

SISTEMI E METODI CONTABILI

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

1. Sistemi e metodi contabili: generalità

Le *rilevazioni contabili* sono annotazioni scritte dei fatti amministrativi, indispensabili per *tener memoria*, delle diverse operazioni di gestione compiute all'interno della combinazione produttiva.

Ma il loro significato va ben oltre la semplice annotazione di eventi che riguardano l'azienda.

Invero, le scritture contabili consentono di “codificare” le operazioni di gestione in modo da poter risalire, mediante la loro interpretazione, in qualsiasi momento e con precisione, ai fatti amministrativi che le hanno generate e coglierne gli effetti sulla situazione aziendale ⁽¹⁾.

E, lo si comprende agevolmente, affinché tali annotazioni siano correttamente effettuate e pienamente fruibili nel loro scopo, devono essere “legate a sistema”, ovvero seguire specifiche regole tecniche.

Come si evince dalle considerazioni svolte nel capitolo precedente, nelle scritture contabili presso i popoli antichi, e prima ancora nelle civiltà preistoriche, non si ravvisa la presenza, quantomeno consapevole, di un insieme sistematico di regole e di precetti.

Tale sistematicità è intervenuta successivamente, in seguito al complicarsi della vita amministrativa delle aziende.

Da qui la nascita dei *metodi*, ma soprattutto dei *sistemi* di scritture.

I concetti di *metodo* e di *sistema*, benché estremamente differenti, sovente vengono confusi fra loro o utilizzati come sinonimi.

Si tratta di un problema diffuso ancora oggi, ma che ha le sue radici lontane nel tempo.

Già nel diciannovesimo secolo, infatti, illustri studiosi rimarcarono tale questione, sottolineando come essa fosse importante per la corretta comprensione della scienza contabile.

Il primo autore a mettere chiaramente a fuoco e a scindere i due concetti è stato Fabio Besta. Ricorrendo alle sue chiare parole definiamo pertanto un *metodo di registrazione* come “[...] un'ordinata serie di norme per la razionale compilazione [...] di note scritte”, mentre un *sistema di scritture* “[...] è una serie di registrazioni [...] già composte, riguardanti un solo oggetto complesso” ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Ricordiamo che la rilevazione contabile costituisce un vero e proprio *processo* complesso ed articolato in diverse fasi: la *determinazione* qualitativa, quantitativa in termini non monetari, quantitativa in termini di misure monetarie (valutazioni), la *classificazione* o *sistemazione*, l'*elaborazione*, la *rappresentazione*, l'*interpretazione* o studio della *capacità segnaletica* dei dati.

⁽²⁾ BESTA FABIO, *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, volume II, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, ristampa 1920, pag. 276. A seguire, il Besta ci ricorda che tale definizione di *metodo di registrazione* è riferito all'aspetto teorico, mentre nell'aspetto pratico un *metodo di registrazione* è la corretta applicazione delle citate norme o l'effettiva compilazione di una serie complessa di note o scritture aventi forma e ordine particolari.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

Più precisamente, “[...] i metodi di registrazione riguardano le scritture mentre si compilano, nella forma, nell’ordine e nei collegamenti loro; i sistemi invece risultano da scritture già composte e riflettono l’oggetto e l’estensione loro” (3).

Pertanto, come si comprende, le scritture contabili possono essere considerate sotto due aspetti: secondo l’*oggetto di osservazione* e secondo il *modo in cui sono tenute*, ovvero, secondo le *regole seguite* nella loro redazione.

L’identificazione dell’oggetto di osservazione origina il *sistema* delle scritture.

Si tratta, in altri termini, di individuare lo specifico oggetto complesso attorno a cui ruota appunto l’insieme sistematico delle registrazioni contabili.

Da qui il termine di *sistema patrimoniale, sistema del reddito, sistema dei rischi, sistema degli impegni*, ecc..

Le diverse tipologie di scritture contabili possono inoltre suddividersi in base alle regole da seguire nell’effettuare le registrazioni.

Si parla, in tal caso, di *metodo*, ovvero della loro specifica metodologia tecnica di redazione.

Da qui il termine di *metodo della partita semplice, metodo della partita doppia*, ecc..

Ad evidenza, il metodo comporta la previsione di una ordinata serie di norme tecniche che devono essere seguite affinché si possa porre in essere una registrazione chiara, completa, corretta e coerente.

Peraltro, “Non si può comprendere un *sistema* di scritture senza metodo, perché ogni complesso di scritture dev’essere ordinato e subordinato ai principii ed alle regole di un dato metodo” (4).

Più precisamente, “[...] un buon metodo di registrazione deve essere applicabile a qualunque sistema di registrazioni, deve essere atto ad agevolare uno stretto collegamento fra i diversi registri e i diversi conti, deve richiedere il minor lavoro possibile, deve rendere chiare le scritture, deve ridurre alla minima misura la probabilità di errare e permettere di scoprire speditamente e con sicurezza gli errori” (5).

2. I sistemi di scritture

Come anticipato, il *sistema di scritture* è un complesso di registrazioni che hanno come riferimento il medesimo oggetto.

Nell’ottocento, analogamente a quanto accade oggi, gli “oggetti di osservazione” della ragioneria potevano classificarsi in due tipologie: *principali* e *minori*, da cui la distinzione tra *sistemi principali* e *sistemi minori*.

I *sistemi principali* riguardavano i *conti patrimoniali* oppure i *conti finanziari* (o del *bilancio di previsione*).

(3) BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pag. 276.

(4) RAVENNA EMILIO, *Trattato teorico-pratico di Ragioneria Commerciale*, Volume I, *Parte teoretica (La Ragioneria generale delle Aziende di Commercio)*, Alberto Reber, Palermo, 1909, pag. 250. L’autore prosegue affermando che, per tale motivo, la parola *sistema* «[...] ha quasi la medesima significazione di *corpo di scritture*, di *ordinamento di scritture*».

(5) ALFIERI VITTORIO, *Metodi di registrazione a partita doppia*, Unione Tipografica Cooperativa, Perugia, 1902, pag. 6.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

I *sistemi minori* erano invece inerenti le cosiddette “scritture supplementari” – relative ai *beni di terzi*, ai *nostri beni presso terzi*, ai *rischi* ed agli *impegni* – che spesso venivano affiancati ai sistemi principali.

Per quanto concerne, in particolare, i due *sistemi principali*, essi si differenziano in funzione del loro punto di partenza e della natura dell’estensione dei fatti che contemplano.

Il sistema che parte da situazioni desunte dall’*inventario* – quindi da dati “storici” – si dice *patrimoniale*, mentre quello che parte dal *bilancio di previsione* – quindi da dati “prospettici” – si dice *finanziario*.

Inoltre, il *sistema patrimoniale* ha per oggetto un “fondo” determinato che parte dall’inizio dell’esercizio per giungere, dopo aumenti e diminuzioni, al termine dello stesso.

Più precisamente, il sistema patrimoniale comporta una tenuta delle scritture contabili che ricordi l’incidenza prodotta nel patrimonio aziendale dai fatti amministrativi nel periodo di tempo considerato.

Il *sistema finanziario*, invece, riguarda scritture che hanno per oggetto una serie di previsioni e di autorizzazioni di cui gli amministratori possono avvalersi nell’espletamento delle proprie funzioni di governo aziendale.

Pertanto, la contabilità patrimoniale si riferisce ad operazioni certe, liquide e già avvenute, mentre quella finanziaria registra operazioni che al momento sono solo presunte e che, quindi, potranno anche non avvenire.

In altri termini, “[...] la contabilità patrimoniale ha fondamento certo, quella finanziaria invece lo ha incerto; mentre quella ricorda operazioni avvenute, questa invece si limita a tener in evidenza operazioni che avverranno; mentre quella ha le sue radici nel passato, questa invece le ha nel futuro” ⁽⁶⁾.

Per questo motivo, mentre il *sistema patrimoniale* veniva tipicamente applicato in quelle aziende che non avevano vincoli di bilanci preventivi – ovvero quelle private – il *sistema finanziario* era normalmente usato nelle amministrazioni pubbliche (Stato, regioni, comuni, opere pie, ecc.) che invece erano obbligate per legge alla loro redazione ⁽⁷⁾.

I *sistemi minori*, dal canto loro, hanno cominciato a svilupparsi nella seconda metà dell’ottocento “[...] dopo la larga e sempre crescente diffusione delle compagnie di assicurazione, delle banche e dei titoli di credito al portatore” ⁽⁸⁾.

In sintesi:

⁽⁶⁾GITTI VINCENZO, MASSA GIOVANNI, *Trattato completo di ragioneria*, parte I, *Ragioneria generale*, Tipografia della Rivista di Contabilità, Novara, 1883, pag. 793.

⁽⁷⁾ Ovviamente, nulla vietava che anche nelle aziende private si tenessero scritture per il bilancio di previsione, ma, come si comprende, in questo caso la redazione dei preventivi costituiva, eventualmente, un’esigenza interna per meglio governare la combinazione produttiva e non un obbligo di legge. Peraltro, al riguardo il Besta afferma che «Fino al secolo decimonono solamente scritture patrimoniali solevano tenersi nelle aziende, pur in quelle pubbliche e vaste». BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pag. 277.

⁽⁸⁾ BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pag. 278.

Sistemi principali		Sistemi minori
<i>Sistema patrimoniale</i> ↓	<i>Sistema Finanziario</i> ↓	<i>Scritture supplementari</i> ↓
Si basa sull'inventario	Si basa sul bilancio di previsione	Relative a:
Guarda al passato	Guarda al futuro	- <i>beni di terzi</i>
Si applicava prevalentemente alle aziende private	Si applicava prevalentemente alle aziende pubbliche	- <i>nostri beni presso terzi</i>
		- <i>rischi</i>
		- <i>impegni</i>

Sia i sistemi “principali” che quelli “minori” possono essere composti utilizzando differenti metodi di scritture (partita semplice, partita doppia, ecc.).

Nel presente lavoro ci si concentrerà sullo studio della contabilità tenuta secondo il sistema patrimoniale, tipico delle aziende private dell’ottocento – il periodo della nostra indagine – in cui l’oggetto “di osservazione” prediletto della ragioneria era costituito dal patrimonio aziendale, ovvero dalla “ricchezza” a disposizione della combinazione produttiva ⁽⁹⁾.

Peraltro, il patrimonio poteva essere riguardato attraverso *le persone* che su di esso operavano, oppure per mezzo degli elementi che lo costituivano, oppure, ancora, tramite *il valore* incorporato in tali elementi ⁽¹⁰⁾.

In altri termini, oltre che il *sistema* è quindi estremamente importante la *teorica contabile* seguita e che, a sua volta, è svincolata sia dai sistemi che dai metodi di scritture.

3. I metodi di registrazione

3.1. Premessa

I metodi scritturali, come poc’anzi ricordato, si riconnettono alla specifica metodologia tecnica di redazione dei conti, ovvero alle norme seguite nella loro tenuta con particolare riferimento all’*ordine*, alla *forma* ed al *collegamento* tra i conti. Il più utilizzato, per i notevoli vantaggi che presenta, è il *metodo della partita doppia* (altresì noto come *scrittura doppia*), il quale si basa sul principio che, in ogni momento, il totale degli accreditamenti deve essere

⁽⁹⁾ A ben guardare, tuttavia, anche le scritture relative al bilancio di previsione non prescindevano dal patrimonio aziendale, sebbene lo osservassero sotto un altro punto di vista. Com’è noto, il *focus* delle registrazioni contabili cambiò radicalmente solo qualche decennio più tardi con Gino Zappa, il quale spostò l’ottica dal patrimonio al reddito.

⁽¹⁰⁾ La prima impostazione contabile è quella che si rifà alla teorica «personalistica» del conto, la seconda alla teorica «materialistica» e la terza alla teorica dei conti «a valore». La dottrina aveva inoltre elaborato delle teoriche «miste» e di altro genere.

uguale al totale degli addebitamenti dei singoli conti.

Se ciò non avviene, ovvero non si riscontra la continua e costante uguaglianza tra addebiti ed accrediti, il metodo diventa incompleto e viene definito, più propriamente, *metodo della partita semplice* (c.d. *scritture semplici*) ⁽¹¹⁾.

Tuttavia, nell'ottocento la chiara identificazione della partita semplice e della partita doppia non sempre erano chiari. Il Gitti in merito rilevava che la partita doppia non ha una definizione precisa, anche se: “[...] di definizioni, a dire il vero, non ne mancarono, né son rari coloro che cercarono di farci conoscere in che cosa consista. Ma è tale la varietà dei criteri, tale il divario dei principi che si seguirono nello stabilire i caratteri di questo metodo di tenuta dei conti, che s’arrivò al punto che quello che alcuni ritengono sia partita doppia, per altri invece non è che scrittura semplice” ⁽¹²⁾.

Accanto a questi due metodi se ne conoscono altri i quali però, a ben vedere, costituiscono delle mere complicazioni della partita doppia (ad esempio: la partita tripla e la partita quadrupla) o delle applicazioni “speciali” della medesima (ad esempio: la logismografia e la statmografia).

Un analogo ragionamento può essere fatto per alcuni “metodi” che si basano sulla partita semplice (ad esempio: il “metodo” Jones, il “metodo” camerale, la budgetografia).

In particolare, nella seconda metà dell’ottocento furono numerosi gli autori che, spinti dall’entusiasmo, proposero “nuovi metodi” di scritture.

Tali proposte saranno brevemente esaminate più avanti. Ci sembra però opportuno, fin da subito, segnalare che più che “nuovi metodi”, si tratta di peculiari applicazioni di quelli già conosciuti, e ciò con particolare riferimento a quelli “costruiti” sulla partita doppia ⁽¹³⁾.

Pertanto, per ben interpretare l’innovatività e l’effettivo grado di “autonomia” di queste proposte rispetto ai metodi tradizionali, si rende necessario illustrare questi ultimi, almeno nelle loro caratteristiche essenziali.

3.2. Il metodo della partita semplice

La scrittura *semplice* è anche denominata scrittura “libera”, in quanto, per sua natura, risulta svincolata da regole e precetti rigorosi ⁽¹⁴⁾.

Più precisamente: “Le scritture semplici non sono vincolate a forme determinate; non hanno limiti fermi nella fissazione dei conti di cui si valgono, né questi debbono, per necessità, assumere tutti forme, non dirò identiche, ma neppur simili; non richiedono che le registrazioni siano tutte riferite a una comune espressione, né che quelle riferentisi a un medesimo

⁽¹¹⁾ In ogni caso, il metodo della partita semplice è molto più antico rispetto a quello della partita doppia.

⁽¹²⁾ GITTI VINCENZO, *La scrittura doppia e le sue forme. Saggio teorico-pratico*, Tip. e Lit. Camilla e Bertolero, Torino, 1878, pag. 9. Invero, il metodo della partita doppia è un particolare procedimento di rilevazione che si basa su un insieme sistematico di «regole». Ebbene, accettando «regole» diverse si giunge a differenti risultati interpretativi.

⁽¹³⁾ Mentre per le applicazioni in partita semplice non appare del tutto scorretto parlare di differenti «metodi» contabili, per quanto concerne la partita doppia non può che aversi un *unico «metodo»*, con diverse applicazioni pratiche.

⁽¹⁴⁾ La partita semplice è stata esposta, a stampa, per la prima volta da Giovanni Antonio Tagliente nel suo *Luminario di aritmetica*, pubblicato a Venezia nel 1525. Egli impiega tuttavia il solo libro mastro, che definisce *libro sempio* o *ugnolo* e fa presente che tale metodo può servire solo per le aziende di modeste dimensioni.

fondo vengano epilogate o composte in modo da potersi riassumere in pochi dati compendiosi; esse, in fine, non esigono che tutti i rapporti tra partite fra loro corrispondenti siano messi in chiaro. [...] è della natura di tali scritture di non avere norme e aspetti costanti; perciò furono dette anche [...] *scritture libere* [...]. Esse lasciano assai all'arte" (¹⁵).

Ne consegue che non si ha – e non si aveva, a maggior ragione nell'ottocento – un significato inequivoco del termine “partita semplice”.

Invero, “Colla stessa denominazione di scrittura semplice furono intese molte e diverse scritture.

Secondo la razionale classificazione dei metodi di scrittura ch'è una derivazione della teorica del Marchi completata col conto espresso o sottinteso dell'amministratore sarebbe scrittura semplice quella che svolge soltanto uno dei quattro conti generali e si avrebbero pertanto quattro specie di scritture semplici, le quali danno rispettivamente le serie di conti:

Del proprietario

Dell'amministratore nei suoi rapporti col proprietario

Dell'amministratore nei suoi rapporti coi terzi

Dei consegnatari e corrispondenti.

Secondo altri autori la scrittura semplice è quella che dà soltanto la situazione [...] [specifica] del patrimonio e non l'economica [...]. Scrittura semplice sarebbe quindi soltanto l'ultima fra le quattro precedentemente indicate, quella cioè che svolge i conti dei consegnatari e dei corrispondenti, od in altri termini che dà soltanto i crediti e i debiti dei corrispondenti e l'entrata e l'uscita dei valori materiali.

Altri autori limitano maggiormente il campo della scrittura semplice e la definiscono per quel modo di scrittura che si prefige lo scopo di tenere in evidenza la situazione dell'azienda rispetto alle persone con cui si fanno operazioni a scadenza.

Finalmente altri scrittori allargano quel campo, dando alla scrittura semplice una definizione negativa. Per essi è scrittura semplice quella che non è doppia, quella cioè che non dà intieramente le due situazioni, la [...] [specifica] e l'economica dell'azienda.

Quest'ultimo concetto della scrittura semplice è quello più generalmente adottato” (¹⁶).

Ciò spiega il motivo per cui, piuttosto che parlare di *un* metodo o *del* metodo di partita semplice, è maggiormente corretto riferirsi alle *diverse applicazioni pratiche* del medesimo.

In termini più precisi, per la maggior parte degli autori, secondo una definizione molto ampia, la partita semplice può essere definita come l'insieme delle scritture che non presentano una costante uguaglianza tra il totale degli accreditamenti ed i totale degli addebitamenti, che, com'è noto, rappresenta invece la regola principale della scrittura doppia.

(¹⁵) BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pag. 433. Il De Gobbis, al riguardo così si esprime: «Le scritture semplici dovrebbero essere più esattamente chiamate *scritture libere*, perché non sono vincolate da nessuna norma generale, perché non posseggono nessun carattere comune a tutte, perché, infine, la loro forma dipende esclusivamente dai criteri che [...] guidano colui che le compila». DE GOBBIS FRANCESCO, *Ragioneria generale. Corso teorico-pratico ad uso degli alunni degli istituti tecnici e degli istituti commerciali*, quindicesima edizione riveduta e ampliata, Società Editrice Dante Alighieri, Milano, 1926, pag. 307. In merito risultano illuminanti anche le parole del Rossi: «Comunemente, con denominazione affatto empirica, si chiama da tutti *scrittura semplice*, forse per contrapposizione alla *doppia*, quella che dovrebbe dirsi *naturale*, nel senso che basta saper leggere e fare un po' di conti perché tutti possano tenere registri, senz'arte propriamente detta, ma sufficientemente esatti pei comuni bisogni della vita». ROSSI GIOVANNI, *La computisteria dei romani e l'invenzione della scrittura doppia...*, op. cit. pag. 40, nota 1.

(¹⁶) GITTI VINCENZO, MASSA GIOVANNI, *Trattato completo di ragioneria*, parte I, *Ragioneria generale*, op.

Nella prassi, sono state elaborate differenti procedure di tenuta dei conti non bilancianti.

Oltre a ciò, numerosi autori hanno proposto speciali metodologie le quali, pur basandosi sulla partita semplice, tentavano di introdurre regole e principi rigidi, a beneficio della chiarezza e del controllo delle rilevazioni ⁽¹⁷⁾.

Soprattutto nell'ottocento in molti hanno cercato di "strutturare", ovvero nobilitare la partita semplice con specifici precetti: ciò al fine di poterla impiegare addirittura al posto della scrittura doppia.

In questo modo, nel tempo, anche la scrittura semplice è andata assumendo, per prassi, appunto, una sua *struttura* e si è andata progressivamente caratterizzando dall'impiego di regole predefinite.

Nella sua forma più comune, la partita semplice, analogamente alla doppia, si avvale di due libri fondamentali: un *libro giornale* e un *libro mastro*.

Tuttavia, nella partita semplice, lo si è poc'anzi ricordato, non si hanno, salvo eccezioni, collegamenti fra i diversi conti del mastro e fra registri differenti.

Per superare, almeno in parte, tale mancanza, nella pratica operativa del XIX secolo si era soliti porre, accanto ad ogni conto del mastro, un numero di riferimento che richiamasse la scrittura corrispondente del libro giornale.

In alcuni casi, al libro giornale venivano aggiunte due colonne interne, nelle quali venivano registrate le entrate e le uscite di denaro a fronte delle diverse operazioni di gestione. In tal modo non si rendeva la registrazione "bilanciante", ma almeno si cercava di fornire un minimo di sistematicità all'impianto scritturale.

Accanto al mastro ed al giornale non era inconsueto riscontrare la presenza di una *prima nota* (o *sfogliazzo*, o *memoriale*), sul quale si annotavano le caratteristiche essenziali delle operazioni poste in essere, al fine di consentire la successiva e corretta registrazione nel giornale e nel mastro.

Inoltre, quasi sempre erano presenti diversi *libri ausiliari* a seconda della natura e delle dimensioni dell'azienda (ad esempio, il *libro cassa*, il *libro merci*, il *libro scadenze*, i *partitari*), i quali, anzi, assumevano particolare importanza proprio perché fornivano ulteriori notizie che compensavano le carenze informative della scrittura semplice.

Per questo motivo, nelle aziende più grandi e strutturate che sceglievano di tenere la contabilità in partita semplice, il numero dei registri poteva arrivare ad uguagliare o addirittura a superare quelli necessari per la tenuta della scrittura in partita doppia.

Restava comunque l'handicap dell'impossibilità di ottenere un doppio bilanciamento, quindi un doppio riscontro.

3.3. Il metodo della partita doppia

Il metodo della partita doppia era ed è tuttora il più diffuso tra i metodi di contabilità.

Nel tempo, molti autori lo hanno battezzato in maniera diversa, senza tuttavia che i prin-

cit., pag. 79.

⁽¹⁷⁾ Uno dei più gravi limiti delle registrazioni in partita semplice era infatti rappresentato dalle ridotte possibilità di verifica della correttezza delle registrazioni effettuate a causa della mancanza del «doppio riscontro» tipico delle scritture doppie.

cipi alla base del suo funzionamento mutassero ⁽¹⁸⁾.

Nei secoli XIV e XV si parlava infatti di metodo di contabilità “alla veneziana” ⁽¹⁹⁾, mentre il termine di contabilità “all’italiana” si deve prevalentemente agli autori fiamminghi, tedeschi ed inglesi, che chiamarono, appunto, la partita doppia “metodo italiano di contabilità”.

L’espressione *scrittura doppia* si trova invece, per la prima volta, nell’”Indirizzo degli Economi” di Don Angelo Pietra del 1586 ⁽²⁰⁾.

Peraltro, nella prassi si è sempre utilizzato indifferentemente il termine *scrittura doppia* e *partita doppia*, i quali sono considerati, ancora oggi, dei veri e propri sinonimi.

La partita doppia ha avuto, fin dal momento della sua ideazione, una rapida ed ampia diffusione.

Ciò è dovuto al fatto che essa, rispetto al metodo della partita semplice, anche se più complicata, comporta una serie non indifferente di vantaggi.

Tutto si fonda sulla logica della “doppia registrazione”, ovvero sulla necessità che ogni operazione di gestione debba essere esaminata sotto due aspetti di osservazione che conducono, peraltro, a due rilevazioni antitetiche.

Quale che sia il sistema contabile seguito, la partita doppia comporta che:

- il totale delle somme registrate in *dare* (a sinistra) di tutti i conti deve sempre uguagliare il totale delle somme registrate in *avere* (a destra) di tutti i conti;
- se si effettua il saldo di ogni singolo conto, la somma dei saldi dei conti chiusi in *dare* deve essere uguale alla somma dei saldi dei conti chiusi in *avere*;
- dividendo i conti in due gruppi, in qualsiasi modo si voglia, ovvero indipendentemente dal criterio di ripartizione degli stessi, la differenza tra il *dare* e l’*avere* di un gruppo di conti è sempre uguale alla differenza tra l’*avere* ed il *dare* dell’altro gruppo di conti.

La partita doppia nella sua forma tradizionale si avvale del libro *giornale*, del libro *mastro*, della *prima nota* e di numerosi libri *ausiliari*. A differenza di quanto avviene nella partita semplice, tuttavia, esistono dei rapporti sistematici tra i singoli conti, come poco sopra illustrato.

Tali “rapporti sistematici” consentono, fra l’altro, prima di procedere alla chiusura dei conti a fine esercizio, di compilare un *bilancio di verifica* il quale serve per essere certi che le scritture effettuate durante l’esercizio siano corrette ⁽²¹⁾.

Invero, l’impiego del metodo della partita doppia implica che per ogni registrazione la relativa somma venga iscritta tre volte: una sul libro giornale e due (nei due diversi conti movimentati) sul libro mastro. Quindi, sommando le cifre totali del giornale, e quelle del dare e

⁽¹⁸⁾ Com’è noto, la partita doppia è stata esposta, a stampa, per la prima volta da Luca Pacioli nella sua *Summa*.

⁽¹⁹⁾ Ciò in quanto i primi divulgatori della partita doppia (Luca Pacioli, Domenico Manzoni, Giovanni Antonio Tagliente, Alvise Casanova) operarono a Venezia, allora la più importante Repubblica marinara.

⁽²⁰⁾ Nei secoli successivi alla *partita doppia* sono stati assegnati altri nomi: scrittura a doppio riferimento, scrittura completa, scrittura comprovante, scrittura comprovata, scrittura bilanciante, scrittura per bilancio.

⁽²¹⁾ Si tratta, tuttavia, di una «certezza» relativa, in quanto inerente solo – e non potrebbe essere altrimenti – al dato «matematico» delle rilevazioni effettuate. Grazie al bilancio di verifica si può infatti scoprire se un articolo è stato riportato con due valori diversi in *dare* e in *avere*, mentre non si può individuare un errore sul valore iscritto in maniera identica in entrambe le sezioni dei conti. A maggior ragione, il bilancio di verifica non permette di individuare gli errori «volontari» dei compilatori se conducono a rilevazioni perfettamente bilancianti.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

dell'aver di tutti i conti del mastro, si devono ottenere tre risultati identici. Il *bilancio di verifica* in un'epoca in cui i programmi di contabilità ancora non esistevano serviva appunto a consentire tale riscontro numerico.

Ciò posto, dal punto di vista espositivo, la partita doppia può assumere diverse forme e configurazioni.

Anzitutto, si può distinguere fra la partita doppia tenuta a *conti semplici* (p.d. "analitica") e a *conti collettivi* (p.d. "sintetica" o "riassuntiva").

Nel primo caso, viene aperto un conto per ogni oggetto di osservazione analitico, sia esso una persona (quindi i singoli corrispondenti, i singoli consegnatari, ecc.) o una cosa (il singolo immobile, il singolo credito, ecc.).

Nel secondo caso ogni conto tende a raggruppare diverse entità per categorie omogenee.

Un'altra distinzione è quella fra partita doppia di tipo *descrittivo* e di tipo *sinottico*.

La prima tipologia rileva i fatti di gestione in maniera minuziosa e le indicazioni relative ai medesimi vengono ripetute in tutte le registrazioni ed i documenti in cui essi sono annotati.

La partita doppia di tipo sinottico, invece, avendo lo scopo di far risparmiare tempo al compilatore, prevede che compaia esclusivamente il valore attribuito all'oggetto di osservazione⁽²²⁾.

Va da sé che per il massimo risparmio di tempo i compilatori potevano utilizzare la partita doppia con conti collettivi (a forma sintetica) e di tipo sinottico, mentre per la massima analiticità il miglior connubio era rappresentato dall'impiego dei conti semplici (quindi analitici) e della forma descrittiva.

Ovviamente, è possibile riscontrare anche casi intermedi, ovvero di scritture *analitico-sinottiche* e *sintetico-descrittive*, anche se – almeno per quanto riguarda quelle analitico-sinottiche – queste rispondono più ad un mero esercizio tecnico che ad una concreta necessità aziendale.

Le prime manifestazioni di partita doppia, che risalgono ai mercanti del medioevo, sono a *conti semplici* ed in *forma descrittiva*.

Ciò si deve senz'altro al fatto che secoli fa le operazioni di gestione erano poche, semplici e ripetitive, quindi si rendeva necessario (e si poteva) essere particolarmente analitici nelle rilevazioni⁽²³⁾.

Ad evidenza, la necessità di adoperare scritturazioni sintetiche è aumentata nel tempo con l'incremento della complessità e della dimensione aziendale.

Tuttavia, almeno nella prima parte dell'ottocento era ancora preferita la forma "analitica", in quanto la dimensione delle combinazioni produttive era modesta ed il relativo processo gestionale estremamente semplice.

La registrazione in forma analitica richiede che ogni scrittura contabile riguardi un singo-

⁽²²⁾ Talvolta la descrizione dei fatti di gestione può avvenire in un solo libro (quello principale), mentre viene omessa negli altri libri coinvolti nella registrazione.

⁽²³⁾ Per questo motivo questa tipologia è nota anche come scrittura doppia «di tipo primitivo». Al riguardo Gitti e Massa ricordano che la scrittura doppia analitica «[...] segna il primo passo fatto dall'arte coll'invenzione della scrittura doppia: essa infatti è conforme a quanto c'insegnano gli scrittori classici della ragioneria. È la scrittura doppia quale era applicata alcuni secoli fa, quando il commercio e l'industria non avevano ancora preso quello sviluppo che hanno raggiunto ai nostri giorni; ed è ciò nullameno ancora la scrittura doppia quale viene praticata in moltissime delle moderne aziende e più specialmente nelle piccole amministrazioni private, per le quali può presentarsi come adattissima». GITTI VINCENZO, MASSA GIOVANNI, *Trattato completo di ragioneria*, parte I, *Ragioneria generale*, op. cit., pag. 163.

lo aspetto di osservazione che non può essere ulteriormente scomposto (come ad esempio il singolo creditore o il singolo credito), mentre quella sintetica, raggruppando più voci insieme, rende poi necessario l'impiego di *partitari* o *svolgimenti*, ovvero di scritture elementari ausiliarie con il compito di fornire il dettaglio mancante nei documenti fondamentali.

Alla partita doppia analitica, lo si è ricordato poc' anzi, si associava solitamente la forma espositiva di tipo descrittivo.

Diversamente da quest'ultima – che si avvaleva, nella sua forma tradizionale di un libro giornale e di un libro mastro – quella di tipo sinottico ⁽²⁴⁾ di norma si basa invece su un unico registro con conti sintetici ⁽²⁵⁾.

Essa ha preso campo nella seconda metà dell'ottocento in seguito alla crescita dimensionale ed operativa delle combinazioni produttive ⁽²⁶⁾.

La scrittura doppia analitica, lo si è evidenziato, presenta una serie di inconvenienti pratici legati prevalentemente alla lunghezza delle registrazioni che, con l'aumentare della complessità aziendale hanno comportato un'attenzione sempre più rivolta alle forme *sintetiche*, le quali consentono di risolvere tali problemi ⁽²⁷⁾.

Tuttavia, data la notevole “concentrazione” di informazioni nelle registrazioni riassuntive, anche l'utilizzo della partita doppia di tipo sinottico-sintetico presenta degli svantaggi legati all'ermeticità delle indicazioni fornite.

D'altronde, indipendentemente dalle forme di rappresentazione – di tipo descrittivo o sinottico – analiticità e sinteticità presentano entrambe pregi e difetti: anzi, i difetti dell'una tendono a costituire i pregi dell'altra.

Si pensi, ad esempio, da una parte alla necessità di risparmiare tempo nelle registrazioni – all'epoca non esistevano i computer ed i programmi di contabilità – e dall'altra all'esigenza di

⁽²⁴⁾ Il termine «sinossi» deriva dal greco e vuol dire «compendio», «ristretto», «prospetto». Il Besta, correttamente, rileva che «sinottico» significa «[...] disposto in modo da potersi vedere il tutto d'un solo sguardo». BESTA FABIO, *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, volume III, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1916, pag. 49.

⁽²⁵⁾ La forma più diffusa di partita doppia di tipo sinottico è quella che si avvale del *giornalmastro*, nelle sue diverse fogge e varianti applicative.

⁽²⁶⁾ La partita doppia analitica continuava invece ad essere utilizzata nelle aziende più modeste. Già con i primi del novecento, tuttavia, la partita doppia a conti analitici e a partite semplici cessò quasi del tutto di essere adottata nella pratica.

⁽²⁷⁾ Gitti e Massa riferendosi alla scrittura doppia ordinaria in forma analitica rilevano che: «[...] il chiudere una registrazione non è lavoro di poche ore. Il più delle volte saranno necessari a tal uopo alcuni giorni, dovendosi calcolare tutte le rimanenze, determinare gli utili e le perdite risultanti dalle vendite e gl'interessi attivi e passivi dei conti correnti, portare le consistenze materiali al loro prezzo corrente. Di qui l'impossibilità di avere una situazione giornaliera [...]. Una parte delle difficoltà viene tolta quando invece di una chiusura definitiva l'amministrazione si accontenti soltanto di una chiusura provvisoria delle scritture, senza pretendere che si facciano tutti quei giri di partite che precedono ogni chiusura e che tendono a portare le scritture al corrente colla situazione reale dell'azienda in quel giorno. Infatti, limitate in tal modo le pretese, vi si potrà soddisfare colla compilazione d'un semplice bilancio di verifica [...]». Tuttavia, proseguono gli autori, «La compilazione di questo bilancio di verifica è pur sempre un lavoro assai lungo, specialmente poi in quelle aziende che hanno alcune centinaia e talvolta anche alcune migliaia di conti aperti al mastro [...]. Ma avvi di più. Quand'anche tutto quel lavoro si potesse fare in brevissimo tempo, bisognerebbe poi ancora riunire insieme i risultati dei conti semplici per avere quelli dei conti collettivi; poiché l'amministrazione, quando domanda la situazione dell'azienda, non ha bisogno di conoscere specificamente l'ammontare di ogni singola qualità di valori, ma [...] il loro importo complessivo per categorie. Tutti gl'inconvenienti ora lamentati sono tolti quando alle migliaia di conti semplici si sostituiscano pochi conti collettivi». GITTI VINCENZO, MASSA GIOVANNI, *Trattato completo di ragioneria*, parte I, *Ragioneria generale*, op. cit., pagg. 191-192.

ritrarre dalla contabilità le maggiori informazioni possibili. Si tratta, ad evidenza, di due scopi antitetici.

Per tale motivo, già sul finire dell'ottocento non era insolito riscontrare delle forme *miste* o *ibride* di contabilizzazione, particolarmente apprezzate soprattutto nelle piccole aziende commerciali.

La scelta preferibile è quella di non interpretare come “alternative” le due tipologie di registrazioni: nulla vieta infatti che la stessa azienda tenga, separatamente, i registri in forma analitica e poi anche in forma sintetica, cercando però di legarle a sistema ed evitare duplicazioni di funzioni ed informazioni.

Il modo più semplice di raggiungere tale scopo consiste nel tenere un mastro principale riassuntivo, corredato da tanti libri ausiliari quanti sono i conti “riassuntivi” del mastro principale, nei quali si provvede pertanto ad effettuare una registrazione analitica a conti “semplici”, ovvero con apposite tabelle.

4. I “falsi metodi” di registrazione

4.1. Considerazioni introduttive

Nel XIX secolo sono stati numerosi gli autori che, sull'onda dell'entusiasmo per il repentino sviluppo della disciplina, hanno proposto sedicenti “nuovi metodi” di scrittura – i quali, peraltro, sono più o meno rapidamente caduti in disuso. Questi, lo si è segnalato, a ben guardare altro non sono che peculiari applicazioni della partita semplice e della partita doppia.

Tra i “falsi” metodi riconducibili alla partita semplice si ricordano il “metodo” Jones, il “metodo” camerale e il “metodo” dei rendiconti a duplice tipo di analisi.

Tra i “falsi metodi” riconducibili alla partita doppia si ricordano invece il “metodo” della partita tripla, il “metodo” della partita quadrupla (e, in generale i “metodi” n-dimensionali), il “metodo” logismografico e il “metodo” statmografico.

4.2. I falsi metodi basati sulla partita semplice

4.2.1. Il “metodo” Jones

Il “metodo” Jones è stato ideato dall'omonimo Edward Thomas Jones e divulgato a partire dal 1795⁽²⁸⁾. Nel presentare la sua opera egli si scagliò violentemente contro la partita doppia

⁽²⁸⁾ L'opera “compiuta” del Jones – cfr. JONES EDWARD THOMAS, *Jones's english system of book-keeping, by single or double entry in which it is impossible for an error of the most trifling amount to be passed unnoticed; calculated effectually to prevent the evils attendant on the methods so long established; and adopted to every species of trade*, R. Edwards, Bristol, 1796 – rappresenta il completamento di una precedente pubblicazione del 1795. Essa registrò oltre venti edizioni e ristampe, di cui ben quindici curate dal figlio Theodore che si impegnò a proseguire la diffusione del volume anche dopo la morte del padre. Peraltro, essa riscosse un notevole successo non solo in patria ma in molti altri Paesi. In Italia venne tradotta prima passando dal francese – cfr. JONES EDOARDO TOMMASO, *Metodo nuovo e facile di tenere i libri di commercio in scrittura semplice o doppi, mediante il quale il giornale ed il libro maestro si bilanciano reciprocamente ed i libri i più voluminosi possono essere riportati e bilanciati tutti i giorni senza incontrare difficoltà alcuna nel rinvenire i più lievi errori. Tradotto dall'Inglese in Francese da J. G. e reso in Italiano da M. e D.*, Dai tipi di Carlo Dova, Milano, 1815 – poi dal tedesco – cfr. JONES EDOARDO TOMMASO, *Nuovo metodo inglese di tenere i registri mercantili a scrittura dop-*

“all’italiana” dichiarandola “superata” ma, in definitiva, il suo “metodo” non rappresenta che un’applicazione, seppur originale, della partita semplice.

Il “metodo” Jones consta di due libri principali – il giornale ed il mastro – ma il mastro è “incompleto”, in quanto vi sono solo i conti dei corrispondenti (“creditori” e “debitori”), delle “carte di valore” (cambiali), del “cassiere” e del “proprietario” per il suo patrimonio netto.

Mancano quindi le rilevazioni inerenti ai “consegnatari” – ovvero i responsabili degli altri elementi patrimoniali (terreni, fabbricati, merci, ecc.) – nonché il riferimento al conto dei profitti e delle perdite.

Ciò comporta che numerose operazioni (quelle relative appunto alla movimentazione degli elementi patrimoniali “non rappresentati”) comportino una sola movimentazione.

Estremamente articolate e particolari sono le strutture dei registri del Jones, ma rispetto ai registri tradizionali essi presentano il solo vantaggio di consentire di effettuare agevolmente degli epiloghi periodici (mensili) ed una serie di riscontri (sul giornale, sul mastro, incrociato sul giornale e sul mastro) che i registri tradizionali non permettevano di fare se non in tempi molto più lunghi.

Inoltre il Jones, per garantire la correttezza delle rilevazioni e dei relativi riscontri, aveva introdotto una rigida sequenza da seguire nella rilevazione delle operazioni di gestione ⁽²⁹⁾.

A ben guardare, quindi, la portata innovativa del “metodo” Jones risiede esclusivamente nell’aspetto procedurale, che favorisce, per l’appunto, i riscontri ed i controlli numerici.

Questo (e solo questo) gli va, pertanto, riconosciuto: avendo sollecitato una maggiore attenzione sull’importanza delle verifiche e dei controlli, negli anni successivi, in numerose aziende dove pur non si seguiva il suo “metodo”, si cominciarono ad effettuare pratiche di riscontro analoghe a quelle raccomandate dal Jones.

In ogni caso, è decisamente troppo poco per poter attribuire a tale congegno contabile la dignità di “metodo” autonomo.

4.2.2. Il “metodo” camerale

L’invenzione delle scritture camerali si deve alla scuola “austriaca” – che le definiva “Kameral-Rechnungswesen” – mentre in Italia esse furono diffuse dalla scuola “lombarda” – non a caso di diretta derivazione della precedente – ed in particolare da parte di Francesco Villa e Antonio Tonzig ⁽³⁰⁾.

Per quanto riguarda l’epoca della sua ideazione non si può essere particolarmente precisi, anche se di sicuro è piuttosto antico.

pia e sem-plice, tradotto prima dall’inglese nella favella tedesca, poi arricchito di annotazioni ed aggiunte ad uso dei negozianti da Andrea Wagner, professore nel-l’Istituto di Commercio di Magdeburg, ed ora trasportato dalla tedesca nella lingua italiana da Calderoni Francesco, Vienna e Tergeste, 1816 – infine, direttamente dall’inglese – cfr. FERRARI ONOFRIO LUIGI, Metodo di tenere i libri di commercio in scrittura semplice e doppia di Eduardo Tommaso Jones, modificato da Onofrio Luigi Ferrari con cento e più tavole ragguaglianti a cento unità per i pesi e misure, quali confrontano or con una, or con un’altra città; come pure una breve istruzione per i computisti, Tipografia Emilio Dall’Olmo, Bologna, 1828. In quest’ultimo caso, tuttavia, il traduttore – Onofrio Luigi Ferrari – operò delle modifiche ed adattamenti.

⁽²⁹⁾ Oltre ai due citati libri *principali* sono presenti due libri *sussidiari*: il *libro cassa* (“conto di cassa”) ed il *libro magazzino* (“stato di entrata e sortita delle mercanzie”).

⁽³⁰⁾ Nei paesi germanici, di cui è originario, invece, il maggior divulgatore di tale “metodo” è stato Joseph Scrott.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

Mentre la partita doppia è sorta nel negozio o nel banco dei commercianti del basso medioevo, il “metodo” camerale si è invece sviluppato nelle aziende private non commerciali, cioè in mezzo alle antiche signorie e baronie medioevali aventi un carattere prettamente patrimoniale.

Il “metodo” camerale nel tempo ha subito profonde mutazioni ed adattamenti. Per tale motivo esso non è facilmente inquadrabile e definibile. Invero, non esiste *un* “metodo” camerale, quanto piuttosto *una serie* di applicazioni del medesimo che seguono tuttavia la medesima impostazione di fondo.

Essendo nate in ambito pubblico, le scritture camerali hanno sempre perseguito la finalità del “controllo” del movimento del pubblico denaro. Al “denaro” è quindi rivolta un’attenzione speciale.

La peculiarità del “metodo” camerale consiste principalmente nell’interpretare tutti i fatti della gestione come *introiti e pagamenti*, ovvero come *entrate ed uscite*.

Il concetto di entrate ed uscite deve però essere considerato in senso “lato”: si tiene conto infatti anche degli accertamenti e degli impegni, ovvero quelle azioni destinate a tradursi successivamente in entrate ed uscite di denaro (in altre parole, crediti e debiti).

Su tale “perno” logico si innestano le scritture connesse alle altre voci.

Con il “metodo” camerale si registrano solo gli aumenti e le diminuzioni del “numerario” – ovvero cassa, debiti e crediti – senza la relativa contropartita. Per porre in evidenza le variazioni che intervengono negli altri beni si tiene invece una contabilità separata.

Anche nella scrittura camerale i registri principali sono costituiti dal *giornale* e dal *mastro*, con specifico riferimento alla *cassa* (in senso lato, come sopra specificato).

Nel libro giornale introiti e pagamenti vengono annotati in ordine di data, mentre nel mastro secondo la loro causa in conti che vengono denominati *rubriche*.

Accanto al giornale ed al mastro di cassa (che sono i libri principali) vengono tenuti dei *libri speciali* – giornali “speciali” e mastri “speciali” – ovvero che hanno ad oggetto singoli beni come materie (merci), beni immobili (c.d. beni “stabili”), mobili, ecc..

Inoltre, per soddisfare particolari esigenze conoscitive, è possibile redigere dei libri *ausiliari* ⁽³¹⁾.

Dai registri principali e speciali si possono ottenere dei riepiloghi che sono utili per la redazione degli *inventari*, dei *prospetti* e dei *bilanci* che dimostrano le variazioni intervenute nel patrimonio durante l’esercizio ⁽³²⁾.

Le forme dei registri sono piuttosto semplici; non presentano, al di là dei termini utilizzati (“adempimento”, “competenza”, “rubriche”), differenze sostanziali rispetto a quelli tradizionali.

La particolarità del “metodo” risiede pertanto nel criterio seguito per la registrazione delle operazioni che, come anticipato, mette la cassa (intesa in senso lato) al centro dell’attenzione e sui suoi movimenti imperna l’intero impianto contabile, mentre per gli altri fattori viene te-

⁽³¹⁾ I libri ausiliari maggiormente utilizzati nel “metodo” camerale sono i *libri fondiari*, relativi ai beni immobili, il *registro delle locazioni*, contenente le pigioni, i fitti, le rendite perpetue e indicazioni analoghe, il *libro dei capitali*, utile per far conoscere i crediti ed i debiti dipendenti da capitali dati o presi a mutuo o da alienazioni o acquisti di immobili, il *libro degli interessi*, riportante gli interessi attivi e gli interessi passivi su mutui o dilazioni.

⁽³²⁾ Presentando una spiccata – se non addirittura esclusiva – vocazione per la tenuta della contabilità delle pubbliche amministrazioni, il “metodo” camerale presta molta attenzione ai riscontri, ai controlli e alla rendicontazione.

nuta una contabilità separata.

Per le motivazioni espresse, il “metodo” camerale deve essere considerato come una forma di scritturazione in partita semplice, seppure peculiare.

A ben guardare, infatti, esso “rovescia”, in un certo senso, la logica di funzionamento di fondo della contabilizzazione. Mentre i “metodi” di scritture utilizzati nel XIX secolo avevano normalmente lo scopo di far conoscere il movimento dei valori intervenuto nella consistenza del patrimonio nel periodo di riferimento, il “metodo” camerale, invece, non considera i movimenti in sé, quanto piuttosto le cause che li hanno determinati. Da questo punto di vista si tratta pertanto di un “metodo” di scrittura semplice inversa rispetto all’ordinaria.

4.2.3. Il “metodo” dei rendiconti a duplice tipo di analisi

Il “metodo” dei rendiconti a duplice tipo di analisi è stato ideato dall’ingegner Dionigi Biancardi verso la metà dell’ottocento, ma la pubblicazione a stampa è avvenuta solo nel 1876⁽³³⁾.

Com’è noto, negli anni sessanta e settanta del XIX secolo, anche in seguito all’unità d’Italia, si accesero animate discussioni intorno alla contabilità dello Stato.

Il Biancardi, che allora era deputato al Parlamento, riprese quindi gli studi e gli approfondimenti precedenti e sviluppò pienamente il “metodo” dei *rendiconti a duplice tipo di analisi*, che presentò poi al pubblico proprio con lo scopo di tentare di risolvere il problema delle pubbliche scritture.

Benché egli avesse dichiarato che la nuova impostazione contabile fosse facilmente applicabile a tutte le tipologie di aziende, è evidente che il suo sforzo è stato rivolto prevalentemente all’amministrazione dello Stato. Lo conferma, tra l’altro, la presenza di una specifica parte del volume espressamente dedicata a tale problematica⁽³⁴⁾.

Il “metodo” dei rendiconti a duplice tipo di analisi è stato così battezzato dal suo autore in quanto esso consente di evidenziare due tipologie di informazioni: gli aumenti e le diminuzioni subiti dal *patrimonio* nell’esercizio e gli aumenti e le diminuzioni, nel medesimo periodo, subiti dalla *rendita* in confronto a quanto preventivato.

La prima analisi prende il nome di *analisi a tipo di valori capitali*, mentre la seconda di *analisi a tipo di annualità*.

Ciò posto, il procedimento contabile in questione richiede la suddivisione della *materia amministrabile* in due grandi categorie: *capitali* e *annualità*. La rilevazione e la classificazione del relativo movimento – della parte attiva e della parte passiva – di tale *materia* consente di confrontare i valori iniziali con quelli finali della medesima, che poi è lo scopo fondamentale del “metodo Biancardi”, come da molti fu chiamato per brevità.

Dei *capitali* fanno parte tutti i valori di carattere patrimoniale – attivo o passivo – (comprese le variazioni che intervengono direttamente in tali elementi), mentre nelle *annualità* si rinvengono tutte le operazioni connesse all’esercizio ordinario e straordinario: più in particolare,

⁽³³⁾ Cfr. BIANCARDI DIONIGI, *Nuovo metodo di rendiconti a duplice tipo di analisi facilmente applicabile a tutte le amministrazioni compresa quella dello Stato*, Tipografia Editrice di Costantino dell’Avo, Lodi, 1876.

⁽³⁴⁾ Ci si riferisce al “Capo IV” del volume, intitolato: “Una prima idea tendente ad applicare la nuova formola ai rendiconti dello Stato”. Sul punto si veda: BIANCARDI DIONIGI, *Nuovo metodo di rendiconti...*, op. cit., pag. 20 e segg..

quelle riguardanti la gestione dei proventi e delle spese.

Tali categorie di conti (“capitali” ed “annualità”) non costituiscono un sistema bilanciante, ma sono, anzi, del tutto indipendenti tra di loro, potendo addirittura sussistere l’una senza l’altra.

Nel “metodo” Biancardi si ha inoltre la “stranezza” connessa al conto “cassa”, il quale non è presente nel mastro. Del denaro si tiene conto infatti solo con una specifica distinzione di colonne nel libro giornale.

Un analogo trattamento riceve il conto del *proprietario* (ovvero del “netto”), il quale viene derivato solo dal giornale mediante un’apposita colonna interna.

Per individuare il saldo del denaro e la consistenza del patrimonio si è quindi costretti ad operare delle speciali somme algebriche.

Ciò posto, anche il “metodo” Biancardi si avvale delle scritture cronologiche e sistematiche, quindi di un libro giornale e di un libro mastro, i quali presentano tuttavia, notevoli peculiarità espositive, legate alla distinzione dei conti nelle categorie poco sopra illustrate⁽³⁵⁾.

A questi due registri se ne aggiunge un terzo, chiamato “Riepilogo”, il quale, insieme al giornale ed al mastro va a comporre il “Conto consuntivo”⁽³⁶⁾.

La proposta del Biancardi – che suscitò non poche discussioni per la sua originalità, l’impiego di termini tecnici non del tutto appropriati, ma soprattutto per la complessità della sua concreta applicazione⁽³⁷⁾ – rappresenta una vera novità negli studi contabili della seconda metà dell’ottocento, in quanto non ha quasi nulla in comune con gli altri procedimenti scritturali dell’epoca.

Tutto questo fa di esso la proposta contabile più insolita del XIX secolo, ma ciò non è sufficiente per farlo assurgere a “metodo” autonomo, dovendosi inquadrare nell’ambito delle *scritture semplici*⁽³⁸⁾.

4.3. I falsi metodi basati sulla partita doppia

4.3.1. Il “metodo” della partita tripla

La *partita tripla* o *rusa* è così denominata a causa della nazionalità del suo ideatore: Fedor Esersky⁽³⁹⁾.

La partita tripla si basa su tre registri principali: un registro cronologico (libro *capitale*), un registro sistematico (libro *dei conti speciali*) ed un registro dei rendiconti (libro *sommario* o libro *bilancio*).

⁽³⁵⁾ Il Biancardi non fa poi alcun riferimento ai *libri ausiliari* normalmente impiegati, i quali sono invece indispensabili per una più corretta tenuta della contabilità, soprattutto se applicata ad un’amministrazione “estesa”, come quella dello Stato. Egli si limita infatti a ricordare l’utilizzo di *modelli di carico e scarico* con riferimento al magazzino ed alla mobilia.

⁽³⁶⁾ Il “metodo” Biancardi contempla inoltre la compilazione del *riepilogo del consuntivo*, il quale altro non è che l’indicazione dei dati sintetici (riassuntivi) contenuti nel libro mastro.

⁽³⁷⁾ Il Biancardi, a ben guardare, ha tentato di “fondere” insieme la contabilità patrimoniale (di tipo consuntivo) e quella finanziaria (di tipo preventivo), ma con risultati decisamente insoddisfacenti.

⁽³⁸⁾ Al tempo stesso, mediante una semplice modificazione dell’impostazione originaria, il “metodo Biancardi” può applicarsi anche alla scrittura doppia.

⁽³⁹⁾ Fedor Esersky pubblicò nel 1875 a Sanpietroburgo un opuscolo sulla partita doppia all’italiana, messa a confronto con la sua partita “tripla”. Questo volume è stato tradotto in inglese ed in francese. Nel nostro Paese la

Per quanto riguarda i primi due registri non si rileva nessuna novità rispetto alla partita doppia. In particolare, il libro *capitale*, quello ritenuto più importante, altro non è che un peculiare giornal-mastro che ha il compito di far emergere la *sostanza netta* (il capitale) a cui viene collegato una sorta di libro mastro indipendente estremamente dettagliato (il libro *dei conti speciali*) che evidenzia anche i riflessi dei singoli conti sui profitti e sulle perdite aziendali.

Il terzo libro, invece, quello dei *rendiconti*, è tipico della scrittura tripla ed è destinato ad accogliere i dati di sintesi ed a permettere periodicamente (settimanalmente, mensilmente o annualmente) la verifica delle scritture eseguite negli altri libri, nonché la determinazione dei risultati e del capitale di riferimento.

Nel libro *capitale* v'è da segnalare la presenza di un'ultima colonna – indicata come “inventario continuo del capitale” – la quale accoglie (appunto, in maniera *continua*, ovvero dopo ogni operazione) gli aumenti e le diminuzioni del patrimonio: dal suo saldo scaturisce il risultato economico dell'esercizio.

Più precisamente, l'*inventario continuo del capitale* risulta dalla “fusione” di due conti: “Capitale” e “Risultati economici”. Invero, tutte le operazioni modificative del capitale, quelle cioè che non originano *profitti* o *perdite*, si registrano nella maniera usuale, ma i relativi utili o perdite che ogni operazione produce vengono riportati simultaneamente in aumento o in diminuzione della colonna “inventario continuo del capitale”. In questo modo, in ogni istante si può verificare la consistenza contabile del netto patrimoniale.

Anche nel libro dei *conti speciali* è significativa l'ultima colonna, dedicata ai “Risultati”, cioè ai riflessi della singola operazione sulle *perdite* ed i *profitti* dell'azienda ⁽⁴⁰⁾.

In ciò si esaurisce l'originalità di tale proposta contabile.

Eskersky riteneva di aver inventato un nuovo metodo ma, a ben guardare, la partita tripla segue di fatto le stesse regole della partita doppia all'italiana, con la sola particolarità – da cui il nome di *partita tripla* – di aggiungere alle consuete informazioni della scrittura doppia, l'indicazione dei risultati economici via via maturati (e del relativo capitale).

In definitiva, essa deve essere interpretata come una variante della partita doppia, su cui viene innestata un'ulteriore registrazione all'*inventario* (o *rendiconto*) *continuo* ⁽⁴¹⁾.

4.3.2. Il “metodo” della partita quadrupla e i “metodi” n-dimensionali

La *partita quadrupla* rappresenta una mera complicazione della scrittura doppia in virtù dell'applicazione alla medesima della teorica personalistica del Marchi con l'esplicitazione del conto sottinteso dell'amministratore.

partita tripla ha rappresentato più che altro una curiosità contabile.

⁽⁴⁰⁾ Poiché una serie di informazioni analitiche sui singoli beni (anche come quantità acquistate e vendute, prezzi unitari, ecc.) sono già contenute nei registri principali, nella partita tripla risulta superflua la tenuta del libro ausiliario di magazzino.

⁽⁴¹⁾ Peraltro, lo si deve evidenziare, la rilevazione *continua* degli effetti delle operazioni aziendali sul reddito e sul patrimonio presenta il non indifferente inconveniente di riuscire a determinare gli utili e le perdite indotti dalle singole operazioni solo in maniera approssimativa. Invero, con la partita tripla, a stretto rigore, occorre effettuare le valutazioni tipiche delle scritture di assestamento di fine esercizio addirittura giorno per giorno, settimana per settimana, ecc., il che comporterebbe un notevole incremento dell'aleatorietà dei valori (a causa delle stime più numerose da operare), a discapito dell'attendibilità dell'inventario stesso.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

Invero, se si segue tale teorica, l'Amministratore (il "gerente") viene posto al centro dell'azienda nel senso che il *dare* e l'*avere* di qualsiasi persona che interviene nell'ambito della combinazione produttiva si riferisce sempre a tale soggetto.

L'amministratore instaura dunque una duplice serie di rapporti con queste persone: anzitutto con il *proprietario capitalista* per le variazioni del capitale netto e poi con i *terzi* (consegnatari e corrispondenti) per le variazioni che intervengono nell'attivo e nel passivo.

Nella teorica personalistica "pura", tuttavia, il conto dell'amministratore risulta "sottinteso", nel senso che, pur agendo da mediatore, cioè da "interfaccia" tra il proprietario considerato come puro capitalista ed i terzi, non possiede una sua "fisicità" rappresentata da uno specifico conto (⁴²).

Si ottengono così delle scritture *doppie* che pongono direttamente il proprietario in relazione con i terzi (consegnatari e corrispondenti). Più precisamente, si instaurano rapporti di debito/credito reciproci tra di essi.

Qualora invece si volesse esplicitare il conto dell'amministratore, si dovrebbe contemporaneamente sottoporre a registrazione il rapporto di debito/credito tra il proprietario capitalista e l'amministratore ed il rapporto di debito/credito tra quest'ultimo ed i terzi.

In questo caso, lo si comprende agevolmente, le scritture risulterebbero raddoppiate e sorgerebbe in tal modo una *scrittura quadrupla*.

In concreto, pertanto, la registrazione in partita quadrupla si avvale dei quattro seguenti conti generali:

- 1) il conto del proprietario "capitalista";
- 2) il conto dell'amministratore nei suoi rapporti col proprietario "capitalista";
- 3) il conto dell'amministratore nei suoi rapporti con i terzi (consegnatari e corrispondenti),
- 4) il conto dei terzi (consegnatari e corrispondenti).

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

Il credito ed il debito netto di ciascuno è uguale per tutti e corrisponde al patrimonio netto del proprietario capitalista.

Come si nota, anche la scrittura quadrupla è perfettamente bilanciante, come la doppia. A ben guardare, quindi, ogni operazione in scrittura quadrupla dà effettivamente luogo a *due distinti articoli in partita doppia* che, peraltro, potrebbero appunto ridursi ad uno solo (non esplicitando il conto dell'amministratore) (⁴³).

Se si estende il ragionamento, come dalla partita doppia può generarsi una partita quadrupla appalesando un conto sottinteso, esplicitando un numero maggiore di variabili si ottengono delle partite *n*-dimensionali, che teoricamente possono avere sviluppo illimitato, e si può pertanto arrivare a parlare di partita quintupla, sestupla, e così via.

(⁴²) Pur non avendo una sua fisicità, l'amministratore rappresenta il proprietario di fronte ai terzi ed i terzi di fronte al proprietario e questo e quelli idealmente si rivolgono pertanto sempre all'amministratore per ciò che interessa l'azienda.

(⁴³) Ad evidenza, l'apertura di un conto intestato all'amministratore, quindi il conseguente raddoppio delle registrazioni, non presenta alcuna utilità concreta, rispondendo esclusivamente ad una necessità di elaborazione "teorica" del problema. Rappresenta, anzi, un'inutile complicazione della scrittura doppia. Un'altra forma di scrittura in partita quadrupla è anche la logismografia "completa", ovvero con gli svolgimenti integrali e differenziali sia per il conto del proprietario che per il conto dell'agenzia, di cui si dirà fra poco.

Tuttavia, anche in questo caso vale la considerazione che, in ogni caso, si tratterebbe di complicazioni del metodo della partita doppia e, questione ancora più importante, la loro concreta applicazione pratica sarebbe estremamente disagiata.

4.3.3. Il “metodo” logismografico

Il “metodo” logismografico si deve a Giuseppe Cerboni e viene spesso considerato un metodo a sé stante, indipendente sia dalla partita semplice che dalla partita doppia. Ciò in quanto prevede una rilevazione di un triplice ordine di effetti: quelli giuridici, quelli patrimoniali e quelli finanziari che la gestione provoca sulla situazione generale dell’azienda⁽⁴⁴⁾.

Nel XIX secolo il metodo della partita doppia tradizionale prendeva in considerazione solo i rapporti che incidevano sul patrimonio aziendale (e, di riflesso, sulla situazione economica e finanziaria). La logismografia parte invece dal presupposto che i primi effetti da rilevare in contabilità sono quelli “giuridici”, da cui gli altri deriverebbero.

La logismografia prende le mosse dalla raffinata teorica personalistica elaborata dallo stesso Giuseppe Cerboni e che si fonda, in concreto, sulla contrapposizione tra il *proprietario* (conto “A”) e l’*agenzia* (formata da consegnatari e corrispondenti – conto “B”), fra cui intercorrono, per l’appunto, rapporti di tipo “giuridico” (diritti e doveri). Questi due conti formano la *bilancia patrimoniale* o *economica* (detta anche *bilancia logismografica*) in quanto il *dare* dell’uno corrisponde esattamente all’*avere* dell’altro.

Nonostante queste premesse incoraggianti, gli studiosi hanno mostrato perplessità in merito all’attribuzione alla logismografia della dignità di “metodo” autonomo.

Invero, come è stato rilevato, essa “[...] non esclude e non abolisce il controllo bilanciante della partita doppia. Si tratta semplicemente di un nuovo modo di tenere i conti”⁽⁴⁵⁾.

Per tale motivo, molti autori considerano la logismografia una speciale “forma” che è stata data alla scrittura doppia, in particolare da inquadrarsi tra quelle di tipo “sinottico” per la particolare modalità di tenuta dei registri. Perciò, non di rado, essa viene definita anche come *scrittura doppia logismografica*⁽⁴⁶⁾.

In questo senso pare spingere anche l’evidenza empirica. In effetti, in occasione della sua applicazione alle scritture dello Stato, a partire dal 1876, la logismografia è stata definita co-

⁽⁴⁴⁾ La logismografia nasce dalla maturazione – teorica e pratica – del Cerboni, costantemente impegnato alla ricerca di un procedimento da applicare alla contabilità pubblica che garantisse chiarezza e rigore metodologico. La sua presentazione “ufficiale” avvenne in occasione del Congresso degli Scienziati Italiani a Roma nel 1873. I numerosi seguaci del Cerboni si impegnarono poi, in realtà con risultati non proprio favorevoli, ad estenderla all’ambito privato.

⁽⁴⁵⁾ GIANNESI EGIDIO, *Le aziende di produzione originaria*, Volume primo, *Le aziende agricole*, Colombo Corsi Editore, Pisa, 1960, pagg. 475-476.

⁽⁴⁶⁾ Il Melis afferma testualmente che la logismografia “[...] non si discosta dalle regole basilari della partita doppia, e, quindi, non è un metodo di scritture, ma una forma del metodo”. MELIS FEDERIGO, *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Dott. Cesare Zuffi Editore, Bologna, 1950, pag. 762. Tuttavia, non lo si può sottacere, il merito della logismografia non si può limitare alla predisposizione delle norme relative alle registrazioni contabili, ma occorre ricordare anche l’annessa costruzione teorica su cui tali norme si fondano e che con esse interagiscono, fino a creare la possibilità di effettuare registrazioni anche in partita tripla e quadrupla. Inoltre si deve ricordare l’innovatività della logismografia con riferimento al punto di partenza delle rilevazioni, costituito dal sistema delle funzioni amministrative.

me un metodo *di* partita doppia anche se, a stretto rigore, la legge del 1869, vigente all'epoca, imponeva l'obbligo dell'introduzione delle scritture col metodo *della* partita doppia, da intendersi quindi in senso tradizionale. Nel successivo testo unico del 1884 si parla invece della logismografia quale *speciale applicazione* del metodo della partita doppia.

Più precisamente, la logismografia nella sua forma “completa”, così come perfezionata dai seguaci del Cerboni (ed in particolare da Giovanni Rossi), deve essere più correttamente interpretata come una registrazione a partita quadrupla in quanto essa tiene sotto controllo ben quattro conti principali: il conto integrale del proprietario, il conto integrale dell'agenzia, il conto differenziale del proprietario ed il conto differenziale dell'agenzia ⁽⁴⁷⁾.

Anche esaminando i quattro libri ed i prospetti che costituiscono la contabilità logismografica (il quadro della contabilità, le minute dei conti, il giornale e gli svolgimenti) non si notano innovazioni tali da giustificare l'appellativo di nuovo “metodo”.

In particolare, il *giornale*, che è il libro principale della logismografia, presenta una forma espositiva estremamente affine con il giornal-mastro tanto da essere chiamato da molti *giornalmastro logismografico* ⁽⁴⁸⁾.

Gli *svolgimenti*, poi, non sono altro che conti di dettaglio, al pari, al di là dell'aspetto grafico particolare, dei comuni svolgimenti che venivano effettuati nell'ambito della consueta partita doppia “sintetica”.

Ciò posto, è innegabile che il raffinato complesso teorico sottostante alla logismografia – che parte addirittura dalle funzioni amministrative per spiegare il funzionamento dei conti e le loro relazioni – è assolutamente originale e si discosta, sotto questo profilo, dalla partita doppia tradizionale, ma non è in grado di rinunciare ai meccanismi tecnici di quest'ultima ed in particolare al “controllo bilanciante”. Per tale motivo può essere, tutt'al più, considerata come una variante – senza dubbio ricercata – della partita doppia.

4.3.4. Il “metodo” statmografico

L'invenzione della statmografia si deve a Emanuele Pisani ⁽⁴⁹⁾. Il suo nome deriva dal greco *statmos* e *grapho* (*bilancia* e *scrivo*), e sta quindi a significare “scrivo a bilancio”, “scrivo

⁽⁴⁷⁾ La forma originaria proposta dal Cerboni per la logismografia (logismografia “ordinaria”) prevedeva solo tre conti principali: il conto integrale del proprietario, il conto integrale dell'agenzia ed il conto differenziale del proprietario, quindi, almeno in origine, si presentava come una scrittura tripla. I contributi successivi, ed in particolare quello del Rossi (cfr. ROSSI GIOVANNI, *Delle attinenze logismografiche, studi sulle teoriche cerboniane* (testo), Tipografia Bedogni, Reggio Emilia, 1878, pag. 80 e segg.; pag. 121 e segg. e pag. 286), aggiunsero un quarto conto – il conto differenziale dell'agenzia – trasformando la logismografia “completa” in una scrittura quadrupla. Tralasciando via via uno di tali conti si possono ottenere diverse “combinazioni” di scritture logismografiche (però incomplete) in partita tripla, doppia e, per ultimo, semplice.

⁽⁴⁸⁾ Il Della Penna, ad esempio, ha perentoriamente affermato che “[...] la ‘logismografia’ è non solo un giornalmastro sia nella forma che nella sostanza, ma è un tal giornalmastro in cui i cinque conti generali di Degrange si riducono addirittura a due: a tanti, cioè, a quanti sono il minimo numero di conti indispensabili perché si abbia la scrittura doppia, e precisamente al *conto del Proprietario* e al *conto degli Agenti e corrispondenti*”. DELLA PENNA FRANCESCO, *Le istituzioni contabili*, parte seconda, Casa Editrice Castellani, Roma, 1950, pag. 382.

⁽⁴⁹⁾ La prima esposizione del “metodo” statmografico è avvenuta in forma manoscritta durante il Congresso agrario interprovinciale di Sicilia, svoltosi a Palermo nel mese di luglio del 1875, mentre la prima diffusione “a stampa” si è avuta nel 1879: cfr. PISANI EMANUELE, *Rendiconto dei fatti amministrativi per bilanci sintetico-analitici. Applicazione ad un'azienda agraria. Studio per l'1° Congresso Nazionale dei Ragionieri in Roma a beneficio dell'Asilo infantile di Modica Regina Margherita*, Tipografia Piccitto & Antoci, Ragusa Modica, 1879.

per bilancio”, “descrivo il bilancio”.

Peraltro, il Pisani utilizza il termine “bilancio” come sinonimo di “conto”. Ne consegue che, all’atto pratico, il termine *statmografia* significa “scrivo nel conto” o “descrivo il conto”.

Al pari della logismografia, il suo impianto teorico è molto complesso. Si differenzia, peraltro, da questa per il fatto di poter applicare sia la teorica “materialistica” che quella “personalistica”.

Anche nella statmografia si ha una *bilancia* – nota come *bilancia integrale generale* – che rappresenta la sintesi estrema del “metodo” statmografico e che corrisponde ad un’eguaglianza algebrica tra le somme totali del “carico” e dello “scarico”, ovvero gli aumenti e le diminuzioni dei singoli conti (bilanci).

Analogamente a quanto ricordato per la logismografia, il raffinato impianto teoretico non riesce tuttavia a “superare” la logica della partita doppia tradizionale.

Anche la statmografia prevede la presenza di quattro documenti (il quadro della contabilità, le minute dei conti, il libro dei bilanci sintetici e il libro dei bilanci analitici)

Non a caso, dei quattro citati registri i due principali sono il *libro dei bilanci sintetici* per la registrazione “cronologica” e il *libro dei bilanci analitici* per la registrazione “sistematica” ed entrambi assumono fogge “già viste” nella partita doppia tradizionale.

Il primo assomiglia infatti ad un giornal-mastro (salvo il fatto – puramente formale – di denominare le colonne del *dare* e dell’*avere* con i nomi di *carico* e *scarico*), mentre il secondo è un registro di “svolgimento”, in cui vengono “svolti” i diversi conti del bilancio “sintetico”.

Pertanto, benché la statmografia, nella mente del Pisani, sia “un metodo” autonomo ed alternativo alla partita doppia e alla logismografia, al pari di quest’ultima, non riesce a rinunciare al controllo bilanciante della scrittura doppia ma su di essa innesta un nuovo insieme di regole volte a sistematizzare le scritture sinottiche.

Il “metodo” resta quindi quello della partita doppia, anche se molti studiosi definiscono impropriamente tale proposta come “metodo statmografico”.

Va però riconosciuto lo sforzo del Pisani di dotare la statmografia di un notevole e strutturato impianto teorico che spiega il funzionamento dei singoli conti e le relazioni tra i medesimi in maniera originale. Questo, a nostro avviso, anche se non è sufficiente per attribuire alla statmografia il titolo di “metodo” autonomo, consente quantomeno di riconoscergli una propria dignità teorica ed applicativa.

5. Considerazioni conclusive

Nella breve trattazione che precede si è cercato di evidenziare come i “metodi di registrazione” che meritano appieno tale titolo siano esclusivamente la *partita semplice* e la *partita doppia*.

Molti sedicenti “metodi” altro non sono, infatti, che semplici varianti, complicazioni o applicazioni di questi.

In qualche caso le proposte possono distinguersi per la raffinatezza della costruzione teori-

co-dottrinale o per alcuni vantaggi ⁽⁵⁰⁾ conseguiti rispetto alla partita semplice e doppia tradizionale, ma questi ultimi restano, di fatto, gli unici *veri* “metodi di contabilità” nel senso stretto del termine.

Indubbiamente, a generare confusione in proposito ha contribuito il fatto che solo Fabio Besta, sul finire dell’ottocento, ha definitivamente chiarito cosa dovesse intendersi per *metodo* mentre in precedenza spesso tale termine veniva indiscriminatamente utilizzato (talvolta lo è tutt’oggi) quale sinonimo di *sistema*, nonché di *procedimento*, *meccanismo* o *applicazione* contabile.

Nelle tabelle che seguono sintetizziamo le conclusioni del presente lavoro.

Veri metodi di contabilità		Falsi metodi di contabilità	
Metodo della partita semplice	Metodo della partita doppia	↙ ↘	
↓	↓	Basati sulla partita semplice	Basati sulla partita doppia
Scrittura “naturale” o “libera”	Prevede il perfetto bilanciamento delle rilevazioni (il totale degli addebitamenti deve sempre uguagliare il totale degli accreditamenti)	<ul style="list-style-type: none"> - “metodo” Jones - “metodo” camerale - “metodo” dei rendiconti a duplice tipo di analisi 	<ul style="list-style-type: none"> - partita tripla - partita quadrupla e partite n-dimensionali - logismografia - statmografia
↓	↓		
Maggiore adattabilità	Regole più rigide		

In effetti, se assumiamo come “chiave” per distinguere tra il metodo della partita doppia e il metodo della partita semplice la costante presenza o meno della “rilevazione bilanciante” – che conduce alla possibilità di verificare, in ogni momento, la congruenza degli addebitamenti e degli accreditamenti – il “metodo” Jones, il “metodo” camerale e il “metodo” dei rendiconti a duplice tipo di analisi non possono che far parte dell’*universum* delle *scritture semplici*.

Ciò in quanto, pur cercando di ovviare, mediante diversi accorgimenti, alla carenza del “doppio riscontro” tipico della partita doppia, tale fondamentale requisito è – parzialmente o totalmente – assente nelle relative costruzioni teoriche e nelle conseguenti applicazioni pratiche.

La partita tripla, la partita quadrupla e le partite *n*-dimensionali, la logismografia e la statmografia rientrano invece sotto il “cappello” della partita doppia in quanto tutte, senza eccezioni, si fondano sul presupposto della costante uguaglianza tra il totale degli addebitamenti e il totale degli accreditamenti.

⁽⁵⁰⁾ A cui, peraltro, fanno da contraltare maggiori svantaggi, altrimenti tali “falsi” metodi avrebbero nel tempo soppiantato i “veri” metodi scritturali, il che non è accaduto.

Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti

Ciò che, nella sostanza, distingue tali proposte rispetto alla partita doppia tradizionale risiede nella “moltiplicazione” dei conti “personali” attorno ai quali ruotano le rilevazioni (partita quadrupla e partite n -dimensionali), nella presenza di un aggiornamento continuo dei valori patrimoniali (partita tripla) o nel raffinato impianto teorico che regola le rilevazioni stesse (logismografia e statmografia).

In ogni caso, mai viene meno il meccanismo bilanciante della partita doppia a cui, peraltro esplicitamente, ognuno di tali “metodi” si conforma.