di nuovi.

Volendosi chiudere i conti alla fine dell'eser-

(1) Angelo Pictra - Trattato agli economisti, ecc. . . . Mantova 1886. op. cit.
 (2) Ludovico Fiori - Trattato del modo di tenere il libro domestico, ecc. -
 Palermo 1836. - op. cit.

cigio e resterà anzi tutto ridurne i saldi a indicare nello stesso tempo la condizione vera del fondo patrimoniale e i risultamenti finali della gestione. Onde da una parte devon-
si porre scritture rettificative in non pochi dei conti agli ele-
menti patrimoniali, affinché vi appaia il reale valore di
questi; e dall'altra devono pareggiarsi i conti agli utili e ai
danni affine di vedere qual'è e come si compone la rendita
netta o la perdita dell'esercizio.

Devonvi in prima correggere quelli fra i
conti agli elementi patrimoniali in cui le somme scritte in
dare e in avere non affermano tutte le mutazioni realmen-
te avvenute negli oggetti loro, o non le affermano nella mi-
sura vera. I dati per comporre simili scritture rettificative
si cercano in vario modo nelle varie Aziende e secondo la va-
ria maniera seguita nel determinare durante l'anno i va-
lori di conto; ma qui non posso determinare questi modi. Dirò pui-
tosto che esse scritture accennano a cumuli di rendite o di spe-
se, di profitti e di perdite, di sopravvenienze o inesistenze
attive o passive non rilevate durante l'esercizio, e che devo-
no modificare i saldi dei conti, cioè i valori di conto degli og-
getti loro, così fattamente che indichino i valori, i quali a
simili oggetti vogliono attribuire nel Rendiconto.

Rilevati per tal modo e scritti negli op-
portuni conti di gestione tutti gli utili e le rendite, tutti i
danni e le spese dell'esercizio, devonvi riferire direttamente o
indirettamente tutti i saldi a un conto solo riassuntivo, che
si chiama secondo le Aziende Spese e rendite generali, Danni
e Utili, Perdite e Profitti, Utile ed Estratto, Cavata, Bi-
lancio continuativo, Liquidazione dell'esercizio. Compiuto
che sia simile riferimento il saldo del conto riassuntivo mo-
stra a quanto monta l'utile netto o la perdita effettiva
dell'esercizio, indita cioè qual sia il risultamento della sua
gestione. Se si tratta di un' Azienda che spetta a un solo, o
di un' Azienda pubblica, quell'utile o quella perdita si
opra senz'altro un aumento o una diminuzione avvenuta

nel patrimonio suo, e l'azienda spetta ad una società, o una parte maggiore o minore, secondo i casi; Degli utili, posto che v'abbia utile netto, si distribuisce fra: i soci, o fra altre persone naturali o giuridiche, le quali sono in qualche modo legate coll'azienda; solo la rimanente porzione va ad accrescere o a 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 quel tanto di quelli o di queste per cui si aumenta o diminuisce il patrimonio dell'azienda collettiva, riferendolo ad uno od a più conti accesi alle parti ideali permanenti del fondo patrimoniale.

Pareggiato per tal modo anche il conto che riassume quelli di gestione, non rimangono a chiudersi se non i sopradetti conti alle parti ideali permanenti, e quelli agli elementi del fondo patrimoniale, che non sono spenti di per se stessi.

La loro chiusura si può ottenere in più modi. Primieramente si possono pareggiare i conti scrivendo in essi al loro luogo i rispettivi saldi, e richiamando cumulativamente nei conti in cui appaiono i saldi attivi quelli in cui figurano i saldi passivi, e viceversa. I saldi attivi devono scriversi in avere dei conti rispettivi per pareggiarli, i saldi passivi in dare, e siccome il totale di quelli deve costantemente eguagliare il totale di questi, così in simile scrittura dei saldi di tutti i conti vi ha eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti. Tale eguaglianza si può, volendolo, mettere in chiaro con un articolo nel Giornale, se il Giornale si tiene.

In secondo luogo si possono riferire tutti i saldi dei conti a un prospetto analogo al Bilancio d'apertura, nel qual prospetto verranno necessariamente a raggrupparsi in dare i saldi attivi, cioè quelli che segnano il valore degli elementi patrimoniali attivi, e in avere i saldi passivi, cioè quelli che accennano agli elementi passivi e al fondo patrimoniale o alle sue quote. Questo prospetto vuole ora chia-

ma. Bilancio di chiusura, o Bilancio d'uscita, o Stato finale dei beni, dei crediti e dei debiti; ma, se queste denominazioni sono nuove, l'uso di esse è antico. Figura già nei registri del secolo decimo-quinto, e suole ricervervi il titolo di Conto saldo dei debitori e dei creditori (1). Lo usano anche, nelle opere citate più su, il Trésor e il Flora col nome d' Esito.

Se si usa il Giornale, il riferimento dei saldi al Bilancio di chiusura si afferma in esso merce di due articoli; l'uno per l'iscrizione dei saldi attivi; l'altro per quella dei saldi passivi.

Della pratica seguita da parecchi di riferire al Bilancio di chiusura cumulativamente i saldi in due somme sole, l'una per quelli in attivi in avere, l'altra eguale per quelli passivi in dare, non dico: essa toglie pressoché tutta l'utilità di quel Bilancio.

Il modo di chiudere i conti riferendo direttamente 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 Maestri non sogliono rinnovarsi se non al cominciare di un nuovo esercizio; allora la chiusura dei conti alla fine dell'esercizio cessato, vale anche come chiusura del vecchio Maestro. Nel caso però che il Maestro si rinnovi mentre l'esercizio dura, la chiusura può sempre ottenersi: e in fatto dai più si ottiene col riferire i saldi di tutti i conti, senz'altro, così come si trovano, a un Bilancio di chiusura.

Del resto nel fatto sono relativamente poche le Aziende, da quelle pubbliche e dalle Imprese mercantili in fine.

(1) Veggasi tra gli altri Maestri quello di Andrea Barbarigo già citato, e che conservasi nell'Archivio notarile di Venezia. Un Conto Saldo dei debitori e dei creditori vi appare a carte 149. A carte 289 doveva esservi il saldo finale del libro, fatto il 30 agosto 1440; ma il foglio mancava.

ri, 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 rari nei secoli passati, i casi di Aziende che chiudevano i conti solamente al comparir dei libri maestri, e anche allora riportavano nei nuovi libri insieme agli altri, i saldi di tutti i singoli conti di gestione, e particolarmente di quelli che riguardavano rendite e spese non attinenti alla gestione del patrimonio. Così i conti alle spese personali dei 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. È questa pratica che ha pure il suo lato buono, e anche ora seguita da taluno.

§. 3°

La riapertura dei conti al principio dell'esercizio, o al cominciare di un nuovo Mastro.

Se non si tratta di un' Azienda che cessa, nelle registrazioni di chiusura di un esercizio o di un Mastro 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 de' registri di un' Azienda che s'rinizia. In particolare se i conti si chiudono con un Bilancio di chiusura, in quest Bilancio si trovano tutti i dati per quello di apertura del nuovo esercizio o del nuovo Mastro; le somme che nel Bilancio di chiusura appaiono in dare, possono figurare nell'avere del Bilancio d'apertura, e similmente quelle scritte in avere del primo, possono riprendersi in dare del secondo. Con tutto ciò errerebbe chi reputasse che il Bilancio d'apertura sia sempre e necessariamente

mente null'altro che l'ultimo Bilancio di chiusura rovesciato, perché può darsi che in quello non si riprendano tutte le somme di questo così come in esso si trovano, ma si modificano, si raggruppano, si svolgono, si dispongono insomma secondo un ordine nuovo.

Ne' gli antichi registri il Punto saldo dei debitori e dei creditori porta lo stesso nome suo anche quando, colle segni rovesciate, vale per l'apertura dei nuovi conti. Ed è pure da notare che presso gli antichi la chiusura e la riapertura dei conti non s'affermava in nessuna maniera nel Giornale. Ma questa pratica non potrebbe imitarsi da coloro che addizionano le somme di questo registro per avere un nuovo mezzo di rimbombamento tra le sue scritture e quelle del Mastro.

Si è molto scritto per spiegare l'ufficio dei due bilanci di apertura e di chiusura, e l'apparente incongruenza di quest'ultimo, in cui l'attivo appare in dare, il passivo in avere insieme al Fondo patrimoniale. A me pare che ogni cosa sia chiara quando essi si riguardano, secondo che ho già detto, come due prospetti, utili bensì, ma non necessarii al meccanismo della partita doppia, nei quali si raccolgono scritture reciproche a quella che si devono porre nei conti singoli che si aprono o si chiudono, appunto per aprirli e chiuderli.

Si è detto da altri che simili Bilanci non servono a nulla, che sono un'inutile moltiplicazione delle scritture d'apertura e di chiusura, e che perciò si devono compilare soprattutto nella loro forma particolareggiata. In ciò, mi sembra, esagerazione. Il Mastro, specialmente se si ritrova ogni anno, e se trattasi di Aziende collettive o pubbliche, deve presentare un compiuto rendiconto dell'esercizio, e simile rendiconto compiuto non si può avere senza l'indicazione dello stato del Fondo patrimoniale al principio e alla fine di esso esercizio. La più di dire poi che i due Bilanci servono molto opportunamente a collegare l'uno coll'altro il Mastro.

che si succedono.

§. 4°.

Del riferimento diretto dei saldi dei Conti vecchi ai conti nuovi.

Francesco Ferruzzi, già Ragioniere capo della Regia Controinteressata dei Tabacchi, al quale non garbano i Bilanci d'apertura e di chiusura, chiede ai conti collo scrivere semplicemente in essi i saldi a loro luogo, e coll'enumerare poi nel Giornale sotto l'ultima scrittura dell'esercizio tutti quei saldi, l'uno dopo l'altro, come potrebbero apparire in una Situazione o in un Bilancio di verifica, quindi li riapre inserendo ten. e altro nei nuovi conti i saldi iniziali: e perché non si turbino i rapporti di eguaglianza tra le somme del Giornale, e quelle del dare e dell'avere del Rostro, il Ferruzzi scrive il totale di ciascun ordine di soldi, attivi o passivi; due volte in quel primo registro, quando lo chiude e quando lo riapre (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 raccomandano molti suoi autori dopo di lui, in fino al D'Anastasio (3).

Altri insegnano di riferire per via di articoli di Giornale, il tal is di ogni conto che si chiude, detto conto vecchio, allo stesso conto riaperto, che si dice allora conto

(1) F. Ferruzzi. - Lezioni di Arithmetica, Carboni e Catterini. Firenze 1876.

(2) Luca Pacioli. - Summa de Arithmetica, ecc. op. cit. Trat. XI. cap. XXXIV.

(3) M. D'Anastasio. - La scrittura doppia ridotta a scienza. Venezia 1803
op. cit.

nuovo. Tra questi è H. Kammier (1), il quale, è bene notar-
lo, non potrebbe adottare i Bilanci d'apertura e di chiu-
sura, perché, volendo egli, affine di conservare per quanto è pos-
sibile il segreto sullo stato di ricchezza dell'azienda, che il con-
to al Fondo patrimoniale si paga in un libro degli inven-
tari da tenersi celato, i conti del suo Mastro non si bilancia-
no.

§. 5°.

La chiusura e la riapertura dei conti nel caso che gli eser-
cizi si intreccino.

Quando l'esercizio si prolunga al di là
dell'anno da cui prende nome, non si può attendere che
esso si chiuda per cominciare le scritture del nuovo eser-
cizio. Queste si iniziano semplicemente su nuovi
registri, riferendo senz'altro ai conti che si saranno oppor-
tunamente accesi le mutazioni rilevate negli oggetti loro,
le quali sono imputabili all'esercizio incominciato.

Allorché poi il vecchio esercizio è giun-
to al suo termine, se ne chiudono i conti nell'una o nell'al-
tra delle maniere descritte, ma per lo più con un Bilanci-
o di chiusura. Quindi i soldi si riportano nei conti si-
mili dell'esercizio seguente sotto l'ultima scrittura
che occorre di fare nella sezione in cui devono apparire.

Ma ad alcuni non pare opportuno che i
conti del Mastro, anche dopo che sono chiusi i precedenti e-
sercizi, continuino a non mostrare in una scrittura in-
iziale i resti tratti dai vecchi conti; e quindi, ovunque
seguire la via che ho descritta, razionale perché permette

(1) H. Kammier. - Cours de Comptabilité op. cit. Vol. 3,

di procedere sempre con verità e rispettare le date, la firma, e nel Giornale e nei conti del Mastro, spazi sufficienti per l'infrizione dei resti in capo a tutte le altre registature.

Del resto è possibile, anche nel caso di esercizi che s'intersecano, tenere un unico Mastro, purchè in esso, per gli oggetti le cui mutazioni portano doveri infrare all'uno o all'altro degli esercizi aperti (i quali non vogliono essere mai più di due), si accendano tanti conti quanti sono essi esercizi, o in ciascuna sezione di un unico conto si pongano altrettante colonne complementari interne per la separazione delle partite. Allora molto distinguere il riferimento dei resti da un Mastro che si chiude o uno nuovo, il quale riferimento si fa nei modi seguenti, dalla chiusura dei conti dell'esercizio giunto al suo termine, che si fa col riferire i saldi dei conti o delle colonne attribuiti a esso esercizio, ai conti o alle colonne simili relative all'esercizio seguente.

Capitolo 5.

La Partita doppia applicata alle scritture del Bilancio di previsione.

Art. 1.

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 elementi di quest'oggetto o fondo le entrate e le spese autorizzate. Simili elementi vanno tenendo mano mano che le entrate o le spese si avverano, ossia si trasformano in crediti o incassi, debiti o pagamenti; si do-

vramo adunque accendere conti elementari alle entrate e alle spese, e convenienti conti propri al fondo.

Ciò posto l'apertura delle scritture di un esercizio può farsi mettendo in evidenza l'avanzo o il deficit presunto e gli elementi onde si compone. A tal uopo si riduce tutto in un prospetto, che può chiamarsi Bilancio d'apertura o di previsione, in dare l'espese ed l'avanzo presunto, in avere le entrate e il deficit che fosse previsto, e si riferiscono le entrate e le spese in cont'accesi ad esse, quelle in dare, queste in avere, e l'avanzo o il deficit in un conto che chiamerò: Liquidazione dell'esercizio e delle nuove autorizzazioni, le quali insieme 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 storni da capitolo a capitolo solamente nei conti delle spese.

Art. 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 sa tenendo il montare delle singole facoltà date all'Amministrazione, può darsi sufficientemente registrato quando si sono poste nei conti allegate alle medesime entrate e spese, nei primi in avere, nei secondi in dare, e in un conto intestato al Cesore, 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 saranno gli elementi attivi dell'avanzo o del disavanzo, cioè a dire del fondo oggetto di questo sistema di scrittura: sono adunque mutazioni passive di esso fondo; i pagamenti invece saranno gli elementi passivi di simile fondo, sono adunque mutazioni attive.

Alla fine dell'esercizio il saldo del conto Variazioni segna come e quanto sia mutato il fondo, oggetto di questo sistema di scritture, per effetto di facoltà dato dopo l'approvazione del Bilancio; dal saldo del conto Cesoro appaiono e quanto sia mutato il fondo stesso per effetto della gestione, i saldi dei conti alle entrate indicano le maggiori o minori entrate verificatesi; quelli in fine dei conti alle spese mostrano il resto di facoltà di cui l'Amministrazione non ha fatto uso, ossia le economie. Ciò posto per chiedere i Conti importa:

1.^o Riferire il saldo del conto Cesoro e quello del conto Variazioni al conto Liquidazione dell'esercizio. Dopo simile riferimento il saldo di quest'ultimo conto farà notare la differenza che vi ha tra l'avanzo o il deficit che si sarebbe verificato nel caso in cui si fossero effettuate esattamente le previsioni fatte, e l'avanzo o il deficit effettivo.

2.^o Riferire i saldi dei conti alle entrate e alle spese e del conto Liquidazione dell'esercizio a un Bilancio di chiusura o conclusivo. 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 o il deficit che si sarebbe ottenuto nel caso in cui si fossero esattamente avverate le previsioni, e l'avanzo o il deficit 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 s'annullano, e non concorrono quindi in nessuna maniera a complicare le scritture dell'esercizio successivo. È doveri anche notare che il modo di tenere queste scritture dipende poco o punto dalla durata dell'esercizio. Esse 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 dei conti affine di mettere in chiaro in quali condizioni si trovassero in quel punto la gestione del Bilancio. Il fondo di cassa o il deficit lasciato dall'esercizio precedente si nota sempre come un'entrata o una spesa effettuata, sola-

mente, se la scrittura è per esercizi; quella notazione in luogo di porsi al principio dell'anno e iniziare con essa le registrazioni del conto Tesoro, si fa più tardi quando l'esercizio antecedente si chiude.

Per fine di maggior chiarezza delle cose dette pongo qui lo schema dei conti e della scrittura a farsi in essi, nell'ipotesi di un Bilancio per anno.

| Bilanci di previsione | | Liquidazione dell'esercizio | | Variazioni | | Tesoro | |
|------------------------|-------------------------|---|--|---|--|---|--|
| Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere |
| -a- Spese presunte | -b- Entrate presunte | In principio dell'esercizio -c- Deficit presunto | -c- Avario presunto | Durante l'esercizio -e- Maggiori spese | -e- Riduzione | In principio dell'esercizio -d- Avario di cassa dell'esercizio precedente | -d- Deficit dell'esercizio precedente |
| -c- Avario presunto | -c- Deficit presunto | In fine dell'esercizio -e- Maggiori spese autorizzate durante l'esercizio -m- Avario effettivo -p- | -e- Maggiori entrate autorizzate durante l'esercizio -m- Deficit effettivo -p- | In fine dell'esercizio -e- Maggiori entrate autorizzate durante l'esercizio -m- Avario effettivo -p- | -e- Maggiori entrate autorizzate durante l'esercizio -m- Deficit effettivo -p- | Durante l'esercizio -h- Inassi | -i- Pagamenti |
| | | Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni | Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni | Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni | Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni | Deficit effettivo | Avario effettivo |

| Entrate | | Spese | | Bilancio conclusivo | |
|--|--|--|---|--|---|
| Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere |
| In principio dell'esercizio -b- Entrate presunte | -d- Avario di cassa dell'esercizio precedente | In principio dell'esercizio -d- Deficit di Cassa dell'esercizio precedente | -a- Spese presunte | -n- Minori entrate | -n- Maggiori entrate |
| Durante l'esercizio -f- Nuove entrate consentite | -h- Entrate incassate | Durante l'esercizio -g- Storni -i- Spese pagate | -g- Storni -e- Maggiori entrate consentite | -p- Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni | -o- Occorrenze -p- Peggioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni |
| In fine dell'esercizio -n- Maggiori entrate consentite | -n- Minori entrate consentite | In fine dell'esercizio -o- Economie | | | |

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 sottolineate e contrassegnate da una stessa lettera che in una delle coppie riceve un indice.

È forse soverchio aggiungere che nella scrittura di un Bilancio di Cassa non può apparire un deficit effettivo se non nel caso in cui il servizio di Tesoreria è affidato a una terza Azienda, la quale si sia impegnata a fornire del proprio le somme necessarie ai pagamenti che eccedono gli incassi fatti; fuori di questo caso è anche assurdo il pretendere nel Bilancio un deficit di Cassa.

È poi facile vedere che nella pratica vi potranno essere più conti alle variazioni che durante l'esercizio si fanno alle previsioni originarie, e vi dovranno essere più conti elementari alle entrate e alle spese. Se le scritture sono sintetiche, 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 voto, ogni articolo, avrà un proprio conto.

Nella chiusura dei conti in luogo di riferire direttamente al Bilancio conduttivo i saldi dei vari conti elementari, si può riferire a due conti distinti, non già i saldi, ma l'intera somma del Dare e dell'Avere dei conti delle entrate e delle spese, salvo poi a trasportare il saldo di questi due conti riassuntivi nel Bilancio finale. In quei due conti sono posti a fronte le entrate presunte e quelle incassate, le spese presunte e quelle pagate; in essi si fa il confronto tra le previsioni e i fatti avverati.

Art. 3°.

Forme che assume la partita doppia nel caso di un Bilancio di competenza.

La forma delle scritture che io ho descritte nell'articolo precedente non varrebbe di molto quando si avesse un Bilancio di competenza anziché uno di cassa, se esse dovessero restringersi a ricordare una sola fede delle entrate e delle spese, l'acertamento. Un conto Acertamenti prenderebbe il posto del conto Cesoro, non vi sarebbe nessuna scrittura riguardante avanzi o ritavanzi di cassa, invece di: entrate incassate o spese pagate, si scriverebbe: entrate accertate o spese liquidate.

Ma tanta semplicità nelle scritture del Bilancio di competenza non potrebbe ottenersi senza renderle manche, incomplete. Le operazioni di cassa in cui gli accertamenti trovano la loro conferma, direi quasi il loro compimento, sono troppo importanti perché si possano in quest'ordine di scrittura obbliare. Aggiungasi che il riscontro, il quale tende ad impedire che l'amministratore trascorra e non rattenega l'azione tra entro le limitazioni poste, si deve principalmente esercitare su quelle operazioni di cassa se si vuole che abbia efficacia. Conviene pertanto tener conto, così per entrate come per le spese, di due fedi almeno: dell'accertamento di quelle e di questi e dell'incasso delle une e del pagamento delle altre. Perciò è necessario conservare il conto del Cesoro e accendere inoltre conti propri alle entrate accertate e non ritoste, alle spese liquidate e non pagate; quelli possono intestarsi ai Debitori per entrate accertate, questi ai Creditori per spese liquidate. Le entrate e le spese registrate in simili conti all'atto dell'accertamento vengono poi riprese al conto Cesoro quando l'effettivazione loro è piena, ossia quando sono incassate o pagate.

È può darsi che, fatte le liquidazioni, si manifesti, in progresso di tempo, la necessità di correggerle e di correggere quindi le scritture che si erano composte per affermarle. Simili correzioni delle liquidazioni mutano a un tempo i crediti o i debiti per entrate o spese accertate, e le entrate e le spese autorizzate che rimangono da effettuarsi, sicché debbono registrarsi nei conti elementari 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. Ma i Bilanci di competenza lasciano resti in credito agli esercizi futuri. Se le scritture del Bilancio di previsione si limitassero ad affermare le competenze accertate e non rilevassero punto gli incassi e i pagamenti, non vi ha dubbio, le scritture che riguardano la liquidazione finale dei resti non potrebbero trovar luogo fra esse, poiché simile liquidazione, meglio, realizzazione, non muta d'un punto le competenze proprie dell'esercizio corrente. Gli incassi e i pagamenti, così dei resti come delle Competenze dell'esercizio, formerebbero oggetto di scritture patrimoniali soltanto. Ma se le scritture del Bilancio rilevano tutte le fatti per cui passano le entrate e le spese, e palese del pari che tra esse devono trovar luogo anche le registrazioni che riguardano le ultime fatti 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 ricambio che si esercita dai proprietari o da chi per essi sull'amministrazione, il quale, come poc' anzi ho detto, si compie principalmente sulle operazioni di cassa.

Ma per altra parte se si vuole che le scritture indichino quali sono i veri risultati 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

latera a quelli che gli succedono, e mettono tenere totalmente
 divise le scritture dei residui da quelle delle competenze. Questo
 può ottenersi assegnando all'uno e all'altro ordine di scritture con-
 ti distinti, oppure, per alcuni scritture almeno, adottando conti co-
 muni a due ordini, ma separando in colonne complementari ri-
 terne le somme. Tale sistema mi sembra, per molti aspetti, preferi-
 bile. Esso permette di ricordare in un sol conto fatti al tutto omi-
 genei sebbene appartengano a esercizi diversi, e di tenerli nello stes-
 so tempo divisi.

Alla tenuta che faccio seguire vi ha un conto
 intestato: 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 annate, oppure
 più tardi se è per esercizi, e se le facoltà contenute conservano
 valore anche dopo il termine dell'anno.

I singoli resti attivi e passivi da quel conto in cui sono rinte-
 ne raggruppati vengono riferiti ai conti dei debitori per entrate ac-
 certate e dei creditori per spesa liquidate, i primi in dare, i secondi
 in avere, e in questi ultimi conti sono tenuti distinti in colonne
 interne. Il conto Resti attivi e passivi si pareggia poi portando
 la differenza tra quelli e questi in un conto Saldo dei Residui. I
 pagamenti e gli incassi rendono necessari riferimenti di somme
 dai conti dei debitori e creditori per entrate e spesa accertate al con-
 to Cesoro, il quale pure ha le due colonne complementari. Al fi-
 nire dell'esercizio i conti speciali ai resti, e le colonne dei conti co-
 muni assegnati a quelli si chiudono separatamente e reciproca-
 mente fra loro; i conti speciali alle competenze dell'esercizio e
 le colonne ad esse relative nei conti comuni si saldano in modo
 analogo a quello che ho descritto per il Bilancio d'esser, badando
 che i conti ai debitori e creditori per competenze accertate dai quali
 appaiono i residui sono conti propri al pari del conto Cesoro, e
 i loro saldi devono riferirsi al conto Liquidazione dell'esercizio.

Non bastando un solo alfabeto per contrassegnare tutta
 la serie delle scritture che figurano nel prospetto seguente, dopo esaurito
 un primo alfabeto in lettere minuscole ho adoperato le lettere maiuscole

| Bilancio d'apertura | | Resti passivi e attivi | | Liquidazione dell'esercizio | | Stralci dei resti | |
|--------------------------------------|----------------------------|--|---|--|---|--|---|
| Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere |
| In principio dell'esercizio - a - | Dell'esercizio - b - | Al chiudersi dell'esercizio precedente - d - | - e - | In principio dell'esercizio - c - | - c - | Al chiudersi dell'esercizio precedente - f - | - f - |
| Spese presunte - c - | Entrate presunte - c' - | Resti passivi - f - | Resti attivi - f' - | Deficit presunto - y - | Avanzo presunto - y' - | Maggiori resti passivi in confronto degli attivi - c - | Maggiori resti attivi in confronto dei passivi - c' - |
| Avanzo presunto | Deficit presunto | Maggiori resti attivi in confronto dei passivi - d' - | Maggiori resti passivi in confronto degli attivi - d - | Maggiori spese in confronto delle entrate - z - | Maggiori entrate in confronto delle spese - z' - | Maggiori resti passivi - g - | Maggiori resti attivi - g' - |
| | | Miglioramento nella situazione dei resti degli esercizi precedenti - e' - | Peggioramento nella situazione dei resti degli esercizi precedenti - e - | Miglioramento della situazione del bilancio in confronto delle autorizzazioni - h - | Peggioramento della situazione del bilancio in confronto delle autorizzazioni - h' - | Miglioramento nella situazione dei resti degli esercizi precedenti - i' - | Peggioramento nella situazione dei resti degli esercizi precedenti - i - |

| Variazioni nelle Competenze | | Variazioni nei Resti | | Debitori per entrate accertate | | | |
|---|--|--|---|---|-------|---|-------|
| Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | | Avere | |
| Durante l'esercizio - g - | - h - | Durante l'esercizio - f - | - v - | Esercizi precedenti - e - | - e - | Esercizi precedenti - o - | - o - |
| Movimenti maggiori spese - y - | Movimenti entrate - y' - | Provenienze passive nei resti - v - | Imputazioni reattive nei resti - x - | Resti attivi - e - | - e - | Resti in cassati - o - | - o - |
| In fine dell'esercizio - y' - | - y - | Imputazioni reattive nei resti - x - | Provenienze passive nei resti - v - | Durante l'esercizio - k - | - k - | Competenze entrate accertate - r - | - r - |
| Maggiori entrate in confronto delle spese - y' - | Maggiori spese in confronto delle entrate - y - | In fine dell'esercizio - f' - | - f - | Provenienze passive nei resti - z - | - z - | Resti in cassati - s - | - s - |
| | | Miglioramento nella situazione dei resti degli esercizi precedenti - e' - | Peggioramento nella situazione dei resti degli esercizi precedenti - e - | Imputazioni reattive nei resti - x - | - x - | Imputazioni reattive nei resti - s - | - s - |
| | | | | In fine dell'esercizio - d - | - d - | Resti attivi degli esercizi precedenti incassati - t - | - t - |

| Creditori per spese liquidate | | | | Debito | | | |
|--|----------------------------|--|---------------------------------------|---|---|--|--|
| Dare | | Avere | | Dare | | Avere | |
| Esercizi precedenti | Esercizi corrente | Esercizi precedenti | Esercizi corrente | Esercizi precedenti | Esercizi corrente | Esercizi precedenti | Esercizi corrente |
| Al chiudersi dell'esercizio precedente | | Resti passivi | | Durante l'esercizio | | Durante l'esercizio | |
| -n- | -l- | -d- | -j- | -o- | -m- | -n- | -l- |
| Resti pagati | Competenza di spese pagate | Resti passivi | Spese liquidate | Incasti di resti attivi. | Incasti di competenza | Pagamenti di resti passivi | Pagamenti di competenza |
| -n- | -g- | -4- | -p- | -e- | -r- | -e- | -2- |
| Insubbilitare passivi nei resti | Stale di spese liquidate | Prorogazione passivi nei resti | Umanità delle liquidazioni precedenti | Maggiori pagamenti per confronti degli incasti. | Maggiori pagamenti per confronti della competenza in confronto degli incasti. | Maggiori incassi per confronti dei pagamenti | Maggiori incassi per la competenza in confronto dei pagamenti. |
| In fine dell'esercizio | | Resti passivi degli esercizi precedenti da rimborsare a pagare | | Resti passivi in dall'esercizio corrente | | Resti passivi in dall'esercizio corrente | |
| -e- | -b- | - | - | - | - | - | - |

| Entrate | | Spese | | Bilancio di chiusura | |
|-----------------------------|---|------------------------------------|--|--|--|
| Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere |
| In principio dell'esercizio | | In principio dell'esercizio | | In fine dell'esercizio | |
| -b- | - | -a- | - | -g' | -g- |
| Entrate presunte | | Spese presunte | | Maggiori entrate | Maggiori entrate |
| Durante l'esercizio | | Durante l'esercizio | | In fine dell'esercizio | |
| -h- | -k- | -i- | -i- | -f- | -f- |
| Spese entrate consentite | Entrate accertate | Uomini | Uomini | Economie | Economie |
| -s- | -r- | -g- | -g- | -t- | -t- |
| Stale di entrate accertate | Umanità sulle accertate di entrate precedenti | Spese liquidate | Maggiori uomini nelle spese consentite | Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni. | Miglioramento della situazione del Bilancio in confronto delle autorizzazioni. |
| In fine dell'esercizio | | Umanità di liquidazioni precedenti | | In fine dell'esercizio | |
| -g- | -g' | -p- | -q- | - | - |
| Maggiori entrate | Maggiori entrate | Stale di spese liquidate | | -f- | - |
| | | In fine dell'esercizio | | Economie | |

Se le scritture sono analitiche, oltresthè vi potremmo essere più conti per le variazioni delle competenze, se ne dovranno accendere necessariamente parecchi in luogo dei conti Debitori per entrate accertate e Creditori per spese liquidate, e dei conti Entrate e spese. Ai debitori per entrate accertate e ai creditori per spese liquidate si dovranno aprire in prima tanti conti quante sono le ultime divisioni del Bilancio, cioè i suoi voti, poi tanti quante sono le voci dei Bilanci degli esercizi spenti che non lasciano 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 basta la prima serie dei conti; varimenti sono necessari tanti conti alle entrate e alle spese quanti sono i voti del Bilancio dell'esercizio corrente.

E anche se le scritture sono sintetiche, nella pratica, in luogo di ciascuno dei conti Debitori per entrate accertate, Creditori per spese liquidate, Entrate e Spese, se ne dovranno essere parecchi, tanti quante sono le principali divisioni di quella parte del Bilancio a cui si riferiscono. È ovvio poi che ciascuno di codesti conti generali o riassuntivi dovrà avere un proprio libro o svolgimento o libro delle rubriche che divi si vogliono, in cui si svilupperanno le scritture in conti semplici; i quali conti saranno quegli stessi che dovrebbero accendersi nel caso che le scritture fossero analitiche.

Se la riscossione delle entrate è affidata ad Agenti speciali, debi registrare in modo distinto la riscossione di esse entrate e il loro versamento nella cassa del Tesoro, serviranno 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 nelle scritture analitiche come nelle sintetiche 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 del conto Tesoro. I conti Agenti di riscossione mostrano al loro saldo le entrate riscosse che ri-

mandano da versare.

Similmente nelle Aziende di molta importanza conviene registrare separatamente l'emissione dell'ordine pel pagamento delle spese, e il pagamento effettivo. Servono 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 avere le somme effettivamente pagate. Così le spese di natura che passano dalla fase della previsione a quella dell'overramento, dell'ordinazione del loro pagamento, e del pagamento effettivo, si portano dal Bilancio di apertura al conto alla Spese, da quest' 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.

Art. 4°.

La Partita doppia applicata a sistemi parziali di scritture attinenti al Bilancio di previsione. -

Fin qui io ho supposto che il fondo, oggetto complessive delle scritture 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 nelle sue parti.

Ma non è malagevole comprendere come simili scritture si possano scindere in due sistemi staccati, uno per tutte le entrate, e l'altro per tutte le spese. Il primo ordine di scritture, quello delle entrate, non ha d'uopo dei conti ai creditori per spese accertate, agli ordini di pagamento, alle spese; al secondo sono suffraganei i conti intestati ai debitori per entrate accertate, agli agenti di riscossione, alle entrate. Fatta queste poche eccezioni, ci si vedrà dei due sistemi

mi si vale dei conti che ho enumerati pel caso di un solo ordine di scritture complete, o di conti analoghi. Il primo sistema mette in evidenza le entrate accertate, le differenze tra esse e quelle presumte, le entrate riscotte e versate, quella a versarsi, i resti attivi che lascia l'esercizio, e le mutazioni nei resti che esso ebbe dagli esercizi che lo precedettero. Il secondo sistema di conti mostra le spese liquidate, la differenza tra esse e le facilità contenute, le spese pagate, quelle non pagate ma per cui si emissero ordini di pagamento, i resti passivi dell'esercizio, e finalmente le variazioni nei resti passivi degli esercizi precedenti. I due sistemi poi si completano a vicenda.

Le cose dette valgono anche a mostrare come la partita doppia possa applicarsi, eziandio alle scritture che riguardano soltanto una parte del Bilancio di previsione. Finché l'oggetto di queste scritture parziali può abbracciare, o soltanto entrate o soltanto spese, oppure comprendere entrate e spese relative a un dato ramo 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 pressoché in tutto conformi alle scritture complete e indivise; intanto se vi ha una differenza tra le scritture parziali e generali, questa sta nell'estensione, cioè nel numero dei conti semplici in cui si compiangano le scritture analitiche o particolarizzate, e in null'altro.

Capitolo 6°

La Partita doppia applicata alle scritture di un'Azienda divisa.

Art. 1°

Necessità di compilare nelle Aziende divise più sistemi di scritture.

Ho detto a suo luogo che quando la ge-

zione di un' Azienda è estesa tanto che un solo Ufficio, un solo corpo d'impiegati non basti ad essa, e mestieri dividerla in più sezioni, ciascuna delle quali attenda a un determinato ramo della gestione stessa. Ho aggiunto che talvolta le necessità di suddividere l' Azienda in più sezioni, si manifestano maggiormente quando i negozi debbono combinarsi e il lavoro amministrativo effettuarsi in luoghi diversi e fra loro lontani. Ricordo poi che la sezione centrale, principale, dove risiede l' Amministratore, quegli che informa, coordina, moderava il lavoro amministrativo di tutte le sezioni, si suole chiamare Amministratore centrale o principale, e che alle singole sezioni si suole dare il nome di Aziende subalterne.

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. Perciò è manifesto che ogni sezione, dalla principale all' ultima delle subalterne, non avrebbe modo di sovrapporre intendere alla propria gestione senza ricordarne tutti i singoli fatti, affine di potere quando che sia rilevare gli effetti che produssero e le conseguenze che la seguirono. Tutte le sezioni adunque devono compilare scritture proprie, tutte devono avere uno o più sistemi di conti.

Ma come devono comparire tali scritture? Come collegarsi quelle delle diverse sezioni? Cercherò di dirlo nei seguenti articoli, e incomincerò dalle scritture patrimoniali. Queste 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 expediente. Tuttavia io suppono che le scritture, quelle almeno della Amministrazione centrale, siano sempre integre. Altrimenti che dovessero essere incompiute le difficoltà, piuttosto che crescere, scemerebbero, perché i conti da accendere nelle diverse sezioni diverrebbero necessariamente meno distinti e meno numerosi.

Art. 2^a.

Le scritture patrimoniali nelle Aziende subalterne.

È vario l'ufficio di un' Azienda subalterna. Può attendere alla 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 collaterali e subalterne delle Amministrazioni pubbliche. Può presiedere a uno stabilimento manifatturiero, può essere un' Agenzia di Commercio o di Banca; è il caso delle Aziende subalterne nelle Imprese industriali, di Commercio o di Banca. Le azioni poi di una medesima Azienda completa possono essere o tutte omogenee fra loro, oppure fra loro dissimili.

Ciascheduna Azienda subalterna esercita per conto del proprietario o dei proprietari dell'Azienda tutta i diritti di proprietà sui beni che direttamente amministra, e cura a suo tempo per conto di quelle stesse persone l'esazione dei crediti e il pagamento dei debiti verso terzi che son posti in relazione diretta con essi. Simili beni e simili crediti o debiti son elementi del fondo patrimoniale amministrato da essa Azienda subalterna, del fondo che è l'oggetto delle sue scritture.

Costal fondo poi è alla sua volta un elemento di tutto il patrimonio dell'Azienda, né può mutarsi senza mutare questo patrimonio. Il montare di esso fondo parziale può variare pel verificarsi di utili o perdite, rendite o spese proprie della sezione, e inoltre per valori che in qualunque modo essa riceve dall'amministrazione principale direttamente, o dalle sezioni consorelle o dai terzi per conto suo, oppure spedita a quella direttamente, o ad altre sezioni o ai terzi per conto di essa. Si hanno adunque mutamenti

nel montare di quel fondo speciale che sono l'effetto o la causa di equivalenti e opposte variazioni nei fondi speciali delle altre sezioni.

Ciò premesso, volendo studiare in qual maniera devont ricordare 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 qualcuna delle altre sezioni.

Appartengono alle prime le semplici trasformazioni dipendenti dal lavoro interno, kemio o di produzione, i semplici scambi di valore coi terzi, i pagamenti dei debiti e le riscossioni dei crediti, ecc. Simili negozi si registrano dall'Azienda subalterna nello stesso modo che dovrebbe seguirsi nel caso in cui si trattasse di un'Azienda indipendente.

La seconda classe di operazioni comprende:

1°. Quelle che sono una causa od un'effetto diretto di mutazioni eguali e opposte nel fondo patrimoniale delle altre sezioni, ivi compresa la principale, e quindi: a) le rimesse di fondi e le spedizioni di valori all'Amministrazione principale o a qualcuna delle altre consorelle; b) le rimesse di fondi o le trasmissioni di valori avute da quella e da queste; 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 della sezione di cui si propone le scritture.

2°. Quelle per cui si verificano gli utili o le perdite, le rendite o le spese proprie dell'Azienda subalterna.

Gli aumenti e le diminuzioni del fondo patrimoniale dell'Azienda subalterna dipendenti dalle opera-

zioni di primo ordine di per se stessi non variano d'un sol punto risultamenti non buoni o cattivi della gestione di questa; dipendono anzi a così dire da cause estranee 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 distocazioni di fondi, o valori, o crediti, o debiti tra sezione e sezione; il patrimonio in monte non ne è mutato. Rispetto alla sezione in cui si rilevano, debbono riguardarsi sempre come aumenti o diminuzioni del fondo patrimoniale ad essa affidato, avvenute d'ordine e per conto della sezione principale. Non vi ha nessuna essenziale differenza, ad esempio, tra l'aumento dipendente da una somma avuta dall'Amministrazione centrale, e quelli causati da somme avute dalle sezioni A e B, ecc.; queste ultime somme non erano un debito verso le sezioni A e B, né mutano relazioni di debito o di credito esistenti; di simili relazioni nel senso giuridico e proprio della parola non ne possono esistere tra le sezioni di una medesima Azienda; tali somme non dovranno punto sostituirsi alle sezioni A e B, esse aumentano al pari della prima il fondo patrimoniale della sezione in cui si sono rilevate; ecco tutto. Degli aumenti e quelle diminuzioni dovranno adunque registrarsi in un sol conto; e questo conto nella pratica si debbe ristettere all'Amministrazione principale, o centrale. È un conto proprio di capitale acceso alla parte mutabile del fondo speciale affidato all'Azienda subalterna, e bene spetto è il solo conto proprio di capitale che esista allora. Ciò avviene quando la parte permanente di quel fondo è, rispetto all'altra, di poco rimanente, il che si può verificare nelle Aziende subalterne, o sedi, o succursali, o Agenzie di una Banca, o di una casa di Commercio. Questo conto del resto, eziandio

quando non v' hanno altri conti propri di capitale, può presentarsi un saldo attivo, cioè un deficit, potendo essere il totale dei debiti dell' Azienda superiore ai crediti tuoi e ai beni ad essa affidati.

Ammetta l'esistenza di un conto all'Amministrazione principale o centrale, e di tanti conti elementari ai 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.

Ma veniamo all'ultimo ordine di operazioni, quelle che danno luogo a utili od a perdite, oppure riguardano rendite o spese. - Se si tratta di una sezione incaricata puramente dell'etrazione di entrate o rendite, e dell'effettuazione di spese, può darsi che si giudichi espediente 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 le rendite e le spese si rilevano. Allora queste entrate e uscite, o rendite e spese, si riferiscono tutti altro o a una o pochissimi conti accesi all'Amministrazione principale, notando nei conti elementari le mutazioni avvenute nei beni, nei crediti o nei debiti. L'Amministrazione centrale poi pensa essa a classificare le entrate e le uscite in conti opportuni secondo la categoria loro.

Ma quando la sezione attende al compimento di negozi o affari svariati, quando ha molti rapporti coi terzi, quando gli utili e le perdite provengono da cause molteplici, allora si vuole stabilire che essa non abbia a dar conto all'Amministrazione principale di ogni singolo utile o danno, ma soltanto dell'utile 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 classificare gli utili e i danni. Codesti conti saranno tanti quanti dovrebbero essere se la sezione costituisse

se un' Azienda indivisa, e durante l'esercizio in essi conti e nei conti agli elementi patrimoniali la serie nota e fatti amministrativi che danno luogo a utili e a danni presentemente come se costituita un' Azienda esistente a se e indivisa. Alla fine dell'esercizio poi concentra i saldi dei vari conti di gestione in un conto riassuntivo di Spese e rendite e Utili e danni, quindi riferisce il saldo di questo, che è la rendita netta o la perdita effettiva dell'esercizio, al conto proprio di capitale intestato 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 propri 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 esso 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, né spese che non mirino al conseguimento di simili profitti. Ma essa non sarebbe senza inconveniente ove si seguisse nelle sezioni di Amministrazioni pubbliche, nelle quali le entrate sono contribuzioni o imposte, e le spese dipendono dall'esecuzione di servizi o lavori pubblici.

Art. 3°.

Le scritture patrimoniali presso l'Amministrazione centrale.

§. 1°.

Le scritture speciali dell'Amministrazione centrale.

Oggetto di queste scritture deve esser l'im-

tero patrimonio di tutta l'Azienda complessa, Solamente, siccome non tutto così fatto patrimoniale, ma soltanto una sua parte è direttamente affidata alle cure di tale Amministrazione principale, così questa sola può essere oggetto di conti elementari direttamente accesi ai beni di proprietà dell'Azienda, ai crediti e ai debiti effettivi e reali verso terzi. Elementi della rimanente porzione sono i fondi patrimoniali pertinenti alle singole Aziende subalterne. Ciascuno di quei fondi può considerarsi in parte, come costituente un sol tutto e quindi un solo elemento del patrimonio totale, oppure come risultante di due parti, una permanente e una mutabile; o anche di più secondo la via che si tiene nel determinare i conti propri di capitale in quelle Aziende subalterne. Onde si dovranno ancora accendere almeno tanti conti elementari ai capitali impiegati nelle sezioni subalterne quanti esse sono, e può avvenire che se ne debbano accendere più di uno per azienda. Simili conti sono intestati alle sezioni medesime, e devono corrispondere ai conti di capitale che sono accesi nei libri di quella, e che uno almeno per ciascuna, esse intestano all'Amministrazione principale.

Quanto ai conti alle parti ideali del patrimonio l'Amministrazione principale dovrà avere uno almeno di capitale, e ne accenderà tanti di gestione che bastino per la classificazione delle entrate o uscite, rendite o spese, utili o danni di tutta l'Azienda, cioè non solamente di quelli che son peculiari ad essa sezione principale, ma eziandio di quelli che ottengono dalle sezioni subalterne.

Annessa l'esistenza nel Rostro di tutti simili conti, è agevole studiare come si devono allmentare.

È in prima quando alla registrazione dei negari che son peculiari alla sezione principale, che ri-

guardano essa sola e non mutano per nulla i fondi patrimoniali delle sezioni subalterne, essa si compie come se queste medesime sezioni subalterne non esistessero. Intorno ad essa non occorre dir altro.

Per ciò che riguarda i mutamenti di fondi patrimoniali delle sezioni subalterne, conviene distinguere, quelli che provengono da utili o danni per cui si accrete o scema tutto il patrimonio dell'Azienda, dagli altri che sono semplici trasmissioni o dislocamenti di fondi, valori, crediti o debiti da sezione a sezione; e tra questi, quelli in cui ha parte diretta la sezione principale, dagli altri che han luogo esclusivamente tra le Aziende subalterne.

I trasferimenti 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 apposte nei beni, nei crediti o debiti della sezione principale, i quali sono soggetti di conti elementari. In questi conti adunque, e in quelli accesi ai fondi patrimoniali delle sezioni subalterne, dovranno affermarsi simili fatti; e le scritture dovranno compilarsi quando essi sono rilevati presso l'Amministrazione principale.

Rispetto alle trasmissioni o trapassate che han luogo tra le Aziende subalterne esclusivamente e altra cosa. L'Amministrazione centrale non li conosce se non quando ne riceve l'avviso dalle sezioni che vi preterro parte. Essa è indubitato che, indipendentemente dal modo secondo cui si vogliono ordinare le scritture, simili avvisi debbono giungere all'Amministrazione centrale. Come potrebbe essa coordinare l'opera e gli sforzi di tutte le sezioni se non a-

veste mezzo di conoscere le condizioni nelle quali sia
 tenuta di esse si trova? Inolsi anzi stabilire che si-
 mili trasmissioni si compiano per mezzo dell'Am-
 ministrazione principale, o almeno dietro suo ordine o
 previa autorizzazione sua. Fanno eccezione soltanto al-
 cune operazioni di ordinaria gestione, e richieste da ter-
 zi; come sarebbe a dire l'emissione di atteggi, o lo stan-
 to di effetti indiretti nelle succursali di una Banca;
 ma anche allora si esige che entrambe le sezioni man-
 dino avviso esatto e particolareggiato.

L'Amministrazione centrale ha pertan-
 to, in ogni caso, modo di riscontrare simili trapassi di
 fondi, e di rilevare il montare delle mutazioni che indu-
 cono nel fondo patrimoniale di ciascuna sezione. E
 potrà di leggieri farne scrittura portando le somme del
 conto acceso al fondo che scemò a quello aperto al fondo
 che crebbe. Una somma di denaro spedita dall'Azienda
 subalterna A alla sezione B, si nota a debito del
 conto intestato a questa, a credito del conto intestato
 a quella. Se simile somma fosse spedita dall'A-
 zienda A all'Amministrazione principale, si scri-
 verrebbe a credito dell'ultimo conto, ma si porrebbe poi
 a debito di un conto Cassa.

Nondimeno questa semplicità di
 riferimenti non è senza inconvenienti. Gli avvisi del-
 le sezioni che han da comporre scritture corrispondenti
 non giungono contemporaneamente all'Amministrazione
 centrale. Titoli, i denari, e i valori di tutte
 sorta impiegano sempre qualche tempo per pattare
 dall'una all'altra sezione. Adunque se l'Admini-
 strazione centrale, ricevuto il primo avviso, non compo-
 ne tutto le scritture di giro, non tiene i propri regi-
 stri in corrispondenza con quelli dell'Azienda che l'ha
 spedito, se invece le compone tali registri non sono più
 in consonanza con quelli dell'Azienda da cui deve per-

venire il secondo avviso. E quanto ai giri tra le Amministrazioni centrali e le Aziende subalterne, è palese, per dire soltanto del caso sopraccitato, che non si può ragionevolmente addebitare il conto Cassa di quella prima Amministrazione invari che sia giunto in essa il denaro.

Tali inconvenienti si tolgano adottando opportuni conti intermedi, per esempio questi due Fondi in giro, e Giro fondi deputati a tenere in evidenza rispettivamente il denaro e i titoli in viaggio. A tali conti vengono riferite le scritture che si compongono in quelli intestati alle Aziende subalterne; per essi soli è possibile una costante concordanza tra le scritture di queste Aziende e quelle dell'Amministrazione centrale.

Finalmente per quanto s'attiene alle rendite a spese, agli utili o danni rilevati nelle singole serioni 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, riscontrate le somme e riconosciute esatte, le porrà nel conto aperto alla serione subalterna e in opportuni conti di gestione.

L'Amministrazione principale non può chiudere alla fine dell'esercizio i propri registri se non dopo che le altre serioni han chiusi i loro e resi i conti. Infatti 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 o le perdite effettive verificatisi in tutte le Aziende subalterne, e ridarre per tal mezzo i saldi dei conti aperti ai fondi patrimoniali di esse in tali misure che indichino i veri valori di quei fondi. Dopo ciò si procede alla chiusura dei conti come se l'Azienda non avesse serioni subalterne.

§. 2.

Le scritture generali.

Tutto che l'Amministrazione principale compurga 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 rinaltra, approssimativamente, il montare del patrimonio totale e quello di ciascun fondo patrimoniale, attivo e passivo, delle singole sezioni subalterne; ma non potrebbe rilevare né la vera misura di questi fondi patrimoniali, non affermandosi per contro 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 queste ultime cognizioni sono manifestamente importantissime; importa dunque indagare se vi abbia modo di averle.

Se le sezioni sono tutte di una medesima natura, attendono agli stessi affari, il che si verifica spesso, e, non che possibile, agevole comporre presso l'Amministrazione principale, scritture che riguardino gli affari tutti dell'azienda considerata come un corpo solo, indiviso, e che pongano in evidenza i beni che possiede, i suoi crediti e i suoi debiti verso i terzi, senza badare alle sezioni a cui sono assegnati. Nulla di meno è mestieri a tal fine che tutte le sezioni compilino le scritture loro secondo gli stessi procedimenti, e notino negli stessi conti gli affari simili.

Quando si siano compilate in tal maniera le registrazioni delle sezioni, e una copia fedele di esse sia a determinati intervalli spedita all'Amministrazione centrale, non è malagevole comprendere come presso di questa si possa in un secondo ordine o

sistema di scritture, necessariamente sintetiche, raccogliere in un sol conto le somme tutte riguardanti un'operazione avvenuta negli stessi oggetti e scritte nei conti identici presso le varie sezioni. Così in un conto Cassa 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 scritti nei rispettivi conti di Portafoglio, in pochi conti collettivi i mutamenti avvenuti nei crediti e nei debiti delle varie classi e notati presso le sezioni in conti individuali o in conti collettivi simili; in un conto Interessi tutti gli utili o i danni provenienti da interessi attivi o passivi e notati presso le sezioni in conti identici, ecc. In un così fatto ordine o sistema di conti ve ne sarà uno che epiloga quelli, i quali la sezione principale apre ai fondi patrimoniali delle altre e che ripete a loro, e uno che epiloga quelli corrispondenti che le sezioni subalterne aprono alla principale. Questi due conti unitamente a quelli intermedi per i fondi o valori in giro devono nei loro saldi reciprocamente compensarsi; essi tengono in evidenza i rapporti interni tra sezione e sezione, sono a così dire conti d'ordine, e potrebbero sopprimersi senza che per ciò le scritture cessassero d'essere compiute.

I saldi di questo secondo sistema di conti, riuniti insieme, danno una compiuta situazione economica dell'Azienda, riguardata in monte come se fosse indivisa.

Ma si badi che questa situazione tratta dalle scritture generali, non corrisponde, neppure nei suoi risultamenti ultimi, con quella che si volesse dedurre dalle scritture speciali dell'Amministrazione centrale, se non una volta sola per ogni esercizio, e precisamente al suo termine. I due sistemi di conti hanno sempre, e vero, un medesimo oggetto, che, nel caso

di scritture compiute, e l'intero patrimonio dell'Azienda, ma il valor di conto attribuito a cadesto patrimonio nell'uno o nell'altro sistema varia. Perchè dove nelle scritture generali si comprendiano tutti gli utili e tutti i danni, tutte le rendite e tutte le spese, che si vanno man mano rilevando in tutte le sezioni, nelle altre scritture speciali non si vogliono affermare se non alla fine dell'esercizio le rendite e gli utili, le spese e i danni accertati nel corso suo presso le sezioni subalterne. Pertanto soltanto al chiudersi dell'esercizio vi può essere piena contabilità fra i due sistemi di conti.

Sono generalmente ordinate nella maniera che ho cercato di deprivere le scritture presso le Banche 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 interne le partite imputabili a ciascuna sede. Così la Banca popolare di Crema 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 expediente dividerle in pochi gruppi e classificare in colonne complementari poste nei conti le partite secondo che riguardano l'uno o l'altro gruppo.

Talvolta si giudica opportuno tener separate anche in questo ordine di conti le scritture riguardanti la gestione delle varie sezioni, ancorchè siano in molte parti simili. Allora si accresce 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 credono le difficoltà. In modo simile epilogavansi dal 1871 al 1877 presso la nostra Ragioneria generale le scritture delle varie Amministrazioni centrali dello Stato.

Fin qui delle scritture generali nel caso che le varie sezioni siano simili fra loro. Ma anche quando esse sono dissimili, quando ad esempio le une sono istituti mercantili o bancari, e le altre fattorie agrarie, o stabilimenti industriali, è possibile comporre scritture generali per tutta l'Azienda. Solamente essendo in tali casi pochi i 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 accendere tali conti che li riassumano. I conti, se le sezioni son molte, possono così moltiplicarsi oltre misura. È codesto un inconveniente grave, che fa nella maggior parte dei casi rinunciare a simili scritture generali.

Un'ultima osservazione e ho finito. Le scritture, così della sezione principale come delle altre, possono essere analitiche, ovvero sintetiche, e queste particolarizzate o riassuntive. L'adottare una forma piuttosto che l'altra dipende dall'estensione delle sezioni 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 sinottiche. Le somme poste nei conti devono avere poche spiegazioni o retture; i conti debbono piuttosto disporre in modo che possano raccogliere, oltre le somme 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 che sia, e senza troppo lavoro e 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 speditamente né gioverebbe punto l'essere dette particolareggiate o l'avere lunghe spiegazioni, giacché non si cercano nelle

medesimo le notizie dei singoli negozi. Aggiungasi che si deve anche curare la maggior possibile economia di lavoro e di spesa, e che non sarebbe sempre possibile, quando pure lo si giudicasse utile, comporre scritture analitiche, o sintetiche bene, ma particolareggiate ed estese.

Art. 4°.

Le 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, puossi compilare presso l'amministrazione centrale registrazioni simili a quelle che si compiono presso le Aziende subalterne, o tali che le riannunziano. Le scritture di ogni sezione si tengono su registri separati, e dicansi registri principali o centrali quelli ove trovansi le scritture delle sezioni principali, e registri provinciali quelli in cui sono epilogate le scritture delle Aziende subalterne, le quali da taluno si chiamano col nome pomposo di provinciale.

Allorchè si segue una simile via il sistema di scritture di ciascuna sezione è indipendente da quelli delle altre, vale a dire potrebbero tutte codeste scritture comporsi secondo metodi o procedimenti diversi. Andremmo una uniformità di metodi e di procedimenti si giova anche in questo caso alla chiarezza e alla regolarità, e però, fin dove è possibile, deve adottarsi. E voglio anche osservare essere nelle Aziende private si può dire utile che si compilino in separati registri presso la sezione principale le scritture delle altre sezioni esistenti nello stesso luogo, potendosi in caso di bisogno esaminare

la computisteria loro. Quella ripetizione di scrittura gioverebbe bensì al riscontro, ma il vantaggio, nella generalità dei casi, non sarebbe tale da valere il maggior lavoro e la maggior spesa.

Ma è palese che, acciò si possano comporre presso la sezione principale le scritture riguardanti la gestione delle altre, è mestieri che queste comunichino le notizie dei fatti da registrare. A tale intento possono mandare, o puramente una copia delle scritture da esse composte nel Giornale 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 di 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 ogni giorno, oppure ogni settimana, ogni decina di giorni, od ogni mese secondo i casi. Ed è ufficio della sezione principale stabilire i tempi e i modi nei quali le medesime comunicazioni devono effettuarsi.

Avviene talvolta che l'azienda abbia un affare o un'impresa speciale, e si trovi opportuno di registrare in un sistema di scritture distinto i movimenti dei valori, o dei debiti o dei crediti e gli atti tutti appartenenti a codesto affare od a codesta impresa, acciò ne appaiano in modo più chiaro e diretto i risultamenti. Allora simile affare o impresa deve considerarsi, finchè è condotta a fine, come costituente una sezione subalterna. Così presso la Regia dei Tabacchi che va a cessare, l'esercizio del monopolio ha un proprio sistema di scritture legato per via di un conto corrente col le scritture generali della Società.

Art. 5°.

Dei rapporti che legano le diverse sezioni di un' Azienda, e dei conti che li rappresentano.

Seguendo le norme da me date le sezioni subalterne considerano come appartenenti al loro fondo patrimoniale tutti i beni che amministrano, gli stabili propria di tutti, e aprono conti a ogni classe di quei beni; intanto anche per esse le scritture sono integralmente patrimoniali. ¹° 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 Mastro dell'Amministrazione principale accendono conti a tutti codesti beni, qualunque sia la sezione che li amministra. I risultati finali sono gli stessi; ma questa secondaria ha il vantaggio all'incomevitente, secondo i casi, di non mantenere sott'occhio di chi è a capo delle sezioni subalterne i valori che si attribuiscono ai poderi o agli altri beni di natura permanente affidati alle subaltre.

Ho detto che tra due sezioni di una medesima Azienda non vi possono essere debiti o crediti nel significato giuridico dell'espressione. Questa è verità evidente, e può anche aggiungersi che le singole sezioni subalterne non ricevono o non devono mai valori per conto delle altre sezioni consorelle, ma solamente per conto dell'Amministrazione principale; e che 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 agisce direttamente per conto d'un'altra, quali fosse commissionario o agente

di essa. E può avvenire allora che si giudichi opportuno porre in diretta relazione le due Aziende mercè di conti correnti reciproci. Ma si badi che questi conti verrebbero a considerarsi come conti elementari, e il debito dell' una serione come debitore dell' Azienda, e il credito dell' altra come credito di tutta l' Azienda. E sebbene questi crediti e debiti fatti, elidendosi a vicenda, non mutino il valore di conto del patrimonio netto di tutta l' Azienda, pure la sottrazione complessa di questa ne viene alterata, comprendendo esse elementi attivi e passivi del patrimonio non reali. Tutto ciò non è corretto, e però vuole che siano ben forti i motivi che suggeriscono l'apertura di cadetti conti tra serioni e serioni, perchè si possa fare per tal modo un piccolo strappo ai principi generali.

Che dire adunque di coloro che ammettono tali conti come norma generale? Francesco Villa è tra questi. Egli nella sua opera capitale, primo, a 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 più ampiamente nella seconda sua opera (2). Egli suggerisce che indipendentemente dalle scritture le quali debbono compilare coloro che sovrintendono alle Aziende subalterne, si abbiano a tenere presso l' Amministrazione principale, oltre il Registro centrale, due Maestri 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 Maestro centrale si apre ad ognuna delle due Aziende, non corrisponde, come dovrebbe, al conto che nel Maestro di ciascuna di queste è intestato all' Amministrazione principale, ma abbraccia simile conto e inoltre il conto aperto all' altra Azienda. E co-

- (1) Fr. Villa. - La Contabilità delle Amministrazioni private e pubbliche. - Milano 1840 - Vol. 1.º Cap. 2.º Cap. 7.º pag. 269-273.
 (2) Fr. Villa. - Elementi di Amm. e Contabilità. - Pavia - Eredi Bizzoni - Tit. 2.º Cap. V. pag. 372e.

desto un inconveniente non piccolo pel caso di due sole A-
ziende, e che diventerebbe brutto quando esse crescessero di num-
mera. E riuers come si potrebbero in tal caso riscontrare fra
loro le scritture dell'Amministrazione centrale e quelle del-
le Aziende subalterne? E a qual fine compilare le scrit-
ture di queste Aziende col disporre che esse tengano separa-
to conto delle trasmissioni di fondi che reciprocamente si
fanno, dal momento che esse non creano debiti o crediti
fra loro, e debbono essere autorizzate dall'Amministrazione
principale o almeno annunziate ad essa?

Art. 6.

Le scritture del Bilancio di previsione nelle A-
ziende divise.

All più dei casi queste scritture, se pur si
compilano, si compilano soltanto presso l'Amministrazione
principale, nell'uno o nell'altro dei modi che io ho
altrove descritti. Nelle Aziende subalterne tengonti tutt'al
più note su libri subalterni. In queste e in quelle poi, è su-
perfluo il dirlo, le scritture patrimoniali possono ordinarsi
in maniera che indichino le entrate e le uscite di Bilancio
le quali vanno verificandosi precitatamente come si può e si
suol talora fare nelle Aziende indivise.

Fanno tuttavia eccezione le Admini-
strazioni degli Stati. E meritano di essere considerati i proce-
dimenti seguiti in Francia. Lervi il Bilancio è di compe-
tenze per esercizi. Ed è diviso, come in molti altri Stati, in
Bilancio dell'entrata e in tanti Bilanci della spesa quan-
ti sono i Ministeri. Tenuto alle scritture, in tutti gli uffici
ci 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.

Li hanno adunque per una parte le scritture a materie che non sono foggiate in modo da formare un sistema solo, uniforme, e per l'altra le scritture di cassa a residui, e quelle di competenza o del Bilancio di previsione, le quali sono coordinate insieme a si tengono nelle forme volute dalla partita doppia.

Ciò posto i singoli Ministeri, che sono sezioni subalterne, o, meglio, collaterali della grande Amministrazione dello Stato, non compongono se non le scritture del Bilancio di previsione, e le compongono per esercizi in modo simili a quello che io ho descritto in un capo precedente: in tali scritture sta quella che i Francesi chiamano Comptabilité administrative.

Presso il Ministero delle Finanze vi hanno una Direzione generale della Contabilità pubblica (Direction générale de la Comptabilité publique), la quale compone scritture generali (Comptabilité générale) di tutta l'Amministrazione dello Stato, simili scritture sono patrimoniali, di cassa a residui, e si tengono per annate, o, come la si dice, per gestione. Esse mentre epilogano direttamente le scritture degli agenti del Tesoro, cioè la Contabilità pecuniaria (Comptabilité pécuniaire ou des comptables), riassumono anche una parte dei conti delle scritture dei Ministeri, ossia della Contabilità amministrativa, quelli in cui si affermano le entrate e le spese accertate, le restituzioni e i versamenti, l'emissione dei mandati, e i pagamenti. Per quanto io ho potuto sapere non vi hanno presso la Direzione generale della Contabilità pubblica scritture generali del Bilancio di previsione in cui si riassumano integralmente e direttamente le scritture dei Ministeri. Ma perché vi possa essere confronto tra queste scritture, che sono, lo si ricordi, per esercizi, e quelle della Direzione della Contabilità pubblica, che sono per annate, nei conti di queste sono separate in colonne complementari le somme secondo gli esercizi a cui appartengono.

Simile ordinamento ha, che se ne debba, 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:

Del modo di coordinare fra di loro i diversi sistemi di scritture che possono tenersi in un'azienda

Art. 1°

Collegamento delle scritture patrimoniali.

Tutte le scritture che possono compilar-
si in una data Azienda, a qualunque sistema apparten-
gano, accennano a fatti che hanno diretta o indiretta re-
lazione con un solo oggetto, il patrimonio di quell'Azienda;
e però manifestamente devono essere fra loro coordi-
nate.

Io non dovrei qui ridire del modo di collega-
re insieme le scritture patrimoniali. Se l'Azienda è divisa,
le scritture dell'Amministrazione centrale legano ne-
cessariamente fra loro tutte quelle delle diverse sezioni.
E anche quando, essendo l'Azienda indivisa, si giurida op-
portuno di tenere, ciò non ostante, più ordini o sistemi
di scritture, ve ne suole essere una generale che riassume
in sé tutti gli altri. Il fondo patrimoniale oggetto di o-
gni sistema parziale si riguarda come un elemento
del fondo più complesso oggetto delle scritture generali.
Vede in queste scritture un conto o più fatti in eviden-

za il mutarsi di quel fondo speciale, e a questi conti ne corrispondono nelle scritture parziali altri reciprocamente eguali, che saranno i conti propri di capitale.

Ma può darsi che non vi siano scritture generali, le quali tutte compendino quelle che si compendiano in una data azienda. Per verità io non conosco nelle aziende individue esempi in cui i sistemi di scritture parziali aventi oggetti interamente distinti siano più di due. Questo solamente so, che in non poche delle aziende pubbliche minori vi hanno due ordini di scritture, le une dette finanziarie, che hanno per oggetto il danaro, i debiti o 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 l'arbitrio di dire a suo luogo, che in queste scritture del patrimonio permanente si devono notare in conti propri distinti quegli aumenti e quelle diminuzioni di detto 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 scritture 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.

Art. 2°.

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

Sono molteplici e palesi i rapporti che

legano le scritture patrimoniali a quelle del Bilancio di previsione, e non è malagevole metterli in evidenza nei conti.

Songasi in prima che il Bilancio sia di competenza. Nelle scritture sue figurano i conti: Cesoro, Debitori per entrate accertate, Agenti di riscossioni, Creditori per spese liquidate, Ordini di pagamento, i quali, mentre sono conti propri in questo ordine di registature, hanno per oggetto, ove ben si guardi, elementi attivi o passivi del patrimonio. Perché in fatto ricordano mutazioni avvenute nel denaro e in certe classi di debiti o di crediti che l'Azienda ha coi terzi, adunque le scritture in essi compilate debbono averne di corrispondenti nei conti patrimoniali.

Se le registature sono analitiche, tale corrispondenza vi potrà forse essere sempre tra conto e conto dei due sistemi; perché, si badi bene, nelle scritture patrimoniali i conti semplici per i debiti o crediti sono accesi ai debiti o crediti di persone o ditte singole, dove nelle scritture del Bilancio sono aperti a entrate da ritenere o versare, o spese da pagare su una determinata voce del Bilancio stesso. Invece se le scritture sono sintetiche, poiché nulla vieta che tra i conti elementari di quelle patrimoniali s'ianvi i conti Cesoro, Debitori per entrate accertate, Agenti di riscossione, Creditori per spese liquidate, Ordini di pagamento, o altri meno complessi che figurano tra i conti propri di quelle di Bilancio, così vi può essere una perfetta corrispondenza tra conto e conto, nelle scritture non solo ma ben'anco nei titoli. I conti riassuntivi o collettivi dei due sistemi verranno poi, s'intende, variamente sviluppati nei rispettivi conti o partitari.

Nulladimeno perché vi sia una corrispondenza così piena tra i due ordini di scritture è necessario che le une e le altre 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 debbono essere.

Le scritture del Bilancio sono per esercizi, e quelle del patrimonio per annate, acciò vi sia corrispondenza e riscontro tra i due ordini, bisogna ricorrere a un espediente. Osservo anzitutto che nelle Aziende bene organizzate non vi sogliono mai essere più di due esercizi aperti. Or 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 coll'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 le somme, così del dare come dell'avere, secondo gli esercizi a cui si riferiscono.

È molto poi osservare che un'opportuna classificazione delle rendite o spese, degli utili o danni, nei conti propri delle scritture patrimoniali, permette che vi sia corrispondenza o riscontro anche tra alcuni di essi conti propri e alcuni conti elementari delle scritture di Bilancio, e il riscontro sarà maggiore e più pieno se le prime sono di cassa e a residui, perché in queste è maggiore la somma delle entrate od uscite di Bilancio che deve riferirsi ai conti propri. Andremmo simile riscontro non ha luogo per tutte le notazioni dei conti né 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 perché nelle scritture patrimoniali non si fa nota delle

previsioni o facoltà consentite.

Le cose dette valgono anche pel caso in cui il Bilancio ^{di} cassa. Qui il riscontro fra i saldi dei conti è più ristretto, e ha luogo soltanto per il conto o per i conti al Tesoro, 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 delle scritture 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.

Dell'unità delle scritture nella Partita doppia.

Art. 1.

Se le scritture debbano sempre raccogliersi in un solo sistema.

Uno dei pregiudizi più diffusi tra gli scrittori di cose attinenti ai metodi di registrazione si è questo, che, estendo l'Azienda una, le registrazioni tutte che si compiono in essa debbono costituire un solo sistema omogeneo, se non uniforme, in ogni sua parte e li rafferma in questo concetto il fatto che in una moltitudine di Aziende, le mercantili, le quali han fama di tenere in modo or-

dirato le loro scritture, queste costituiscono per verità un solo sistema. E' vale a dire la loro persuasione la pratica costantemente seguita da altre Aziende di tenere più ordini di scritture. Han ragione i teorici, ovvero i pratici?

E' questa tal questione che merita di essere attentamente studiata. Finché un Bilancio di previsione non interviene a complicar la gestione, e con essa le scritture, finché le scritture patrimoniali restano sole, e' indubitato che esse, come debbono, prese insieme, descrivono l'intera vicenda delle mutazioni che avvengono in tutta la parte del patrimonio, e si possono raccogliersi in un solo sistema di per se stesso compiuto. Non ho io stesso descritte le scritture integralmente patrimoniali, l'oggetto completo delle quali è l'intero patrimonio? Resta nondimeno a vedersi se il conglomerare tutte le scritture patrimoniali in un solo sistema sia ottimo e senza inconvenienti di sorta per tutte indistintamente le Aziende, e se debbansi senza remissione condannare quelle, e non poche, le quali, essendo pure ottimamente organizzate, scindono in due ordini le scritture patrimoniali, e tengono separate le scritture di cassa da quelle delle materie o del patrimonio propriamente detto, ossia della parte fissa della sostanza generale, se non che non è qui il luogo di ragionare su ciò.

Art. 2°.

Se le scritture del Bilancio di previsione possano fondersi con quelle patrimoniali compiute.

§. 1°.

Soluzioni proposte dal Congreg.

Quando debbono comporsi scritture del

Bilancio di previsione per tener a giorno quella parte delle facoltà consentite di cui l'Amministrazione non ha ancor fatto uso, e egli possibile, applicando la partita doppia, fonderle insieme colle scritture patrimoniali compiute?

Il Consiglio, senza per altro rilevare l'importanza della questione, vi rispose affermativamente fino dal 1837 (1). Egli nel suo partita doppia migliorata adotta i soliti conti per le scritture patrimoniali, e li apre nel modo consueto per mezzo di un Bilancio d'apertura. Ma 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 prime in avere, le seconde in dare, riferendo quelle in dare dei conti propri accedi alle varie classi di rendite o utili, queste in avere dei conti intestati alle varie classi di perdite o danni o spese, e pareggia quel primo conto scrivendo in esso l'avanzo o il disavanzo presunto che trasporta in un conto avente per titolo Aumenti e Diminuzioni, o avumenti e diminuzioni in confronto del Preventivo. Durante l'anno nota i fatti amministrativi, estendendo quelli per i quali si effettuano le entrate e le spese di Bilancio, come se le scritture delle previsioni non si fossero fatte. Alla fine dell'anno poi riferisce i saldi dei conti di gestione, non già a un conto di Rendite e profitti, ma al conto Aumenti e Diminuzioni sopracitato. Dopo così fatti riferimenti il saldo di tal conto indica l'utile o la perdita effettiva dell'anno, o, meglio, l'aumento o la diminuzione effettiva del patrimonio, e il Consiglio lo porta a un conto di capitale. Indi si chiedono i conti nei modi usati

(1) Antonio Consiglio. - Trattato della Scienza di Contabilità e d'Amministrazione privata e dello Stato. - Vol. 1.º §. 138 e 139. pag. 76 e pag. 208. - Vol. III pag. 198 e 199. - Venezia 1857-1859. Tip. Naratovich.

per mezzo di un Bilancio di chiusura.

Simile maniera di procedere è detta possibile? e, posto pure che sia possibile, è razionale? Perché sia possibile è mestieri che tutte le entrate e tutte le uscite del Bilancio, quelle effettuate s'intende, siano vere rendite e vere spese, veri aumenti e vere diminuzioni del patrimonio, e reciprocamente tutti gli aumenti e le diminuzioni del patrimonio siano entrate ed uscite di Bilancio. Il Consiglio lo supponeva nel 1857, benché non lo abbia detto esplicitamente.

Anni sono egli ritornò su codesto punto, e a chi gli osservava che vi hanno entrate e uscite di Bilancio che sono veri cambi di valori, o giri di capitali, e non già rendite o spese vere, e che quindi la norma da lui proposta non era sempre applicabile, egli rispose in varie Riviste, che per simili entrate e uscite si possono accendere conti reciproci che si bilancino fra loro. In questi conti dovrebbero scriversi prima le previsioni delle sopradette entrate e uscite, negli uni in debito, negli altri in avere, poi in modo reciproco l'effettuarsi di esse. Tanto che ogni fatto per cui si verificasse una di cotali entrate o uscite darebbe luogo a due articoli in partita doppia, uno nei conti agli elementi patrimoniali, l'altro nei conti speciali sopradetti, che verrebbero ad avere indole di conti d'ordine.

Se non che acciò questo nuovo espediente suggerito dall'infaticabile professore di Padova potesse avere generale 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 a spese vere da quelle che non lo sono, e inoltre che il Bilancio di previsione fosse sempre per annate. Le quali condizioni non si verificano, perché vi hanno entrate e uscite che sono in par-

te rendite e spese e in parte giri d'capitali, e perchè i Bilanci sono bene speso per esercizi prolungabili al di là dell'anno.

Ma ammesso anche che il procedimento suggerito dal Consiglio sia per alcuna azienda possibile, io dico che non è razionale. Nel Metodo tenuto in simile maniera non vi son conti che mostrino al loro saldo le rendite e le spese singole, e non v'è neppure un conto che contenga le medesime rendite e 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 presunte e quelle verificatesi. Tutto ciò non è corretto. Da un sistema di scritture che ha per oggetto il patrimonio deve anzitutto apparire come e di quanto questo aumenta o scema. Tra simili scritture debbono trovar luogo soltanto quelle le quali accennano a fatti per cui esso patrimonio muta realmente; ora il fatto per cui si prevedono quali entrate e quali spese probabilmente si verificheranno, non è tra questi. E poi, specialmente se si tratta di un Bilancio che non vincola l'Amministratore, e uno dei due stampi dato dal Consiglio è tra questi, è per avventura più importante conoscere durante l'anno quali siano le vere rendite e le vere spese verificatesi, che non la relazione tra queste e le previsioni. Ma mi si dica che simili notizie si potrebbero trovare mediante facili conteggi. Risponderei che le scritture debbono mostrare ciò che più preme di conoscere, e che del resto conteggi anche più brevi permetterebbero di dedurre da scritture altrettanto patrimoniali la differenza che il nostro autore fa direttamente apparire, molto più che si potrebbe scrivere in capo ad ogni conto di entrata e d'uscita la somma prevista.

§. 2.

La soluzione proposta dal Gasbarri.

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 Gasbarri, citato dal Riva (1), nel suo progetto di scrittura a partita doppia per i Ministeri e per le Amministrazioni centrali dello Stato, pubblicato nel 1869, diede una soluzione diversa da quella del Courzig, testè descritta. 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 ritenere, le spese pagate e da pagare, quindi trasporta in altri due conti, Aumenti patrimoniali e Diminuzioni patrimoniali, quelle entrate e quelle spese di bilancio che han prodotto aumenti o diminuzioni di patrimonio. Tra le molte osservazioni che si potrebbero fare pare soltanto questa, che qui il lavoro è duplicato, il che è forte indispensabile, e che gli aumenti e le diminuzioni del patrimonio in luogo di rilevarsi direttamente o 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 scrittura errate, più darsi che a simile procedimento si presti il meccanismo del-

(1) Michele Riva. - Dell'insufficienza della Partita doppia, ecc. Roma 1875, Op. qui citata pag. 66 - Il libro del Gasbarri non l'ho potuto avere.

la partita doppia, ma non può darsi che esso sia razionale. È sta poi il fatto che simile soluzione non fu riconosciuta sufficiente ed opportuna da coloro che dovettero applicare la legge di contabilità precitata.

§. 3°.

Come venne risolta la questione quando si tentò l'applicazione della partita doppia alle scritture dello Stato.

Il Sicello, Ragioniere generale dello Stato, nella relazione al Ministro delle Finanze, la quale precede le Istruzioni per le scritture delle Amministrazioni centrali dello Stato, approvate con decreto ministeriale 20 ottobre 1870, dopo aver detto che vi fu chi propugnò dover si tenere in evidenza tutti gli atti e fatti che avvengono per conto dello stato, e chi sostenne non dover si nei libri della scrittura doppia registrare quegli atti che non in se prima veramente e inibutamente il patrimonio dello Stato, conchiuso 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 o 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 soltanto chi ha effettivamente ricevuto »

È in quel primo ordinamento, davvero indimenticabile, 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 '69 al '73, interpellato più volte in Parlamento sul modo che si teneva nel registrare le previsioni; rispondeva invariabilmente presto a poco così: « Chiedete a un Ragioniere se si possono registrare nella partita doppia le previsioni; ed egli vi dirà che in essa non si possono notare che fatti compiuti, ben compiuti; le previsioni si possono scrivere in libri ausiliari.

Il Cambrey-Digny, che era stato ministro delle Finanze nel 1869 allorchè si discuteva in Parlamento la legge di Contabilità, e che in alcune sue lettere pubblicate nella Strova Autologia nel 1872 aveva, non certo affermato esplicitamente, ma lasciato intravedere essere sua opinione che le entrate e le spese di Bilancio effettuate potessero affermarsi in un conto di Perdite e profitti, cioè a dire si confondessero cogli aumenti e le diminuzioni del patrimonio, propose nel 1874 all'Accademia dei Ragionieri in Firenze, di cui era presidente, di ricercare rapporti fra la partita doppia e il Bilancio di previsione. L'Accademia nominò una Commissione perchè studiasse il tema; la qual Commissione, secondo che risulta da un suo rapporto, in cui confessa che dimarsi alla questione proposta si era trovata in un mar di difficoltà, venne, non però ad unanimità di voti, in questa conclusione: che tutto ciò che non modifica la situazione patrimoniale non può venire considerato come un fatto contabile (1).

(1) Vedi il Bollett. N. 4 dell'Accademia fiorentina, e anche il Riva: - Dell'insufficienza della scrittura doppia, ecc. op. citata - pag. 4. -

La risposta di questa Commissione non era esatta, come non erano esatte le affermazioni del Nicello. E fu facile, a coloro che sostenevano altre idee, il replicare, essere le autorizzazioni consentite nel Bilancio atti troppo solenni, e troppo influenti sulla gestione, perchè si potesse così di leggieri affermare che non eran fatti compiuti, nè tali di cui convenisse tener conto.

Ma è dubbio però che in questa disputa la ragione, quanto alla sostanza, stava dalla parte del Nicello 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, perchè le previsioni o autorizzazioni che siano, per se stesse non mutano punto il patrimonio; che in un simile sistema non si possono accendere conti alle facoltà che rimangono da usare, perchè 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 n. 7099, si diede una nuova soluzione al quesito riguardante l'applicazione della partita doppia alle scritture dello Stato. Si disse che conveniva registrare i fatti avvenuti si in rapporto al Bilancio che al patrimonio; le previsioni erano dunque di nuovo abbandonate. Per conseguire il fine a cui si mirava si considerarono come elementi patrimoniali, e quindi come oggetti di un conto nelle scritture sintetiche, i crediti per entrate accertate e non

risoste, i crediti per entrate riscoste 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 pagamento emessi. Si ebbero così tra gli altri conti elementari questi: Debitori di fronte al Bilancio di previsione (Debitori per entrate accertate), Agenti di riscossione, Creditori di fronte al Bilancio di previsione (Creditori per spese liquidate), Ordini di pagamento. Simili conti complessi si troverà in partitari e libri sussidiari, nei loro conti semplici, o, come si disse, nei loro sotto-conti; prima badando alle province 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 i residui. Al primo caso si consideravano quei conti come appartenenti alle scritture patrimoniali; nel secondo si supposeva che facessero parte delle scritture del Bilancio di previsione. Le quali scritture non erano complete, anzi non esistevano come sistema a sé; perché mancavano i conti alle entrate e spese presunte che rimanevano da effettuarsi.

Alla 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 scrivere quindi in capo ai sottocanti intestati ai singoli capitoli le somme autorizzate in Bilancio e le modificazioni portatevi in progresso di tempo. Così composte le scritture, da ciascuno dei predetti sotto-conti, si può spedatamente

in ogni tempo deprimere 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 basterebbe trovare la differenza tra il totale dell' avere del sotto-conto, e la somma che segna le facoltà consentite scritta in testa accanto al suo titolo (1). Le singole ricerche possono rendersi più rapide, conteggiando ogni volta che si muta foglio simile differenza, e ponendo esattamente luogo della somma totale delle previsioni in capo al nuovo foglio.

Del resto la registrazione totale degli accertamenti è razionale di per se stessa, e dovrebbe farsi anche quando non seguisse da essa il maggior vantaggio di cui ora parla.

Nel caso poi di un Bilancio di cassa converrebbe applicare gli espedienti sopra descritti ai sotto-conti in cui si sviluppano i conti collettivi, - Agenti di riscossione e Ordini di pagamento riguardati come appartenenti alle scritture del Bilancio. L'una e l'altra fatta applicazione non richiederebbe neppure un aumento nelle scritture, giacché le medesime in quei conti sono necessariamente complete.

Simili misure non si adottarono dagli autori della riforma portata alle scritture dello Stato nel 1874; i quali crederono opportuno di risparmiare il lavoro richiesto 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

(1) Per verità una pratica simile si seguiva fin d'allora nelle scritture elementari dello Stato.

due Bilanci contemporaneamente, uno di cassa e uno di competenza. Ad ogni modo la lacuna a cui io accennai si riempiva col mezzo di scritture composte su un numero non piccolo di libri ausiliari.

Permetto è tutto ciò che può ottenersi rispetto alle previsioni da una scrittura patrimoniale compiuta; e vano il voler cercare di più. E si badi che è possibile raggiungere tanto solamente alla condizione che le scritture patrimoniali sieno sintetiche, e che il Bilancio sia per annate.

Le queste condizioni non si verificano, e se si vuole una scrittura completa del Bilancio di previsione, bisogna comporre due sistemi di registrazioni distinti; ed è razionale comportarli in Giornali e Mastri separati. Lo bene che sarebbe possibile compilare i due ordini di scritture in un solo Giornale e in un solo Mastro; giacché, quanto alla forma esterna, il meccanismo della partita doppia non richiede che gli articoli in quali si succedono in questo siano omogenei; so anzi che il prof. Gio. Mastra (1), trattandosi di un breve esempio relativo ad una piccola azienda, li ha effettivamente in un solo Giornale e in un solo Mastro, e fondendo insieme nel primo libro gli articoli riguardanti un medesimo fatto, ancora che debbano riferirsi ai conti di en-

(1) Vedi la Rivista di Computisteria - Anno 1876 pag. 32-49. Il Mastra osserva che i due ordini di scritture debbono essere distinti; aggiunge però che il raccogliervi in una sola serie di libri abbrevia il lavoro. I conti nei quali egli raccoglie le scritture del Bilancio sono i seguenti: Bilancio presunto - Entrate presunte - Spese presunte - Utile presunto - Entrate contante e spese contante. - Vedi anche l'opuscolo dello stesso Mastra - Sulla Logistimografia - Anara 1876. -

manca i sistemi, ha potuto ottenere qualche piccolo risparmio nelle scritture delle esplicazioni, ma non mi pare che tutto ciò sia corretto, e che il piccolissimo risparmio di lavoro giustifichi l'offesa che s'è fatta alla sana teoria.

È forse soverchio l'aggiungere che non è essenziale l'applicare di due sistemi di scrittura lo stesso metodo, l'Communi di Milano e di Brescia, e dopo di loro diversi altri, han dato al problema: ricordare i fatti amministrativi in quanto mutano la situazione del patrimonio, e in quanto per essi si usa delle autorizzazioni consentite, una soluzione semplicissima. Essi comporrono scritture patrimoniali come se non vi fosse nessun vincolo di Bilancio, e le comporrono secondo il metodo 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 applicano la partita semplice. E siccome si curarono di istituire nessun stretto riscontro fra i due ordini di scritture; sarebbe stato male agevole il farlo, perchè le scritture patrimoniali che compilano sono compiute non solo, ma analitiche, e le scritture di Bilancio devono essere per esercizio anche per annate.

Art. 3°

Della possibile fusione delle scritture del Bilancio di previsione con quelle patrimoniali di cassa.

Ma se il problema: fondere in un solo sistema omogeneo le scritture patrimoniali compiute e le scritture del Bilancio di previsione non ha una soluzione razionale, può egli dirsi la stessa cosa per il medesimo pro-

bilancio proposto nel caso di scritture di cassa pure o a residui?

Nelle scritture di cassa pure, essendo il Bilancio egualmente di cassa, ogni incasso è un aumento nel fondo delle scritture, 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 adunque applicare il procedimento seguito dal Consiglio, che io ho poco fa descritto, a questa condizione però, che, essendo le scritture di cassa per annate, anche il Bilancio sia per annate, essendo quelle per esercizi anche questo il sia.

Precedentemente, se le scritture sono a residui e il Bilancio di competenze, 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; cosicchè qui pure è applicabile il procedimento del Consiglio, ma sempre a questa condizione, che le facoltà contenute nel Bilancio siano valide finchè dura lo spazio di tempo a cui son relative le scritture patrimoniali, e non più in là di quello.

Ma si badi che nell'uno e nell'altro caso i conti propri delle scritture patrimoniali divergono, così nella forma come nella sostanza, identici perfettamente ai conti elementari delle scritture del Bilancio di previsione; che nelle scritture di cassa pure anche i conti elementari al Tesoro sono null'altro che i conti propri delle scritture del Bilancio, e che in fine erigendosi nelle scritture a residui, se sono sintetiche, vi può essere intera somiglianza o corrispondenza, giacchè allora i conti elementari sono accessi a debiti e crediti per entrate di Bilancio da ritenere o versare, e per uscite da pagare; tantochè si può dire che l'applicazione di quel procediment trasporterebbe le scritture patrimoniali in scritture di Bilancio. E la trasmutazione sarebbe incamminata solamente nel caso di scritture a residui e analitiche, poichè allora

i conti elementari sono accessi a debiti o a crediti verso persone singole, e non possono, se non per eccezione, corrispondere ai conti propri delle scritture del Bilancio, che sono entrate od uscite accertate su una determinata voce di quella. Debbo anzi notare che l'esempio dato dal Courty nel terzo volume della sua opera (1) riguarda un sistema di scritture per cassa ed a residui, sebbene egli nol ribori.

Simile transmutazione, o, per essere più esatto, simile soppressione delle scritture di cassa pure o 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 queste aziende ve ne hanno molte. Segue quindi che non può assolutamente in via assoluta, essere condannabili quelle aziende le quali tengono soltanto scritture del Bilancio di provvisione e scritture del patrimonio permanente, o, come altri vuole, non disponibile, il quale comprende tutto il patrimonio, meno il danaro in cassa, e i crediti e i debiti dipendenti da entrate o spese di Bilancio. E ciò tanto più che quando vi fossero molti di codesti crediti o debiti, mi quali si giudicasse expediente di accendere conti, sarebbe sempre possibile tenere simili conti in un partitario, che può essere indipendente dal sistema di scritture del Bilancio, oppure essere lo svolgimento 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 avente nel Bilancio, senza per questo duplicare le scritture.

(1) Antonio Courty. - Trattato delle Scienze di Contabilità e d'Amministrazione privata dello Stato. - Opera citata. - Venezia 1854-59 - Vol. 3°, pag. 198-205.

È inutile il dire che le scritture dell'uno e dell'altro sistema possono comporsi o secondo uno stesso metodo, o secondo metodi diversi.

Capitolo 9.

Discussione delle teoriche della Partita doppia svolte dai principali autori.

Art. 1.

Come la discussione deva restringersi ai principi. —
Le teoriche rudimentali.

La teorica di un congegno o meccanismo così completo come è un metodo di registrazione in generale e la Partita doppia in particolare, comprende necessariamente una serie di norme che riguardano direttamente la forma delle scritture e la loro compilazione, e una serie di principi da cui quelle norme si traggono. Ora siccome la forma caratteristica delle varie maniere di partita doppia non ebbero nei tempi che si succedettero e non hanno nei diversi luoghi e nelle diverse Aziende differenze radicali, così le norme di pratica applicazione non differiscono sostanzialmente presso i vari autori: ciatutto le formula come meglio può. Invece le differenze non sono lievi nell'esposizione dei principi da cui quelle norme si vogliono far derivare. Tali principi riguardano la natura dei conti, la fissazione loro, la determinazione delle somme da addebitare o 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. Io 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. Loni devo solamente osservare che, eccettuati forse soltanto il Gritti e il Matta nel loro trattato di Ragioneria, gli autori in generale svolgono i principi; che ho cercato di confutare, 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 le scritture e i conti, e più specialmente quella dell'eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare 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 accontentati di affermare piuttosto che dimostrare o anche solo spiegare codesta eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, come se fosse cosa naturale e palese a tutti.

Il Taccolo dopo aver scritto che in ogni scrittura del Giornale si deve sempre denotare il debitore e il creditore (1), aggiunge: «Lappi che di tutte le partite che tu haverai poste in lo Giornale al quadero grande se ne conven sempre far doi, cioè una in dare e l'altra in avere...» Poi dice che nella

(1) Luca Taccolo. - Summa de Arithmetica sp. rit. Tract. XI. Cap. XI

partita del debitore si deve « chiamare la carta dove
sia quella del creditore, » e così nella partita del credito-
re « chiamare la carta di quella dove sia al suo debitore. »
E in questo modo, continua, « sempre vengono ricatke-
mate tutte le partite del ditto quaderno grande, nel
quale non si deve mettere cosa in dare che quella anes-
sa non si ponga in avere. E così non si deve mettere cosa
in avere che ancora quella medesima con suo ammon-
tore non si metta in dare. E di qui nasce poi il Bilancio
che del libro si fa al suo saldo, tanto conuen che sia il dare
quanto l'auere. » Note quindi che si noti la partita del de-
bitore subito dopo quella del creditore, « perche nel pro-
prio giorno che nasce al debitore in quel medesimo nasce
al creditore, et per questo rispetto se deve accostar l'uno
all'altro (1). »

Il Marconi dice poco di più. Egli obser-
ua che il mercante in ogni operazione che fa deve cerca-
re qual sia il debitore e quale il creditore, e che a questo
« più che ad ogni altra parte deve attendere: perche in-
vero qui consiste tutta la difficoltà dell'arte, in saper
discernere in ciascuna faccenda qual sia esso debito-
re et creditore. » Indi seguita: « Onde è da notare che
in tutte le operazioni che al mercante occorrono,
sempre è necessario che almeno li'occorrano quattro
termini, cioè: 1.º uno che dà; 2.º l'altro che riceve, 3.º et
quella cosa che vien data o ricevuta, et anche la carta,
perche. Et questo auuene in tutte le cose, come sareb-
be nel vendere, comprare, riscotere, pagare, barattare,
prestare danaro, et in moltissime altre che sarà con-
go a dirle (2). »

(1) Luca Pacioli. Summa de arithmetica, op. cit. Tract. XI. Cap. XIV

(2) Domenico Marconi. - Libro mercantile col suo Giornale
et alfabeto, ecc. Venetia - 1574. - citato dal Bonalumi. -

Gli scrittori che vennero dopo infino a questi ultimi tempi non dissero, rispetto ai principj, né molto più, né molto meno di questi due antichi. Tera qu'è molti che si accontentarono di enunciare l'eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, asserendo che essa viene dalla stessa natura delle cose, ne citero uno solo, il nostro d'Anastasio.

Egli comincia col dire che alla scrittura doppia « fu dato questo nome, perché ogni mossa per semplice che ella sia, porta sempre un doppio effetto, onde avviene che anche il registro o la scrittura deve eseguirsi in due luoghi, e perciò è doppia. » Aggiunge poi che non solamente nella mercatura qualunque mossa porta sempre un doppio effetto, ma . . . che nessuna azione dell'uomo può giammai essere origine di un solo avvenimento, dovendo essa produrre sempre due. » E vuol provare questa sua sentenza con esempi, dei quali mi basterà citare il primo: « Vado in piazza, egli dice. Se ti prendo in esame ciò che è risultato da questo mio viaggio, ti troveranno due novità. La prima, che io manco al luogo in cui era, l'altra che la piazza una persona di più di quelle che per lo innanzi conteneva (1). » Indi trae da quella prima massima: ogni mossa per semplice che sia porta sempre un doppio effetto, e serve altre proposizioni, che chiama principj o assioni fondamentali della scrittura doppia, e ai quali poi effettivamente si riferisce ogni volta che enuncia norme pratiche di registrazione. Come non sempre che tali assioni valgan la pena di riprodurli; sembrami invece che t'aver ricordato il primo e la dimostrazione sua basti a chiarire quanto si sia illuso il buon d'Anastasio giudicando, come appare dal titolo pocato modesto dell'opera sua,

(1) Niccolò d'Anastasio. - La scrittura doppia ridotta a scienza. - Venezia - 1803 - op. cit. Vol. 1.ª part. 1.ª cap. 1.ª art. 1.ª

D'aver egli ristretto la scrittura doppia a scienza.

Art. 2°.

La spiegazione della doppia scrittura delle somme per via di semplice induzione.

Non pochi autori si provarono, non dico a dimostrare l'equaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, ma a farla intravedere con procedimenti induttivi, prendendo le mosse dalla partita semplice.

De la Porte, la cui opera, secondo il Lefebvre (1) e il Monginot (2) fu la prima in Francia che abbia descritta la partita doppia, e fu pubblicata la prima volta nel 1673, dopo aver parlato di prospetti (états) delle mercanzie, del denaro, delle lettere di cambio, delle spese generali, delle perdite e dei profitti che mancano nel Libro a partita semplice, aggiunge: « Ce sont ces états ajoutés au Grand-Livre d'un négociant sous le nom de comptes généraux, qui en y introduisant un doublement d'écritures. . . ont fait donner à cette manière de tenir les livres le nom de Tenue à parties doubles » E più oltre. . . « ce doublement provient de ce que chaqun des articles dont doit être débité ou crédité un particulier au Grand-Livre, se porte au même instant, et sous la même date en sens contraire au crédit ou au débit des comptes généraux, c'est à dire que si le particulier doit être débité d'un article, un des comptes généraux sera crédité du même article, que s'il doit en

(1) Hourbin Lefebvre. - Origines de la Comptabilité - op. cit. pag. 23.

(2) St. Monginot. - Nouvelles Études de Comptabilité - Paris 1867.

preface - pag. II^a.

être créditée un des comptes généraux en sera débitée (1). È fin-
re del De la Porte questa norma generale per la deter-
minazione dei conti da addebitare e da accreditare: « Tout
ce qui entre en mon pouvoir ou sous ma direction est débi-
teur; tout ce qui sort hors de mon pouvoir ou hors de ma di-
rection est créancier. »

Però l'insufficienza, anzi l'erroneità
della teoria si fa palese a chiunque osservi non essere vero
che ogni somma la quale si pone in uno dei sopradetti conti
generali debba poi scriversi in un conto dei corrispondenti; e
viceversa. In vero, per accennare a un caso solo, una vendita
a contanti dà luogo a una scrittura nel conto cassa e a
un'altra nel conto della mercanzia venduta, cioè a dire in
due conti generali.

Una via simile segue nelle tre ope-
re Francesco Villa, il padre della Ragioneria in Ita-
lia. Egli descrive un metodo particolare di scrittura
semplice che si vale non solamente di conti ai debitori
ai crediti, ma ancora di partite di deposito, alle sortite,
alle mercanzie, ai beni tutti; quindi ne dimostra l'in-
sufficienza e poterla ragionevole della partita doppia.

« Lo scopo principale della tenuta di registri
a scrittura doppia, scrive egli (2), è quello di rimediare
alle imperfezioni del metodo a scrittura semplice. Co-
li imperfezioni stanno in questo, che sebbene le attività
e le passività originarie, mediante l'uso delle partite
di deposito, delle partite individuali, vengano, nella

(1) De la Porte. — La science des jenus négocians et Tenens de
livres. — op. cit. — Siccome cito dall'edizione del Mignerot, edita
sullo scorcio del secolo passato, non avendo potuto vederne una più
antica, e siccome tale edizione non è genuina, così non sono sian-
no che le sopradette proposizioni siano proprie del De la Porte.

(2) Fr. Villa. — Elementi d'Amministrazione e Contabilità. —
IV ediz. pag. 266.

scrittura o registrazione semplice, opportunamente classificata, non se ne ha nel registro o libro d'amministrazione un quadro generale; che le rendite o i profitti, come le spese o perdite, non risultano da alcuna apposita dimostrazione, da alcun prospetto formante parte del registro, che finalmente, dopo aver chiuso in un libro a scrittura semplice tutte le partite rappresentative di deposito e le individuali, manca nel libro di questa contabilità un prospetto delle attività e delle passività sussistenti alla fine di un periodo d'amministrazione. Per rimediare a queste mancanze si è in una forma trovata opportuna di aggiungere alle partite di deposito ed individuali (non determinate in numero che dalla natura dell'azienda) tre altre partite le quali noi chiameremo riassuntive appunto perché sono destinate a riassumere le nozioni sparse negli altri conti.

« La prima di queste partite riassuntive serve a raccogliere da una parte (pagina destra) le attività ed i crediti, e dall'altra (pagina sinistra) le passività che al principiare di un periodo d'amministrazione spettano al proprietario della sostanza. La seconda serve a presentare da una parte (pagina destra) le rendite, e nella parte opposta (pagina sinistra) le spese competenti o riferibili al periodo d'amministrazione. La terza finalmente è destinata a raccogliere da una parte (pagina sinistra) le attività ed i valori esistenti al finire del periodo d'amministrazione, e dall'altra (pagina destra) le passività al finire del periodo medesimo.

« Le tre indicate partite riassuntive possono considerarsi come altrettanti conti aperti al proprietario della sostanza, in ciascuna delle quali figurano rispettivamente da una parte le attività, dall'altra le passività del medesimo. »

Rondineno più oltre comprende che simile asserzione per ciò che riguarda lo stato finale è contestabile, e si studierà di eliminare la apparente incongruenza di codesto stato.

« Ma estendosi, scrive (1), qualificati in tre prospetti riaffuntivi di un registro come allettanti conti aperti al proprietario della sostanza, ed essendo in massima ammesso che un conto presenta a sinistra il debito, ed a destra il credito, deve sembrare al lettore ancora non abituato a quelle convenzioni che abbreviano le scritture (e mettono in evidenza lo stato dei conti), deve sembrare, dico, incongruente il veder nello stato finale, a debito 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 Riaffunto finale, questa incongruenza svanirà, giacché (ed in opposizione a quel che succede pel Riaffunto delle passività ed attività originarie) la pagina sinistra è destinata ai crediti, la destra ai debiti.

« Ma si potrebbe dare al Riaffunto finale il carattere di un conto individuale aperto a colui che si assume l'incarico di esigere i crediti e di realizzare le altre attività dell'azienda e di pagare le passività della medesima. — Assunta questa supposizione ne verrebbe la necessità di addebitare a quel conto individuale tutti i valori e le attività, delle quali la persona cui si ritenesse intestata si fosse assunto l'obbligo di custodire, e di accreditargli tutte le somme del pagamento delle quali si fosse incaricata. »

« Per valeri delle tre partite riaffuntive, continua (2), è stato riconosciuto indispensabile l'esser dere a qualunque registrazione il metodo che in mol-

(1) Opera citata pag. 232. -

(2) Id. 267. -

stissime occorrenze viene adottato per la registrazione degli affari nella scrittura semplice, e che consiste nel registrare la stessa operazione sotto due aspetti, cioè come un addebitamento ad una data partita, e come un accredito simultaneo ad un'altra la quale si trova colla prima in certe relazioni.»

Il Villa enumera potrei divertirsi di due registrazioni nella scrittura semplice così come egli la descrisse, e son quelli che riguardano negozi per cui si muta la forma soltanto del patrimonio, accenna quindi ai casi di una sola registrazione, comprendone l'apertura e la chiusura dei conti, e quei fatti che danno luogo a rendite ed a spese, a profitti ed a perdite, e conchiude che coll'estendere anche a questi casi la doppia registrazione si completa il registro ponendo in essere tre conti riassuntivi.

Essendo stare che qui il principio fondamentale della partita doppia è piuttosto affermato che dimostrato, il Villa non ha provato che i tre conti riassuntivi descritti da lui siano essenziali a quel metodo. E per verità la prova non la poteva dare.

Lo Stato originario dei debiti e dei crediti del Villa è null'altro che il Conto cavedal del Tacuolo, e può essere sostituito da un conto che indichi in una somma sola il montare del fondo patrimoniale al principio dell'anno. Lo stesso Villa là dove parla dell'applicazione della partita doppia alle aziende mercantili (1) accenna al conto di capitale dove appare la sostanza netta, e dice che esso vale a pareggiare lo stato originario dei debiti e dei crediti, il quale assume così l'aspetto di un Bilancio, e si chiama in fatto Bilancio d'entrata.

(1) Op. cit. pag. 314.-

Lo Stato finale dei debiti e dei crediti è null'altro che il Bilancio di chiusura, e anche il Filla osserva che nelle Imprese mercantili si dice Bilancio finale.

Lo Stato originario dei debiti e dei crediti, e il Bilancio d'entrata servono all'apertura dei conti, il Bilancio finale alla loro chiusura. Ma l'apertura e la chiusura dei conti possono anche farsi, e in più maniere, senza l'uso di quei prospetti, edunque essi non sono strumenti o meccanismi indispensabili della partita doppia, non costituiscono una delle principali sue caratteristiche, e però non possono servire di base alla sua teoria, se molti che essa sia razionale.

Senza dire poi che la teoria del Filla, se ha da intendersi alla lettera, non spiega come la partita doppia sia applicabile, o che alle scritture patrimoniali compiute, e quelle incompiute, è questo, che col dire partita doppia si venga a dire scritture patrimoniali compiute, è errore non lieve, e molto diffuso.

Il Filla non si prova a dimostrare che la partita doppia può applicarsi alle scritture del Bilancio di previsione, e non occorre nemmeno di accennare che se vi si fosse provato non avrebbe potuto rinferirvi senza fare larghi strappi alla sua teoria.

Con tutto ciò il Filla ha avuto molti imitatori, e, fra gli altri, non ultimo al certo per valore, il Conte Cambrey-Digny. Il quale, nella prima lettera allo Sialoja sulla Contabilità e sui Bilanci dello Stato (1), afferma che la partita doppia indica merci di un Bilancio di apertura a quanto ascende il patrimonio dell'Azienda, e come sia costituito al principio dell'esercizio, raccoglie durante l'esercizio in un conto generale le entrate e le spese,

(1) Nuova Antologia. - Aprile 1872. - Firenze.

e dimostra merce di un Bilancio di chiusura lo stato del patrimonio alla fine del periodo di gestione. Così ancor egli reputa che non vi può essere partita doppia dove non vi hanno scritture patrimoniali integre.

Questo concetto fu accettato dai legislatori che nel 1869 si diedero la legge sulla Contabilità generale dello Stato (il Cambry-Digny era allora Ministro delle Finanze), non meno che da coloro che dovettero poi provvedere alla sua prima applicazione in quanto riguarda le scritture dello Stato che si vollero a partita doppia. E può dirsi che simile concetto errato fu non ultima cagione delle incertezze che si trovarono in quella legge, e delle arruffate discussioni che si fecero poscia per vari anni sul modo di applicarla.

Art. 3°.

Le teoriche che si fondano sulla contemporanea esistenza dei conti agli elementi patrimoniali e ai risultamenti della gestione. - Le teoriche dei conti attivi e passivi.

Non pochi traggono la dimostrazione dell'equaglianza 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.

Tra gli autori, che hanno seguito codesta giusta via, il primo per ordine di tempo e per

avventura il Crippa, Egli dice da prima dei conti agli elementi patrimoniali, e nota che « i fatti di semplice tramutazione hanno virtualmente e immediatamente la duplice corrispondente indicazione nelle cose tramutate sotto il rispettivo naturale ed opposto rapporto di carico nell'una e di scarico nell'altra. » Osserva poi che i sopraddetti conti non bastano a una compiuta rappresentazione degli altri fatti per cui si muta la sostanza. « Il fine . . . di avere, continua egli, in fretta e pronta . . . informazione e dimostrazione in rapporto agli interessi e alle vedute generali della ragione proprietaria, occorre 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, » occorrono insomma i conti soggetti della stessa ragione proprietaria, ossia i conti dello stato originario del patrimonio, e degli aumenti e decrementi suoi. Resta possibile perciò di tali conti una compiuta analisi e dimostrazione, non vi è più alcun caso nei fatti, movimenti e risultati che non abbia riferimento ed effetto in un'altra. Ciò che è carico ad addebitamento di un oggetto riesce scarico ad accreditamento di un altro oggetto o conto, e viceversa (1). »

Abbiamo della partita doppia concetti simili a questi vari autori tedeschi. Il Herzbauer osserva che se si rilevano i fatti amministrativi così secondo i beni che entrano ed escono, come secondo i risultamenti che danno, e se si descrivono nei conti agli elementi della sostanza o ai beni in essere (Bestandskonten), e inoltre, scorrendo, nei conti dei risultamenti finali (Erfolgskonten), si ha la partita doppia.

(1) Ludovico Giuseppe Crippa. - La scienza dei conti. - Milano 1838. - Part. 1.^a cap. 3.^o

Col qual metodo ogni fatto si registra in due conti degli elementi patrimoniali, o in un conto degli elementi, e in uno dei risultamenti, adunque due volte (1).

Secondo il Löw si ha la partita doppia quando le scritture tengono in evidenza non soltanto la quantità degli elementi della sostanza, ma anche il valor suo, e i rapporti delle rendite, delle spese, del guadagno e delle perdite. Tanto che seguendo questo metodo 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 colle rendite e colle spese, quindi doppiamente; onde il nome di partita doppia (2)

Lo Stern chiarisce in questo modo il meccanismo della partita doppia. Allorché le scritture esprimono i valori, e non tengono conto soltanto di tutti gli elementi della sostanza, ma ancora di essa sostanza in monte, allorché in altre parole, per tutti i fatti amministrativi si registrano le variazioni dei singoli elementi del patrimonio nei conti loro, conti di possesso (Besitzkonten) 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 scemato, o viceversa, in un conto di possesso e in uno dei conti sussidiari a quello di capitale (Hilfs-

(1) Georg Kurrbaner. - Lehrbuch der Kaufmännischen Buchhaltung. - Wien 1850 - citato dallo Schrott. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. op. cit. Part. 2.^a Cap. 6. §. 66.

(2) Edvard Löw. - Theorie des Rechnungswesens. - Berlin, 1860. - citato dallo Schrott al luogo sopraddetto.

Capitalkonten)(1).

J. B. Lannay (2) accenna dapprima alla scrittura semplice che si vale dei soli conti di corrispondenti; e afferma che essa è insufficiente a dimostrare i risultamenti veri di tutta la gestione. « En effet, comme on le verra, il est évident que, pour atteindre ce dernier but, il est indispensable d'avoir des comptes non seulement à toutes les personnes, mais encore à toutes les choses ou valeurs qui ont rapport au bilan que l'on se propose de tenir; et qui enfin, en raison des divers incidents susceptibles de produire une amélioration ou un déficit dans le bilan, ce dernier doit être représenté dans les livres par un compte, ou des comptes où tous ces incidents soient régulièrement notés. »

« La tenue des livres en parties doubles, aggrégée qu'elle est, est ainsi appelée, parce que, dans le système, chaque compte débiteur doit correspondre à un compte créditeur, chaque article d'écriture former ainsi une balance séparée. D'où il suit que, quand les écritures sont justes, sauf les comptes réunis, doivent toujours former une balance générale, c'est à dire, contenir en masse, une somme égale de débits et de crédits. »

« Le premier principe est fondé sur la nature même des comptes, qui se rapporte toujours nécessairement à deux sujets, l'un actif, l'autre passif; et le second principe est la conséquence des deux axiomes d'arithmétique suivants: l'addition des sommes égales à des sommes égales doit donner des montants égaux; et la soustraction

(1) Immanuel Stern. - Die Kaufmännische Buchführung. - Darmstadt. 1863. - citato dallo Schrott al luogo sopraddetto.

(2) Poggiani il Dictionnaire de Commerce et navigation del Guillaumin, alla voce Tenue des Livres.

des sommes égales des sommes égales doit donner, d'une autre côté, des restes égaux.»

Il Gitti alla sua volta, distingue i fatti amministrativi in statistici ed economici, secondo che un fatto soltanto la forma del patrimonio, o anche la somma sua, e indicati coi simboli A , P , N l'attivo, il passivo, e la sostanza netta originaria, pone questa eguaglianza iniziale:

$$A - P = N, \text{ o } A = P + N$$

che impropriamente chiama equazioni. E osserva che essendo dopo il compimento dei fatti statistici, si trasformano rispettivamente in

$$A' - P' = N', \text{ oppure } A' = P' + N'$$

e dopo quello dei fatti economici in:

$$A' - P' = N' + R - S, \text{ o } A' + S = P' + N' + R,$$

dove R rappresenta l'aumento, S la diminuzione rilevate. 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, cioè a dire di N , R ed S , che in somma « mantiene costantemente l'eguaglianza per l'elemento statistico e l'elemento economico del patrimonio dell'azienda (1). »

In tutti questi autori il punto di partenza è giusto; ma la dimostrazione dell'eguaglianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditamenti pare un po' manchevole. Nessuno s'è fermato a investigare l'ufficio che hanno nelle scritture i valori di conto, tra i quali soltanto ha luogo l'eguaglianza sopraddetta. Il Löw poi erra palesemente quando dice che ogni fatto amministrativo è registrato sempre una volta secondo

(1) V. Gitti. — La scrittura doppia e le sue forme. — Torino 1878.
§. II. pag. 12e.

il suo rapporto colle rendite e le spese, estendosi un'intera classe di fatti, le permutazioni, dai quali conseguono né rendite né spese, e i quali quindi non hanno con esse relazioni di sorta.

Non differiscono sostanzialmente dalle teoriche che finisco di descrivere, quelle che poggiano sopra la distinzione dei conti attivi e dei conti passivi, e cercano di giungere alla dimostrazione dell'eguaglianza costante tra i saldi attivi e i saldi passivi.

Segue una tale teoria, tra gli altri, il Foster, e la svolge nei seguenti termini (1):

« Uno dei primi assiomi delle scienze esatte è questo, che il tutto è 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 monte; i rimanenti conti mostrano le parti che lo compongono: e il tutto e le sue parti unitamente si controllano e ritengono.»

« 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 (Stock) deve pur esso entrare in una di tali classi; perché quando gli elementi attivi (assets) superano i passivi (debts), il capitale o il proprietario è un creditore per il soprappiù; laddove è debitore per il deficit nel caso di insolvenza. Diretta conseguenza di questo è il costante equilibrio nei conti tra debitori e creditori.»

« Ma anche senza deturmarla dalla connessione dei conti, simile parità o corrispondenza (e

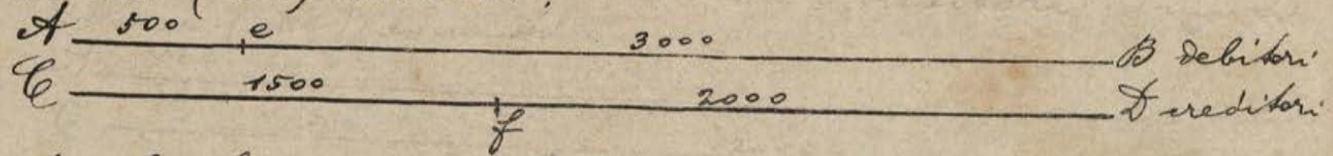
(1) B. F. Foster. — Double Entry elucidated. — New ed. London. 1873. — pag. 3. §. 16 e seq. —

quality) saturate evidentemente dal vero significato dei termini debitore e creditore, i quali, essendo correlativi, l'uno sempre implica l'altro e non può senza di esso esistere. Se quindi per ogni debitore vi deve essere un e qual creditore, e per ogni creditore un corrispondente debitore, le rispettive somme di queste parità (equalities) devono pure essere eguali.»

«Al tempo dell'apertura e chiusura dei conti l'equilibrio tra i debitori e creditori esiste nell'azienda considerato in uno stato di quiete (rest); ma per gli affari: aggiungendo quantità eguali o quantità eguali si hanno totali eguali; e togliendo quantità eguali da quantità eguali si hanno resti eguali; egli è evidente che il medesimo equilibrio deve, in qualsivoglia caso, rimanere costante nell'intervallo che corre tra quella apertura e quella chiusura.»

«Gli elementi del patrimonio sono in uno stato di continua trasformazione e di continuo scambio; ma per quante variazioni subiscano, sia che l'intero capitale cresca, scemi, o rimanga stazionario, esso deve costantemente essere eguale alla somma delle sue parti. Se i guadagni aumentano e le perdite diminuiscono il capitale, essi 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 tra il tutto e le proprie parti.»

«A meglio chiarire il principio di cui qui si tratta supponiamo che due eguali linee AB e CD rappresentino i debitori e i creditori di un sistema (set) di conti.



sia la linea dei debitori divisa in e e quella dei creditori in f; e Ae e Cf rappresentino rispettiva-

mente il dare e l'avere del conto capitale (stock), AB e fd il dare e l'avere di tutti i rimanenti conti. Egli è evidente che la differenza tra Ac e Cf è eguale alla differenza tra eb e fd, e deve essere eguale a essa; pongansi le divisioni e ed f in qualsivoglia altra parte delle linee, se ne tolga anche una, p. es. f, egli è ancora evidente che Ac è eguale alla differenza tra Ed ed eb. Onde segue che il saldo del conto capitale deve sempre essere eguale al risultamento collettivo di tutti gli altri conti.

Ma simile parità relativa non è, come è stato comunemente supposto, ristretta al conto capitale; il medesimo ragionamento vale anche quando si riferisce a ogni altro conto, o a ogni porzione di conti. Per esempio, rappresentino Ac e Cf il dare e l'avere della Cassa; ne segue che il saldo del conto cassa è eguale alla differenza tra i saldi (net balances) di tutti gli altri conti.» -

« Il lettore potrà forse dubitare che quantunque le due linee AB e CD siano eguali all'apertura dei libri, pure siccome possono seguire negati che alterino la loro estensione, così sia possibile che esse crescano o diminuiscono irregolarmente; e cada quindi tutto il ragionamento fondato sulla loro parità. Ma una simil cosa non potrà mai accadere; perché in ogni negozio o liquidazione (transaction or adjustment), deve verificarsi un'eguale montare di debitori e creditori (an equal amount of debtors and creditors must be affected), così che le due linee di cui si tratta devono sempre crescere o diminuire egualmente.

« L'equilibrio tra i debitori e i creditori essendo stato dimostrato col dedurlo tanto dalla natura delle relazioni che corrono fra loro, quanto all'asserzione che il tutto è eguale alla somma del

le sue parti, ed estendo inolte stato provato che esso esiste come proprietà intrinseca dei conti, siano questi in istato di movimento oppure di quiete (of motion or of rest), noi abbiamo giustamente posto un principio fondamentale della tenuta dei libri (book-keeping), un principio che non è di pura convenienza, ma di assoluta necessità e inseparabile dalla natura dei conti. »

Tale è la teoria del Foster. Ma si può osservare che l'equilibrio tra i debitori e i creditori (sarebbe detto meglio tra i saldi attivi e passivi o le somme del dare e dell'avere) non è, com'egli afferma, il principio fondamentale delle scritture, sibbene la conseguenza della parità tra gli addebitamenti e gli accreditamenti che si fanno nei conti. E poi in tutti i ragionamenti suoi v'è incertezza, e per voler dare una doppia dimostrazione cade nell'errore di credere che la proposizione — non surge credito senza che sorga ^{un} debito 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 eguale alla differenza tra i saldi attivi e passivi dei rimanenti conti; ma, se bene si considera, quella dimostrazione apparirà insufficiente e il principio stesso non bene formulato.

Oreste Salvagnini in un opuscolo pubblicato nel 1875 (1) svolge una teoria che ha alcuni punti di somiglianza con quella del Foster. Egli pone questa massima fondamentale: « in qualunque fatto amministrativo si verifica contemporaneamente un aumento pari a una diminuzione » che reputa evidente di per sé stessa,

(1) O. Salvagnini. La teoria del sistema italiano. . . Firenze 1875

poi osserva che vi sono due specie di conti attivi e passivi, e in ciafuno due parti o sezioni, l'una positiva, l'altra negativa; indi dimostra queste due proposizioni: « un aumento di passivo equivale ad una diminuzione di attivo », e « una diminuzione di passivo equivale ad un aumento di attivo »; e in fine spiega la ragione vera della pratica tanto diffusa di registrare certi fatti in dare dei conti e certi altri in avere. Ma la massima fondamentale del Salvagnini, riferita ai valori di conto, è tutt'altro che evidente di per sé, ed ha bisogno di essere dimostrata, onde la teoria sua, non avendo base sicura, non regge.

Art. 4°.

Le teoriche che si fondano sul concetto dei conti personali.

Tutti i conti sono accetti a persone, e indicano in dare i debiti di esse, in avere i crediti; e perchè non può sorgere un credito senza che sorga un debito corrispondente, e viceversa, così non si può porre una somma in dare dei conti che non si debba poi scrivere ^{anche} in avere e reciprocamente. Ecco il principio o fatto o espreso che fanno coloro i quali fondano la teoria della partita doppia sul concetto dei conti tutti personali. Della prima premessa non ridico; ho cercato alrove di dimostrare che non è vera. La seconda premessa è vera bensì se si considerano rapporti superorganici tra Azienda e Azienda, e se si bada alla natura dei debiti e dei crediti veri e reali; ma affine di trarne logicamente la conclusione sopra-

detta, dovrebbe dimostrarsi che essa regge per tutti i rapporti messi in evidenza dai conti di un sistema, e rappresentati nella loro grandezza dai valori di conto. E questa dimostrazione non fu data.

Ad ogni modo poiché le teoriche a cui qui accennò han molti e ardenti sostenitori, e tengono il campo nelle scuole italiane, parrai necessario discorrerne un po' diffusamente.

Esse sono di tante maniere quanti sonogli aspetti che prende la teoria dei conti personali.

La prima origine loro deve per avventura cercarsi in quegli autori che si provarono a esprimere un'unica norma la quale valesse a designare i conti da addebitare o da accreditare. E forse codesta origine deve farsi risalire a De la Porte, del quale ho ricordato già la norma generale per la designazione dei conti da addebitare e da accreditare.

Il Barrême citato dallo Schröth ha questa regola: « Ce qui entre doit à ce qui sort, et l'homme avec le quel je négocie doit être le débiteur lorsqu'il n'entre rien, et doit être le créancier lorsqu'il ne sort rien (1) ». In John Clark si legge: « 1: He that receives and is accountable for what he receives, is, . . . debtor, 2: He that delivers or to whom any person is accountable, is, . . . creditor (2) ». E in Müller: « Jeder er sei Person oder Konto, der empfängt ist Debitor an dem Konto, von dem er etwas empfängt ».

(1) Barrême. - Traité des Parties doubles. - Paris. 1721. - veggasi lo Schröth - Verrechnungswissenschaft. - op. cit. §. 80. -

(2) John Clark. - Lectures on Accounts. - London. 1792. - citato dal Foster - Double Entry elucidated - op. cit. Pref. all'8^a edizione. -

hat; hingegen der gibt itt Creditor für denjenigen
oder den Konto, dem er etwas gegeben hat.» Cheva-
lier scrive: «Tout fait de Comptabilité suppose deux
agens dont l'un fournit et l'autre recoit» e Hamil-
ton: «Every transaction necessarily involves a giver
and a receiver (1)»

La teoria di cui qui ragiono prende
forma esplicita in E. De Grange padre (2), che la fon-
da sul concetto dei conti generali ^{trattati} al negoziante:
Torna quei conti, scrive egli «il y en a cinq principaux
sans lesquels il est impossible de tenir les livres
en parties doubles, d'une manière qui embrasse la to-
talité des affaires d'un negociant. Les cinq
comptes sont: Comptes Mercantile, Comptes Cassa, Comptes effectifs
à exigere, Comptes effectifs à pagare, Comptes profits et perdis-
te.» «L'usage des comptes généraux étant bien connu,
tout la science de la tenue des livres consiste à savoir
passer écriture sur un registre de toutes les opérations
de commerce que l'on fait, jour par jour, à mesure que
elles ont lieu, en débitant la personne qui recoit, ou
le compte de l'objet que l'on recoit; et en créditant
dans le même article la personne qui fournit ou
le compte de l'objet que l'on fournit.»

E. De Grange figlio (3) incomincia
a dire che ciascuna scrittura in partita doppia «doit
comprendre toujours un débiteur et un créateur»,
e così afferma senza veruna dichiarazione un princi-
pio che ha bisogno di essere dimostrato. Accenna po-

(1) Citati dallo Schroff nell'opera sopradetta - §. 80. -

(2) E. De Granges. - Tenue des livres rendue facile. - La prime
edizione comparvero sullo scorio del secolo passato; io ne ho
sotto occhio una recente pubblicata da Garnier.

(3) E. De Granges. - La tenue des livres, ou nouveau traité de
Comptabilité générale. - Paris. -

scia anch' egli ai cinque conti generali, e cerca qui soltanto di spiegare per via di esempi come avviene la doppia scrittura tenendo un procedimento analogo a quello seguito dal De la Forte.

Similmente si esprime C. A. Guilhaubault (1), il quale per ciò che riguarda le applicazioni ha scritto pure tante belle cose. Egli accenna ai sei conti generali, perchè aggiunge ai cinque conti dei De Granges il conto Capitale che non è conto lavorante, poi discorre così della partita doppia: « Le nom de Tenue des livres en partie double lui vient de ce que ses formules représentent chaque opération sous la forme d'une équation ordinaire; c'est à dire que les sommes passées au comptes des tiers sont toujours équilibrées par les mêmes sommes portées au compte du commerçant lui-même, qui, dans ce cas, se considère comme un étranger, et figure comme tel dans ses écritures sous des dénominations diverses. »

I De Granges hanno avuto in Italia imitatori più che non meritassero, e la loro teoria, se pur può dirsi tale, è conosciuta sotto il nome di teoria dei cinque conti generali. Anche qui, come d'ordinario suole seguire, gli imitatori hanno nocuto ai maestri, perchè limitarono senz'altro il numero dei conti da accendersi nel Master accingendo, salvo poi nella pratica a non seguire la teoria. Ma 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 par les mêmes sommes portées au compte du commerçant lui-même; onde, quand'anche non fosse erronea, la massima che addebitare o accreditare

(1) C. Adolphe Guilhaubault. — Traité de Comptabilité et d'Administration industrielles - op. cit. Part. 1^a cap. 2^o.

re i conti generali torna lo stesso che addebitare o accredi-
tare il negoziante, sulla quale cosa la teorica attribui-
ta ai De Granges, essa non potrebbe dirsi vera.

I più nobi seguaci dei De Granges sono
in Francia, oltre il Guilbault predetto, il Jacobot, il Lefebvre,
il Duplanque, nel Belgio il Merken, in Italia il Bar-
metler nelle sue prime edizioni e il Lencirolo. Tutti
costoro, imitando i loro maestri, accennano per an-
no larga suddivisione dei conti generali; e nelle sempli-
ficazioni che danno si valgono le più volte di molti conti
speciali. L'ha adunque distanzanza tra la teorica ge-
nerale e le applicazioni; e la distanzanza cresce se si
bada alla pratica reale, perché si può metter pegno
che di cento aziende non una accende e serba a' suoi
propri registri i famosi cinque conti generali senz'al-
tro subsidio fuor quello dei conti ai terzi.

Continuo la rassegna. Giambat-
tista Say scrive (1): «En toute affaire d'intérêt, il
y a transmission d'une valeur; par conséquent il y
a une partie qui donne et une partie qui reçoit; ce
qui pour chaque affaire constitue un créancier et un
débiteur. Le créancier est celui qui se dessaisit de la
valeur; le débiteur est celui en faveur de qui l'on
s'en dessaisit. Dès-lors, pour représenter complètement
chaque affaire, il faut désigner un débiteur et un cré-
diteur, et constater sur chacun de leurs comptes la
transmission qui a été opérée. De là la méthode des
parties doubles. On y écrit doublement chaque af-
faire; on la passe sur deux comptes. Ce n'est pas tout.
On personnifie certaines affaires, certaines branches de
la maison de commerce; on en fait des débiteurs et des
créanciers; de sorte qu'à chaque instant on peut con-

(1) G. B. Say. - Cours d'économie politique et pratique. - Part. VII
cap. 18. -

mais non-seulement les rapports qui existent entre les correspondans et la maison, mais ceux des différens embranchemens de 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 conchiuso qualche affare, e le due scritture là designate son quelle che dovrebbero comportar nei registri delle due case e nel conto che ciascuna accende all'altra. Adunque in quella parte non vi ha, non dirò una dimostrazione, ma neppure una soddisfacente spiegazione della partita doppia. Della seconda parte non è da dire: le personificazioni dei conti sono finzioni; e colle finzioni non si dimostra nessun principio.

Leo Schröth riconosce che la teoria della partita doppia, così come la espongono il Kaurzbauer, lo Stern e il Löw, e che io ho precedentemente esaminata, è incontrastabilmente logica, e dà una precisa spiegazione degli articoli doppi; ma non l'accetta perchè a suo giudizio essa non conduce alla partita doppia attuale vivente; egli dice, tutte le partite sono rappresentate quali debiti e crediti. E però espone un'altra teoria che può compendiar così: La base delle formule tecniche della partita doppia (1) è questa, di rappresentare ogni fatto amministrativo quale cagione di due prestazioni eguali ed opposte. La necessaria colleganza tra una prestazione e la sua contrapprestazione dipende da ciò, che l'azienda per una

(1) J. Schröth. - Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. - Cap. VI. §. 66. - L'autore scrive: Die Grundlage des Rechnungstiles im doppelte Kosten. . . . e lo Speroth, suo traduttore, interpreta così: «La base della scrittura a partita doppia è. . . .» Questa interpretazione non mi pare esatta.

prestazione fatta ad essa o in suo vantaggio diven-
 ta debitrice, e deve effettuare una controprestazione,
 dove per una prestazione compiuta da essa può prete-
 dere una contro prestazione, ossia, per dir tutto in breve,
 che nel primo caso l'azienda diviene un Debitore, nel
 secondo un Creditore. Siccome solamente una persona
 può essere debitrice e creditrice, e non già un ramo del-
 l'azienda, così le rubriche o conti di diversi rami attu-
 mano l'aspetto di conti o rubriche personali. Il concepire
 e il rappresentare ogni fatto amministrativo quale
 causa di una prestazione e della sua propria contropre-
 stazione, fatta da persone vere o supposte (wirklicher
 oder fingirter Personen), è l'ultima, essenziale carat-
 teristica delle formule tecniche della partita doppia
 (des Rechnungsstytlen in doppelter Posten); il collega-
 mento delle prestazioni in denaro e in cose (der Geld
 und Sacheleistungen) in un conto comune; il so-
 pradetto modo di rilevare le mutazioni della sostan-
 za (Auffassung der Vermögensänderungen) e la con-
 sequente rappresentazione di ogni fatto amministra-
 tivo merco di due articoli insieme legati sono le sue
 caratteristiche esteriori e formali. Ma accadono fatti
 di cui una delle due prestazioni non si può subito re-
 gistrare, e altri per i quali a una prestazione non è
 costantemente collegata una controprestazione. In tut-
 ti codesti casi gli articoli doppi si spiegano soltanto merco
 finzioni (Fiktionen), le quali spesso sono molto
 lontane dal concetto di un conto relativo a credito e
 debito (einer Abrechnung über Forderung und Schuld).
 E più oltre, come ho già avuto occasione di dire (1), lo
 Schroff ragiona a lungo dell'indole dei conti e delle
 regole che possono valere a determinare per ogni caso
 quelli da addebitare e da accreditare, e dice molte cose

(1) Veggasi più addietro. - lib V. Cap. 2, art. 8 §. 8. pag. 413

vere. Ma qui dove si propone di esporre i concetti fondamentali della partita doppia, la sua teoria è assai povera e punto corretta. Il suo ragionamento intorno alle due prestazioni eguali ed opposte, come quello analogo del Fay, regge soltanto finché si considerano due personalità distinte, due Aziende che abbiano interessi opposti, dimostra che il fatto ha da registrarsi nei libri dell'una e dell'altra azienda, ma non dimostra né spiega la doppia scrittura nei conti di una medesima Azienda. Taccio delle finzioni a cui egli accenna, perché le finzioni nulla possono dimostrare.

Ma frattanto è singolare il fatto d'uno scrittore così valente, com'è lo Schrotte, che non sa pigiarsi al concetto dei conti tutti personali, che espone una teoria come quella di Kourxbauer, di Stern e di Löw riconoscendola logica ed esatta, e con tutto ciò la rifiuta solo perché non la giudica appropriata alle formule tecniche della partita doppia, e più specialmente alle voci Dare (toll) e Avere (Haben), poste in testa ai suoi conti; se si vogliono prendere nel loro significato proprio e proprio. Così, posto nel bivio, o si attribuisce a quelle formule e a quelle voci un senso traslato che non ripugni alla vera natura dei conti e delle loro scritture, o si accettarle sempre nel loro significato proprio, salvo a incorrere poi, per spiegare il meccanismo del metodo, a finzioni assurde, sceglie questa seconda via, e la sceglie non ostante incerta che vi ha un'altra teoria che spiegherebbe assai bene la partita doppia, e potrebbe attribuire altre formule tecniche. Eppure è a tutti palese che nella pratica quelle locuzioni tanto difese si prendono in senso traslato.

Del resto il convincimento che le voci Dare e Avere e tutte le locuzioni che da esse derivano han da prendersi nel loro significato proprio, è comune a

tutti coloro che fondano la tenuta della partita dop-
 pria sul concetto dei conti personali, e tutti ricorrono a
 finzioni o a ipotesi per spiegare l'ufficio dei conti non
 acceti a crediti o a debiti veri. L' Toler citato dal Foster (1)
 accennava ai cinque conti generali del De Grange, e in-
 vita a supporre inaffermo, anche quello delle perdite e pro-
 fitti, aperto dal negoziante a un commesso suo; e non
 gli pare che, fatta questa supposizione, possa presentare
 difficoltà l'applicazione del principio della partita dop-
 pria, il quale, secondo lui, è questo, che chi riceve deve esse-
 re addebitato, e chi dà accreditato.

H. Vanier, come ho detto di già (2),
 ha i conti alle parti ideali del fondo patrimoniale
 cui egli dice conti del negoziante (comptes du commer-
 çant), i conti ai beni e valori mercantili (Comptes
 des valeurs commerciables), e i conti dei corrispondenti
 (Comptes des correspondants); e invita a considerare
 quelli della seconda classe « comme des personnifica-
 tions représentant les employés de la maison » Indi ag-
 giunge (3): « La partie double renferme les trois caté-
 gories de comptes et comprend avec tous les agents
 des opérations de la maison de commerce; l'étranger,
 commis et patron. Au moyen de cette combinaison si
 simple, tout somme, quinze au doit d'un compte
 se porte à l'avoir d'un autre de sorte que les débits et
 les crédits se compensent toujours. » Egli nota alrove-
 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
 ni pertes, ni frais, ni dépenses; » onde « ce qui ira au

(1) B. F. Foster. Double Entry elucidated. - op. cit. - pag. IV. - L' Toler
 pubblicò l'opera sua a Bruxelles nel 1810. -

(2) Lib. V. Cap. 2.° Art. 8. §. 5. pag. 385. -

(3) Hippolyte Vanier. Traité de Tenue des Livres. - Vol. 3.° op. cit. -

débit de l'un de ses comptes se portera essentiellement
au crédit d'un autre, de sorte que l'ensemble des écritures
présentera pour actif et un passif qui seront toujours
en équilibre ou en balance. Così si spiega come « dans
une balance ou dans un état de situation quelcon-
que, le capital et les bénéfices figurent en passif, tan-
dit 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 son capital commercial et les bénéfices
qui l'augmentent, et qui il doit, lui, à sa maison, les
pertes, les frais et les dépenses qui diminuent ses bénéfices,
les compensent ou les absorbent. »

La teoria di G. Fournier è stata a-
 dottata dal figlio di lui Cesifilo, dal Courcelle-Te-
 nenil e da altri parecchi, giacchè accennano ad essa
 i programmi per l'insegnamento ufficiale in Fran-
 cia. Non la discuterò. Il Fournier non s'è propo-
 sto di dare una dimostrazione inappuntabile dei princi-
 pi della partita doppia. Se vi si fosse provato, e se avesse
 voluto persistere nella via presa, nonni sarebbe riuscito,
 perchè, per accennare a due soli punti, egli deve supporre
 contengnatari che le più volte non esistono, e supporli per
 giunta debitori o creditori, e, dove soltanto le persone natu-
 rali o giuridiche possono aver debiti o crediti, egli dice la ca-
 sa di commercio, riguardata come ente astratto, debitori o
 creditrice verso il negoziante che ne è il proprietario. Ma
 egli ha voluto solamente spiegare i meccanismi della
 partita doppia e l'ufficio dei suoi Conti; e, ristretto a que-
 sto fine modesto, la sua teoria è ingegnosa, e può valere
 a dare con grande speditezza un'idea di quel metodo, se
 non esatta e compiuta, certo bastevolmente chiara.

Francesco Marchi combatte aspramente
 le teorie dei De Granges, del Say, del Lilla, e di altri pa-
 recchi, perchè poggiavano su certi concetti del Couto,
 o su finzioni di persona che non esistevano punto; con

tutto ciò accetto anch'egli, come dissi di già (1), il concetto che tutti i conti han da essere personali; solamente volle che si riguardassero essi a persone vere. Disse poi che si devono aprire conti a tutte le persone che hanno azione o interesse nell'azienda, fatta eccezione del gerente che trova il conto suo nel conti degli altri. Tanto che vi hanno da essere conti al proprietario, al consegnatari ed ai corrispondenti, e soltanto ad essi. « Or, continua (2), dal tenerli conto ai corrispondenti, ai consegnatari, ed al proprietario dell'azienda, viene a costituirsi quel sistema completo, che fu detto a partita doppia, per lo scriversi due volte la partita, cioè l'una a debito di uno di quegli individui, l'altra a credito di un altro di essi, essendochè il valore della partita di cui devesi prendere scrittura non possa essere ricevuto dall'uno che non sia dato dall'altro, e non possa maturarsi a debito dell'uno senza che si maturi a credito dell'altro fra i detti individui. » Onde la regola fondamentale: « Addebitare chi riceve un valore o di un valore divien debitore, e accreditare chi lo dà o ne divien creditore. » E a ribattere l'obiezione, la quale gli poteva essere fatta, che nelle più parte delle aziende non vi hanno consegnatari distinti dal proprietario, afferma che il proprietario quando guarda da se le cose sue, riveste di ognuno dei consegnatari « il carattere, e facendone la vece ne ha pure i conti. » Così egli, che ha combattuto negli altri con tanta violenza le finzioni e le supposizioni, ha dovuto, per fare alla sua teoria una veste che non fosse in troppo palese dissonanza colla realtà delle cose, imporre più persone in una sola, e supporre tanto distinti da avere fra di esse debiti e crediti.

Il Marchi, a differenza degli altri au-

(1) Lib. V. Cap. 2.º art. 8. §. 6. pag. 388.

(2) F. Marchi. - 5 Cinquecentisti. acc. op. cit. pag. 100.

tori di cui ho ragionato fin qui, s'è proposto di dare, non già una semplice spiegazione del principio fondamentale della partita doppia, ma una dimostrazione vera. Come egli non sia riuscito nell'intento suo io non dovrei qui ridere, perchè ho altrove cercato di dimostrare totalmente errato il concetto dei conti riguardati sempre accessi a persona reali per indicare debiti e crediti loro, sul quale egli fonda la sua teoria. I 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 creditore dei beni su cui ha diritto di dominio. Ma quando anche fosse provato che veri rapporti di debito o di credito legano il proprietario ai consegnatari o corrispondenti, o direttamente o coll' intervento del gerente, come parrebbe volere il Marchi, non sarebbe con ciò dimostrato che vi ha da essere eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da farsi nei conti. Questa eguaglianza ha luogo tra i valori di conto, e solamente fra essi. Ora i valori di conto non sono sempre l'espressione più diretta dei diritti o delle obbligazioni, dei debiti o dei crediti. Tali valori possono determinarsi, e in fatto nella pratica si determinano, secondo vari criteri; e non s'è visto mai che sia in facoltà di una sola delle due parti legate da debiti o da crediti, variarne la misura. La quantità o le misure 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 corrispondenti, che non di rado è esposto in una moneta diversa da quella di conto, esprime più direttamente ed esattamente quei debiti o crediti che non i corrispondenti valori di conto. E non può revocarsi in dubbio, parmi, che se le scrit-

ture dovessero rappresentare sempre debiti e crediti, questi dovebbero venir espressi nella maniera più diretta ed esatta. Così vorrebbe la logica. Ma se si considerattero i numeri che eguano le grandezze o misure sopradette, siccome sono riferite a unità multiple, la costante eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditalamenti non sarebbe possibile.

Del resto a me sembra che il voler dedurre direttamente da considerazioni o da metafisiche tratte dal Diritto, dall'Economia, o da altre scienze consimili; la dimostrazione dei principii fondamentali della partita doppia, sia un vero errore di logica. I principii accennano a relazioni tra numeri; e quindi non si possono dimostrare e non nei modi e coi metodi che le scienze dei numeri integrano. Quando mai s'è visto che le Matematiche, che sono scienze astratte ricorrono per la dimostrazione dei loro teoremi, alle scienze giuridiche o sociali; che sono scienze concrete, scienze insomma che vengono dopo di esse nel grande albero dell'enciclopedia. I diritti e le obbligazioni si hanno da considerare bensì nei problemi attinenti alle scritture, ma solamente in quanto possono definirsi o determinare oggetti come invariabili e valutabili, i quali possano dar luogo a numeri; o più precisamente a valori di conti. Ma fissati che siano in qualunque modo questi numeri o valori, essi soli si possono e si debbono considerare per rilevare e dimostrare i rapporti che corrono fra loro.

La teoria del Marchi, non vera nelle sue basi, è poi insufficientissima. Per conti alle parti ideali han da riguardarsi accessi al proprietario per indicare i crediti e i debiti suoi verso i consegnatari e corrispondenti, e a ognuno dei consegnatari e dei corrispondenti s'ha da aprire un conto, e insomma s'han da accendere conti a tutti co-

loro che hanno azione o interesse nell'azienda dal gerente in fuori, ciò viene a dire che la partita doppia richiede, per potersi applicare, che le scritture patrimoniali siano compiute, e infatti il Ragioniere di Sicilia disse la partita doppia Scrittura completa. Ma ognuno sa che tale metodo è applicabile, anzi nella pratica largamente si applica a sistemi di scritture patrimoniali incompiute.

Ma il Marchi, ne' gli imitatori suoi, hanno ragionato dell'applicazione della partita doppia alle scritture del Bilancio di previsione, e io non so proprio come, seguendo la teoria loro, potessero ragionarne.

Pietro Romani (1), non ultimo fra i seguaci del Marchi, riconosce che l'arte di tenere i conti, essendo, com'egli dice, un'applicazione dell'aritmetica, « a voler ritrovare con precisione il principio fondamentale della scienza » sua, « si debba prender la mos- sa da qualche considerazione di matematica pura. » Ma poi non sa dare della costante eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti, una dimostrazione diversa e più persuasiva di quella che il Marchi ha dato. Gli è vero che, posta codesta eguaglianza, egli ne trae con procedimenti matematici rigorosamente esatti, altre che dimostrano le relazioni derivante tra le scritture e i conti tenuti come quel metodo vuole.

Filippo Sarnetler, che dal 1869 al 1879 aveva nei suoi manuali seguita, senza mutarla d'un punto, la teoria del Marchi, in quell'anno, essendo già apparso l'opuscolo del Gitti avente per titolo La Scrittura doppia e le sue forme, svolse in un'operetta sua (2)

(1) Pietro Romani. - Contribuzione alla Scienza dei Conti - Torino 1878. p. 26

(2) F. Sarnetler. - Saggio di una nuova Classificazione della tenuta dei conti - Torino 1879. - L'opuscolo del Gitti già citato era apparso nel 1878.

idee non conformi a quella teorica. Egli chiama valori semplici quelli che costituiscono gli elementi patrimoniali; osserva che gli scambi o le permutazioni producono sempre il movimento di due valori i quali possono essere o non essere eguali; dice valore differenziale la differenza tra i due valori scambiati se appaiono diseguali, e afferma che ogni valore differenziale « è sempre o un provento o un onere che modifica la sostanza netta aumentandola o diminuendola (1). » Resta poi « come nel curare la riscossione dei proventi ed il soddisfacimento 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 tra lo stato precedente e lo stato attuale della medesima sostanza netta. »

Osserva poi in la (2) che nelle scritture non si giunge alla certezza dei risultati se non per mezzo dei confronti numerici, e che tali confronti ebbero sempre per fondamento questi principi:

« Al cominciare dell'esercizio la sostanza netta è pari alla somma delle attività meno la somma delle passività. »

$$\text{Quindi } A - P = P$$

« Durante l'esercizio e al termine di esso la sostanza netta è pari egualmente alla somma delle attività, meno la somma delle passività; ma è anche pari alla sostanza netta primitiva accresciuta della somma dei proventi e diminuita della somma degli oneri »

$$\text{Quindi } A' - P' = P; \text{ e } A + R - S = P'$$

dove A e P segnano la somma delle attività nei

(1) F. Barmetler - Saggio, ecc. op. cit. §. 2. pag. 8. -

(2) id. id. §. 5 " 15. -

due momenti, P e P' quella delle passività, R e R' la sostanza netta, K e S la somma delle rendite e delle spese.

Dopo ciò osserva che si ha la partita doppia e sol tener conto dei valori semplici e in pari tempo dei differenziali, dal che deriva che si debba tener conto agli aderenti e al proprietario insieme » designando egli colla voce aderenti i contengratari e i corrispan-denti. Dice quindi che la scrittura si chiama doppia perchè per essa il montare della sostanza netta durante l'esercizio e alla sua fine si può dimostrare nei due modi sopraddetti, colla considerazione cioè di P' e P , oppure di R ed S ; e anche perchè in questa partita si scrive contemporaneamente in dove e in avere; ma l'ordine insiste nell'affermare che la « proprietà essenziale della partita doppia « consiste nella contemporanea registrazione dei valori semplici e dei differenziali », e che la doppia annotazione nei conti è nul-l'altro che una proprietà derivata. - E qui è nel vero. Ma poi quando vuol dare una ragione potrebbe forse dell'equivalenza tra gli addebitamenti e gli accredi-tamenti, non sa dire nè più, nè meglio di quello che abbia detto il Marchi, perchè, dove prima aveva conside-rato i conti, come giustamente osserva, « nei loro elemen-ti costitutivi » ora, affine di dimostrare le regole per la registrazione dei fatti economici reputa necessario con-siderarli in un altro aspetto, « quello delle recipro-che relazioni di debito e di credito onde sono legate fra di loro » a cagion dei fatti stessi le persone che hanno azione o interesse nell'azienda (1). E afferma sen-z'altro che l'entità dei valori formanti la mate-ria dei fatti economici non può essere ricevuta da una di esse senza che sia data da un'altra, oppor-

(1) F. Carretter. - Saggio, ecc. op. cit. §. 6. pag. 17. -

re non può riferirsi al debito di una cosa che abbiasi
pure a segnare al credito di un'altra fra esse.»

Calosamente non vi ha messo logico
sua questa parte e la prima. Il Barmetler lascia di con-
siderare i conti nei loro «elementi costitutivi», e abban-
dona i procedimenti matematici proprio quando si trat-
ta di dimostrare relazioni numeriche tra quegli elemen-
ti costitutivi. Lascio di dire poi che se si considerano sem-
plicemente i valori, cioè a dire i valori veri, non vi pos-
sono essere permutazioni non equivalenti, essendo che lo
scambio è appunto l'affermazione dell'eguaglianza tra
i valori scambiati, perché nessuno cede un valore che giun-
da superiore a quello che riceve in cambio: la disugua-
glianza può sussistere solo nell'espressione dei valori, cioè
nei valori di conto. E lascio ancora di dire che, erigendo
secondo la nuova teoria del Barmetler, la partita dop-
pia non sarebbe applicabile se non alle scritture patrimonio-
miali integre.

Il Massa, similmente a quanto
scrive il Gitti già citato, dice che la partita doppia è
«quel metodo di registrazione che rappresenta grafica-
mente e gli effetti statistici e gli economici (1)» deriva
in effetti amministrativi; ma poi afferma che
simili effetti statistici ed economici riferiti al pro-
prietario, ai consegnatari, e ai corrispondenti «ven-
gono a consistere in aumenti o diminuzioni dei cre-
diti e debiti» che essi hanno. Onde, a parer suo, si può
anche dire essere la partita doppia «quel metodo
nel quale si tiene conto aperto alle tre categorie di
persone che hanno azione o interesse nell'azienda»
E conchiude così: «Questo concetto della scrittura dop-»

(1) Gitti e Massa. - Trattato di Ragioneria. - op. cit. Cap. 9. -
§. 1.º - Manifestamente questo capitolo è scritto dal Massa, ma quindi
di tutt'altro attributo a lui la teoria ivi esposta.

pria, che ha la sua base nella doppia registrazione degli effetti statistici ed economici, e 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 al dare di una persona ed una all' avere di un' altra. E' questa la regola fondamentale per la registrazione in scrittura doppia che trova la sua ragion prima nell' azionna che non può sorgere un debito senza che sorga contemporaneamente un pari credito.»

Per tal modo, secondo il Matta, 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 ragion prima in un' azionna che non ha netto logico con quella base. Che cometto adunque e' questo di un metodo, e qual base quella su cui si fonda, se sa essa non può scaturire la regola fondamentale delle scritture compilate come esso metodo vuole? E quanto all' azionna dovrà si ripetere che esso non regge per debiti e crediti da terzi e quarta, contabili per giunta in entrambe nella loro misura vera e propria, o se voluti nel loro valor nominale?

Art. 5°.

Conclusione.

Ha passato in rassegna le teoriche più singolari date alla partita doppia. Nessuna considera la partita doppia in quanto può applicarsi alle scritture del Bilancio di previsione. Nessuna esplicita

citamente dichiara che cotale metodo può applicarsi indifferentemente alle scritture patrimoniali compiute e a quelle parziali; la maggior parte implicitamente suppongono che le scritture debbano riguardare l'intera sostanza dell'Azienda. Secondo in generale quelle teoriche, posto pure che fossero vere, sarebbero insufficienti. E sono soprattutto insufficienti quelle, e non son poche, che studiano la partita doppia in una sola specie di Aziende, in quelle mercantili. Molte poi poggiano su concetti errati del conto; altre ricorrono a supposizioni o finzioni le quali, mentre vorrebbero chiarire i mercantismi del metodo, tolgono ogni valore alle dimostrazioni; perché colle finzioni e le ipotesi nulla si prova. Nessuno dà della costante eguaglianza degli addebitamenti e degli accreditamenti una dimostrazione soddisfacente. Faremo anche anziché agli strumenti essenziali e alle proprietà principali e caratteristiche del metodo, badano solamente a qualità o proprietà accessorie. Non poche sono insufficienti a spiegare i procedimenti che nella pratica si seguono, e alcune, se si applicassero fino alle loro ultime conseguenze, tenderebbero a mutare le forme tecniche e caratteristiche della partita doppia. Ora è una verità ovvia questa, ancorché tanto spesso misconosciuta, che in un medesimo campo di attività umana, in un'arte qualsivoglia, tra la buona teoria e la buona pratica non vi può essere dissonanza. Anzi, in generale i progressi veri e durevoli, non li ottiene che il pratico intelligente, il quale si trova in continua lotta colle difficoltà vere e reali e non solamente supposte, onde è più digno a' suoi in grado di imitarle e di vedere come si possono vincere. Il teorico deve cercare di esporre le forme, le ragioni e i principi della buona pratica e non più. Anzi egli giova al progredire dell'arte: vi giova diret-

tanente, perchè diffonde le notizie della buona pratica, si giova indirettamente, perchè ponendo sott'occhio ai pratici principii già assodati, e vie più battute e provate buone, li mette in grado di perseverare in quelle, e di tentarne altre di nuove.

Adunque la teoria di un metodo di registrazione perchè possa dirsi buona deve poggiate sui meccanismi e sulle proprietà caratteristiche sue, non deve valersi di supposizioni o finzioni, e deve essere in armonia intera coll'arte buona, e spiegarla in tutte le forme e gli aspetti che prenda.

Non sperare che simili condizioni si verificano nella teoria che ho cercato di esporre, per le scritture doppie in generale e per la partita doppia in particolare. Essa si fonda sullo studio dei vari sistemi di scrittura, e sulla teoria del conto teo-
ta indipendentemente dai metodi di registrazione, e parte dalla considerazione dei conti di cui tali scritture si valgono, che sono i loro strumenti principali, caratteristici ed essenziali. Per essa la dimostrazione dei teoremi fondamentali, che riguardano relazioni numeriche, s'ottiene con procedimenti matematici. Con essa ho potuto spiegare tutte le applicazioni che la Partita doppia ha e ha avuto, e non è mai apparsa che essa fosse, non che in opposizione, neppure in dissonanza colla pratica buona e più diffusa.

Capitolo 10:

Cenni storici sulla Partita doppia.

Art. 1°.

Le origini.

Il più vecchio registro tenuto a partita doppia di cui si abbia sicura notizia trovasi negli Archivi di Stato a Firenze, ed è del 1382 (1). Gli è vero che il Telschow (2) ed altri asseriscono che il registro della casa Geldersen, già da me ricordato (3), il quale va dal 1367 al 1408, e si conserva tuttora nell'Archivio di Stato d'Ambrigo, del pari che il Masto di Ulrico Fugger, dal 1413 al 1427, posseduto dalla Biblioteca d'Augusta, sono a partita doppia, ma il Lіндеварм ed il Fäger citati dal Gitti (4) i quali han potuto esaminare quei registri, negano che in essi appaia nelle sue forme caratteristiche il metodo sopraddetto. E anche lo Richieri (5) afferma che un registro di cassa tenuto nell'anno 1338 dal Mastaro generale del Comune di Genova, e che si conserva

- (1) S. L. Ferroni. - Storia del Commercio dei Bancieri di Firenze, ecc. -
op. cit. pag. 224.
- (2) Telschow. - Theorie und Praxis der Hanfhandelsmässigen Buchführung.
op. cit. c. 1. pag. 3.
- (3) Lib. V. Cap. VI. pag. 439.
- (4) V. Gitti. - Sulla Storia della Ragioneria. - Torino 1878. - pag. 11.
- (5) Revista di Ragioneria del 1879 - Utiva a Genova. - Cetto nel 1880, 2° numero.

in quella città nell'Archivio di S. Giorgio, « può paragonarsi a malstro in partita doppia », ma non dà prove sufficienti per concludere che quel registro sia proprio un malstro in partita doppia.

In un piccolo Malstro esistente nell'Archivio Notarile di Teneria ed appartenente alla raccolta dei registri Grimaldi, scritto negli anni 1409 e 1410, vi hanno alcune scritture aventi il richiamo delle contro-partite: questa a carte 7 per esempio:

« Unisci die dar adi 29 lujo p/do supedi et un
barchal appar in Chassa a L. 2. L. s/iiij

Ciò avveniva a un principio di partita doppia.

A carte 269 del Codice Cresogna n. 1232 nel Libro Correr in Teneria si ricorda un Malstro tenuto da Marco Contarini dal 1412 al 1413, che nel secolo passato esisteva presso la famiglia Tenisecolo. Ma mi fu dato di rintracciare codesto registro, ma dalle notizie espresse intorno ad esso posto determinare che era a partita doppia.

Il più vecchio giornale a partita doppia che io ho potuto esaminare trovata nella raccolta dei registri Barbarigo presso questo Archivio notarile; comincia col 2 gennaio 1430, essere veneto, e fu compilato da Andrea Barbarigo. Riproduco il primo articolo che si trova nella prima pagina.

In Cristo Nomine Mccccxxv adi v zenaro in Venetia

p/ batta de fontadi a s/ franco. babi et ffli
 18 Contadi de s/ me: de bernardo et ffli ad s/
 7 Malstro et s/ zan de garzoni p/ nome
de s/ urmano p/ prest de zaferan
duj 4 d. 3 p/ to val

L. O. S. viij d. iij p/ to

Qui in batt nella medesima pagina trovam.

in questi altri articoli, che si succedono l'una l'altra sotto una stessa data:

| | | | | |
|----|----------|------------------------|-------------|------------------------|
| | | 1430 adi 20 gennaio | | |
| 18 | p/ Spese | p/ mio conto a la Casa | chis spese | |
| 18 | p/ | p/ andare a farara | spese 3/2 | L. o. S. Vij. d. o. po |
| 18 | p/ Spese | p/ mio conto a la Casa | p/ 5 li. | |
| 18 | bro | p/ questo giornal | val quest 2 | L. o. S. iij. d. o. po |

I valori di conto sono espressi in lire di banco da dieci denari l'una, e il denaro la moneta corrente. I numeri posti a sinistra dell'articolo segnano i fogli del *Maestro* in cui han da riportarsi le scritture; le linee trasversali che quatti cancellano le partite hanno per ufficio di indicare che il riferimento a *Maestro* è stato fatto.

Esiste anche il libro doppio relativo a questo giornale, e in esso a carte 7 trovasi il conto a Ser Francesco Balbi e Fratelli, e a carte 18 uno sotto l'altro i conti: « Casa » (Cassa) e « Spese proprio conto ».

Nello stesso Archivio di Stato nella Busta N. 958 dei Cinque San'alla Mercanzia hanno un *Maestro* tenuto a Partita doppia inappunto bilmente, nel cui primo foglio si legge: « Al nome de die et de bono guadagno libro de cui Jac. badoer del viago de Costantinopoli nel qual luogo zunti adi 2 settembre 1436 a mezo giorno chon legali capitoli Piero Contarini. » La moneta di conto di questo registro è la piastra greca. Del resto il conto che io ho riprodotto più addietro (Lib. V. cap. 2. art. 4. pag. 334 e 335) - tolto da questo registro, come sono tolti da registri pressochè tutti a partita doppia i titoli dei conti che ho citati nello stesso luogo. La ragione per cui io ho potuto riprodurre quelle scritture come intelligibili anche a chi non aveva notizia della partita doppia, risiede nella forma speciale dei titoli dei conti che ho scelti, e anche in ciò, che innanzi alle contro-partite

richiamate, così in dare come in avere in quei vecchi registri, si pone sempre invariabilmente la particella per (per). Forse quest'uso della particella per anche in dare, che continua sino alla fine del secolo decimo quinto, accenna alla derivazione della partita doppia dalla partita semplice.

Nello stesso Archivio di Stato si custodisce un quaderno o mastro della Scuola grande di S. Giacomo, le cui scritture vanno dal 23 aprile 1430 al 1° settembre 1438. Le registature della prima parte, sebbene abbiano 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 2 settembre 1436 la partita doppia è applicata nel modo più pieno e più esatto. Tanto si vede che già fino da quei tempi non era propria soltanto delle Aziende mercantili.

Da una coppia di registri, giornale e libro doppio, che si conservano tra quelli della raccolta Barberigo presso questo Archivio notarile, e che furono compilati da Nicolo Barberigo dal principio del 1457 al 30 febbraio 1492, tolgo le seguenti scritture:

Dal Giornale, sotto la data, 22 marzo 1457:

$\frac{3}{2}$ P/ Nichello Barberigo) a ~~Chassa~~ Chassa contadi a
mastro froillo p/ in segnafine l'abacho val. l. - s. iij. d. - 10 =

Dal libro doppio a carte 9:

Nichello ~~Barberigo~~ Barberigo de dar adj' 22 marzo
p/ Chassa contadi a mastro froillo p. insegnar-
me l'abacho val. p. 2 l. - s. iij. d. - 10 =

Dallo stesso libro a carte 17:

Alvise Barbarigo mio fradello de dar adj' 22 novem-
bris p/ Chassa contadi a frans. froillo p/ se-
gnargli l'abacho val.

k. d. l. - s. iij. d. - 10 =

Ho voluto riprodurre queste scritture per due motivi. In prima perchè esse ricordano uno che nel 1457 insegnava l'abbaco, cioè a dire i conti e le scritture. Poi perchè nell'articolo del Giornale vi sono due novità. I numeri che accennano ai fogli del *Reastro* 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, tui tardi in altri giornali le virgole grandi diven-
gono due, e vi si aggiunge un punto.

In un giornale che si conserva pure nell'Archivio Notarile, tenuto da Alvise Barbarigo figlio del sopradetto Paolo, dal 1496 al 1° marzo 1528 leggo:

p/ spese de *finer de Chasa*)) di Chassa contadi
da di p: marzo fin ordj 28 fevray chomo apar
a libro de las spese a menudo. L. 2. 5. 3. 2. 14.

Son queste per avventura le « due virgolette » a cui accennava il *Paciolo* (1), sebbene nell'opera sua, al certo per difetto di un opportuno materiale tipografico, appaiono, invece delle virgole, ora due punti, e ora due segni di disuguaglianza, così: (·) (<).

Nel secolo decimo sesto le due virgolette divengono due segmenti di retta. Infatti in un giornale tenuto da Luan Antonio Barbarigo dal 1° gennaio 1537 al 31 gennaio 1576, e che, come gli altri, conservati nell'Archivio Notarile, leggo il seguente articolo:

71. $\frac{6}{11}$ p/ cassa // A pu d'imprestidi per conto
del marchese novissimo contadi da mofredo
meno castor per la paga de settembre pre-
sente p/ el cavedal de due. 495. 7. 17. o
2/2 p/ c. due. 125. 12 7/12 vol. Le i 5. iiij d. viij 7/12

(1) *L. Paciolo. Summa de Arithmetica* sec. op. cit. Trac. XI. cap. XI.

Le' articolo è del 1537, e ha il numero 71, giacchè questo giornale presenta la novità di avere gli articoli numerati (1).

Le due linee sopraddette, che han per ufficio di dividere il titolo del conto da addebitare da quello del conto da accreditare, appaiono nelle opere del Scandovi, del Casanova, del Tieira e in tutte le altre stampate nel veneto in fino a quella del D'Anastasio pubblicata nel 1803, e sono da men pochi pratici anche presentemente usate. Le hanno pure il Flori e parecchi altri che scrissero fuori del Veneto, ma imitando i veneti.

L'uso di preporre nel Giornale il di al titolo del conto da addebitare non è ancora del tutto abbandonato dai pratici. Ma ora i più scrivono nel giornale quel titolo senza premettergli 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 trovi tale esempio.

Fin dalla fine del secolo decimo quinto appar generale anche a Venezia l'uso di porre nel dare dei conti del Matto innanzi ai titoli delle compartite la particella di 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 tedeschi. Continuò da più secoli venno, anche nell' avere, sostituito dalla preposizione da. Forse l'opera più antica in cui si accenni a tale sostituzione è quella del Flori (2).

(1) Ho conservato in questa e nelle altre scritte antiche che ho riprodotte la loro vecchia ortografia; ho sostituito soltanto nelle parole intere parecchie abbreviazioni che avrebbero potuto essere difficilmente comprese.

(2) G. Ludovico Flori. Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico. Palermo 1633.

Ma il per, l'a, e il da non sono le sole voci che s'ianti proposte alle contropartite richiamate nel mastro: si usò anche la preposizione in. Ecco che cosa scrive a proposito di queste particelle un perletteritano nel secolo passato (1). « Nel giornale in manzi la casa debitrice si servono del per oppure dell'a per termine connotativo di credito, e si scrive nel libro mastro nella parte del debito, e dell' In ovvero del Da per termine connotativo di debito, e si scrive in detto libro nella parte del credito, e questo a beneplacito dell'operante. Io però mi valerò nel libro mastro per anche inione della partita nella parte sinistra del debito del per, ed in quella d'opra del credito dell' In, termini più usati da molti antichi e moderni, benchè a me piacerebbero molto più quelli dell' A e Da facendo più armonia al senso letterale. »

Come si vede le due linee che servivano a dividere il titolo del conto da addebitare da quello del conto da accreditare; e le particelle per e a hanno la loro storia, e questa storia non è senza importanza anche nei riguardi della teoria, perchè 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 . . . i 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 chi sono; e per a si denota il creditore

(1) Giuseppe Carlo Amato ed Orso. — Il Microscopio dei Computisti, o sia Economia pratica. — Palermo 1740 — Trat. XII cap. 48 pagina 351.

a uno o più che si sieno (1).» Segue da tutto ciò che non è conforme alla tradizione antica, né punto corretta l'interpretazione, la quale danno alla particella a, posta nel giornale prima di ogni titolo d'una carta da accreditare, quei molti che dicono doverli sottintendere innanzi ad essa le voci deve dare, tanto che, a cagion d'esempio, la formula «Tizio a Cassa» debba leggersi: «Tizio deve dare a Cassa.» Come si potrebbe leggere così se innanzi a Tizio stesse il per e per giunta innanzi all'a apparissero le due linee?!

Dalle cose precedentemente discorse può arguirsi come fin dal principio del secolo decimo quinto la partita doppia poteva dirsi antica. Con tutto ciò non si può, parmi, prestar fede all'affermazione di Simon Stevin (2), di George Perrot (3) e di altri, che così fatto metodo fosse conosciuto, non per dai Romani, ma dagli antichi greci, e sia stata da essi tramandata a noi. Se ciò fosse, come spiegarci il fatto che, mentre da più secoli tutte le aziende mercantili di qualche momento applicano senza eccezione che sia nata un tal metodo, sul finire del medio evo rate bancarie grandiose come erano quelle degli Alberti, dei Peruzzi e dei Bardi a Firenze, delle quali negli Archivi di Stato vi hanno registri dal 1292 al 1357, tenevano le scritture a partita semplice (4)? E poi i passi di Demostene, di Socrate, e di Cicerone, dall' esame dei quali i sopra detti autori crederebbero poter concludere che i greci e i romani conoscessero la partita doppia, sono quelle che

(1) Luca Pacioli. - Summa de Arithmetica ecc. op. cit. Trac. XI. Cap. XI.

(2) Simon Stevin. - Mémoire mathématiques, trad. Franc. di J. Vauvring.

(3) G. Perrot. - Le Comptable et ses contemporains. - Revue des deux mondes. - 15 nov. 1873.

(4) G. L. Peruzzi. - Storia del Commercio dei Banchieri di Firenze. ecc. op. cit.

ho riprodotto in questo dove ho parlato delle origini dei registri e delle scritture (1); e ognuno può vedere se così fatta combinazione segna da essi logicamente.

Tornai invece ormai accertato che la partita doppia, al pari di tanti altri congegni dell'Impresa, sia dovuta all'ingegno veneziano. Le prove di questa sua origine veneziana sono parecchie. Luca Paciolo, il più vecchio espositore della partita doppia fino ad ora conosciuto, e non veneziano, afferma, quando imprende a trattare delle scritture, che seguirà « il modo di Venezia, il quale fra gli altri è molto da commendare (2). » E scrivono in Venezia il Cardano, il Manzoni, il Catanova e parecchi altri che dopo il Paciolo, nel secolo decimo sesto, ragionarono della partita doppia. E si richiamano ad essi e ad altri autori veneti il Seri, il Flori, l'Anna-fo ed Ulto in Italia, Gottlieb di Norimberga, de Lea Parte di Parigi ed altri molti.

Non ha di più: la partita doppia che fu ed è all'estero detta metodo italiano, si disse nei secoli decimo quinto e decimo sesto, in parecchie città d'Italia, e soprattutto a Firenze, modo veneziano. Il Serri si fa sapere che in un foglio di un antico registro a partita doppia conservato negli Archivi di Stato a Firenze, ha potuto leggere: « Italiano di Folco Baliani compagno di Giovanni Tortinari, Libro che chiamasi Libro bianco dove scriverò i miei debitori e creditori, e lo scriverò alla veneziana, cioè da una parte dare e dirimpetto avere (3). »

(1) Libro V. Cap. 6. pag. 432 e segg.

(2) Luca Paciolo. — Summa de arithmetica, ecc. Venezia 1494. — op. cit. Tom. II cap. I.

(3) S. L. Serri. — Storia del Commercio dei banchieri fiorentini, ecc. op. cit. pag. 224. —

Art. 2°.

Lo sviluppo che ebbe; le lotte che sostenne.

La Partita doppia, che ha avuto in Tenzeria, nel Bario (anno 1494) il primo che l'abbia descritta, in un cattivo italiano, ha trovato molti altri cultori in Italia e fuori. Il più antico scrittore che ne abbia trattato in Germania è stato, a quanto pare, Johann Gottlieb, un borghese di Norimberga. Il suo libro apparve nel 1531, ed è stato asserito che in egli dimostra di conoscere quaranta variazioni « de la tenue de livre en partie double (1) ». In Inghilterra ne scrive prima Hugh Oldcastle (Londra 1543) maestro di scuola, poi James Beale la cui opera pubblicata a Londra nel 1589 aveva per titolo « Book-keeping. Nel 1588 John Mellis ripubblica a Londra, aumentandolo, il libro dell'Oldcastle. E scrivono pure di partita doppia a Londra un anonimo, W. P. nel 1596, Richard Dafforne nel 1634, John Collins nel 1652, Stephen Houghton nel 1675, Edward Hatton nel 1695, ed altri molti nei secoli che vennero di poi (2). In Francia la prima opera in cui sia descritta la partita doppia è quella del De La Porte (3), apparsa la prima volta nel 1673 come affermano il Lefebvre e il Rouginot, che ho citato di già. Se ne fecero poi moltissime edizioni in Francia e nel Belgio, e anche oggi non ha solamente importanza storica.

(1) J. Ramé. — Histoire de l'origine des inventions, des découvertes, et des institutions humaines. — Paris. — Rou. 1875. — pag. 506.

(2) B. F. Foster. — Double Entry Book-keeping. — London. — 1873 pag. IX.

(3) De la Porte. — La science des jenus negocians. —

Ma la terra classica della Partita doppia è stata pur sempre l'Italia. Ne ragiona in latino il Cardano (1) nel 1539 e la descrive il Manzoni di Uderra in un'operetta (2) che può dirsi un'edizione corretta, e di qualche poco refinita del trattato dei computi e delle scritture, l'undecimo della maggior opera del Paciolo. Ne parla Alvise Casanova nel 1558 (3); e la svolge nel 1586 con grande lucidezza e con lingua e stile corretto Don Angelo Pietra nel suo Trattato agli economi (4), imitato poi e assai benedda Lodovico Flori (5). Per trovare opere migliori di queste due bisogna discendere fino ai tempi nostri.

Si sa che la Partita doppia nacque nelle imprese mercantili, e che ha conservato sempre l'impronta che ebbe in simili imprese; anzi dagli autori tedeschi e austriaci la partita doppia, e le forme peculiari che in essa prendono le scritture, si dicono metodo mercantile e stile mercantile, in opposizione al metodo e allo stile camerale.

Che sia sorta nelle imprese mercantili può darsi; ma è indubitato che da parecchi secoli essa si applica in Aziende di ogni fatta. Ho già citato un Mastro a partita doppia della scuola di S. Marco in Venezia, una specie di con-

(1) Hieronimi Cardano. - Practica Arithmetica. - cap. 60. - De ratione librorum tractandum.

(2) Domenico Manzoni. - Quadro doppio col suo Giornale composto e ordinato secondo il suo Giornale.

(3) A Casanova. Specchio lucidissimo di tutti li modi e ordini di scrittura. - Venezia - 1558.

(4) Angelo Pietra Genovese - Monaco benedettino. - Trattato agli economi, ecc. - Mantova 1586.

(5) Lodovico Flori della Compagnia di Gesù. - Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico. - Palermo 1636.

fraternita, tenuto nel 1436. Ma negli stessi Archivi di Stato, e in quello notarile di Venezia, si conservano molti matrici e giornali a partita doppia dei secoli decimo quinto, decimo sesto, decimo settimo e decimo ottavo, in cui è descritta la gestione delle scuole delle varie arti, di fabbricerie, di conventi, di Aziende domestiche, di Aziende economico-civili, di Uffici e magistrati pubblici, ecc. Nell'archivio Notarile vi ha tra gli altri un Maestro a partita doppia, in cui sono registrate le entrate e le spese tutte dell'Azienda domestica del Doge Marino Grimani dal 25 aprile 1595 al 25 dicembre 1605. È un registro che porta il A. H. ed è collegato con altri, i quali pure si conservano, in cui colle forme e nei modi voluti dalla partita doppia, è descritta tutta l'amministrazione del ricco patrimonio di quell'illustre famiglia.

Il Piccha sopradetto parla del libro mercantile, del libro dei banchieri, e del libro nobile adatto per le ricche famiglie che vivono di rendite, e per le corporazioni religiose, e descrive con gran maestria l'applicazione della partita doppia a quest'ultimo libro.

Il Flori dal canto suo parla del libro domestico, e moltissimi altri autori in Italia, da questi in fino al Forni, al Crippa e al Tilla, han trattato della partita doppia applicata ad Aziende non mercantili.

Che più? Tutti i registri che si restano dei Magistrati della Vecchia Repubblica di Venezia sono a partita doppia; e certamente è antea l'applicazione di questo metodo nelle scritture pubbliche di quello Stato. Un decreto del Senato 1.º febbraio 1575, more veneto, ordina che a cominciare dal 1.º marzo 1576 si tenga all'ufficio dei Cameralenghi « un libro ordinario nuovo con un diurnal

« novo » e che Lorenz Crevizan scrivano al detto uf-
ficio « sia obbligato a tenir un bono et sufficiente
sumario che segua al sopra dito libro e che ogni
di mo el debi meter nel ditto libro novo tutte le par-
tite tera stimate quel somo sopra dito nominal novo
si como fanno i banchi nostri de scripta si che la signo-
ria possa veder ogni somo le rason sue (1) » Ora è pro-
vato dai registri che ci restano che i Banchi teneva-
no allora le proprie scritture a partita doppia. Il
più vecchio registro pubblico che mi venne fatto di e-
saminare negli Archivi di Stato, apparteneva all'Uf-
ficio delle Rason vecchie, e a partita doppia e le sue
scritture cominciano nel 1540, e finiscono nel 1561. In
una parte prese il 31 luglio 1502e in Senato si nota da
prima che fino allora, per ciò che riguardava il deposito
grande (2) in Lecce, la scrittura si teneva « solamen-
te per via di nominal », e quindi si ordina di « cavar fuori dal
serigno uno dei nominali d'oro, cioè quello tenuto dal de-
positario et di esso nominal per tenere un libro doppio (3) ».

E Venezia non fu il solo stato in
cui le pubbliche scritture si siano tenute a parti-
ta doppia. Simone Stevin, in un'opera espressamen-
te compilata, propose nel 1610 a Tully, il gran mi-
nistro di Enrico IV, l'applicazione della partita dop-
pia alle scritture del Tesoro (4). Per tale anno pri-
ma del 1760, nel quale si istituì in Vienna la Ca-
mera aulica dei Conti, la partita doppia erasi
applicata alle pubbliche scritture dell'impero, e si

(1) Museo Correr. - Capitolari dei Canonghi. - Codice Cicogna N. 3528. -
carte 1. -

(2) Il deposito grande era una specie di tesoro o fondo straordinario
raccolto e da servirsi al caso di guerra aperta. -

(3) Archivi di Stato. - Busta 378 Lecce, fas. 11. car. 839⁴. -

(4) Bailly. - Histoire financière de la France. - t. 307. -

applicava ancora di certo in salumi uffici nel 1758, per-
 chè un decreto dell' Imperatore in data 24 dicembre di quel-
 l'anno prescrive il metodo Camerale per la Contabilità
 di Stato, e ordina che « die Führung der Bücher nach
 den Parties doubles » dovesse continuare solo dove la Ca-
 mera antica lo credesse opportuno (1). Come si vede l'e-
 sperimento della partita doppia nelle scritture camerali
 in Austria non ha fatto buona prova; e probabilmente
 questo insuccesso deve alla incompiuta conoscenza
 che gl' impiegati avevano di così fatto metodo e dell'ap-
 plicazione sua alle scritture Camerali della Repub-
 blica di Venezia.

Ma altri esperimenti ebbero succes-
 si migliori. Lo deve Monklona la partita doppia è
 stata applicata alle scritture del Tesoro reale in Fran-
 cia dai ministri Mallet e Becker (2). Ed è indubi-
 tato che il conte di Mollien l'applicò alle scritture
 della Caissé de service istituita a Parigi nel 1808, e
 che un decreto 4 gennaio 1808 ordinò che le scritture
 di tutti i Contabili principali del pubblico tesoro si
 tenessero a partita doppia (3). Lo stesso metodo si ap-
 plicò alle scritture pubbliche in Inghilterra a
 cominciare dal 1836 (4). E si applica parimen-
 te alle scritture del Tesoro nel Belgio, a quelle

(1) Josef Leichtnegel. - Geschichte des Österreichischen Rechnungswesens
 in Kontrolwesen. - Graz, 1872. - citato dallo Schrott. - op. =

cit. - Annali storici. - 4. -

(2) Monklona. - De la Comptabilité publique en France. -
 Paris. II ed. Part. 1. pag. 55 e 64. -

(3) Paul Boiteau. - Fortune publique et finances de la Fran-
 ce. - Paris. - Guillaumin. - Vol. 2°. pag. 129. -

(4) Veggasi la Treasury minute. - 15 feb. 1858 - riprodotta ap. 35 e
 seg. all' progetto di legge per la riforma della Contabilità di Stato pre-
 sentato dal Sella nel 1865 alla nostra Camera. -

della città libera d' Amburgo. Ma di tutte queste applicazioni parlerò a lungo in luogo più opportuno.

In Italia sono molti i Comuni e le Provincie che tengono le scritture patrimoniali a partita doppia; e la partita doppia s' applicò anche alle scritture dello Stato, in Toscana prima del 1859, e presso la Direzione del Tesoro, la Ragioneria generale e le diverse Amministrazioni centrali dal 1870 al 1875, e per alcune fino al 1881. -

Io non so dire dove si sia applicata la prima volta la partita doppia, e chi l'abbia migliorata di tanto che ormai la progressiva perfezzibilità delle registrazioni non soffre dai congegni suoi limite veruno. Non ho trovato traccia di esse nei registri veneziani dei secoli scorsi. Lo stesso Banco del Giro aveva, anche nel 1796, le sue scritture a conti analitici. Giova tuttavia osservare che questi conti non erano moltissimi. Un quaderno tenuto nel primo trimestre dell' anno sopraddetto non superavano i quattrocento (1). Le prime opere in Italia intesi a introdurre la partita doppia sono quelle del Tarnetler, che cominciarono a pubblicarsi intorno al 1860; sebbene sia certo che già prima d' allora s' applicava in parecchie delle nostre grandi imprese mercantili o 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, ci venne dall' estero. Lo Schroth colla diligenza che gli è consueta cita l' opera di Sam-Fried Helwig « Anleitung zur italienischen doppelten Buchhaltung - Berlin,

(1) Questo quaderno insieme ad altri registri dello stesso Banco si conserva presso l' Archivio di Stato. -

1874», che ha un giornale e un Maestro sommario,
 e un'altra di J. Christoph. Wolf «Vollständige An-
 leitung zur Kaufmännischen Buchführung, Ven.,
 1774», nella quale appare un epilogo mensile, che
 egli chiama Hauptbuchs = Kontro. Nota poi come lo
 stesso Wolf affermi che già ai tempi suoi i negozianti e
 i banchieri tedeschi usavano mastri e giornali summa-
 ri (1). Ma forse queste scritture sommario non erano
 scritture sintetiche sole in pochi conti complessi, sib-
 bene scritture sinottiche sviluppate in conti semplici
 e separatamente in quelli ai corrispondenti singoli.
 Le scritture simili accennano il Horriaton, il Foster,
 e altri in Inghilterra. Le scritture sintetiche con po-
 chi conti compendiosi appaiono anche nei trattati
 stranieri solamente in questi ultimi tempi.

La partita doppia ha avuto le tra-
 lotte e le ha ancora Jones, secondo ho notato di già,
 l'attaccò con violenza, e propose in luogo di essa un
 metodo suo, che non ha merito di sorta, ma che ciò non
 ostante ebbe lodi dai governatori della Banca di
 Inghilterra, nominati chiarissimi per istudi e per espe-
 rienza nei pubblici affari. L'espedito di chiedere
 a nominati illustri, ma ignari dei metodi di regi-
 strazione, lodi ed elogi di cosa che non potevano ade-
 quatamente giudicare, era nuovo, e portò a chi se
 ne valse passeggeria fortuna. L'opera del Jones fu
 presto tradotta in francese, in tedesco, in italiano
 e in altre lingue. Ma dappertutto suscitò vivaci
 polemiche. In Francia torse il De Granges a difendere
 la partita doppia; in Italia il Boffi prima (2),

(1) J. Schrott. - Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. - sp. cit.
 §. 107. - Cenni storici (9) -

(2) Andrea Boffi. - Metodo di scrittura doppia controllato dal Giornale bilanciano
 di G. Jones. - Milano 1816. -

per il Bonacini (1) e con maggior valore di tutti un anonimo modenese (2)

Gridarono in seguito contro la partita doppia il Boibat, il cui metodo ho descritto altrove, il Mongini, di cui dirò fra poco, e parecchi altri che volero farsi inventori di nuove forme di scrittura; ma gli attacchi non hanno punto nocuto al vecchio metodo italiano.

Dal 1872 lo si combatte con violenza e perseveranza prima sconosciuta, e lo si combatte in Italia da italiani. La nuova lotta ebbe singolari rassomiglianze con quella suscitata dal Jules, e si può essere sicuri che la partita doppia ne uscirà anche questa volta, senza nessuna ferita. Non di tal lotta e del nuovo metodo che le contende il campo risdo vorò parlare più tardi a lungo.

Art. 3°.

I nomi che ebbe.

Ho già avuto occasione di accennare come nel XIV e XV secolo la partita doppia si chiamasse a Firenze scrittura veneziana. All'estero la si disse da prima metodo italiano, e questo nome le dura tuttora insieme a quello di partita doppia tradotto in tutte le lingue. Non so dire quando sia sorta cadetta l'ultimo nome. Probabilmente si venne

- (1) Giuseppe Bonacini. Idee teoriche e pratiche di Ragioneria. - Rimini. 1818. -
 (2) Difesa della scrittura doppia di un Ragioniere modenese. - Modena 1822. -

dall'estero. Il Paciolo, e dopo lui il Maurolico, il Catana-
ova, il Tretra, il Flori, affermano bensì che di ogni
partita del Giornale se ne debbano far due al Quadrer-
na, o Libro Grande o Maestro (questa voce non trovata
nel Paciolo, l'hanno invece il Maurolico e il Flori); il
Maurolico ha il Quadrado doppio, il Flori il Libro doppio,
ma nessuno di loro usa l'espressione scrittura dop-
pia o partita doppia per designare un metodo. Gli
è che nei loro libri essi parlano di quel modo di scrit-
tura, e però non sentirono il bisogno di usare un no-
me speciale per denotarlo.

Usa l'espressione scrittura dop-
pia il Vergani (1), autore del 1738; ma 30 anni
innanzi l'aveva usata il Savary (2), e prima di lui,
e precisamente nel 1579, il De La Porte, se almeno
ha da credersi al Mignerot, che, come ho di già detto nel
capo precedente, ripubblicò l'opera di costui.

Le voci scrittura doppia o partita dop-
pia rimasero poi sola denominazione di tale metodo fino
a questi ultimi tempi, nei quali ne sono stati parecchi
che tentarono di far accettare altri nomi. Alcuni vo-
lendo essere più eleganti la dicono scrittura a doppio
riferimento. Il Marchi (3) e dopo lui il Barnetler (4) la
chiamarono scrittura completa, per che tale loro
parre veramente; ma il Villa nella sua ultima
opera (5) rivendica a se la priorità di simile denomi-

(1) Giuseppe Vergani. - Istruzioni della scrittura doppia eco-
nomica. - Milano 1738.

(2) M. Savary. - Le parfait negociant. - Paris - 1708; vedi anche Le
Dictionnaire Universel de Commerce. - Paris - 1728.

(3) G. Cinquecontisti. - op. cit.

(4) Filippo Barnetler. - Corso di Computisteri. -

(5) F. Villa. - Lezioni e pensieri sull'amministrazione pubblica.
Bavia - 1867.

nazione. Il Bordonni (1) la disse scrittura compro-
vante, per l'efficacia del riscontro aritmetico che ha
luogo tra i suoi conti. Il Cambray-Digny (2) e altri
con lui la chiamarono scrittura per bilancio o bilancia-
te, perchè in ogni partita gli addebitamenti si bi-
lanciano cogli accreditamenti. Finalmente il Cassari-
ni (3) la chiamò scrittura con provata perchè si po-
ne a confronto il debito col credito.

Coloro che si provarono a cercar
nuove denominazioni furono mossi dal pensiero
che sarebbe stato bene usar tal nome, il quale non
facesse sorgere l'idea di un lavoro doppio, il che come
si sa non è. Ma simile scopo non basta a legitti-
mare l'opprobrio che si vorrebbe dare ad un nome un-
iversalmente accettato, un nome che anche per la
sua stessa significazione designa senza ambiguità
di sorta il modus che si vuol con esso indicare.

Abbiamo altri metodi che si pos-
sono dire completi o, meglio, compiuti, senza dire che
questa qualità si riferisce piuttosto a un sistema di
scrittura, ve ne hanno altri in cui il riscontro arit-
metico è efficace, e si potrebbero quindi chiamare
comprovati, altri ancora in cui gli addebita-
menti sono eguali agli accreditamenti, e si potrebbe-
ro perciò chiamare per bilancio, senza che per questo
sia o la partita doppia. Adunque anziché sopprime-
re un nome che è ormai entrato in tutte le lingue
colte si cerca: piuttosto di far conoscere il metodo e di pro-
vare che esso non sia doppiamente di lavoro, che an-
zi in molti casi rende possibile un risparmio.

(1) A. Bordonni. - La ragioneria. - Vol. 1°. Bologna - G. Monti - 1870. -

(2) Cambray-Digny. - Lettera a Chialoia - già cit. -

(3) P. Cassarini. - La non insufficienza della scrittura doppia
Paravia - 1871. -

E poi non s'è visto mai che il nome solo basti a far accettare o respingere la cosa. Quello che importa si è che il nome, o per la sua significazione o per un universale consenso designi nettamente la cosa. Si è per questo che io, rigettando ogni innovazione come non necessaria, e neanche utile, ho usato sempre il nome antico.

LIBRO NONO

Metodi derivati dalla Partita doppia.

Capitolo 1. Il Giornale-Mastro.

Art. 1.^o

Concetto generale del metodo.

Ricordo che il numero minimo di conti necessario per l'applicazione della scrittura 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 Fare, l'altra per quelle 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 vogliono essere quelle di un Giornale ordinario, e nella parte destra tante coppie di colonne verticali per la registrazione dei valori di conto, quant'è essa ne può capire. Ciascuna di queste coppie di colonne tiene luogo di un conto, e la pagina destra del registro costituisce il Masto. Le intestazioni dei conti si pongono in capo

alle singole coppie di colonne, la colonna sinistra di ciascuna coppia si intitola al Dare, la destra all' Avere, alcuni però sostituiscono alle voci dare e avere in testa alle colonne altre voci diverse per ogni conto, le quali valgono a designare più direttamente l'indole delle mutazioni che le somme da scriversi in ogni colonna devono indicare.

Un registro così disposto, che può servire alla registrazione integrale dei fatti di gestione, e a quelle delle mutazioni che essi determinano negli oggetti di un dato numero di conti, prende il nome di Giornale Mastro.

Eccome lo schema nella forma più semplice.

| Riferimenti | Date e Articoli | Somme totali | (a) | | (a) | | (a) | |
|-------------|-----------------|--------------|------|-------|------|-------|------|-------|
| | | | Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere |
| | | | | | | | | |

(a) Loni scrivansi i titoli dei conti, i quali secondo la natura dell'azienda importa d'accendere.

Il numero massimo delle copie di colonne che si possono alloggiare in ogni foglio del registro senza dare a quei fogli ampiezza eccessiva non è molto grande. Io non ho veduto esempi in cui esse siano più di sedici.

Orde è a tutti palese che per poco che l'Azienda sia complessa tale registro non può prestarsi se non alle scritture sintetiche. I conti ai debiti o ai crediti si compendiano in uno o due conti collettivi; e se i conti semplici sono molti, le partite di quei conti collettivi si sviluppano in adatti partitari. E anche i conti semplici delle altre classi si epilogano in un piccolo numero, salvo poi a svilupparli, ove occorra, in prospetti accanari, in rconti, o in registri delle rubriche.

Ma se il numero massimo dei conti da accendersi nel Giornale-Quadro è determinato dall'ampiezza del foglio, la fissazione loro dipende dalla natura dell'Azienda; e non può farsi a priori o ad un modo per tutte. Quanto alle scritture a compilarsi in essi conti nulla c'è a dire; si collocano le somme al loro luogo senza veruna esplicazione.

Le scritture nella parte sinistra del registro, nel Giornale vo' dire, si compongono in una di queste maniere.

I. Si compilano le partite singole come nei Giornali ordinari, e si forma lo schema di ogni arte solo coll'indicare i conti sintetici che si trovano nella pagina destra, i quali si dovranno addebitare e ad creditore; tutt'al più nel testo di ogni partita si accenna ai conti analitici tra i quali dovranno distribuirsi le somme.

II. Si forma lo schema dei singoli articoli, enumerando i conti semplici o analitici nei partitari o

scontri, ai quali debbono riferire le somme, senza accennare punto ai conti sintetici in cui le somme stesse vengono scritte una prima volta. E' questa la via suggerita dai più.

III. Si formano gli articoli descrivendo i fatti nel modo più semplice possibile senza accennare ai conti da addebitare o accreditare. Leggi questa via il Schumacher (1).

Art. 2:

Diverse forme che prese il Giornale-Mastro.

I vantaggi principali che possono trarsi dall'applicazione del Giornale-Mastro sono questi, che in ogni momento è possibile conoscere con molta speditezza lo stato economico dell'Azienda, ossia la sua situazione compendiosa, e che ogni volta che si su un foglio, addizionandosi le somme di tutte le colonne del foglio riempito per riportarle in testa a quello del foglio successivo, si raccolgono senza altro tutti i dati necessari alla formazione d'un bilancio di verificaione. Il Lefebvre (2), badando a questi due vantaggi nel schema del Giornale-Mastro che dà, pone in capo ad esso per ogni foglio un schema del Bilancio di verificaione che sporge ad un tempo la situazione dell'Azienda. Da qui lo sche-

(1) A. Schumacher. - Americanische Buchführung. Mainz. 1874.

(2) U. Lefebvre. Journal américain modifié. - È uno schema litografato che serve per gli allievi della scuola superiore di Commercio di Lione, nella quale il Lefebvre insegna -

appare dal titolo che questi dà all'opera sua, egli stesso lo trovò in autori inglesi.

Il Loeferbre svolge le scritture sintetiche dei conti del suo Giornale. Questo in una intera serie di libri elementari, e le numerose colonne poste a sinistra dello schema servono appunto per l'iscrizione dei numeri di riferimento ai conti implici, o alle scritture analitiche di quei registri elementari.

L'inconveniente principale del metodo di registrazione di cui ragiono, inconveniente pel quale la sua applicabilità vien messa molto in dubbio, è il limite ristretto dei conti che permette di aprirne anche portando, come fece il Loeferbre, alla massima grandezza i fogli del registro, e rendendoli così di difficile maneggio, quei conti non possono essere che pochissimi, e talora insufficienti alle stesse scritture sintetiche.

Affine di riparare in parte a simili inconvenienti la casa H. . . e C. di Parigi usò un Giornale - Mastro principale e uno subsidiario in cui alcuni conti di quello ricevevano un primo svolgimento (1).

Nel Giornale - Mastro principale erano accesi i seguenti dieci conti:

1. Comptes courants;
2. Caisse;
3. Portefeuille;
4. Bons de Caisse;
5. Post mandats;
6. Agios;
7. Frais généraux;

(1) Vedi gli spuntoli del Sig. H. . . direttore della predetta casa, i quali si trovano quasi per intero nel Traité des Opérations de Banque di Courcelle-Penevil.

In tal modo nelle scritture sintetiche i conti accedi salivano a ventura, senza contare il Bilancio d'apertura e quello di chiusura, che potevano trovar luogo in quegli stessi registri all'iniziarsi o al chiudersi dell'esercizio.

È giova rilevare che in quei due Giornali-Maschi i quali si completano a vicenda si ha l'esempio di conti sintetici di diverso grado che rimangono contemporaneamente accesi.

Il Bazzarini (1) poi fece un passo di più nello svolgimento graduale dei conti del Giornale-Maestro; ma siccome il procedimento da lui applicato è identico a quello che Giuseppe Carboni aveva prima ideato per un suo metodo, così non credo che sia qui il luogo opportuno di parlarne.

La Banca popolare di Cremona applica alle scritture speciali della sede principale e a quelle delle diverse succursali il metodo del Giornale-Maestro. E secondo lo stesso metodo compone le sue scritture la Banca popolare di Firenze che non ha succursali.

Di gli schemi che servono alle scritture speciali della Sede centrale della Banca di Cremona, e alle scritture della Banca popolare di Firenze.

Maestro

Banca popolare di credito di Cremona

| Anticipax. | | Depositi a cauzione | | Capitali | | Banche corrispondenti | | Succursali | | Competenza di amministrazione | | Diversi | |
|------------|----------|---------------------|-------|----------|---------|-----------------------|---------|------------|---------|-------------------------------|---------|---------|---------|
| Contanti | Restanti | Contanti | Altri | Impieghi | Resalti | Debiti | Crediti | Debiti | Crediti | Spese | Rendite | Debiti | Crediti |
| 70 | 71 | 72 | 73 | 74 | 75 | 76 | 77 | 78 | 79 | 80 | 81 | 82 | 83 |
| | | | | | | | | | | | | | |

(1) Bellaguardo Bazzarini - Della non insufficienza della scrittura doppia - op. cit. Corso Roma Torino 1875.

| Date e Titoli | Differenze | Somme di grò | Cassa | | Depositanti | | | | Correntisti | |
|---------------|------------|--------------------|---------|-----------|---------------------|-----------|-----------------------|-----------|-------------|-----------|
| | | | Entrate | Pagamenti | Libretti di credito | | Libretti di risparmio | | Entrate | Pagamenti |
| | | | | | Entrate | Pagamenti | Entrate | Pagamenti | | |
| | | | | | | | | | | |

Ciascun Conto del Giornale. Maestro
 ha il proprio libro elementare. Ho sott'occhio quelli
 che si usano presso la Banca di Cremona. Tra le scrit-
 ture del Conto di Cassa sono esplicitate in due Giornali
di Cassa, uno per l'entrata e l'altro per l'uscita, cia-
 scuno a diverse colonne per la separata registrazione
 degli incassi e dei pagamenti secondo la varia loro cau-
 sa; e quelle dei conti alle cambiali, alle anticipazioni
 ai depositi a cauzione lo sono in opportuni prospetti
 a colonne molteplici. Le scritture dei conti collettivi
 ai depositanti per depositi a risparmio, ai corren-
 tisti, alle Banche corrispondenti, alle succursali, ai
 Capitali, cioè a dire ai mutui a lunga scadenza, so-
 no separate in appositi partitelli a forma varia, nei
 quali trovansi accati i conti individuali. In fine le scrit-
 ture del Conto Competenze d'Amministrazione, che

Mastro

Banca nuova popolare
di Firenze

| Effetti | | Anticipazioni | | Depositi a corrente | | Capitali | | Corrispondenti | | Conto Perdite e profitti | | Diversi | |
|----------|---------|---------------|---------|---------------------|---------|----------|---------|----------------|---------|--------------------------|----------|---------|---------|
| Contanti | Estinti | Contanti | Perduti | Contanti | Perduti | Impieghi | Perduti | Debiti | Crediti | Perdite | Profitti | Debiti | Crediti |
| | | | | | | | | | | | | | |

è il conto di perdite e profitti, e il conto Diversi sono svolti, quelli in dodici sottoconti; questi in undici alloggiati l'uno accanto all'altro in due libri o prospetti sinistri, e svolti in due General-Mastri subalterni. I conti accetti nel libro delle competenze, e per ciascuno dei quali vi ha in esso una coppia di colonne, sono: 1° Spese d'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 diversi; 10° affitti; 11° Spese varie; 12° Rettificherie e storni. Conti che figurano nel libro dei Diversi sono: 1° Arionisti; 2° Capitale sociale; 3° Fondo di riserva; 4° Dividendi arretrati; 5° Dividendi in corso; 6° Effetti in sofferenza; 7° Diversi per titoli senza spe-

ciale classificazione, 8° Diverſi per conto da rego-
lare; 9° Effetti ritentati; 10° Effetti in cassa; 11° Am-
piegazioni e conti correnti passivi.

È da osservare che i conti Depositi-
Santi e Correnti nel Giornale-Mastro della Ban-
 ca di Cremona ricevono nella sezione sinistra, cioè in
dare, i depositi e i versamenti, che sono mutazioni
passive, e nella sezione destra, cioè in avere, i rimborsati e i pagamenti, che sono mutazioni attive.

Questa pratica, della quale non si veder la ragione, toglie che vi possa essere squaglianza costante tra gli adddebitamenti e gli avvedimenti, perché le somme depositate o versate dai clienti devono pure apparire in dare della cassa, e quelle rimborsate o contate loro in avere. L' inconveniente è stato tolto nel Giornale-Mastro della Banca unghera di Firenze, la quale ha per foggiate i propri registri su quelli della Banca di Cremona.

La colonna per le somme di giro, la quale figura nei due registri in luogo di quella per le somme totali che sogliono trovarsi nei Giornali-Mastri a forma comune, accoglie tutte le somme che vanno riferite al Conto Cassa, onde in ogni tempo si devono ottenere le somme del 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 Bilancio di verifica che si compila nelle due Banche.

Per la Cassa di Risparmio di Milano epiloga mentalmente le scritture attinenti alla gestione speciale del Credito fondiario in due registri sinistri, o meglio in due sezioni di un medesimo registro, che ha parecchi punti di contatto col Giornale-Mastro. I conti sinistri che devono tener questi per trarne le situazioni mensili, sono qua-

quarantadue; e poiché un solo foglio non poteva capir-
re quarantadue coppie di colonne, s'è pensato di sepa-
rare le sezioni dei conti, e tenere un registro per l'entrata
o per il dare di tutti i conti, e uno per l'uscita o per
l'avere di essi. E siccome non tutti questi conti sono
lavoranti in entrambe le sezioni, essi, non ostante che
essi siano in morte quarantadue, si può poter re-
stringere le colonne del registro dell'uscita a trenta-
due, quelle del registro dell'entrata a trentuna (1).

A un concetto simile si ispirava
Giovanni Larrarini quando nel 1868 proponeva per
la nascente Banca popolare di Trieste il suo registro
Cassa - Giornale - Spedite. Nel qual registro su tutti
i fogli, a due pagine di fronte, aventi il « numero di-
pari viene a risultare l'entrata-cassa » e su quelli col
« numero pari l'uscita-cassa ». E in ciascuno dei fogli,
oltre a una colonna per le somme della cassa, ne ve-
lanno altre trentuna corrispondenti all'avere o
al dare di altrettanti conti. Solamente, acciòché
per le partite che riguardano un movimento di
cassa, le quali in una Banca, ognun lo sa, sono sen-
za possibile confronto le più numerose, vi abbia in
un medesimo foglio la doppia scrittura, nel foglio
per l'entrata o il dare della cassa son poste le co-
lonne 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 pari, con speciale riferiment (2).

(1) Art. 587. delle Istruzioni per la Ragioneria della sopradetta Cassa
- Modulo N. 166.

(2) Veggasi la lettera di Giov. Larrarini prof. di Contabilità
presso l'Accademia di Trieste, pubblicata nella Revista di
Amministr. Cont. di Como. Anno 1. N. 10 - ott. 1881

Art. 3°.

Provi e difetti del Giornale-Mastro. - Sua applicabilità.

I provi del Giornale-Mastro sono quelli che sogliono trovarsi nelle scritture sintetiche a pochi conti; speditezza relativa nelle registrazioni; facilità di ottenere situazioni compendiose che dimostrino con qualche approssimazione i risultamenti della gestione. I difetti vengono a stivarsi da quelle colonne d'Errori che sono i margini di un foglio, e dal numero illimitato di conti che possono essere allogati. Questa limitazione dei conti che si possono alloggiare nel Giornale-Mastro fa che taluni di essi debbano tenersi accesi, non già perché ciò sia richiesto dai bisogni dell'azienda, perché, intanto, può dare notizie utili per la gestione futura, ma soltanto per girare con un espediente gli intoppi che vengono dai meccanismi propri del metodo. Di tali conti, inutili nei riguardi amministrativi, ce ne sono parecchi negli esempi che ho ricordati. O sono conti che compendiano partite disformi, conti di aggruppamento fittizio, o sono conti che ne epilogano pochissimi altri, tanto che i debiti cui essi possono offrire si avrebbero più speditezza dalla considerazione del dare, dell'avere, e dei saldi dei loro sotto-conti. Ne i conti del C/una, né quelli dell'altra classe si sarebbero accesi se si fosse applicata la partita doppia sintetica. Così la casa H. . . di Parigi, se avesse potuto aprire venturo conti in un registro solo, non avrebbero alloggiato nel Giornale-Mastro principali quei tre

che poi svolgeva nel suo Lehrbuch. Così nel Giornale-Mastro della Banca di Cremona il conto Diversi è un conto d'aggruppiamento fattizio, e i conti Successorali e Competenze d'amministrazione non si sarebbero accesi se avessero potuto allogarsi nel registro principale i pochi loro sotto-conti.

Questi difetti tolgono molto alla brevità e alla chiarezza; e s'è visto come per evitarli o menovrarli abbia operato la Cassa di risparmio lombarda.

Levantato all'applicabilità del metodo di cui discorro, vuoisi distinguere la possibile dalla opportuna. È possibile tenere col Giornale-Mastro 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 compilare nel Giornale-Mastro sussidiato da altri registri, scritture sintetiche particolareggiate o riassuntive.

Levantato alla opportuna applicabilità, non ostante i difetti che ho ricordati più su, a voler astutamente giudicare conviene badare all'esperienza che se n'è fatta. Il Riva (1) dice di avere utilmente applicato il Giornale-Mastro in una piccola impresa, quella di un forno. Il Giornale-Mastro con libri ausiliari si applica presso la Banca Popolare di Cremona e di Firenze fin dalla loro istituzione, e queste Banche se ne trovano contente. Tarechie altre Banche popolari hanno chiesto i moduli di quella di Cremona, e a Cremona applicati il Giornale-Mastro presso l'impresa del gas, e presso diverse aziende private (2). Tutto ciò prova che l'uso del

(1) M. Riva. - Dell'insufficienza della scrittura doppia, ecc. Roma 1875. c. 6. p. 44.

(2) Devo tutte queste notizie al Sig. Augusto Volpini, il valente Ragioniere Capo della Banca Popolare di Cremona.

Giornale-Mastro può in alcune Aziende speciali risultare utile e opportuno.

Art. 4. Cenni storici.

Il metodo di registrazione che io ho cercato di descrivere e diffondere è conosciuto anche sotto il nome di metodo americano. Limit. denominazione accenna al luogo dove si vuole che esso abbia avuto origine. Infatti il Schumacher (1) ed altri alibi 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, la fonte a cui hanno attinto le notizie che danno. Non è neppure se sia fondata l'asserzione del Herbert (2) che esso metodo è stato ideato da un inglese al principio di quest'ottavo secolo, non indicando egli ne il nome di quest'inventore, nè se sia vissuto al di qua o al di là dell'Atlantico. E il dubbio si fa maggiore in me quando penso che dove non vi ha, si può dire, opera recente di Ragioneria, italiana o francese, o non accenni almeno ad esse, in opere inglesi come quelle del Harrison, del Foster, dell'Hunter, e di altri molti, non vi ha neppure un cenno di sua esistenza. Per verità il Gibb cita un'opera di George Jackson in cui appaiono registri delle forme seguenti (3):

(1) H. Schumacher. - Amerikanische Buchführung. - op. cit.

(2) Fr. Herbert. - Manuel de Science Commerciales - Gand 1868. -
IV parte, Cap. V.

(3) George Jackson. - A new check journal upon the principle of double entry. - 11th ed. London. - Veggasi la scrittura doppia e le sue forme del Gibb. pag. 20.

non sono il Giornale - Mastro nella sua forma attuale.

Il Gitti, che ha trovato il Giornale Mastro coi cinque conti del Sr. Granges nel libro di Martin Bataille edito nel 1834 (1) « d'opinione che si debba ritenere inventore » di quel registro lo stesso Bataille; e reputa inoltre che da esso l'abbia tratto poi il Jaclot, e che dalle forme comuni seguite da questi autori siano derivate quelle date dal Jackson citato più su. Per il Gitti cade in parecchie inesattezze. L'opera del Jackson è anteriore a quella del Bataille, e lo è parimenti l'opera del Jaclot. Io ne possiedo un'edizione del 1839 ed è la nona (2); e fino dal 1829 G. B. Margaroli ce ne dava una traduzione italiana (3).

Alcuni autori tedeschi ne attribuiscono l'invenzione a Gallus. Leo Schrott (4) ricorda che lo stesso Gallus in un'opera sua edita nel 1839 (5) lasciò scritto che fin dal 1829 aveva posto in giro perché fosse esaminato il suo Bilanzjournal a nove conti; e che C. D. Fort (6), 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 Teltchov attribuisce a Gallus l'invenzione del Giornale.

(1) Martin Bataille. - Traité de la nouvelle Comptabilité - Bruxelles 1834 - citato dal Gitti nell'opuscolo La scrittura doppia e le sue forme, già cit., pag. 16.

(2) M. Jaclot - Comme des Livres - 9^a ed. Liège et Bruxelles - 1839.

(3) M. Jaclot - Manuale di scrittura mercantile ecc. tradotto da G. B. Margaroli - Milano. Novati. 1829.

(4) L. Schrott. - Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft - op. cit. - 4 ed. cap. 7. §. 107 - pag. 360.

(5) Gallus. - Neue abgekürzte Form der doppelten Buchhaltung. - Berlin - 1839.

(6) C. D. Fort. - Lehrbuch der Buchhaltungskunde - Leipzig - 1837.

Maestro (1). Ora io non so se Gallus abbia a dirittura inventato
 so lui il suo Bilanzjournal, o se n'abbia attinta l'idea altrove;
 lo so soltanto, che prima di lui altri aveva descritto un
 simile registro, e, per ricordarvene solo, il Jaclot citato più su.

Ma mancano in Germania autori che attribuiscono
 l'invenzione del Giornale-Maestro alla Francia. L'Oppenheimer (2)
 lo dice metodo francese. Leo Schmidt parlò di un metodo suggerito
 da Ochs di Colonia nel 1840, e aggiunge che l'invenzione di coftri
 era già stata resa di pubblica ragione in Parigi nel 1837 da Ja-
 clot (3). E sulla fede dello Schmidt vi fu anche in Italia chi sup-
 pose il Jaclot inventore del metodo di scrittura di cui parlo.
 Il prof. Biliotti, mio predecessore alla Scuola di Commercio,
 vuole, parmi, accennare ad esso in quel punto dei suoi pro-
 grammi in cui dice: « Compilatione del Giornale, secondo il
 sistema Jaclot (4). »

Ora, ritornando alla prima affermazione dello Schmidt,
 lascio di dire che l'edizione del 1837 non è la più antica dell'ope-
 ra del Jaclot; osservo solamente che il registro proposto dall'Ochs
 è assai diverso dal Giornale-Maestro che è nell'opera del Jaclot.
 Ecco lo schema riferito dallo Schmidt, e da lui attribuito così ad
 l'Ochs come all'Jaclot, a questi erroneamente.

| Date | Cassa | | Mercantile | | Cambiali | | Corrispondenti | | Provviste | | Perdite e profitti | | Capitale | | |
|------|---------------------------------------|--|---|---|---|---|-----------------------------|----------------|----------------|----------------|--------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | rima- nente e biti in- cassi | In esse refiti al pro- costo di ven- dita | In esse biti al costo di vendita | Spedizioni Consegnazioni | da da da | da da da | da da da | da da da | da da da | da da da | da da da | da da da |
| | | | | | | | | | | | | | | | |

(1) Wilhelm Goldsch. - Theorie und Praxis der kaufmännischen Buchführung - Leipzig - 1862. -
 2. ed. 1.º pag. 118.
 (2) Adolph Oppenheimer. - Allgemeines Lehrbuch der Buchführung - Berlin 1876 - 2.º ed. 4.º cap. 1.
 (3) Louis Schmidt. - Die Buchführung - Stuttgart - 1861 - Cap. 1.º §. 8 pag. 44
 (4) Leggari in quei programmi a pag. 105 e 106 del volume La scuola superiore di Commercio in
 Venezia - Note e dati - Venezia 1871.

Le' Ochs vuole che ad ogni scrittura si metta
 no in evidenza i soldi dei conti, aggiungendo o toglien-
 do le somme ai resti precedenti, cosicchè ad ogni annun-
 to si possa leggere nel registro, senza dover fare verun con-
 teggio, la situazione economica dell' Azienda.

Se non che, sebbene le edizioni più au-
 tente dell' opera del Jaclot risalgaano intorno al 1820, il
 Giornale Maestro non deve a lui, non è invenzion
 sua, e la prova più evidente della verità di questa mia
 affermazione si ha negli scritti stessi del Jaclot. Egli
 non si dice inventore del Journal Balance che descri-
 ve brevemente ciò che vi ha di nuovo rispetto ai regis-
 tri, nella sua Traité des Livres, si riduce a una
 modificazione di forma che suggerisce pel giornale,
 proponendo egli di dare ad ogni sua scrittura l'ap-
 parenza di un conto iuto nelle sue due sezioni e
 pareggiato, vo' dire di scrivere a sinistra le parti-
 te che dovranno portarsi a debito dei conti del
Maestro, o destra quelle che dovranno riferirsi a cre-
 dito.

E poi prima del Jaclot, e assai più
 diffusamente di lui, descrisse il Giornale Maestro
 Edmondo de Granges père, il quale pure, se ho da ba-
 dare all' edizione della sua Traité des Livres ren-
 due facile che ho potuto esaminare, e che per veri-
 tà non è antica, non dice che quel modo di registra-
 zione sia stato trovato da lui. Mi pare che egli
 ne abbia trattato nelle prime edizioni dell' opera
 sua, le quali, com' è noto, incominciano dal 1793,
 ma soltanto in un' edizione pubblicata intorno
 al 1805 dopo che in Francia era apparsa tradot-
 ta l' opera dell' inglese Jones, nella quale quest
 svolgendo il metodo suo, combatte acutamente la
 tartarica dappia, e ciò arguisce da un brano del-
 l' introduzione che il traduttore di Jones fa alla

seconda edizione francese dell'opera di questi. In simile introduzione, fra gli attacchi che si muovono di molti che erano sorti a difendere la Partita doppia, ve n'ha uno che vorrebbe colpire un proprio aspetto singolare, ultimamente pubblicato dal Li-
gier De Granges, il quale viene da esso dato come preferibile al metodo Jones. (1) Questo prospetto singolare è il Giornale-Mastro, nel quale il De-Granges apriva i suoi cinque famosi conti generali, e un settimo conto collettivo di corrispondenti.

Anche il L'écuyer dice Edmond De Granges père « promoteur, en France, du journal-grand-livre », e spiega che l'idea di quel registro si tratta dal metodo di Jones, e precisamente dall'impiego di molteplici colonne per la somma che egli fece, e nel suo giornale e nel suo Mastro (2).

Ed volendo ora dire degli autori italiani, può vedersi, se non il Giornale-Mastro a dirittura, un registro che gli assomiglia molto, nell'opera di Francesco Bruner edita nel 1826. Ecco come lo chiama che io tolgo dal Bonalumi (3).

(1) Vedi la riduzione italiana della traduzione francese dell'opera di E. J. Jones - fatta da M. D. e pubblicata in Milano da Carlo Dora nel 1815.

(2) Eugène Lécuyer. - Questions actuelles de Comptabilité. Paris, 1881. cap. XI, pag. 65. -

(3) Francesco Bruner. - Contabilità domestica ossia economia familiare. Torino 1826. Veggasi Bonalumi - Sullo svolgimento del pensiero contabile. - op. cit. - XXVII. - pagina 380. -

| Riferimenti | Date e Spiegazioni | Cassa | | Spese di famiglia | | Fondi attivi | | Spese di coltivazione e prodotti agrari | | Perdite e profitti | | Conto del Fattore | | Conti diversi - Demak, ecc. | |
|-------------|--------------------------|-------|-------|-------------------|-------|--------------|-------|---|-------|--------------------|-------|-------------------|-------|-----------------------------|-------|
| | | Dare | avere | Dare | avere | Dare | avere | Dare | avere | Dare | avere | Dare | avere | Dare | avere |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |

Il Bruneri chiama questo registro Giornaliere. Nel 1829 appare in Milano la traduzione della Tenue des Livres, come lo già avuto occasione di dire. Dopo d'allora il giornale Maestro appare in pressoché tutte le opere di Ragioneria italiana, e segnatamente in quelle del Villa.

La denominazione di metodo americano a cui ho accennato nel principio di questo articolo non è, a quanto io so, antica. Non l'utano né il De-Granges, né il Jacobs, né il Villa nella sua opera capitale - La Contabilità delle Amministrazioni pubbliche e private - apparsa nel 1842. Lo ha invece lo stesso Villa nei suoi Elementi di Contabilità e d'Amministrazione pubblicati una decina d'anni più tardi.

Io ho creduto opportuno di ragionare a lungo del giornale Maestro, anche perché buona parte dei pseudo inventori di metodi, come li chia-

ma il Leiantey (1), tanto numerosi negli ultimi
cinquant'anni, o non fecero che riprodurre una forma
particolare di quel registro, o albitto ad esso il concetto
fondamentale della maniera di registrazione che pro-
pugnarono pressoché sempre senza verun buon successo.

Capitolo 2:

Metodo Monginot e Lammigny.

A. Monginot pubblicò rimani
il 1858 i suoi Recherches sur la Comptabilité. In questa
opera, che nel 1867 era alla terza edizione (2), descri-
ve un suo metodo di scrittura. Ora, secondo il verso
comune a pressoché tutt'gl'inventori di nuovi metodi,
anch'egli scaglia da prima la sua faccia velena-
sa contra la partita doppia. E l'accusa di usare
nel giornale formule che non sono comprese se non
dagli iniziati, di non essere adatta per la scrittu-
re analitiche e particolareggiate di un'estesa
azienda, di richiedere inutile ripetizione di lavo-
ro e l'uso di troppo gran numero di registri conta-
mentari, e, in fine, di non offrire, se non a pre-
zzo di lunghe ricerche, la situazione del capitale del-
l'azienda.

Il Monginot non usa per il suo
metodo un unico giornale in cui tutti i fatti
amministrativi vengono registrati a uno a uno

(1) Le. Leiantey. - Questions actuelles des Comptabilités - op. cit.
cap. XI. pag. 380. -

(2) A. Monginot. - Nouvelles études sur la Comptabilité - Troi-
sième édition. - Paris - Denois 1867. -

Giornale delle

| Fogli dei Conto correnti | | Descrizione delle operazioni | Totale dell'articolo | |
|--------------------------|-----------------|---|----------------------|--------|
| Debiti tori | Crediti tori | | | |
| | | 1. gennaio 18.... | | |
| | | Attivo come dall'inventario | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | 1 detto | | |
| | | Passivo come dall'inventario | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | 3 detto | | |
| | | A. Andrea di Trovino p. saldo | | |
| | | N. 5 / biglietto am / 15 febbraio 500 - | | |
| | | N. 6 id. id. 26 id. 500 - 1000 " | | |
| | | Contanti | 533 | 70 |
| | | scanto 2% | 31 | 30 |
| | | | | 1565 " |
| | | 31 detto | | |
| | | Montare delle compere nel mese - come al Giornale delle compere | | a |
| | | Montare delle vendite nel mese - come al Giornale delle vendite | | b |
| | | Chiusura dei conti 31 dicembre | | |
| | | Beneficio sulla vendita della mercaderia - come all'Inventario | | c |
| | | Riferimento dell'utile netto dell'esercizio al capitale | | d |
| | | 31 detto | | |
| | | Bilancio d'entrata - Saldi debitori | | |
| | | 31 detto | | |
| | | Bilancio d'entrata - Saldi creditori | | |

Giornale delle

| Sp. Col. del Libro | Descrizione delle vendite | | Totale dell' articolo | | Merinos | |
|-----------------------|---------------------------|--|-----------------------------|---|---------|----------|
| | | | | | | |
| | 4. gennaio 18... | | | | | |
| " | 30 | Durand di Lons, in spedizione metri merinos a L. 5,50 | 165 | " | | |
| | | Imballaggi | 3 | " | 168 | 30 165 " |
| | | 12e Delto | | | | |
| | 100 | A Contanti in vendita di questogiorno metri mussolina a L. 4,50 | | | 450 | |

Nel caso in cui le specie di mercan-
 zie siano troppo numerose perché a ciascuna si pos-
 sa assegnare colonne sulla pagina sinistra, il Mon-
 signor suggerisce di raccoglierle in gruppi, tanto quan-
 te sono le coppie di colonne che possono capire in
 quella pagina, oppure di tralasciare affatto la clas-
 sificazione delle scritture, e restringere ogni foglio dei re-
 gistri in una sola pagina.

Le somme di ogni foglio si addiziona-
 no e si riportano al foglio successivo, e vi ha ritan-
 to tra il totale della colonna degli articoli nella pa-
 gina sinistra, e i totali delle colonne dei valori nella
 pagina destra, purché, s'intende, questa pagina
 esista.

Il Libro di Cassa e di Conto è sem-
 plicissimo, e sul suo uso non è mestieri dir parola.
 Ne dà lo schema:

Vendite

| Mussolina | Tele | Seriali Stampati | Samaschi di Lana | alpago | ... | Tribal laggi |
|-----------|------|---------------------|------------------------|--------|-----|-----------------|
| 100 | 750 | " | | | | 3 |

| Foglio dei conti personali | Descrizione delle operazioni | Cassa | | Effetti di portafoglio | |
|----------------------------------|--|---------|--------|---------------------------|--------|
| | | Entrate | Uscite | Entrate | Uscite |
| | Gennaio 18... | | | | |
| | In Cassa in questo giorno | 5650 | " | | |
| | In Portafoglio in questo giorno | | | | |
| | N. 1 / Spangera a Sottos. 15 gennaio | 815 | " | | |
| | " 2 / Andriod e Spangera id. | 1170 | " | | 1985 |
| | 12e id. | | | | |
| | a contanti, ricevuti p. vendite di questo giorno | 450 | " | | |
| | a Mallet de Kalm in f. d. b. su lui | | | | |
| | N. ... al 15 marzo | 1480 | " | | 1480 |

Al Giornale delle Liquidazioni il Monginot registra partitamente a misura che non ha ogni tutti i negozi che non hanno compere o vendite di mercanzia, e alla fine di ogni mese si nota cumulativamente il montare della compere e della vendite fatte in esso, togliendone i dati dai giornali che servono alla registrazione partidaraggiata di simili fatti. Ecco lo schema:

o almeno raggruppati in classi; esso si vale invece di più registri, che chiama Giornali, nei quali le scritture ricevono una prima classificazione, e di un Reatro in cui, per altro, la serie dei conti non è compiuta.

I Giornali su cui si appoggia il metodo Mauginot sono:

- a) il Giornale delle Compere (Journal d'Achats);
- b) il Giornale delle Vendite (Journal des Vent.
tes);
- c) il Giornale delle liquidazioni, la quale espressione per altro non rende tutto il significato di quella francese: Journal des Règlements de Comp.
tes.

Giornale delle

| Foglio dei conti | Descrizione degli acquisti | | Totale dell' articolo | | Merinos | |
|---------------------|----------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|---------|---------|--------|
| | | | | | | |
| | | 1 gennaio 18... Inventario | | | | |
| | 1825 | metri merinos a 5 lire | 9125 " | | | |
| | 1640 | id. mussolina a 3 " | 4920 " | 14045 " | 1825 | 9125 " |
| | | 4 detto | | | | |
| | | A Smaster di Laval, 1/4 spedizione | | | | |
| " | 600 | metri, 10 perre tela a L. 260... 1560 | | | | |
| | | Imballaggio... 5 | 1565 " | | | |
| | | a contanti, trasporto | 15 " | 1580 " | | |

Il P. ha inoltre un Libro di Cassa e di portafoglio (Leivre de Caisse et de Portefeuille), che, al dir di Monginiot, serve ad agevolare la compilazione dell'ultimo giornale.

Nei giornali delle compere e delle vendite il Monginiot 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 riferiscono. Traccia gli articoli che ricordano compere a respiro colla lettera a seguita dal nome del venditore, quelli che riguardano vendite a respiro col nome del compratore senz'altro; e nota sotto la semplice formula a contanti le compere e le vendite a pronta cassa. Di vendite e compere contro effetti non parla. Ecco gli schemi dei due registri:

Compere

| Massolina | Colle | seriali stampati | Dannaschi di lana | alpogas | ..... |
|-----------|-------|------------------|-------------------|---------|-------|
| 1640 | 4920 | " | | | |
| | 600 | 1580 | " | | |

Come si vede questo registro è una specie di Giornale-Mastro; in esso, anziché non vi abbiano le formule della Partita doppia, le scritture sono sempre doppie nei conti della pagina destra. Il primo conto di questa pagina - Conti Correnti - è un conto composto che si sviluppa in un Mastro a libro dei conti correnti. Esso però non è privilegio soltanto conti a crediti o a debiti verso terzi, ma erianché altri conti di natura di spesa tipica. Infatti nel Mastro di Rouginot figurano come sottoconti di quel conto generale il conto di Capitale, il conto Mobili e Capitale fisso (Fonds de Commerce), il conto Mercanzie, un conto A Contanti e il Bilancio di chiusura.

Al conto Mercanzie il Rouginot tien nota una sol volta al mese del montare delle vendite e delle compere fatte in esso.

Al conto A Contanti invece registra in Dare le singole vendite a pronta cassa, e i pagamenti per le compere, e in avere le somme riscotte per le vendite, e il montare delle singole compere, e sicché questo conto è sempre pareggiato.

Rispetto ai conti ai debitori e ai creditori non ho altro a dire se non questo, che in essi i crediti e i debiti si quali dipendono da vendite o compere a respiro; si notano man mano che si rilevano nei giornali delle vendite e delle compere, sebbene simili crediti o debiti non si affermino partitamente nel Giornale delle liquidazioni. Le registrazioni cumulative delle compere e delle vendite che si fanno in simile giornale alla fine di ogni mese, vale a togliere la discrepanza che altrimenti vi sarebbe tra i conti del Mastro presi insieme, e il conto composto che li riassume.

Ho rilevato che nel giornale delle liquidazioni non vi è un conto a contanti ma un conto Cassa ed in quest'ultimo conto, per i Dare le erogazioni per vendite a pronta cassa e quelle per vendite a termine ed in avere i pagamenti per comp. ecc. ecc. - Il Rouginot vuol soltanto far il conto

I conti tutti del Mastro e le scritture che trovano luogo in essi han la forma dei conti e delle scritture nella partita semplice.

Un'ultima parola rispetto al riscontro aritmetico.

Vi ha riscontro tra le varie colonne del Giornale delle Liquidazioni, quello stesso riscontro che esiste tra le colonne del Giornale Mastro. Vi ha riscontro inoltre tra il saldo del conto composto - Conti correnti - e il summo dei saldi dei conti del Mastro; ma soltanto dopo che nei due registri si sono notate le vendite e le compere di mercanzie. Così questo riscontro si ripercuote anche sulle scritture dei due Giornali delle Vendite e delle Compere, e sul riferimento di esse ai Conti del Mastro.

Tale è il metodo Monginot. Il suo inventore tenta provarne la universale applicabilità col farne applicazione ad Aziende Manifatturiere e ad Aziende Agricole. E tuttavia dubbia se egli riesta nel suo intento. Chiamato metodo, se si considera nei suoi conti, e, in fondo, la scrittura doppia; ma per ammettere che siano opportune le modificazioni suggerite dal Monginot, bisognerebbe convenire che la partita doppia, quando pure si consideri non in una sola forma, ma in tutte quelle che assume nella buona pratica, ha realmente i difetti che quell'autore le attribuisce, e che quelle modificazioni valgono, non solo a togliere quei pretesi difetti, ma erianch' a rendere più chiare e più compiute le scritture, più efficace il riscontro, più facile la divisione del lavoro, più agevole la graduata separazione delle partite, e, in fine, più rapida

la compilazione delle situazioni: ora, a me non pare che si possa venire a simile conclusione; non mi pare soprattutto che si possa pur solamente dissentire sulla opportuna applicabilità del metodo Monginot ad aziende in cui le compere e le vendite di mercanzie non siano i fatti capitali e principalissimi.

Il Larnigny, seguendo concetti simili a quelli che guidarono il Monginot, propone anch'egli un giornale acquisti e un giornale vendite, ma dà ad essi la forma consueta dei giornali. E accanto ad essi pone il suo giornale inglese, che, come ben osserva il Gitti (1), se non tolga questa indicazione, non ottiene la dichiarazione in comparso dell'autore e una forma di giornale - Account bella e buona. Ecco la schema.

| Foglio del Membro | Data | Bilancio | Diversi | | Inverti | | Mercanzie generali | | Cassa | | Effetti da restituere | | Debiti e profitti | | |
|-------------------|------|----------|------------------|---------|-----------------------|-------------------|--------------------|---------|---------|---------|-----------------------|---------|-------------------|---------|---------|
| | | | Mercanzie gener. | Cassa | Effetti da restituere | Debiti e profitti | Totale | Debito | Credito | Debito | Credito | Debito | Credito | Debito | Credito |
| | | | Debito | Credito | Debito | Credito | Debito | Credito | Debito | Credito | Debito | Credito | Debito | Credito | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |

(1) Gitti. - La scrittura doppia e le sue forme - op. cit. pag. 22. - Opera di M. Larnigny già cit. ha per titolo: Comptabilité anglaise. Nouvelle application des méthodes françaises et étrangères. - 2^a ed. Guillaumin - Paris - 1877. -

Capitolo 3°

Metodo Morrison.

Il nuovo metodo (New Method) descritto nell'eccellente opera di C. Morrison (1), è null'altro che la partita doppia analitica senza il Giornale, e con un Master diviso in sezioni, ciascuna delle quali ha una forma sua propria.

La più importante sezione del Master, il Master propriamente detto, comprende nella forma ordinaria tutti i conti propri di capitale e di gestione, tutti i conti ai debiti e ai crediti, i conti ai beni immobili, ecc. Non vi trovano luogo invece i conti alla Cassa, ai crediti e ai debiti cambiari, ai crediti e debiti non liquidi 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 Morrison ne propone cinque che riguardano:

- 1° La Cassa (Cash);
- 2° Gli Effetti da esigere (Bills Receivable);
- 3° Gli Effetti da pagare (Bills Payable);
- 4° Le Commissioni (The Commissions), cioè i debiti e i crediti non liquidi verso i commissionari.

(1) C. Morrison. - A complete system of practical book-keeping - op. cit. parte 3ª, pag. 231 e seg. - Questa opera apparve in-
nanzi il 1815; nel 1862 era alla sua nona edizione; ignoto se questa sia l'ultima. -

4.
 3. Le Speculazioni (the Adventures), cioè il valore delle mercanzie e delle carte valori in conto sociale, o spedite in vendita per conto proprio.

Il Morrison negli esempi che dà non accenna a mercanzie o scorte nei magazzini; ma è chiaro che il loro valore si potrebbe tenere in evidenza nel Master, o, meglio in un sesto libro elementare.

Tali libri elementari, i quali vengono dall'autore inglese detti Giornali (Day-Books), assumono quelle forme che si vuol dare a loro in quelle Aziende in cui servono come semplici libri esplicativi di corrispondenti conti del Master. Perdimeno le scritture di essi, al pari di quelle dei conti del Master, sono foggiate in quel modo che si usa nella partita doppia analitica; ogni addebitamento corrisponde a un accredito e viceversa, e in ogni scrittura si richiama il conto in cui trovasi quella corrispondente. Le cifre di riferimento comprendono oltre il numero del foglio l'iniziale del registro in cui il richiamato si trova.

Il Morrison 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 dell'Azienda, e che inoltre ciascuno di essi e il Master può, se così esige l'estensione degli affari, scindersi in due o più sezioni, affine di poter contemporaneamente impiegare quel numero d'impiegati che è necessario per tenere a giorno le scritture.

Un metodo non essenzialmente differente a questo del Morrison è suggerito da Martin Battaille (1).

(1) M. Battaille. Leçons de la Comptabilité commerciale et financière. - Formeelles - 1834 - op. cit. dal Githi. -

Louest ha un giornale degli acquisti e un giornale delle vendite, che riuniti insieme formano il conto delle Mercanzie, un giornale di Cassa e uno per gli effetti da ritener, che tengono luogo dei conti relativi. Poi nel libro secondo gli altri conti voluti dalla scrittura doppia. Altri paracchi han battuto questa via, il Wargnies-Poulot (1) citato dal Gitti, et. Beauchery, che senza molta modestia intitola l'opera sua: Révolution dans la Comptabilité. (2), ecc.

Capitolo 4: Altri metodi.

Il numero dei metodi derivati dalla partita doppia proposti nel corrente secolo sono in numero grande; ma nessuno, tolto forse il Giornale-Mastro nell'una o nell'altra delle sue maniere, ha potuto ottenere, a quanto si sa, larga applicazione. E però ismarci ne ragiono; mi restringo a enumerarne alcuni che han menato maggior rumore.

Il Meitner nel luogo del giornale unico ne ha due, uno di cassa per le operazioni a contanti; e uno per le altre. In entrambi distingue, nelle due pagine di fronte gli addebitamenti e gli accreditamenti. Il Mastro ha i conti contretti; ma le singole scritture non accennano alle contro-partite. Leust è il metodo che il Meitner chiama adretto, e per il quale, secondo egli afferma, si ha modo di diventare ragioniere in tre ore (3).

Il Co. sig propone il suo metodo migliorato

(1) Wargnies-Poulot. Comptabilité simplifiée. - Paris - 1874.

(2) G. Leauky. Questions actuelles de Comptabilité. - op. cit. cap. XX pag. 121 e seg.

(3) S. G. Meitner. Die Kunst im drei Stunden im Buchhalter zu werden. - Italienische, englische, und neue Deutsche Buchhalterei. - 1^a ed. 1805 - 2^a ed. Berlino 1820. - citato dalla Schroth.

che differisce dalla partita doppia comune in questo, che nei conti del Master appaiono le previsioni, e che nel giornale i conti da addebitare o da accreditare si enumerano in una colonna speciale (1).

Besson e Raspail non si valgono del Master, invece pongono nel giornale tre colonne, tre a sinistra per il dare dei conti e tre a destra per l'avere, nelle quali registrano rispettivamente le nuove somme da considerare a debito o a credito dei singoli conti, il montare delle altre prima iscritte per ciascun conto, e il totale di queste due somme, che segna il totale del dare o dell'avere di ogni singolo conto dopo l'ultima scrittura che ad esso si riferisce. Così, volendo, si può sempre trovare il saldo di ogni conto considerando le ultime scritture che lo riguardano in dare e in avere. Oppor-
tuni numerali di riferimento richiamano per ciascuna scrittura la precedente e la seguente riferita allo stesso conto, e alla stessa sezione (2).

Il Lemirey nell'intento di rendere più piano il controllo aritmetico pone nel suo giornale una prima coppia di colonne, in cui braccaglia le partite tutte dei conti di credito e di debito che dice personali, poi una seconda per l'epilogo degli altri conti che dice fittizi; quindi una terza coppia per l'iscrizione dei successivi saldi attivi o passivi di tutti i conti che con-
segua e pone in evidenza ogni volta che sono da nuove scritture mutati; poterà una coppia di colonne in cui riprende i soli saldi

(1) A. Courcier. - Traité de l'Administration et de Comptabilité. - op. cit. - veggasi più addietro. - Livre 8^o, cap. 8^o, art. 2^e. -

(2) A. Besson e G. Raspail. - Nouvelle méthode de tenue des livres ou journal control. - Bordeaux - 1849. - citato dal Giffi nell'opuscolo. - La scrittura doppia e le sue forme. -

dei conti personali; infine una per i saldi dei conti alle merci distinti per quantità e valore. Trovati tra le colonne sono parecchi, ma cotti e carri d'astari; senza dire che il giornale diventa un grigoglio di cifre, la più parte delle quali non danno utili notizie (1).

Cornet-Bitchot propone un nuovo Giornale-Mastro; lo dice « type de comptabilité uniforme » e « sans précédent aucun ». poi afferma senza grande modestia: « Notre Nouveau Journal-Grand-Livre devient un registre indispensable, unique et indiscutable, et aujourd'hui nous pouvons affirmer que le problème de la comptabilité simple et infailible est résolu (2). » Entusi ad un modo i presunti riformatori di metodi di registraziones. C'è da ricordare nelle circostanze e ricordare il Galbottier autore d'una tenue des livres la plus simplifiée, il Tissot, autore d'una comptabilité manuelle donnant la partie double par les seules écritures de la partie simple; e che dà un Journal Grand-Livre sinoptique (3); il Comenta, e la sua adigue

(1) J. S. Lemmey. - Comptabilité générale ou livre de raison, ecc. Paris. 1839.

(2) Citato dal Lecantay. - Revisions actuelles, ecc. - op. cit. cap. XIII. - pag. 71.

(3) Citato dal Lecantay. - Revisions actuelles. ecc. - op. cit. cap. XV. - pag. 79 e seg.

Droite « méthode de Comptabilité en partie double
simplifiée » ; ma fermandomi più oltre a di-
re di simili fantacie o stravaganze mi parrebbe
di gettare tempo e fatica. -

LIBRO DECIMO

La Logismografia

Capitolo I.

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 a un nuovo e ingegnoso metodo di registrazione da lui escogitato. Sulla memoria, insieme 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 omnibus in Firenze, venne l'anno seguente pubblicata per le stampe¹⁾. Trattanto il nuovo metodo si era applicato anche alle scritture dei servizi amministrativi presso il ministero della guerra. Due anni più tardi, Michele Riva, in un ampio volume²⁾, descrive come può codesto metodo e col l'ardore di un apostolo ne magnifica l'eccellenza e ne propugna l'applicazione a tutte le Aziende. Come tutti gli apostoli il Riva non è sempre calmo ed equo nel giudicare dell'opera di coloro che non seguono la sua via, e nel ragionare dei

¹⁾ — Primi saggi di Logismografia presentati all'XI Congresso degli Scienziati Italiani da Giuseppe Carboni. Firenze. Tipog. Militare, e Minerva. 1873.

²⁾ — Dell'insufficienza dell'attuale Computisteria di Stato e della necessità di riformarla secondo i nuovi principi della logismografia ecc. Roma. Barbera. C. 1875.

difetti degli altri metodi egli bene spesso passa il segno.

D'allora in poi le dispute e le pubblicazioni sulla Logismografia furono sì può 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 alle due precitate, alcune pubblicazioni ufficiali riguardanti l'applicazione di tale metodo alle scritture della Ragioneria generale, dell'Economato generale, delle Intendenze di Finanza, l'opera capitale dello stesso Cerboni, o dire le Rivindicazioni logismografiche; un'operetta del figlio di lui, Carlo Cerboni, evidentemente da lui riveduta, e diversi scritti di G. Rossi.

Al Cerboni piacque, come s'è visto, chiamare il suo metodo col nome di Logismografia. Codesto nome fu suggerito da Cesare Correnti ed ebbe l'approvazione di Niccolò Cominano: esso viene dalle due voci greche: λογισμος e γραφω, e significa descrizione dei conti, perchè la prima voce corrisponde al ratio dei latini e vuol dire conto o ragione, la seconda è verbo e suona scrivo nella lingua nostra. Stando all'etimologia sua, simile voce dovrebbe dirsi appropriata soltanto per indicare quella parte della Ragioneria che tratta dei metodi, ossia la loro teoria generale; e in questo largo significato lo usò G. Rossi nelle sue Attenenze logismografiche: essa non ha nulla in se stessa che accenni a qualche condizione caratteristica di un metodo particolare; con tutto ciò poichè la generalità degli autori l'ha accolta ormai, e se ne vale per designare il metodo Cerboni, anch'io l'adopterò in tale ristretto significato.

Capitolo II.

I principi fondamentali
su cui vuolsi poggiata la teoria della logismografia.

Art. I.

I primii concetti del Cerboni.

Il metodo Cerboni ha comune colla partita doppi-

più il secondo canone fondamentale: "la costante uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare nei conti. Erattava-
si di dare una dimostrazione razionale di questo teorema e dei
vari criteri direttivi che devono seguire nella fissazione dei conti
da accendere. Il Carboni, pari in ciò a molti altri autori, assai
meno valenti di lui, era preoccupato da una sola idea, quella di
ridurre la teoria del suo metodo a scienza. E per raggiungere que-
sto suo intento egli ha creduto che in luogo di seguire la via tenu-
ta dagli altri scrittori "occorreva partir da capo e determinare le
basi e la forma di un concetto amministrativo universale e
trarne da esso principi generali e norme costanti a cui subordinare
l'aspetto organico e le funzioni operative del meccanis-
mo scritturale."¹⁾

Ma dove trovare questo concetto amministrativo uni-
versale? "La questione, scrive uno Statista²⁾ che fu largo di
concetti al Carboni, e che forse non fu estraneo agli studi
che questo fece, la questione sta tutta nello studio economi-
co e giuridico dei fatti amministrativi; e se si può stabilire
che in ognuno di questi, sotto qualunque forma si producono,
vi sono relazioni stabili, termini inmutabili nella loro for-
ma astratta di principio e di fine, noi avremo trovato l'addi-
tello scientifico che fin qui è mancato alla Ragioneria,
noi avremo trovato a così dire, la formula algebrica appli-
cabile a tutti i casi, e noi potremo dedurre da questa formu-
la "l'impianto dei moduli rappresentativi di tutti i fatti del-
l'amministrazione". Questo brano è in molti punti assai
buio; non dimeno l'ho riferito perché esprime il pensiero do-
minante che trovasi in tutti gli scritti del Carboni e dei se-
guaci suoi.

Ecco ora la teoria del Carboni nella forma in cui
apparve la prima volta. La riferisco integralmente perché
mi importa dare di essa un concetto pieno ed esatto.

¹⁾ Riva. Le insufficienze dell'attuale computisteria di Stato ecc. op. cit. pag. 47.

²⁾ Credo sia il Correnti; ma il Riva, nella sua opera (pag. 97) toglie questo brano, nel dire.

Ho già detto altrove che il Carboni vuole che i conti sieno tutti personali e attribuiscono a persone veri debiti e crediti." Posto ciò, egli continua, tutto sta nel piantare le scritture al vero e primo creditore a cui necessariamente vengono a contrapporsi i veri e primi debitori, e saper poi la via, sempre tenendo dietro alle presunzioni, contrapposizioni e successioni de' rapporti personali, svolgere su questi due perni tutta la serie dei fatti economici. È una maniera di genealogia amministrativa in cui però non si deve perdere il filo dei rapporti delle persone giuridiche."

Enuncia quindi, senza dimostrazione o dichiarazione veruna, i seguenti canoni che egli considera come gli assiomi della logismografia:

1° "Ogni amministrazione consta di una o più Aziende, ed ogni Azienda ha un proprietario o un principale a cui appartiene strettamente o assolutamente o per rappresentanza la maternità da amministrare; e per contrapposto non si può amministrare senza che il proprietario o principale entri in relazioni con agenti e corrispondenti."

I° Corollario. "Può essere proprietario dell' Azienda o una sola individuo o una unione di individui costituiti in società."

II° "Il principale dell' Azienda se non è un proprietario stesso, sarà sempre un rappresentante di lui che abbia fatto i terzi eguali poteri."

III° Corollario. "Il proprietario o principale esercita di diritto la supremazia dell' Azienda."

2° "Atto è godere la proprietà o supremazia dell' Azienda, atto è amministrarla."

Corollario. "Se il proprietario amministra l' Azienda da se stesso riveste la doppia distinta qualità di proprietario e di amministratore."

3° "Atto è amministrare l' Azienda atto instabile le costanze di lei; e risponderne materialmente."

Corollario. "Se l' amministratore all' incarico della dire"

1) — Primi saggi di logismografia di G. Carboni. Opuscolo citato. Pag. 14. 77

2) — Idem.

zione degli affari dell'azienda e di darne ragione aggiun-
gesse pur quello di custodirne materialmente le sostanze,
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 qualsivoglia operazione dell'azienda deve essere registrata in dare e in avere."

5.° Il proprietario, amministratore o no l'azienda, è di fatto il creditore delle sostanze e il debitore delle passività di lei in verso gli agenti e i corrispondenti."

I.° Corollario. "Il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti, e viceversa il credito di costoro 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 estraneo di essa."

5.° Il dare e l'avere del proprietario non varia che pel fatto di perdite o di guadagni, ovvero per accrescimenti o diminuzioni alla prima dote che lo stesso proprietario assegna all'azienda."

Corollario. "Le permutazioni degli oggetti rappresentanti il capitale dell'azienda od il passaggio di somme e di oggetti da un agente o corrispondente all'altro, purché la somma della permutazione o del passaggio sia identica non modifica né la condizione economica del proprietario, né quella collettivamente intesa degli agenti e dei corrispondenti."

"In questa serie di principi e corollari, essenziali sono quelli che stabiliscono la relazione continua tra il proprietario dell'azienda e gli agenti e corrispondenti di lei, e la distinzione tra il proprietario stesso e l'amministratore, distinzione di qualità e di ufficio quando non è, per altro, di persona."

Fin qui il Carboni si riferisce più propriamente alle scritture patrimoniali. Della scritture attinenti al bilancio di previsione parlò la prima volta nelle note da lui dettate per l'applicazione del suo metodo alle scritture della Ragioneria generale dello Stato.

Rispetto alle registrazioni relative all'entrata scrive:¹⁾
"La posizione dello Stato verso il governo è una conseguenza del fatto per cui il Parlamento assegnando le fonti della entrata ed affidandone al governo l'esercizio stabilisce a priori un diritto presunto dello Stato, che il governo dovrà convalidare mediante l'accertamento dei crediti, ossia mediante la determinazione giuridica dei singoli debitori dello Stato, e delle somme che ciascuno di essi deve rispettivamente pagare."

"La posizione del governo verso lo Stato nasce virtualmente dal patto suddetto, imperocché nello assumere l'esercizio delle previsioni dell'entrata il governo resta virtualmente obbligato a sanzionare giuridicamente le somme dovute 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 perché egli ha il diritto di avere il discarico dell'adempimento del suo mandato, del secondo perché deve riconoscere ed accordare il discarico stesso."

"Per conseguenza, ogni operazione venga eseguita nel senso ora esposto, suscita un movimento di controposizione, cioè di partita doppia....."

Lo più oltre parlando della spesa:²⁾

"Nell'esercizio finanziario della spesa la posizione

¹⁾ Quadro di contabilità per la scrittura doppia della Ragioneria generale dello Stato - Roma - Stamperia Reale - 1877. § VII

²⁾ Idem. § X

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 stanziato; e pel diritto che gli spetta di diminuire quell'obbligo in ragione delle somme liquidate e dovute ai creditori creati dal Governo nel corso dell'esercizio. La posizione del Governo è quindi stabilita pel diritto di ordinare dette spese e per l'obbligo di ritenere diminuito quel diritto in ragione delle spese ordinate.

"Come nell'esercizio finanziario dell'entrata, così in questo della spesa si manifesta perciò un movimento in partita doppia fra lo Stato e il suo Governo....."

Basta sostituire alle parole Stato e Governo, queste altre Proprietario e Agenti per rendere simili asserzioni del Carboni applicabili alle Aziende diverse da quella dello Stato.

Dal secondo corollario del quinto assioma il Carboni trae la definizione della partita doppia così così egli la intende. Infatti, nell'adunanza in cui si trattò dell'applicazione del suo metodo fatta dalla Società degli uomini di Firenze, egli, ragionando di esso, osservò che il suo "fondamento è il principio incontrovertibile del bilancio fra il dare e l'avere"¹⁾, e soggiunge che "la teoria di questo principio deve definirsi alquanto diversamente da ciò che fu fatto fin qui per tutti coloro che trattarono della partita doppia"; che dove "si considera astrattamente la partita doppia come una scrittura per cui ogni somma deve essere addebitata a un conto ed accreditata ad un altro," egli invece intende essere detta "una scrittura per la quale l'amministratore tiene la bilancia del dare e dell'avere tra il principale dell'Azienda (sia questi proprietario o sovrano od ordinatori) ed i corrispondenti e dipendenti (siano essi debitori, creditori, agenti e consegnatari).

¹⁾ — Primi Saggi di Logismografia in Appendice. Pag. 52.

Art. II.

I concetti

che il Carboni ha manifestato di poi e
esplicazioni di Giovanni Rossi.

Quanto il Carboni ha scritto di poi, come non ha valso a togliere quel tanto di nebuloso che è in quei primi appunti e a chiarirne e provarne la verità solamente asserita, così non differisce essenzialmente, rispetto alle idee, da ciò che in quei primi dogmi si afferma.

Nell'opuscolo I principi e i canoni della Logismografia - riprodotto nell'opera capitale del chiaro autore, e testo anche esso in forma dogmatica, trovo 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, che egli 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 giudizialmente degli oggetti affidati alla sua custodia". il buon proprietario deve saper ben distinguere l'indole, il carattere, i diritti e gli obblighi delle tre enunciate qualità per quista che anche quando egli le riassume in se stesso le vengano da lui così distintamente intese come se fossero regolarmente esercitate da diverse persone".

¹⁾ Nota su l'eccezione impropria di linguaggio per non dire il grave errore giuridico. Non è la qualità di proprietario che conferisce la personalità 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, come non si può avere nessun altro diritto senza possedere la personalità giuridica.

²⁾ Ricomposizioni logismografiche - op. cit. pag. XXIV. can. XV.

³⁾ Id. id. pag. XXIV. can. XVI.

Peraltro afferma che tra il proprietario e gli agenti, in quanto sono ordinatori dell'entrata e dell'uscita, vi han rapporti morali¹⁾, dove tra il medesimo proprietario da una parte e i consegnatari corrispondenti dall'altra corrono rapporti giuridici.²⁾

Poi accenna alla distinzione fra gli esercizi. "Gli esercizi fondati sul bilancio di previsione, egli scrive, siano essi per competenza di cassa o per competenza finanziaria non abbraccian che una parte della gestione, quella parte cioè che si riferisce, per l'entrata, al presagito diritto del proprietario, e al dovere che moralmente assume l'ordinatore di procurarne l'accrescimento; 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 le mosse dallo inventario delle attività e passività del proprietario e tiene in giornaliera evidenza le variazioni cui vanno su di esso producendo i movimenti dell'azienda.³⁾"

Per ultimo in tale opuscolo, riferendosi all'esercizio patrimoniale, il Carboni osserva essere il proprietario "creditore giuridico di tutte le attività e debitore patrimoniale giuridico di tutte le passività specifiche dell'azienda."⁴⁾ #

Lo scorso anno egli ebbe occasione di ritornare di nuovo sui principi fondamentali della teoria che gli piacque di enunciare 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, con ogni fatto amministrativo è naturalmente soggetto, cioè l'effetto

1) Ricomposizioni logismografiche - op. cit. pag. XXVII. can. XXXI.

2) Id. Id. " XXVII. can. XXXII - XXXIII.

3) Id. Id. " XXIX. can. XXXIX.

4) Id. Id. " XXX. can. XL.

attivo e l'effetto passivo: due forze antitetiche, che appunto per la loro antitesi possono ragionatamente fornire la dimostrazione dei diritti e dei doveri (rappresentati dalla formula complessiva Dare e Avere) sempre bilancianti tra loro, in ossequio a quel sovrano assioma, 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 aggiungasi che il Carboni reputa che "il primo requisito di una buona scrittura contabile" sia "l'integrità"; tanto che essa contenga "né più, né meno di quanto occorre, imperocché, osserva egli, è difettosa tanto la scrittura che comprende elementi eterogenei e non necessari o superflui alla dimostrabilità e giustificazione amministrativa, quanto l'altra cui mancano dati e nozioni necessari allo immediato rendimento dei conti ed ai servizi dell'amministrazione"; e osserva che acciò "la scrittura sia integra vuol esser tutta compresa e sintetizzata in un adatto giornale, e quindi sviluppata in accorate tabelle, o registri di svolgimento intimamente collegati col giornale."²⁾

La solennità delle parole qui non vale a nascondere la povertà delle idee. La teorica abbassata, più che svolta, dal Carboni è la teorica dei conti personali nella forma più elementare. Egli, nelle sue prime pubblicazioni vuole i conti accesi a persone vere per indicare debiti e crediti; dove le persone che occorrono per dar ragione dei conti non esistono distinte, suppone che in una ve ne siano più; proclama che non si può creare un debitore senza contemporaneamente creare un creditore, e conseguente, senz'altro, come a necessaria conseguenza, che ogni somma 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;

¹⁾ Atti relativi all'impianto delle scritture complesse nelle Intendenze di Finanza - Roma. Stamperia Reale 1880. pag. 10 a 81.

²⁾ Quadro di contabilità ecc. op. cit. pag. XIV.

il principio che chiama del doppio effetto, a cui vuole soggetto ogni movimento fisico e morale, e con asserzione arrischiatissima dice potersi in quegli effetti antitetici, cui non dubita di chiamare forze, trovare nientemeno che la ragionevole dimostrazione dei diritti e dei doveri, e conseguentemente della bilancia del dare e dell' avere non potendo il diritto di una persona sussistere se non in forza del dovere di una altra. Il buon D'Anastasio non aveva proceduto altrimenti: ancor egli trovava che ogni mossa per semplice che sia produce sempre un doppio effetto, onde, diceva, la scrittura ha da essere doppia.

Si cercherebbe invano in tutti gli scritti del Beiboni una ragione, purché sia, del fatto che in ciascuna scrittura vi ha una cifra che segna valore nella moneta di conto e che i rapporti di eguaglianza tra il dare e l'avere esistono solo rispetto a cotale cifra; mentre in molti casi, esse non sono richieste per ricordare compiutamente i fatti di gestione o i lamenti a cui le registature accennano, e si può senza di esse esattamente descrivere e determinare e gli oggetti dei conti e la vicenda delle loro variazioni.

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 ritenere in qualche modo che l'entrata di una somma di monete nella cassa, ad esempio, segna un nuovo dovere pel Cassiere, eziandio se esso è il proprietario, il dovere della custodia - e l'uscita di un prodotto da un magazzino faccia sorgere un diritto in chi ne ha il governo, e voglio infine accordare che tra i diritti e i doveri, eziandio intesi in senso così vago, vi sia corrispondenza; ma da tutto ciò non si può concludere direttamente alla eguaglianza tra i diritti e i doveri, e ancor meno alla necessaria eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da farsi nei conti: troppo strada ci corre, e poi dov'è pur solamente l'ou-

bra di nome o criteri che riguardino la fissazione dei conti?
Perché a una stessa persona si intestano più conti? Perché an-
che dove non v'ha genealogia di creditori o debitori i conti ul-
timi raggruppano in conti composti di vario grado?

Quanto il Carboni è parco di parole e concettoso nella
forma, altrettanto son loquaci gli scolari suoi, taluno, G. Ros-
si, ad esempio, che fra essi per valore tiene forse il primo posto,
è feconde, vorrei quasi dir prodigo, di scritti, e sa a volte, es-
ser mirato nell'analisi dei principii. Io ho già ragionato a
lungo del concetto che questo copioso scrittore si è formato
del conto: potrei quindi ora procedere spedito. Ancora gli par-
te del principio che "vi ha corrispondenza universale tra
diritti e doveri", poi scende a considerare fra quali diritti
e obblighi vi ha relazione così se si bada alle scritture patri-
moniali, o se volerà, all'esercizio economico, come alle scrit-
ture o agli esercizi attinenti al Bilancio di previsione.

Anzitutto egli, contemplando i beni che sono oggetto di di-
ritti di dominio, osserva che risiede nel proprietario "il dirit-
to di operare liberamente nei limiti delle leggi sulla cosa pos-
seduta", e che a questo diritto corrisponde il dovere dello Stato di
tutelare con tutti i mezzi che sono a sua disposizione, quel-
lo del proprietario, nel caso che egli, consegnatario naturale, della
cosa, la governi direttamente, "di tutelare e custodire la sua
proprietà", o quello del consegnatario per mandato "di tutelare
e custodire i beni avuti in consegna." ²⁾ Per ciò che s'attiene ai
crediti e ai debiti nota che "al diritto di proprietà sul credito,
cioè a dire, alla facoltà di disporne conformemente alle leggi,
e al diritto di obbligazione, verso il debitore, che sono nel credi-
tore, 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." ³⁾ Qui il proprietario trovato in

1) _____ G. Rossi. Saggi di critica logismografica, op. cit. Serie II^a. - § 1. - pag. 60.
2) _____ Id. _____ Id. _____ Id. _____ Id. pag. 57 e seg.
3) _____ Id. _____ Id. _____ Id. _____ Id. S. VI. pag. 91 e seg.

relazione con corrispondenti e può essere creditore o debito-
re.

Da cotale premesse il Rossi conchiude che, rispetto alle
scritture patrimoniali, "la logionografia fonda il suo prin-
cipio fondamentale in questa sentenza: al diritto del proprie-
tario genericamente preso corrisponde il dovere dello stato, del
Proprietario stesso, dei consegnatari e dei corrispondenti."¹⁾

Intorno alle scritture del Bilancio di previsione soci ra-
giona:

"Ogni ente sociale ha il dovere di condursi al suo fine so-
ciale e sociale; nel campo economico il mezzo più impor-
tante per condursi a quel fine è la buona amministrazione,
dunque essa è doverosa per ogni ente...."

"Ma un dovere non va mai scompagnato da un diritto";....
onde "il proprietario ha diritto di amministrare perché ha do-
vere di condursi al suo fine; dovere e diritto di ordine mo-
rale, i quali ^{si} evolvono e si completano nello stesso ente, e che han-
no radice in quella legge del bene, dell'ordine e della finalità
di cui si è discusso più sopra".²⁾ Se non che non sempre il proprie-
tario 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 convenienza
pratica",³⁾ onde la delegazione di amministrare ad altri al-
lorà nascono relazioni tra il proprietario o chi lo rappresenta
e l'amministratore. "Il proprietario ha diritto di vedere esse-
guite le sue deliberazioni e dovere di riconoscere la loro rego-
lare esecuzione. L'amministratore ha obbligo di eseguire
le deliberazioni del proprietario e diritto di veder riconosci-
e approvata l'opera sua". Ma l'amministratore o esecutore
non può senza sufficienti mezzi procedere all'adempimen-
to del suo mandato; e però: "Il proprietario ha obbligo di conse-

1) — Saggi ecc. op. cit. Serie II^a. 3.8. pag. 101.

2) — Id. id. id. 3.9. pag. 107.

3) — Id. id. id. 3.9. pag. 108.

4) — Id. id. id. 3.9. pag. 109.

dere all'esecuzione i mezzi necessari all'azione amministrativa e diritto di riconoscere l'erogazione di questi mezzi. L'amministratore ha diritto di avere i mezzi necessari e dovere di giustificarne la loro erogazione.¹⁾ Osserva che codeste affermazioni "son vere nel più largo significato e comprendono qualunque azione amministrativa, qualunque rapporto o fatto interceda fra i due organi dell'ente amministrante, si svolgano nel campo morale come nel campo economico." E aggiunge che, volendo limitarsi all'azione economica in quanto riguarda la previsione e l'accertamento dell'entrata e dell'uscita, esse possono tradursi in quest'altra: "Il proprietario ha diritto di veder accertata l'entrata in una data somma, l'amministratore il dovere di accertarla; quegli ha il dovere di riconoscere l'accertamento eseguito in una somma determinata, questi il diritto di veder riconosciuto simile accertamento. Il proprietario ha il dovere di concedere i mezzi economici per i bisogni dell'amministrazione colla previsione dell'uscita in una data somma, l'amministratore ha il diritto di averli; quegli ha diritto di chieder ragione dell'erogazione dell'uscita, questi il dovere di dare così fatta ragione."²⁾

Rispetto poi alle Aziende in cui il proprietario stesso fa da amministratore, tanto in via di diritto quanto in via esecutiva, osserva che il proprietario ha "il diritto di amministrare e il dovere di eseguire"; e però, in quanto ha facoltà di amministrare "ha diritto di veder accertati i mezzi onde supplire ai suoi bisogni" e "l'obbligo di riconoscere d'aver adempito al proprio dovere"; in quanto ha dovere di amministrare ha "l'obbligo di accertare quei mezzi" e il diritto "d'aver la sanzione della propria coscienza".³⁾

In così fatte premesse il Rossi trova la ragione immediata delle scritture da comporre nelle due sezioni dei conti

1) _____ Saggi ecc. op. cit. Serie II. § 9. pag. 112

2) _____ Id. Id. Id. Id. pag. 113 e seg.

3) _____ Id. Id. Id. Id. pag. 119.

delle varie classi; poiché prende le voci dare e avere quali sinonimi delle voci diritto o credito, obbligo, dovere o debito.

Il Rossi ha anche cercato di dare una qualche ragione del perché le scritture segnan valori. Nelle Altinenze logisimografiche aveva già asserito che, essendo oggetto di un fatto amministrativo un diritto dell'ordine economico, questo deve essere in qualche modo valutato, e però il valore è il secondo elemento del fatto amministrativo. ¹⁾ Nei Saggi di critica logisimografica osservo poi che dall'applicazione del principio della corrispondenza universale tra diritti e doveri "... derivò spontaneamente quello di uguaglianza che gli dava in certo qual modo una base matematica". Onde la formula:

"Diritto = obbligo"

la quale, secondo afferma, "non ha senso se non si entra in altro elemento, l'economico, o quello del valore". Resta quindi che "il contenuto del diritto è il medesimo del contenuto dell'idea economica"; e aggiunge che la formula sopra enunciata "non si deve prenderla alla lettera, ma interpretarla secondo ragione. Considerare l'avere relativamente a sé e alla persona nella sua propria funzione; e il dare pure in sé e in correlazione alla persona e alla sua propria funzione; in maniera che siano, come debbono essere, due fatti diversi, legati però da un vincolo di reciprocità di causa e di effetto ecc; bisogna intendersi che ciascheduna delle due persone che hanno quel diritto e quel dovere siano considerate, come dice il Vico, nelle loro ultime circostanze dei fatti". ... Insomma a me pare, continua, se è vero nel senso qui ricordato, che la uguaglianza sopradetta usata dai ragionieri, espressa e tradotta in arte, non sia se non debba essere che la traduzione della posizione o facoltà o passione o funzione relativa a ciascuna delle due persone vincolate dalla legge del bene con un diritto ed un dovere."

Questo è il nuovo principio che egli dice di relatività ²⁾

¹⁾ Altinenze logisimografiche. op. cit. lib. II. cap. 1. pag. 38.

²⁾ Saggi ecc. op. cit. serie II^a. § 1. pag. 57 e seg.

lo dice anche di "grandissima valore imperocchè desto è la forza ideale da cui deve scaturire il reale che l'arte vuol rappresentare".¹⁾

Più oltre, parlando delle scritture attinenti ai beni su cui il proprietario esercita il diritto di dominio, osserva che l'arte non accenna all'obbligo dello Stato di tutelare quel diritto. "L'arte, scrive egli, pone in corrispondenza il Diritto del proprietario col Dovere del consegnatario, perche essa rappresenta il relativo più immediato. In ciò, continua, l'arte opera con vero sentimento filosofico, imperocchè lo Stato lo si sottintende sempre, mentre l'opera del consegnatario è un relativo, un particolare che ha bisogno di essere espresso. Vi ha di più: non solo l'arte rappresenta il relativo nel fatto della corrispondenza tra il diritto e il dovere, ma rappresenta ciascuna persona nel relativo suo proprio. Quando il diritto del proprietario e il dovere del consegnatario non intende di indicare due posizioni equipollenti ed eguali, ma intende di rappresentare due posizioni diverse".²⁾ Ma posto ciò, "come può giustificarsi, chiede egli a se stesso, più in là³⁾, che il dovere di chi ha il governo della cosa, sia egli il proprietario stesso ovvero un consegnatario per mandato, si debba notare mediante una somma eguale al valor della cosa che è oggetto del diritto di proprietà?". "Cizio ha diritto di proprietà sopra una somma di denaro di £ 8000."

"L'arte intanto scrive:"

"Cizio Avere £ 8000 quale proprietario"

"E' lui che la custodisce, scrive ancora:"

"Cizio Dare £ 8000 quale consegnatario"

"Ma se invece è il cassiere, scrive:"

"Cassiere Dare £ 8000 quale consegnatario"

Lo so esatte, filosoficamente parlando, queste due ulte

¹⁾ Saggi ec. op cit. Serie II. §. VIII. pag. 103.

²⁾ Id. D. D. §. IV. pag. 79.

³⁾ Id. D. D. §. V. pag. 87.

me formole? Io rispondo affermativamente, imperocchè per la pri-
ma 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 do-
vere della custodia di quella somma è lui che l'ha assunto,
ed è lui che ne ha la responsabilità morale e giuridica..... E
nemmeno si vuol dire che questa responsabilità o quest'obbligo
valga lire 8000, ma si vuol indicare che il proprietario in perso-
na assume l'obbligo verso se stesso di custodire quella som-
ma. - Medesimamente l'ultima formola

Cassiere dare £ 8000.

non vuol già essere intesa nel senso che l'obbligo che ha il cas-
siere sia dato da quella somma, ma semplicemente indica-
to e rappresentato da essa; nè molto meno poi s'intende che
sia debitore nel senso volgare di questo vocabolo, verso il proprie-
tario, di quella somma, perchè sino a che il denaro è in cas-
sa a disposizione assoluta del proprietario egli non è debitore
di nulla e non ha nessun dovere di obbligazione; ma invece
quella formola indica nè più nè meno che il Cassiere ha
il dovere di custodire la somma e renderne conto, dovere giu-
ridico, ma, il ripeto, non dovere di obbligazione propriamente
detto."

E, in fine, riferendosi alle scritture in generale, il Rossi
conchiude: ^D Poel rappresentare i diritti e gli obblighi che, o deri-
vino dalle funzioni o dalle materie, formano i vincoli mas-
simi, le cause precipue per cui l'organismo amministrati-
vo si mantiene in vita, la scienza logismografica non si ar-
resta che là dove non le è più possibile di andare: anch'essa
ha i suoi limiti come ogni altra disciplina. Se quei dirit-
ti e quegli obblighi non hanno un oggetto valutabile, es-
sa si arresta dal rappresentarli o figurarli quantunque pos-
sa farne oggetto di studi particolari."

Tali sono le ultime idee manifestate dal Rossi. Io mi
sono studiato di esporle il più fedelmente, che per me si po-

^D — Saggi ecc. op. cit. Serie IV: § III. pag. 211.

tesse, e a tale intento ho adoperate le parole stesse del chiaro autore, ancorché in parecchi punti la forma non mi parrebbe appropria e corretta.

Io non voglio dire se quanto espose il Bossi intorno al concetto del diritto di proprietà, nei vari aspetti suoi, sia scientificamente esatto: il contemplare i diritti e le obbligazioni in se stessi, nella loro genesi, nel loro sviluppo, nella loro intima natura, non è della Ragioneria ma di altre scienze: accetto tuttavia per buone le conclusionioni a cui venne nel determinare i poteri del proprietario, la responsabilità dei conseguatari per mandato, i rapporti fra creditori e debitori nel senso vero della parola. Ma non so ammettere che vi sia piena corrispondenza tra diritti e doveri, tanto meno poi che si mita corrispondenza si possa affermare con numeri che accennino a valori.

Certamente, il concetto di ogni diritto o obbligazione d'ordine economico è inseparabile dal concetto di una società costituita; ma a che ricorrere 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 dato: quando qualcuno, senza far cosa illecita, si mostra tuttavia riluttante a riconoscere quell'ordine, ve lo astringe, se pur ciò è possibile; quando tal ordine è offeso, cerca il colpevole, e, se lo trova, lo punisce; ma in nessun caso, come dal resto riconosce il Bossi, rifonda i danni che possono venire ai singoli pel fatto di terre persone. Adunque, finché i diritti dei singoli son rispettati, lo Stato non ha nulla da fare, e quando sono offesi, nulla dà del suo. E poi perché fermarsi allo Stato e non risalire insino a Dio institutore e custode dell'univerto ordine naturale? Il proprietario ha certamente diritto ai frutti del campo e della vigna; ma, perché li possa cogliere maturi, non basta che il fattore sia onesto, che lo Stato impedisca i furti, ma volsi ancora che Dio sperda la grandine e faccia che la pioggia e il sereno si avvicendino in giusta misura.

Rispetto a quanto scrisse il Rossi per dimostrare la corrispondenza tra diritti e doveri in ciò che si riferisce all'esercizio del Bilancio di previsione, amo solamente osservare che egualmente il concetto del diritto di amministrare è inseparabile da quello di una società costituita, e che ci 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 e amministratore trova suo termine in una sola persona.

Ma quando pure si volesse ammettere codesta piena corrispondenza tra diritti e obblighi, avrebbesi ancora da fare molto cammino per giungere alla dimostrazione della equivalenza tra quelli e questi. Non basta afferire che il valore è elemento necessario del fatto amministrativo senza dar prova veruna; non basta il dire che la formola

diritto = obbligo

non avrebbe senso se non si considerasse l'elemento economico, il valore insomma, poichè potrebbe appunto darsi che codesto senso non l'avesse e fosse errata. Caccio che le grandezze numeriche definite, della stessa indole, che si potessero per avventura considerare negli oggetti simili dei diritti e dei doveri sono per loro natura quantità opposte, e quindi a stretto rigore la formola "diritto = dovere", non può essere vera; anzi voglio concedere col Rossi ¹⁾ che si possa contemplare la misura assoluta delle due grandezze senza badare che se l'una è positiva l'altra è necessariamente negativa. Ma, anche dopo tutte codeste restrizioni, può egli ammettersi la equivalenza anzidetta se si guarda all'universalità dei diritti e degli obblighi di un'azienda o di tutte?

Osservo che il concetto di un valor definito, espresso cioè in una data somma di monete, non è inseparabile dal concetto di diritto e di obbligo egualmente di ordine economico. Chi ha diritto di ricevere, poniamo, dieci ettolibri di vino di una data qualità, non ha diritto a un valore, ma ad una quantità di ricchezza determinata, e l'oggetto di codesto diritto

si designa e definisce compiutamente senza punto accenna-
re a valore di sorte. Il diritto di dominio su un dato podere, un
na data cosa, un dato oggetto qualsiasi è compiutamente defi-
nito quando è descritto il podere, la cosa o l'oggetto, senza che sia
necessario segnarne 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 o 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, conside-
rati nell'aspetto economico, si equivalgono quando hanno
per oggetto diretto o indiretto quantità di ricchezza equiva-
lenti. Si potrà anche in qualche modo trovare equivalenza fra di-
ritti e obbligazioni, ma solo in quanto si corrispondano fra loro
e si estinguano ad un tempo, mercè di un medesimo fatto, ad
esempio colla trasmissione di una data ricchezza. Il valore
di questa ricchezza non muta, sia che si consideri in relazio-
ne al diritto, sia che si riguardi in rapporto all'obbligazione.
Cisio ha diritto di avere quintali cinquanta di frumento da
Simpromio. L'oggetto del diritto di Cisio è un fatto di Simp-
promio, la consegna della sopradetta quantità di frumen-
to; l'obbligo di Simpromio si risolve mercè di cot' fatta con-
segna - e il valore del frumento non muta sia che si ri-
guardi rispetto a Cisio che lo ha da ricevere, sia rispetto a
Simpromio che lo deve dare. In questo senso è vera l'afferma-
zione di Coenuschiche, se si volesse formare un Bilancio del-
la ricchezza di tutte le Aziende dell'universo, i crediti e il
debito potrebbero nella ricerca trascurarsi, perchè, equivalenti
Fossi, si eliderebbero a vicenda.

Ma se si bada anche ai diritti di dominio su beni de-
terminati l'equivalenza tra diritti e obblighi scompare, an-
zi si può per avventura dire che non v'ha neppure corrisponden-

za fra loro. Le 8000 lire considerate dal Rossi, nell'esempio che
da, sono, nessun lo nega, oggetto del diritto di Cirio proprietar-
io, e quel diritto, contemplato nell'oggetto suo, indubitatamente
vale 8000 lire; ma nessun artificio di eloquio varrà a provare
che a codesto diritto equivalgono i doveri del Cassiere, posto pure
che esista distinto dal proprietario, aggiunti a quelli dello Sta-
to e di qualsiasi altro che voglia chiamare in causa, fino a tan-
to almeno che non si ammetta essere il Cassiere veramente
debitore di quella somma, e non si giunga a quell'ordina-
mento sociale nel quale lo Stato sia astretto a risarcire ai
singoli proprietari i danni recati dai terzi ai loro diritti, a cui
il Rossi pare aspiri ¹⁾ e da cui Dio ci guardi, perché allora nes-
suno si curerebbe più di custodire le proprie robe. Quel diritto
e questi obblighi sono di natura diversissima; vi può essere
relazione fra loro in quanto riguardano una medesima quan-
tita di ricchezza, corrispondenza grammaticale. Il Cassiere e lo Sta-
to, adempiendo compiutamente l'ufficio loro, non che distin-
gere o menomare quel diritto, l'afforzano. Agli obblighi del
Cassiere e ai doveri dello Stato corrispondono i diritti del pro-
prietario, non sulla somma, ma verso esso Cassiere o esso
Stato, che son ben altra cosa. Il cassiere ha il dovere, poniamo,
di essere in ufficio ogni giorno all'ora convenuta, di rimanere
vi per un dato spazio di tempo, e di custodire quella somma
insieme alle altre nella Cassa; e Cirio, proprietario, ha il di-
ritto di pretendere da lui l'adempimento di cost' fatto obbli-
go; lo Stato ha il debito di tutelare i diritti di Cirio sulla
somma e verso il Cassiere, e Cirio ha verso di esso il diritto
di avere simile tutela - ecco tutto. Qui l'adempimento del-
l'obbligo estingue il diritto, onde v'ha piena corrisponden-
za fra loro: se al diritto si potesse attribuire razionalmen-
te un valore, l'obbligo non avrebbe un valore diverso. In somma,
ma la corrispondenza tra diritti e doveri ha luogo finché
ci sono soltanto le persone in gioco, ossia finché gli uni e gli

¹⁾ — Saggi ecc. op. cit. serie 2^a. § II. pag. 69

altri riguardano fatti di persone; cessa quando interve-
no le cose e s' vuol considerare egualmente i diritti che si possono
avere sopra di esse, perchè le cose non possono avere obblighi
che a quei diritti corrispondano. Onde, non essendovi corri-
spondenza tra diritti e doveri, se si riguardano in universale,
non può esser vera nessuna formola che segni eguaglianza
fra numeri attinenti a quelli e a questi, sia che si riferi-
scano a valori, sia che accennino a qualunque altra gran-
dezza.

Se non che io sfondo una porta aperta. Lo stesso Rossi di-
ce che la formola più volte riferita, la quale esprime eguaglian-
za tra diritto ed obbligo, va interpretata secondo ragione, che
l'arte non rappresenta se non se 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 consegna-
tario rispetto a una medesima cosa non intende di indi-
care due posizioni equipollenti ed uguali ma intende di
rappresentare due posizioni diverse. ¹⁾ Veramente in così fatto
modo la sopra detta eguaglianza viene interpretata secondo
ragione tanto da distruggerla del tutto, onde si potrebbe chi-
dere a che sia giovato l'affermarsi tanto a cercare per ogni
diritto doveri che da esso procedano, e a ogni dovere diritti cor-
relativi, se poi i 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 molto singolare che un me-
desimo simbolo, nell'esempio citato il simbolo £ 8000, debba
adoperarsi per rappresentare con il diritto del proprietario
come il dovere del consegnatario, due cose che il Rossi stesso
giudica tanto diverse.

Se l'arte ha da ricordare sempre il relativo più imme-
diato e per ciascuna persona il relativo proprio, è assai
dubbio che operino bene i ragionieri, il Carboni e il Rossi
compresi, i quali notan sempre e in tutti i conti i valori di
conto e spesso essi soltanto. I consegnatari, quando vi sono, rispon-

sono dei beni in natura, e v'hanno nelle Arrende assai di frequente, creditori e debitori di somme in monete diverse da quelle di conto: ora, per costoro, il relativo più immediato e più proprio che possa esprimersi in numeri è la misura o quantità dei beni, o il montare dei crediti e dei debiti e non già il loro valore nella moneta di conto. Perimenti, se un podere viene in proprietà di Tizio, il diritto di costui potrà pienamente rappresentarsi senza punto indicare il valor del podere.

Se poi l'arte logismografica ha da rappresentare e ricordare diritti e doveri qual ragion logica si può addurre perché essa debba restringersi a quelli in cui è possibile considerare grandezze numeriche, anzi valore? Per verità il Rossi 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 cosa si arresta dal rappresentarli e figurarli."¹⁾ Ora l'arte di rappresentare, poiché qui si tratta di arte e non di scienza, l'arte di representare, dico, intesa, secondo deve intendersi, in senso largo, non di numeri soltanto può valersi, ma di ben altri simboli. Parte che ha tramandato a noi i divini precetti del Vangelo e la dottrina di Lucrezio, l'arte che con Dante ha saputo "describer 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 Rossi non ha fondo di verità. È vero soltanto questo, che coi 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 Rossi, seguendo l'abitudine sua di considerare le cose in un

¹⁾ — Saggi ecc. op. cit. Serie IV. § III. pag. 211.

solo aspetto, quando veniva alla conclusione sopra detta, pre-
sava ai conti della logismografia e alla forma strettamente
sinottica, la sola che le sia appropriata, e segnava senza volerlo,
il campo limitatissimo di questa forma e però di quel metodo.
Non riconosceva al certo coi fatti limiti il Bonalumi quando,
uscendo in una di quelle strambe esagerazioni a cui si ha av-
versari la sua sbrigliata fantasia, accennava alla possibilità
di esprimere logismograficamente relazioni di debito e di cre-
dito tra lo spirito e la materia nell' Esistenza umana, tra Di
e l' umanità nell' Esistenza cosmica.¹⁾

Le disquisizioni del Rossi e i dogmi del Carboni si refe-
riscono sempre a una delle due forme improprie della scrit-
tura doppia - a una scrittura doppia, o dire, che si ottenga, o
coll'accendere due serie di conti agli elementi del fondo oggetto
complesso delle scritture, o a due serie delle sue parti idea-
li, e facendo poi fittiziamente i conti di una serie antite-
ti a quelli dell'altra, e più specialmente alle scritture del-
la prima forma. E io non voglio tacere che la teorica dei con-
ti personali, applicata a questa due forme di scrittura dop-
pia, è meno assurda di quello che è quando la si vuol riferire
alla partita doppia nella sua vecchia forma. La doppia re-
gistrazione, nelle forme di scrittura considerate dal Rossi, si
ottiene non per via di equivalenza tra addebitamenti e acce-
ditamenti di natura diversa, ma per via di identità rilevando
distintamente le mutazioni di ciascun ordine, attive o passi-
ve, ancorchè corrispondenti, e registrando ciascuna di esse in
due aspetti opposti. Se incassano, poniamo, mille lire a saldo
di un credito che si era valutato altrettante; il Rossi e il Carbo-
ni non pongono a confronto la mutazione attiva verificata,
si nel denaro, coll'altra passiva avvenuta nei crediti, dalla qua-
le procede e alla quale quindi necessariamente corrisponde, ma
considerano ciascuna mutazione di per sé, e notano prima

¹⁾ G. A. Bonalumi. La corona dell'edificio logismografico.
Reggio. 1878. 5 V. pag. 10.

quella passava nei crediti in due conti di crediti, l'uno supposto
accesso al proprietario, l'altro al debitore - ossia quella attiva
nel denaro, come se per nulla dipendesse dall'altra, in due con-
ti di cassa, l'uno supposto accesso al Cassiere, l'altro al proprie-
tario. Qui non vi ha doppia scrittura nel senso vero della parola,
ma solamente ripetizione di scrittura. Resi fittiziamente anti-
tetici i due conti di Cassa e quelli accesi ai crediti col supporre
l'uno acceso al proprietario e l'altro al Cassiere (che potrebbe essere
il proprietario stesso) o al debitore, risulta chiara l'opportunità di
ripetere per ciascuna scrittura la medesima somma in
due conti in uno in dare, nell'altro in avere. Lo stesso Rossi di-
ce che colla distinzione del diritto e del dovere correlativi si
assegnano alle persone "le rispettive funzioni, mentre colla
quantità numeriche indicanti il valore, dell'oggetto del dirit-
to e del dovere si ha il mezzo di rappresentare anche la materia
giuridica che in fondo poi è materia economica."

Se non che prima di spiegare l'opportunità se non la regio-
nevolenza di quell'antitesi in conti che, a ben guardare, sono si-
mili perché tengono in evidenza oggetti simili, era da dimo-
strare la necessità o almeno la convenienza di tenere quelle
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 neppur ombra di consegnatari; ma
il dare codesta dimostrazione è fuori del possibile. Io non so se
nella pratica si potrebbe addurre pur un solo esempio di Azien-
de così fatte che tengono tale doppia serie di conti claustrati,
e anzi aggiungere che il Carboni stesso in parecchi esempi
che dà non accende che una sol serie di simili conti.

È poi da notare che, se le premesse poste dal Rossi son
vere, nel caso in cui il credito, nell'esempio ultimamente pro-
posto, ammonti in sole lire mille, fosse stato prima valutato in
lire mille e cento, e ciò non ostante saldato con sole lire mille,
le scritture dovrebbero comportarsi così: converrebbe scrivere lire
1100 montare del credito estinto, in avere del debitore e in dare
del proprietario, e ossia lire 1000, somma incassata, in dare

del cassiere e in avere del proprietario. Cosicchè la differenza di lire cento tra il valore di conto del credito e la somma che se n'è ritratta, cioè a dire la perdita, non verrebbe distintamente rilevata. Il Rossi, a togliere simile inconveniente, in un esempio analogo, suppone che sia stata incassata l'intera somma del credito e che poscia sia stato pagato lo sconto consentito, e nota il fatto con tre scritture distinte: nella prima afferma l'estinzione del credito, nella seconda il supposto incasso dell'intera somma, nella terza il supposto pagamento dello sconto. Essi procedendo, anzichè adattare le scritture ai fatti da ricordare, con procedimento del tutto nuovo pinga questi a quelle. Eppure senza ricorrere a tutte codeste finzioni non si possono applicare le norme svolte da quel valente scrittore.

È uolt: anche osservare che, considerando sempre, come fa il Rossi, nelle singole scritture isolatamente, le mutazioni di ciascun ordine, e registrando in due aspetti quelle verifiche in un medesimo oggetto, in una medesima cosa, si affermano colle scritture solamente modificazioni, permutazioni in giacenza. Todovrò ritornare su di questa osservazione che è molto importante: intanto vo' aggiungere solamente che per affermare permutazioni debesi di necessità mettere a confronto mutazioni d'ordine opposto e riguardarle come equivalenti. Questo, per vero dire, fan nelle pratiche applicazioni e il Carboni e il Rossi e gli altri della loro scuola; ma il Rossi si guarda bene dal riconoscere ciò nella discussione delle teoriche fondamentali. Se si accennasse scomparirebbe tosto anche quella parvenza di vero che è nei suoi toffisuri, perchè apparirebbe chiaro a tutti, che, trattandosi ad esempio della vendita di un podere per lire cingquantamila in contanti, al diritto di proprietà su lire cingquantamila non corrisponde più necessariamente il perduto diritto sul podere, nè al dovere del cassiere, il cessato dovere del supposto consegnatario del podere venduto, potendo il proprietario incassare quella somma o perdere quel podere per tutt'altra ragione; ed essendo gli oggetti del diritto e dell'obbligo che sorge

tutt' affatto diversi da quelli del diritto e dell' obbligo che si spengono.

Adunque la teorica ultimamente esposta dal Rossi, che è l'arvata 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 perchè si debbano computare i valori di conto nelle scritture e talvolta si possano considerare essi soltanto; applicata alla pratica richiede illogiche decomposizioni di scritture e finzioni di fatti, riguardata, infine, in relazione alle permutazioni è a dirittura un non senso. Per ciò 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 alle sue parti ideali, nella quale le permutazioni non possono decomporre così fattamente da dar luogo a due scritture a partita doppia.

Ma la logisimografia è applicabile anche a tal forma di scrittura doppia, anzi il Carboni e il Rossi stesso ve l'applicano: pertanto, eziandio ristretta al nuovo metodo, la teorica su accennata è, non solo erronea nei suoi principj, ma insufficientissima.

Gli è che i conti non si tengono perchè sia doveroso di tenerli, ma perchè il tenerli è utile, e il dovere, il quale mira direttamente al bene onesto, può considerarsi nella tenuta dei conti solo in quanto l'utile ben inteso si confonda coll'onesto, ed è doveroso tendere a quell'utile; gli è che i conti e le loro scritture considerano grandezze numeriche definite di natura diversissima e dan ragione della vicenda dei loro mutamenti: i diritti e gli obblighi non li contemplan se non in quanto negli oggetti loro si possano considerare grandezze così fatte, e anche allora li riguardano indirettamente soltanto badando ai loro oggetti e tenendone in evidenza il mutabile stato. Gli è, infine, che la ragione per cui nelle scritture si considera sempre il valore e più precisamente il valore di conto è tutta statistica, sta tutta nel bisogno di raggruppar le registature e di epilogarle in

posti numeri generali affine di poterne trarre norme di retta e
oculata amministrazione, tanto che ogniquaivolta i valori di
conto non sono determinati. Si per se stessi è possibile fissar-
li secondo criteri diversi.

Del resto, poichè l'indole dei conti, il numero di quelli da
accendere per un dato sistema e la fissazione dei valori di conto
dipendono dalla natura delle cose e dalle condizioni peculiari
dell'azienda, la teorica dei metodi, in quanto si restringe a quei
punti capitali, non può essere che una sola per tutti. Cosicchè,
avendo io ragionato di già intorno a quegli oggetti, ed esposto, rispet-
to ad essi, quei principii che reputo veri, ora debbo solamente ag-
giungere che essi principii, come sono applicabili ai metodi fin
qui descritti, così lo sono anche alla logismografia. Le norme pe-
culiari a ciascun metodo sono solamente quelle che riguarda-
no le sue forme peculiari e caratteristiche. Quali siano le nor-
me particolari della logismografia io dirò nei capitoli se-
quenti.

Capitolo III.

La Bilancia logismografica

e

i suoi due conti fondamentali.

Il primo assioma del Berboni: "ogni azienda ha un proprie-
tario o un principale a cui appartiene o assolutamente o per rap-
presentanza la materia da amministrare, e per contrapposto
non si può amministrare senza che il proprietario o il principa-
le entri in relazione con agenti o corrispondenti," è not. chiara-
to dal figlio di lui: "ogni azienda, di qualunque specie essa sia,
esaminata 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 se
soli l'agenzia. Il proprietario può essere una o più persone
e prende il nome di principale: i terzi si dividono in due ca-

tegorie; cioè in agenti o consegnatari... ed in corrispondenti. Fra le due parti, cioè fra il proprietario ed i terzi, sorge sempre indistintamente una contrarietà, un'opposizione, un'antitesi d'interesse necessaria; perchè è facile accorgersi che l'interesse del proprietario sarà disinteresse dell'agenzia e viceversa. E questo è un fatto innegabile portato dalla natura stessa delle cose...." ¹⁾

Il Rossi dal canto suo afferma che nell'amministrazione economica s'hanno 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 dell'altra persona, perchè qui si tratta di accennare non a una persona sola, ma a più eziandio rispetto al proprietario, per alcuni casi almeno, potendo il diritto di dominio e padronanza sull'azienda risiedere in più persone naturali o giuridiche. ²⁾ Onde il suo principio fondamentale: "Le personalità dell'amministrazione economica son due, il proprietario, e i mandatari, gli agenti e i corrispondenti suoi". ³⁾

Ciò premesso, il Cerboni dal predetto assioma trae questa prima regola pratica: "Qualunque scrittura contabile devesi... cominciare impostando due conti... uno pel proprietario, l'altro per gli agenti e corrispondenti, conti che debbono sempre bilanciarsi fra di loro, cosicchè l'avere del proprietario sia costantemente uguale al dare degli agenti e dei corrispondenti, e viceversa il dare dell'uno sia sempre reciprocamente uguale all'avere degli altri". ⁴⁾

¹⁾ — C. Cerboni. Rudimenti di logismografia. 1^a ed. § III. pag. 12.

²⁾ — G. Rossi - Attenenze logismografiche. op. cit. lib. II. cap. III. pagina 47 e seguenti.

³⁾ — G. Rossi. Attenenze logismografiche. op. cit. lib. III. cap. I pagina 64.

⁴⁾ — G. Cerboni. Discorso pronunciato il 1^o marzo 1876 all'accademia dei Ragionieri in Firenze. Roma. Tipografia Artero e C. 1876 pag. 16. —

Similmente il Rossi, dopo aver detto che i conti si tengono per mettere in evidenza i diritti e gli obblighi del proprietario contro gli obblighi e i diritti degli agenti e dei corrispondenti, e per ciò debbono "aprire al proprietario e ai mandatari, agenti e corrispondenti suoi", ossia "alle due personalità dell'amministrazione economica", trae dal suo principio fondamentale questo abito: Due sono i conti primitivi e fondamentali dell'arte, come due sono le personalità dell'amministrazione economica che tende a rappresentare, e lo chiama il "gran principio", l'"idea madre" da cui naturalmente discende tutta la scienza logistico-grafica.¹⁾

Il primo di questi conti viene dal Cerboni chiamato Conto del proprietario, conto del principale o conto del mandante, il secondo vien detto conto dell'agenzia o conto agenziale, o anche, secondo i casi, conto degli agenti e dei corrispondenti o conto degli ordinatori.

Codesti due conti formano il perno del metodo Cerboni e costituiscono, messi insieme, la "bilancia logistico-grafica". Il Cerboni li imposta nel giornale: onde agli scompartimenti e alle colonne proprie di cost' fatto registro, egli, similmente a quanto suol farsi nel giornale-mastro, aggiunge due ^{copie di} colonne per la registrazione dei valori di conto dell'una e dell'altra sezione di quei due conti fondamentali.

E quanto al modo di adibirli, la scuola cerboniana, in ciò concorde, afferma nelle teoriche generali che ogni somma ha da scriversi o in dare del conto del proprietario e in avere di quello dell'agenzia, o viceversa; tanto che quei due conti dovrebbero risultare reciprocamente eguali.

Odati il Rossi: "... ogni fatto od operazione amministrativa si riduce in ultimo ad una questione di Fare e di Avere. Il diritto del proprietario si esprime con un Avere (e si registra nel suo avere), contro il Dare dell'agente o del corrispondente, e viceversa un obbligo del proprietario si esprime con un Dare

¹⁾ — G. Rossi. Attinenze ec. op. cit. Lib. III. cap. 1. pag. 64.

(e si registra nel suo Dare) contro l' avere dell' agente o del corrispondente. È questo un parlare convenzionale che nell' arte è accettato e che d'altronde corrisponde ai sani criteri delle applicazioni della logica. Or bene, siccome ad ogni diritto corrispondere deve un dovere, così è chiaro che il diritto, o la somma dei diritti del proprietario, deve essere eguale al dovere o alla somma dei doveri degli agenti e corrispondenti, come pure la somma degli obblighi del proprietario deve essere eguale alla somma dei diritti degli agenti e corrispondenti. Per parlare in linguaggio d' arte, si ha dunque che la somma dell' avere del primo conto deve essere eguale alla somma del dare del secondo, e viceversa che la somma del dare del primo deve essere eguale alla somma dell' avere del secondo conto fondamentale."¹⁾

È Carlo Cerboni: "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". "Scrivendosi 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 moto sempre una colonna dispari ed una pari, dimodochè nessuna somma può apparire contemporaneamente nella prima e terza come nella seconda e quarta senza che siavi errore." ²⁾

È finalmente il Riva: "Subbiettivamente considerati, i suddetti due conti possono dirsi identici non presentando in fatti 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 dello insciente potrebbe parere lieve e forse anzi accusarsi di superficialità, ma dalla quale risultano conseguenze di grandissimo momento." ³⁾

¹⁾ _____ G. Rossi. Attestazione ecc. op. cit. Lib. III. cap. 1. pag. 65. 67.

²⁾ _____ C. Cerboni. Prudimenti di logismografia. op. cit. § IV. pag. 14.

³⁾ _____ M. Riva. Dell' insufficienza dell' attuale computisteria di Stato ecc. op. cit. pag. 51

Farò seguire poche osservazioni. Incomincio dal Rossi. An-
zitutto osservo non essere vero che le personalità dell'ammini-
strazione economica, anche considerate come egli fa, sia-
no due soltanto, non esser vero che si mettano di fronte il pro-
prietario da una parte, e l'amministratori o i Mandatari, e
gli Agenti e i corrispondenti, insieme uniti, dall'altra. Né il Cer-
boni, né il Rossi stesso nelle applicazioni non pongono mai
l'amministratore o i mandatari o gli Ordinatori a fascio 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 del-
l'entrata e dell'uscita, e quelli tra lo stesso proprietario
e i consegnatari e corrispondenti; e per ciascun ordine di
scritture pongono una Bilancia. Adunque, poiché, lo
Amministratore e gli Ordinatori non si uniscono mai coi
consegnatari e i corrispondenti affine di costituire un sol
ente collettivo, mi pare che si debba necessariamente con-
cludere che le personalità dell'amministrazione economi-
ca sono almeno tre. Se non che a tale possibile moltepli-
cità di ordini di scritture, e però di Bilance logisimografiche
che in una stessa azienda, il Rossi nelle Attinenze logi-
simografiche non accenna neppure, e questa è grave la-
cuna in un'opera che usciva colla pretesa di dar for-
ma e vita a una nuova scienza dei conti. Per verità ne ha
parlato poi nei Saggi di critica.

È venendo al suo principio fondamentale e alla rego-
la che ne trae, lascio di dire che nelle ultime pubblica-
zioni non afferma più che "il diritto o la somma dei di-
ritti del proprietario sia eguale al dovere o alla somma
dei doveri dei consegnatari e corrispondenti", e non desu-
me più da cost' fatta eguaglianza, l'altra tra il Dare e A-
vere, sibbene da ciò che le scritture rappresentano il va-
lore dell'oggetto così del diritto come del dovere correlativo;

d f Rossi. Saggi ec. op. cit. Serie II § V. pag. 89 e § VIII. pag. 101.

anno solamente osservare che, acciò ogni somma appaia sempre in Dare di un conto e in Avere 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 se non modificazioni. Se, ad esempio, il Cassiere P in un'azienda divisa manda, dietro ordine avuto, al Cassiere L la somma S, sebbene non sia mutata la quantità di denaro dell'azienda e però neppure, ove lo si riguardi in monte, il diritto di dominio su di esso, dovrebbe 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 L. Se non che, nella pratica, né il Carboni né i discepoli suoi procedono in tal modo; non registrano, siccome del resto deve farsi, i fatti simili a quello sopra indicato unicamente nel conto della Agenzia, quali permutazioni. Di simili scritture se ne trovano a frotte nelle esemplificazioni pubblicate sin qui.

Ma s'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 accendono conti alle parti ideali del fondo e agli elementi suoi. In questa forma, i due conti fondamentali, se si considerano nella loro integrità, sono l'uno dall'altro diversissimi: il conto che si vuol acceso al Proprietario indica il fondo iniziale, i suoi aumenti e le sue diminuzioni; il conto dell'agenzia lo stato originario dell'attivo e del passivo e le variazioni rilevate poi nei vari elementi di quello e di questo.

In pertanto vi ha dissidio fra la teorica e le applicazioni, e però vi deve essere errore dall'una parte o dall'altra. A me pare che l'errore sia principalmente nelle teoriche. I due conti debbono bensì avere saldi sempre uguali reciprocamente, perché, a ben guardare, l'oggetto loro è uno solo; ma non vi ha la necessità di nessun rapporto di eguaglianza fra le sezioni dell'uno e quelle dell'altro.

Dopo ciò nulla io debbo aggiungere per rilevare e confutare gli errori che sono nei passi del giovane Carboni e del

Riviva sopra citati.

Concludendo, le teoriche del Carboni e del Rossi, in quanto riguardano i conti della Bilancia, non reggono, perchè non sussiste il principio di dualità, di contrapposizione o di corrispondenza fra diritti ed obblighi, che essi fossero come prima premessa ai loro sillogismi, e perchè sono insufficienti, non valendo a dar ragione della diversa natura dei due conti della Bilancia, secondo la diversa forma di scrittura doppia che si applica, e dei procedimenti che effettivamente nella pratica si seguono.

Non sarà troppo il ripetere che nella pratica, così dal Carboni come da qualsiasi altro ragioniere, le scritture corrispondenti in Dare e in Avere non si ottengono col decomporre la registrazione di un medesimo fatto o di una medesima serie di fatti in guisa da considerare isolatamente di per se le mutazioni di un solo ordine in date grandezze per registrare il valore di ogni singola mutazione in due aspetti antitetici - sibbene col porre a confronto valori di conto di mutazioni diverse, determinate dai medesimi fatti e dipendenti le une dalle altre necessariamente, le quali, ^{te} si rilevano in oggetti di conti antitetici, sono dello stesso ordine, o attive o passive, e segnano modificazioni, se nell'oggetto di uno stesso conto o in oggetti di conti simili sono di ordine opposto e rappresentano permutazioni.

Ma se la teoriche di cui ho ragionato fin qui non valgono 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, né a spiegarne l'ufficio e il meccanismo, quale altra teorica sarà e conveniente sostituire?

A me pare che si possa applicare anche al metodo Carboni la teorica generale della scrittura doppia così come io l'ho svolta.

I conti fondamentali della Bilancia logismografica non son due perchè vi sia un principio eterno di dualità o di antitesi a cui si debba obbedire, o perchè siano

due le personalità dell'amministrazione economica; ma semplicemente perché eccio la scrittura doppia possa esplicarsi col suo meccanismo, son necessari due conti almeno; talché quei conti fondamentali, al pari dei conti del giornale-Mastro, potrebbero bensì essere più di due, meno giustissimi.

Le Bilance logismografiche da tenersi in una data Azienda possono essere tante quanti sono i sistemi di scrittura che vi possono doversi compilare. Onde vi possono essere Bilance ^{a sistemi} attinenti di scritture patrimoniali, integri o parziali, e a sistemi di scritture del Bilancio di previsione, integri o parziali del pari. Le prime il Carboni le dice Bilance patrimoniali o economiche o dell'esercizio economico, le seconde Bilance finanziarie o dell'esercizio finanziario. I conti delle Bilance finanziarie e delle Bilance 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 Bilance finanziarie ragionerò più tardi; mi propongo di descrivere prima, il più compiutamente che per me si possa, il metodo logismografico applicato alle scritture patrimoniali. Dirò adunque dei tre aspetti che possono prendere le Bilance economiche.

In ogni caso ciascuno dei conti della Bilancia deve riguardarsi come il compendio di una serie di conti omogenei; inoltre, siccome l'un conto è aritmetico all'altro, così simile aritmetico ha pure da trovarsi nei conti singoli delle due serie; infine, poiché l'oggetto dell'uno e dell'altro conto fondamentale è un solo, il fondo, oggetto complesso delle scritture 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 patetico che i saldi di quei due conti han da essere sempre inversamente uguali, cioè della stessa grandezza, ma di opposta natura.

Ciò posto, le due serie aritmetiche di conti si possono

ottenere secondo è stato provato nella teorica generale della scrittura doppia, col riguardare il fondo, oggetto del sistema di scritture 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 due conti.

Se nelle scritture si considerano due serie di elementi patrimoniali come oggetti di due serie di conti antitetici, il primo conto della Bilancia, quello che il Carboni intitola al Proprietario, deve riguardarsi siccome l'epitogo dei conti elementari che si ottengono mercè la decomposizione del patrimonio netto, o di una sua porzione, nei suoi elementi attivi e passivi avendo solamente riguardo alla specie dei beni mobili ed immobili, di crediti e dei debiti; laddove il secondo conto, quello che il Carboni intitola all'Agenzia, ha da considerarsi come l'epitogo dei conti agli elementi attivi e passivi che si ottengono col decomporre quel medesimo fondo badando, anziché alle specie, ai consegnatari ovvero ai supposti, e però ai luoghi in cui i beni si trovano, e ai debitori e creditori. Nel secondo conto manifestamente le variazioni attive han da notarsi in Fare, le passive in Avere; nel primo, acciò si possa avere l'egualianza costante tra gli addebitamenti e gli accreditementi, ha da tenersi una via opposta, han da scriversi, cioè, le variazioni attive in avere, le passive in Fare.

Questa è per avventura la prima forma che la scrittura doppia ebbe nella logismografia: se il Riva dice il vero, ed che non è da dubitare, ebbero codesta indole i conti della prima Bilancia patrimoniale nelle scritture della Direzione dei servizi amministrativi al Ministero della Guerra, ove trovò sue origini il metodo che descrivo, e l'han-

M. Riva. Della insufficienza della contabilità di Stato. op. cit. cap. IX. pag. 94.
Veramente in quella Bilancia il conto dell'Agenzia era diviso in due sottoconti.

no anche i conti delle Bilance dell'esercizio economico delle prime tre ricomposizioni logismografiche che il Cerboni ci ha date nella sua opera maggiore? E a questa forma di scrittura si riferiscono sempre ed esclusivamente le teoriche generali formulate dal Cerboni e ripetute o svolte dai seguaci suoi: è mestieri di non obbliare ciò se si vogliono intendere con fatte teoriche.

Un 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 Cerboni, il primo conto epitogava 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 erano scritte in avere, nel secondo in Dare.¹⁾

In fine, quando la logismografia si applica alla forma più propria della scrittura doppia, il primo conto della Bilancia deve riguardarsi come l'epitogo 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'inizio delle scritture, e quindi le rendite, gli utili, i profitti, gli aumenti tutti in somma di quel fondo, in Dare il deficit che per avventura si 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 esempj pubblicati dal Cerboni

¹⁾ G. Cerboni. Ricomposizioni logismografiche op. cit. - Veggansi le ricomposizioni degli esempj annessi al progetto Gasbarri - Chiari, al progetto Bollero - e alle istruzioni 5 novembre 1870

²⁾ Mo. Riva. Della insufficienza della computisteria ecc. op. cit. cap. IX. pag. 79. 600

dai suoi discepoli. E per accennare a due soltanto, ricorderò le composizioni logismografiche dell'esempio ammesso alle istruzioni ministeriali 4 settembre 1874 per la compilazione delle scritture nelle Amministrazioni centrali dello Stato,¹⁾ e quella dell'esempio già proposto e svolta da G. Marchi nella sua opera: I cinquecontisti.²⁾

Capitolo IV.

Gli articoli modificativi e permutativi

la colonna delle permutazioni e compensazioni.

Ricordo che, ragionando delle registature che si compiono riguardando un metodo qualsiasi di scrittura doppia, ho cercato di distinguere le registrazioni stesse in due serie. E ho chiamato col de Launay permutazioni quelle per cui la doppia scrittura delle somme si compiva nei conti di una sola delle due serie antitetiche, e modificazioni quelle per cui gli addebitamenti o gli accreditamenti corrispondenti venivano posti, i primi nei conti di una serie, i secondi nei conti dell'altra. Ricordo egualmente di aver notato che nel riferire ai conti una serie di scrivere intimamente collegate fra loro perché dipendenti da un medesimo fatto di gestione, o atto di controllo, o avvenimento qualsiasi, oppure da un cumulo di fatti, atti o avvenimenti che si registrano in fronte, potranno dover scrivere o soltanto modificazioni, o soltanto permutazioni o modificazioni e permutazioni ad un tempo.

¹⁾ — G. Carboni. Ricomposizioni ecc. op. cit. — Ricomposizione quarta pag. 295 e seg. Veggasi anche la sopra citata opera del Riva, cap. VIII° pag. 95 e seg.

²⁾ — M. Riva. Dell'insufficienza delle Computisterie di Stato. op. cit. sp. VII. pag. 82 e seg. § 3.

Ciò posto è palese che fino a quando i conti della Bilancia logiografica restan due soltanto, senza nulla mutarsi al significato attribuito alle voci sopra dette, si possono dire per mutazioni le scritture corrispondenti che dovrebbero comparir nelle due sezioni di un solo di quei due conti, e modificazioni quelle che trovau luogo in due sezioni opposte di entrambi i conti. Ciascun conto può avere sue proprie permutazioni; ma le modificazioni devono ripetersi in senso inverso nell'uno e nell'altro.

Le permutazioni altererebbero bensì il Dare e l'Avere del conto in cui dovrebbero allogarsi, se non realmente apparissero, non però il saldo suo. Or bene, il Carboni non giudicò che fosse importante conoscere il vero Dare e il vero Avere dei due conti fondamentali, ma bastasse saperne il saldo, e siccome le permutazioni, ove si mettessero in quei conti senza mutare punto i saldi, ne renderebbero la ricerca meno spedita, così egli tralascia di scriverle 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.

Per prima, col riferire le permutazioni a una colonna propria, se non si toglie che nei conti della Bilancia sia costante l'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, si restringe tuttavia in essi la doppia scrittura alle sole 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 sia che, per un

dato fondo, si considerino due serie di elementi o di parti i-
deali rese fattiziamente antitetiche, 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 debbono mantenersi sempre
inversamente uguali. Non ponendo poi in essi conti se non
le somme per le quali crescono o scemano quei saldi, le
scritture dell'uno han da essere necessariamente uguali,
ed opposte a quelle dell'altro: le stesse somme che figura-
no in Dare del primo debbono apparire in avere del secondo
e reciprocamente. Tanto che se quei due conti fondamenta-
li, considerati nel loro tutto, cioè in tutte le scritture loro
proprie, non sono punto reciprocamente uguali, lo diven-
tano invece se si riguardano soltanto nelle scritture
che in essi effettivamente si alloggiano.

Se si bada a codesto aspetto costante che i due conti
fondamentali, spogli delle permutazioni, conservano
in tutte le tre forme della scrittura doppia, e alla loro re-
ciproca eguaglianza si può avere una spiegazione del co-
me, e il Cerboni e i più abili discepoli suoi, han potuto
non rilevare nelle loro teoriche la differenza interna
tra quelle forme che pure nella pratica applicavano, e
affermare, contro la verità, l'eguaglianza di quei due con-
ti eziandio prima che se ne fossero stacciate le permuta-
zioni.

Segue dalle cose discorse che un fatto di gestione, o atto di
controllo, o avvenimento qualsiasi, o un gruppo di fatti, atti o
avvenimenti da registrare può rivedere scritture o solamen-
te nei conti della Bilancia o solamente nella colonna del-
le permutazioni o in quelli e in questa.

Da tal diversa maniera di comporre le scritture nel
Giornale procede la classificazione che il Cerboni fa dei
fatti amministrativi in due classi, cioè nei fatti mo-
dificativi e nei fatti permutativi, ponendo fra i pri-
mi, secondo ho accennato di già, quelli "che apportano

una vera e propria modificazione nell'economia dell'Azienda, fra i secondi "quelli che non hanno altre conseguenze 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 - acrescitivi e diminutivi; chiama poi fatti permutativi quelli che non hanno "nulla a fare con la Bilancia patrimoniale", che si svolgono "soltanto nella colonna delle permutazioni." ²⁾

Ora, lasciando stare che questa classificazione non è fondata sull'intima natura dei fatti amministrativi, e qui deve prendere 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 alloggiare nell'una o nella altra classe, ³⁾ non può nemmeno dirsi che sia compiuta ~~do~~ vrebbe aggiungere, come fa il Chiesa, ⁴⁾ una terza classe di fatti solo in parte modificativi, e che dan luogo a scritture e nella Bilancia e nella colonna delle permutazioni. Veramente il Rossi, per evitare questa terza classe di fatti, decompone nelle sue teoriche ciascuno di essi in più. Così, avendo Antonio pagato L. 4920 in estinzione di un suo pagamento di L. 5000, egli suppone che siano esatte da Antonio L. 5000 e contate poscia a lui L. 80. ⁵⁾ Se non che non può dirsi che in tal modo si adattino le teorie alla natura delle cose.

E poi, quand'anche fosse possibile alloggiare tutti i fatti amministrativi nelle due classi anzidette dei fatti modificativi e permutativi, le definizioni date, specialmente dal figlio Ber-

¹⁾ Libro IV. cap. II. art. 1. pag. 234 e seg.

²⁾ C. Carboni. Rudimenti di logismografia. op. cit. S.V. pag. 20.21.

³⁾ Veggasi intorno a questo punto ciò che è stato scritto nel lib. IV. Cap. II. art. 1. pag. 235 e 236.

⁴⁾ C. Chiesa. Logismografia. Milano. Hoepli 1878. pag. 8

⁵⁾ G. Rossi. Attenzioni logismografiche. op. cit. lib. III. cap. II. pag. 72.

boni 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 illogica e non ha valore, riferita invece alle scritture può avere nella pratica, e perciò che riguarda il successivo svolgimento della teoria del metodo che descrivo, importanza non piccola. Lo stesso Carboni distingue le scritture o, meglio, gli articoli in modificativi e permutativi. Chiama modificativi "gli articoli in partita doppia che modificano la situazione del Bilancio (intende dire del Bilancio di previsione) ed il compendio patrimoniale e perciò si esplicano ne' conti generali del giornale", e dice "permutativi quelli che producono semplici movimenti di valore o di responsabilità senza modificare la situazione dei conti generali dell'amministrazione".¹⁾

Le due classi di articoli in tal modo determinate corrispondono perfettamente alle modificazioni e alle permutazioni così come io le ho definite. Ma cotale definizione del Carboni non son vere se non fino a che i conti delle varie Bilance logigrammiche restan due soli. E non si vogliono le teoriche in dissonanza colla pratica, devono intendersi per articoli permutativi quelle registature o, meglio, quelle somme o parti di somme che dovrebbero ripetersi nelle due sezioni di un medesimo conto della Bilancia e si riferiscono invece alla colonna delle permutazioni, e per articoli modificativi quelle somme o parti di somme che si scrivono nei conti delle Bilance e ne alterano i saldi. E mi pare 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

¹⁾ — G. Carboni. Quadro di contabilità per la scrittura della Ragioneria generale. op. cit., § XVI. pag. XXIX.

fino a che i conti della Bilancia restano due.

Intorno al modo di comporre le scritture nei conti della Bilancia e nella colonna delle permutazioni son stati detti parecchi errori. Il Rossi, ad esempio, scrive: "Ogni operazione, fatto semplice amministrativo dà luogo a due articoli in partita doppia di egual valore e di senso inverso se il fatto è permutativo ed un articolo solo se il fatto è modificativo." ¹⁾ 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 secondo che dan luogo a modificazioni o permutazioni nel senso sopra detto, e che non vi possano essere altre classi di negozi semplici, le affermazioni sue non sarebbero tuttavia in ogni parte esatte.

Sta il fatto che, qualunque sia la forma di scrittura doppia che si applichi, qualunque la natura del fondo che le registrazioni tengono in evidenza, le modificazioni prese singolarmente, dan sempre luogo a un solo articolo in partita doppia: il montare con dell'addebitamento conre dell'accreditamento corrispondente segna sempre il montare della modificazione rilevata, nulla più e nulla meno. Ma non sempre le permutazioni dan luogo a due articoli. Anzi se si applica la forma più propria della scrittura doppia, se cioè il primo conto della Bilancia indica direttamente il fondo iniziale, i suoi aumenti, le sue diminuzioni, e il secondo le variazioni rilevate nei singoli elementi, anche le permutazioni dan luogo ciascuna a un articolo solo in partita doppia, non vi potendo essere fatti di gestione o atti di controllo che determinino contemporaneamente permutazioni eguali da affermarsi in entrambi i conti fondamentali che qui sono di indole tanto dissimile. Ciascun conto ha le sue permutazioni 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 elementari tutti di un medesimo grado, la scrittura delle somme è sempre doppia e soltanto

1) Rossi. Abbinenze ecc. lib. 3. pag. 71. cap. II°.

doppia.

Soltamente se si applicano le altre forme della scrittura doppia, quella specialmente per cui i conti fondamentali epilogano due serie di conti degli elementi, le permutazioni possono dar luogo a due articoli in partita doppia. Se si vendono scorte per lire mille in contanti e se si compra in lire mille il valor di conto della mutazione nelle scorte, si han da affermare permutazioni soltanto, ma le permutazioni son due: una nel primo conto della Bilancia per indicare l'aumento nel denaro e la diminuzione nelle scorte, e una nel secondo per ricordare la consegna fatta dal Magazziniere ed in caso fatto dal Cassiere. Ma in questa stessa forma di scrittura vi hanno anche permutazioni che si devono affermare una volta sola perché proprie soltanto di un conto. E per dare un solo esempio, i giri di somme da un cassiere all'altro non si registrano se non nel secondo conto e con un solo articolo. Così almeno insegnano G. Carboni¹⁾ e il figlio di lui.²⁾

Quando si tratta di ricordare permutazioni che danno luogo a due articoli in partita doppia, uno per ogni conto, e di riferire le somme alla colonna che da esse permutazioni prende nome, il Carboni, anziché 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 costituisce, secondo asseriva il Carboni "una parte integrante e necessaria del metodo logismografico";³⁾ anzi egli giunse a dire che senza di essa "non avrebbe giammai stato affermato che il metodo era trovato".⁴⁾

¹⁾ Veggasi negli Atti relativi all'impianto delle scritture complesse a metodo logismografico nelle Intendenze - Roma 1880 - l'art. 4° del giornale posto a pag. 38

²⁾ G. Carboni. Rendimenti di logismografia. op. cit. §. V. pag. 20.

³⁾ Quadro di contabilità per le scritture della Ragioneria generale § XV. pag. XXVIII.

⁴⁾ G. Carboni. Ricomposizioni logismografiche. op. cit. pag. 326

Per essa si abbreviano di qualche poco le scritture: volendo dire qui del solo Giornale, ivi, a ragione sua, spesso invece di due o quattro somme si ne scrive una sola. Essa rende meno nudriti, meno ingombrati di cifre i conti della Bilancia e però fa più spedito il conteggio del loro saldo; dall'altro canto poi rende malagevole e talora fin impossibile la ricerca, che si giudicasse expediente di fare, di tutto il Dare o di tutto l'Avere di un dato conto. Essa poi, al dir di Carbone, offre vantaggi di altro ordine, offre "la maniera anteriormente ricercata innanzi di distinguere i fatti modificativi dell'amministrazione economica da quelli permutativi".¹⁾ Se le caselle ond'è costituita quella colonna (ne ha due: una per le somme, e una per i ricicami) "non renderebbero, osserva egli in altro luogo,²⁾ altro ufficio che questo, esse meriterebbero già una grande considerazione, giacchè, non fatti altro, forniscono un gran sussidio all'opera del sindacato, che, a volerla efficace, deve più che altro riflettere i fatti modificativi: dovechè senza quelle caselle la si dovrebbe eseguire frammezzo alla generalità dei fatti la maggior parte dei quali non riguarda che semplici permutazioni". Qui dove sia vera questa forzata distinzione dei fatti in modificativi e permutativi, lo si può desumere dalle considerazioni svolte in questo capitolo e precedentemente.

Capitolo V.^o

Gli Svolgimenti

Art. 1.

Necessità di sviluppare i conti del Giornale.
Simboli degli Svolgimenti.

Le scritture compilate nei due conti fondamentali che seguono

¹⁾ — G. Carbone. Ricomposizioni in op. cit. pag. 326.

²⁾ — G. Carbone. Quadro di contab. per le scritture della Rag. gen. op. cit. § VV. pag. XXVIII.

conti accesi nel giornale sono sintetiche al massimo grado: debbono dunque separare e ripartire in altri conti.

"I conti sintetici del giornale, scrive il Carboni,¹⁾ rappresentano altrettanti alberi ciascuno dei quali è ramificabile con ordine genealogico mediante una regola speciale di equivalenza e di svolgimento". Basendo, aggiunge il Rossi,²⁾ i diritti e le obbligazioni spettanti al proprietario di diversa natura, il suo conto potrà dividersi e suddividersi a seconda delle diverse specie di classi di quei diritti e di quelle obbligazioni" ed "essendo o 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 e in specie".

Simile separazione delle partite o svolgimento dei conti si fa dal Carboni in un modo particolare e del tutto nuovo e originale.

Anzitutto egli sopprime nei suoi conti ogni esplicitazione dei negozi o affari che ivi si ricordano: per lui il conto, nella generalità dei casi, comprende le sole due colonne del Fare e dell'Avere, o' dire le sole colonne necessarie alla registrazione dei valori di conto delle variazioni attive e passive che si rilevano nell'oggetto a cui quello è acceso; insomma egli dà ai conti la forma sinottica più pura. Questo permette di raccogliere, in un foglio solo, tanti quante sono le coppie di colonne che esso foglio, nella sua larghezza, può capire. Il Carboni potrà porne fino a dodici per foglio, e non può dirsi che questo sia il numero massimo.

Se non che per poco che l'azienda sia complessa quel piccolo numero di conti non basta a svolgere compiutamente le partite di ciascuno dei due conti fondamentali; e il Carboni in luogo di accendere in più fogli successivi tanti conti quanti possono reputarsi necessari, seppe trovare

1) G. Carboni. Ricomposizioni ecc. op. cit. canonici ecc. § XLVII. pag. XXXIII.

2) G. Rossi. Attinende ecc. op. cit. lib. II. cap. III. pag. 53.

un procedimento ingegnoso, che è questo, di sviluppare ciascuno dei due conti della Bilancio patrimoniale in pochi conti generali o riassuntivi essi stessi, per la maggior parte almeno, tanto che possano tutti raccogliersi in un foglio solo, il quale costituisca così uno Svolgimento di primo grado; di quindi poi ogni conto composto di simile Svolgimento in altri più particolareggiati posti in uno Svolgimento di secondo grado, e questi, se è mestieri, in conti accesi in uno Svolgimento di terzo grado, e va dicendo.

Posto che ogni foglio di ciascun Svolgimento possa capire m conti, e che tutti i conti che si trovano accesi negli Svolgimenti di grado superiore all'n^{mo} siano composti, cioè vengano sviluppati in uno Svolgimento di grado inferiore, per ciascuno dei due conti della Bilancio si potranno essere fino a m conti in uno Svolgimento di I° grado, a m² in Svolgimenti di II° grado, a m³ in Svolgimenti di III° grado, a a mⁿ 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 m conti. I gruppi poi o Svolgimenti di ciascun grado potranno essere tanti quanti sono i conti del grado immediatamente superiore.

Potendo essere, specialmente nelle grandi Aziende, numerosi gli Svolgimenti e numerosissimi i conti, era necessario trovar modo di distinguere gli uni dagli altri od sia trovar un nome a ciascuno.

Il Carboni designa con lettere maiuscole diverse i primi Svolgimenti dei conti della Bilancio, ossia quelli di primo grado; colle stesse lettere seguite da indici, cui egli chiama impropriamente coefficienti, contraddistingue gli Svolgimenti dei gradi inferiori, e gli indici sono tanti quante sono le unità contenute nel numero d'ordine che segna 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 minuscole; nei primi, nei terzi, nei quinti, ecc. adopera numeri; nei secondi, nei quarti, ecc. lettere. Potendo esservi, 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 potremo adoperarsi come indici alternativamente i primi m numeri e le prime m lettere dell'alfabeto. E ripetendosi sempre, nei simboli degli svolgimenti dei gradi inferiori, tutti quelli degli altri dei gradi più elevati che vengono gradatamente sviluppati, cadendo nei simboli di ciascuno svolgimento di qualunque grado, si può senz'altro rilevare a quale classi, o categorie, o branche, o rami di conti d'importanza e di estensione sempre crescente esso appartenga.

Quanto ai conti di ciascun svolgimento, il Carboni trova modo di distinguerli l'uno dall'altro, ossia di designarli coll'assegnare un numero d'ordine alle colonne di ciascun prospetto, partendo da sinistra.

Gli svolgimenti dei due conti fondamentali, portati a termine secondo simili regole presentano, osserva C. Carboni, all'immaginazione la figura di due grandi alberi a ramificazione indefinita; né miglior similitudine potrebbe trovarsi per ben chiarirci l'idea della cosa. "Le due ramificazioni sono distintissime l'una dall'altra e debbono mantenersi con sempre indipendenti, sebbene parallele". Il primo albero lo dicono albero patrimoniale, il secondo albero agenziale. Le due serie di simboli degli svolgimenti possono desumersi dalle seguenti tabelle:

Albero patrimoniale.

| | | | | |
|---|-------|-----|--------------------------|--|
| A | ..... |  |  | unico svolgimento di 1° grado |
| A ₁ , A ₂ , A ₃ , A ₄, ..... | ..... |  |  | m svolgimenti di II° grado, |
| A _{1a} , A _{1b} , A _{1c} , A _{1d} , | m | Ed. | di III° grado, 1° gruppo | |
| A _{2a} , A _{2b} , A _{2c} , A _{2d} , | m | Ed. | di III° d., 2° d. | |
| A _{3a} , A _{3b} , A _{3c} , A _{3d} | m | Ed. | di III° d., 3° d. | |
| A _{1a1} , A _{1a2} , A _{1a3} , A _{1a4}, ..... | ..... |  |  | m svolgimenti di IV° grado 1° classe, 1° gruppo |
| A _{1b1} , A _{1b2} , A _{1b3} , A _{1b4} , | m | Ed. | Ed. | d. d. 2° d. |
| A _{2a1} , A _{2a2} , A _{2a3} , A _{2a4}, ..... | ..... |  |  | m svolgimenti di IV° grado, 2° classe, 1° gruppo |
| A _{2b1} , A _{2b2} , A _{2b3} , A _{2b4} | m | d. | d. d. | d. d. 2° d. |

Albero agenziale.

| | | | | |
|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|---|
| <i>B</i> | | | | unico svolgimento di 1° grado. |
| <i>B₁</i> | <i>B₂</i> | <i>B₃</i> | <i>B₄</i> | m svolgimenti di 2° grado. |
| <i>B_{1a}</i> | <i>B_{1b}</i> | <i>B_{1c}</i> | <i>B_{1d}</i> | m svolgimenti di 3° grado, 1° gruppo |
| <i>B_{2a}</i> | <i>B_{2b}</i> | <i>B_{2c}</i> | <i>B_{2d}</i> | m id. id. 2° id. |
| <i>B_{3a}</i> | <i>B_{3b}</i> | <i>B_{3c}</i> | <i>B_{3d}</i> | m id. id. 3° id. |
| | | | | |
| <i>B_{1a1}</i> | <i>B_{1a2}</i> | <i>B_{1a3}</i> | <i>B_{1a4}</i> | m svolgimenti di 4° grado, 1° classe, 1° gruppo |
| <i>B_{1b1}</i> | <i>B_{1b2}</i> | <i>B_{1b3}</i> | <i>B_{1b4}</i> | m id. id. id. 2° id. |
| | | | | |
| <i>B_{2a1}</i> | <i>B_{2a2}</i> | <i>B_{2a3}</i> | <i>B_{2a4}</i> | m svolgimenti di 4° grado, 2° classe, 1° gruppo |
| <i>B_{2b1}</i> | <i>B_{2b2}</i> | <i>B_{2b3}</i> | <i>B_{2b4}</i> | m id. id. id. 2 id. |

Nel designare e classificare questi Svolgimenti io ho seguito le norme che l'inventore del metodo espone nelle note esplicative annesse al Quadro di contabilità per la scrittura doppia della Ragione generale dello Stato.¹⁾ Il figlio Carboni nei suoi Rudimenti diλογισμολογία, non so perché, non assegna un grado agli svolgimenti dei conti del giornale, e chiama Svolgimenti di primo grado quelli che io ho detto di secondo, di secondo quelli che io ho detto di terzo, ecc.²⁾ Ciò non mi sembra corretto.

Li badi poi che non tutti i conti del giornale e degli Svolgimenti di grado più eminente ricevono un eguale sviluppo in un egual numero di Svolgimenti e di conti di grado inferiore. Negli stessi Svolgimenti di primo grado si possono in alcune circostanze trovare conti semplici o analitici, conti intonima che non vengono in nessun modo svolti, a fortiori poi negli Svolgimenti di secondo grado, di terzo, ecc. Or bene, affinché si possa di uno sguardo distinguere i conti semplici dai conti composti i quali

¹⁾ Vedi il § XXIII delle dette note esplicative.

²⁾ Rudimenti ecc. § IX. pag. 33.

devono essere sviluppati, e vedere dove questo sviluppo si fa, il Carboni, e negli Svolgimenti e nel giornale, scrive in testa a essi conti composti il simbolo dello Svolgimento in cui si fa una prima separazione delle loro partite. Va da sé poi che negli Svolgimenti di ultimo grado di qualsivoglia ramo o classe non possono esservi che conti semplici o analitici.

Da tutto ciò segue che il numero massimo degli Svolgimenti di ogni gruppo, di ogni classe, di ogni grado non viene presso che mai raggiunto.

Art. II: -

Criteri da seguire nello sviluppo dei conti.

Procedimenti pratici adottati.

Conti di aggruppamento fattivi.

Secondo quali criteri devono fissarsi gli svolgimenti e i loro conti?

Odasi il Riva: "Fate al Carboni, egli scrive,¹⁾ un' Amministrazione che ammetta la necessità di cento mila conti, egli non vi butterà questa miriade di conti in otto o dieci registri subalterni come si pratica ordinariamente dai seguaci 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 infinite e tutte variabili che possono in qualche modo caratterizzarli. E formatosene l'ordinamento generale più conforme al concetto amministrativo dei fatti stessi, egli li ordina in piccole squadre progressivamente frazionarie di 10 a 15 conti l'una procedendo dal più composto al più semplice.

Odasi ora Carlo Carboni:²⁾

"Lo Svolgimento dei due conti non dev'essere fare a capriccio o

¹⁾ — M. Riva. Dell'Insufficienza ecc. op. cit. cap. VII pag. 61.

²⁾ — C. Carboni. Rudimenti di Logisimografia. op. cit. cap. IX. pag. 29

come si salta in mente, ma con ordine come si suggerisce la natura stessa delle cose; cioè discendendo dalla sintesi superiore alla analisi la (sic) più fina."

"Nello svolgimento de' conti non basta attenersi solamente alla graduazione, ma bensì bisogna pure guardare di non affollare, di non aggruppare troppi sotto conti in un medesimo quadro affine di poterli abbracciare con un sol colpo d'occhio; d'altra parte non bisogna mettercene troppo pochi, perchè altrimenti si toccherebbe moltiplicare il numero degli svolgimenti, ciò che apporterebbe complicazione nelle registrazioni e cumulo di lavoro."

Qui veramente non vi sono criteri né regole ben definite e queste inutilmente si cercano nei libri di coloro che si fecero apostoli del metodo Carboni. A me pare che, stante la contemporanea esistenza di conti di vario grado, ossia di varia estensione, i criteri cardinali da seguire nella fissazione dei medesimi dovrebbero essere questi:

1° Ciaschedun conto ha da accendersi a un oggetto che formi un tutto a sé, che appaia nettamente distinto dagli oggetti degli altri conti, che non sia insomma in tutto simile a qualcuno di quelli.

2° Devesi accendere un conto a ogni quantità o cosa, sia essa semplice oppure composta, la quale, potendo in una data azienda essere oggetto di conto, appaia distinta dalle altre, e della quale importi, nei riguardi amministrativi, mantenere in evidenza e l'importanza iniziale, ossia l'iniziale valore di conto, e la vicenda dei successivi mutamenti.

Bongati, ad esempio, che l'oggetto complesso al massimo grado di uno dei conti della Bilancia comprenda categorie distinte di oggetti immediatamente meno complessi, che una di queste categorie, poniamo la prima, si distingua in q classi, e una di queste, mettiamo ancora la prima, abbracci r gruppi, e il primo gruppo s oggetti

si semplici, manifestamente lo svolgimento di primo grado dovrebbe comprendere p conti, e il primo svolgimento di secondo grado, e il primo fra quelli di terzo, e il primo fra quelli di quarto.

In tal modo sarebbero accesi conti a tutti gli oggetti di quelle categorie 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. Ma se qualcuno di quei numeri è superiore ad m è mestieri accendere, in svolgimenti intermedi, conti che non hanno nessuna importanza amministrativa. Il Carboni chiama conti di raggruppamento quelli che giusta le regole del suo metodo rimandano a svolgimenti di grado inferiore¹⁾; io dirò conti di raggruppamento fattizi i conti sopra detti inutili nei riguardi amministrativi. L'inventore della Logismografia non accenna ad essi nelle teoriche 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 le scritture a metodo logismografico della Ragioneria 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, essendo nei riguardi amministrativi ed economici in tutto simili gli uni agli altri, non siano suscettibili di venir razionalmente classificati in più ordini. Il conto complesso corrispondente a quel primo gruppo dovrebbe svolgersi immediatamente nei suoi s conti sem-

¹⁾ P. Carboni. Ricomposizioni logismografiche, op. cit. Ricomp. II. § VII. pag. 105

plici; ma il Cerboni è costretto a procedere anche in questo caso per gradi. Egli prende in prima $m-1$ gruppi di m conti ciascuno, e intesta ad ogni gruppo un conto di uno Svolgimento, riferendo alla m^{ma} 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^{mo} 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 s'aggruppano così le partite di $s-m(m-1)-m(m-1)$, ossia di $s-2m(m-1)$ 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 sottoronti, e se è $m=12$, il Cerboni prende prima 132 conti, dodici a dodici, ed a ciascuno di questi gruppi, e a quello che comprende i rimanenti 179 ^{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 12 conti ciascuno, il dodicesimo di 47 conti. Poesia svolge compiutamente quei primi undici gruppi e divide nuovamente l'ultimo in quattro gruppi, i primi tre di dodici conti ciascuno, il quarto di undici; e in fine sviluppa definitivamente questi quattro gruppi. E si badi che le somme prima di poter figurare nei conti semplici di questi ultimi Svolgimenti han da scriversi, e nei riguardi amministrativi affatto inutilmente, tre volte in conti di aggruppamento fatti.

Si sarebbe potuto seguire quest'altra via, a cui pure accenna qualche autore, di ascendere nelle prime $m-1$ coppie di colonne i primi $m-1$ conti semplici, raccogliendo nell'ultima tutti i rimanenti in numero di $s-(m-1)$; poi in un secondo Svolgimento a segnare le prime $m-1$ cop-

¹ Quadro di contab. della Rag. Gen. pag. 189 e seg.

pie di colonne alla seconda serie di $m-1$ conti semplici epi-
 logando nella m^{ma} colonna i restanti $s-2(m-1)$ conti, e così di
 seguito in un terzo e in un quarto svolgimento. Per alloggiare
 tutti gli s conti semplici sarebbero stati necessari $\frac{s}{m-1}$ svol-
 gimenti di gradi diversi, e le somme degli ultimi m con-
 ti prima di giungere ai loro conti semplici avrebbero dovute
 segnarsi in tutti i precedenti svolgimenti, cioè $(\frac{s}{m-1}-1)$ vol-
 te in altrettanti conti inutili se si bada alle notizie che dan-
 no. Le somme della penultima serie di $m-1$ conti avreb-
 bero dovuto apparire in $(\frac{s}{m-1}-2)$ conti composti fattizi. Analo-
 gamente per quelle delle precedenti serie. Qui le inutili re-
 petizioni delle somme sarebbero stata ancor maggiore.

Ma neppure la via tenuta dal Cerboni, come sopra si
 è descritta, è la migliore che si possa seguire, pur accettando
 in questo suo caratteristico meccanismo la Logismografia.

Il minor numero di conti fattizi e di scrittura inutili si
 ha cercando di ottenere nei successivi sviluppi il numero
 maggiore possibile di svolgimenti di un medesimo grado,
 e però il numero minore di gradi in tutta la serie degli
 svolgimenti stessi. A tal uopo devonsi decomporre prima
 gli s conti in grossi gruppi comprendenti tutti o nella
 maggior parte possibile un numero di conti pari a u-
 na medesima potenza di m : i gruppi non potranno esse-
 re maggiori di m . Poi ogni gruppo devonsi suddividere in
 svolgimenti di gradi decrescenti in 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 sa-
 ranno di quelli aventi quel numero di conti che non sia una
 potenza intera di m ; e nei vari svolgimenti accanto ai con-
 ti complessi di una data estensione, potranno trovarsi di
 quelli meno estesi, e anche conti semplici.

Riprendendo l'esempio riferito precedentemente di
 un conto da svilupparsi in 344 conti tutti simili, seguendo la

via descritta, esso si dividerebbe in quattro conti, ^{due} di 144 conti, uno di 12 e uno di 11. In una seconda serie di quattro svolgimenti si decomporrebbero i due ultimi conti di aggruppamento nei loro conti semplici, i due primi, ciascuno in dodici conti composti essi stessi, ma di soli dodici conti semplici. E tutti questi conti semplici si potrebbero mettere in evidenza negli Svolgimenti di grado successivo. Qui si avrebbero due ordini soli di conti di aggruppamento fattizi; e due ordini basterebbero anche per sviluppare nei conti semplici un conto che ne comprendesse 1728 tutti simili, cioè a dire un numero pari alla terza potenza intera di 12. In generale può dirsi che, seguendo la via descritta, gli ordini dei conti di aggruppamento fattizi, 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 n immediatamente inferiore al numero dei conti semplici compresi in quello composto da svilupparsi.

Da quanto ho potuto rilevare in una visita fatta nel l'ottobre 1879 alla Ragioneria generale, questa via di sviluppo è seguita nelle sue scritture a cominciare dal secondo semestre dell'anno stesso. L'esperienza aveva dimostrato l'inutile lunghezza di quella indicata nel Quadro di contabilità precitato.

Tutte cose discorse risulta palesemente che in questo sviluppo progressivo dei conti il metodo Carboni manca assolutamente di elasticità e di pieghevolezza, e non può adattarsi ai bisogni delle diverse Aziende se non a questo patto, di moltiplicare il lavoro nello svolgimento delle partite e moltiplicarlo senza verun utile rispetto alle notizie che dai conti si richieggono, anzi condanna; perciocchè il collocare conti i cui saldi non importa conoscere, conti che non hanno nessuna importanza amministrativa, accetto ad altri che questa importanza l'hanno, non può che nuocere alla chiarezza delle scritture.

Non si creda che simili conti inutili siano pochi, si

no l'eccezione. Nelle Aziende di qualsivoglia natura è es-
sumississimo, per tacere degli altri, il caso di conti collettivi
accessi a crediti o a debiti di una determinata natura o
classe, i quali dovrebbero razionalmente decomporre addi-
ritura nei conti individuali, non essendo possibile classifi-
ficare secondo criteri razionali in classi più ristrette
quei debiti o quei crediti.

A questa menda che è propria dell'intimo mecca-
nismo della logismografia, io non veggio rimedio. Non la
si può togliere senza ridurre il metodo Carboni a una scrit-
tura doppia sinottica qualsiasi. Ed è gravissima perchè
toglie a tal metodo anche il pregio della brevità, che dovrebbe
essere il primo delle scritture sinottiche essendo il solo
per cui esse possono essere preferite. Essa può trovare u-
na qualche scusa soltanto in ciò, che la maniera di svi-
luppo, a cui è necessariamente legata, dà al riscontro nu-
merico fra le scritture qualche maggior efficacia che un-
le altre comunemente usate. Lo stesso Rossi quando si
provò a difendere in questo punto il metodo a lui predilet-
to, non ha saputo dire se non questo, che, prima di con-
dannare la logismografia, bisognerebbe provare che vi
ha un altro metodo di sviluppo il quale richieda minor
lavoro mantenendo al riscontro aritmetico la stessa effica-
cia¹⁾. Lui a me basta notare il maggior g. caro, la pecca-
maggior del metodo Carboni; più tardi darò forse la pro-
va richiesta dal Rossi.

¹⁾ — G. Rossi. Saggi di critica in op. cit. Serie sesta. § V. pag.
349. — In questa sesta serie di Saggi l'egregio autore si prova a
confutare alcuni brani di un discorso da me pronunciato nel
primo Congresso dei Ragionieri Italiani tenuto in Roma nel-
l'ottobre del 1879.

Art. 3°

Riferimento delle partite ai conti degli Svolgimenti.
Collegamento degli Svolgimenti fra loro e col Giornale.
Le colonne delle equivalenze.

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. Di tali somme non si è fatta nel giornale doppia scrittura perchè la si sarebbe dovuta fare nelle due parti di un medesimo conto della Bilancia logismografica. Codesta doppia scrittura dovrà nondimeno farsi negli Svolgimenti. Separandosi le partite, le somme, le quali per usare le parole di G. Carboni, segnano "permutazioni di oggetti rappresentanti il capitale dell' Azienda o passaggio di somme o 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"; possono tuttavia mutare, 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 di corrispondenti, oppure a quegli Agenti o corrispondenti singoli, o in fine al proprietario per le varie parti del patrimonio suo riguardato in sé.

Ed è facile dimostrare che le somme della colonna delle permutazioni non si debbono nè si possono riprendere che in quelli Svolgimenti nei cui conti devono scriversi due volte, l'una in Dare, l'altra in Avere. Prima-
mente le somme che si possono tralasciare di scrivere in

¹⁾ — Primi saggi di logismografia. op. cit. Caroll. del 6° assionna.

un conto composto qualsivoglia, sono solamente quella che non
ne mutano il saldo; simile saldo deve sempre apparire in quella
misura la quale dovrebbe risultare nel caso in cui tutte le som-
me che segnano una mutazione rilevate nell'oggetto del conto
si fossero poste. In secondo luogo tutti i conti di un dato svolgimento,
presi insieme devono equivalere al conto composto che svi-
luppano: infatti questo conto è il tutto, quelli ne sono le parti.
L'equivalenza ha luogo nei saldi, e perchè sussista è necessario
che la differenza fra il totale di quelli attivi e il totale di quelli pas-
sivi dei conti dello svolgimento, ossia la loro somma algebrica,
si mantenga costante in quella misura a cui monterebbe
quando non si facesse che distribuire nei sopraddetti contile
somme riunite nel conto composto; è necessario, in altre parole,
che cot' fatta differenza 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 compen-
sino in entrambi i terzi di codesta differenza, cioè si
scrivano in Dare e in Avere dei conti, e indicano per tal
modo nei saldi due mutazioni eguali e opposte. Questo ragio-
namento vale per gli svolgimenti di qualunque grado.

Adunque le somme della colonna delle Permutazioni
& compensazioni del giornale dovranno riprendersi negli
svolgimenti, e propriamente in quelli nei cui conti deve ave-
nire la doppia registrazione.

Come si vede uno svolgimento dipende non soltanto
dal conto che sviluppa, ma in parte anche anche dalla colou-
na delle permutazioni del giornale. Ora adunque mestieri
trovar modo di collegare ogni svolgimento col conto cui sot-
to è col giornale. A simile intento il Cerboni pone in ogni
svolgimento a sinistra due colonne in cui riproduce il con-
to da sviluppare, sia esso del giornale oppure di uno svolgi-
mento di grado superiore, e una terza in cui si riportano
quelle somme della colonna delle Permutazioni e compensa-
zioni 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 diconsi colonne equivalenti, e nella loro intestazione si accenna a quelle a cui equivalgono. Non sarà soverchio il ripetere che le somme delle prime due colonne si scrivono una sol volta, o intiere o divise in parti, rispettivamente in Dare o in Avere dei conti dello Svolgimento, laddove per quelle della 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 e in Avere di un medesimo conto della Bilancia. Simile espedito abbrevia il lavoro di scrittura; perciocchè per essa, rispetto agli articoli permutativi si pone una somma sola nel giornale, e non se ne pone nessuna negli Svolgimenti di grado superiore a quelli in cui trovan luogo adatto 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 sopradetti Svolgimenti, due nelle colonne delle equivalenze e due nelle altre. Non badimeno è da notare che, nella generalità dei casi, le permutazioni debbono riprendersi negli Svolgimenti di primo grado. I casi in cui devan rimandarsi agli Svolgimenti di grado inferiore sono eccezioni, ed eccezioni rare. La ragione di ciò è palese: le permutazioni han luogo nella quasi universalità dei casi tra oggetti dissimili, e questi oggetti, in generale, non possono avere i loro conti in uno stesso Svolgimento che non sia di primo grado; e unitura che si discende nei gradi i conti di un medesimo Svolgimento divergono sempre più simili fra loro. Quindi, a ben guardare, il risparmio di lavoro dovuto alla colonna delle permutazioni si riduce a poca cosa: si scrive, come s'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, quindi si pone una somma sola nella colonna delle permutazioni.

L'introduzione della colonna delle permutazioni non è del resto senza inconvenienti. Nelle scritture sinottiche, e riandio della forma più pura, un conto, purché 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. Staccando le permutazioni lo si rende incompiuto e lo si riduce a tale che può dare una sola notizia cumulativa utile, quella che riguarda il saldo. E siccome è, fino a un certo punto, incerto in quali svolgimenti debbano riprenderti le permutazioni, così l'inconveniente non si restringe ai soli conti del giornale, ma si estende a tutti quelli che non sono indecomposti. Cosicché non hanno tutto il torto il Passerini¹⁾, il Ferruzzi²⁾ ed altri che condannano simile colonna dicendola superflua e cagione di oscurità e di errore.

Art. 4^o.

Forma degli Svolgimenti.

Has detto che il Carboni non vuol porre nei conti dei suoi Svolgimenti nessuna esplicazione che chiarisca a qual negozio debba riferirsi ogni singola somma. Così ristrette le scritture di quei conti si prestano assai poco alle ricerche che occorresse di fare sull'andamento di qualche ramo della gestione, o sulla vicenda dei mutamenti subiti dai vari elementi patrimoniali. È questo uno dei più grandi inconvenienti che presenta il nuovo metodo. Affine di ucrnomarlo il Carboni assegna un numero d'ordine a ciascuna scrittura del giornale, e ripete questo numero in tutte le registrazioni degli svolgimenti che riproducono o svolgono quella prima. A questo effetto serve una colozzetta posta a sinistra di ogni svolgimento accanto alle colonne delle equivalenze. Per tal modo

1) Della non insufficienza della scrittura doppia. Roma 1875. op. cit.
2) Questione Marchi - Carboni - Passerini. Lettere all'Anno. Italiana.

è reso possibile sapere direttamente dalle scritture degli Svolgimenti di qualsiasi grado a quelle del giornale.

Posso ora dare lo schema di ciascun foglio degli Svolgimenti.

| | | | | | | | | | |
|---------------------|-------------|-------|---------|------|-------|------|-------|------|-------|
| Numero della minute | Caselle | | Casella | | | | | | |
| | equivalenti | | equiva- | (c) | c) | | | c) | |
| | del... a) | | parte | | | | | | |
| | | | d) | d) | | | d) | | |
| | Dare | Avere | | Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere |
| | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 27 | 28 |

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 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. V'hanno esempi di *Svolgimenti* a forme sinottiche più larghe, ed eguardio di quelli in cui non mancano alcune brevi descrizioni delle mutazioni di valore le quali si ricordano nei conti.

Così, negli *Svolgimenti* adottati presso l' *Uffizio* generale al Ministero di Agricoltura e Commercio, secondo che appare dal quadro di Contabilità pubblicato, ¹⁾ si 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 aggiunta a quella dei valori una o due colonne per le quantità. Livi si vedono anche *Svolgimenti* che hanno colonne per le osservazioni. Simili espedienti mirano a menomare uno dei maggiori difetti del metodo Carboni, quello di presentare scritture 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 menomare simile pecca senza accrescere l'altra, pure gravissima, dei conti di aggruppamento fittizi. Imperocchè se alle due colonne necessarie perchè vi possa essere, se non altro, la parvenza di un conto se ne aggiungono altre, cresce lo spazio occupato da ogni conto nel foglio e però scema il numero massimo di quelli che un sol foglio può capirne, riducendosi alla metà, o alla terza parte, o va dicendo, secondo che ad ogni sezione dei singoli conti si aggiunge una o due o più colonne. Parimenti, se si lascia uno spazio 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 alloggiarsi in ciaschedun *Svolgimento*, cresce nella stessa proporzione il numero degli *Svolgimenti* di vario grado necessario per ivi apparire un conto composto nei suoi conti semplici, e però crescono i conti di aggruppamento fittizi. Onde si vede che il metodo Carboni è inadatto a una larga forma sinottica e a più forte ragione alla forma descrittiva.

1) — Quadro di contab. per la scrittura in partita doppia (metodo logigrammatico) per l'amministrazione dell' *Uffizio* generale del Regno - Roma 1877. 62

Presso l'Economato generale al Ministero di Agricoltura e Commercio si è anche adottato questo espediente, di sviluppare in un medesimo foglio due conti composti, anziché un solo, quando i conti in quei quelli han da dividersi son così pochi da potersi tutti collocare in quel solo foglio. E, per quanto riguarda le colonne equivalenti, talvolta si sono in colonne distinte riprodotti integralmente i due conti composti, tale altra si son riunite nelle colonne di un conto solo le scritture di entrambi i conti. Tale espediente serve a tutt'altro che ad ottenere un po' di risparmio di carta, proprio poco per vero dire.

Nondimeno potrebbe divenire utile nel caso in cui i due conti (e potrebbero essere anche più) dovessero riguardarsi come riuniti in un solo da sviluppare secondo altri criteri in una serie diversa di conti semplici adrittura, o meno complessi, in tal modo che ciascuno di questi contenga partite non di uno solo di quei conti composti ma di più.

Ricordo d'aver detto che ogni svolgimento occupa un foglio: sarei stato più esatto se avessi detto che le scritture, onde vanno abbinandosi i conti di ogni svolgimento, non si compongono mai in verun tempo su più fogli contemporaneamente, potendo avvenire che un primo foglio si riempia e se ne debba occupare un secondo e quindi un terzo, un quarto, ecc.

I fogli in cui si trovano gli svolgimenti si legano, in modo da formare registri e ciascun registro può contenere un solo svolgimento o più svolgimenti riuniti: è però da consigliare che non si congiungano in uno stesso libro svolgimenti di gradi diversi.¹⁾

¹⁾ G. Carboni. Quadro di contabilità per le scritture della Ragioneria generale. op. cit. § XXIII.

Capitolo VI.

Divisione dei conti fondamentali della Bilancia economica.

Non è indispensabile che i conti fondamentali della Bilancia logistico-grafica si riducano a due soltanto. Già, schedando dei conti della 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 s'ha spazio nel giornale: solamente col crescere del numero dei conti scema il numero degli articoli permutativi e quindi delle somme che possono riferirsi alla colonna delle permutazioni. Infatti devono riferirsi a così fatta colonna soltanto le somme che non alterano il saldo di qualcuno dei conti della Bilancia, e dovrebbero scriversi ad un tempo in Dare ed in Avere di uno solo fra essi. Ora, molti fatti che non alterano la sostanza in monte, e non dovrebbero registrarsi nei conti fondamentali se si restringessero a due, possono indurre nomenclature opposte nelle due o più parti o branche in cui si voglia considerare divisa essa sostanza, e però debbono notarsi nei conti che a quelle parti o branche si fossero accesi nel giornale. Ma questo non è che uno svantaggio apparente, giacché le più volte quelle somme avrebbero pur dovuto riprendersi negli avvolgimenti di primo grado. Resta invece il vantaggio reale di avere nel giornale una prima divisione dei conti in virtù della quale può crescere d'assai, nei riguardi amministrativi, l'importanza delle notizie che si hanno nella Bilancia patrimoniale.

Il Cerboni nella pratica ammette la divisione di entrambi i conti fondamentali, e una divisione ampia poiché giunge fino a suggerire l'apertura di otto conti per la Bilancia economica.¹⁾

¹⁾ Veggasi negli Atti relativi all'impianto delle scritture complesse nelle Intendenze di Finanza, già citati le colonne del giornale a pag. 38. 39

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.¹⁾ È la solita dissonanza fra la teorica e la pratica.

Finché i conti della Bilancia logismografica restan due soli, in essi si notano soltanto le modificazioni e queste son sempre le stesse per l'uno e l'altro, cosicchè essi son e si mantengono ognora inversamente uguali. Onde, a ben guardare, l'uno non accresce d'un ette 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, purchè si avesse cura di rovesciarne le partite prima di separarle negli Svolgimenti che sarebbero propri dell'altro conto ove esistesse.

Crescendo a più di due i conti della Bilancia, ciascuno viene ad avere diverse scritture e diverso saldo dagli altri, e però dan tutti notizie varie, e possono essere tutti, anche ne' riguardi dell'amministrazione, utili.

Quando i conti della Bilancia son molti può darsi che non tutti debban svilupparsi. Nella Bilancia dello esercizio economico che è nel giornale proposto dal Carboni per la Società geografica italiana, e che consta di cinque conti, uno per il Proprietario e quattro per gli Agenti e Corrispondenti, ve n'han due, quelli per i Consegnatari del denaro e dell materie, che non sono svolti non avendo la Società che un sol Cassiere e un sol Consegnatario di materie. La qualità di conti complessi da decomporli è indicata, anche in queste Bilance di forma più ampia, da sigle poste in capo a essi conti. A tal modo

¹⁾ C. Carboni. Rudimenti di logismografia. opus. 5. XLV. pag. 53. 59. 60. 62. 66.

²⁾ C. Carboni. Cenni sulle scritture a partita doppia (metodo logismografico) della Società geografica italiana. Roma. Stamperia Reale 1878. pag. 38 e 39.

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, è soverchio il dirlo, 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 formano 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, modificazioni e permutazioni, così come questi e quelli sono stati definiti dal Carboni, ma ancora tra quelle due specie di articoli e le modificazioni e permutazioni così come le ho definite io. E però rende palese l'esagerazione che è nelle parole con cui l'inventore della Logismografia enuncia i pregi della colonna delle permutazioni.

Inoltre una Bilancia logismografica a più conti fa manifesto non essere conforme a verità né il canone, più volte ripetuto dal Carboni, che le scritture devono sempre incominciarsi "impostando due conti", né l'idea madre e il gran principio enunciato dal Rossi come fonte di tutta la scienza logismografica, che due soli sono i conti fondamentali dell'arte. Invece si pongono nella Bilancia fin quattro conti intestati al mandante, e quattro agli Agenti e corrispondenti¹⁾ e non si aggruppa poi per ottenere quei due soli conti complessi, quando si ammette che il crescere dei conti della Bilancia può far risparmiare uno svolgimento²⁾, qual valore può mai serbare l'affermazione che "due soli, assolutamente due" sono i conti che possono "rappresentare tutta un'Amministrazione"³⁾.

¹⁾ Veggasi il Giornale per le scritture complesse nella Intendenza di Finanza negli atti relativi all'impianto di simili scritture già citati.

²⁾ G. Rossi. Estetica logismografica (Veggio 1887). Vol. I. § XV. pag. 58.

³⁾ G. Rossi. Attinenze logismografiche. op. cit. lib. II. cap. III. pag. 53.

Insomma non è vero che i conti in cui le scritture trovano
lor sintesi maggiore debbano essere sempre due e solamente due;
è vero soltanto questo, che affine di avere la doppia scrittura si voglia
no due serie di conti accesi a due serie di oggetti equivalenti nel-
la loro somma algebrica, e fra loro antitetici o riguardati co-
me tali.

Capitolo VII.

Gli Svolgimenti paralleli. p.

Art. I.

Moltiplicità degli Svolgimenti di un medesimo conto.

Ragionando della teorica del conto ho notato come possa
tornar utile considerare nelle scritture i fatti amministrativi
in più aspetti, ossia classificare nei conti in più manie-
re così gli elementi come le parti ideali di un fondo qualsiasi
o di una sua porzione. E nello svolgere la teorica della Partita
doppia ho accennato ad Aziende che tengono per un medesimo
fondo più sistemi di scritture e alla notevole prescrizione che
è nelle Istruzioni emanate dal Minghetti il 4 settembre 1874
intorno all'applicazione della Partita doppia alle scritture delle
Amministrazioni centrali, per cui alcuni conti sintetici del
Mastro dovevano svilupparsi in due modi, in due Partitari di-
versi.

Or bene, anche nel metodo Berboni, pel modo con cui proce-
de allo sviluppo dei conti, è possibile, anzi agevole, ottenere una co-
sì fatta molteplice classificazione delle scritture. In vero² importa
separare in più maniere, contemporaneamente, o tutte le par-
tite di un conto fondamentale, o soltanto quelle di un conto com-
posto di qualsivoglia grado negli Svolgimenti, basta assegnare
a simili conti tanti svolgimenti o serie di Svolgimenti di gradi
decrecenti quante sono i modi in cui si vogliono classificate
quelle partite. Si otterranno così scritture, conti o svolgimenti

simuloni, paralleli, gemelli. È bene che questa qualità di svolgimenti paralleli ad altri appaia dai loro simboli; onde deve conservarsi per tutti il simbolo dell'unico conto composto che svolgono salvo ad aggiungere per gli svolgimenti della seconda serie, della terza e va dicendo, le voci bis, terzo ecc. e poi tutti gli indici necessari. E, perché si veda quali sono i conti composti che vengono svolti in più modi, in testa ad essi, anziché un simbolo solo si scrivono due, tre o più simboli dei due, tre o più svolgimenti nei quali si procede alla prima molteplice divisione delle scritture.

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 se gli articoli modificativi del conto composto sono comuni a tutti i suoi svolgimenti paralleli, debbono in tutti ripetersi, ciascuna serie può avere peculiari articoli permutativi. Si più, siccome pel sistema di progressive e continue equivalenze adottate dal Carboni, 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 poi farsi di un conto qualsiasi, non muta per nulla la notazione dei suoi articoli modificativi, muta nondimeno quella dei suoi articoli permutativi, e tutte le somme da riprendersi nella 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, propriamente, un articolo modificativo in un conto del giornale da svilupparti in due modi diversi e di un articolo permutativo di $\text{L} 200$ da riprendersi poi in entrambe le serie di svolgimenti, alla colonna delle permutazioni del giornale

si deve scrivere la somma di L. 400. Dove, se il conto avesse dovuto avere un solo sviluppo, ivi non si sarebbe scritto se non L. 200. Le cose dette valgono anche per il caso che il conto da svolgersi in più modi trovassi, non già nel Giornale, ma in uno Svolgimento.

Negli scritti del Carboni anteriori alle Istruzioni del Minghetti, sopradette, non vi ha traccia di conti sviluppati in più modi. Il primo conto da lui svolto in due maniere, s'io non erro, trovasi nell'ultima ricomposizione logismografica che è nell'opera del Riva.¹⁾ Qui si tratta del conto del Proprietario in una Bilancia a soli due conti. È in una Bilancia simile del Giornale che si tiene presso la Ragioneria generale dello Stato, a cominciare dal 1877, esso conto del Principale è pure sviluppato in due modi.²⁾ Nelle scritture dell'Intendenza di Roma, dove nella Bilancia logismografica, in luogo di un conto unico al Mandante, se vi eran posti tre parziali, uno ha doppio Svolgimento.³⁾ Infine nelle scritture complesse iniziate al cominciare di quest'anno 1881 presso la Intendenza di Finanza il conto del Tesoriere, impropriato nel giornale, come conto della Bilancia logismografica, è svolto in doppia maniera.⁴⁾

Questo, rispetto alle applicazioni: dagli scritti del Carboni non appare se egli sia: fermato a considerare la possibilità di uno sviluppo molteplice indefinito di un conto qualsiasi del Giornale non solo, ma anche degli Svolgimenti. Il Rossi accenna con poche parole a codesta possibile mol-

1) — M. Riva. Dell'insufficienza della partita doppia in op. cit. tab. XXII. pag. 176.

2) — Quadro di contabilità per la Rag. gen. in op. cit. pag. 40 e 41

3) — Estratto delle scritture (metodo logismografico) tenute nel mese di agosto 1879 presso l'Intendenza di Roma. Roma. 1879.

4) — Atti relativi all'impianto delle scritture complesse nelle Intendenze. op. cit. pag. 38. 39.

semplicità di sviluppi per i due conti fondamentali.¹⁾

Art. 2.

Intorno al doppio Svolgimento che
il Carboni fa del conto del proprietario,
nella Bilancia economica.

Ho già dovuto osservare che il Carboni e nelle applica-
zioni che fece del metodo suo alle registrazioni patrimonio-
riali si valse della forma di scrittura doppia che si svol-
ge merce due serie di conti accesi ad elementi della sostan-
za, ed ho detto egualmente che egli riferisce le teoriche qua-
si esclusivamente a codesta forma di scrittura doppia.
Nelle scritture patrimoniali composte in tal modo non
si hanno conti di utili e danni, perdite o profitti. La man-
canza di simili conti era lacuna grave, e per colmarla
egli non seppe da prima trovare altro espediente se non
questo, di tenere un altro ordine di scritture, un'altra Bi-
lancia logismografica coi relativi Svolgimenti in cui doves-
sero apparire le variazioni del patrimonio riguardato in a-
stretto, in monte. Così nel progetto presentato da lui nel
settembre 1874 per l'impianto delle scritture logismogra-
fiche presso il Municipio di Firenze, progetto che non fu
attuato, pose due Bilance a due conti, una per il movi-
mento dell'asse patrimoniale e una per le Rendite e Spe-
se.²⁾ Così ancora presso la Direzione dei servizi amministrati-
vi al Ministero della guerra aprì, secondo ho già detto, oltre
a quella patrimoniale, propriamente detta, una seconda
Bilancia per le spese.³⁾

Ma poi avrà dovuto osservare che il conto del proprie-

1) — G. Rossi. Attrezze logismografiche. op. cit. lib. V. cap. II. pag. 236.

2) — G. A. Bonalumi. Storia e Sviluppo del pensiero logismografico.
Lanuvio. 1878. cap. V. pag. 208 e 209.

3) — Vedi più addietro il cap. III° di questo libro.

laris, anche riguardato come l'epilogo dei conti alle specie di beni, crediti o debiti, spoglio delle permutazioni, indicava il patrimonio netto originario, quindi gli aumenti e le diminuzioni effettive in esso rilevate, e che per ciò era possibile separare quelle sue partite in conti accessi alle varie parti ideali del fondo oggetto complessivo delle scritture (patrimonio netto iniziale, rendite o utili, danni o spese), molto più che, quanto alle compensazioni che per avventura occorressero tra due di codesti conti o più, esse potevansi riferire all'ultima colonna del giornale insieme alle permutazioni proprie del conto sintetico riguardato nel suo primo aspetto. Onde 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 nella Bilancia logisimografica.

Io ho cercato inutilmente negli scritti del Carboni una dimostrazione desunta dai principii teorici posti da lui, la quale tenda a provare l'opportunità di una simile doppia decomposizione, ed a chiarire la omogeneità o, almeno, la somiglianza dei conti agli utili e ai danni coi conti alle specie di beni, di crediti e di debiti, poiché tal somiglianza vi dovrebbe pur essere se le due serie di conti potessero razionalmente derivarsi da un unico conto complesso. E s' 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 questa, che è opera di scienziato, che non dei meccanismi di esso metodo, i quali potrebbero essere frutto di ricerche e tentativi del ragioniere pratico, costui, dico, doveva pur sentire la necessità di dare una ragione valida di un fatto tanto importante che viene a sconvolgere l'armonia tra addebitamenti e accreditali, perché in nessun caso si pongon somme che bilancino quelle scritte nei conti propri di 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, s'intende. Ma verso chi? Non certo verso un particolare agente e corrispondente. Forse verso gli agenti e corrispondenti in monte? Possano essi, anche con molta forza di immaginazione, riguardarsi come solidali contro il proprietario?

Il Cerboni, intorno a codesto punto capitale, si limita a dire che la posizione economica del Principale raccolta nel suo conto a Giornale si spiega in due maniere distinte nelle sottoposte serie gemelle di "Logismentati"..... "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 le sue significazioni statistiche"¹⁾ Onde chiama conti statistici i conti alla sostanza netta, ai suoi aumenti e alle sue diminuzioni, e conti specifici, quelli accessi alle varie specie di beni, crediti o debiti.

Se il conto del proprietario è il primo intestato nel Giornale, la qual cosa accade sempre quando in esso vi ha una sola Bilancia logisimografica, esso sarà designato nei suoi due aspetti dai simboli A e Abis. Il primo simbolo designa il conto del proprietario riguardato nel primo aspetto nel quale lo considerò il Cerboni nelle prime applicazioni fatte da lui, e nel quale si considera sempre da lui e dai discepoli suoi nella esposizione delle teoriche, o' dire esso conto riguardato siccome il compendio dei conti specifici; il secondo simbolo indica invece il conto del proprietario in quanto riassume in sé i conti statistici. I due simboli stessi potranno anche servire per designare le due diverse serie di conti che si

¹⁾ — G. Cerboni. Quadro di contab. per la Rag. gen. op. cit. Nota XII. pag. XXIV.

fan derivare dal conto del Proprietario.

Non è forse inutile ricordare che i conti specifici procedenti dal conto A, considerandoli accessi al Proprietario, presentano in Avere le mutazioni attive - incassi, acquisti e produzioni di beni, il sorgere di crediti, ecc - e in Dare le mutazioni passive - pagamenti, vendite o consumi di beni, estinzioni di crediti ecc - e ciò contro la pratica universalmente seguita.

Ora, qual è l'alto fine, l'alta ragione che spinse il Carboni a considerare, in opposizione alle consuetudini da secoli invalse, cotale conti in cotale aspetto? L'esistenza di conti propri al patrimonio netto, agli utili e alle perdite non toglieva forse il solo perché della inversione loro? In fatti quale altro perché vi poteva essere se non quello di ottenere con simile expediente la costante parità tra gli addebitamenti e gli accreditamenti? La spiegazione di questo suo singolare procedere non può trovarsi se non nella erronea teorica che egli ha voluto dare al suo metodo, la teorica che assevera tutti i conti essere vivi e accessi a persone vere per indicare debiti e crediti.

Le Amministrazioni le quali egli studii e studia sono estese, han beni in più luoghi, e per tutti consegnari veri. Questi per lo più rispondono di beni di varia natura, onde dai loro conti, anche accongiuntamente aggruppati, non si può desumere lo stato vero 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. Ma siccome, dinon esistono, consegnatari i quali in qualche modo rispondano di tutti i beni di un genere, di una specie o di una varietà, e solamente di essi, così il Carboni è stato indotto ad intestare quei conti al Proprietario. Da ciò la necessaria conseguenza di riguardare come conti suoi anche i conti ai crediti e ai debiti presi in monte o classificati secondo la loro natura.

È agevole conietto tutto ciò? Dove i Consegnatari mancano del tutto, e il Proprietario veste i lor panni, il che avviene nel più dei casi, che ragione si può egli essere di riguardare i beni da due punti di vista opposti solo perchè seguendo una prima via si classificano secondo le specie loro e la loro natura, e seguendo un'altra secondo i luoghi in cui si trovano? Non sono essi sempre elementi della sostanza? Che altro s'è fatto qui se non classificare quegli elementi in due maniere distinte? E anche quando vi sono Consegnatari veri, forsechè l'intervento loro muta così radicalmente lo stato delle cose da cambiare affatto la natura dei conti? È egli mutato il diritto di dominio del Proprietario su quei beni così fattamente da divenire un semplice credito personale? E per crediti e debiti che ragione si ha egli di considerarli in due aspetti del tutto contrari solo perchè si classificano in un modo piuttosto che in un altro?

Adunque i conti specifici alle consistenze patrimoniali e i conti ai Consegnatari e ai Corrispondenti, che il Carboni chiama giuridici, sono conti accesi ad elementi patrimoniali, son simili fra loro; onde quando si voglia da due soli conti della Bilancia derivare le tre serie di conti statistici, specifici e giuridici, la ragione e la logica vogliono che si faccia procedere da un medesimo conto, non già quelli specifici e quelli statistici, dissimilissimi fra loro perchè accesi ad oggetti di natura dispa- ratissima, sibbene quelli specifici e quelli giuridici. Così sicchè tanto i conti alle consistenze patrimoniali quanto i conti dei Consegnatari, Corrispondenti, dovrebbero riguardarsi come propagini del conto agenziale; in altri termini, sarebbe questo il conto che dovrebbe svilupparsi in due maniere, con quello del Proprietario. E che ciò sia vero appare anche dalla seguente considerazione. Possiamo che importa bensì classificare in due maniere distinte i beni veri e propri, prima badando alla loro natura, poi

tale doppia decomposizione dei conti del Proprietario dimostra che anche i conti delle consistenze patrimoniali son propaggini sue?

Mi è agevole il rispondere. La possibilità della doppia decomposizione del conto del Proprietario, così come la fa il Carboni, è dovuta alla introduzione della colonna delle permutazioni.

Pongasi da prima che i conti della Bilancia sian due soltanto. Il riferimento delle somme, che dourebbero scriversi due volte in ciascuno di essi, alla colonna delle Permutazioni, riducendo le scritture di quei conti cada da accennare a sole modificazioni, li rende perfettamente uguali ed opposti. Il secondo non è altro che il primo rovesciato, e reciprocamente. Pertanto se alle scritture lasciate in uno di quei conti, alle sue modificazioni vi dire, aggiungonsi in Dare e in Avere le permutazioni dell'altro, quel primo conto continuerà a rimanere di necessità inversamente uguale, scrittura a scrittura, a quest'ultimo integrato colle stesse somme; onde entrambi potranno svolgersi in due ordini di conti, eguali di più gradi, inversamente uguali, ciascuno a ciascuno. Se venendo al caso particolare di cui ora ragiono, 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 rendendo compiuto il conto dell'Agenzia col l'aggiunta delle stesse permutazioni, onde i conti specifici che secondo il giudizio mio, debbono in un procedimento razionale derivarsi dall'ultimo conto, possono in fatto ottenersi, colle sezioni cambiate s'intende, e anche dal primo trasformato 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 degli Avviziamenti, man mano che occorreva di riprendere esse per-

alle persone che ne rispondono, ma che si giudichi affatto inutile simile doppia classificazione per debiti e crediti. Se i conti alle consistenze patrimoniali si riguardano come conti elementari analoghi a quelli che il Carboni contesta ai Consegnatari, la doppia decomposizione, anche limitata a una parte sola della sostanza, è facilissima: basta dividere il conto agenziale della Bilancia, o nel Giornale, o negli Svolgimenti di primo grado, nelle sue due sezioni principali e sviluppare in due modi soltanto quella che riguarda i beni.

Invece, se si riguardano come suddivisioni del conto stesso che figura i conti statistici ciò non è possibile: non potessi in nessun modo derivare da un medesimo conto tutti i conti della serie Abis e una porzione dei conti della serie A. Non vorrebbe a tale intento l'espedito che suggerisce il Rossi¹⁾, di porre nel Giornale, anziché un conto unico al Proprietario, due: l'uno, poniamo, per gli aumenti e 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 rispetto all'intera sostanza, sono tuttavia articoli modificativi dell'uno o dell'altro di quei conti. E questi articoli modificativi non segnan utili o perdite, non segnan aumenti o diminuzioni dell'intero patrimonio, onde non si possono logicamente considerare come propri della serie Abis così come la intende lo stesso Carboni. Se si riscuote un credito di £ 500000 si vorrà dire, mentre la sostanza netta non è mutata d'un punto, che l'estinzione del credito è una perdita, l'incasso di £ 500000 un utile? Se poi nei due conti parziali sopra detti non si volesse porre che le modificazioni vere e proprie, lasciando gli articoli modificativi a cui ho accennato, dai conti in cui appaiono le rendite e le spese attribuenti

¹⁾ — G. Rossi. Saggi di critica ecc. op. cit. serie VI. § IV. pag. 336.

mutazioni.

Il ragionamento sussiste anche, per i casi in cui il Carboni pone più di due conti nella Bilancia patrimoniale. Egli non divide mai il conto del proprietario, quando lo svolge, 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 uguale e reciproco al secondo supposto indiviso, e quindi decomporli in conti reciproci a quelli che dovrebbe essere sue suddivisioni.

Si supponga per un momento che non si abbia nel giornale la colonna delle permutazioni e che i conti complessi della Bilancia contengano tutte le partite dei conti semplici in cui hanno da svilupparsi poi. Si sa che il Carboni non potrebbe allora ottenere le due serie di Svolgimenti A e Abis, se non a patto di accendere nel giornale due conti al proprietario, uno per le consistenze patrimoniali, l'altro per la sostanza netta, le rendite e le spese; poiché il conto che indica i mutamenti di quelle non contiene tutte le partite della serie Abis non essendovi gli articoli permutativi propri di tal serie che quelle che contiene non le ha distinte, cosicchè non potrebbe svolgersi nei conti Statistici, e d'altra parte il conto che riguarda il patrimonio in sé, nei suoi aumenti e nelle sue diminuzioni, non contiene gli articoli permutativi di quello alle consistenze, e però non potrebbe svilupparsi nei suoi conti semplici.

Accade 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 da Carlo Carboni, di non registrare nel conto dell'agenzia la permuta di una par-

ai beni non si potrebbero derivare i conti degli stessi beni
fino almeno che la logismografia conserva le sue forme e
i suoi meccanismi attuali, perchè, volendo dare un solo
esempio, l'articolo anzidetto di £ 50000, non potrebbe riguar-
darsi come permutazione in nessun Svolgimento in cui
sino soltanto conti a essi beni.

Aggiungasi che considerando, come fa il Bertoni nel-
le sue teoriche, il conto delle consistenze patrimoniali, que-
le conto del Proprietario, l'esistenza degli Svolgimenti
di quel conto accanto agli altri del conto ai Consegna-
tari 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 insomma que-
sti conti, salva l'inversione delle sezioni e la maggiore o mi-
nor ampiezza, sarebbero nell'altro che una ripetizione, di
conti intestati ai supposti Consegnatari e ai Corrisponden-
ti, o singoli o divisi in classi; la qual cosa è poco men che
assurda. Se non che in questo punto le applicazioni che
egli ci fa conoscere non sono sempre conformi alle sue
teoriche. Nel libro del Riva, secondo ho osservato di già, si han-
no due eccezioni, due esempi in cui non figurano pun-
to i così detti conti alle consistenze patrimoniali: veg-
gansi le Riduzioni logismografiche dell'esempio di scrit-
tura a partita doppia ammesso alle Istruzioni approvate
con decreto del Ministero delle Finanze in data 4 settem-
bre 1874, e di quello dato dal Marchi nei suoi Cinquecon-
tisti.

Tutto che mi si possono innovare queste due questioni
mi si veramente le due serie di Svolgimenti che fan ca-
po a quelli di primo grado A e Abis del Bertoni contengo-
no conti di natura opposta, gli uni propri, gli altri ele-
mentari, come mai egli poté considerarli nelle appli-
cazioni come divisioni di un medesimo conto del Giur-
nate? O non è piuttosto vero che la possibilità pratica di
V. — M. Riva. Dell'Insufficienza ecc. op. cit. Tav. XII. e seg. fino alla XXX. pag. 136 e seg.

tità di beni affidata a un Consegnatario con un'altra di
beni equivalenti che si dà a lui stesso in consegna¹⁾. I con-
segnatari rispondono dei beni in natura e non del loro
valore: adunque eziandio le permute mutano le condi-
zioni della loro responsabilità e debbono notarsi nei conti
che dan ragione dello stato dei beni a loro affidati. Vera-
mente 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'
l'altro luogo, dall'uno all'altro Consegnatario; ma oltre
che queste partite si potrebbero tralasciare negli svolgi-
menti, è da osservare che, se si volessero in essi riprendere, sic-
come ciascuna dovrebbe allogarsi in Dare e in Avere di un
medesimo conto, non altererebbero quei conti essenzialmen-
te, perchè non ne modificherebbero il saldo, e non vi stareb-
bero a disagio, non essendo per loro natura essenzialmente
diverse dalle altre che ivi debbono necessariamente ap-
parire. Pertanto dei conti agli Agenti e Corrispondenti, se
si compiuti in tutte le loro scritture, è possibile ottenere
per via di semplice separazione delle partite i conti spe-
cifici.

Se mi si volesse dire che la colonna delle permuta-
zioni è un meccanismo proprio, caratteristico, essenziale
della logismografia, e però non è il caso di porre qui
l'ipotesi che essa non vi sia, risponderci che un mecca-
nismo qualsivoglia può cambiar forma e disposizio-
ne alle scritture, abbreviarle anche, ma non può mu-
tare la natura dei conti, la quale dipende esclusiva-
mente dalla natura degli oggetti loro, nè può giustifi-
care rappresentazioni grafiche di quei conti non confor-
mi all'indole loro.

Adunque può conchiudersi, poichè è stato dimostra-
to in tanti modi, che i conti specifici della serie A, sono

¹⁾ C. Carboni. Rudimenti di logismografia. op. cit. § V. pag. 17 e 18.

simili a quelli giuridici intestati agli Agenti e Corrispondenti e che i soli conti che possano in qualche modo intestarsi al Proprietario son quelli della serie A bis che segnano la sua condizione economica rispetto alla ricchezza assegnata all'Azienda. Onde, se da due soli conti fondamentali si vogliono logicamente derivare le tre serie sopra dette, dovrà svolgersi il conto del Proprietario in un modo solo, nei conti statistici, e quello dell'Agenzia in due.

Art. 3.

Sulla doppia decomposizione
che il Rossi fa dei
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, merce di due distinte Bilance decomposte in due maniere, non soltanto l'asse patrimoniale, ma eziandio 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 atinenti all'esercizio economico non figura più; invece si è, nella maggior parte dei casi, diviso il conto del Proprietario in due maniere, cosicché s'è ottenuta l'anzidetta serie di conti A bis alla sostanza netta, alle rendite e alle spese. Il caso in cui convenisse sviluppare, secondo criteri diversi, in due modi i conti alle parti ideali del fondo non si è presentato più, pare, al Carboni; certo è che egli non ha detto come l'avrebbe risolto pur conservando una sola Bilancia all'esercizio economico.

Al simile caso ha pensato il Rossi. Questi nella sua Logismografia carboniana completa considera le quattro

so fondo. Adunque il Rossi, riguardando i conti svolgenti
di da Bbis come filiazioni del conto agenziale ha aggiun-
to un errore di teoria e di applicazione di più a quelli
del Carboni.

Giova perarci a considerare codesta Logismografia
completa così come l'ha esposta il Rossi. Egli, nelle sue
Attenzioni logismografiche, dopo aver studiato i due conti
fondamentali della bilancia economica A e B in tutte le loro
scritture, e detto che registrandosi i fatti semplici essi debbo-
no risultare inversamente uguali somma a somma, se-
para nell'uno e nell'altro gli articoli modificativi dai
permutativi, e ottiene così due altre coppie di conti, quel-
li Abis e Bbis, contenenti i soli articoli modificativi e gli
altri a e b aventi i soli articoli permutativi. Afferma
poi che le tre coppie di conti così ottenute rappresentano
i tre momenti dell'amministrazione economica. "Ed
invero, continua, i due conti A e B ci rappresentano l'am-
ministrazione in tutto il suo complessivo e intero mo-
mento, tanto nell'aspetto diretto del proprietario, quan-
to nell'inverso delle Agenzie, mentre i due conti Abis e Bbis
ci mostrano l'amministrazione economica nei suoi
reali e riconosciuti effetti, vale a dire negli aumenti e nel-
le diminuzioni della sostanza. Il primo momento è rap-
presentato da due conti che io chiamo integrali, il secon-
do momento è rappresentato da conti che io dico differen-
ziali". "Il terzo momento poi rappresenta quello dell'am-
ministrazione per il quale la somma totale dei diritti e
degli obblighi non subisce alterazione di differenza riman-
nendo nel loro complesso quelli di prima. Io lo chiamo mo-
mento di congiunzione".¹⁾

Più oltre ritorna sulla natura dei vari conti e af-
ferma che come son personali i conti integrali, così lo so-
no anche i differenziali. "Ed invero, scrive, i due primi mo-

¹⁾ — G. Rossi. Attenzioni logismografiche. op. cit. lib. III. cap. III. pag. 81.

menti non differenziano per verità in quanto ai contenenti i quali sono sempre le due personalità dell'amministrazione economica, ma differiscono in quanto al contenuto. Ognuno di questi due momenti ci rappresenta le due personalità dell'amministrazione economica sotto un aspetto diverso...¹⁾

Nel Saggi di critica logisimografica ritorna su tale questione, e, dopo aver accennato alle classi capitali dei fatti da registrare, espone le formule dei conti integrali che io riproduco aggiungendovi le spiegazioni:

1° Momento. Conti integrali. (A e B).

| N° | Esplicazioni | Proprietario | | Agenzia | |
|----|--|--------------|-------|---------|-------|
| | | A | | B | |
| | | Dare | Avere | Dare | Avere |
| 1. | Inscrizione delle attività (a+b) e delle passività (b) | b | a+b | a+b | b |
| 2. | Inscrizione delle rendite e dei profitti nella somma (c) | - | c | c | - |
| 3. | Inscrizione delle spese nella somma (d) | d | - | - | d |
| 4. | Compensazioni numeriche (e) | e | e | e | e |
| 5. | Passaggi di beni da persona a persona, da categoria a categoria per la somma (f) | f | f | f | f |
| 6. | Cessioni di beni con acquisto di valori equipollenti (g) | g | g | g | g |

Fonde trae gli altri due momenti come segue:

2° Conti differenziali (Abis e Bbis).

| N | Proprietario | | Agenzia | |
|---|--------------|-------|---------|-------|
| | Abis | | Bbis | |
| | Dare | Avere | Dare | Avere |
| 1 | - | a | a | - |
| 2 | - | c | c | - |
| 3 | d | - | - | d |
| 4 | - | - | - | - |
| 5 | - | - | - | - |
| 6 | - | - | - | - |

3° Permutazioni e compensazioni.

| N. | Proprietario | | Agenzia | |
|----|--------------|-------|---------|-------|
| | Dare | Avere | Dare | Avere |
| | 1 | b | b | b |
| 2 | - | - | - | - |
| 3 | - | - | - | - |
| 4 | e | e | e | e |
| 5 | f | f | f | f |
| 6 | g | g | g | g |

1) G. Rossi. Attinenze ecc op. cit. lib. III. cap. III. pag. 82

2) G. Rossi. Saggi ecc, op. cit. serie VI. § II. pag. 514 e seg.

E dà anche la seguente formole per le scritture del giornale: ¹⁾

| #. | Fatti contabili derivanti dai fatti amministrativi. | Bilancio patrimoniale | | | | |
|----|--|---------------------------|-------|---------------------|-------|------------------------------|
| | | Proprietario A. A bis. | | Agerzia B. B bis | | Permutazioni e compensazioni |
| | | Dare | Avere | Dare | Avere | |
| 1. | Fatto iniziale. Inscrizione delle attività (a+b) e delle passività (b) | — | a | a | — | 2b |
| 2. | Fatto modificativo aumentativo. Inscrizione delle rendite, dei profitti ecc | — | e | e | — | — |
| 3. | Fatto modificativo diminutivo. Inscrizione delle spese, delle perdite ecc | d | — | — | d | — |
| 4. | Fatti permutativi interni. Passaggi di beni da persona a persona, da categoria a categoria | — | — | — | — | 2f |
| 5. | Fatti permutativi esterni. Cessioni di beni con acquisti di valori equipollenti | — | — | — | — | 2g |

Non volendo far questioni di parole lascio di dire che qui è per avventura usata impropriamente la voce momento, la quale, e nel linguaggio comune e in quello tecnico di tutte le scienze, accenna sempre a successioni di tempo.

¹⁾ Laggi di critica op. cit. Serie VI. S. II. pag. 315

Nelle Attenenze logisimografiche parla spesso di due conti integrali e di due conti differenziali. Così - là dove ragiona dei principi fondamentali, richiamata la norma già da me computata 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:

"Ma esistendo ideologicamente il secondo momento, e l'arte sviluppandolo mediante i conti differenziali, è evidente che i fatti modificativi produrranno o daranno luogo ad un secondo articolo in partita doppia, nei due conti Abis e Bbis, il che porterebbe a concludere che anche per i fatti modificativi si hanno sempre due articoli in partita doppia." ¹⁾ Onde - il suo principio fondamentale:

"Ogni fatto (semplice) amministrativo d'ordine giuridico-economico è sempre rappresentato da due articoli in partita doppia. Uguali

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 Rossi trae dalle teorie sue, siccome nelle quattro serie di conti Abis e B, A e Bbis, si hanno in realtà due sistemi di conti a partita doppia, diretta nell'uno, inversa nell'altro, riguardanti un medesimo fondo, potrebbe concludersi che realmente la registrazione di ogni fatto richiede in ciascun sistema un articolo in partita doppia e sia vero il sopra detto principio. Se non che, come è stato provato di già, i conti della serie B hanno permutazioni lor proprie, quelle che il Rossi chia-

¹⁾ G. Rossi. Attenenze ecc. op. cit. lib. III. cap. III. pag. 83

²⁾ Id. Id. Id. D. D. pag. 85.

ma interne e che dipendono da passaggi di beni da perso-
na a persona, da luogo a luogo, le quali non riguardano
punto i conti della serie A, e inoltre vi possono essere
permutazioni o se involti compensazioni numeriche spe-
ciali all'una o all'altra delle due serie Abis e Bbis. Adun-
que il principio che il Rossi enunciava con tanta solennità
non è vero in tutti i casi.

Inoltre, poiché nella pratica non si pongono nel Gior-
nale i conti integrali A e B, venendo essi, secondo osserva il
Rossi, "rappresentati ivi dalle loro parti costituenti, cioè
dalle differenze o compensazioni"; in esso giornale "i fatti
modificativi sono realmente rappresentati da un solo
articolo in partita doppia". Questa osservazione è stata
dimenticata da alcuni autori che parlarono della logismo-
grafia completa, ond'essi, enunciando senz'altro il princi-
pio del Rossi, errarono più di lui. ¹⁾ Voglio tuttavia notare
che, riprendendosi due volte negli Esposizioni paralleli
i conti fondamentali, nel fatto le singole somme lascia-
te in essi per segnare gli articoli modificativi contano
quanto una somma doppia della colonna delle permu-
tazioni.

Tale è la logismografia completa così come il Rossi la
sviluppa. Nelle Attinenze logismografiche egli non cerca di
riannunziare la lacuna lasciata dal Carboni, e non dà netta-
na ragione valida che giustifichi, dal suo punto di vista,
l'origine dei conti Abis e Bbis. Egli li trae dai conti integra-
li per mezzo di un semplice artificio computistico sepa-
rando in essi gli articoli modificativi dai permutativi.
Certo è vero che in altro luogo osserva che "le compensazio-
ni numeriche teoricamente non possono avvenire che
nei due conti A e B e mai nei due Abis e Bbis essendo che i
due primi sono integrali, gli altri differenziali." ²⁾

¹⁾ — G. Rossi. Attinenze ecc. op. cit. lib. V. cap. II. pag. 130.

²⁾ — Veggasi, fra gli altri, il Trattato di Ragioneria di Massa e Gitti cap. X. pag. 502 e seg.

³⁾ — G. Rossi. Attinenze ecc. op. cit. lib. V. cap. II. pag. 129 p. 1549

Per venire logicamente a questa conclusione conviene dimostrare prima che in realtà i conti che danno ragione della sostanza netta, delle rendite e delle spese in qualunque modo considerate, non possono in nessun caso avere altre scritture se non quelle che risultano dalle differenze tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da fare ai conti degli elementi patrimoniali. Ma il dare così fatta dimostrazione è fuor del possibile. Perchè lasciando stare i giri di partite che, per qualsivoglia ragione, nel corso dell'esercizio o alla sua fine, debbono fare, è da notare che registrando i fatti complessi, anzi i gruppi di fatti, come generalmente si fa nelle grandi Aziende, possono doversi porre ad un tempo addebitamenti e accreditamenti, così nei conti delle serie A e B come in quelli delle serie A bis e B bis. È vero questo soltanto che la somma algebrica delle scritture da comporsi nei conti di ciascuna di queste ultime serie uguaglia la somma algebrica di quelle che debbono riferire ai conti di una delle prime due.

Come conclusione a questo ragionamento, si nota che, poichè i conti della serie B contengono partite che non sono proprie dei conti della serie A e di più sono inversi a questi, poichè i conti della serie B bis e c. riguardio quelli della serie A bis possono avere partite peculiari a esse soltanto, quando si vogliono raccogliere in quattro conti tutte le partite di quelle quattro serie, ciascuno di tali conti complessi riuscirà in qualche scrittura diverso dagli altri, e però, almeno nei riguardi computistici, costituiranno veramente quattro conti distinti, ancorchè l'oggetto loro sia sempre uno, il fondo oggetto complesso delle scritture dell'intero sistema.

Ma questa conclusione non garba agli apostoli del nuovo metodo. Il Rossi scrive che affine di "spiegare completamente il primario di queste nuove apparecchie", per cui i conti fondamentali, che son due soltanto,

appaiono quattro e forse sei; "avrebbero dovuto entrare nel campo economico" e allora non avrebbe più finito¹⁾ Onde s'accontenta di riaffermare che i conti son due soli, che "i logismitografi usando i simboli (A, Abis), (B, Bbis) non intendono di esprimere quattro conti diversi, ma ideologicamente, se un numericamente, eguali a dire".²⁾

Il Rossi poi ha cercato di confortare alcune osservazioni che, in un discorso pronunciato al primo Congresso dei Ragionieri Italiani, io aveva creduto di dover fare intorno al duplice sviluppo dei conti fondamentali. Io aveva detto, tra l'altre cose, che se la colonna delle permutazioni nel giornale non ci fosse stata, né il Cerboni avrebbe potuto, merco la semplice separazione delle partite, derivare dal conto del Proprietario, in qualunque modo foggiate, i conti della serie A e Abis, né egli, il Rossi, dal conto dell' Agenzia quelli delle due serie B e Bbis.

Egli ammette che l'esistenza della colonna delle permutazioni non potrebbe giustificare una erronea rappresentazione grafica dei conti, ammette anzi che essa non è "una necessità assoluta e teorica" e aggiunge che sopprimendo essa colonna "che vincola il pratico esecutore e che è a lui necessaria per ragioni d'arte sperimentale, si viene ad abbandonare questo vincolo, si acquista libertà teorica, quella libertà che è carattere sublime di ogni scienza"³⁾

Tudi, dopo aver ricordato che il conto integrale del proprietario è quello che epitoga i conti della serie A, i conti specifici, afferma che "non solo si può teoricamente e praticamente svolgere esso conto integrale del proprietario

- 1) — G. Rossi. Saggi di critica log. — op. cit. Serie sesta. § II. pag. 317.
 2) — Id. Id. Id. Id. Id. § III. pag. 322
 3) — Id. Id. Id. Id. Id. " 323
 4) — Id. Id. Id. Id. Id. " 325.

in conti statistici, ma, sempre teoricamente, la statistica diventa così piena, così ricca, da non aver l'eguale".¹⁾ E procede poi alla effettiva decomposizione nel modo che appare dal seguente schema.²⁾

Svolgimento statistico (economico) del conto (integro) del Proprietario

| Minute | Conto integro del Proprietario | | Differenze | | | | | | Eguaglianze | | | | | | |
|--------|--------------------------------|-------|--|-------|--------------------------------|-------|---------------------|-------|-------------------------|-------|----------------------|-------|----------------------|-------|---|
| | | | Patrimonio o capi tale netto originari | | Rendite, utili, profitti, ecc. | | Spese, perdite ecc. | | Compensazioni numeriche | | Permutazioni interne | | Permutazioni esterne | | |
| | A bis 1 | | A bis 2 | | A bis 3 | | A bis 4 | | A bis 5 | | 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 | - |

Qui son da osservare più cose.

In prima il conto A, ancorchè integro, non può contenere le compensazioni o i giri di partite proprie soltanto dei conti della serie A bis, onde i conti statistici, che il Rossi 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 Rossi, non trova conferma nella

¹⁾ — G. Rossi. *Saggi ecc. op. cit. serie VI. § III. pag. 323.*

²⁾ — *Id. Id. Id. Id. Id. pag. 325.*

pratica. Nessuno quando incassa, poniamo, £ 950 a saldo di un credito che figurava nei conti 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, perché ciò sarebbe contro la verità e quindi illogico.

In terzo luogo fin qui, secondo osserva lo stesso Rosti, non si è ancora sentito il bisogno pratico di comprendere nei conti della serie A bis le permutazioni così come egli le ha volute¹⁾ e quando pure tal bisogno si sentisse, lo si potrebbe soddisfare, risparmiando la metà del lavoro almeno, col raccogliere quelle permutazioni, come si fa di tanti altri dati, in tabelle statistiche in cui essa appariva una sol volta e non già inutilmente ripetuta in due colonne vicine sempre necessariamente bilanciantesi fra loro. La libertà che rispetto a questo punto il Rosti reclama è libertà di fantastificare.

Nella di più vasta e di più feconda delle teorie che, in scienze simili a quelle che noi studiamo, non trovano e non possono trovare la loro immediata applicazione; nella di più dannosa al progredire di tali scienze, che codesto perpetuo divorzio delle teoriche dalla pratica vera e reale!

Io aveva detto nel discorso citato non esservi esempio in cui siano stati desunti i così detti conti specifici dal conto del proprietario quando esso era diviso nella bilancia economica, e aveva aggiunto che simile derivazione non si sarebbe potuta fare. E con ciò volevo dire, come del resto appare dal seguito del discorso, che se si fosse diviso il conto del proprietario nella bilancia, e a ciascun conto parziale si fossero dati svolgimenti propri, secondo fa sempre il Cerboni per i conti del giornale, non si sarebbe potuto da quei conti parziali derivare ad un tempo i conti statistici e i conti specifici. Ma il Rosti considerando quel passo isolatamente ha potuto cogliermi in fallo. Egli ha posto nel giornale tre sezioni del conto A bis, cioè ha separato gli articoli modificativi propri di quel conto, supposto integro, in tre conti parziali, e poi, con procedimento analogo a quello

¹⁾ G. Rosti. Saggi ecc serie VI. § IV. pag. 383.

che si era seguito per Svolgimenti di grado inferiore presso lo
contabile generale del Regno, ha riunite tutte le partite di
quei tre conti parziali nelle colonne equivalenti di un unice
co Svolgimento di primo grado, e ha potuto così coll'aggiunta
delle permutazioni proprie dei conti della serie A, ottenere que-
sti conti specifici¹⁾. Val la pena di fermarsi sopra un tal modo
di procedere? Non riprende egli forse in una sol volta nell'unico
Svolgimento tutti gli articoli modificativi di uno dei
due conti fondamentali come se essi nella Bilanciaia logismo-
grafica fossero indivisi?

Si provi a porre nella Bilanciaia economica più conti par-
ziali, così per il proprietario come per l'Agenzia, faggiandoli come
più gli aggrada - purché non corrispondano però quelli dell'una
serie a quelli dell'altra, ciascuno a ciascuno, o per
gruppi, talché, non ostante l'unica Bilanciaia, si abbiano in
realtà più sistemi di scritture distinti - si provi a far codesto,
dico, e poi veda se, dando a ciascuno dei conti Svolgimenti pro-
pri, sia possibile di farre, coi meccanismi attuali della Lo-
gismografia, dai primii conti quelli della serie A e A bis, dai
secondi gli altri della serie B e B bis. Se si creda che io doman-
di qui cosa assurda, perché se i conti delle due serie A e A bis
sono veramente, presi insieme, equivalenti fra loro, e se sono
di natura simile tanto da potersi derivare da un sol conto
complesso, l'equivalenza e l'omogeneità dove potersi trovare
anche nelle parti proporzionali dell'una e dell'altra serie.
Analogamente per i conti delle due serie B e B bis. Ma nell'
l'articolo precedente io mi sono studiato di dimostrare
non esser possibile rispetto ai conti del proprietario così
fatta doppia decomposizione: le ragioni addotte possono
applicarsi anche per il duplice Svolgimento del conto
dell'Agenzia, così come l'intendono i logismografi, essen-
do i conti B e B bis inversi ai conti A e A bis.

Non ha di meno, se, ciò non ostante, si potrà provarmi che

¹⁾ — G. Rossi. *Saggi ecc. op. cit.* Serie VI. §. IV. pag. 333 e seg.

un più erro, e la doppia decomposizione nella maniera sopra detta è realmente possibile, io mi darò per vinto.

Art. 4.

Se l'errore in cui
cadono il Carboni e i diepoli suoi nel decomporre
in due modi i conti fondamentali
tocchi
i meccanismi propri e le forme caratteristiche
della logismografia.

Io ho cercato di provare che i conti delle serie A^{bis} e B^{bis} per
lor natura e rispetto agli oggetti loro sono omogenei, e che sono
parimenti omogenei i conti della serie A e B ; cosicchè le pri-
me due serie dovrebbero farsi derivare da un medesimo conto
o dai medesimi conti della Bilancia, e us. pure le rimanen-
ti due serie. Ho notato ancora che i conti della serie B^{bis} e quel-
li della serie A hanno forme inusate finora, per nulla giusti-
ficate e che, quando si voglia rispettare la pratica universale,
dovrebbero invertire le loro sezioni e derivare i primi dal conto
o dai conti della Bilancia da cui procedono quelli della serie
 A^{bis} , i secondi dal conto o dai conti da cui procedono quelli della
serie B . Po. ho aggiunto come, procedendo in tal modo, sia possi-
bile la doppia decomposizione di entrambi i conti fundamenta-
li anche senza la colonna delle permutazioni; come, pur es-
sendo questa colonna, sia possibile, eziandio se i conti funda-
mentali son entrambi sostituiti nel giornale da più con-
ti parziali e ciascuno di questi ha da avere i volgimenti
propri, sia possibile, dico, ottenere un doppio anzi un mol-
teplice sviluppo di tutti quei conti; come infine col sostit-
uire nel giornale a ciascuno dei conti fondamentali due o
più conti parziali si possa procedere alla molteplice decompo-
sizione di una parte sola dell'uno o dell'altro o di entram-
bi.

Pertanto devesi conchiudere che, se i meccanismi pro-

Le partite sono numerate, e per la registrazione del loro numero l'ordine si apre a sinistra una prima colonna. La serie dei numeri si rinnova ad ogni esercizio. Segue una colonna per le date quando non si preferisca scriverle in testa alle partite; poi viene lo spazio per la descrizione dei fatti amministrativi, quindi una colonna per le somme. Qui finisce la parte propria del giornale. A destra del foglio stanno i conti della Bilancia colle colonne delle permutazioni e compensazioni. Nei conti non ho più nulla da dire; quanto alla colonna delle permutazioni giova forse osservare che in essa per ogni partita si scrive il totale di tutte le somme le quali han da porsi in due conti di un medesimo bolgimento, nell'uno in Dare, nell'altro in Avere, e che, affinché possa rilevarsi in quali bolgimenti quelle somme si ripresero, alla casella propria per essa, se ne aggiunge un'altra per i rischiarsi, cioè per la notazione dei simboli di quelli bolgimenti. Ecco qui lo schema del giornale, prima nell'ipotesi che i conti della Bilancia siano due, poi in quella che siano tre.

(1)

| N. P. delle partite | Date | Descrizioni | Numero e importo degli articoli in partita doppia. | Bilancia patrimoniale | | | | Permutazioni | |
|---------------------|------|-------------|--|------------------------|-------|--------------------|-------|--------------|------------|
| | | | | Conto del Proprietario | | Conto dell'agenzia | | Somme | Rischiarsi |
| | | | | A | | B | | | |
| | | | | Dare | Avere | Dare | Avere | 9 | 10 |
| | | | (a) | | | | | | |

(2)

| N. P. delle partite | Descrizioni | Numero e importo degli articoli in partita doppia | Bilancia patrimoniale | | | | | | Permutazioni | |
|---------------------|-------------|---|------------------------|-------|--------------------|-------|--------------------|-------|--------------|------------|
| | | | Conto del Proprietario | | Conto dell'agenzia | | Conto degli Agenti | | Somme | Rischiarsi |
| | | | A | | B | | C | | | |
| | | | Dare | Avere | Dare | Avere | Dare | Avere | 10 | 11 |
| | | (a) | | | | | | | | |

Corra, qual forma debbono assumere le partite a giornale?
Il riferimento che si fa di molte somme, dovei dire della mag-
gior parte, alla colonna delle permutazioni, e l'esistenza di
conti di vario grado e di varie serie contemporaneamente acce-
si, non permette che si dia a quelle scritture la forma che so-
gliamo avere gli articoli del giornale nella Partita doppia. L'e-
guaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, finché
i conti fondamentali sono svolti in un modo soltanto, è co-
stante nel metodo Carboni, ma le più volte manca nelle tra-
lascia logisimografica ogni scrittura delle somme
attinenti ai singoli negozi: e, tirata la doppia scrittura è com-
piuta. Col doppia scrittura va integrandosi negli svolgi-
menti a misura che si riprendono le somme della colou-
na delle permutazioni - ed è integra quando tutti gli arti-
coli permutativi son ripresi: lo è sempre nei conti semplici.
Aggiungasi poi che quando un conto composto è sviluppato
in più modi, cioè quando vi hanno serie parallele di conti e
di svolgimenti, l'eguaglianza 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 ciascheduno dei
membri di simile eguaglianza può esser pari a due o più vol-
te 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 eguaglianza posto
pure che esista, ossia enunciare tutti i conti di qualsiv-
glia grado o serie, che si debbono addebitare o accreditare. La-
onde il Carboni, rinunciando a ogni formola convenziona-
le, enuncia nel suo giornale, il più semplicemente che
gli è possibile, il fatto che registra. Né si cura di dare regole
di sorta intorno a questo punto; su ciò "non occorre fermar-
si, egli scrive, sol dovendosi raccomandare chiarezza e con-
cisione".¹⁾

1) — quadro di contabilità già citato. Nota esplicativa VII.

Nella colonna delle somme del giornale, la quarta del 1° modello e la terza del 2°, 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 nessuno dei conti fondamentali e nessun altro conto composto venga sviluppato in più modi. Su tal maniera le somme di questa colonna corrispondono, prese insieme, al totale di quelle che si scrivono due volte, l'una in Dare e l'altra in Avere, dei conti ultimi, indivisi, siano essi negli Colgimenti oppure nel giornale, perchè non sempre tutti i conti della Bilancia si sviluppano. Il colonnino (a) che si trova a sinistra di questa colonna serve, come dice C. Carboni¹⁾, per la notazione del numero degli articoli modificativi o permutativi, i quali, presi insieme danno le singole somme della medesima. L'utilità di simile colonnino non è molta, tanto più che non si può lasciar di indicare, nel testo degli articoli, quale sia l'importanza dei fatti di cui si tien nota; e il Carboni stesso non l'ha posto nel giornale della Ragioneria generale.

Il giornale così composto non indica in quali conti debbano riferirsi le somme; per tanto non può servire alla compilazione degli Colgimenti: a questo scopo servono le minute, di cui mi propongo ora di parlare.

Capitolo IX.

Le Minute.

Art. 1.

La compilazione delle Minute.

Una minuta contiene ordinatamente tutte le scrit-

¹⁾ — Rudimenti di Logisurografia. op. cit. §. VI°.

tute che per la registrazione di un fatto amministrativo debbono computare così nel giornale come negli Svolgimenti delle varie 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 d'ordine e alla data:

a) La descrizione dell'operazione amministrativa in quella stessa forma nella quale dovrà poi esporsi nel giornale.

b) Le somme da scrivere nel giornale e accanto ad esse i numeri delle colonne in cui devono portarsi.

c) I simboli degli Svolgimenti, a cui appartengono gli articoli permutativi, cioè i richiami da porre nella casella congiunta alla colonna delle permutazioni.

d) Le somme da scriversi nei vari Svolgimenti coll'indicazione del numero del colonne in cui devono portarsi. Nell'enumerare queste somme si procede ordinatamente per serie di svolgimenti e per gradi trattandosi di quelle di una stessa serie.

C. Carboni dà per le minute il seguente schema:¹⁾

| N ^o / _o Dime. | Date e Descrizioni | Libri | Caselle | Somme | Richiami |
|--|--------------------|-------|---------|-------|----------|
| | | | | | |

e aggiunge²⁾ le norme per computarle si riducono a queste:

1^o. Aver un'idea esatta della partita, desumendola dal documento in appoggio, che dovrà essere con ogni diligenza e cura dal minuzioso esaminato.

2^o. Avvertire se la partita concerne un movimento modificativo, oppure un movimento permutativo, e se richiede una o più

¹⁾ — Rendimenti di Logisografia. § XV.

impostazioni per bilancio."

3.^a Essere esatti nell'indicare le caselle nei libri in cui ciascuna 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 cumuli di fatti similis.

In tal ricerca si può procedere per via sintetica o per via analitica.

Seguendo la prima via, si cercano gli articoli modificativi permutativi del giornale, poi si esamina via via in quali Solgimenti e in quali caselle abbiano a ripetere i primi e a riprendere i secondi, procedendo per serie e per gradi finché si giunga a 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 tratta di fatti che passano istantaneamente attraverso più fasi amministrative - ad esempio un accoglimento seguito tosto da un incasso - delle quali tutte convenga tener nota; come non è sempre facile evitare gli errori nella ripresa degli articoli permutativi.

Procedendo analiticamente si cerca in prima in quali conti semplici o indecomposti, qualunque sia il grado degli Solgimenti, in cui si trovano, debbono scrivere somme, e son tutti quelli nei cui oggetti il fatto che si ha da notare indica mutazioni. Ciò posto, si sa che le somme le quali figurano solamente una volta nei conti di uno Solgimento han da ripetersi nella seconda o terza colonna, le colonne delle equivalenze, e che quelle, le quali, indivise o decomposte nei loro componenti, son scritte ess. in dare come in avere di quei conti, una o più volte, hanno da risciversi, talora raddoppiate o triplicate, nella quarta colonna, quella delle permutazioni. Or bene queste ultime somme sostituiscono articoli permutativi, e non ricompariscono che nella colonna del

le permutazioni del Giornale. Laddove le prime debbono, qualunque sia lo svolgimento in cui si trovano, riversarsi in svolgimenti di grado immediatamente superiore nei conti composti corrispondenti. E può darsi che in uno di questi svolgimenti figurino due volte, e allora si ha un nuovo articolo permutativo da rimandarsi direttamente al Giornale; oppure non appaiono che una volta e allora debbono ricomparsi negli svolgimenti di gradi superiori. E si procede così salendo grado grado negli svolgimenti delle varie serie finché si giunge a determinare gli articoli modificativi da porre nei conti della Bilancia patrimoniale; a meno che non si verifichi prima che di questi articoli modificativi non ve ne siano e tutte le scritture si risolvono in articoli permutativi. Seguendo questa via, la determinazione degli articoli permutativi, può richiedere paziente lavoro, ma può sempre farsi senza difficoltà, esattamente.

Art. 2°.

Copiatura delle minute, Loro disposizione in Archivio.

Formulata la minuta, ogni difficoltà per la registrazione è vinta: tutto il rimanente è lavoro di riferimento e di copiatura.

Le minute possono comporsi sopra un registro che si è detto Minuterio, o su fogli sciolti, uno per ciascuna. La prima maniera viene suggerita come conveniente a quelle piccole Aziende 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 Carboni, e rende possibile la più ampia divisione del lavoro di computisteria. Infatti, merco di questo espediente, alla preparazione delle minute possono attendere contemporaneamente più individui, tanti quanti il lavoro richiede; uno può occuparsi esclusivamente della con-

pitazione del giornale; e per ciascun registro degli Svolgimenti, i quali registri, occorrendo, possono essere tanti quanti sono gli Svolgimenti, può, se è necessario, impiegarli un sol 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 Carboni, ancorchè sia analitico nelle singole scritture, può applicarsi alle Amministrazioni più estese.

Presso la Ragioneria generale le minute son composte in fogli doppi e talvolta in più fogli giacchè ve n'ha di estesissime. Ivi, 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 le prove delle scritture in esse compilate. Le minute coi relativi documenti, anzichè conservarsi disposte secondo il loro numero d'ordine o di iscrizione al giornale e tutte insieme, vengono distribuite in molte cartelle di un Archivio secondo i diversi oggetti delle scritture. Anche questa pratica è opportunissima perchè facilita le ricerche che si dovessero fare in avvenire. Nelle diverse cartelle dell'Archivio si han le vere sezioni di un mastro le cui scritture, per ciò che si attiene ai singoli fatti, sono assai più chiare, persuadenti e compiute di quelle dei Svolgimenti.

Il signor Ferlic, capo-azione alla 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 nel foglio, quant'è 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 le minute relative a ciascuna classe d'affari, e che debbono in tutto o in parte copiarsi dai singoli impiegati negli Svolgimenti da essi tenuti. Così si evitano le omissioni nella copiatura delle minute, le quali altrimenti

li sarebbero tanto facili, e di più si ottiene risparmio di tempo.

Capitolo X.

Il Quadro analitico.

Il Quadro analitico o di contabilità o de' conti tiene, nel metodo Carboni, per rispetto al giornale e agli svolgimen- ti, quello stesso posto che ha un Repertorio alfabetico rigua- to a un Mastro. "Il Quadro analitico, dice C. Carboni,¹⁾ non è altro che la classificazione metodica delle cose delle perti- ne che costituiscono una Azienda". Nel fatto, codesto quadro è uno schema in cui si enuncia il titolo da porsi alle ve- rie colonne che devono trovar luogo nel giornale e in tutti gli svolgimenti, il loro numero d'ordine, e, per quelle dei conti le cui partite devono separarsi in uno o più modi in successivi svolgimenti, i simboli che li designano.

La computazione del Quadro di contabilità compendia in sé la parte più difficile del lavoro d'impianto delle scrit- ture e dei conti di un' Azienda; ma formato che sia e dimo- strato opportuno dall' esperienza, esso, con poche modifica- zioni, le quali cadono per lo più nei conti degli ultimi gra- di, può valere anche per gli esercizi che seguono quello in cui s'è computato. "Il Quadro di contabilità, aggiunge il Carboni²⁾, non può variare col succedersi degli anni, se non in qualche sua parte che sarà facile sostituire, senz' uopo di rifarlo."

Il Quadro analitico ha "l'ufficio d' indicatore generale de' 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 del

¹⁾ Prodimenti di logismografia. § XIII.

²⁾ Quadro di Contabilità per la Rag. gen. op. cit. Nota esplanativa §. XLIV.

le scritture in ciascuno di essi impiantate, solo con qualche domanda sulla situazione di taluni conti e di talune caselle egli potrà bene avvedersi della condizione in che si trovano le scritture stesse." ¹⁾ In secondo luogo agevola la compilazione delle minute, potendo in esso direttamente rintracciarsi i simboli degli Svolgimenti e i numeri delle colonne in cui si devono scrivere le somme. Senza simile Quadro, tali ricerche dovrebbero farsi negli stessi 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 meno di questo alla ricerca di un dato conto, specialmente se si trattasse di conti intestati a persone singole.

Capitolo XI.

Reporto delle scritture di un foglio ai fogli successivi.

Apertura e chiusura dei conti.

Il Carboni figlio ²⁾, ogni volta che cangia foglio nel giornale, in luogo di riprendere tutte le somme del Dare e dell'Avere dei vari conti della bilancia, porta a nuovo soltanto i sal-di di quei conti, e non riprende in nessun modo le somme della colonna delle permutazioni. Invece nelle scritture tenute presso la Ragioneria generale e l'Intendenza di Finanze in Roma, unendo foglio, così nel giornale come negli Svolgimenti, si portano a nuovo i totali di tutte le colonne separatamente.

L'apertura dei conti viene fatta dal Carboni facilissimamente. Egli considera come articolo modificativo il capitale netto e come articolo permutativo il passivo e la corrispondenza

¹⁾ — Quadro di contabilità, op. cit. Nota esplicativa §. XXIV.

²⁾ — Rudimenti di logia ec. op. cit. Applicazioni pag. 218 etc.

te parte di attivo, e scrive le somme nei conti fondamentali della Bilancia e in quelli degli Svolgimenti di vario grado o serie, direttamente come se si trattasse di un fatto amministrativo qualsiasi.

Rispetto alla chiusura dei conti, ecco quanto scrive il Carboni¹⁾: "La parificazione generale ha luogo col bilanciare tra il dare e l'avere di tutti i conti della scrittura, mediante la iscrizione della differenza nella parte in cui ci assommo di es-
si risulta marcante."

"Questa operazione nel metodo logismografico si compie parificando dapprima i . . . conti generali del giornale, e poscia quelli parziali degli Svolgimenti, i quali per necessaria conseguenza non possono dare, in dettaglio, risultati diversi di quelli che il giornale dà in complesso."

"Il pareggiamento delle caselle 2^a e 3^a degli Svolgimenti esprime:

1.^a l'equivalenza del pareggio col conto corrispondente nel grado superiore;

2.^a la differenza fra le somme del dare e quelle dell'avere dei conti parziali; mentre che la casella 4^a rappresenta la somma di compensazione fra la somma del pareggio e la maggior somma risultante dalle caselle dei conti parziali tanto in dare quanto in avere."

"Pareggiati gli Svolgimenti, si prendono le somme di tutte le caselle 4^a degli stessi Svolgimenti, si addizionano e si portano in totale nella casella delle permutazioni del giornale. Quindi riunendo questo totale alle somme già indescritte pel pareggio dei conti generali nelle caselle del Dare oppure in quelle dell'avere, si avrà l'importare degli articoli in partita doppia."

"Questa è la regola pel pareggiamento di conti e delle scritture, le quali poi, sol che si addizionino le ultime partite, restano senz'altro chiuse e perfettamente bilanciate."

¹⁾ — Quadro di contab. in. op. cit. note esplicative § XXV.

Azziongerò qualche esplicatione.

Nella pratica il Carboni addiziona le somme del dare, e dell' avere di tutti i conti del giornale e degli Svolgimenti e scrive i totali nelle rispettive colonne; poscia pone in evidenza i saldi se pur non si tratta di conti già per se stessi pareggiati.

Il saldo del conto equivalente a tutti quelli di uno Svolgimento, del conto, vo' dire, che trova luogo nella 2^a e 3^a colonna, deve essere eguale al totale dei saldi dei suoi conti parziali, se son tutti attivi o tutti passivi, oppure alla differenza tra il totale dei saldi attivi e quello dei saldi passivi, se vi ha di entrambe le specie. In quest' ultimo caso quello tra codesti totali che è minore, ossia che indica una somma di saldi interamente compensati da quelli di opposta natura, si scrive nella quarta colonna, quella delle permutazioni. Nel primo caso, in questa colonna, non si fa scrittura di sorta.

Anche le scritture che riguardano l'affermazione dei saldi nella chiusura generale dei conti si raccolgono in una minuta: ed è inutile il dire che per rintracciare tutte le somme di essa, quelle specialmente che riguardano gli articoli permutativi, si deve procedere per via analitica.

Capitolo XII.

Il riscontro aritmetico delle scritture

Forse il Carboni esagerò scrivendo che nel suo metodo la verificazione contabile acquista una potenza veramente apodittica; nulla di meno deve convenirsi che il riscontro aritmetico è in esso efficacissimo. Simile riscontro si esercita tra le colonne del giornale e di ciascun Svolgimento, tra gli Svolgimenti di diversi gradi e di diverse serie, tra esse il giornale.

¹⁾ Quadro di contab. ecc. op. cit. Note esplicative § XXXV.

Anzitutto vi ha riscontro nel giornale tra le somme scritte nella colonna propria di esso e quelle poste nei conti della Bilancia e nella colonna delle Permutazioni. Il totale di quella prima colonna deve essere uguale 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 si può comprendere di leggieri quando si ricordino le norme che si seguono nell'alimentare quei conti e quelle colonne. Da codeste due uguaglianze, il cui primo membro è la colonna propria del giornale, della quale, quindi, esprimono il valore in funzione delle altre colonne, si possono desumere altre uguaglianze che esprimano il valore di ciascuna delle altre colonne che sono nel giornale. Simili uguaglianze, che talora il Cerboni scrive in testa alle stesse colonne, costituiscono ciò che chiamasi "rapporti fra le colonne".

Quando, fatte le addizioni e confrontati i totali, non risultino le uguaglianze sopra indicate, vi ha errore nell'esposizione delle somme delle somme nel giornale, e quindi l'errore si potrà rintracciare puntando le somme corrispondenti. Solamente, perche il confronto si fa quasi di per se stesso alla fine di ogni pagina del giornale, allorchè si addizionano le somme per portare i totali o i saldi al nuovo foglio, le ricerche non dovranno di regola estendersi se non alle scritture composte in una sola pagina.

In ciascun svolgimento, siccome le somme scritte in dare e in avere del conto composto che ivi si sviluppa, ripetute, o indivise o decomposte nelle loro parti, rispettivamente in dare e in avere dei conti, che sono accessi nel medesimo, e le somme della colonna quarta delle permutazioni si scrivono medesimamente 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 com-

posto aumentato delle somme della quarta colonna dovrà adeguarsi al 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 de' conti singoli. Se, fatte le addizioni, le somme non tornano, vi ha errore nella separazione delle partite del conto complesso, la quale si fece nello Svolgimento; ora, poiché le somme si addizionano ogni volta che si muta foglio, e può quindi farsi il confronto tra loro, così per la ricerca dell'errore non si dovrà, di regola, esaminare che le somme di una sol pagina. Pertanto ciascun Svolgimento, al pari del giornale, si riscontra da se stesso.

È ancor più facile rendersi ragione dei riscontri che han luogo tra i diversi Svolgimenti fra loro e col giornale.

Il saldo, il Dare e l'avere di un conto composto del giornale o di uno Svolgimento qualsiasi devono essere rispettivamente uguali al saldo, al Dare e all'avere del conto equivalente posto nella 2^a e 3^a colonna dello Svolgimento in cui quel conto subisce un primo sviluppo.

Vi ha inoltre controllo tra i conti di serie parallele o corrispondenti e inverse. Quando un conto composto si svolge in più recordi, i conti delle varie serie debbono equivalersi nella loro totalità, e può darsi che vi sian rapporti di equivalenza anche tra gruppi e gruppi, e fin 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 de' conti di una serie deve essere eguale ed opposta alla somma algebrica dei saldi dell'altra serie di conti; e può accadere che rapporti simili vi siano anche tra gruppi e gruppi di conti, ed egualmente 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 intestati ai cassieri.

In fine il totale delle Rimutazioni del giornale è pari al totale delle somme poste nelle caselle quarte di tutti gli Solgimenti.

In quest'ultimo caso il riscontro, ogni lo vede, non può farsi senza lungo lavoro; negli altri invece si fa speditissimamente. 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 resa migliore dal modo che si tiene nell'alimentare i conti. Infatti togliendosi le somme che si pongono nei conti, i quali si equivalgono o controllano, direttamente dalle minute, se queste sono esatte, è reso assai meno probabile il caso di errori eguali o così fatti che non mutino la parità delle somme che si riscontrano.

Ma tutti cotesti riscontri sono essi talmente efficaci da impedire che nella scrittura delle somme si commetta errore che non sia rivelato? Vediamolo.

Si può errare nel compilar le minute o nel copiarle nei vari registri.

Prestochè tutti, ma non tutti, gli errori di copiatura son rivelati.

Il riscontro che ha luogo tra le colonne del giornale e quelle di un dato Solgimento, non rivela gli errori di opposta 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 intendo per colonne simili quelle i cui totali si addizionano per effettuare il riscontro. La probabilità di cadere nei primi errori, proprio nella misura richiesta perchè rimangano ascosti, è poca assai, ma verificandosi, essi non vengono in nessun modo rivelati dal riscontro delle somme totali o dei saldi. Del resto in nessun modo di registrazione, nessun mezzo di riscontro che

non sia la puntatura delle somme vale a far palesi errori di tal fatta. - Invece, pel gran numero di colonne che sono nel Giornale e negli Svolgimenti, la probabilità di incorrere negli errori della seconda classe è grande; ma l'esistenza di simili errori, finché cadono in conti composti, è segnalata dal riscontro che ha luogo tra essi conti e i loro eguali nelle colonne 2^a e 3^a degli Svolgimenti in cui vengono sviluppati; e lo può essere egualmente dal controllo che vi ha tra essi conti e altri che possono trovarsi in Svolgimenti di serie gemelle o corrispondenti. Se poi quegli errori cadono in conti semplici il riscontro aritmetico, in generale, non li 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 intestati a terzi, poiché vi deve essere necessariamente un danneggiato, saranno da questi resi noti. Ad esempio, qui non può avvenire, come nella scrittura doppia, che si scriva una somma a credito di Tizio, anziché, poniamo, a credito di un conto accetto a valori, e che Tizio, poco onesto, taccia dell'errore commesso a tuo vantaggio, poiché non ti dà presso che mai il caso che il conto di Tizio e un conto indovito a valori vengano in un solo Svolgimento.

Il riscontro che ha luogo tra i vari registri rivela ogni errore in cui si incorra nello scrivere somme nei conti di uno Svolgimento piuttosto che in quelli di un altro, finché si tratta di articoli modificativi, cioè di somme che figurano nei conti della Bilancia patrimoniale, ed egualmente quelli che riguardano articoli permutativi finché essi errori 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 dissonanza tra quel conto e quello equivalente nello Svolgimento in cui si sviluppa. Ma

se la somma delle permutazioni dovesse riprendersi in un dato Volgimento per iscriversi 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 Volgimento, o di un altro qualsivoglia, simili errori non sarebbero rivelati dal riscontro che ha luogo tra le somme di conti equivalenti. Il riscontro tra il totale della colonna delle Permutazioni del giornale, e il totale della quarta colonna di tutti gli Volgimenti, quando lo si facesse non ostante il lungo lavoro che richiede, svelerebbe tutti codesti errori, fuorché quelli di collocazione in uno piuttosto che in un altro conto di uno Volgimento, e nei conti di uno piuttosto che di un altro Volgimento. I quali ultimi errori difficilmente si potrebbero scoprire egualmente colla puntatura delle somme. Mi affretto però a soggiungere che, fino a tanto che le scritture sono strettamente analitiche non è facile che accadano errori delle classi sopra enumerate, essendo assai raro che le somme delle permutazioni debbano riprendersi in conti semplici. In ogni caso poi si dovrebbero essere almeno due errori eguali e di natura opposta, e questi dovrebbero cadere in un numero ristretto di conti simili; sarebbero quindi, nei riguardi amministrativi, di poco momento, molto più che se riguardassero debiti o crediti sarebbero manifestati dai terzi danneggiati.

Neppure 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.

Intorno agli errori nei quali si può cadere nella compilazione delle minute ho poco da dire.

Se gli errori cadono nelle somme che indicano l'importanza dei fatti amministrativi che si registrano, rimangono nascosti - in nessun metodo di registrazione

nessun riscontro tra le somme svela costanti errori che cadono nelle registature originarie - ma se essi cadono nelle rimanenti parti delle minute, siccome esse riguardano il riferimento delle somme ai conti della Bilancia patrimoniale o degli Svolgimenti, costanti in generale, sono rivelati nella misura e nei modi sopra descritti. E però ogni volta che si scoprono errori nei libri sarà bene ricercare le corrispondenti minute, ed esaminarle per vedere se quegli errori ebbero origine da esse, e, quando ciò fosse, correggerle. Vi ha nulla di meno, oltre a quelli già accennati, un'intera serie di errori che si possono commettere, nella compilazione delle minute che riguardano il riferimento delle scritture 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 ripetersi in conti che promanano da esso, e invece si riferisce a un altro conto composto di quello stesso Svolgimento e a conti che vengono da questo. Suppongasi ad esempio che una somma qualsiasi dovesse scriversi nel terzo conto composto dello Svolgimento $A1b$, nel quarto dello Svolgimento $A1b3$ e in un conto semplice dello Svolgimento $A1b3d$, e si scrive invece nel secondo conto composto di quel primo Svolgimento, e poi nel quarto dello Svolgimento $A1b2$, e in un conto semplice dello Svolgimento $A1b2d$: i rapporti di equivalenza tra le scritture esistono 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 incorsero tali errori, e si ha equivalenza diretta o inversa tra conto e conto, o tra gruppi e gruppi di conti, anche costanti errori possono essere resi manifesti.

Capitolo XIII.

La Logismografia applicata alle scritture del 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 Rossi trovino anche rispetto a queste scritture una costante corrispondenza tra diritto e obbligo. Il Carboni, al solito, non dà nessuna ragione del come l'avere 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 procede in senso inverso.¹⁾ Il Rossi invece ha sentito il bisogno di fermarsi a ragionare intorno a codesto punto. Secondo lui "il Dare e l'avere 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 delle somme previste". Le somme numeriche non segnano la misura "ma sono o indicano l'oggetto del diritto o del dovere amministrativo in quella stessa guisa che le somme le quali si notano nelle Bilance patrimoniali indicano o sono l'oggetto del diritto giuridico".²⁾ Qui, come si vede, il concetto di conto personale è molto larvato; omai anitre così inteso sta pur portare nelle applicazioni conseguenze notevoli; esso impo-

¹⁾ Quadro di contab. per la Rag. gen. op. cit. Note 7^a, 8^a e 9. 70^a pag. XVIII seq.

²⁾ G. Rossi. Saggi di critica ecc. op. cit. serie II. § IX. pag. 117.

ne a un'intera serie di conti forme invertate, e limita il campo delle scritture di Bilancio a una sola fase delle entrate e delle uscite.

Nelle applicazioni fatte conoscere dal Carboni ve ne hanno parecchie nelle quali trovan luogo anche le scritture del Bilancio di previsione. Generalmente egli assegna, così alle entrate come alle uscite, un proprio sistema di scritture. In qualcuno degli schemi dei Giornali che trovansi nei Rudimenti di Logisimografia vi ha però l'esempio di scritture generali a tutto il Bilancio^d

Ciascun 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 nel caso di scritture generali, essendo che allora il Carboni scompone in due sezioni il conto degli Agenti, una per l'entrata e l'altra per l'uscita.

Nelle scritture proprie del Bilancio, egli non tiene conto, in generale, se non di una sola fase delle entrate e delle spese, e parla sempre di accertamenti. Fa nulladimeno un'eccezione per le scritture del Bilancio alla Ragioneria generale, dove egli tiene nota anche di incassi e pagamenti; ma simili registrazioni degli incassi e dei pagamenti riguardano un Bilancio di cassa che sussiste accanto a quello di competenza, e forse il fatto che ad esse assegnò non è quello che loro sarebbe più proprio; ma di questo parlerò in altro tempo. Del resto non può rimproverarsi a lui quella limitazione delle scritture a una sola fase delle entrate e delle spese; giacchè, ponendo, egli sempre, accanto alle scritture delle previsioni, quelle patrimoniali, può in queste affermare le successive fasi per cui passano quelle entrate e quelle uscite.

^d — Vedi pag. 65 e 70 gli schemi ivi posti.

Il Carboni decompone negli Soluzioni il conto del principale, le 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 dell'entrata e della spesa, quando realmente ve n' hanno che rispondono dei servizi del Bilancio, nei loro conti individuali. Se quegli Agenti non esistono e si confondono nella persona del Principale, o se sono in troppo piccolo numero, pratica la divisione secondo le fonti delle entrate e le cause delle spese.

Qui sono da osservarsi più cose.

Anzitutto in quelle due serie di conti non si ha ombra di conti propri al fondo, oggetto complesso delle scritture, di conti che lo considerino in se stesso, in monte: vi ha una ^{doppia} decomposizione di esso fondo nei suoi elementi, ecco 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'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti si ottiene solo perché le mutazioni di uno stesso ordine in quegli elementi si scrivono nei conti di una serie in dare, e in quelli dell'altra in avere, sol perché i conti di una serie sono rovesciati rispettivamente a quelli dell'altra. Ma codesta scrittura duplicata e codesta eguaglianza tra addebitamenti e accreditamenti non costituiscono la partita doppia propriamente detta, la cui condizione caratteristica risiede nei conti propri del fondo oggetto di tutto il sistema di registrazioni. 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 voli del Bilancio, il Carboni va contro la consuetudine 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, o, come si dice anche, dei crediti avuti, e in dare le somme per le quali se n' è fatto uso. Cosicché in ogni tempo le facoltà, di cui l'Amministratore non si è valto, appaiono come un di più dell'altro.

vere sul dare. Invece il Carboni nota, quelle autorizzazioni in dare dei conti intestati ai singoli capitoli, e l'uso di esse in avere, onde le facoltà di cui rimane a usare si aspirano come maggiori somme del dare.

Tutto ciò non è corretto, e a vieppiù meglio persuadermene ti 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 potrebbe 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 corrisposto, perché soltanto allora la somma dovrebbe scriversi a credito del proprietario, dovendo prima figurare a credito dei creditori per spese liquidate o per ordini di pagamento emessi. Ma allora, nella generalità dei casi, i conti alle voci del Bilancio, non mostrerebbero le facoltà singole delle quali può ancora farsi uso, sibbene queste facoltà accrescite delle somme liquidate a favore dei terzi e non ancora contate a loro. E però dalle scritture di Bilancio non si avrebbero quelle notizie per cui soltanto han ragione di essere.

Anche qui il Carboni ha subito le conseguenze di una teorica erronea. Non estendendosi 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 alle scritture del Bilancio sia possibile, anzi facile. Basta a tal uopo considerare un conto della Bilancia, il primo, come un conto proprio al fondo oggetto di quelle scritture, e l'altro o gli altri come conti agli elementi di quel fondo, salvo a decomporre se si giudica expediente il conto o i conti elementari in più serie gemelle di conti o di svolgimenti. Il Carboni offre nel giornale della Ragioneria generale un esempio di un conto, intestato agli Ordinatori dell'entrata, svolto in due serie di conti sincroni.

Per quanto s'attiene alla distinzione degli articoli in modificativi e permutativi, alla decomposizione dei conti della

Bilancio negli Uolgimenti, alla forma di questi, alle minute, alle registrazioni o al riscontro, possono integralmente applicarsi alle scritture del Bilancio di previsione le norme svolte per le scritture patrimoniali.

Capitolo XIV.

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 ivi ai conti degli Uolgimenti, ai quali si debbono riprire le somme, permette di collegare insieme più sistemi di scritture e di conti, che si tengono in una data Azienda, assai 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 quest'unico giornale le varie Bilance su cui quelli si fondano. E per la Bilancia qui intendo soltanto i conti fondamentali, i quali, di regola, si ridurranno a due affine di restringere il più che è possibile lo spazio occupato da ciascun sistema.

Quanto alle parti accessorie, come sarebbe adire la colonna delle Permutazioni e la casella dei richiami, una sol coppia può bastare per tutti i sistemi, come può bastare una colonna per le somme a partita doppia.

In tal modo il Carboni è giunto a collocare fin tre Bilance 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 si riferiscono ai rispettivi conti fondamentali o all'unica colonna delle Permutazioni, secondo che segnano articoli modificativi o articoli permutativi. Lo sviluppo dei conti delle varie Bilance si fa in iserie di Uolgimenti secondo le consuete norme.

Vediamo le conseguenze di tutto ciò.

Quanto agli Uolgimenti, l'introduzione dell'unico giornale non li muta. Essi, salvo per alcuni una variazione nei simboli, conservano in tutto la stessa forma, la quale assumerebbero nel caso

che ciascun sistema avesse un giornale proprio. Per essi adunque non vi ha nessuna mutazione sostanziale, nessun risparmio di lavoro.

Nel giornale non è così. I sistemi di scritture che possono dover si tenere contemporaneamente in un'azienda son quelli che riguardano le previsioni e il patrimonio. Ora 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, coti può bastare una sola descrizione: le somme soltanto dovranno scriversi più volte. Qui pertanto vi ha realmente risparmio di lavoro, e il risparmio si ripete necessariamente nella compilazione delle minute, bastandone una sola per la registrazione di ciascuno di quei fatti, ancorchè questa debba farsi in più sistemi.

Ma a ciò solamente si riduce il vantaggio del giornale unico; un secondo vantaggio, ancor esso, nei riguardi amministrativi, di non più col uso, si ha nella speditezza con cui si può rilevare da un solo registro la compendiosa situazione dei vari sistemi di conti, e i collegamenti e i rapporti che in hanno fra di loro. Per esempio, si può rilevare immediatamente quali fra le entrate e le uscite di Bilancio sono vere rendite o vere spese, e quali nol sono; poichè le prime dovranno apparire come articoli modificativi nella Bilancia patrimoniale, le seconde come articoli permutativi del sistema di scritture che si imperna in simile Bilancia.

Aggiungasi che nel giornale il riscontro tra le somme ha luogo tra i conti di tutti i sistemi: la colonna delle somme in partita doppia deve uguagliare quella delle permutazioni accresciuta delle somme del dare o di quelle dell'avere di tutti i conti delle Bilancie. Di più la colonna delle permutazioni del giornale ha da essere nel totale delle sue somme pari a quello delle colonne quarte di tutti gli collegamenti a qualunque sistema appartengano.

Qui, come si vede, non vi ha fusione di più sistemi di scritture 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 concatenati e posti a riscontro nel giornale. E in ciò risiede uno dei principali pregi pe-

coltari al metodo Carboni.

L'esistenza di più Bilancie nel giornale ha suggerito al Carboni una leggera modificazione negli schemi delle minute. È questo schema di una minuta e quello di un giornale in cui siano raccolte le scritture patrimoniali e quelle delle previsioni, foggiaudoli sui modelli che trovansi nel Quadro di contabilità per l'applicazione della Logismografia alle scritture della Ragioneria generale.

Addi 187

Minuta n.º

Ragioneria dell' Azienda di

Oggetto {
.....
.....

Documenti {
annessi {
.....
.....

Il Minutante

Visto il Revisore

| Numero degli articoli in partita doppia che si effettuano | | | | | |
|---|---|--------------------|---|---|--------------------|
| Nel giornale (modificativi) | | | Negli Svolgimenti (permutativi) | | |
| Bilancia dell' entrata | | | | | |
| Bilancia dell' uscita | | | | | |
| Bilancia economica | | | | | |
| Somma | | | | | |
| Si riportano gli articoli permutativi | | | Somma | | |
| Totale (colonne del giornale) | | | | | |
| Giornale e Svolgimenti nei quali l'articolo si da trascrivere | Indicazione delle colonne in cui sono da inserirsi le somme | Somme da inserirsi | Giornale e Svolgimenti nei quali l'articolo si da inserirsi | Indicazione delle colonne in cui sono da inserirsi le somme | Somme da inserirsi |
| 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 |
| | | | | | |

Modello del Giornale

| Numero delle minute | Data e Descrizione delle partite. | Quantità e importo degli articoli in partita doppia | Esercizio | | | |
|---------------------|---|--|---|---|--|---|
| | | | Bilancio tra il Principale e gli Ordinatori dell'entrata | | Gli Ordinatori dell'entrata | |
| | | | Il Principale per le riscossioni previste e per quelle accertate | | per le riscossioni previste e per quelle accertate | |
| | | | A | | B | |
| | | Dare | Avere | Dare | Avere | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | Rapporti fra le colonne | $= 4 + 6 + 8 + 10$ $+ 12 + 14 + 16$ <hr/> $= 5 + 7 + 9 + 11$ $+ 13 + 15 + 16$ | <hr/> $= 3 - 6 - 8$ $- 10 - 12$ $- 14 - 16$ | <hr/> $= 3 - 7 - 9$ $- 11 - 13$ $- 15 - 16$ | <hr/> $= 3 - 4 - 8$ $- 10 - 12$ $- 14 - 16$ | <hr/> $= 3 - 5 - 9$ $- 11 - 13$ $- 15 - 16$ |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

dell' Agenzia di.....

| Finanziario | | | | Esercizio Economico | | | | Permutazioni e Compensazioni | |
|--|---------|--|---------|---|---------|--|---------|------------------------------------|------------|
| Bilancio tra il Principale e gli Ordinatori della spesa. | | | | Bilancio tra il Principale e gli Agenti e i Corrispondenti. | | | | | |
| Il Principale per le spese previste ad impieghi etc | | gli Ordinatori dell'uscita per crediti ad essi aperti negli stadi di provvisione | | Il Principale per la gestione generale economica | | gli Agenti e i Corrispondenti per la gestione generale economica | | Somme degli Solgimenti | |
| C | | D | | E. E ^{bid} | | F | | | |
| Dare | Avere | Dare | Avere | 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 | -11-13 | -8-12 | -9-13 | -8-10 | -9-11 | -8-10 | -9-11 | - | - |
| -16 | -15-16 | -14-16 | -15-16 | -14-16 | -15-16 | -12-16 | -13-16 | = 3-5-7-9 | = 11-13-15 |
| | | | | | | | | | |

Capitolo XV.
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 razionale applicazione del metodo Carboni.

Nelle sezioni subalterne le scritture patrimoniali poggieranno su una Bilancia, in un conto della quale verranno epitogati i conti di gestione, il conto intestato alla sezione principale e gli altri conti propri di capitale che vi fossero, nell'altro o negli altri tutti i rimanenti conti che sono conti elementari.

Le scritture parziali del Bilancio di previsione 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 scritture patrimoniali, uno per la gestione di questa sezione principale, e una per la gestione generale di tutta l'Azienda considerata come indivisa. I due sistemi potranno riunirsi in un unico giornale avente due Bilance. La necessità di aprire due Bilance ai due sistemi, ancorché entrambi riguardino un medesimo patrimonio, nasce da ciò, che nelle scritture proprie della sezione principale, si riassumono bene i conti propri di capitale di tutte le singole sezioni, ma non i loro conti di gestione, dove nelle scritture generali a tutta l'Azienda, riguardata come indivisa, anche codesti conti sono epitogati; cosicchè il montare del fondo, oggetto di un sistema, differisce dal montare dell'altro, 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 riferissero dalle sezioni subalterne al conto intestato alla sezione principale a misura che vengono

rilevate, e potrebbero congiungersi i due sistemi nei conti di una sola Bilancia, i quali verrebbero così sviluppati in due modi.

Bresso la stessa sezione principale poi, se si tratta di bilande vincolate da Bilancio di previsione, si dovranno tenere le scritture generali di esso Bilancio, nelle quali verranno epilogate tutte quelle scritture che compongonsi nelle diverse sezioni. La Bilancia o le Bilance di queste scritture potranno trovar luogo nel giornale delle scritture patrimoniali. Il caso in cui nella sezione principale oltre alle scritture generali di Bilancio di previsione, se ne debbano tenere di speciali a essa sezione mi pare raro assai, essendo che sarà sempre possibile negli svolgimenti mettere distintamente in evidenza quelle parte del Bilancio ai cui servizi attende direttamente codesta sezione principale.

Tate è secondo il mio avviso l'aria che converrebbe seguire. Non pare però che il Carboni sia dello stesso parere. Egli e suo figlio tacciono su questo proposito; ma parlò per lui il Riva, e parlano anche alcuni esempi di scritture, che furono da lui resi di pubblica ragione.

Il Riva, scrivendo dell'ordinamento dato alle scritture dello Stato in occasione delle Istruzioni emanate dal Minghetti 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 estranei, come tanti enti giuridicamente separati dall'Amministrazione, mentre non sono altro che l'Amministrazione stessa divisa nelle sue varie branche; e aggiunge che codesto unico concetto precedere nell'atto di ritenere che "le spese pagate sono tanti debiti, e che le entrate riscosse sono tanti crediti dell'Amministrazione verso se stessa".

Veramente non faceva al Riva l'uscire con questa esclamazione, al Riva che, col Carboni e col Marchi, non ha dubitato di scete-

1) M. Riva. Della Istruzione ecc. op. cit. cap. IV. pag. 30

nere a oltranza una teorica per la quale indirettamente si afferma che il proprietario, allorchè veste i panni di conseguatario dei propri beni, ha debiti e crediti verso se stesso. Ma lasciamo questa contraddizione. Osserviti piuttosto che il Riva erra 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 nell'altro che un conto proprio di capitale aperto a quella parte del fondo patrimoniale affidato alle cure della sezione, la quale unita 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 Ariende divise, note fin qui, sono quella 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 si attuarono poi presso l'Economato generale del Regno e presso le Intendenze di finanza.

Nella prima applicazione, come si può vedere dalla relazione che ce dà il Riva¹⁾, l'inventore del metodo che studio 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 dei quali raccoglie le registrazioni riguardanti le variazioni che avvengono negli elementi patrimoniali singoli, nell'altro quelle che affermano le competenze annuali ossia le spese, giacchè l'Amministrazione, in cui esse si tenevano e si tengono, è essenzialmente passiva, 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 sintetici, cioè:

- 1° Il conto C dello Stato o del Principale;
- 2° Il conto D degli Agenti e Corrispondenti per materie;

¹⁾ M. Riva, Dell'Insufficienza ecc. op. cit. cap. IX. pag. 91 e seg.

3.º Il conto E degli Agenti e Corrispondenti per denaro.

Il conto E si sviluppa nei conti delle consistenze patrimoniali; beni, crediti, debiti delle varie classi; gli altri nei conti ai singoli Conseguatari e Corrispondenti. Ogni mutazione attiva negli elementi patrimoniali si scrive in avere del primo conto e in Dare di uno degli altri due; viceversa per le mutazioni passive.

La seconda Bilancia contiene due conti, cioè:

1.º Il conto F dello Stato per le competenze dell'esercito;

2.º Il conto G dell'Esercito per le spese 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. Le spese figurano 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. Ma in tali scritture duplicate non ista la Partita doppia. E ripeto volentieri questa affermazione che ho già fatto un'altra volta in occasione delle scritture del Bilancio di previsione, essendo che 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, le prime che il Carboni abbia foggiate secondo il suo metodo, se si vuol rendersi ragione della forma che esso assunse quando si applicò ad altre Aziende. Io non voglio qui giudicare dei criteri amministrativi, qualunque si siano, i quali hanno spinto il Carboni a tenere due sistemi di scritture, debolissimamente collegati fra loro, per registrare le mutazioni che si verificano in un solo oggetto, il fondo patrimoniale; amo 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'eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti, non poteva procedere diversamente di quello che ha fatto.

Ciò posto, quando in seguito egli ebbe ad applicare il suo metodo ad aziende indivise, o riguardate come tali, quando cioè ^{non} potesse porre in dubbio neanche lui che conoscesse eccedere conti propri di capitale, e accese in fatti di tali conti, non avrà neppure potuto non iscorgere che il secondo sistema, quello delle competenze, coll'aggiunta di quei conti, diveniva, nei risultamenti totali pari perfettamente al primo, e che quindi era spediente fonderli in un solo sistema. E si sa come praticò simile fusione. Egli non considerò del secondo sistema se non se i conti che suppone intestati al Proprietario, s'aggiunsero i conti di capitale, ed ebbe così un conto del proprietario, pari, anzi identico, se tolgonsi le permutazioni, al suo conto delle consistenze patrimoniali. Lo considerò adunque come un conto solo acceso al proprietario, da svolgersi in due modi, nei conti specifici e possessori alle consistenze patrimoniali e nei conti stabilitici. Ma a quel secondo conto aggiunto, che è il solo che possa in qualche modo riguardarsi acceso al proprietario, non si rase che il secondo posto: il primo lo si serbò per conto alle consistenze patrimoniali, il quale secondo ho cercato di dimostrare altrove, comprendendo in sé quelli accessi agli elementi patrimoniali, dovrebbe riguardarsi come omogeneo al conto B, come conto dell'Agenzia.

Nel giornale della Ragioneria dei servizi amministrativi del Ministero della guerra si ha anche una Bilancia, la prima, per le scritture 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 di già ragionato.

Anche presso l'Economato generale al Ministero d'Agricoltura e Commercio, dove la Logismografia è stata applicata a cominciare dal 1877, ¹⁾ si tengono scritture attinenti al Bilancio di previsione e scritture patrimoniali. Rispetto alle prime nulla ho da dire: hanno forma simile a quelle corrispondenti nella Direzione dei servizi amministrativi predetta.

¹⁾ — Quadro di contab. per l'Econ. gen. ap. ut. Roma 1878.

Rispetto alle scritture dell'esercizio economico non si è presso l'economato ripetuto l'errore commesso al Ministero della guerra, di scinderle 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. Qui tutte codeste scritture sono state raccolte in una sola Bilancia economica e si è ammesso che si ha un inalterabile fondo che l'economato amministra e che importa tenere in evidenza. Il conto del proprietario nella Bilancia anzidetta è svolto in due modi, nei conti specifici e nei conti statistici tra i quali ha vi un conto del Patrimonio.

Le scritture complesse presso le Intendenze di finanza istituite a cominciare di quest'anno, e che si tengono a forma giornografica, riguardano solamente l'esercizio economico e si compendiano in una sola Bilancia, tra il Ministero del Tesoro nella sua qualità di Mandante, e gli Agenti e Corrispondenti che dipendono o sono in relazione coll'Intendenza. Nel fatto però in essa Bilancia, la quale, è bene sapere, ha otto conti, le scritture son divise in due diversi sistemi parziali, svolgentisi in conti distinti, l'uno per la contabilità finanziaria, cioè a dire per le entrate e le uscite a denaro sicco o no attinenti al Bilancio, l'altro per la contabilità patrimoniale, o dire per le contingenze patrimoniali - denaro, beni, crediti, debiti - da riguardarsi nel loro Stato all'inizio dell'esercizio e nelle loro variazioni mentre che esso dura.

Un esempio notevole di scritture generali a forma logiografica in un'Amministrazione divisa, si ha in quelle tenute presso la Ragioneria generale. Qui secondo appare dallo schema di giornale che ho riprodotto nel precedente capitolo, compilansi scritture attinenti al Bilancio e scritture dell'esercizio economico, ma di un ordine solo. La divisione delle scritture nei riguardi delle sezioni o Amministrazioni laterali, che son tali le Amministrazioni centrali dello Stato, si fa da sé naturalmente per ciò che si attiene all'esercizio finanziario, perchè le entrate e le spese sono classificate nei successivi capitoli del Bilancio appunto avute riguardi al

le diverse Amministrazioni centrali a cui appartengono. Nelle scritture dell'esercizio economico vengono, in distinti Fogliamenti, classificate le rendite e le spese, i beni, i crediti, i debiti delle varie specie, secondo i ministeri a cui son pertinenti. Mancano i conti alle parti del patrimonio dello Stato, riguardato in se, in monte, affidato alla cura delle singole Legioni, alle spese o rendite totali che son proprie di esso. Ritornero su questo tema; nulla di nuovo non voglio ora fare che l'Amministrazione dello Stato è per sua natura specialissima, e che si errerebbe se si volesse senz'altro applicare ad essa 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 e reso di pubblica ragione nelle tabelle XX, XXI, XXII, XXIII, che ho vanti nell'opera del Riva,¹⁾ in cui raccolgonsi le scritture dell'Azienda di Cairio che risiede a Firenze ed ha magazzini di vendita e relative casse a Genova e a Livorno. In questo esempio ho vanti bene le scritture generali a tutta 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 Consegnatari. È dubbio tuttavia che si possano tenere in simile maniera le scritture di Aziende che non siano della natura di quelle studiate da lui.

¹⁾ M. Riva. Dell'Insufficienza ecc. op. cit. - pag. 152 e seg.

- -

Capitolo XVI.
I libri complementari
nella
Logismografia.

Si può egli dire che la soppressione di ogni nota esplicativa negli Svolgimenti, la forma strettamente sinottica in data alle scritture, non iscerri punto la chiarezza o la uniformità di maniera che il danno, il quale ne segue, sia minore dell'utile proveniente dal risparmio di lavoro? V'hanno alcuni conti in alcune Aziende, nei quali ogni aggiunta di spiegazioni alle somme può reputarsi soverchia, e son tali i conti complessi o riassuntivi; ve 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 modo d'esempio i conti intestati ai Corrispondenti, nei quali si deve direttamente constare in qualsivoglia Azienda, ma principalmente in quelle mercantili e bancarie, ove, per giunta, son frequenti i conti correnti a interesse e quelli a saldarsi in moneta straniera. Quando occorra rilevare lo stato di un conto, la qual cosa, specialmente per i conti che si liquidano dall'Azienda, può verificarsi in ogni tempo e si verifica sempre alla fine dell'esercizio, bisogna ricercarne tutte le partite, le quali, anche quando son poche, possono essere sparse in ^{varie} pagine dello Svolgimento, e per ogni partita risalire al giornale, se non forse alla corrispondenza e alle fatture ecc., per trovarvi la data, l'oggetto dell'operazione da cui sorse il debito o il credito, la valuta, se il conto è a interesse, e la somma corrispondente nella moneta in cui deve saldarsi, se questa è diversa da quella di conto. Perciò che nella Logismografia si verifica questo di anormale, che le dilucidazioni, o poche o molte che siano, anziché trovarsi negli Svolgimenti ultimi, ove le ricerche sarebbero facili, sono tutte agglomerate nel libro che li compendia e li riassume. Onde, molti sarsero contro simile metodo osser-

vando che esso non può applicarsi né nel caso in cui si siano partite da saldare in moneta diversa da quella di conto, né per conti sociali. Fu risposto da alcuni che negli ultimi svolgimenti potevansi alle due colonne proprie del conto aggiungere altre per le spiegazioni e per le monete straniere; e il Vigliani tra gli altri, nelle applicazioni che dà assegna normalmente quattro colonne o simili conti: due per le monete di conto e due per le monete in cui sono espressi i debiti e i crediti.¹⁾

Simile espediente oltreché non vale se non a riempire una parte della lacuna riesce nocivo, in quanto che, diminuendo il numero di conti che possono raccogliersi in un foglio, accresce, come è già stato detto, il numero di quelli intermedii o ~~si~~ raggruppamenti fattizi, inutili affatto nei riguardi amministrativi, ma che debbono accendere per lo sviluppo delle partite.

Più soddisfacente è la risposta data dal Riva.²⁾ Egli in una nota osserva essere errore il credere che la Logismografia per ch'è 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 svolgimento ultimi una forma più ampia della sinottica.

Ma a queste brevi note toglievano ogni valore il continuo rimproverare che l'autore, colla vivacità e l'ardore di un neofita faceva all'antica Partita doppia, la necessità in cui trovò di usare partitari, scontrari e altri libri complementari, e il non essersi usati quei conti a forma più ampia in nessuna delle numerose esemplificazioni poste in fine del volume, dove, giungendo in quelle che riguardano aziende mercantili, i conti dei corrispondenti sono esposti nella forma altrettanto sinot-

1) Vitaliano Vigliani. La Logismografia - esposizione teorico-pratica, Milano,

vizi. Angelo Zanaboni. 1877. pag. 138

2) M. Riva. Del Insufficienza, op. cit. Nota al cap. VI. pag. 40

lica. Assai opportunamente adunque il Carboni ritornò su questa via, e insistette nella possibilità e convenienza di dare talvolta forma diversa agli ultimi svolgimenti. Nel suo discorso pronunciato all'Accademia dei Ragionieri di Firenze il 1° marzo 1876 egli ebbe a dire: "Abben-
sì temono che la Logismografia non ammetta che la forma sinod-
tica, perocchè, allora, occorrendo conti a più colonne, o altri conti a-
partiti richiesti da specialità amministrative, non si saprebbe come
provvedere. Ma ciò non ha ombra di verità. Lo dichiarò il Rossi:
....." sono lieto di dichiararlo io stesso portando ad esempio la Ra-
gioneria dei servizi amministrativi dell'esercito, che ho l'onore di diri-
gere¹⁾, nella quale, mentre la forma sinodtica è grandemente svi-
luppata, si tengono però varie centinaia di conti aperti distinti
per serie ciascuna delle quali equivale ad una delle infinite ca-
selle sinodtiche di quella "colossale scrittura"

Se non che nelle "altre" pubblicazioni fatte, nei Rendimen-
ti di Logismografia di C. Carboni, come nelle Note esplicative
annesse al Quadro di contabilità per la Ragioneria generale, non
è parola di simili libri complementari, da sostituirsi ai con-
ti di ultimo Svolgimento; e tutta i conti, eziandio quelli le cui som-
me hanno assoluta necessità di essere esplicate sono espo-
ste nella più stretta forma sinodtica. Passi per il Quadro di
contabilità della Ragioneria generale: qui le scritture che si
computano sono scritture di contollo a quelle tenute presso
le Amministrazioni centrali e nella più, senza dire poi
che, sebbene non appaia da quel Quadro, pure si sa che presso
di essa tengonsi molti libri ausiliari esplicativi. Ma la lacu-
na nei Rendimenti di Logismografia è grave assai, poichè in-
ragione a supporre che sia pensata e che nella mente del Carbo-
ni quei conti con scritture esplicative debbano considerarsi co-
me rarissime eccezioni, dove invece sono la regola. È naturale
le poi che né il Rossi, né il Chiesa, nelle loro pubblicazioni, ac-
cennano ai libri esplicativi.

I propugnatori del nuovo metodo solamente allora poteran-

¹⁾ Il Carboni non era ancora stato promosso a Ragioniere generale.

no sperare di vederlo applicato con qualche larghezza, quando ammetteremo senza restrizione, anzi come norma fondamentale, che ogniqualvolta tutti i singoli fatti amministrativi da registrare nei conti di ultimo grado non sono pienamente e compiutamente individuati e descritti dal titolo del conto e dalla enunciazione delle somme, cioè a dire prestabili sempre, si deve sostituire agli Volgimenti della forma tipica del metodo, scontrii, partitari e altri libri complementari, in quella forma, che l'esperienza passata e quella dell'avvenire, avrà provato essere più acconcia, cosicchè non si debba mai, salvo in casi eccezionali, risalire per ischieramenti al giornale.

Se non che devesi notare 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 Volgimenti, diventerebbero normalmente sintetiche nei conti di questi, i quali sarebbero in buona parte composti, e si avrebbe quella mitela di scritture bilanciate e sbilanciate, che il Rava, con poca accortezza biasimava cotanto.

Con tutto ciò pare che si vada alla conclusione ungiudicata. Intorno a molte cose si sono ricreduti i Logigrammisti in questi ultimi tempi. Già le scritture della Ragioneria generale erano, a ben guardare, sintetiche, e si componevano soltanto di mese in mese; e le scritture complesse ultimamente istituite presso le Intendenze di Finanza, oltre che sono strettamente sintetiche nei loro conti sono anche esse riassuntive per mese. Accanto 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 Volgimenti carboniani nella loro forma tipica. Quanto si è lontani dalle prime affermazioni, che le scritture dovevano essere strettamente analitiche, e tutte bilancianti, e compitarsi giorno per giorno.

Capitolo XVII.

Confronto

tra il metodo Carboni e la Partita doppia.

Art. 1°

Come nel metodo Carboni sia più
stretta

l'unità delle scritture,

La forma o struttura della Logismografia può riguardarsi in se stessa, oppure in relazione coll'altro metodo che una universale esperienza di oltre cinque secoli dimostra di più generale e opportuna applicazione, o' dire colla Partita doppia. Io ho già rilevato i principali pregi e difetti che il metodo Carboni ha se lo si riguarda in se stesso senza badare agli altri metodi; mi resta ora di fare il confronto coll'altro metodo che gli conturde il campo.

Gra i pregi del metodo Carboni assegno il primo posto alla facilità con cui per esso si possono registrare in più aspetti i medesimi fatti amministrativi, e collegare strettamente i diversi sistemi od ordini di scritture che debbono comporsi in un'azienda qualsivoglia. Qui è dove il metodo Carboni si leva proprio al di sopra di tutti gli altri finora noti. Per esso coll'unità del Giornale si ottiene veramente una stretta unità delle scritture che possono doversi computare in un'azienda.

Ma, per convenendo in ciò, debbo respingere l'esagerazione che, rispetto a questo punto, come rispetto a molti altri, gli ortodossi fautori della Logismografia accumulano nei loro enfatici scritti. Essi dicono, la Logismografia non ha bisogno del sussidio di altre scritture disformi, non deve ricorrere a nessun espediente, basta a se stessa, ed è omogenea in tutte le sue parti. Laddove, aggiungono, la Partita doppia ha bisogno, nelle grandi aziende dell'aiuto di libri ausiliari tenuti senza norme fisse e senza collegamenti, cosicchè

vi ha un'informe miscela di scritture doppie e scritture semplici.

Arguitutto, quanto all'omogeneità di tutti i conti nella Logisimografia, osservo 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, son varie di natura e di estensione secondo la diversa natura dei fatti che ricordano, e dei conti in cui sono allogate; non possono adunque, se vogliono essere compiute e chiare, assumere tutte un'identica forma. E questo hanno in parte compreso i Logisimografi; poiché nella pratica, come s'è visto per le scritture dell'economato generale al Ministero di agricoltura e commercio, talora abbandonano la forma tipica di lor Solgimenti. Se con tali piccole transazioni possono interamente raggiungere l'intento di aver scritture complete e persuadenti. Per ciò son necessari que' 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 mastro, o pochi o molti che siano, nella Logisimografia essa ha principio e fine nei conti fondamentali del Giornale. Conti che trovansi negli Solgimenti non sono che conti di sviluppo e stanno ai conti del giornale precedentemente come nella Partita doppia i conti dei libri ausiliari, o, dirò meglio, elementari, stanno ai conti del mastro principale. Se nella generalità dei casi vi ha egualmente negli Solgimenti la costante uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti ciò si deve solamente a questo, che allora tutti i conti fondamentali del giornale hanno in quegli Solgimenti il proprio sviluppo. Codesta uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti vi sarebbe anche nei libri elementari della Partita doppia sintetica se tutti i conti del mastro fossero in essi sviluppati. Ma quando non tutti i conti del giornale son sviluppati, allora negli Solgimen-

si logismografici la eguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti non è costante; non lo è infatti negli Scuol gimenti del sistema di scritture proposto per la Società geografica italiana dove un conto della prima Bilancia del Giornale, quello per l'esercizio finanziario, e due della seconda Bilancia, destinata all'esercizio economico, non sono irruppati.

Adunque la miscela di scritture bilancianti e non bilancianti vi ha così nell'antica Partita doppia come nella Logismografia. Se non che tale miscela non basta a togliere l'unità delle scritture. Questa esiste fra tutte le scritture di un'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 - ecco tutto.

Art. 2°.

Come nella Logismografia
sia maggiore il riscontro aritmetico.

Un secondo pregio e quindi un secondo vantaggio che non può contestarsi al metodo Carboni, in confronto della vecchia Partita doppia, è la maggior pienezza ed efficacia del riscontro aritmetico e la maggiore speditezza nel riortracciare gli errori. Io mi sono già studiato di ridurre al suo giusto valore simile pregio: qui aggiungerò soltanto che ad esso corrisponde una assai maggiore facilità di errare nella collocazione delle somme, dovuta al gran numero di colonne che sono nei registri, alla mancanza delle esplicitazioni e all'uso dei simboli e numeri, anziché dei titoli, nella designazione degli Scuolgimenti dei conti e delle loro sezioni.

Art. 3°.

Se la Logismografia si presti
più della Partita doppia
a un' ampia divisione del lavoro.

I propugnatori della Logismografia osservano che essa è
più adatta che non la Partita doppia a una larghissima
divisione del lavoro rispetto alla tenuta dei conti, e quindi
più appropriata alle grandi Aziende. Ma si è visto che anche
la Partita doppia sintetica permette una indefinita divisi-
one nel lavoro che richiede la compilazione delle scritture. Cu-
rantemente la Ultimata, a cui si deve la facilità di separare senza
limiti il lavoro nella tenuta delle scritture logismografiche,
è uno strumento ingegrosissimo; nulla di meno, qualche co-
sa di simile può applicarsi anche per la Partita doppia, an-
zi vi hanno parecchie Aziende che fanno computare le pri-
me note a partita doppia su fogli volanti.

Art. 4°.

Lo sviluppo graduale di conti complessi
o se vuolti
la sintesi graduale dei conti semplici
sia propria soltanto della Logismografia,

Dicono poi che la Logismografia offre la possibilità, anzi
la facilità, di tenere contemporaneamente accessi conti di
diverso grado e di diverso ordine, e vegano che essa fatta possibi-
lità si abbia applicando la Partita doppia.

Un metodo, è palese a ognuno, non può dirsi razionale se
non permette di accendere e tenere accessi, in una data Azien-
da, 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. An-
de, se la partita doppia non concedesse di tener accessi che conti

di un grado e ordine solo dovrebbe cedere senz'altro il posto alla Logismografia. Ma se è incontestato che la Partita doppia, sia sintetica sia analitica, non ammette nel Mastro che conti di un sol grado e ordine, salvo la limitata suddivisione che si può ottenere in ogni conto merce di colonne complementari, e che è stato provato che è possibile porre nel Mastro 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 tenere più sistemi paralleli di conti in mastri diversi.

Bisogna aggiungere poi che un metodo razionale, se deve permettere di tenere accesi tutti i conti che possono parere utili, non deve per altra parte richiedere che se ne tengano aperti di quelli che non sono per nulla. La Partita doppia non esige l'apertura di simili conti inutili per le notizie che offrono, la Logismografia sì. Essa ha i conti aggruppiamento fattizi, inutile gettarla dorrita, all'limite incommontabile che la limitata grandezza dei fogli pone al graduale sviluppo dei conti. Questa mancanza di elasticità, in detto graduale sviluppo, che è nel metodo Carboni fa sì che le situazioni che si possono desumere dai conti dei vari gradi non sono sempre armoniche né sempre compiute. Le situazioni che si hanno cercando i saldi dei conti fondamentali sono compiute e possono essere anche armoniche; sono però necessariamente troppo compendiate per riuscire veramente utili a chi amministra. E poi vi sono Aziende, ad esempio le 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 al credito di tali Aziende che i terzi conoscano simile stato di ricchezza; ed è tanto facile che vengano a scoprire quando appare da una cifra sola del giornale, cioè a dire di un registro che non può tenersi celato, che può anzi in certi casi doversi presentarsi all'esame dei

Cribumali! Se tutti i conti del giornale vengono scritti, anche i saldi dei conti che sono negli Svolgimenti di primo grado danno situazioni complete; ma difficilmente tali situazioni sono armoniche, essendo rarissimo il caso in cui tutti quei conti siano composti a un grado medesimo. I saldi dei conti degli altri Svolgimenti non offrono presso che mai situazioni complete: essi mostrano soltanto i componenti di alcune somme complete che sono nelle prime situazioni. Pertanto deve convenirsi che se dalle scritture logismografiche si vuol desumere una situazione armonica, che indichi con qualche ampiezza lo stato o la condizione dell'azienda rispetto al fondo, che è oggetto delle scritture di un dato sistema, conviene lavorare sui saldi desunti da conti di vari Svolgimenti e di vario grado, raggruppandoli opportunamente assieme.

Tutte queste difficoltà non si trovano nella Partita doppia sintetica, dove, se i conti del mastro sono esattamente determinati, i saldi loro offrono una situazione armonica e sufficientemente particolareggiata.

Art. 5°

Se la Logismografia permetta risparmio di lavoro nella tenuta dei conti.

I logismografi vogliono ancora che il metodo da loro prediletto abbia in confronto della Partita doppia il vantaggio della brevità, e calcolano nella proporzione dei quattro quinti, del lavoro da questa richiesto, il risparmio che esso rende possibile¹⁾. Qui è dove esagerano più.

Conviene da vedere come quella che essi dicono miglior brevità, si consegua. Essi la ottengono non già col sopprimere

¹⁾ Vedi il verbale dell'adunanza tenuta presso l'amministrazione della Società degli Omnibus in Firenze, pubblicato dal Carboni nei suoi = Primi saggi di Logismografia.

primera conti o scritture, che i vecchi metodi richiedono, foggiano i rimanenti conti e le rimanenti scritture in modo che possano offrire le notizie che i conti o le scritture sopresse avrebbero potuto dare, non già col sostituire brevi simboli, nuovamente etiozitati, alle esplicazioni, che gli altri metodi vogliono, in modo che si abbiano ciò non ostante tutti i dati che quelle esplicazioni avrebbero potuto dare: sibbene col sopprimere nelle scritture dei conti ogni esplicazione senza sostituirvi nulla.

Ora, se le esplicazioni nei conti son utili per le notizie che possono porgere, la qual cosa vuol verificarsi in presso che tutti i conti che non fanno parte di scritture sintetiche o di vero controllo ad altre particolari regolate, e allora il sopprimerle, senza sostituirvi nulla, è ottenere la brevità a scapito della chiarezza, il che è da condannarsi. Eppure tali esplicazioni non sono necessarie, anzi sono inutili, e allora si possono togliere anche nella Partita doppia, non essendo, come fu a suo luogo dimostrato, la forma sinottica pura impropria a codesto metodo. E però se si vuol instituire un confronto tra i due metodi, per vedere quale sia più breve, non deve già farsi tra la Logismografia, che è sinottica sempre, e la Partita doppia a forma descrittiva, poichè allora i termini non sono omogenei, ma tra 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, presa in senso invertito, cioè a favore della Partita doppia, è più tosto inferiore che superiore alla vera. La prova è facile a darsi. Non ammettendo, in generale, la Logismografia nei conti nessuna scrittura oltre le somme proprie del Dare e dell'Avere di ciascuno di essi, non è possibile, nell'applicarla, di foggiano i conti, che tengonsi accesi, in guisa che possano tener luogo di altri i quali si fossero soppressi. Adunque nessun risparmio nel numero de' conti che possono essere richiesti dalla Partita doppia, giacchè come è stato chiarito a suo luogo, questa non esige l'apertura di nessun conto se non sia di per se stessa utile; nessun risparmio perciò nelle scritture. Invece la Logismografia richiede molte registrazioni di più. In prima tutti i conti composti devono essere ripetuti due volte, una nel Giornale o nello svolgimento dove prima appaiono, e una nelle coloss.

ra delle equivalenze degli Scolgimenti in cui ricevono lo sviluppo. Poi vi sono i conti di aggruppamento fatti inutili se si bada alle note che danno, e dei quali è stato ragionato a lungo. Tra i conti di aggruppamento inutili conviene sovente collocare gli stessi conti del giornale, essendovi molte aziende in cui non è di nessuna pratica utilità, anzi è di danno, il tenere scritture esimeramente sintetiche quali son quelle dei conti fondamentali necessariamente praticissimi. Per ciascun grado di quei conti di aggruppamento le somme han da scriversi due volte inutilmente, una in essi quando appaiono la prima volta, e una nelle colonne equivalenti in cui vengono riprodotti.

È poi da considerare il lavoro che deve farsi per portare a nuovo le scritture quando devesi mutar foglio. Nella partita doppia, anche sintetica, 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 Logisimografia, siccome devesi negli Scolgimenti mutar foglio, non quando son riempinti tutti gli spazi dei singoli conti, ma quando è occupato tutto lo spazio assegnato al conto composto nelle colonne delle equivalenze, siccome insomma ogni scrittura, che deve riferirsi anche in un solo dei conti singoli, occupa un'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 collocazione di tutte le singole partite nei conti. Invero, lasciando la fatica del sommare, i numeri da scrivere per portare al nuovo foglio i due totali del Dare e dell'Avere di un conto son quattro. Ora, se le registrazioni sono analitiche e accennano ai fatti singoli, in generale ogni somma delle prime colonne equivalenti sarà riferita indivisa a uno dei conti dello Scolgimento, e ogni somma della quarta colonna determinerà in quei conti due sole scritture, cioè, massime negli Scolgimenti di secondo grado e dei gradi inferiori, ove non sogliono giungere le permutazioni del giornale e la 4^a col. rimane per lo più inoperosa, le scritture distribuite nei conti veri dello Scolgimento supereranno di poco per ciascun fo-

glio il numero dei rigghi suoi che non sogliono essere più di 35 a 40, e però, 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 registature 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 scriversi in conti diversi; pure non può in generale crescere tanto da far sì che il lavoro di riporto da foglio a foglio non resti sproporzionato a quello che la compilazione delle scritture esige.

Ma i logismografi si guardano bene dal tenere, nei confronti che fanno tra i due metodi, questa via razionale. Il Carboni, nei suoi Primi saggi di Logismografia pratica, e nelle sue comparazioni logismografiche poi, prende ad esame alcune determinate scritture a partita doppia descrittiva e le paragona con scritture logismografiche sinottiche. Egli altri seguono il suo esempio. Il Chiesa, per nominarne uno, esamina sette scritture a partita doppia esposte in un trattato del Massa, e si studia di dimostrare che sopprimendo le esplicazioni, e ponendo la parte sinottica delle scritture negli svolgimenti logismografici 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 delle 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 applicazioni del Massa in quel caso particolare dicevasi poco, e col sopprimere non si fosse molto alla chiarezza. Ma la partita doppia non pone limiti definiti alle esplicazioni, e nella pratica reale, per gli stessi casi considerati dal Chiesa, sarebbero state più estese, e potrebbero essere assai più in altri casi infiniti. Per raggiungere il loro intento il Chiesa e il Carboni avrebbero dov-

1) — Vidi il Logismografo del 1879.

to dimostrare che le esplicazioni, dati gli Svolgimenti logismo grafici, sono in tutti i casi superflue; ma tale dimostrazione non fu data, ed è fuor del possibile il darla.

Questa maggior lunghezza della Logismografia in confronto della Partita doppia sinottica dipende tutta dal particolare procedimento adottato da quella nel graduale sviluppo dei conti e dal sistema delle equivalenze successive e non interrotte, espletate colla costante riproduzione di ogni conto composto nel Svolgimento in cui riceve un primo sviluppo. Ma codesta maniera di procedere dà al riscontro aritmetico quella maggior efficacia che s'è visto, onde la proposizione del Posti, precedentemente citata, che prima di condannarla e condannare con essa i conti di aggruppamento fattizi bisognerebbe provare che ne vi ha un'altra per ottenere con minor fatica un così efficace riscontro, a me preme di ricordare anzi tutto che, specialmente quando si tratta di svolgere un numero di conti di un medesimo grado e tutti simili, i conti di aggruppamento fattizi sono necessariamente molti e che le scritture utili nei conti composti o semplici che dovrebbero accendersi, se si fosse adottato un metodo in tutto razionale, son certo di molto superate da quelle, inutili 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 è questo, di far non espi-
lere da persone diverse in camere diverse, se occorre due copie di registri perfettamente uguali, desunti dagli stessi documenti originari. Questo procedimento non è nuovo. La Repubblica Veneta, prescriveva ai propri magistrati non solamente e dai tempi più antichi, e lo prescrive ai Banchi de scripta alla fine del secolo decimo sesto.¹⁾ Giovanni Law, nei regolamenti della Banca reale istituita da lui a Parigi, impose che si avessero da tenere in camere diverse due copie dei partitari,²⁾ e una

¹⁾ Decreto del senato 14 gennaio 1596 (M.V.) Arch. di Stato - Senato Vecchio. Registro 66

²⁾ Veggasi l'articolo Banca reale nel Dizionario di commercio del Savary.

prescrizione simile trova luogo anche al presente nei regolamen-
ti e statuti di molte fra le principali Banche. E le stesse scritte-
re che tengonsi presso la Ragioneria general: dello Stato e la Corte
dei Conti a che altro servono, se non a fornire ^{per} messo per vedere
se le scritture dei Ministri sono regolari?

Art. 6°.

Se la Logismografia vince
in potenza dimostrativa
la Partita doppia.

Dicono ancora che la Logismografia vince d'assai la Partita
doppia per potenza di dimostrazione, e non dicono il vero. La Logis-
mografia, scrittura essenzialmente sinottica, non può giovare
nelle ricerche che si dovessero fare intorno ai fatti singoli, perchè
non può ricordare questi compiutamente, richiedendoti per ciò le
esplicazioni. Lascio di dire poi che simili ricerche riuscirebbero fati-
cosissime per il numero non piccolo di fogli in cui sogliono essere
sprasse le partite di un conto anche quando son poche. Essa appresol-
tanto i numeri generali, anzi solamente i saldi dei conti, perchè l'e-
sistenza della colonna delle permutazioni toglie ogni importanza
statistica ai totali del Dare e dell' Avere dei conti, i quali totali, se i
conti fosser integri, potrebbero bene spesso offrire notizie utili. Ed è a
notare che la colonna delle permutazioni influisce anche sui conti dei
quali nel fatto non fu tolta nessuna somma, perchè lascia invar-
ti sulla designazione loro.

Nella Partita doppia invece è possibile avere tutte le notizie che al
buon andamento dell'azienda possono occorrere, e i dati che riguar-
dano i 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 aggiun-
gere a quelle principali di ogni sezione dei conti singoli.

Art. 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 merca-

la compilazione del Quadro analitico, non deve temere che dopo lui, o lui lontano, quell'ordinamento crolli per mancanza di intrinseca vigoria, essendo che il Quadro comprende tutta l'ossatura dell'edifizio, cioè saldissimamente collegata, e il rivestirla si bisogna a cui bastano le più modeste forze. Ma un pregio di poco inferiore, se non fosse uguale, lo si ha in qualsivoglia razionale ordinamento di conti e scritture.

Altri pregi e altre emende si attribuiscono al metodo Carboni, e con taluni che l'apprenderlo è difficile e più difficile il rettamente applicarlo, altri asseriscono il contrario; gli uni l'accusano di ridurre il Ragioniere, che si vale di esso, ad una macchina pressoché automatica; gli altri osservano che esso obbliga a pensare e a ragionare, e o ha di quelli che appunto per ciò l'opprugnano, o ha chi afferma essere la forma sinottica, onde si vale, monotona, unita, confessa, e per contro o ha chi con lirica lena l'esalta. Odasi il Commasero: "Nella pratica da Lei consegnata (e non le scorderebbe il titolo di metodo) il quadro totale accenna in compendio chiarissimo i libri coi quali le varie partite si vengono ordinatamente svolgendo, e questi libri stessi si vengono con somigliante ordinamento svolgendo in altri libri di seconda, e quelli di seconda in altri di terza mano, e così via via fino ai conti che concernono le unioni specialissime di ciascuna materia, e gli interessi di ciascuna persona individuale. Così dal tronco si partono i rami per congiunti alla vita di quello; e i rami mettono i ramuscelli e ramuscoli e frondi e foglie e vette: se non che nei grandi alberi non si discerne a un'occhiata il vario diramarsi, né si scorge come si aggiustino al tutto le parti, guardando alle braccia che paiono intrecciate e alle frasche che uno vede proudeggianti."

Capitolo XVIII

Conclusione

Se Carboni nei suoi Primi Saggi accenna ai molti tentativi

1) Lettera al Carboni in data 27 Aprile 1873. pubblicata nei Primi Saggi di Logisimografia.

e ai lunghi studi fatti, alle prove ripetute e alle difficoltà vinte per dar forma al suo metodo, e poi aggiunge essere giunto in fine "alla chiara persuasione che esso rispondeva compiutamente ai postulati e ai desideri della scienza e attuava tutte le promesse di una scrittura untaapodittica, 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 diversi conchiudere che egli reputa quel suo metodo il più conveniente per tutte le Aziende senza distinzione di sorta. I suoi seguaci, il Riva e il Bonalumi prima di tutti, non si mostrano meno sicuri sull'ecceellenza del nuovo metodo, sia in senso assoluto, sia relativa mente ad ogni Amministrazione, 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 han trovato o creduto di trovare metodi nuovi, a cominciare da Jones per finire a Barato ed a Biancardi, e a quelli che ti son fatti loro a postoli. Non vi è né vi può essere metodo di scrittura sia pur in se stesso razionale, anzi perfetto, se tale può essere cosa che viene dalla mente umana, la cui applicazione torrà expediente a tutte le Aziende indistintamente: è verità questa a cui obbi già occasione di accennare.

Anche la propostizione contraria, pur sostenuta da molti, che esso metodo non è applicabile a nessuna Azienda, mi pare grave esagerazione. Ma se mi si domandasse a quali Amministrazioni è più propria non saprei dire con sicurezza. In fatto di pratica applicazione io reputo arduo assai, se non forse presuntuoso, il giudicare a priori. Un giudizio maturo, in simile ordine di cose, non si può pronunciare se non si desume da esperienza non breve e non ristretta che ti sia fatta.

Il metodo Carboni si applica nella Ragioneria dei servizi amministrativi del Ministero della guerra e da più anni sebbene, come s'è visto, non del tutto razionalmente; si applica 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 nei primi del

corrente anno alle scritture complesse delle Intendenze di finanza; s'applica poi da più anni presso la Società degli omnibus in Londra, del cui consiglio era Presidente il Carboni. Essa ha trovato, e quanto si afferma, un'applicazione anche all'estero, in Spagna, presso il Ministero della guerra. Si tengono in fine a forma logismografica le scritture dei Comuni di Reggio d'Emilia e di Cagliari, e quelle di bilancio della Banca popolare di Parma e di due altre Aziende continuate a Bologna.

Dicono che in tutte queste Amministrazioni di buoni, anzi ottimi risultamenti. E l'esperienza che se farà in seguito, specialmente quella che si farà fuori di ogni ingerenza del Carboni, confermerà il buon successo che, si dice, essersi ottenuto fin qui, si potrà concludere che il metodo di lui è applicabile con frutto nelle Aziende simili a quelle nominate.

Non badando è da notare che nelle ultime sue applicazioni e, segnatamente presso le Intendenze, la Logismografia s'è ristretta alle sole scritture sintetiche, composte per giunta in forma riassuntiva solo una volta al mese. Questa è la forma di scritture dove gli inconvenienti inseparabili dall'applicazione del nuovo metodo possono ridursi al minimo grado. Nelle scritture compendiate le replicazioni poco contano, onde la forma strettamente sintetica può dirsi ad esse appropriata. Inoltre col restringere a un numero, relativamente piccolo, di conti complessi, quelli tocchi a forma logismografica, si possono ridurre a pochissimi e far eliminare i conti di aggruppamento fattizi che sono in maggior grado della Logismografia. C'è però un inconveniente si manifesta in grado massimo nelle scritture strettamente analitiche, onde non mi pare che il nuovo metodo possa applicarsi con vantaggio in quelle Aziende dove, a somiglianza di quanto avviene in quelle piccole mercantili, son pochi assai i conti da accendersi oltre a quelli da intebarsi ai corrispondenti. Onde ripetute fatiche gettate le riduzioni logismografiche che il Carboni, il figlio di lui, il Bonalumi, il Velliggi ci hanno dato di esempi relativi a imprese mercantili, nei quali i conti ai crediti e ai debiti son pochissimi contrariamente a ciò che è in fatto, e però non appare l'inconveniente di quei conti di aggruppamento fattizi.

Del resto, quand'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 UNDECIMO

Rendiconti

Capitolo 1:

Definizione e classificazione dei Rendiconti.

Il rilevare quali furono i risultamenti di un negozio che si è conchiuso, 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'esporre in alcuni prospetti col linguaggio delle cifre codesti risultamenti, e il provarne, se è mestieri, la verità, costituisce quella serie di operazioni le quali si glianti 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 anche nome di Bilancio o Conto consuntivo, o semplicemente Conto.

I rendiconti si possono classificare in più aspetti: anzitutto per riguardo alle relazioni giuridiche che orrono fra il direttore dell'impresa e l'amministratore e i valori di cui l'uno e l'altro si valgono, i Rendiconti distinguonsi in Rendiconti veri e propri e in Bilanci o Conti consuntivi. Quelli si rendono dal Direttore dell'impresa o dall'amministratore che non ha la proprietà dei beni che usa, ai proprietari di simili beni, o a chi li rap. presenta o tutela, allo scopo di provare che l'opera sua è

quella dei dipendenti suoi è stata oculata e proba; questi si formano dall' imprenditore, o costruttore, o amministratore, il quale è proprietario dei valori che ad opera e amministrazione, 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 ottenuti e trarne utili ammaltramenti per l'avvenire. I primi sono Rendiconti di imprese o Aziende dipendenti; gli ultimi sono Conti o Bilanci di imprese o aziende indipendenti.

In secondo luogo i Rendiconti si possono classificare lordando al loro oggetto, e allora si distinguono in Rendiconti d'impresa, di opere, o di gestione, secondo che riguardano una 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 quanti sono i sistemi di scrittura che possono applicarsi nelle varie Aziende; e però si hanno i Rendiconti patrimoniali, e i Rendiconti relativi al Bilancio di previsione, detti da noi Conti finanziari, e in Francia Conti amministrativi; quelli si suddividono in Rendiconti patrimoniali compiuti, Rendiconti di cassa, Rendiconti a residuo, Rendiconti di manserie, del Patrimonio fisso, ecc.; questi in Rendiconti di Cassa o di competenze 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 generali e parziali; quelli abbracciano tutta l'impresa o 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.

Fra i Rendiconti parziali meritano speciale considerazione quelli che gli agenti, i quali han

la custodia dei valori e ne rispondono, rendono all'amministratore o ad altri deputati a sindacare e giudicare l'opera loro.

Finalmente i Rendiconti si possono classificare per rispetto alla forma loro in Rendiconti analitici o particolareggiati; ed in Rendiconti sintetici o compendiosi. Lovell comprende l'indicazione particolareggiata di tutti i singoli fatti amministrativi, e, se è necessaria, la prova e la giustificazione loro; questi danno soltanto notizie compendiose delle varie classi in cui si possono raggruppare i fatti che considerano. La forma di Rendiconti varia talvolta secondo che l'Azienda è indivisa, o suddivisa in varie sezioni;

Le cose dette fin qui provano come non possa accettarsi la definizione del Rendiconto che dà il Valla quando dice: « la compendiosa e chiara esposizione e dimostrazione di tutti i movimenti cui, in un dato periodo di tempo, andò soggetto un patrimonio » (1), e come errino del pari coloro che reputano il Conto consuntivo null'altro che la rettificazione di un corrispondente Bilancio di previsione. Entrambe le definizioni peccano per difetto, l'ultima specialmente. Lovella non comprende che una specie di Rendiconti patrimoniali, i Rendiconti compinti; questa vale soltanto per i Conti relativi ai Bilanci di previsione. Se tale ultima definizione fosse vera dovrebbe concludere che non tutte le Aziende e le Imprese sono passibili di Rendiconti, perchè non tutte possono avere Conti di previsione; laddove a tutti è chiaro che se vi possono essere fatti contingenti in modo da non potersi presumere molto tempo innanzi che avvengano, e tali da non potersi limitare, tutti gli atti amministrativi, di qualunque natura siano, e in qualunque Azienda avvengano, possono sempre rilevarsi dopo che hanno avuto luogo.

(1) F. Valla. Elementi di contabilità e di amministrazione. - Titolo II, Cap. I, pag. 206 della 4.^a edizione.

Capitolo 2.

Conti d'Imprese e di Opere.

I conti d'Imprese, dovendo mostrare i risultamen-
ti ottenuti da un affare qualsivoglia, devono indicare da una
parte i valori o i capitali impegnati in esso, dall'altra i va-
lori o capitali ritratti; i conti contributivi di opere mirano
a porre in evidenza il costo dell'opera, e però devono indicare
le spese sostenute, i lavori compiuti, i materiali consumati,
quelli sopravanzati, i valori insomma e i capitali impiega-
ti, e le rifusioni ottenute.

È assai raro che un imprenditore costu-
tore, il quale per conto proprio direttamente attenda al-
l'impresa o all'opera, formi conti contributivi per quello
o per questa; le scritture che egli compila o fa compilare
nei propri libri sono ordinate, battono a rivelargli senz'al-
tro l'esito della speculazione putata o il costo dell'opera
compiuta.

È invece frequentissimo il caso di Conti che
si rendono da direttori di imprese o di opere condotte a ter-
mine per conto altrui; ma è impossibile dare norme par-
ticolari per la compilazione loro. La loro varietà è
senza fine; perché da un conto di compra o di rettoriano
di un commissionario per affari mercantili, a un conto
che segua il costo di un palazzo fabbricato, di una strada
costrutta, di un canale o di un bacino scavato d'ordine
per conto altrui, la via è sterminata.

In generale tutte le somme di questi conti
devono essere giustificate e dimostrate esatte merce oppor-
tuni documenti.

Capitolo 3:

I Rendiconti dei consegnatari.

Art. 1^o

Indole generale di questi Conti.

Si vuol richiamare di qual natura siano i doveri, gli impegni, la responsabilità intermedia dei consegnatari, e intendo 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 delle sottrazioni o dei danni loro imputabili.

Essi rispondono di codesti beni per quantità e qualità, non già del valor loro, e non possono sostituire a quei beni altrui, siano pure di valore pari, o anche superiore, se i medesimi beni mutano valore per l'alta dei prezzi del mercato, essi, come non possono fruire degli aumenti, così non debbono sopportare le diminuzioni, e se deteriorano o mancano per cause non imputabili a loro, non sono tenuti a rispondere di simili deterioramenti o cali. Adunque essi dovranno guardarsi come comprintamente vincolati da ogni impegno quando avran saputo render ragione di ogni quantità di quei beni, che sia stata loro consegnata e che non si trovi a disposizione dell'Azienda, e solamente al loro.

Segue da ciò che i Conti dei consegnatari devono dimostrare per quantità, numero, misura e peso, l'età, l'età della terra dei beni che si trovano in essere in un dato momento, cioè a dire che quella quantità è quale dovrebbe essere in seguito alle regolari entrate e uscite le quali hanno avuto luogo.

Segue ancora che simili conti non devono mai essere retti per eserzi, ma, come dicono in Francia, per gestione. Ciò vuol dire che in ogni conto devono figurare

re la scrittura di tutti i beni pervenuti in consegna all'agen-
 te, e di tutti quelli che egli regolarmente cedette nello spazio
 di tempo a cui si fatto conto di riferisce, senza badare all'an-
 no, o meglio, all'esercizio a cui devono imputare le compe-
 senze d'entrata o d'uscita di rendita o di spesa corrispon-
 denti, e che non vi deve apparire nessun'altra scrittura
 da questa in fuori. In tal modo soltanto il Conto può di-
 mostrare, senza ricercare e chiaramente, 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'an-
 no, 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 us-
 cite che figurano nel Conto si fossero verificate prima di
 quel termine, e non ne fossero avvenute altre riferibili al
 l'esercizio successivo. Ora è evidente come ciò non potreb-
 be giovare a rendere spedito e sicuro il rimborso sui conse-
 gnatari.

Gli agenti consegnatari non debbono avere,
 e infatti generalmente non hanno, nessuna ingerenza
 nella contabilità e liquidazione dei fatti amministrati-
 vi: essi dipendono dall'Amministratore, curano le en-
 trate ed effettuano le uscite sopra ordini scritti espliciti o im-
 pliciti emessi da lui o da altri per lui, devono accertarsi, in-
 nanzi ad adempierli, se simili ordini sono regolari; ma l'es-
 ame loro finisce qui, e qui finisce la loro responsabilità. Non
 si richiede che si persuadano prima, che l'ordine sia opportu-
 no, e l'affare, a cui si riferisce, compiuto nel modo più utile
 all'azienda. Così al più in alcune Amministrazioni
 dipendenti si ordina il servizio dei consegnatari, di quelli
 del danaro specialmente, in modo che abbiano a rimborsare
 entro certi limiti l'opera dell'Amministratore e dei suoi di-
 pendenti, verificando le liquidazioni e accertandosi dove
 vi ha vincolo di Bilancio se i pagamenti non eccedono
 i limiti segnati da quello; ma anche in questi casi, il

controllo, e però la responsabilità loro, non si estende al modo con cui i negozi furono conchiusi.

Siene da tutto questo:

1.° Che per ciò che s'attiene alla giustificazione delle somme, sono necessari e sufficienti gli ordini regolari ricevuti dall'Amministratore, e meglio, i documenti che servono pel controllo amministrativo, e quali, come si sa, assumono forme e varietà diverse secondo la natura dei servizi e delle Aziende. La giustificazione sarà piena quando vi sarà intera corrispondenza tra le singole somme del Conto e quelle dei relativi documenti di prova. E si badi che, in generale, perchè il controllo riesca efficace le entrate non devono giustificare dal consegnatario, ma debbono provare a lui. Infatti mentre egli non ha interesse a nascondere uscite che abbiano avuto luogo, non ed dal proprio tornaconto spirito a provare che un'entrata si è verificata: rispetto a queste 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, eziandio in quelle dipendenti, i consegnatari debbono rendere lor conti all'Amministratore. Pundimeno in molte Aziende dipendenti, affine di rendere efficace al rimborso, si stabilisce che i Conti dei consegnatari siano giustificati, o 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 e i collegi elettivi comunali o provinciali per altre Amministrazioni pubbliche, e che solamente dopo un decreto favorevole di questi i consegnatari siano definitivamente liberati. Essa tale misura non tocca di diritto che ha l'Amministratore di sindacare l'opera dei suoi dipendenti, come non tocca la responsabilità sua; anzi si suole richiedere da lui che prima di spedire i conti a quei magistrati li dichiarò regolari. Ma da ciò che l'Amministratore nel rimettere simili Conti pel giudizio definitivo deve mandarvi, non soltanto i documenti

giustificazioni dell'uscita avuti da chi li rende, ma essendo quelli che provano l'entrata, i quali si troveranno presso di lui o presso gli impiegati controllori o liquidatori.

Le conclusioni che devono trarsi dalle cose dette fin qui sono queste: che ogni consegnatario deve rendere conto della propria gestione: 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 dei beni in essere al principio dello spazio di tempo a cui è relativo, le entrate e le uscite che in esso spazio ebbero luogo, e la quantità esistente alla fine del medesimo e per la quale risponde chi rende detto conto: che infine ogni somma che appare nel conto deve essere dimostrata, e potersi dimostrare vera da alcuni documenti giustificativi.

Art. 2º.

La forma dei conti dei Consegatari.

Per concreto ogni conto ha due parti, l'attiva e la passiva; quella, e perciò il conto, si inizia coll'indicazione della quantità dei beni esistenti al principio del periodo a cui esso 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 data, e se il conto è esatto entrambe le parti pareggiano.

I dati per la compilazione di tali Conti si tolgono dai Giornali d'entrata e d'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 concerto col consegnatario, da chi ha l'ufficio di controllarne l'opera, dai quali appare che la quantità dei beni indicati esisteva realmente nei due tempi.

Ciò nondimeno, finché si tratta di conti resi 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 può pertanto esservi discontinuità tra un Conto ed l'altro, e i resti dell'uno devono essere la base di quello successivo. Quanto alla notazione che indica i beni onde, al chiudersi del Conto, il consegnatario dichiara di rispondere, essa è necessaria conseguenza delle altre, se l'è scrittura di tutte queste è provata, vien provata anche l'entrata sua, pel solo fatto che essa vale a pareggiare le due parti del Conto. Il verbale di un'ispezione che si fosse compiuto nel giorno a cui si riferisce la chiusura del Conto, non proverebbe l'entrata di quella scrittura, cioè della quantità dei beni onde il consegnatario deve rispondere, sibbene soltanto la quantità dei beni che in quel punto sussistevano realmente. Alla coincidenza tra questa quantità e quella prova la regolarità del servizio fatto dal consegnatario, e tal prova non può averli in altra maniera.

La giustificazione delle entrate e delle uscite si ha, secondo che fu detto, in documenti di varia forma; simili documenti si uniscono al Conto disposti secondo l'ordine delle scritture che giustificano. E perché possa richiere spedito il confronto tra quelli e queste, sono gli uni e le altre numerate a un modo, cioè a dire un numero posto accanto a ogni scrittura richiamo il documento corrispondente. Se più documenti provano una sola scrittura completa, son più i numeri di richiamo.

In tutte le Aziende i consegnatari sono tenuti a render conto periodicamente, e lo spazio di tempo che costituisce il periodo può essere 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 consegnatari di stabili, di mobili, di macchine, di beni insomma che costituiscono il capitale fisso di una Azienda, e dan luogo a pochissime entrate e 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, molti bene spetta stabilire che i conti a renderli a questi siano più frequenti, più solleciti, e più particolareggiati che non si richieda per gli altri da sotto portual giudice di quei magistrati. E nelle Aziende divise in sezioni che abbiano sede in più luoghi, può anche avvenire che i conti dei consegnatari debbano spedirsi a quei magistrati direttamente dalle sezioni singole, e allora si concede talvolta che essi non siano convalidati da documenti giustificativi, purché questi sian stati accompagnati ai conti corrispondenti retti in via amministrativa alla sezione principale, e questa ne certifichi l'esistenza. Tale è la via che frequentemente si tiene per conti che i consegnatari di Aziende governative, non residenti nella capitale, devono rendere alla Corte o Camera dei conti.

In altre Aziende invece ricorre a giudicarsi da simili magistrati davanti giustificati, 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 di ciò a suo luogo.

È badato che l'impegno dei consegnatari è del tutto personale. Essi rispondono dell'opera propria e di quella di coloro che han posto in loro vece, ma non rispondono dell'opera dei loro predecessori o successori nell'ufficio; in altre parole è la persona e non l'ufficio che rende conto. Laonde anche quando è stabilito, poniamo, che i conti si rendano una volta l'anno alla fine, se entro l'anno si muta 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 alla sua volta non cede prima di quel termine il luogo ad altri.

Ho insistito nel dimostrare che i consegnatari devono rendere lor conti non già per valore ma per quan-

tità, cioè per numero, peso, e misura dei beni che ebbero in custodia; aggiungo ora che talvolta avviene di avere in istru-
mento di più che una per il ricambio contabile e amministrativo, e avviene di raccogliere più agevolmente i dati per la scrit-
tura generale dell'azienda, si stabilisce che quei Conti senza
nota, oltre che della quantità, e quindi del valore dei beni,
ma anche allora, è inutile il dirlo, l'esame di ogni conto
per rilevare il grado di responsabilità dell'agente si restringe
ai numeri che riguardano la quantità delle entrate, delle
uscite, e dei resti.

Quando ai consegnatari si affidano bollette,
o altri strumenti del ricambio, come marche, francobolli,
telemidi 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 stu-
menti di controllo.

Art. 3°.

Conti dei Cassieri e degli Agenti di riscossione.

Fra i conti dei consegnatari tengano principalis-
simo luogo quelli dei cassieri, dei tesorieri, degli esattori, di
coloro insomma che rispondono del danaro dell'azienda.
Anzitutto non si deve credere 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 il loro valore, e se per le monete legali che sono ad un pun-
to monete di conto, può parere dubbioso il conto seguir la
quantità o il valore, ciò debba soltanto a questo, che per si-
mili monete la quantità segna e quindi il valore. Con-
tuttavia le condizioni speciali in cui possono trovarsi i con-
segnatari del danaro fa sì che i conti loro assumano
bene spesso forme particolari.

In alcune aziende vi sono agenti di riscossione
che han l'ufficio di esigere entrate determinate: si vuol

Dire allora che quelle entrate si danno in carico all' Agente, ossia che esse costituiscono il carico di lui; le somme esatte formano lo scario, e la differenza tra questo e quello iresti da esigere. Or bene, molti richiedono che i conti di tali Agenti consistano di due parti. La prima parte deve contenere: a) il carico di tutte le somme che l' Agente deve ritenere compresi i resti rimasti da esigere nell'esercizio precedente; b) lo scario per incassi fatti, per annullamenti, per variazioni, ecc.; c) i resti da esigere alla fine dello spazio di tempo a cui si riferisce il conto. La seconda parte deve mostrare: a) il debito dal periodo precedente, se pur non si tratta di prima gestione; b) gli incassi fatti; c) l' debito per versamenti nelle casse de' ¹² Agenda, per pagamenti fatti d'ordine e per conto dell' Amministrazione, per rispetti autorizzati, per restituzioni e simili; d) il debito alla fine della gestione. Può tuttavia avvenire che questi Agenti si trovino alcune volte in credito verso l' Agenda, e che simile credito debba figurare in luogo di un debito all' aprirsi 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 incasso per incasso, ossia rispondono delle entrate appena scadute a favore dell' Agenda, se abbiano o no effettivamente riscosse. Simili Agenti hanno realmente, salvo poche restrizioni, la proprietà delle somme che tempo non in cassa; l' obbligazione loro di pro coste distingue da un debito, e il Conto che rendono trae dalla natura di un Conto Corrente.

Vi hanno Aziende vincolate da Bilanci di previsione nelle quali, secondo quanto ebbi già occasione di dire principalmente quando parlai del servizio di cassa, si affida al cassiere un riscont sulla spesa, stabilendo che non si abbiano a computare a suo carico i pagamenti che egli avesse fatti, eziandio dietro ordine dell' Amministrazione, al di là dei confini segnati dal Bilancio per ciascuna voce.

Io non vo' ripetere qui gli inconvenienti di tale misura, noto solamente che essa, comportando la responsabilità del Cassiere, conduce a necessaria modificazione nel Conto

suo, Amministratore, siccome il Cassiere in queste Aziende è posto in condizione di riscontrare in una parte l'opera dell'Amministratore e di opporvi agli ordini di lui, così il Conto suo deve essere giudicato da tale che stia 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 rimasero entro i limiti limiti. E però le uscite in luogo di disporre per ordine di data devono classificarli secondo le voci del Bilancio a cui furono imputate. Per ragioni di armonia, e perché appaiano dal Conto i risultamenti di tutti i servizi appartenenti al Bilancio, si vuol richiedere una simile disposizione anche per le entrate.

Segue da tutto ciò, non già che i conti di simili cassieri debban 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.

Del resto anche dove il cassiere non deve esercitare nessun riscontro sulla gestione relativa al Bilancio di previsione, si usa talvolta richiedere che esso nel suo Conto classifichi in categorie gli incassi e i pagamenti, acciò che simile Conto serva di controllo a quelli dell'Amministrazione.

La compilazione di Conti così fatti è meno semplice che non quella dei conti precedenti. Ma può agevolarsi, può rendersi meno lungo il lavoro a farli alla fine dell'anno ed classificarli mentre che dura, in uno o più Modelli, le entrate e le uscite in quell'ordine nel quale dovranno poi apparire nel Conto.

Per riguardo alla forma, tali Conti, come già il Bilancio, 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 colonna complessa del quale viene poi in allegati e sub. allegati grada-

facente sviluppata nei suoi ultimi componenti.

Seguendo una seconda maniera si espongono addirit-
tura le singole somme incorniciandosi la quella corrisponden-
ti alla parte attiva del Bilancio, e tenendo l'ordine delle voci
a cui sono imputate. Le somme di ciascuna voce si addiziona-
no, e, dopo esposte le voci di una divisione di penultimo grado,
si epilogaio tali voci, e similmente si epilogaio quelle divisi-
oni di penultimo grado dopo che sono tutte emesse, e così
per le altre di grado più elevato, finché si giunge a epilogaio
le due parti del Conto, le quali poi si confrontano insieme per
mettere in evidenza il debito o il credito del Cashere.

Seguendo una terza via si assegnano colonne diverse
per le somme singole e per i totali delle divisioni di vario gra-
do del Bilancio; le somme parziali si espongono come nel caso
precedente, e gli epiloghi si fanno senza interrompere la con-
tinuità dell'esposizione di quelle prime somme.

Oltre la somma che si mano gli incassi e i paga-
menti, simili conti generalmente mostrano in colonna se-
parata, e per ogni singola voce del Bilancio, le previsioni
fatte in esso, le variazioni in più o in meno introdotte poi, le
autoricorazioni definitive, e la differenza in più o in meno
tra queste e gli incassi o pagamenti corrispondenti.

Variando l'ordine secondo cui si dispongono le scrit-
ture nel Conto, deve variare erisandis la disposizione dei docu-
menti giustificativi; questi e le scritture corrispondenti deb-
bono ordinarsi in modo, affinché sia agevole salire dalla me-
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,
giustifici più somme ad un tempo, pagate bensì ad una
medesima persona, ma imputate a diverse voci del Bilancio
incasso, oppure in parte a una o più voci di esso e in par-
te ai resti lasciati dai Bilanci precedenti. Nel mandato, e
videntemente, non può figurare che in un fascicolo, e lo si

colloca nel fascicolo relativo alle prime somme che nel conto occorre di giustificare (1), e si mette in un foglio detto sopra carta o cartina, nella prima pagina del quale si pone in chiaro la separazione delle somme parziali secondo l'imputazione che se ne è fatta. Si veda ad esempio che l'Amministrazione di uno spedale abbia fatto pagare all'appaltatore A. Corvi merci di un solo mandato col N. 120, L. 5000 a saldo di una sua specifica, da imputarsi per L. 1000 ai resti dell'anno precedente, per L. 2500 a nuove costruzioni, e per L. 1500 a riparazioni ordinarie ai fabbricati. La cartina o sopra-coperta del mandato può assumere la forma seguente:

Conto dell'anno 1877

Spedale di Giornale di Cassa art. 96.
Mandato N. 120 somma totale a favore di A. Corvi

| Titolo | Categorie | a. sc. | Reparto fra le diverse voci. | Esercizio | | 5000 . |
|--------|-----------|--------|---------------------------------|-----------|--------|--------|
| | | | | 1876 | 1877 | |
| | | | Resti dell'anno precedente | 1000 " | | |
| | | | Spese costruzioni | | 2500 " | |
| | | | Riparazioni ai fabbricati | | 1500 " | |
| | | | Totali | 1000 " | 4000 " | 5000 . |

Nei fascicoli delle altre voci alle quali si sono imputate le rimanenti somme parziali, si pongano simili fogli di riepilogo al documento già prodotto.

Non vi è tuttavia da omettere di dire che questo procedimento non è del tutto corretto, e che si hanno le aziende, e tra quelle meglio ordinate, le quali dispongono che non si emettano mandati cumulativi per somme da imputarsi a una sola voce.

Del resto ai conti così formulati si suole per lo più

(1) Vedi F. Villa. Elementi di Contabilità e d'Amministrazione - sp. cit. art. III cap. II.

nuire una copia del Giornale o dei Giornali di cassa, e non mancaro coloro che giustificano le somme di questi e non già quelle del cont. l'etatterra delle quali può sempre verificarsi confrontandole con quelle corrispondenti che sono nei detti Giornali.

Due osservazioni farò 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 un solo è reso da più. Similmente quanto accanto ai consegnatari, ai Cassieri e Tesorieri specialmente, sono Contol'ori, i quali, mentre han per ufficio di riscontare la gestione, sono moralmente e talvolta anche pecuniariamente responsabili della regolarità della medesima, questi debbono bene spesso rivedere i conti di quelli innanzi che sian passati all'Amministratore, e certificarne l'etatterra.

La seconda disposizione è che non vi può essere, né vi ha infatti molta differenza tra i Conti dei consegnatari di Aziende dipendenti, e quelli dei consegnatari nelle Aziende indipendenti. Nelle une e nelle altre la responsabilità loro è quasi sempre la stessa, e però i Conti loro debbono essere di una medesima natura. Solamente, siccome nelle Aziende indipendenti nessuno è che sia sopra l'Amministratore proprietario e possa sindacarne l'opera, così i Conti dei consegnatari non debbono essere resi ad altri che a lui, e non sono giustificabili da altri che da lui, salvo s'intende il caso di frode e di liti innanzi ai tribunali. Di più, perché simili Aziende non sono vincolate da Bilanci di previsione, i conti di Cassa non attineranno mai in esse la forma ultimamente descritta. Infine, potendo in tali Aziende la vigilanza del proprietario essere con l'anima, questa può tener luogo di altri mezzi di riscontri, tanto che, senza reinviare affatto al controllo, lo si può rendere in esso inumido, e però la documentazione dei conti può essere meno rigorosa; e ciò quando per le Aziende si può procedere con maggior prudenza e cautela nella scelta degli Agenti, e porre perciò maggior fiducia nella loro onestà.

Capitolo 4.

Bilanci nelle Aziende indipendenti.

Nelle Aziende indipendenti, dove il proprietario ha continuamente 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 e 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 e spese o perdite e profitti segna per classi i risultamenti buoni o cattivi della gestione. I conti agli elementi patrimoniali dicono per via di quali vicende dalla situazione segnata dal primo bilancio si giunse a quella definita dal secondo, e i vari conti alle parti ideali del fondo patrimoniale chiariscono le sopravvenienze o inesistenze, le rendite o le spese delle varie classi. Il Rendiconto si ha adunque senz'altro nel Mastro, e siccome a rendere compiuto ed evidente simile Rendiconto giovano i due Bilanci d'apertura e di chiusura, e i riferimenti indiretti, ad essi e al conto Rendite e Spese, dei taluni degli altri conti singoli, per via di conti o prospetti intermedi, così non mi sono posto fra coloro che dicono inutili e vorrebbero aboliti del tutto quei Bilanci e questi Conti intermedi.

Ciò - in la ostante talvolta anche nelle Aziende indipendenti si giurava 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; stamente siccome è il proprietario stesso che li trae o fa trarre dai registri tenuti sotto la sua affidata vigilanza, e possono colle scritture di questi ricomparire 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.

906
Capitolo 5:

Rendiconti nelle Aziende dipendenti.

Art. 1.
Bilanci nelle Imprese mercantili.

Le Imprese mercantili dipendenti sono nella generalità imprese collettive; e il capitale loro suol considerarsi nella sua espressione nominale come intangibile e non mutabile se non in seguito a variazioni nel contratto o statuto sociale. Gli utili, fatta eccezione di quella parte che va riferita al fondo di riserva 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 mostrare quali sono i reali elementi patrimoniali che, riuniti insieme, costituiscono il Capitale dell'Impresa (Capitale sociale e fondi di riserva se ne hanno) in quella misura a cui esso deve asfendere, 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, cioè, nel Bilancio di chiusura e nel Conto di perdite e profitti. E perciò in questi due prospetti si suole fondare il Bilancio delle Imprese sociali. Le 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. Ma di questi Bilanci io non dico di più, avendone già difetto a lungo nel corso di Comptabilité mercantile.

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 attenti, e inoltre le amministrazioni di sostanze lasciate da defunti, e appartenenti a più coeredi. Per verità in alcune delle Aziende sopradette i Rendiconti sono raccomandati o imposti, e si fanno anche; ma in generale essi non riguardano gli incassi o 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 o uscite di cassa. In ogni caso poi tali Rendiconti non vincolano l'amministratore in modo che non possa, quanto pure ne appaia la piena convenienza, allontanarsi di qualche poco. Costui non sogliono tenere scritture speciali per essi, nè sogliono per essi comporsi speciali Rendiconti. Tutt' al più 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 erano prevedute.

Ciò premesso, che cosa deve dimostrare il Rendiconto patrimoniale in tali Aziende? Leadeisando 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, parmi che il Conto deve mostrare come è costituito il fondo patrimoniale, qualunque esso sia, alla fine dell'esercizio, provare che quel fondo è nel suo montare completo e nei suoi elementi singoli e ne' più, nè meno di quello che dovrebbe essere in seguito ai fatti di gestione regolarmente compiuti, e che oltre infine in qual misura le singole fonti di rendita o ragioni di spesa, abbiano contribuito all'aumento o dimi-

missione dell'originario fondo patrimoniale.

Or si si rivediamo con A e P la somma degli element
ti attivi e di quelli passivi al principio dell'anno, con
 A_1 e P_1 la somma di tali element alla fine dell'anno,
con a il montare delle sopravvenienze attive e insubstanz
re passive, con p quello delle sopravvenienze passive e delle
insubstanzie 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 fon
do patrimoniale netto finale, si avranno queste due egra
glianze:

$$A_1 - P_1 = C_n \dots \dots \dots (a)$$

$$A + a + r_1 + r_2 + \dots + r_n - (P + p + s_1 + s_2 + \dots + s_n) = C_n (b)$$

La quale ultima eguaglianza segue immediatamente da
questa:

$$(A - P) + (a + r_1 + r_2 + \dots + r_n) - (p + s_1 + s_2 + \dots + s_n) = C_n$$

che vuol dire questo solo, che aggiugnendo alla sostanza netta
accertata al principio dell'esercizio, gli aumenti di qualsi
voglia natura rilevati nel suo valore di Conto durante l'eser
cizio, e togliendone le diminuzioni, si deve avere l'espressione
della sostanza netta così come risulta al chiudersi all'e
sercizio stesso.

I dati dell'eguaglianza... (a) possono trovare la loro
dimostrazione e la loro prova in un Inventario di fatto ottenuto alla
fine dell'esercizio. Nella esplicazione dei dati dell'eguaglianza... (b)
e nella dimostrazione che essa, nei suoi risultamenti finali, coincide
colla prima, sta il Rendiconto propriamente detto.

Il Villa (1) confermandosi a una pratica molto dif
fusa, in Lombardia soprattutto, dà al prospetto generale del
Conto una forma che deriva direttamente dall'eguaglianza sopra
detta. E dà la formola valendami per maggior speditezza dei sim
boli che figurano nelle eguaglianze stesse.

(1) F. Villa. Elementi di Contabilità e di Amministrazione. op. cit. Cit. 2.º cap. 1.º

| Attivo | | | | Passivo | | | |
|---------------------------------|--------|----------------|----------------|----------------------------------|--------|----------------|-----|
| Rimanenze al 1.º genn. | All. A | A | | Rimanenze al 1.º genn. | All. B | B | |
| Sopravvenienze attive | " A | a | | Sopravvenienze passive | " B | p | |
| Attivo rettificato al 1.º genn. | | A+a | | Passivo rettificato al 1.º genn. | | B+p | |
| Rendite | | | | Spese | | | |
| 1.ª Classe | All. I | r ₁ | | 1.ª Classe | All. I | s ₁ | |
| 2.ª Classe | " II | r ₂ | | 2.ª Classe | " II | s ₂ | |
| ... | ... | ... | | ... | ... | ... | |
| n.ª Classe | " n | r _n | R _e | n.ª Classe | " n | s _n | S |
| Totale | | | Σ a | Totale | | | Σ p |

Riassunto

| Indicazioni | Origine netto originarie | Origine libri | Totale |
|-------------------------------|--------------------------------|------------------|----------------|
| Attivo | A+a | R | Σ a |
| Passivo | B+p | S | Σ p |
| Sottantra netto origin. | A+a-B+p | | |
| Rendita netta (a spata netta) | R-e | R-S | |
| Sottantra netta finale | C _n | | C _n |

Dimostrazione

| | | | |
|-----------------------------------|--------|----------------|--|
| Attivo al 31 dicemb. ... | All. C | A | |
| Passivo al 31 id. ... | " D | B | |
| Sottantra netta come al Riassunto | | C _n | |

L'enumerazione particolareggiata degli elementi patrimoniali attivi e passivi in principio e in 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 ristutture per cui variano rettificati i valori attribuiti in origine agli elementi sopraddetti; ma in una serie di allegati enumera le singole rendite e le singole spese delle varie classi; in fine due allegati B e C tratti dall'inventario compilato al chiudersi dell'esercizio dimostrano quali siano i singoli elementi dell'attivo e del passivo finali.

La Tilla assegna una medesima serie di numeri d'ordi-
 ne 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 dai sopradetti 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, vo'dire,
 tante tabelle quanti sono gli elementi patrimoniali che si so-
 no considerati nell'anno, quanti sono rimborsati i conti a es-
 s'elementi che si sono o avrebbero dovuto accendersi. Ciascuna ta-
 bella deve essere la riproduzione di uno di questi Conti, o dell'e-
 mento patrimoniale che considera sussistere al principio
 dell'esercizio, e suffisse alla sua fine, s'apre 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 o D. Il
 conto di Cassa ad esempio, che sarà fra queste tabelle, e vi ter-
 rà il posto principalissimo, s'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 riguar-
 dano movimenti di cassa e di magazzino, che vogliono essere
 provate da documenti giustificativi. La dimostrazione di
 tali somme, da indirettamente anche quelle delle sopravve-
 nienze, delle rendite e delle spese, perchè se queste non fossero
 esattamente esposte, non si potrebbe ottenere, dalla sola conside-
 razione loro e delle attività o passività originarie, la tottanza
 nella finale.

Un rendimento così fatto, con tutti i suoi allegati
 e le sue tabelle può dimostrarsi con gran facilità da un maestro te-
 nuto a partita doppia analitica. I bilanci d'apertura e di chiu-
 sura danno senz'altro gli allegati A, B, C, D; i conti agli
 elementi patrimoniali formano la tabella di cui ho a lun-
 go ragionato e che provano come le cifre degli allegati A e B
 si legano con quelle degli allegati C e D, in fine dai conti alle
 parti ideali traggonti gli allegati per le rendite, le spese e le so-
 pravvenienze. Troviamo se le scritture si sono compilate come

la cartella doppia vuole, il Rendiconto coi suoi allegati viene ad essere null'altro che una copia ordinata del libro.

Ma il Rendiconto può compilarsi nella forma sopradetta anche quando le scritture si sono tenute seguendo altri metodi: solamente rinnova lavoro e pazienza di gran lunga maggiore per rimbacciare tutti i dati.

La Cassa di Risparmio e gli Istituti ospitalieri di Milano, le Opere Pie di S. Paolo a Torino, ed altre Aziende danno al prospetto generale del Rendiconto una forma che è diversa, non però essenzialmente, da quella che definisce il Klla. Essa è rappresentata da questa eguaglianza:

$$A + a + r_1 + r_2 + \dots + r_n + P_1 = P + p + s_1 + s_2 + \dots + s_n + A_1 \dots (c)$$

che si ottiene immediatamente dalla eguaglianza... (b) ponendo in luogo di C_n il suo valore $A_1 - P_1$.

È la formola del prospetto generale del Rendiconto della Cassa di risparmio Lombarda.

Bilancio consuntivo del patrimonio, delle Rendite, delle spese della Cassa...

| | | | | | |
|---|--|---|---|--|--|
| Attività al 31 dicembre 1881 Sopravvenienze attive Rendite Classe 1 ^a Classe 2 ^a Classe n ^{ima} | | A a r_1 r_2 r_n R R_1 Σ | Passività al 31 dicembre 1881 Sopravvenienze passive Pesì, spese Classe 1 ^a Classe 2 ^a Classe n ^{ima} | | P p s_1 s_2 s_n S A_1 Σ |
| Rimanevole passiva al 31 dic. 1882 a bilanc. | | P_1 | Rimanevole attiva al 31 dic. 1882 a bilanc. | | A_1 |
| Riadunato Ammontare al 31 dic. 1881 Attive Cautive Depurate attive | | A C C | Dimostrazione Rimanevole attive elemento 1. ^o elemento 2. ^o ... elemento n. ^o | | Rimanevole 31 dic. 1881 31 dic. 1882 a_1 a_2 a_n A_1 A_2 A_n A_1 A_2 A_n A_1 A_2 A_n A_1 A_2 A_n A_1 A_2 A_n |
| Sopravvenienze verificate nel 1881 Attive Passive Depurate (o pass.) | | a p $a-p$ $a-p$ | Rimanevole passive elemento 1. ^o " 2. ^o ... elemento n. ^o | | p p_1 p_2 p_n P_1 P_2 P_n P_1 P_2 P_n P_1 P_2 P_n |
| Attività liquidate al 31 dic. 1881 | | C_1 | Rimanevole passive | | P_1 |
| Esercizio 1882 Rendite Spese avanzo dell'esercizio | | R S $R-S$ $R-S$ | Diminuzioni (o aumenti) nell'anno 1882 Patrimonio netto al 31 dic. 1881 Patrimonio netto al 31 dic. 1882 | | A_1 C C_n |
| Attiv. depurate del patrimonio al 31 dic. 1882 | | C_n | | | C_n |

La forma che si ha rilevata nell'opera del Tilla 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 son pochi, e dal danaro in fuori subiscono poche variazioni. Le competenze di rendita e di spesa esposte da lui son tutti incassi o pagamenti effettivi. In queste rendite e spese, e nel giro di un capitale riscosso e rimpiegato, sta tutto il movimento di cassa, onde provando, come egli fa, coi dati su s. le cifre degli allegati delle rendite e delle spese, e il giro del capitale, viene a provare indirettamente le entrate e le uscite di cassa. Il Tilla poi vuole che si aggiunga al Rendiconto il giornale degli incassi e quello dei pagamenti, onde nel fatto aggiunge il Conto al danaro, il solo elemento della sostanza considerata da lui, il quale subisce variazioni numerose e assidue.

Così l'indole speciale di un Rendiconto ha potuto indurre in errore il Tilla quando si propose di risolvere la scoria dei Rendiconti. E a me pare di osservare che il Rendiconto descritto da lui è un Rendiconto patrimoniale combinato con un Rendiconto di cassa e di competenze, e che la forma da lui adottata potrà sempre tener molti inconvenienti, e quindi quando il Conto si restringe alla sola parte finanziaria del patrimonio, o quando, pur abbracciando l'intera sostanza, non deve accennare se non a pochiissimi movimenti nella porzione che non è finanziaria.

Giovanni Rossi ragionando intorno alla forma del Rendiconto, così come trovata nelle opere del Tilla, senza tuttavia citare quest'autore, la censura aspramente, reputa idola manovole, e censura anche la partita doppia che, secondo lui, non può dare Rendiconti più compiaciuti. Egli dice che il carattere essenziale di qual Rendiconto « sta in ciò che sta opera per differenza, o, a meglio dire, rappresenta e dimostra i risultati di una gestione per mezzo delle differenze finali (in più od in meno), che sulla sostanza posseduta si sono verificate durante l'esercizio (1). » Con ciò egli vuol dire,

formi, che quel Rendiconto non dimostra se non le sopravvenienze, le rendite e le spese, che sono i valori differenziali suoi del biennio. In fatto più in là continua (1) « Il patrimonio durante l'anno può essere andato soggetto a mille permutazioni, trasformazioni e cangiamenti, e la formula del Rendiconto che esaminiamo non ce li dimostra per nulla, o, per meglio dire, non dà la chiave per ritrovarli: espone e dimostra solamente qual'è il risultamento della sostanza alla fine dell'anno di fronte allo stato originario. » Trova anzi in conseguenza nella formula del Rendiconto, perché le attività e passività finali non sono, com'egli osserva, « differenze, ma risultamenti primi ed ultimi. »

Se il Rossi si fosse limitato a censurare le formule date da un particolare autore, dal Villa per esempio, avrebbe forse avuto qualche ragione. Ma egli ha avuto il torto di non studiare come quella formula, senza mutare essenzialmente, può svolgersi e infatti si svolge in azienda ordinate, come sono, a ragion d'esempio, quelle della Cassa di risparmio, e degli Istituti ospitalieri di Milano.

Ma quale forma di Rendiconto patrimoniale vagheggia il Rossi? Sebbene egli non dica esplicitamente, pure deve credersi sia quella che segue il Cerboni nei Rendiconti dello Stato, eccola come appare nel Conto consuntivo del 1879 (2).

| Attività | al 1° | Variazioni | | al | Passività | al 1° | Variazioni | | al |
|---------------------------|------------|--------------|------------------|--------------------------|---------------------|--------------|------------------|-----|--------------------------|
| | genn. 1879 | in | in | 31 di- cembre 1879 | | genn. 1879 | in | in | 31 di- cembre 1879 |
| | | ammen- to | diminuzi- one | | | ammen- to | diminuzi- one | | |
| Disponibili | | | | | Coeffattive | | | | |
| 1 attività finanziaria | 565 | 28 | 38 | 555 | 1 Cassa finanziaria | 748 | 62 | 107 | 703 |
| 2 attività diversa | 1559 | 235 | 101 | 1695 | 2 Cassa diversa | 940 | ... | ... | 940 |
| Non disponibili | | | | | Consolidate | | | | |
| 3 attività diverse | 3407 | 369 | 453 | 3223 | 3 Cassa diverse | 11264 | 229 | 785 | 11318 |
| Totale | 5531 | 632 | 592 | 5571 | | | | | |
| Eccedenza delle passività | 7437 | -341 | -300 | 7390 | | | | | |
| | 12962 | 291 | 292 | 12961 | | 12962 | 291 | 292 | 12961 |

Le poche cifre compendiate sono tolte in allegati e sub-allegati che serbano la forma tipica del prospetto generale.

Ma questa è la vecchia forma elementare che aveva il Rendiconto patrimoniale nelle Aziende pubbliche in Piemonte; è la

(1) G. Rossi. - Studi di Contabilità di Stato cit. Cap. 2° §. 3° 1° ed. del Logismografo, pag. 220

(2) Ho esposto per brevità le somme approssimate nei milioni.

forma a cui accennano le leggi che regolarono fin qui le Aziende pubbliche locali che si stanno mutando. Essa indica bene le variazioni in più e in meno rilevate in ogni elemento patrimoniale, ma non indica in nessun modo le sopravvenienze, le rendite e le spese delle diverse classi; appena permette di rilevare di quanto in monte mutò il patrimonio. Onde è più manchevole della formola descritta dal Villa, la quale ci mostra le rendite e le spese, e la situazione patrimoniale degli elementi patrimoniali al principio e alla fine dell'esercizio. Insomma il Rendiconto nella forma preferita dal Cerboni contiene quanto manca al Rendiconto esposto dal Villa, ma non contiene ciò che questo Rendiconto ha.

Il Rendiconto dato dal Cerboni è null'altra che il compendio dei conti tratti da quello integrale A della Bilancia patrimoniale nel suo giornale logistico. Nulladimeno se si tengano accesi anche i Conti derivati da quello differenziale A bis estratti dalle scritture logico-grafiche potrebbe direttamente determinarsi un Rendiconto compiuto.

Due osservazioni si fare ed ho finitole. La prima è questa, che se occorre dinostare in doppio modo il mutarsi degli elementi patrimoniali e il verificarsi delle rendite e delle spese, cioè secondo le specie loro secondo i luoghi in cui s'amministrano, come devoti tenero durante l'anno due ordini di conti, col devoti compilare due Rendiconti, che potranno coincidere nei loro risultamenti finali, ma saranno diversi nei loro dati singoli. La seconda è questa, che i Rendiconti patrimoniali compiuti sono propriamente per amate; più dardi che alcuni dei loro dati possono rilevarsi soltanto dopo che è giunto il termine dell'anno, ma essi devono riguardare mutazioni effettivamente avvenute prima di quel termine. Senza di ciò il prospetto finale del Conto, la sua dimostrazione, non indicherebbe una situazione reale di fatto del patrimonio in un dato istante.

Art. 3°.

Rendiconti delle Aziende vincolate da Bilanci di previsione.

§. 1°.

Le due parti di tali Rendiconti. - Il Conto patrimoniale
Quando l'Azienda è vincolata da un Bilancio di pre-

visione il Rendiconto, oltrachè deve dimostrare quali siano state le variazioni del Patrimonio, e come rispetto ad essa l'opera dell'Amministrazione sia stata oculata, onesta, deve provare che le limitazioni poste dal Bilancio di previsione non furono varcate. Onde il Rendiconto in tali casi prende due, per essere compiuto, risultare da due parti, del Conto patrimoniale e del Conto attinente al Bilancio, o finanziario.

Il Conto patrimoniale può anche in tali Aziende prendere le forme tipiche che ho descritte nell'articolo precedente, ed essere compiuto. Compilano cont' così fatti parecchie provincie e parecchi Comuni, tra cui quelli di Milano e di Brescia.

Ma bene spesso esso Conto diventa parziale e rende ragione del movimento di una parte sola del patrimonio, di quella permanente che non riguarda direttamente la gestione del Bilancio. E siccome questa parte subisce poche mutazioni; così in molti casi il Conto patrimoniale si tratta a dirittura, e si accenna alle poche variazioni patrimoniali nella relazione che accompagna il Conto finanziario.

Il conto attinente §. 2. al Bilancio di previsione.

Questo Conto prende le forme sue dal Bilancio di previsione, e secondo le voci di questo ne sono classificate le partite. Ha dunque due parti; una attiva per le entrate, l'altra passiva per le spese. E per ciascuna parte e per ogni voce deve dimostrare in prima quali sono le somme che indicano la definitiva fissazione dell'entrata o limitazione della spesa, cioè le somme ammesse nel Bilancio e le variazioni che hanno subito poi, in seguito a nuove o maggiori entrate, o a nuove o maggiori spese consentite, od a storni, o, in fine, all'interizione dei resti lasciati dall'esercizio precedente; poi quali sono le somme incassate o spese, e, se il Bilancio è di competenza, qual' quella da ritenere o da pagare, vo' dire 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 codesti dati, occorre un prospetto con molte colonne, tante che bastino.

Il Conto finanziario deve abbracciare tutte le entrate e tutte le uscite che erano state contenute nel Bilancio o poi con

niture complementari, e che si sono verificate nello spazio di tempo durante cui le autorizzazioni date servono la loro efficacia. Onde se questa efficacia dura per le liquidazioni, o anche soltanto, per gli incassi e i pagamenti, eziandio dopo il termine dell'anno, il conto pure deve esser vero per simili fatti albe quel termine, finché dura il prolungamento dell'esercizio.

Rispetto alla forma del Conto, similmente a quanto di 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 e uscite, e quindi raggrupparle gradatamente in vari punti o ristretti.

È doveroso notare come in Italia, fatta forte eccezione soltanto dell'amministrazione dello Stato, nelle altre Aziende vincolate da Bilancio non vi suole essere distinzione tra il Conto finanziario propriamente detto 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, prima di averlo esatto, lo completano, se occorre, aggiungendovi l'indicazione dei resti, e poi lo inviano e chi lo deve definitivamente approvare. Così il Conto del Cassiere diventa con poche modificazioni il conto degli Amministratori. E questa confusione di conti sia expediente, se sia soprattutto expediente all'efficacia del risconto di Cassa che il conto del Tesoriere sia per esercizi, e contenga l'indicazione dei resti, io non intendo a ridire. In Francia non accade così; colà non si confondono i conti del Tesoriere coi conti amministrativi. Ma ai legislatori nostri il doppio conto è parso un mero lusso; ed è nella maggior parte delle Aziende pubbliche non si ha per noi altri conti da quello del Cassiere in fuori.

§. 3°.

Rapporti tra le due parti del Rendiconto - loro collegamento.

Il fondo di Cassa e i resti attivi e passivi, intesi nel giusto senso

di competenza accertate e liquidate ma non riscosse o pagate, sono elementi del patrimonio; e il Conto patrimoniale deve indicare come siano mutati questi elementi. Wham pertanto nel movimento di cassa e dei resti attivi e passivi due primi punti di contatto o rapporti tra il Conto patrimoniale e il Conto finanziario. Benchè ambedue sono per annate, gli incassi e i pagamenti avvenuti per entrate o spese di bilancio, i resti attivi o passivi al principio dell'anno e alla sua fine, le competenze accertate e liquidate devono apparire nei due Conti nella medesima somma.

Altri rapporti possono elevarsi 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 spese patrimoniali. Certamente non tutte le entrate e le spese effettive di bilancio sono rendite e spese nei riguardi del patrimonio, ma perchè indubitatamente una parte di quelle entrate o 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 previsione concorre nella determinazione delle rendite o spese patrimoniali. Il secondo congresso dei Ragionieri italiani tenuto a Firenze espresse il voto che questa notizia si sia nei Rendiconti dello Stato, ma quel voto non è stato ancora esaudito compiutamente.

Se il Conto finanziario è per esercizi prolungati al di là dell'anno, è più arduo metterlo 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 o pagamenti secondo che sono imputabili all'anno o all'altro degli esercizi che possono essere contemporaneamente aperti. Venisse difficoltà farsi sì che le più volte simili rapporti non si mettano in evidenza, e i due conti procedan staccati e a senso per la sua via.

Art. 4°

Rendiconti nelle Aziende divise

Le Aziende subalterne rendono ciascuna il loro Conto all'Amministrazione centrale, e questi Conti hanno forme analoghe a

quelle dei Conti consuntivi di Aziende dipendenti e indivise. L'Amministrazione centrale poi compila il Rendiconto della propria gestione traendolo dalle proprie 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 n'ha uno accetto a ogni singola Azienda subalterna; or bene il Rendiconto di questa deve corrispondere coi risultamenti di quel conto e provarne l'esattezza. L'Amministrazione centrale può anche trarre dalle scritture generali un Rendiconto generale che consideri la gestione di tutta l'Azienda come se fosse indivisa.

Art. 5°.

Relazione che accompagna il Conto consuntivo, e Rendiconti morali

Il Rendiconto è accompagnato e chiarito da una relazione. Alla quale, svolta da prima le questioni amministrative d'ordine generale che interessassero l'Azienda, e detto del modo seguito nella compilazione del conto, soprattutto se vi han notevoli differenze di forma in confronto dei conti precedenti, si esamineranno ad una ad una le varie parti di detto conto facendone rilevare i risultamenti singoli che tendono a dimostrare. Non converrà dire delle ragioni dei risultamenti buoni e di quelli che non appaiono tali, e giustificargli. Debbono essere utili i confronti coi risultamenti ottenuti negli esercizi scorsi e con quelli seguiti in Aziende simili. Alla soprattutto, se vi fu Bilancio di previsione converrà esplicitare 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 avesse per necessità dovuto soprappassare nell'azione sua le facoltà avute e le limitazioni che le si erano poste.

Se vi ha opportunità di riforme amministrative dalle quali si possano sperare vantaggi negli esercizi a venire, se pare espediente modificare in qualche parte la costituzione del patrimonio, cioè estinguere debiti, estigere mutui, 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 formato il Rendiconto, giovino a spiegare e chiarire alcuni punti di essa.

Alle Aziende che non mirano soltanto a produrre ricchezza, che han fini i quali etono fuori dell'ordine economico, la relazione che accompagna il Conto non deve restringersi a chiarire i risultamenti finanziari che esse tende a dimostrare, ma deve rendere ragione di tutta l'azione amministrativa, di quell'aspetto erario che non si può dire strettamente economica. A 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 difesa le è delegata. Una relazione così fatta che discorre anche, e soprattutto, di interessen strettamente collegati nel patrimonio e la sua vita, premde nelle leggi e nei regolamenti che disciplinano le nostre Aziende pubbliche locali il nome di Rendiconto morale. Ed è fatto obbligo a tutti gli Amministratori di cotale Aziende di completare con simile Rendiconto morale, il Conto finanziario del Gestore.

Art. 6°.

Bilanci che si rendono di pubblica ragione

Le società anonime e le Aziende pubbliche più importanti tengono pubblicare per la stampa i prospetti principali dei loro Rendiconti, e le Relazioni 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 freno efficace agli amministratori ed eccitamento a ben fare, perché tra le sanzioni che si bramano o temono più, vi ha per fermo quella la quale viene dalla pubblica opinione che plaudente o condanna, tende a ragione la legge ordinaro in presche tutti i paesi civili la pubblicazione dei conti dello Stato per via della stampa, e in taluni quella erario dei Conti delle Aziende pubbliche locali di maggior momento. Anche in Italia devono pubblicarsi, non solo male, i conti dello Stato; ma non ho trovato nelle leggi nostre e nei loro 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 eredito fondiario, la quale vuole che i conti degli Istituti che esercitano siano pubblicati per la stampa.

I Bilanci che si pubblicano han forma ed estensione varie

nelle diverse Aziende. Le Società anonime pubblicano la situazione dell'Impresa al termine dell'esercizio traendola dal Bilancio di chiusura del Giusto, e inoltre il Conto di perdite e profitti, poi esplicano ove occorra con opportuni prospetti i dati di questo conto e di quella situazione.

Molte Aziende pubblicano il prospetto generale del Rendiconto sommario delle forme che ho precedentemente descritte o in forme simili. La Cassa di Risparmio Lombarda esplica il prospetto generale del Rendiconto con un Trasunto del Giusto per la compilazione del quale serve il seguente schema volgentesi su due pagine di fronte (1).

| | | | | | |
|----------|-----------------------------------|-------------------------|---------|----------------|---------|
| Allegati | Partite ria fronte per categorie. | Rimanenze al 1. gennaio | | Sopravvenienze | |
| | | Attivo | Passivo | Attivo | Passivo |
| | | | | | |

(pagina destra)

| Competenza | | Cassa | | Per giro Partite vincenti | Rimanenze al 31 dicembre | Riferimenti alle partite d'incontro |
|------------|-------|----------|-----------|---------------------------|--------------------------|-------------------------------------|
| Rendite | Spese | Intratti | Tagamenti | | | |
| | | | | | | |

In questo Trasunto si espongono i risultamenti dei conti generali incominciando da quelli agli elementi patrimoniali attivi e passivi per venire a quelli delle rendite e delle spese. Per ciascun Conto si indica il saldo al principio dell'anno, la variazione in dare e in avere e il saldo alla fine dell'esercizio riferendo le singole somme alle colonne loro proprie. Così quando s'è finita l'enumerazione e si son fatti i totali si ha l'espressione compendiosa dei risultamenti della gestione. Il Conto Cassa serve di conto partita agli altri conti per la maggior parte dei negozi. Le due colonne intatte alle partite d'incontro raccolgono le somme di giro, le ripollioni e invertimenti virtuali del Bilancio, e alla fine si pareggiano da se stessi.

Sovento alla Relazione sul Conto e affine di facilitare la rapida percezione dei risultamenti che tendono a chiarire, si aggiungono, delle diverse Aziende Cartogrammi e diagrammi di tutte le forme che la Statistica e la Ragioneria han saputo inventare. Finora ancora che la Cartografia prende le quelle forme efficaci che in essa ammiriamo, Hecker nel 1781 aggiungeva al suo Compte rendu au Roi carte geografiche a tinte e tinte diverse, nell'intento di rendere più evidenti alcune notizie in quello contenuto.

(1) Istruzione della Ragioneria. - art. 104 e 588 - Modulo No. 167. -

LIBRO DUODECIMO

Revisione dei Rendiconti.

Capitolo 1°.

In che consista la Revisione dei Conti. Sua necessit  nella Azienda dipendenti.

I Rendiconti delle Imprese od Aziende dipendenti, i quali hanno per scopo di provare, innanzi ai risultamenti dell'impresa o della gestione, la probit , la saggezza e l'onest zza dei conseguatari 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. E codesto esame dei Rendiconti suol generalmente chiamare Revisione o Censura di essi.

Ora, la Censura o la Revisione dei Rendiconti deve primamente farsi nell'interesse di coloro per conto dei quali l'Impresa o l'Azienda s'amministra. A che varrebbe invero disciplinare, rinanziare e cominciar, l'opera dell'Amministratore per mezzo di Statuti, Leggi, regolamenti, istituzioni, conti di previsione, oppure vincolarla mediante altre s'istruzioni, col disporre che non si debbano effettuare senza autorizzar, ne spese e pagamenti o consumi, ove non si creasse pi  tardi se codesta opera fu nel fatto conforme a simili prescrizioni?

Nella revisione dei Rendiconti sta tutto il controllo tutto grazie all'opera dell'Amministratore, il qual controllo se non   sempre il pi  efficace a garantire l'Azienda contro la frode o l'infidelt  di chi ne ha la gestione,   nondimeno il pi  persuasivo, come quello pel quale pi  agevolmente si pone in chiaro quale fu veramente l'opera di costui.

In secondo luogo e riguardando per riguardo agli Amministratori deve ed equirsi la Censura o la Revisione dei Rendiconti presentati da essi. Perisce che colui il quale ha provato di aver amministrato

to con probità, onulterra e saggezza ha diritto che lo si debbiari sciolto dagli obblighi cui ha dimostrato di aver adempinti, e ha tutto l'interesse che sia fatto sollecitamente. E quando codesta piena assoluta non potesse concedersi a lui, e si fossero rilevate irregolarità nel Rendiconto, anche allora egli ha e interesse e diritto di pretendere che la centura che gli siano con sollecitudine rese note, acciò possa onoreggiare il Rendiconto, ricercando e offrendo nuove prove e ragioni dei fatti e dei numeri esposti, oppure rivoltarsi in tempo utile verso i suoi dipendenti se ai medesimi fossero imputabili le irregolarità rilevate nel Rendiconto, Adunque solamente l'Amministrazione di mala fede ha interesse che la Revisione del Rendiconto sia protratta

Capitolo 2^o.

Centura e revisione dei Conti di gestione.

Forse per nessuno alba opera dell'ingegno, dell'immaginazione, o della mano dell'uomo, quanto per un Rendiconto, è vera questa sentenza, che non si può adeguatamente appressare o giudicare ciò che, occorrendo, non si saprebbe fare. In qual modo nella congerie di cifre che figurano in un Rendiconto potrà il revisore distinguere le vere da quelle che per avventura nel fessero, e non sa come esse si rintracciano, si dispongono negli specchielli, e si compendiano e raggruppano, se ignora il meccanismo del controllo amministrativo, la maniera onde si compilano gli atti che lo giustificano? Come giudicare dell'opportunità di ogni singolo affare oneroso, se non conosce in qual modo essi devono compiersi perche ne risultino il maggior vantaggio?

Adunque non può essere ottimo revisore o centore dei conti chi all'occasione non sarebbe buon Amministratore ed esperto compilatore del Conto.

Incomincio dai Conti di gestione. Un conto così fatto espone ed linguaggio dei numeri quali sono in un determinato esercizio i singoli fatti della gestione, acconciamente distribuiti in clatti, e quali i loro risultamenti finali, prova che codeste cifre sono veridiche, dà ragione dei fatti esposti e dell'opportunità loro, e infine rileva la bontà dei risultamenti, e li giustifica se sono cattivi. Segue da ciò che la revisione deve farsi in tre differenti aspetti e riguardi. In prima conviene esaminare il Rendiconto nei riguardi della Computisteria, affine di vedere se vi ha regolarità ed esattezza nella forma, se cioè i numeri sono con chiarezza e precisione esposti e compendiatati. In secondo luogo deveti esaminare il Rendiconto nei riguardi legali, ossia vedere se i documenti di prova dei numeri esposti sono nella

founda e nella sostanza loro inappuntabili, cioè in tutto conformi alle leggi generali e ai particolari statuti e regolamenti i quali reggono l'Amministrazione. Finalmente conviene esaminare il Rendiconto nei riguardi tenui e amministrativi, affine di vedere se, badando al genere dell'Amministrazione, i fatti compiuti erano i più espedienti, se furono condotti a termine nel modo più economico, se nulla si trascurò di quanto sarebbe stato opportuno fare.

Il Revisore dovrà aver tutto disposto nel piano pel compimento dell'opera sua. Durante l'esame gli errori fatti si rilevano nel Rendiconto, o negli atti che lo accompagnano, irregolarità o inesattezze, delle quali dovrà tener esatta per non dimenticarle. E sarà bene distinguere in classi codeste note o osservazioni secondo il vario genere di irregolarità o inesattezze a cui si riferiscono. A tale oggetto, scrive il Villa (1) conviene disporre due fascicoli; l'uno per arretrati, e l'altro per corrente. La doppia pagina (due pagine di riscontro) verrà nei fascicoli divisa in quattro compartimenti che rispettivamente potranno servire: 1.° ai rilievi sulle irregolarità delle competenze e dei relativi adempimenti; 2.° ai rilievi sulla illegalità dei mandati; 3.° a quelli sulla irregolarità delle liquidazioni; 4.° ai rilievi in linea amministrativa. (2)

Questa classificazione delle osservazioni non mi pare la più conveniente. Formerei bene la distinzione delle osservazioni in due fascicoli secondo che riguardano fatti pertinenti a competenza di carica decorsi, o di quello a cui più particolarmente si riferisce il Rendiconto, e alibi la distinzione di ogni foglio in quattro parti o colonne, ma parmi ancora che sia espediente scrivere nella prima le osservazioni che rilevano irregolarità di forma, nella seconda quelle che accennano a irregolarità nelle competenze, nella terza quella che si riferiscono a irregolarità negli adempimenti, nella quarta infine quella che riguardano l'andamento generale dell'Amministrazione. « Per convincersi dell'esattezza di un Rendiconto, scrive ancora il Villa, cioè per accertarsi che le cifre dal 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 deturbi; ed esaminare in seguito se tali documenti siano pienamente attendibili (2).

I fatti di una gestione si succedono nel più dei casi in modo che gli uni possono dirsi, in certa guisa, conseguenze degli altri, o almeno dipendenti da essi; onde riesce malagevole e talvolta impossibile rendersi ragione dei fatti susseguenti senza prima aver accertati i fatti

(1) F. Villa. Elementi d'ammin. e Cont. op. cit. pag. 509

(2) D. D.

D. Tit. 3.º Cap. 2.º pag. 485.

precedenti. Perciò nell'esame di un Rendiconto molti seguire lo stesso ordine che si adotta nella compilazione sua; anzi tutto si dovrà verificare se l'inventario primitivo, che forma il punto di partenza, è esatto in ogni sua parte; quindi si procederà all'esame delle competenze attive e passive, prima 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 concorda coi risultamenti del Conto.

Nella Revisione dell'inventario primitivo conviene distinguere il caso in cui si tratta del primo periodo d'una Azienda di nuovo impianto, dagli altri. Se l'istituzione della nuova Azienda ebbe luogo regolarmente, si sarà compilato, prima d'incominciare i lavori della gestione, un esatto inventario del patrimonio. Questo inventario sarà unito al Rendiconto e servirà di prova ai numeri esposti negli allegati che si sogliono designare, come d'istigati, colle lettere A e B. Quando così fatto inventario fosse stato, in seguito ad un accurato esame, di già approvato da quegli a cui spetta l'approvazione del Rendiconto, e quando per altre ragioni il Revisore avesse potuto convincersi della sua esattezza, allora egli può restringersi a vedere se i numeri posti nei due allegati sopra riferiti sono esattamente deturpati da quell'inventario.

Ma quando tali condizioni non si verificassero, allora è mestieri accertarsi innanzi tutto dell'esattezza sua coll'esaminare i documenti che valgono a provare l'esistenza e il montare dei vari elementi attivi e passivi nel giorno al quale esso è riferito.

Tali documenti potranno essere, o decreti d'aggrudicazione d'eredità, o contratto d'acquisto di beni stabili, o di mobili, o atti di perizia o verbali di consegna del danaro, di mercanzie, o di altri valori mobili ai Cassieri o ai magazzinieri, o in generale ai depositari, per quelle Aziende in cui essi vi sono, ecc.

All'esaminare l'Inventario si dovrà ricercare se avvertitamente o per errore si tralasciò di inscrivere dell'attivo, o vi si descrisse qualche debito fittizio, e inoltre se tutto l'attivo e tutto il passivo vi figurava al giusto valore. Le baditi che le ricerche non saranno mai troppe, poiché un errore commesso a danno dell'Azienda nell'Inventario primitivo, e che non si scopra nell'esame suo, difficilmente si scoprirà poi. E tali errori son più frequenti di quel che non si creda. Probabilmente che si frappongono alla compilazione esatta di un primo Inventario sono

grandi. Chi v'attende deve necessariamente astenersi notizie da coloro che precedentemente hanno avuto parte all'amministrazione dei beni che formano il patrimonio della nuova Azienda, e trarre altre da memorie o documenti non sempre chiariti ed esatti. Ora, pur supponendo 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 rilevi l'avvenuta estinzione di qualche debito che figurerebbe quindi erroneamente nell'Inventario. Ma se tra costoro v'ha taluno, non onesto, che per di più deve poter aver parte alla gestione della nuova Azienda, le probabilità dell'errore crescono di molto, per che ognuno vede come non possa essere cosa malagevole il tacere una notizia o il far sparire una nota, un documento. E non è difficile del pari comprendere quali possano essere le conseguenze di tal frode. « Pio fingersi », scrive il Vlla (1), un debito per un'anticipazione di fitto, ed ammetto quel debito ne viene di sua natura che allo scadere dell'ultima annualità di fitto, abbia a contrapporsi al credito (dell'affittuario) per anticipazione e compensazione di fitto; 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) pagasse all'amministratore di mala fede (il quale aveva dato per sottinteso il debito) potrebbe per tal modo essere sottratta. La mala fede può anche trovare dei complici i quali producano supposti titoli di credito e pattiscano un infame mercato per concerto ad una truffa, la quale, non scoperta nella revisione del primo Rendiconto di quell'amministrazione che si fece credere debitrice, difficilmente sarebbe poi conosciuta. 20

« Ma è possibilmente scoprire questi trucchi che la cupidigia e la mala fede pur troppo tendono all'interesse degli uni ed alla convenienza degli altri, varrà sicuramente il non distaccarsi dai principi di una prudenza illuminata. Resti insegnano a non accogliere una notizia relativa ad un debito se non dopo aver diligentemente cercato negli atti le 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 procrastinare alcune di quelle indagini che non possono ritardarsi in libri e non si fanno al momento, come p. e. un invito al creditore perché produca un conto regolare, o (meglio) permetta l'ispezione delle relative partite nei propri libri (2). »

In ogni caso la ricerca è più per la parte passiva che non per la parte attiva; perché per quella si tratta solamente di vedere se tutte le cifre esposte son vere, rimandando l'amministrazione interessata a tacere di verun de-

(1) F. Vlla. - Elem. di Arith. e Cont. op. cit. tit. 3.º Cap. 2.º pag. 498. -

(2) F. Vlla. -

D. -

D. -

D. -

108. -

bito, dove per questa deve ricercare se i dati che si sono liberamente dati son tutti
 se nessuna notizia di crediti o di beni s'è per incuria o per mala fede tenuti,
 e per tale ricerca non sempre basta il Rendiconto.

Ma se si tratta di esaminare un Rendiconto che non sia relativo al primo
 esercizio di una 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 coincidano, o in che differi-
 scano fra loro. La differenza tra i due Inventari, nota sotto il nome di sopravve-
 niere o inutilità attiva o passiva, apparisce dagli allegati A, e B, e pos-
 sono riguardare aumenti o diminuzioni di valore attribuiti a 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 Revi-
 sore si renda stretta ragione. Le sopravvenienze o inutilità attive o
 passive possono dipendere da fatti sopravvenuti, oppure essere dovute pura-
 mente a nuove stime. Così può darsi che alcuni beni si siano venduti per som-
 me diverse dal valore ad essi attribuito, che un credito o debito non liqui-
 do, il quale appariva in un'altra approssimata nel primo Inventario,
 si sia poi liquidato in una somma diversa: oppure che l'Ammini-
 stratore abbia creduto opportuno di modificare il valore attribuito a
 qualche casa o a qualche fondo. Nel primo caso il Revisore dovrà esa-
 minare i documenti di prova del fatto a cui si deve la sopravvenienza
 attiva o passiva; e riconoscere se questi è opportuno, quelli persuasivi.
 Nel secondo dovrà esaminare se era spediente addiscendere ad una
 nuova stima, e se quella s'è ottenuta esattamente.

Quando nell'Inventario primitivo apparissero attività o passivi-
 tà che non figuravano nel precedente Rendiconto, la loro iscrizione
 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 nelle computure
 attive o passive nell'anno delle quali convorra tener conto. Le introduzioni
 nell'Inventario originale di un fondo, o di un capitale che dia frutto, indu-
 ce un aumento nelle rendite, e molti vedono poi se codesto aumento si è con-
 putato. Esaminato l'Inventario primitivo, e gli allegati A e B, C, e D, del
 Rendiconto, e riconosciuto in qual somma devono computare l'attivo
 ed il passivo originari, il Revisore dovrà procedere all'eterna dei fatti della
 gestione.

Le prime ricerche del Censore devono rivolgersi alle competenze, e fra queste alle competenze di rendita.

Egli dovrà indagare se tali competenze attive furono tutte affermate ed accertate nei modi e nei tempi più accorti, se nessuna s'è lasciata prescrivere o abbandonata.

Il punto più importante dice il Killa, è di vedere se le competenze di rendita date dagli allegati siano quali dovevano ed avrebbero potuto risultare da una saggią amministrazione. Tra siffatte ricerche son facili per alcune competenze, difficili per altre.

Per le competenze pienamente determinate, e che si fossero presentate 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 quelle presunte; nel primo caso dovrà inoltre vedere se non erant mutate durante l'anno le condizioni che le fecero presumere in una maniera più storica in un'altra, nel secondo se le variazioni furono opportune. Gli chiarimenti, se il Rendiconto fu ben compilato, si troveranno nella relazione e negli atti che l'accompagnano; e se ivi mancano potranno cercarsi all'Amministrazione o al compilatore del Rendiconto. Tali chiarimenti si dovranno sempre richiedere quando le rendite di una data classe presentano, in confronto di quelle simili, le quali si son verificate negli anni precedenti, diminuzioni di non poco momento.

Le battute di competenza 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 riscontro alla medesima un giudizio sicuro conviene avere larghe cognizioni tecniche speciali a quelle imprete o industrie. Se queste mancano al Censore, egli dovrà chiamare in suo aiuto altri che le posseda. Inognicaso potranno aver di aiuto e persuasivi chiarimenti degli istruiti o dei mezzi di controllo, che si fossero applicati nell'Amministrazione.

Quanto alle rendite eventuali non si possono dare norme generali. Le più volte i soli mezzi di riscontro amministrativo valgono a fornire criteri e dati per giudicarne. Nella revisione delle competenze di rendite son specialmente da censurare, la introduzione fra le rendite di entrata che nel loro, che sono ad esempio sopravvenute attive o istituite passive, le gravi differenze con quelle della stessa categoria verificatesi negli esercizi precedenti quando non siano giustificate, la negligenza nell'affermarle od accertarle, e più che tutto le sottrazioni fraudolente di esse, la quale è sempre malagevole da rilevare, appunto perchè difficilmente se ne potranno trovare nel Rendiconto gli indizi. A misura che il Censore

in questa revisione trova irregolarità, la nota nello scorporamento affe-
gnato alle competenze nel fascicolo delle osservazioni.

Per quanto riguarda le competenze di spesa conviene vedere se nello
spendere l'amministratore uscì dai confini segnati dalle condizioni dell'a-
zienda, la qual cosa sarebbe rivelata da una non giustificata eccedenza
delle spese che si esaminano in confronto di quelle simili degli anni de-
di; conviene esaminare se l'amministratore allo scopo di apparire più eco-
nomo non abbia allegato spese vere fra le insussistenti attive, o le soprav-
veniente passive; conviene infine rintracciare se tutte le spese indicate
si sono realmente sostenute a pro dell'amministrazione, e intanto le
medesime non nascondano valori fraudolentemente sottratti. Si badi che,
per ciò che riguarda le spese, non è ammissibile né sensata una diminu-
zione della sostanza, quando non sia voluta da imprescindibili necessità;
e sono ben finevoli quelle che non si fecero per una vera e proporzionata ne-
cessità 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; perciocché si è nell'effettuazione
delle spese che l'azienda può più facilmente essere danneggiata dagli Am-
ministratori; vuoi per frode, vuoi per incuria o incapacità, vuoi ancora
pel desiderio, naturale in essi, di intendere con maggior larghezza, con maggior
lustro, al conseguimento dei beni e al compimento dei servizi che formano
lo scopo dell'amministrazione.

Dall'esame delle competenze di rendito o di spesa accertata a quello
dagli adempimenti loro in quanto riguarda la determinazione dei resi-
dui, ossia dei debiti o dei crediti dipendenti dalla gestione, è facile la via;
anzi la cura di quelle non sarebbe compiuta senza la cura di queste,
e l'una e l'altra sono intimamente collegate fra loro. Per rispetto agli a-
dempimenti si è da vedersi se si effettuarono con puntualità alle rispet-
tive scadenze, ed è da censurare tanto la poca premura nel pagare, la quale
scema crediti all'amministrazione, quanto la debolezza, la languan-
za, o l'incapacità, o l'incapacità di esigere.

Compiuto l'esame degli adempimenti sarà erisandio riconosciu-
ta l'esattezza o l'errore nella somma, le quali nell'incenerio finale
indicano il montare dei residui attivi e passivi; ossia dei crediti
e dei debiti dipendenti da la gestione dell'anno.

Al Rendiconto vanno al solito congiunti il Conto Cassa e i
prospetti di carico e scarico del magazzino, e ciò specialmente quan-
do nell'amministrazione si hanno Cassieri e Magazzinieri speciali.

Ora il trovare una conformità nelle note di questi specchiotti e in quella de' gli allegati del Rendiconto, costituisce di già una semi-prova dell'adempimento degli adempimenti; la prova intera si potrà avere per gli adempimenti attivi, merce l'ispezione dei quinteroni di sotto e degli ordini di riscossione al cassiere, o di ricevimento ai magazzinieri, e per gli adempimenti passivi, merce l'esame dei mandati e dei buoni. All'ispezione di tali atti giustificativi apparirà che le somme loro coincidono, da prima col le somme portate nel giornale e cassa e negli altri prospetti di carico e scarico, poi colle somme poste negli allegati per indicare le competenze adempite. Questo riscontro è facile quando vi ha un ordine di riscossione o un mandato per ogni buona, e riesce più malagevole quando si hanno mandati o ordini cumulativi.

Ma in simili casi le somme dei mandati o delle reversali saranno opportunamenteritte o divise in parti nella sopracoperta, come del resto dritti al bore; e allora il confronto si farà colle singole somme poste in questa Sopracoperta, ovvero i numeri della loro sopracoperta e gli altri documenti di prova, non appena ispezionati si seguono, o come sul dritto ha i ragionieri, si virgolano, acciò rimanga memoria dell'esame o del riscontro compiuto, sicché esse non abbia a farsi, per altre somme, una seconda volta, il che, come ognuno vede, ragionerebbe inconvenienti non lievi. Ma qui non dovrà firmarsi l'opera del Revisore; egli dovrà ricercare se i mandati, le reversali e gli altri documenti di prova sono legati e conpilati conformemente ai peculiari istituti dell'Azienda; se le liquidazioni furono regolari e esatte, la qual cosa risulterà dagli altri e dai carteggi, i quali saranno uniti ai mandati.

Ma per soverchio d'aggiungere come in questa parte del Rendiconto 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 che han parte nella gestione son tentati dal loro interesse a danneggiare l'Azienda.

Le irregolarità che possono qui rilevarsi sono o errori di puro calcolo, o frodi, o ritardi nelle esazioni o nei pagamenti; e dovranno a misura che si scoprono notarsi nel fascicolo e nello compartimento relativi.

Dopo di ciò il Contore stammerà operazioni che riguardano giri di capitali, e anche per essi dovrà spingere l'esame suo alle ripe che riguardano la conclusione delle operazioni, e a quelle che accennano allo loro effettuazione. La conclusione dell'operazione potrà essere

più oneroso vantaggiosa all'Amministrazione, l'effettuazione sua più oneroso fedele; la convenienza o sconvenienza del contratto potrà rilevarsi dal carteggio o dai documenti che accompagneranno il Rendiconto; 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 della ispezione delle precedenti parti del Rendiconto.

Intorno a costeggiini di capitale è particolarmente sentibile l'improduttiva giacenza di somme e gli impieghi poco sicuri e sconvenienti all'indole speciale dell'azienda.

L'esame compiuto sin qui permette di vedere se sono esatte le cifre esposte nell'inventario finale, se si 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 mostra per via di quali mutazioni gli altri elementi patrimoniali esposti negli allegati A e B si riducessero a quelli che appaiono nell'inventario finale, permette di accertarsi dell'esattezza di quest'ultima parte del Rendiconto. Leate si di dire che quando, fuori del denaro e dei crediti e debiti 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, delle sopravvenienze o inesistenze, delle competenze e degli adempimenti loro. È questo il caso che il Vella principalmente considera, là dove parla della Revisione dei conti.

Allorché si ha ragione di dubitare che i beni, i crediti e i debiti che il Rendiconto dà come sussistenti alla fine dell'esercizio sussistano in fatto e nella misura esposta, potrà tornar opportuno di procedere ad una ispezione locale degli Archivi, delle Casse e dei Magazzini, e questa ispezione si potrà fare seguendo le norme già usate. Ben a vero che i valori, che si troveranno sussistenti nel tempo in cui esso si fa, non potranno essere quelli indicati dal Rendiconto 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 mercè l'esame della contabilità e più specialmente dei libri di carico e scarico, si possa risalire a questi. È come questo lavoro abbia a compiersi dirò fra poco.

Nel procedere all'esame dei diversi allegati il Censore avrà fatto carteggi per vedere se tutte le somme poste in essi erano esatte,

avrà riconosciuto le competenze e gli adempimenti, tutte le somme in una parola, figurano nel rigo, e fra quella delle categorie a cui appartengono, avrà insomma rilevato tutte le irregolarità di forma; e così erandio potrà tenerne nota nello compartimento relativo dell'uno o dell'altro fascicolo se gli errori di calcolo sono di poco momento, possono dal Revisore correggersi, ma siffatte correzioni debbono potersi immediatamente rilevare, però vogliono essere fatte in un libro diverso da quello con cui è scritto il Rendiconto, e senza nulla cancellare in questo. Non talvolta le correzioni da fare sono numerate, che non potrebbero senza generar confusione portarsi nel Rendiconto stesso, conviene allora compilarle specchielli complementari. Nel correggere un Rendiconto devesi procedere colla massima cautela; anzi quando è possibile conviene restringersi ad additare le correzioni opportune a quei che lo ha compilato perchè egli stesso ve le introduca, potendosi così verificare il caso che gli chiarimenti e le dilucidazioni, cui il compilatore medesimo potrà dare, dimostrino indubitabilmente l'errore, e inopportuna la correzione.

Nel compimento del suo lavoro di censura il Revisore avrà avuta occasione di rilevare se v'ha convenienza di mutare in tutto od in parte, o l'ordinamento interno dell'Amministrazione, o l'impiego di capitali, o la coltura de' fondi, se v'ha un mutui di prossima scadenza, sicchè imparti provvedimento alla loro estinzione o alloro pagamento, oppure alla rinnovazione e al miglioramento del contratto; se vi sono inserzioni ipotecarie a rinnovarsi, ecc., e codeste osservazioni, potrà nello compartimento dell'uno o dell'altro fascicolo, destinate alle censure nei riguardi amministrativi. Le osservazioni del revisor sparse nei due fascicoli verranno raccolte ed ordinate, e formeranno un nobile foglio allegato alla relazione di censura, oppure potranno epilogarsi direttamente in essa.

In codesta Relazione il Revisore seguirà lo stesso ordine tenuto nell'istruire del Rendiconto. Alladimora se la relazione che accompagna quel Rendiconto fu compilata regolarmente segnando l'ordine più naturale, il censore nel suo rapporto potrà necessariamente toccare i punti da quella svolta. Ma 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 compilatore del Rendiconto, attribuendo solamente a rinvolti errori e nuova mala fede le irregolarità rilevate. Con questo modo

di far la censura, scrive il Filla, caratterizza il Revisore illuminato, prudente, educato, e difficilmente impugna il compilatore del Rendiconto a sostenere, anche contro la propria perorazione e con nuove ragioni il già fatto.

Capitolo 3°.

Censura dei Conti attinenti al Bilancio di previsione.

Pongo da prima che il Bilancio sia di Cassa. Il Conto contributivo sarà allora null'altro che il conto di cassa, in cui gli incassi e i pagamenti, avuti ed esseri, deferiti secondo l'ordine di tempo, sono disposti secondo i capitoli, o le categorie, o i titoli del Bilancio.

Ciò posto, il Revisore dovrà anzitutto vedere se le somme sono vere, confrontandole con quelle del Conto di Cassa, le quali avrà di già riconosciuto esatte, o corrette se non lo erano, merce l'esame dei ruoli, dei mandati e degli altri documenti; poi dovrà ricercare se sono opportune, convenienti, e se stanno entro i confini segnati dalle autorizzazioni consentite. A quest'intento gli converrà esaminare prima le somme, che segnano il montare delle autorizzazioni fissate per ogni voce, sono esattamente computate, e cioè si tiene conto di quelle consentite in prima nel Bilancio e delle altre concesse poi o direttamente o per via di storno; poi gli sarà mestieri vedere se le singole entrate ed uscite verificate si trovano esattamente imputate ai vari capitoli; ogni erronea imputazione nasconde uno storno, e specialmente per le uscite può rivelare un abuso dell'Amministratore, una maggior spesa sostenuta da lui al di là delle autorizzazioni che aveva avute.

Il censore indagherà infine se le entrate e le uscite che si enunciano sono 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 censura si sarà di già in parte compiuta nella revisione delle somme che concernono le rendite, le spese, o le mutazioni di capitali; per la rimanente parte potrà compiersi seguendo gli stessi criteri.

Da bisogno varia di poco se il Bilancio è di competenza. Il Conto contributivo rinvia allo o le competenze autorizzate, quelle accertate, quelle esatte o pagate, i debiti, le maggiori o minori entrate verificate in confronto di quelle preunte, le economie o le maggiori spese obbligatorie 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 eguagliano le competenze autorizzate si fa come s'è detto

giunte; parimenti quella delle ripostioni e dei pagamenti sulle com-
petenze accertate e sui residui degli anni precedenti, si compie con-
frondando 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 corrispondano con quelle, le quali nel Ren-
dimento patrimoniale indicano corrispondenti rendite o spese, acquisti
o vendite, accantonamenti o estinzioni di debiti, rimborsamenti di crediti o imputa-
zioni di capitali; ecc. I criteri per giudicare sulla opportunità di cada-
ste competenze, e sulla loro imputazione, ai vari capitoli, sono quegli stessi
che indicarsi parlando della Revisione del Conto relativo a un Bilancio
di cassa. Compunta la Revisione delle competenze accertate e di quelle
adempite, restano di per sé stessi determinati i residui attivi e pas-
sivi i cui totali figureranno in capitoli distinti nell'Inventario finale.

Capitolo 4.^o Censura dei Rendiconti compendiosi.

Intendo qui accennare ai Rendiconti della Azienda vasta i quali
non accennano neppure nei loro allegati ai singoli fatti di gestione.

Una revisione severa e compiuta che voglia rendersi 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 dell'Amministrazione, di tutti gli innumerevo-
li documenti di controllo e atti d'ufficio, e ogni sede come per poco
che sia vasta la somma dei negozi, costerebbe avara che soverchia le forze
di uno o di pochi revisori, e che quando pure fosse possibile richiederebbe
tempo infinito.

Per così fatte Amministrazioni l'efficacia del riconto è sutte-
giante alla gestione amministrata esattamente, ma per compenso in
este può fortunatamente ordinarsi il controllo antecedente e contemporaneo
se all'opera dell'Amministratore. I capi, coloro che han presentato il
Rendiconto, o sotto la responsabilità dei quali esso è compilato, sono
posti d'urto, nell'impossibilità di frodare scientemente l'Azienda,
laddove gli impiegati subalterni sono costantemente ed efficacemente
svegliati e sindacati da loro, cosicchè coloro che esaminano il
Rendiconto possono ritenere comprovata di già la probità di quelli
che han fatto mano alla gestione a cui esso si riferisce. Inoltre tali
Rendiconti son compilati colla massima cura, e solamente dopo mi-
nuta revisione delle scritture.

per ciò che in generale non si troveranno in essi errori di conteggi
o di forma.

Il perchè, ammesso che codesti conti siano esattamente defun-
ti da scritture esatte, e fatta fuor di discussione la proibita degli
amministratori, resta solamente a vedere se l'opera ^è fu scultata e
saggia, e se, avuto riguardo alle condizioni in cui s'è trovata l'am-
ministrazione, non si sarebbero potuto ottenere risultamenti mi-
gliori. Ma sebbene semplificata di tanto l'opera del Revisore, es-
sa non è tuttavia facile, perchè non è sempre facile leggere
nei prospetti di computi, e giudicare da poche cifre tutta l'an-
damento d'una complicata amministrazione; perchè non è age-
vole abbracciare d'un sguardo tutte le condizioni intrinseche
ed estrinseche nelle quali essa si trova, e giudicare quali avrebbero
potuto e dovuto essere i risultati della sua gestione.

Da ciò si vede come il Revisore di simili Rendiconti non
potrà saggiamente adempire al compito suo se non è anzitutto
un esperto Amministratore. Sarebbe però un errore il credere che
non fossero necessaria in lui le cognizioni che riguardano il modo
onde i Rendiconti si compongono deducendoli dalle scritture, senza
di tale cognizione egli non potrebbe leggere nella parte sopra del Rendi-
conto quale fu l'esito della gestione.

Nonostante le cose dette fin qui il Revisore, quando il creda op-
portuno, potrà, per alcune parti almeno del Rendiconto, procedere
ad una revisione compiuta, esaminando le scritture originali dalla
quale quelle parti del Rendiconto si cui cade il dubbio e che si vedet-
te di compiutamente esaminare, si sono detti, ed esaminando i docu-
menti di controllo o di prova che ad essa si riferiscono. Ossia perchè
la Revisione sia più efficace sarà bene che ogni volta si compia per
alcuni elementi del Rendiconto siffatto esame rigoroso e compiuto.

La convenienza di procedere a simile revisione completa si presenta as-
sai meno di frequente in quella classe in cui i Revisori del Rendi-
conto hanno avuto anche l'incarico d'innaglare la gestione, a cui esse
si riferisce, e avranno, durante l'esercizio, potuto compiere frequen-
ti ispezioni.

Capitolo 5.

Sopra-revisione e s'approvazione del Rendiconto.

Studiare le norme secondo le quali deve procedersi alla Revisione

di gestione, è opportuno vedere quali pratiche si compiano prima di consentire l'approvazione sua. Esse variano a seconda che trattasi di Rendiconti compiuti corredati di tutti i documenti di prova, o di Rendiconti compendiosi soltanto.

I Rendiconti della prima categoria vengono trasmessi a coloro cui spetta concedere l'approvazione. Costoro o procedono direttamente alla revisione, o, e ciò avviene più di frequente, dispongono che essa si faccia da altri. Quando il Rendiconto si riferisce ad un'Amministrazione complessiva, o di non piccola importanza, di solito l'incarico della Revisione non si dà ad un solo, ma a più, acciò mentre gli uni riferiscono il Rendiconto nei riguardi della Ragioneria, ossia dell'esattezza e della disposizione dei dati, altri lo esaminano nell'aspetto legale per riconoscere la validità dei documenti di prova, e la legalità della operazioni compiute, altri infine nei riguardi di tutto amministrativo, affine di vedere l'opportunità e l'opportunità delle operazioni compiute. Rendendosi così il lavoro di revisione, è più facile che esso riesca compiuto, standosi ciascuna sua parte adattare alle particolari abbondanti e cognizioni di coloro che concorrono a compierlo. Quelli primo esame del Rendiconto molti indicano più particolarmente colla denominazione « centura del Rendiconto ». Il Rendiconto in relazione alle osservazioni che rilevano le irregolarità le quali per avventura si possono essere incorse, alle centure si dice, viene trasmesso ad altro Revisore, il quale riveste l'opera dei primi centuri e compie così la sopra-revisione del Rendiconto.

Dopo di ciò se nel Rendiconto si sono rinvenuti alla Revisione variazioni o poche modificazioni a punto, e se la Revisione dei Centuri di quegli che ha compiuto la sopra-revisione, se vi si procedette, concludono per l'approvazione sua, esso, unitamente alle relazioni o ora indicate, viene presentato a colui o a coloro cui spetta di consentire quell'approvazione. Costoro possono essere, o il proprietario, o i proprietari dell'azienda se sono più, oppure il Consiglio dei delegati rappresentarli, o un Magistrato o un' autorità tuttora di essi, come avviene per i Rendiconti delle Aziende pubbliche, o pertinenti a minoranni. L'approvazione può essere consentita o negata. Nel primo caso si fa nota immediatamente a colui

o a coloro che han presentato tal Rendiconto, che per tal modo, salvo il caso di errore o di frode, che si scopra più tardi, restino vincolati da gli obblighi che avettero potuto incontrare in seguito all'opera da loro o dai loro subordinati prestata nella gestione.

Quando poi l'approvazione proposta dai Revisori vien negata, oppure quando essi combattero per il rigetto del Rendiconto, allora che lo hanno presentato vengono parimente fatti sotto verbiti affinché, ove il possono, producano nuovi schiarimenti, o nuove prove che valgano a far sì che il Rendiconto, modificato e in il caso, possa approvarsi.

I Rendiconti compendiosi, a cagione d'esempio quelli degli Stati e delle Società anonime, riconosciuti regolari dai magistrati o dai sindaci o censori che s'ino deputati alla loro revisione, vengono presentati in un colla relazione dicentura, alle assemblee insieme ridette l'eminenti autorità sull'Algebra, e da esse discussi, e, secondo i casi, approvati o respinti.

Venezia, Giugno 1889.

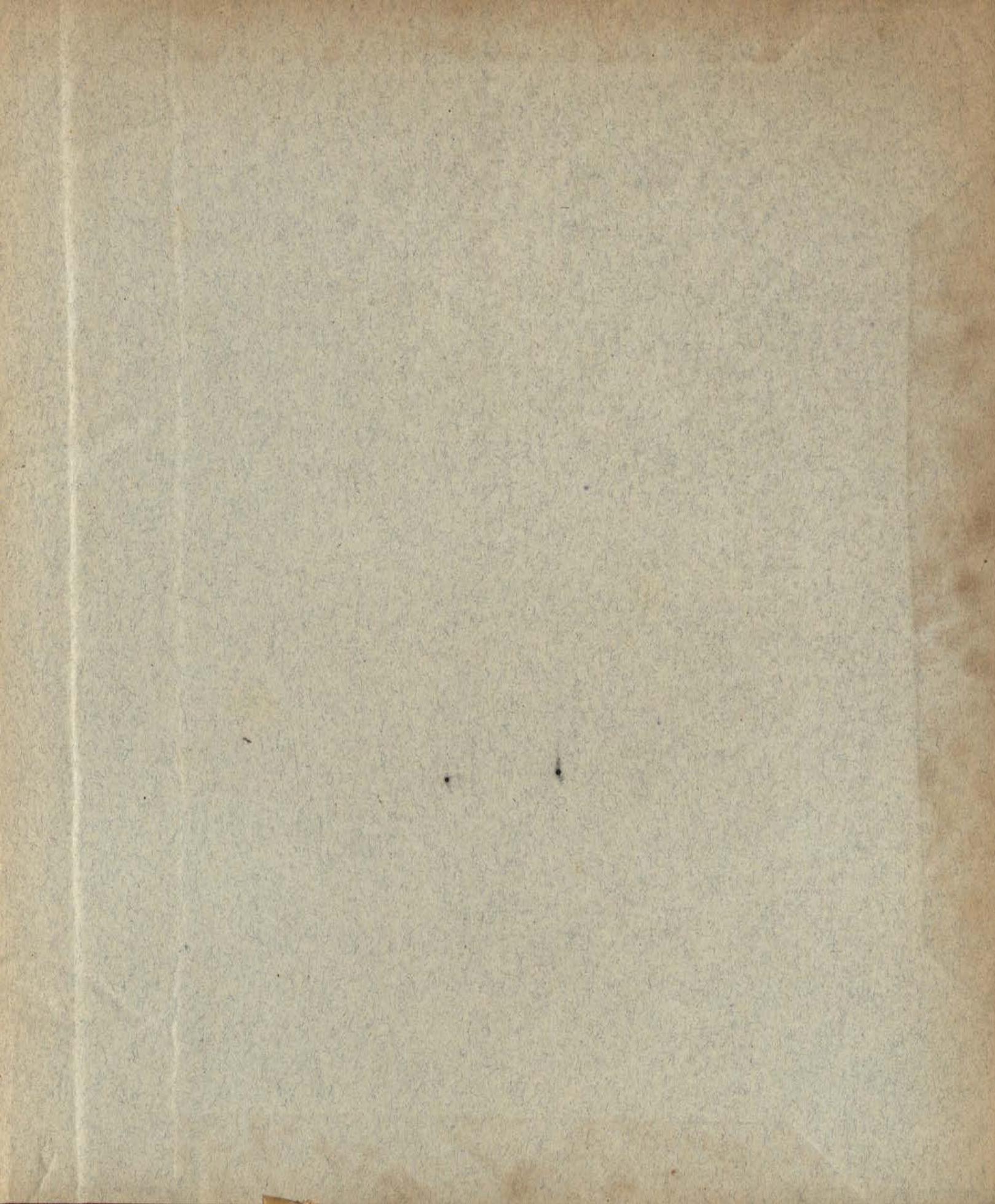
Jo Fabio Pelto
per l'ap. N. 11000 e
Jo

Fine della Prima Parte.



(1)

18





BESTA
CORSO
DI
RAGIONERIA
I.

Università Ca' Foscari Venezia

ANTICHI
STUDENTI

L 5

Fondo Storico di Ateneo