

Imerio Facchinetti

Contabilità analitica

*Calcolo dei costi
Decisioni aziendali
Metodologie, casi
e soluzioni operative*

Quinta edizione

 Il Sole
24 ORE

1. La contabilità analitica: metodologie e scelte

1.1 L'amministrazione economica delle aziende

1.1.1 Concetti generali

La complessa attività umana svolta nell'ambito dell'azienda per realizzare il fine della stessa, mediante l'uso di mezzi scarsi aventi impiego alternativo, prende il nome di *amministrazione economica*.

L'amministrazione deve essere economica perché deve adeguare i limitati mezzi a disposizione (e aventi capacità d'impiego alternativo) per il soddisfacimento dei bisogni umani, qualunque sia l'azienda, l'oggetto (produzione di beni, commercio di beni e produzione di servizi), il fine (erogazione per il soddisfacimento diretto di bisogni umani, utilità sociale, profitto) e l'ente giuridico che ne detiene la proprietà e il controllo (1).

L'economicità richiede che l'impiego dei mezzi venga fatto in modo che si abbia il massimo soddisfacimento dei bisogni umani (legge economica del massimo risultato e del minimo sforzo o principio edonistico).

L'attività dell'azienda deve essere programmata e quindi si rende necessario prefigurare degli obiettivi, coordinare i mezzi a disposizione (i fattori produttivi e cioè il capitale ed il lavoro), svolgere le operazioni produttive o erogative e controllare continuamente che le stesse siano adeguate agli obiettivi prescelti.

Nell'ambito dell'attività dell'azienda come sopra delineata, possono distinguersi, in astratto, tre momenti tipici. La distinzione è astratta, perché nel concreto operare delle aziende difficilmente si possono fare distinzioni; è tuttavia utile in sede teorica di trattazione dell'argomento.

I tre momenti ideali di studio e di analisi sono:

- 1) l'organizzazione;
- 2) la gestione;
- 3) la rilevazione.

L'organizzazione è la predisposizione dei fattori della produzione affinché l'attività di gestione possa correttamente svolgersi per raggiungere gli obiettivi aziendali.

L'organizzazione ha quindi una funzione strumentale, di predisposizione di mezzi, rispetto alla gestione.

(1) Cfr. Bozzola Gian Battista, *Il sistema aziendale*, Etas Kompass, Milano, pag. 27.

Infatti, definita una certa struttura organizzativa, la gestione trova in essa i limiti e le condizioni che concorrono a determinarne lo sviluppo e l'andamento, l'efficienza e i risultati (2).

L'organizzazione, pur riferendosi a tutti i fattori della produzione, riguarda soprattutto gli organi, cioè le persone che operano nell'azienda, e quindi ne predispone l'ordinamento, determina e coordina le loro funzioni e provvede ad apportare le opportune variazioni in relazione alle esigenze operative aziendali.

La *gestione* è l'insieme delle scelte aziendali, opportunamente programmate, dirette al perseguimento del fine per il quale l'azienda è istituita e retta (*aspetto soggettivo*) e quindi è anche *l'insieme delle operazioni* che gli organi aziendali svolgono impiegando i mezzi a disposizione, nell'ambito della struttura organizzativa aziendale (*aspetto oggettivo*).

La *rilevazione* è il sistema di informazioni, di elaborazioni di dati e di sintesi, grazie al quale si possono esaminare i fenomeni che riguardano direttamente o indirettamente l'azienda, in modo da fornire informazioni antecedenti, concomitanti o susseguenti per la soluzione dei problemi organizzativi e gestionali.

Il terzo momento è quindi la ricerca delle conoscenze attinenti alla vita dell'azienda, ottenibili mediante gli strumenti della rilevazione quantitativa, contabile o statistica dei fatti aziendali, antecedente, concomitante o susseguente ai fatti stessi.

L'insieme delle rilevazioni, aventi lo scopo di informare gli organi aziendali al fine di poter prendere le opportune decisioni, viene denominato "sistema informativo".

Quanto qui indicato è riassunto nella *figura 1.1.*

1.1.2 Connessioni fra i tre momenti dell'amministrazione economica

La divisione in tre momenti dell'attività umana che si svolge nell'azienda non risponde alla realtà, ma viene operata per fini didattici.

Si deve quindi ribadire che l'amministrazione economica è unitaria, nel senso che, nonostante la distinzione fra i tre momenti, rimane unico lo scopo, che è quello dell'azienda, al quale l'attività viene finalizzata.

I mutamenti intervenuti nel mondo nel quale le aziende sono chiamate a operare hanno ancora di più evidenziato l'unitarietà dell'amministrazione economica delle aziende, che è divenuto fenomeno complesso e dinamico:

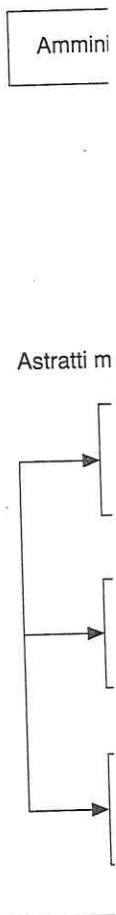
– *complesso*, per i nuovi problemi connessi al lavoro, all'ampliamento del mercato, con conseguenti nuovi problemi finanziari, di gestione degli impianti, di interventi degli Stati ecc.;

– *dinamico*, perché deve adeguarsi rapidamente alle mutevoli condizioni economico-sociali dell'ambiente in cui l'azienda deve operare.

La complessità richiede sempre più che l'attività dell'azienda sia coordinata, programmata e che i tre momenti in cui può essere idealmente divisa siano interdipendenti e finalizzati.

(2) Cfr. Martinelli Felice, *L'Organizzazione come astratto momento dell'amministrazione d'azienda*, in AA.VV.: *Appunti di determinazione d'azienda*, Vita e Pensiero, Milano, pag. 14.

Fig. 1.1 L'AMMINI



La gestione
namente p
vono cioè
obiettivi da
Occorre
narli.

Si rende al
zione, che
I dati fc
le operazio
influenzan

I tre mor
astratta, p

Fig. 1.1 L'AMMINISTRAZIONE ECONOMICA DI AZIENDA

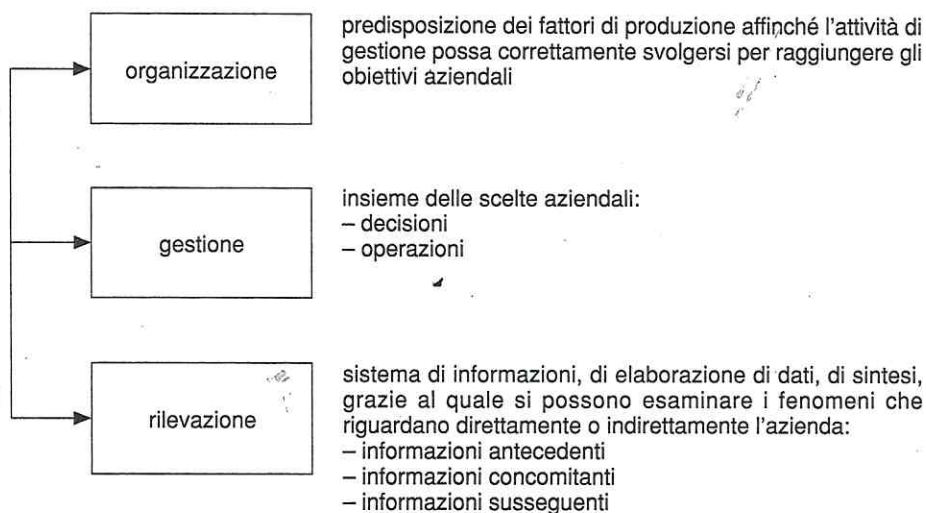
Amministrazione economica delle aziende

complessa attività umana svolta nell'ambito dell'azienda per realizzare il fine della stessa (soddisfacimento in modo diretto o in modo mediato dei bisogni dell'uomo), mediante l'uso di mezzi scarsi aventi possibilità di impieghi alternativi.

Attività

- economica
- finalizzata (e quindi programmata)

Astratti momenti tipici dell'amministrazione d'azienda



La gestione dell'azienda non può più essere lasciata al caso. Deve essere opportunamente pianificata. In conseguenza di ciò l'organizzazione deve essere rivista, devono cioè essere ricercate nuove strutture organizzative che siano adeguate agli obiettivi da raggiungere.

Occorre quindi individuare le nuove funzioni, stabilire i nuovi compiti e coordinarli.

Si rende altresì necessario trovare nuovi strumenti di controllo, nuove forme di rilevazione, che forniscano i dati necessari per le decisioni da prendere.

I dati forniti dalla rilevazione non devono servire solo per controllare a posteriori le operazioni aziendali, ma per prendere decisioni che riguardano il futuro. Tali dati influenzano pertanto la gestione e richiedono modifiche anche nell'organizzazione.

I tre momenti non possono quindi essere considerati isolatamente, se non in via astratta, perché si influenzano vicendevolmente e si evolvono continuamente sulla

base delle esigenze dell'azienda, chiamata a operare in un ambiente in continuo mutamento.

In relazione ai mutamenti del mercato recepiti mediante la rilevazione, devono essere mutati gli obiettivi aziendali e ciò comporta la predisposizione di nuovi programmi operativi e, di conseguenza, di nuove strutture organizzative.

La rilevazione è ancora chiamata a fornire informazioni sull'adeguatezza dei programmi svolti agli obiettivi aziendali e ciò può comportare nuovi programmi e quindi modifiche nella struttura organizzativa e nelle decisioni operative.

La figura 1.2 fornisce una sintesi di quanto sopra evidenziato.

1.2 Il sistema informativo aziendale

Ogni azienda è dotata di meccanismi operativi che consentono ai membri dell'organizzazione di sapere ciò che è loro richiesto, quale è la funzione del loro lavoro, quali interventi correttivi devono essere operati.

Il sistema informativo è uno di questi meccanismi operativi. Esso consente di prendere decisioni, in modo razionale e coordinato, perché è uno strumento di comunicazione fra la direzione e l'organizzazione, ossia la struttura aziendale (dirigenti, quadri, lavoratori), è uno strumento di motivazione nei confronti della stessa organizzazione, è uno strumento di valutazione dei risultati raggiunti dalla stessa struttura. Quanto qui richiamato è esposto nella figura 1.3.

Il sistema informativo è composto dalle varie rilevazioni che prendono normalmente il nome di contabilità.

Fig. 1.2 CONNESSIONI FRA I MOMENTI DELL'AMMINISTRAZIONE ECONOMICA

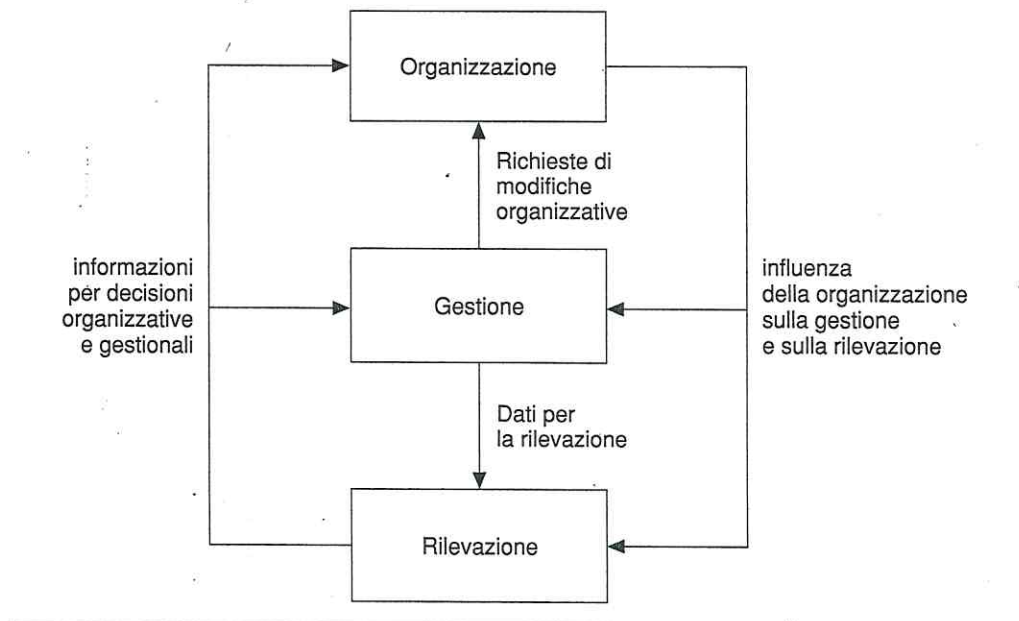
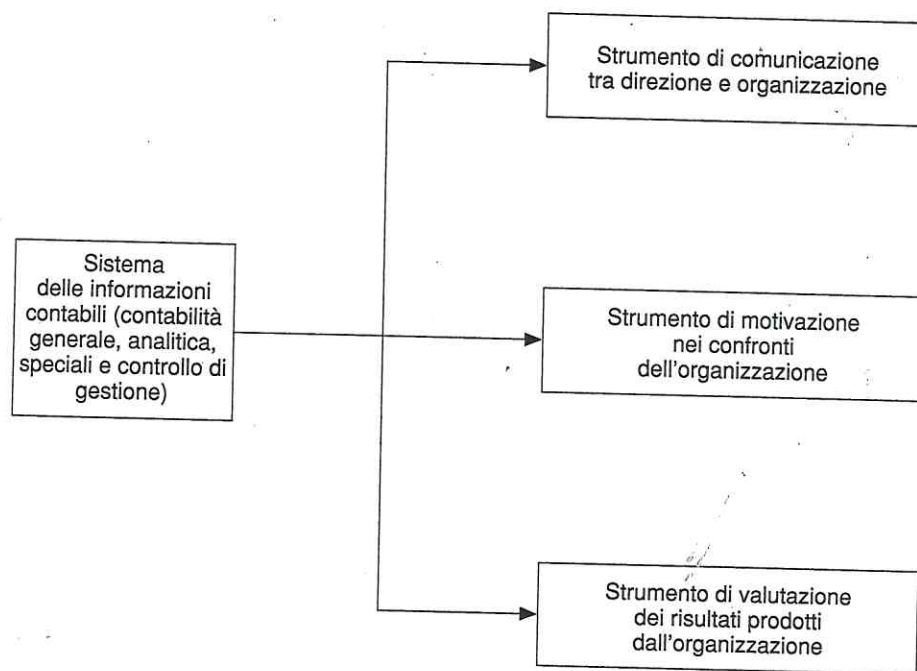


Fig. 1.3

I prin
- l
-
analit
-
(con
gestio
La cc
conta
opera
I vari
zioni
-
nanz
-
rileva
le ril

Fig. 1.3 LE INFORMAZIONI DEL SISTEMA INFORMATIVO (FINO AL CONTROLLO DI GESTIONE)



I principali strumenti di informazione sono:

- la contabilità generale;
- le contabilità speciali, fra le quali, per la sua importanza, spicca la contabilità analitica o dei costi;
- il piano a medio o lungo periodo e la sua articolazione nel budget annuale (con le successive suddivisioni per periodi più brevi al fine di attuare il controllo di gestione o budgetario).

La contabilità analitica, il piano e il budget compongono quella che viene definita la contabilità per la direzione (management accounting), perché è indispensabile per operare correttamente.

I vari strumenti del sistema informativo assolvono ai loro compiti grazie alle rilevazioni, che possono essere:

- contabili, qualora recepiscano attraverso il metodo contabile, i movimenti finanziari, i costi, i ricavi e il profitto;
- extracontabili, qualora non siano legate a uno specifico metodo contabile. Esse rilevano i fatti gestionali da cui traggono origine i costi e i ricavi e integrano perciò le rilevazioni contabili.

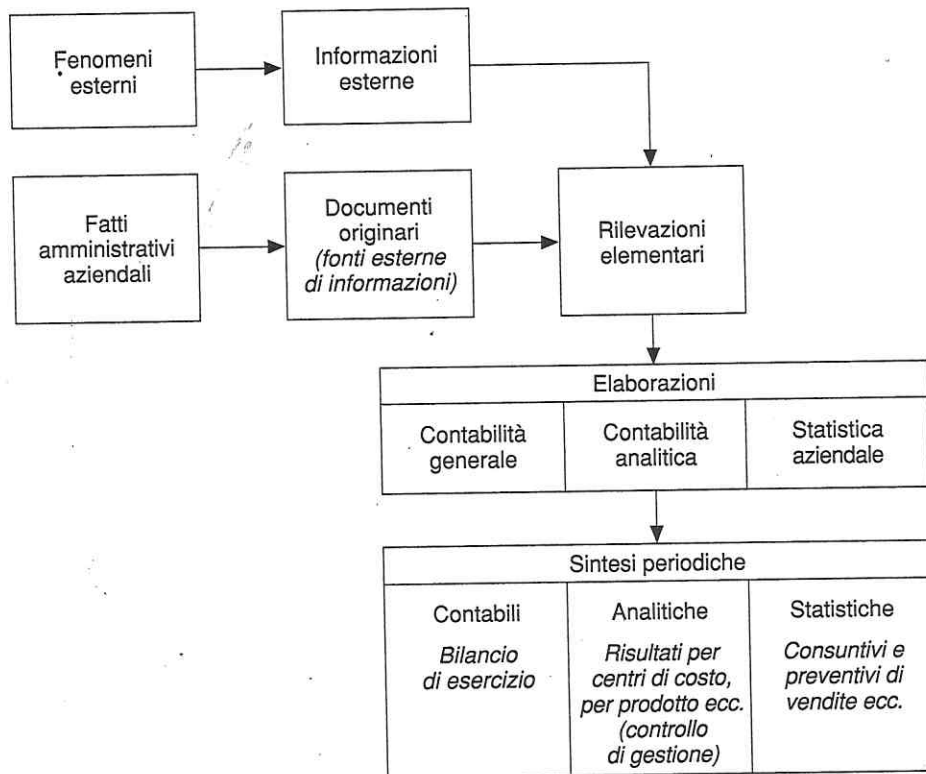
Queste rilevazioni vengono a loro volta distinte in elementari e statistiche. In via generale va rilevato che i concetti di rilevazioni e di contabilità sono utilizzati come sinonimi.

La figura 1.4 indica come si compone il sistema informativo aziendale e qual è la provenienza delle informazioni utilizzate.

I dati riguardanti fenomeni esterni (andamento delle valute, sviluppo dei vari mercati, andamento del prodotto interno lordo PIL ecc.) e quelli riguardanti i fatti aziendali (costi sostenuti per il personale, vendite effettuate, pagamenti e riscossioni ecc.) sono raccolti in rilevazioni elementari. Le successive elaborazioni di contabilità generale, di contabilità analitica e le rilevazioni extracontabili o statistiche consentono di ottenere delle sintesi periodiche indispensabili per instaurare un colloquio fra organi aziendali, per giudicare quanto è stato fatto ed effettuare le opportune scelte per il futuro. Si parla in questo caso di programmazione e di controllo di gestione.

È opportuno ora evidenziare le caratteristiche degli strumenti del sistema informativo aziendale.

Fig. 1.4 IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE



La conta
terminaz
per scop
si anglo
bilancio

Dal t
quozien
gli andai

La co
sufficien
i seguen

- si r
sioni ricl

- rig
essere d
rando cc

Tale cor
sfatte m

Le inf
rezional
lità spec

Il terr
li cui ter

Si har

- la c
- la c

- la c
- la c

- la c

Alla trac
dimenti

Con l
tegrato,
maticarr

All'es
pagine.

Quar

Si tenga
tre cont
rie per:

- pre
- pre

- ori

La *contabilità generale* è un sistema di scritture che ha per scopo principale la determinazione del reddito di esercizio e del connesso capitale di funzionamento e per scopo secondario il controllo dei movimenti finanziari della gestione (gli studiosi anglosassoni definiscono la contabilità generale *contabilità finanziaria o per il bilancio*).

Dal bilancio possono poi essere ricavate elaborazioni mediante la tecnica dei quozienti di bilancio e quella dei flussi finanziari in grado di fornire indicazioni sugli andamenti generali degli affari.

La contabilità generale ha dei limiti evidenti, che la rendono uno strumento insufficiente ai fini direzionali. I limiti della contabilità generale sono sostanzialmente i seguenti:

- si riferisce alla "gestione globale" dell'impresa, mentre l'assunzione delle decisioni richiede informazioni di dettaglio;
- riguarda lo svolgimento della gestione passata, mentre le operazioni devono essere decise sulla base delle conoscenze e delle ipotesi riferite al futuro, non ignorando comunque la situazione attuale.

Tale contabilità non esaurisce le necessità informative aziendali; esse sono soddisfatte mediante altri ordini di rilevazioni che vengono definiti *contabilità speciali*.

Le informazioni necessarie per prendere decisioni sono date dalla contabilità direzionale o gestionale della quale fanno parte, oltre ai piani e al budget, le contabilità speciali, fra le quali si ha la contabilità analitica o dei costi.

Il termine "speciali" sta a significare che perseguono scopi diversi rispetto a quelli cui tende la contabilità generale.

Si hanno così:

- la contabilità industriale, o analitica, o dei costi;
- la contabilità di magazzino;
- la contabilità del personale;
- la contabilità delle immobilizzazioni;
- la contabilità Iva.

Alla tradizionale tenuta manuale della contabilità su registri si sono sostituiti procedimenti più veloci, sicuri e moderni.

Con l'impiego degli elaboratori si è giunti a realizzare un sistema informativo integrato, nel senso che i dati tradizionalmente tipici di una contabilità vengono automaticamente impiegati dall'insieme delle rilevazioni contabili legate a sistema.

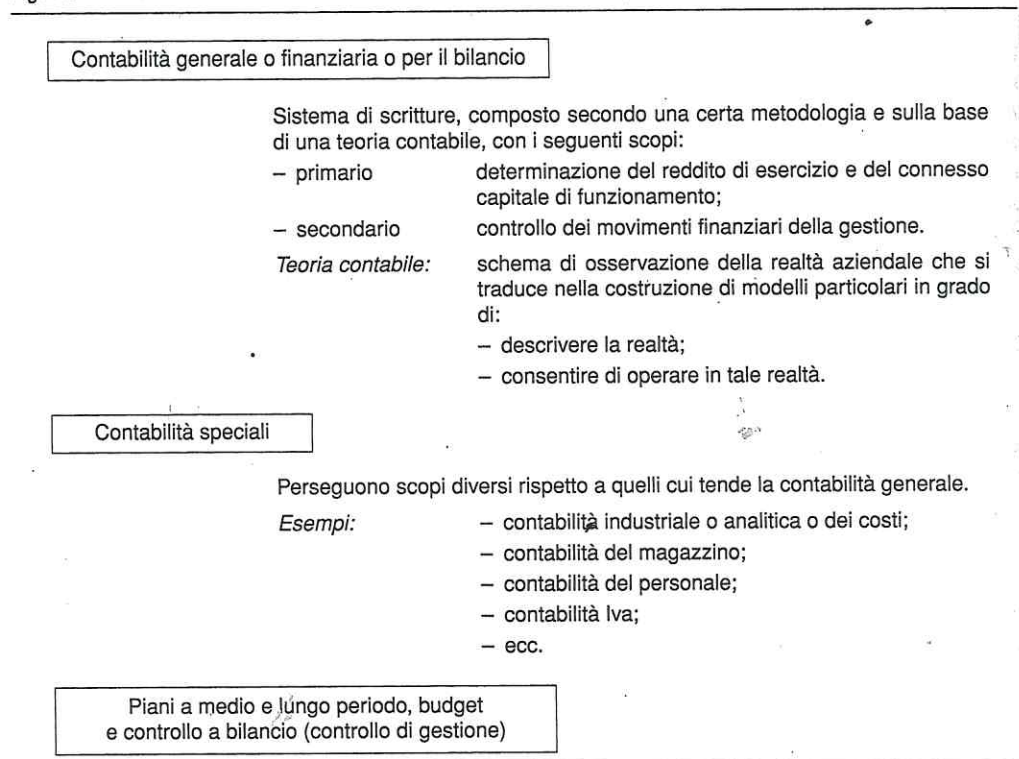
All'esame di queste contabilità e ai vari collegamenti sono dedicate le prossime pagine.

Quanto sopra indicato è riassunto nella *figura 1.5*.

Si tenga presente che l'importanza assoluta della contabilità analitica rispetto alle altre contabilità speciali sta nel fatto che essa fornisce le informazioni utili e necessarie per:

- prendere decisioni strategiche ossia di programma;
- prendere decisioni tattiche od operative nel rispetto delle decisioni strategiche;
- orientare le scelte di convenienza economica;

Fig. 1.5 ARTICOLAZIONE DEL SISTEMA INFORMATIVO



- valutare il contributo di singole aree, prodotti, famiglie di prodotti, centri operativi, attività svolte, zone di vendita ecc. al profitto aziendale;
- controllare l'andamento della gestione con riferimento ai singoli elementi prima evidenziati.

La contabilità analitica viene definita anche "contabilità dei costi" perché le prime applicazioni sono state orientate esclusivamente al calcolo dei costi (soprattutto per la fissazione dei prezzi di vendita dei prodotti delle imprese industriali), ed è definita anche "contabilità industriale" perché è stata introdotta inizialmente soprattutto nelle imprese industriali. Si chiama in questo modo anche in altri tipi di aziende.

Ora il termine più corretto è quello di "contabilità analitica" ma gli altri, benché riduttivi, sono spesso utilizzati come sinonimi.

1.3 Contabilità generale e contabilità industriale

1.3.1 Definizioni e distinzioni

Già nel precedente paragrafo si è precisato che la contabilità generale o finanziaria fornisce le informazioni di carattere generale e globale sull'andamento dell'azienda,

mentre la
menzi azier
Si devo

Sia la con
prima li ri
informazio
do gli am
care le sc
tabilità di

Fra contal
gate, com

- di ob

Gli obi
to e del c
Gli obiet
tà di sc

La con
preventiv
determin
di singol
aree strat
surare la
necessari
controllo

Fig. 1.6 CO

mentre la contabilità analitica o industriale fornisce informazioni di dettaglio dei fenomeni aziendali, per quanto attiene ai costi, ai ricavi e ai risultati di singole operazioni.

Si devono ora approfondire i concetti.

Sia la contabilità generale sia quella analitica rilevano i fatti aziendali, ma, mentre la prima li rileva per determinare i risultati globali della gestione, la seconda fornisce informazioni dettagliate riguardanti le varie operazioni d'azienda per mettere in grado gli amministratori di effettuare le scelte più opportune o d'intervenire a modificare le scelte già fatte. Per tale motivo viene considerata parte integrante della contabilità direzionale. Si veda la *figura 1.6*.

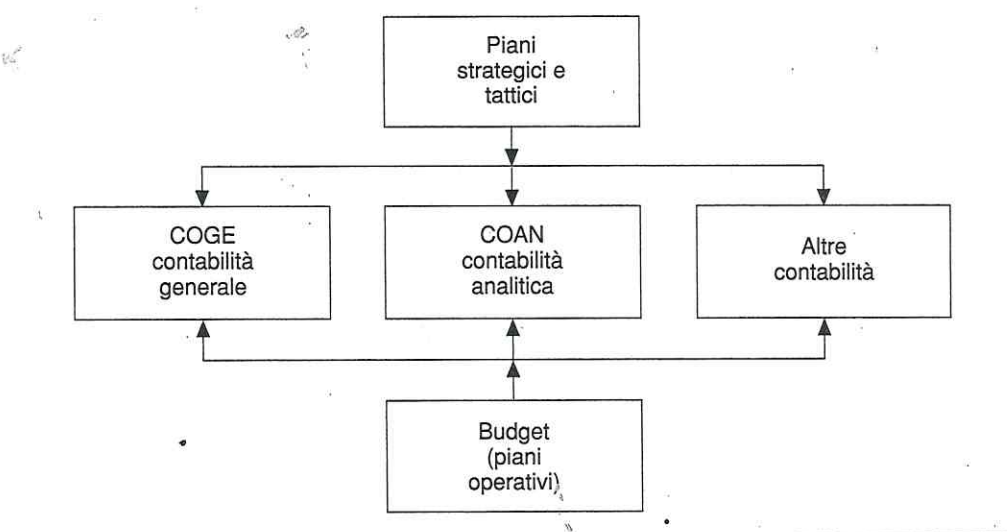
Fra contabilità generale e contabilità analitica, che sono fra loro intimamente collegate, come si vedrà in seguito, esistono altre sostanziali differenze:

– *di obiettivi.*

Gli obiettivi della contabilità generale sono limitati alla determinazione del reddito e del connesso capitale di funzionamento e al controllo dei movimenti finanziari. Gli obiettivi della contabilità analitica sono molteplici, e in relazione a tale molteplicità di scopi variano le impostazioni stesse della contabilità analitica.

La contabilità analitica deve essere impostata diversamente per la determinazione preventiva o consuntiva del costo di singoli prodotti o di famiglie di prodotti, per la determinazione preventiva o consuntiva del costo di singole operazioni aziendali o di singole attività, per la determinazione dei risultati economici parziali di singole aree strategiche di affari, per misurare l'efficienza di singoli centri operativi, per misurare la competitività aziendale, per stabilire i prezzi di vendita, per ottenere dati necessari per la programmazione aziendale e per la formazione dei budget e per il controllo dei risultati;

Fig. 1.6 CONTABILITÀ DIREZIONALE



– *di destinazione di risultati.*

I risultati della contabilità generale, ossia il bilancio nelle sue due parti contabili, completate dalla nota integrativa, ed eventualmente accompagnate dalla relazione sulla gestione, ove prevista, sono prevalentemente destinati ai terzi, ossia alle economie che, pur estranee all'azienda, sono interessate alla sua gestione (clienti, fornitori, dipendenti, finanziatori, collettività nazionale ecc.).

I risultati della contabilità analitica sono destinati in via esclusiva agli organi interni di gestione aziendale, per i quali rappresentano uno strumento d'informazione per ben operare;

– *di forme di svolgimento.*

La contabilità generale si attua quasi esclusivamente attraverso la partita doppia, che consente una duplice analisi dei fatti di gestione, finanziaria ed economica.

La contabilità industriale può avere scopi diversi, e impiega strumenti diversi, in relazione ai risultati che si vogliono ottenere;

– *di riferimento temporale dei dati.*

La contabilità generale si limita a rilevare i dati in via consuntiva, con sintesi al termine di un periodo annuale, al fine di evidenziare il risultato complessivo della gestione passata, in termini di flusso di valori (reddito d'esercizio) e di fondo di valori (capitale di funzionamento).

La contabilità analitica effettua rilevazioni in via preventiva, al fine di ottenere informazioni per le decisioni, e in via consuntiva, per verificare la congruità dei risultati ottenuti.

Tali operazioni sono effettuate con frequenze inferiori all'anno;

– *di estensione spaziale dei dati.*

La contabilità generale rileva tutti i fatti aziendali destinati a influire sul reddito o sul capitale (nel corso del periodo amministrativo si rilevano solo i fatti che comportano variazioni numerarie, mentre gli altri fenomeni, o valori aziendali, vengono inseriti mediante le scritture di assestamento).

La contabilità industriale si limita a rilevare i fatti che sono suscettibili di analisi e, soprattutto, i costi. Per quanto attiene a questi ultimi si può rilevare che esistono costi che riguardano contemporaneamente le due contabilità e costi che riguardano l'una e non l'altra e viceversa.

Ad esempio:

- il costo delle materie riguarda le due contabilità (la contabilità generale è interessata a conoscere il costo totale di acquisto, che viene indirettamente rettificato dal saldo fra le rimanenze all'inizio e a fine esercizio; la contabilità analitica il costo relativo ai singoli consumi di materie);
- i costi figurativi riguardano la contabilità analitica, ma non la contabilità generale (perché non si ha la spesa);
- certe spese della contabilità generale non possono essere considerate costi della contabilità analitica (ad esempio una sanzione per inosservanza delle formalità Iva rappresenta un onere per l'azienda, ma non può considerarsi costo con riferimento a un determinato prodotto. La stessa cosa avviene per quasi tutti i componenti straordinari di reddito).

La contabilità (mentre).

Quella analitica (fatti interni (co-

– *di momenti.*

Per la contabilità (loro manifesta-

Per la contabilità (viene il consumo tecnico);

– *di analisi.*

In contabilità (ossia in relazione (rilevazione della gestione, ma finanziaria,

Nella contabilità (ossia in relazione

– *di obblighi.*

La contabilità (La contabilità (informazione aziendale (difformenze contabili

La contabilità (infatti alle più (di vendita, (mica compar-

– *di finalità.*

La contabilità (zi attraverso i

La contabilità (Da qui der-

• la contabilità (zioni per ope-

• la contabilità (generale. Qu-

Quella analitica (precise;

• la contabilità (zione, mentre (lancio (le anz-

Quanto qui (

Per quanto (veda la figur-

La contabilità generale si limita a rilevare i fatti esterni (acquisti, vendite, pagamenti).

Quella analitica accoglie i dati dei fatti esterni ma rileva sostanzialmente solo i fatti interni (consumi ecc.);

– *di momento di rilevazione.*

Per la contabilità generale i fenomeni assumono importanza al momento della loro manifestazione numeraria (momento finanziario).

Per la contabilità industriale i fenomeni sono significativi al momento in cui avviene il consumo dei fattori di produzione o l'ottenimento dei risultati (momento tecnico);

– *di analisi delle operazioni aziendali.*

In contabilità generale i costi e i ricavi sono rilevati secondo il criterio causale, ossia in relazione alle cause immediate che fanno sorgere le variazioni numerarie (rilevazione dei costi e dei ricavi per natura). Solo di rado si usa un criterio di destinazione, ma per grandi aree aziendali (area produttiva, commerciale, amministrativa, finanziaria).

Nella contabilità industriale gli stessi costi e ricavi sono rilevati per destinazione, ossia in relazione alla causa finale dell'operazione stessa;

– *di obbligatorietà.*

La contabilità generale è obbligatoria, salvo che nelle aziende di minori dimensioni.

La contabilità analitica, pur rappresentando un indispensabile strumento d'informazione aziendale, non è da tutti ritenuta obbligatoria. Viene infatti interpretato difformemente l'art. 2214.2 c.c. nel punto in cui richiede la tenuta delle "altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa".

La contabilità industriale assume forme di svolgimento disparatissime: adempie infatti alle più svariate richieste della direzione aziendale (determinazione dei prezzi di vendita, valutazione delle rimanenze, determinazione della convenienza economica comparata ecc.);

– *di finalità.*

La contabilità generale deve fornire informazioni chiare, corrette e veritiere ai terzi attraverso il bilancio (art. 2423 c.c.).

La contabilità analitica fornisce informazioni agli organi aziendali.

Da qui derivano tre conseguenze:

- la contabilità analitica è interessata alle singole parti perché deve fornire informazioni per operare (il bilancio si riferisce invece alla situazione generale dell'impresa);
- la contabilità analitica richiede una minore precisione rispetto alla contabilità generale. Quest'ultima deve fornire dati il più vicino possibile all'oggettività.

Quella analitica deve fornire invece informazioni rapide, anche se non del tutto precise;

- la contabilità analitica fa parte del più ampio sistema di informazioni per la direzione, mentre la contabilità generale esaurisce il suo compito nel fornire i dati per il bilancio (le analisi di bilancio sono già al di fuori del campo della contabilità generale).

Quanto qui esposto è riassunto nella *figura 1.7.*

Per quanto attiene all'estensione spaziale dei dati di costo delle due contabilità si veda la *figura 1.8.*

Fig. 1.7 CONTABILITÀ GENERALE (COG O COGE) E CONTABILITÀ ANALITICA (COAN O COI)

	COG o COGE	COAN o COI
<i>Scopo</i>	Fornisce informazioni di carattere generale e globale sulla azienda: – reddito – capitale di funzionamento – controllo dei movimenti finanziari della gestione.	Fornisce informazioni di dettaglio dei fenomeni aziendali: – costi – ricavi – risultati di singole operazioni o di aggregati ridotti di operazioni.
<i>Destinatari dei risultati</i>	Sono prevalentemente le classi di interesse esterne all'azienda (clienti, fornitori, fisco ecc.). È strumento di informazione.	Sono in via esclusiva gli organi interni di gestione aziendali. È prevalentemente strumento di gestione.
<i>Forme di svolgimento</i>	Normalmente la partita doppia che consente la rilevazione sotto un duplice aspetto (finanziario ed economico).	Variano a seconda dell'organizzazione contabile e dei risultati ai quali si vuole giungere.
<i>Riferimento temporale dei dati</i>	Rileva dati in via consuntiva.	Effettua rilevazioni in via: – preventiva, per ottenere informazioni per le scelte; – consuntiva, per verificare la congruità dei risultati ottenuti.
<i>Estensione spaziale dei dati</i>	Fatti aziendali esterni, che comportano di norma variazioni numerarie e che sono in grado di influire sul reddito.	Fatti che sono suscettibili di analisi sotto ogni aspetto, con particolare riferimento ai costi, ai ricavi e ai risultati parziali.
<i>Momento della rilevazione</i>	Momento della manifestazione numeraria (espressione esterna dei costi e dei ricavi).	Momento del consumo dei fattori di produzione o dell'ottenimento dei risultati (momento tecnico-economico).
<i>Tipo di analisi delle operazioni aziendali</i>	Di norma costi e ricavi sono rilevati secondo il criterio causale o per natura (con riferimento alle cause immediate che fanno sorgere i costi o i ricavi) o, al massimo, per destinazione per grandi aree aziendali.	Costi e ricavi sono di norma rilevati per destinazione, con riferimento alla causa finale specifica dell'operazione.
<i>Obbligatorietà</i>	Trattasi di rilevazioni di norma previste come obbligatorie.	Non è da tutti ritenuta obbligo legale, e perciò assume forme diversissime in relazione ai vari scopi per cui viene composta.
<i>Grado di analisi</i>	Si riferisce alla situazione generale dell'impresa perché deve fornire informazioni chiare, corrette e veritiere ai terzi.	È interessata alle singole parti perché deve fornire informazioni per operare agli organi interni.

Grado di precisione

Tempestività

Valori

Conclusion

Fig. 1.8 ESTE

One
non
con-
duzi
– sc
– pe

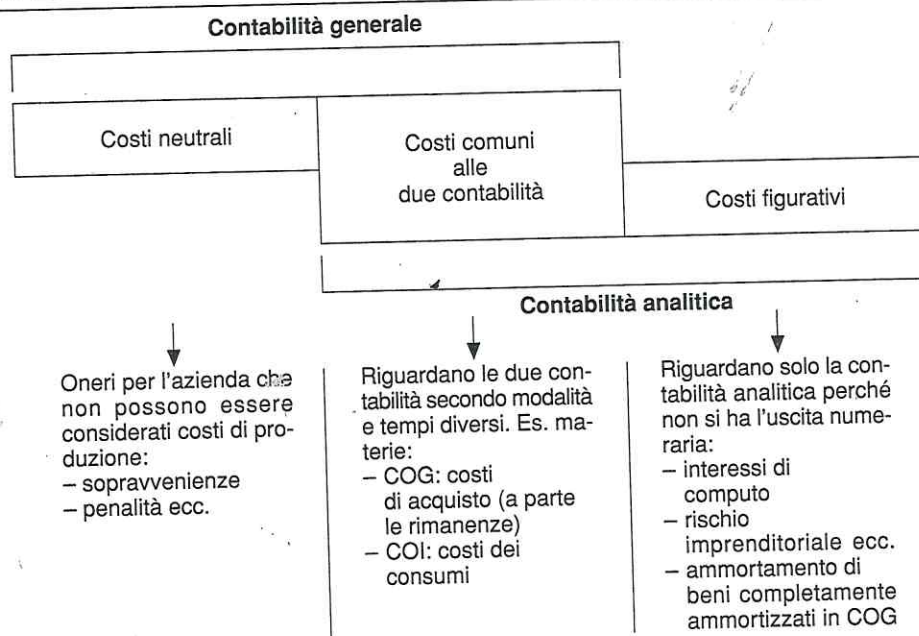
1.3.2 Gli sco

Per quanto
minazione
finanziario

La contabil-
cità infran-

	COG o COGE	COAN o COI
<i>Grado di precisione</i>	Richiede la massima precisione possibile in relazione alla natura dei valori (certezza per quelli economici; congruità per quelli stimati o congetturali).	Richiede una minore precisione, ossia la massima precisione conveniente in ordine agli svantaggi e ai vantaggi che comporta.
<i>Tempestività</i>	È relativa.	Deve essere la massima possibile.
<i>Valori</i>	Utilizza nella maggior parte quelli di origine numeraria (salvo le rettifiche di fine anno).	Può utilizzare valori diversi (ad es.: di sostituzione ecc.).
<i>Conclusioni</i>	Esaurisce il suo compito nel fornire i dati per il bilancio (financial accounting).	Fa parte del più ampio sistema informativo per la direzione (management accounting).

Fig. 1.8 ESTENSIONE SPAZIALE DEI DATI NELLE DUE CONTABILITÀ



1.3.2 Gli scopi della contabilità generale e della contabilità analitica

Per quanto attiene alla contabilità generale si sono già individuati gli scopi (determinazione del reddito e del capitale di funzionamento, in via primaria, e controllo finanziario della gestione, in via subordinata).

La contabilità analitica, intesa come complesso di rilevazioni sistematiche, a periodicità infrannuale, volte alla determinazione di costi, ricavi e risultati analitici della

produzione aziendale (con formazione del risultato economico di breve periodo) (3) ha molti scopi, che conducono alle diverse modalità di svolgimento.

Il termine «analitico» sottolinea il fatto che i valori sono riferiti a singoli oggetti della produzione aziendale, siano essi singoli fattori di produzione, singole operazioni, singole attività, singoli centri di costo, singoli processi, singoli prodotti ecc.

Oggetto della contabilità analitica sono:

- l'analisi dei costi, nei suoi tre momenti logici (determinazione dei costi dei fattori produttivi, dei centri di costo o delle attività e dei prodotti);
- l'analisi dei ricavi, con riferimento ai ricavi elementari o a classi di ricavi relative ai vari prodotti;
- la determinazione dei risultati economici di breve periodo.

Gli scopi per cui si fanno queste indagini analitiche sono i più svariati e cioè:

- controllare i costi al fine di attuare politiche di riduzione degli stessi;
- verificare l'efficienza aziendale, soprattutto mediante il raffronto fra dati standard e dati consuntivi;
- programmare l'attività aziendale (la conoscenza dei dati analitici può suggerire di impostare i programmi in una certa direzione anziché in un'altra);
- controllare lo svolgimento dell'attività per verificare se viene effettuata secondo le linee del programma (controllo per eccezioni);
- valutare i risultati economici riferiti a particolari operazioni o attività;
- controllare i prezzi di vendita per orientare le decisioni aziendali verso politiche di vendita o di prezzi che tendono a massimizzare il risultato economico aziendale;
- rilevare i valori da attribuire alle rimanenze di prodotti e di semilavorati, sia da inserire nel bilancio, che da utilizzare per la determinazione dei risultati periodici infrannuali;
- fornire informazioni per le scelte fra varie alternative (calcoli di convenienza economica comparata). Si tratta di decidere se produrre o comprare un certo componente, se utilizzare un certo macchinario o un altro, se sostituire o meno una macchina ecc.;
- fornire informazioni utili per fissare le politiche aziendali in ordine al personale, alle vendite, alla pubblicità ecc.;
- fornire i dati per qualsiasi altra decisione aziendale.

È ovvio che non si può impostare una contabilità analitica in grado di dare informazioni per tutte le decisioni aziendali.

Si tratterà quindi di impostare una contabilità analitica che fornisca il maggior numero d'informazioni (è necessaria, ad esempio, un'analisi per centri di costo oltre che per prodotti) e i cui dati possano essere facilmente impiegati per elaborazioni in vista dell'ottenimento di altre informazioni.

(3) Cfr. Paganelli Osvaldo, *La contabilità analitica d'esercizio*, cit., pag. 17.

È comune

- siano ac
- fornisca
- tengano

Quando un controllo della contabilità direz

1.3.3 I collega

Nelle pagine

Ora si de

sono fra loro

In partic

- la conta

- la conta

Fig. 1.9 COLLE



È comunque importante che le rilevazioni di contabilità industriale:

- siano adeguate ai fatti aziendali da rilevare;
- forniscano informazioni analitiche;
- tengano conto dei risultati ai quali si vuole pervenire.

Quando uno degli obiettivi della contabilità analitica è anche quello di consentire il controllo della gestione, la stessa è anche denominata *contabilità di gestione* o *contabilità direzionale* o *contabilità manageriale*.

1.3.3 I collegamenti fra le due contabilità

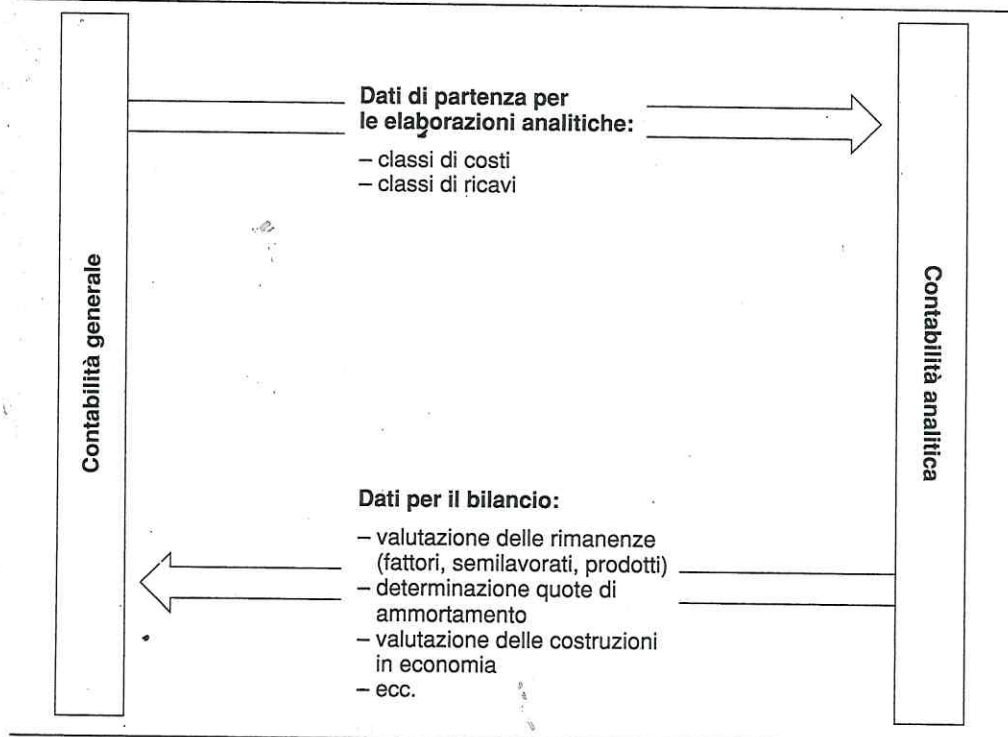
Nelle pagine precedenti sono state sottolineate le differenze fra le due contabilità.

Ora si deve precisare che le due contabilità, in quanto rilevano i fatti aziendali, sono fra loro collegate (vedi *figura 1.9*).

In particolare:

- la contabilità generale fornisce i dati di base alla contabilità analitica;
- la contabilità analitica fornisce pure dati alla contabilità generale.

Fig. 1.9 COLLEGAMENTI FRA LE DUE CONTABILITÀ (COG E COI)



In ordine al primo punto si può osservare che tutti i dati di partenza per le elaborazioni analitiche provengono dalla contabilità generale.

I dati di costi e di ricavi impiegati nei calcoli analitici sono ricavati dai conti della contabilità generale (esistono alcune differenze relative a quei costi o a quei ricavi che trovano rilevazione nella contabilità generale e non in quella analitica, e viceversa, o che vengono assunti con valori diversi, ma sono molto limitate).

In ordine al secondo punto si può osservare che molti dati che trovano inserimento in bilancio, grazie alle scritture di assestamento, derivano dalle elaborazioni effettuate in via analitica dalla contabilità industriale. Si citano ad esempio:

- la valutazione delle rimanenze di fattori produttivi, di semilavorati e di prodotti;
- la valutazione delle eventuali costruzioni in economia (incrementi di immobilizzazioni per costruzioni interne);
- la determinazione delle quote d'ammortamento;
- ecc.

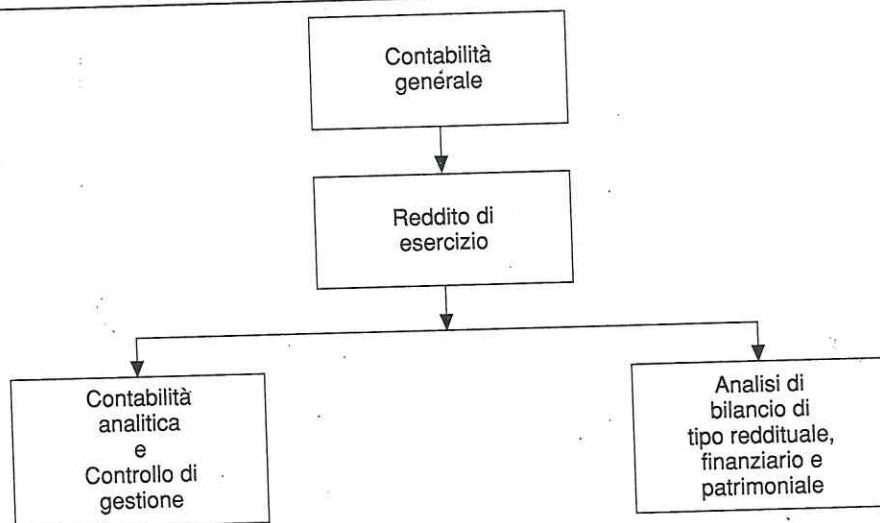
Il collegamento più significativo è però rappresentato dal fatto che le due contabilità analizzano lo stesso fenomeno, il reddito di esercizio, con modalità differenti.

La figura 1.10 evidenzia tale legame.

La contabilità generale produce il bilancio e, in particolare, determina il reddito di esercizio, che viene analizzato con due strumenti tipici:

- l'analisi di bilancio (strutturale, per indici o per flussi);
- la contabilità analitica, possibilmente inserita in un sistema di controllo di gestione.

Fig. 1.10 REDDITO DI ESERCIZIO, CONTABILITÀ GENERALE E CONTABILITÀ ANALITICA



1.4 La con

1.4.1 Caratteris

Già nelle pag analitica, che

- è una co
- è una co che, condotte procede a det
- è una co
- è una co
- è una cc loro utilizzazi
- è una cc consuntivo;

- è una co scopo o dagli

- è una cc sia perché ril

- è una cc vincolanti, m

Nelle pagine dovranno ess

contabilità indust
Una prima

Prima però c

bozzate, si de

loro calcolo

controllo, di

soprattutto n

me le caratte

fluenza sulle

ca, il prossir

zienda e cor

per soddisfar

1.4.2 Evoluzio

Nel quadro c

contabilità analit

vità (secondo

1.4 La contabilità industriale

1.4.1 Caratteristiche fondamentali

Già nelle pagine precedenti sono state evidenziate le caratteristiche della contabilità analitica, che conviene ora sintetizzare. La contabilità analitica:

- è una contabilità interna (serve agli organi operativi aziendali);
- è una contabilità a periodicità infra-annuale (a parte le determinazioni episodiche, condotte secondo necessità, in una contabilità analitica di tipo sistematico si procede a determinare i risultati per periodi mensili o trimestrali);
- è una contabilità di supporto a quella generale e alle altre rilevazioni aziendali;
- è una contabilità che analizza le singole operazioni aziendali;
- è una contabilità che rileva i valori aziendali (costi e ricavi) al momento della loro utilizzazione e secondo un criterio di destinazione;
- è una contabilità che effettua rilevazioni sia di ordine preventivo che di ordine consuntivo;
- è una contabilità orientata, nel senso che la sua impostazione dipende dallo scopo o dagli scopi che s'intendono perseguire (valore strumentale);
- è una contabilità approssimativa, sia perché sacrifica la precisione alla celerità, sia perché rileva valori non oggettivi;
- è una contabilità con metodologia libera, nel senso che non si basa su norme vincolanti, ma si adegua ai vari risultati che si vogliono raggiungere.

Nelle pagine finali del lavoro queste caratteristiche saranno rese evidenti, perché dovranno essere esaminate le forme e le modalità tipiche di svolgimento della contabilità industriale.

Una prima sintesi viene comunque presentata nella *figura 1.11*.

Prima però di affrontare in modo completo le più importanti questioni fin qui abbozzate, si devono approfondire i problemi delle varie classificazioni dei costi e del loro calcolo nelle varie ipotesi di utilizzo (a fini conoscitivi, di scelte gestionali, di controllo, di scelte strategiche). Siccome la contabilità analitica trova applicazione soprattutto nelle imprese industriali, per le quali è stata in origine pensata, e siccome le caratteristiche delle produzioni e dei processi produttivi hanno particolare influenza sulle modalità di calcolo dei costi e di impostazione della contabilità analitica, il prossimo capitolo sarà dedicato a questo ultimo argomento. Mappatura dell'azienda e conoscenza dei processi consentono di impostare la contabilità analitica per soddisfare il fabbisogno informativo dell'azienda.

1.4.2 Evoluzione nella contabilità industriale

Nel quadro del controllo economico della gestione d'azienda il passaggio dalla contabilità analitica per prodotti a quella per centri di costo o di responsabilità o di attività (secondo il sistema ABC) rappresenta una notevole evoluzione.

Fig. 1.11 PANORAMICA SUGLI OGGETTI E SUGLI SCOPI DELLA CONTABILITÀ ANALITICA (COI)

Oggetti:	<ul style="list-style-type: none"> - Analisi dei costi nei tre momenti logici (determinazione costi dei fattori produttivi, dei centri di costo o delle attività, dei prodotti). - Analisi dei ricavi (elementari o classi di ricavi per prodotti). - Determinazione dei risultati economici di breve periodo.
Scopi:	<ul style="list-style-type: none"> - controllo dei costi per la loro riduzione - verifica dell'efficienza aziendale - programmazione dell'attività aziendale - controllo per eccezioni dello svolgimento dell'attività - valutazione dei risultati economici di singole operazioni - controllo dei prezzi di vendita per le decisioni - valutazione periodica delle rimanenze - calcoli di convenienza economica comparata - informazioni per varie politiche aziendali (personale ecc.) - ecc.
La contabilità analitica:	<ul style="list-style-type: none"> - non può fornire tutte le informazioni - deve fornire il maggior numero di informazioni - deve consentire elaborazioni per ulteriori informazioni.
Impostazione:	<ul style="list-style-type: none"> - deve essere adeguata ai fatti da rilevare - deve fornire informazioni analitiche - deve tener conto dei risultati ai quali si vuole pervenire.
Forme di svolgimento:	<ul style="list-style-type: none"> - si veda il capitolo 8.

Altre evoluzioni che hanno interessato la contabilità analitica sono le seguenti:

- la contabilità analitica tradizionale si limitava a effettuare una rilevazione preventiva a valori effettivi e consuntiva dei dati di costo, di ricavo e di risultato economico; quella più evoluta formula dei dati preventivi di tipo standard in modo da ottenere un punto di riferimento per giudicare i risultati raggiunti;
- la contabilità analitica tradizionale era piuttosto episodica; ora rappresenta un corpo di rilevazioni legate a sistema fra loro e con le altre rilevazioni aziendali (rilevazioni elementari, contabilità generale e rilevazioni statistiche);
- la contabilità analitica è stata inserita nel sistema della programmazione aziendale, attraverso l'impiego del sistema a costi standard e dei budget (budgetary control).

Fa parte quindi del sistema del controllo economico di gestione (CEG o COGEST), di cui è il supporto tecnico, ed è divenuta un vero strumento di gestione aziendale (contabilità per la direzione o direzionale o manageriale o gestionale).

Si veda la

Fig. 1.12 EVOLU

Rilevazione c
- costi
- ricavi
- risultati eco
Episodica
Non sistemati

Si veda la *figura 1.12*.

Fig. 1.12 EVOLUZIONE NELLA CONTABILITÀ ANALITICA

Tradizionale	Evoluta
Rilevazione consuntiva di: – costi – ricavi – risultati economici parziali	Rivelazione preventiva (a dati standard) e continui confronti a consuntivo
Episodica	Corpo di rilevazioni legate a sistema anche con le altre rilevazioni aziendali
Non sistematica	Inserita nel sistema della programmazione aziendale e del controllo economico di gestione (contabilità direzionale) È il supporto tecnico e lo strumento contabile del controllo di gestione.