

8. Le forme della contabilità analitica

8.1 Generalità

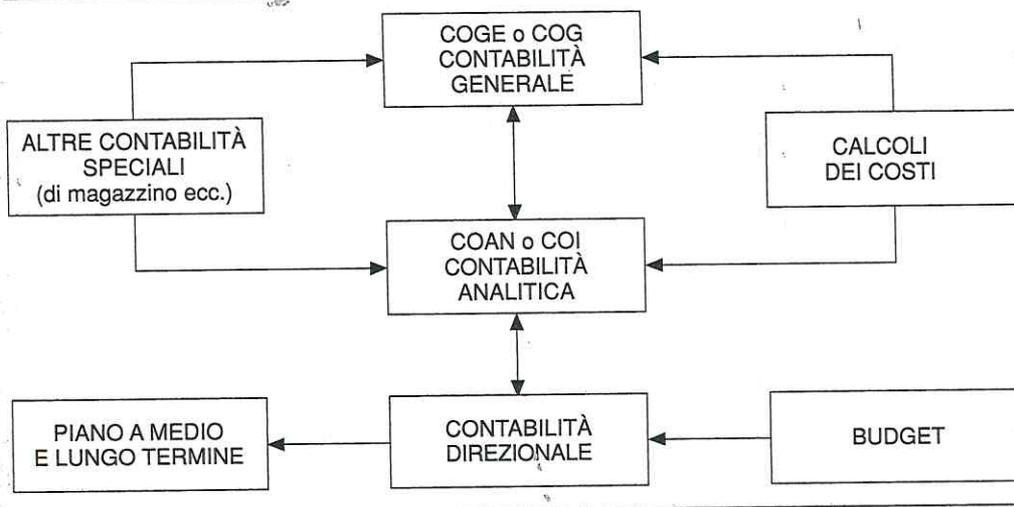
I calcoli dei costi fin qui condotti possono essere effettuati episodicamente, o possono essere inseriti in un sistema articolato definito contabilità analitica, collegata a sua volta con la contabilità generale e classico strumento, assieme alla pianificazione a medio e lungo termine e al budget, per la contabilità direzionale.

Questi collegamenti sono evidenziati nella *figura 8.1*, che indica i rapporti esistenti fra calcoli dei costi, contabilità analitica, contabilità generale e contabilità direzionale.

Si tratta ora di approfondire la conoscenza della contabilità analitica, intesa come insieme sistematico di rilevazioni al fine del calcolo e del controllo dei costi, dei ricavi e dei risultati economici parziali di prodotti, di aree di affari, di business unit.

In questo capitolo si esaminano i problemi contabili, ossia le forme e le connesse modalità di attuazione della contabilità analitica, soprattutto visti nei suoi rapporti con la contabilità generale.

Fig. 8.1 DALLA CONTABILITÀ GENERALE A QUELLA DIREZIONALE



Nel prossimo capitolo si tratteranno gli aspetti sostanziali, ossia i tipi di valori (configurazioni di costi) che possono essere accolti nelle varie forme di svolgimento della contabilità analitica considerate in questo capitolo.

La contabilità analitica si avvale di una serie di rilevazioni e giunge a effettuare delle sintesi complessive, ma parziali, rispetto al risultato economico dell'esercizio, (risultato economico per gruppi di prodotti, per aree strategiche di affari, per singoli canali di vendita ecc.), o periodiche.

Il sistema di rilevazioni relative alla contabilità analitica può essere legato funzionalmente o può essere separato da quello della contabilità generale.

Nel primo caso si parla di *sistema unico*; nel secondo caso di *sistema duplice*.

Con il sistema unico la contabilità generale e quella analitica fanno parte di un unico complesso di registrazioni, realizzato, con il metodo della partita doppia, sugli stessi libri contabili generali dell'azienda. Il sistema unico era diffuso quando la contabilità generale era tenuta con il sistema patrimoniale, che prevedeva anche la rilevazione contabile dei fatti interni non numerari. La complessità e la rigidità del sistema hanno portato al suo progressivo abbandono, ma il sistema è stato rivalutato, prevalentemente al di fuori del nostro Paese, dopo l'introduzione degli elaboratori elettronici che aiutano a superare le complessità segnalate.

Quando la contabilità analitica è separata dalla contabilità generale, può svolgersi in forma libera o con l'impiego di scritture doppie.

Nel primo caso, si ha il *sistema duplice misto*; nel secondo caso il *sistema duplice contabile o bilanciante*. Il sistema duplice non richiede necessariamente la tenuta di distinti libri contabili, potendo le rilevazioni essere svolte sugli stessi libri, pur rimanendo autonome (la cosa è particolarmente evidente quando si impiegano elaboratori elettronici).

Le tipiche forme di svolgimento della contabilità analitica rispetto ai collegamenti con la contabilità generale sono quindi:

– *sistema duplice misto*.

Le due contabilità sono nettamente staccate e si avvalgono di strumenti diversi.

La contabilità generale si avvale dei conti e delle conseguenti scritture doppie, mentre la contabilità analitica è svolta in forma libera (extracontabilmente);

– *sistema duplice contabile*.

Le due contabilità, pur svolgendosi autonomamente con serie proprie di conti, anche se effettuate sugli stessi registri, si avvalgono della metodologia delle scritture doppie.

– *sistema unico contabile o bilanciante*.

Si ha la completa fusione delle rilevazioni contabili tendenti alla determinazione del reddito d'esercizio e alla determinazione dei costi, ricavi e risultati economici analitici.

Si esamineranno le tre forme di svolgimento.

8.2 La contabilità industriale svolta secondo il sistema duplice misto

La prima forma di svolgimento è la più semplice e, forse, la più diffusa.

La terminologia usata è sufficientemente esplicativa. Lo svolgimento è:

– *duplice*, perché la contabilità generale e quella industriale sono svolte distintamente;

– *misto*, perché la metodologia usata nelle due contabilità è diversa.

Infatti la contabilità generale è tenuta con la tipica forma contabile della partita doppia, o delle scritture bilancianti, mentre la contabilità analitica è svolta in forme libere, mediante l'impiego di schede, prospetti, tabulati ecc.

La *contabilità generale* è tenuta nella sua forma più lineare, postulata dal sistema del reddito e dai sistemi da esso derivati.

I fatti vengono rilevati in relazione alla loro manifestazione numeraria; trattasi quindi dei fatti esterni, che pongono l'azienda in relazione con terze economie. Per riclassificazione si rilevano i costi e i ricavi che, opportunamente rettificati o integrati con le scritture di assestamento, consentono di esprimere una misura del risultato economico dell'esercizio. La contabilità generale così impostata ignora tutti i fatti interni con i quali si attua la produzione tecnica d'impresa, proprio perché per essi manca la base oggettiva di misurazione, ossia la variazione numeraria.

La *contabilità analitica* si dà carico di rilevare anche i fatti interni di gestione di natura non numeraria, ma senza utilizzare lo strumento contabile bilanciante.

La contabilità analitica raccoglie i dati di costi, ricavi e risultati parziali mediante appositi strumenti (schede, registri, supporti meccanografici ecc.) e giunge ad effettuare delle sintesi periodiche, con cadenza mensile e trimestrale, utilizzando appositi strumenti di rilevazione complessiva (prospetti, tabulati meccanografici ecc.).

Di tali prospetti riassuntivi si sono già presentati esempi (foglio di commessa, scheda di costo per processo, riassunto delle figure di costo, prospetto di ripartizione per centri di costo).

La contabilità analitica tenuta secondo questa forma di svolgimento presenta alcuni vantaggi e alcuni grossi difetti.

I *vantaggi* consistono soprattutto nella sua adattabilità a ogni modalità di svolgimento e a ogni scopo di calcolo dei costi, in quanto non è vincolata alla forma bilanciante del conto. Si dice infatti che la contabilità analitica è svolta *extracontabilmente*.

Ciò consente di evidenziare, sullo stesso prospetto, le varie configurazioni di costo e di giungere a determinare risultati complessivi sulla base di una serie di differenze (margine lordo di contribuzione, margine semilordo di contribuzione ecc.).

Ciò risulta in linea con quanto più volte affermato e cioè che la contabilità analitica deve utilizzare figure diverse di costi a seconda delle informazioni che si rendono necessarie agli organi aziendali (orientare le scelte di convenienza economica, controllare l'andamento economico della gestione, valutare il contributo dei singoli prodotti o delle varie categorie di prodotti al complessivo profitto aziendale ecc.).

I *difetti* sono riassumibili nella mancanza di collegamenti con la contabilità generale e nella mancanza di collegamenti all'interno delle scritture. La mancanza di tali collegamenti rende complessi i controlli sulla correttezza delle rilevazioni.

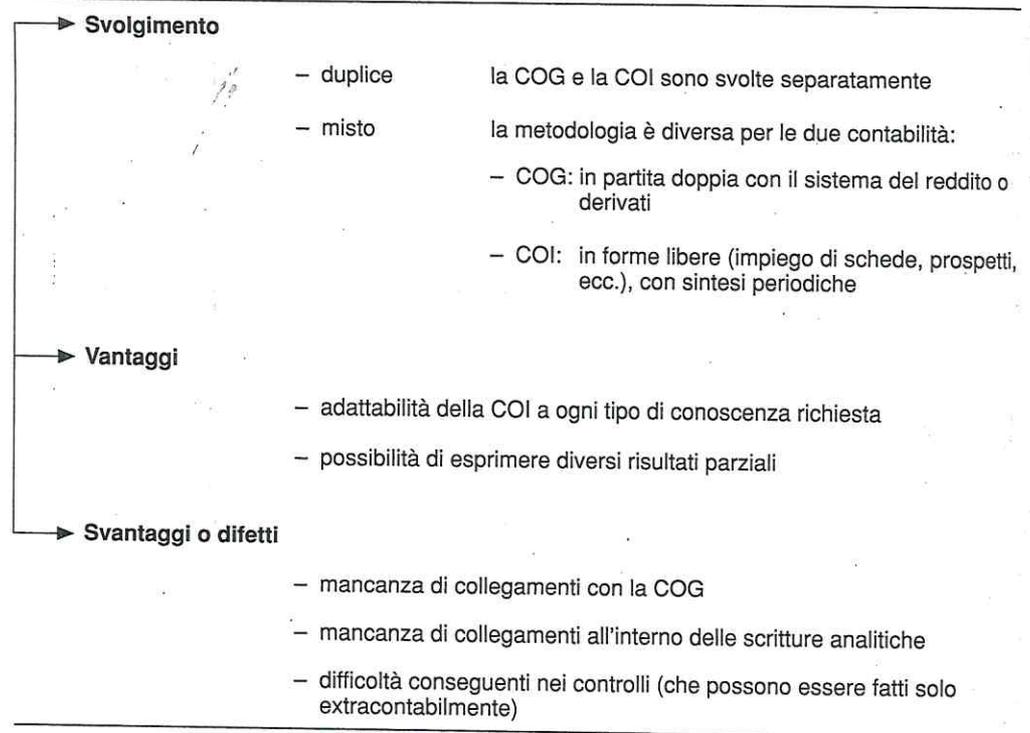
I controlli circa la completezza delle rilevazioni possono essere eseguiti solo con confronti extracontabili con la contabilità generale.

Ad esempio, salvo che per le differenze già segnalate in precedenza (costi figurativi, costi neutrali), il totale dei costi rilevati in un certo periodo dalla contabilità generale deve corrispondere al totale dei costi considerato nella contabilità analitica per lo stesso periodo di tempo, a meno che si usino criteri diversi nella valorizzazione dei consumi.

Quanto sopra affermato è sintetizzato nella *figura 8.2*.

Ovviamente, sempre che non si usino criteri diversi di valorizzazione dei dati della contabilità generale nella contabilità analitica, anche la somma dei risultati economici parziali della contabilità analitica deve corrispondere al risultato economico della contabilità generale, a condizione che si usino gli stessi costi (ad esempio se la contabilità analitica determina il costo economico-tecnico dei prodotti non si può pretendere che i risultati economici delle due contabilità coincidano). In altri termini, la contabilità generale giunge a determinare il risultato netto dell'esercizio, mentre la contabilità analitica può giungere a determinare risultati parziali dello stesso tipo,

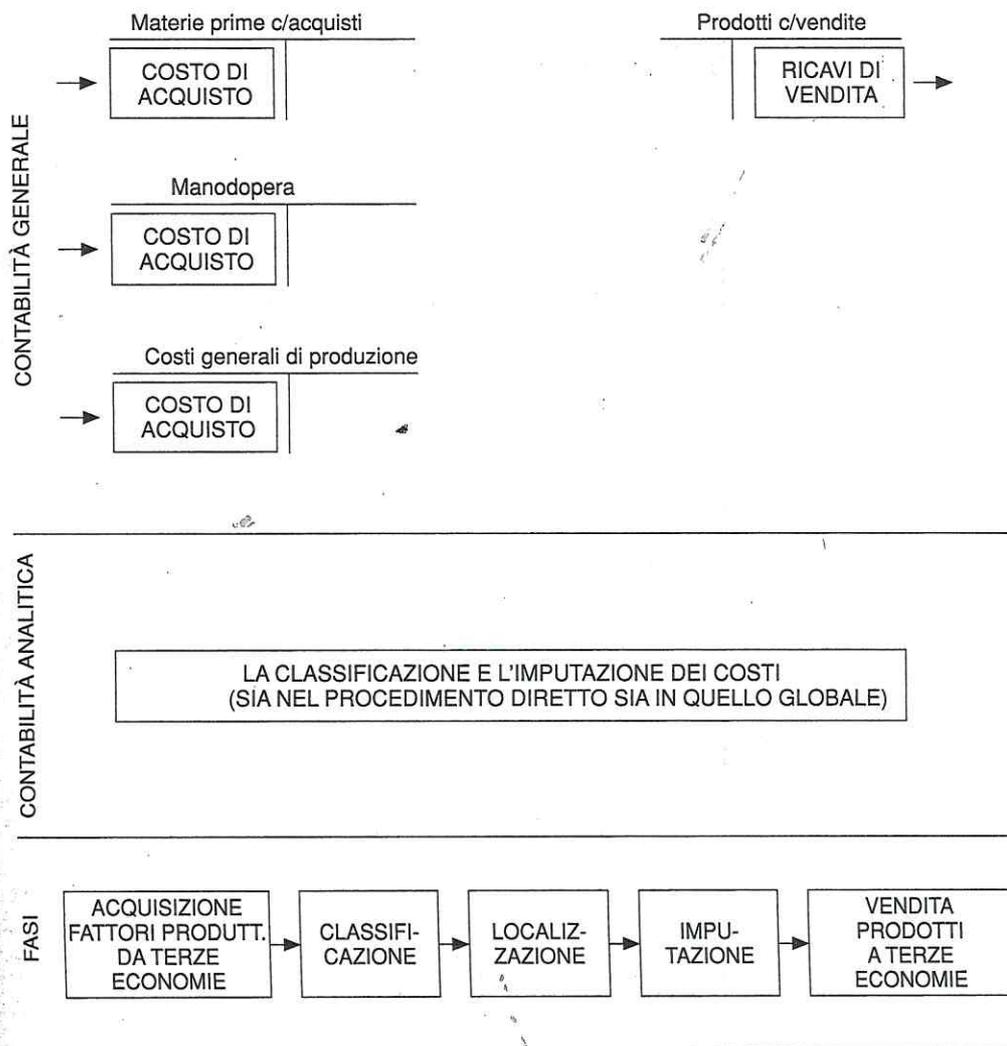
Fig. 8.2 SISTEMA DUPLICE MISTO



ossia netti, se accoglie la configurazione a costo pieno denominata costo complessivo, o lordi, se utilizza figure o configurazioni parziali di costi (costo industriale, costo variabile, costo diretto ecc.).

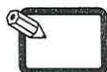
La figura 8.3 evidenzia il piano dei conti della contabilità analitica, limitati a quelli di natura industriale, e le operazioni che si rendono necessarie per lo svolgimento della contabilità analitica in forma libera (classificazione dei costi, eventuale localizzazione, imputazione agli oggetti di calcolo, il tutto svolto in forma libera extracontabilmente).

Fig. 8.3 CONTABILITÀ ANALITICA E GENERALE SECONDO IL SISTEMA DUPLICE MISTO



Viene successivamente presentata una brevissima applicazione, i cui dati serviranno anche per esemplificare lo svolgimento della altre due forme di contabilità analitica, che si limita a determinare i costi industriali di due prodotti, dei quali provvede anche a determinare il risultato economico parziale.

Per rendere semplice l'applicazione si evita la fase della localizzazione dei costi ai vari centri.



Caso 20 – Contabilità generale e contabilità analitica (sistema duplice misto)

In l'impresa industriale compie le seguenti operazioni (non si tiene conto dell'Iva e di quant'altro previsto da norme previdenziali ed erariali), dopo aver avuto un apporto di capitale di € 5.000:

- 1) *acquista 6.000 unità di materie prime a € 1 per unità;*
- 2) *paga al personale dipendente 500 ore a € 8 l'ora;*
- 3) *paga € 600 per forza motrice;*
- 4) *sostiene in contanti altri costi generali di produzione per € 1.500;*
- 5) *impiega 5.000 unità delle materie prime e precisamente 3.000 per la lavorazione A e 2.000 per la lavorazione B;*
- 6) *le ore di lavoro dei dipendenti risultano così utilizzate: 300 per la lavorazione A, 100 per la lavorazione B e 100 per lavori comuni;*
- 7) *i costi generali di produzione sono attribuiti alle due lavorazioni in relazione al costo della materia prima impiegata;*
- 8) *dalla lavorazione si ottengono 6.000 unità di prodotto A e 5.000 unità di prodotto B, che vengono passate al magazzino in attesa di vendita;*
- 9) *sostiene altri costi amministrativi e commerciali per complessive € 2.100;*
- 10) *vende tutti i prodotti A per € 10.000 in contanti*
- 11) *vende 4.000 unità di prodotti B a € 1,4 per unità, a credito.*

Rilevare le suddette operazioni in contabilità generale e nella contabilità analitica, pervenendo a determinare il risultato generale e i risultati parziali delle operazioni, nell'ipotesi che siano le uniche compiute.

Le rimanenze sono valutate al costo industriale.

Osservazioni generali:

- questa applicazione è semplificata al massimo. Per semplicità, è stata pure omessa la localizzazione dei costi ai vari centri. Il caso ha esclusivamente carattere didattico;
- il caso verrà ripetuto anche con gli altri sistemi contabili, al fine di evidenziare le sostanziali differenze.

Osservazioni particolari:

- quando la contabilità analitica è tenuta con il sistema duplice misto si hanno due sistemi di scritture:

• la contabilità generale, svolta con il metodo della partita doppia, che si limita a rilevare i fatti di gestione esterna misurati da variazioni numerarie, ignorando completamente i fatti interni di natura non numeraria;

• la contabilità industriale, che non si avvale del metodo contabile, ma che è tenuta extracontabilmente. Utilizza perciò strumenti liberi, e cioè tabelle, prospetti ecc.;

– si immagini che la contabilità analitica si limiti a rilevare il costo industriale dei singoli prodotti, senza procedere alla ripartizione dei costi comuni non industriali;

– dalla contabilità generale si ottiene il risultato economico del periodo considerato, mentre dalla contabilità analitica si ottengono i risultati parziali (nel caso riferiti ai due prodotti);

– la valutazione delle rimanenze delle materie è effettuata sulla base del costo primo di acquisto, corrispondente al costo di acquisto esposto in fattura;

– la valutazione dei prodotti B viene effettuata al costo industriale o di produzione, ottenuto dalla contabilità analitica. Il costo unitario è pari al costo totale del prodotto B diviso per il numero di prodotti B ottenuti ($3.960 : 5.000 = 0,792$).

Ciò evidenzia uno dei rapporti che in ogni caso esistono fra la contabilità analitica e la contabilità generale (la contabilità analitica fornisce i dati necessari alla contabilità generale per effettuare le valutazioni per il bilancio).

Come si noterà al termine dell'applicazione la somma degli utili parziali della contabilità analitica, al netto dei costi generali non imputati, corrisponde all'utile evidenziato dalla contabilità generale.

A) Contabilità generale

| N. | Data | Descrizione | DARE | AVERE | Codici | CONTO |
|-----|------|-----------------------------------------------|-------|-------|--------|---------------------------------------------|
| ... | ... | apporto iniziale | 5.000 | | ... | Cassa |
| | ... | apporto iniziale | | 5.000 | ... | Capitale netto |
| 1) | ... | acquisto di 6.000 unità a € 1 | 6.000 | | ... | Materie prime c/acquisti |
| | ... | acquisto di 6.000 unità a € 1 | | 6.000 | ... | Fornitori |
| 2) | ... | pagate al personale 500 ore a € 8 | 4.000 | | ... | Manodopera |
| | ... | pagate al personale 500 ore a € 8 | | 4.000 | ... | Cassa |
| 3) | ... | pagata bolletta Enel | 600 | | ... | Forza motrice |
| | ... | pagata bolletta Enel | | 600 | ... | Cassa |
| 4) | ... | sostenuti in contanti altri costi industriali | 1.500 | | ... | Costi generali di produzione |
| | ... | sostenuti in contanti altri costi industriali | | 1.500 | ... | Cassa |
| 9) | ... | sostenuti in contanti altri costi | 2.100 | | ... | Costi generali amministrativi e commerciali |
| | ... | sostenuti in contanti altri costi | | 2.100 | ... | Cassa |

| | | | | | | | |
|-----|-----|-----------------------------------------------------------------|---------------|---------------|--|--|---------------------------------------------|
| 10) | ... | vendita in contanti dei prodotti A | 10.000 | | | | Cassa |
| | ... | vendita in contanti dei prodotti A | | 10.000 | | | Prodotti c/vendite |
| 11) | ... | vendita a credito di 4.000 unità di prodotto B a € 1,4 | 5.600 | | | | Clienti |
| | ... | vendita a credito di 4.000 unità di prodotto B a € 1,4 | | 5.600 | | | Prodotti c/vendite |
| | ... | valore attribuito alle rimanenze finali (1.000 unità a € 1) | 1.000 | | | | Materie prime c/rimanenze |
| | ... | valore attribuito alle rimanenze finali (1.000 unità a € 1) | | 1.000 | | | Variazioni scorte materie |
| | ... | valore attribuito alle rimanenze finali (1.000 unità a € 0,792) | 792 | | | | Prodotti c/rimanenze |
| | ... | valore attribuito alle rimanenze finali (1.000 unità a € 0,792) | | 792 | | | Variazioni scorte prodotti |
| | ... | epilogo costi d'esercizio | 14.200 | | | | Profitti e perdite |
| | ... | epilogo costi d'esercizio | | 6.000 | | | Materia prime c/acquisti |
| | ... | epilogo costi d'esercizio | | 4.000 | | | Manodopera |
| | ... | epilogo costi d'esercizio | | 600 | | | Forza motrice |
| | ... | epilogo costi d'esercizio | | 1.500 | | | Costi generali di produzione |
| | ... | epilogo costi d'esercizio | | 2.100 | | | Costi generali amministrativi e commerciali |
| | ... | epilogo ricavi d'esercizio | 15.600 | | | | Prodotti c/vendite |
| | ... | epilogo ricavi d'esercizio | 1.000 | | | | Variazioni scorte materie ... |
| | ... | epilogo ricavi d'esercizio | 792 | | | | Variazioni scorte prodotti ... |
| | ... | epilogo ricavi d'esercizio | | 17.392 | | | Profitti e perdite |
| | ... | utile dell'esercizio | 3.192 | | | | Profitti e perdite |
| | ... | utile dell'esercizio | | 3.192 | | | Capitale netto |
| | ... | chiusura generale dei conti | 6.000 | | | | Fornitori |
| | ... | chiusura generale dei conti | 8.192 | | | | Capitale netto |
| | ... | chiusura generale dei conti | | 6.800 | | | Cassa |
| | ... | chiusura generale dei conti | | 5.600 | | | Clienti |
| | ... | chiusura generale dei conti | | 1.000 | | | Materie prime c/rimanenze |
| | ... | chiusura generale dei conti | | 792 | | | Prodotti c/rimanenze |
| | | Totale generale € | 85.568 | 85.568 | | | |

B) Contabilità analitica

Si determinano ora i risultati delle due produzioni con l'impiego di una tabella:

| | Lavorazioni | | |
|---------------------|-------------|-------|--------|
| | A | B | Totale |
| Materie prime: | | | |
| A 3.000 × 1 | 3.000 | | 3.000 |
| B 2.000 × 1 | | 2.000 | 2.000 |
| | | | 5.000 |
| Manodopera diretta: | | | |
| A 300 × 8 | 2.400 | | 2.400 |
| B 100 × 8 | | 800 | 800 |
| | | | 3.200 |

| | | | | |
|---|---------------------------------------------------------------|--------|-------|--------|
| 1 | Costo primo | 5.400 | 2.800 | 8.200 |
| | Quota di costi generali industriali: | | | |
| | forza motrice 600 | | | |
| | manodopera indiretta 800 | | | |
| | Altri costi industriali 1.500 | | | |
| | <u>2.900</u> | | | |
| A | $\frac{2.900}{5.000} \times 3.000$ | 1.740 | | |
| B | $\frac{2.900}{5.000} \times 2.000$ | | 1.160 | 2.900 |
| 2 | Costo industriale | 7.140 | 3.960 | 11.100 |
| | - Valore delle rimanenze finali | | | |
| A | | - | | |
| B | $\frac{3.960}{5.000} \times 1.000$ | | (792) | (792) |
| 3 | Costo della produzione venduta | 7.140 | 3.168 | 10.308 |
| 4 | Ricavo di vendita | 10.000 | 5.600 | 15.600 |
| 5 | Utile lordo (4 - 3) | 2.860 | 2.432 | 5.292 |
| | - Costi generali amministrativi e commerciali (non ripartiti) | | | 2.100 |
| 6 | Utile netto | | | 3.192 |

8.3 La contabilità industriale con il sistema duplice contabile

Questa forma di svolgimento è denominata:

- *duplice*, perché prevede due sistemi di scritture con funzionamento autonomo, anche se presentano punti di collegamento e di confronto;

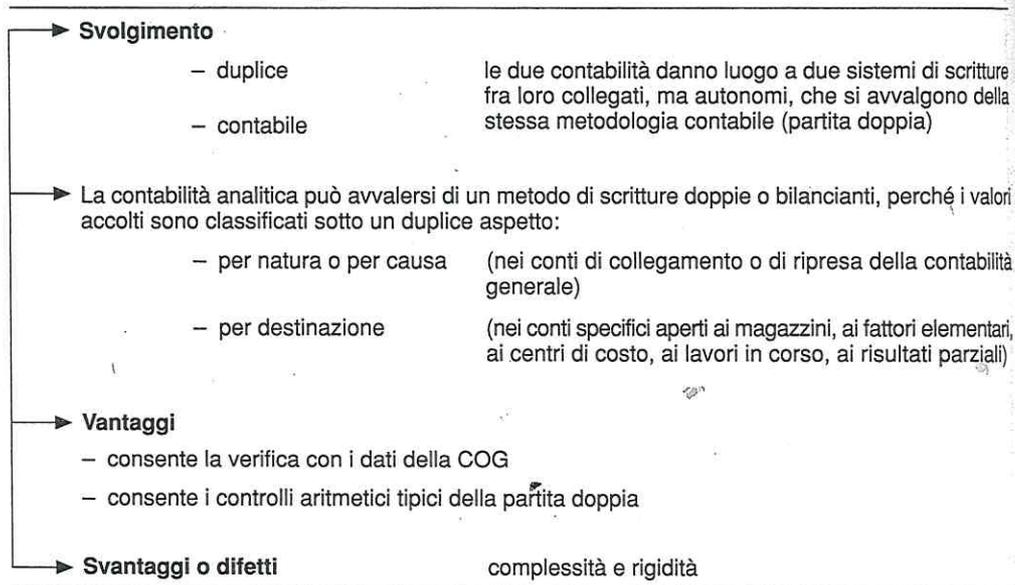
- *contabile*, perché i due sistemi di scritture usano lo stesso strumento: le scritture doppie o bilancianti.

La contabilità generale, obbligatoria, è ordinata in modo da controllare la gestione finanziaria e da pervenire a sintesi periodiche (determinazione del reddito come differenza fra componenti positivi e negativi di reddito originari, sia pure rettificati, e del capitale di funzionamento).

La contabilità analitica, usando lo stesso strumento, ossia le scritture doppie, si limita a rilevare costi e ricavi e a pervenire, normalmente per periodi infrannuali, alla determinazione di risultati economici parziali.

La contabilità analitica, sulla scorta dei dati elementari raccolti, provvede a rilevare in partita doppia i dati stessi, relativi ai fenomeni di gestione interna.

Fig. 8.4 SISTEMA DUPLICE CONTABILE



La contabilità analitica in partita doppia mantiene sempre collegamenti formali con la contabilità generale, tramite i conti di collegamento, di cui si tratterà in seguito.

I vantaggi del sistema duplice contabile consistono nel fatto che è possibile:

- effettuare la verifica continua con i dati della contabilità generale;
- effettuare il controllo aritmetico proprio della partita doppia.

Lo svantaggio, rispetto al sistema duplice misto, risiede nella maggiore complessità e rigidità della rilevazione in partita doppia rispetto alla rilevazione libera.

La contabilità analitica può avvalersi di scritture doppie perché i valori che rileva sono classificati sotto un duplice aspetto e cioè:

- per natura o per causa, in una serie di conti (*conti di collegamento* o di ripresa dalla contabilità generale);
- per destinazione, nella seconda serie di conti detti *conti di svolgimento* (conti che accolgono i movimenti interni).

Pur con le varianti che si vedranno, la contabilità analitica a forma bilanciante si avvale delle seguenti classi di conti:

A) *conti di collegamento o di ripresa dei costi e dei ricavi della contabilità generale.*

Accolgono gli stessi costi e ricavi della contabilità generale. Il loro funzionamento, antitetico a quello della contabilità generale, è, schematicamente, il seguente:

*Conti ripresa costi**Conti ripresa ricavi*

| DARE | AVERE | DARE | AVERE |
|------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------|
| | Costi della contabilità generale (rilevazione secondo causa) | Ricavi della contabilità generale (rilevazione secondo causa) | |

Vi sono inoltre i conti di ripresa delle rimanenze, che funzionano, sempre in modo antitetico a quelli della COG, solo all'inizio e alla fine dell'esercizio.

*Conti ripresa esistenze iniziali**Conti ripresa rimanenze finali*

| DARE | AVERE | DARE | AVERE |
|------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------|-------|
| | Esistenze iniziali della contabilità generale | Rimanenze finali della contabilità generale | |

La contropartita è rappresentata dai "conti di magazzino" e dai "conti agli altri fattori produttivi".

La ripresa delle esistenze iniziali di materie dalla contabilità generale viene effettuata nel sistema della contabilità analitica con la seguente registrazione:

D MAGAZZINO MATERIE
A CONTO RIPRESA ESISTENZE INIZIALI

Analogamente per la ripresa di costi diversi da quelli costituibili in scorta, ad esempio risconti attivi iniziali di canoni di leasing, si avrà la seguente scrittura:

D LOCAZIONI INDUSTRIALI
A CONTI RIPRESA COSTI

Questa stessa scrittura viene fatta a ogni ripresa di costi di esercizio dalla contabilità generale.

Le cose si complicano, ovviamente, se la ripresa viene effettuata a costi diversi da quelli della contabilità generale, perché in questa ipotesi occorre aprire una serie di conti denominati "Delta" o "Differenze", come si vedrà in seguito.

Il caso si presenta, ad esempio, per le materie: l'acquisto viene rilevato a prezzi effettivi mentre il consumo nelle lavorazioni viene valorizzato a prezzi standard.

B) *Conti di svolgimento*a) *conti alle rimanenze di materiali e di prodotti (conti magazzino).*

I conti rilevano le rimanenze di materie in attesa di lavorazione e derivate dagli acquisti e le rimanenze di prodotti in attesa di vendita, derivate dalle lavorazioni ultimate.

Il loro funzionamento è il seguente:

| <i>Magazzino materie</i> | | <i>Magazzino prodotti</i> | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| DARE | AVERE | DARE | AVERE |
| Esistenze iniziali (in contropartita al conto ripresa esistenze iniziali) | | Esistenze iniziali (in contropartita al conto ripresa esistenze iniziali) | |
| Carico delle materie in magazzino (in contropartita al conto di ripresa degli acquisti) | Consumi di materie nella lavorazione (con addebito dei conti ai lavori in corso) | Carico dei prodotti ottenuti dalle lavorazioni (con accredito dei conti lavorazioni) | Passaggio del costo dei prodotti venduti ai conti al risultato economico |
| | Rimanenze finali (in contropartita al conto ripresa rimanenze finali) | | Rimanenze finali (in contropartita al conto ripresa rimanenze finali) |

I conti magazzino sono denominati anche conti d'inventario permanente perché, a parte differenze per errori o modifiche di valutazioni, sono in grado di fornire in ogni momento il valore a costo delle rimanenze.

b) *conti agli altri fattori di produzione (costi elementari).*

Accolgono i valori degli altri fattori di produzione non suscettibili di accumulazione in scorta.

Sono addebitati in contropartita al conto di ripresa della contabilità generale, e accreditati per l'impiego nelle lavorazioni. Si ha:

Altri fattori di produzione

| DARE | AVERE |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| Costi degli altri fattori di produzione (in contropartita al conto di ripresa) | Impiego dei fattori nelle lavorazioni (con localizzazione ai centri di costo) |

c) *conti aperti ai centri di costo.*

Vengono addebitati per l'importo dei costi relativi a ciascun centro (costi originari, costi ripartiti e costi addensati per successive localizzazioni).

Vengono accreditati per i costi relativi alle lavorazioni compiute nel centro di costo, addebitati alle varie lavorazioni. Si ha:

Centri di costo X

| DARE | AVERE |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| Costi relativi al centro per i fattori impiegati (originari e ripartiti) | Costi attribuiti ai vari lavori in corso |

A seconda poi che si tratti di centri finali o di centri intermedi si ha l'addebitamento dagli altri centri o l'accreditamento agli altri centri (ribaltamento).

L'attribuzione ai centri di costo dei fattori di produzione che costituiscono i costi originari dei centri (di norma non vengono attribuiti ai centri ma alle lavorazioni i costi dei materiali diretti, in particolare delle materie prime) dà luogo alla seguente rilevazione in partita doppia:

D CENTRO DI COSTO X
A ALTRI FATTORI DELLA PRODUZIONE (...)

d) *conti aperti ai lavori in corso.*

Vengono addebitati per l'importo dei costi relativi a ciascun lavoro (commessa interna o esterna, fase di lavorazione ecc.) e cioè dei materiali (che provengono normalmente dal magazzino) e dei costi (che provengono dai centri di costo).

Lo schema è il seguente:

Lavorazione A

| DARE | AVERE |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Esistenze iniziali di semilavorati o di lavori in corso (in contropartita al conto ripresa esistenze iniziali) | |
| Costi addebitati e provenienti da: - magazzino materie - centri di costo produttivi | Totale del costo dei prodotti ottenuti (al netto del valore dei semilavorati finali) passato al conto magazzino prodotti |
| | Rimanenze finali di semilavorati o di lavori in corso (in contropartita al conto rimanenze finali) |

L'imputazione alle lavorazioni in corso dei costi delle materie e quelli che sono stati preventivamente raccolti nei conti ai centri di costo viene effettuata con le seguenti rilevazioni contabili dei conti della contabilità analitica, sempre che non si debbano rilevare, negli appositi conti, delle differenze:

D LAVORAZIONE ...
A MAGAZZINO MATERIE

e

D LAVORAZIONE ...
A CENTRO DI COSTO ...

Completata la lavorazione il costo dei prodotti ottenuti è trasferito ai conti Magazzino prodotti con la scrittura, ove non si rilevino differenze:

D MAGAZZINO PRODOTTI
A LAVORAZIONE ...

Per il funzionamento dei conti Magazzino prodotti si veda quanto indicato al precedente punto a).

e) *conti accesi ai risultati parziali finali.*

I conti accesi ai vari risultati finali parziali o analitici vengono addebitati per il costo relativo ai prodotti venduti, in contropartita alla registrazione che viene effettuata in avere del conto Magazzino prodotti.

Sono invece accreditati per l'importo dei ricavi ripreso dalla contabilità generale (la contropartita è l'addebito ai "conti ripresa ricavi").

In occasione della vendita dei prodotti si effettuano le seguenti due rilevazioni:

– scarico dal magazzino prodotti (al costo):

D CONTO AL RISULTATO ECONOMICO PARZIALE ...
A MAGAZZINO PRODOTTI

In questo modo il conto Magazzino prodotti evidenzia l'inventario permanente dei prodotti in magazzino, ossia il costo dei prodotti non ancora venduti.

– ripresa del ricavo dalla contabilità generale (se non si devono rilevare differenze di valorizzazione):

D CONTO RIPRESA RICAVI
A CONTO AL RISULTATO ECONOMICO PARZIALE ...

Il saldo, che rappresenta la differenza fra il costo del venduto e il ricavo di vendita, è il risultato economico analitico, che può essere trasferito a un conto generale di risultato economico. Lo schema è quindi il seguente:

Conti ai risultati economici parziali

| DARE | AVERE |
|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Costo relativo ai prodotti venduti (contropartita: Magazzino prodotti) | Ricavi di vendita dei prodotti (contropartita: conti di ripresa dei ricavi dalla contabilità generale) |
| Risultato economico analitico | |

Il saldo del conto al risultato economico generale rappresenta la sintesi dei vari risultati parziali.

Uno schema semplificato al massimo relativo al sistema duplice contabile è presentato alla figura che segue.

Fig. 8.5 SISTEMA DUPLICE CONTABILE (PIANO DEI CONTI)

Prima serie: Conti di collegamento o di ripresa dei costi e dei ricavi della COG

- Conti ripresa costi
 - Conti ripresa ricavi
 - Conti ripresa esistenze iniziali
 - Conti ripresa rimanenze finali
- Contropartite: - Conti magazzino (materie e prodotti)
 - Conti agli altri fattori elementari
 - Conti ai risultati economici parziali

Funzionamento: Dare: ripresa ricavi e rimanenze finali
 Avere: ripresa costi e esistenze iniziali

Seconda serie: Conti di svolgimento

- Conti magazzino (materie e prodotti)
- Conti agli altri fattori di produzione
- Conti aperti ai centri di costo
- Conti aperti ai lavori in corso
- Conti magazzino prodotti
- Conti accesi ai risultati parziali finali (e a quello generale)

Funzionamento: Dare: Carico (Costi imputati)
 Avere: Scarico (Costi trasferiti)

Al termine del periodo preso in considerazione:

- i "conti di ripresa dei costi", dei "ricavi" e "delle rimanenze" devono accogliere gli stessi valori dei corrispondenti conti della contabilità generale, ma a sezioni invertite.

Possono evidenziare differenze solo in quanto i criteri di rilevazione dei costi e dei ricavi divergano nei due sistemi (ad esempio per l'esistenza di costi neutrali o per altre cause).

Qualora i criteri adottati per la valorizzazione dei costi divergano fra le due contabilità (costi effettivi per la COG e costi correnti per la COI), si devono aprire specifici conti denominati Δ (delta o differenze). Si tratta dei conti "Differenze costi materie", "Differenze costi manodopera" ecc. Tali conti, della seconda serie, affluiscono al risultato economico generale.

Se la contabilità industriale è tenuta a costi preventivi standard (si veda al riguardo il prossimo capitolo), i conti delta o differenze accolgono le differenze fra i costi effettivi e i costi standard dovute alle varie cause a suo tempo esaminate (differenze di volume, differenze di efficienza ecc.);

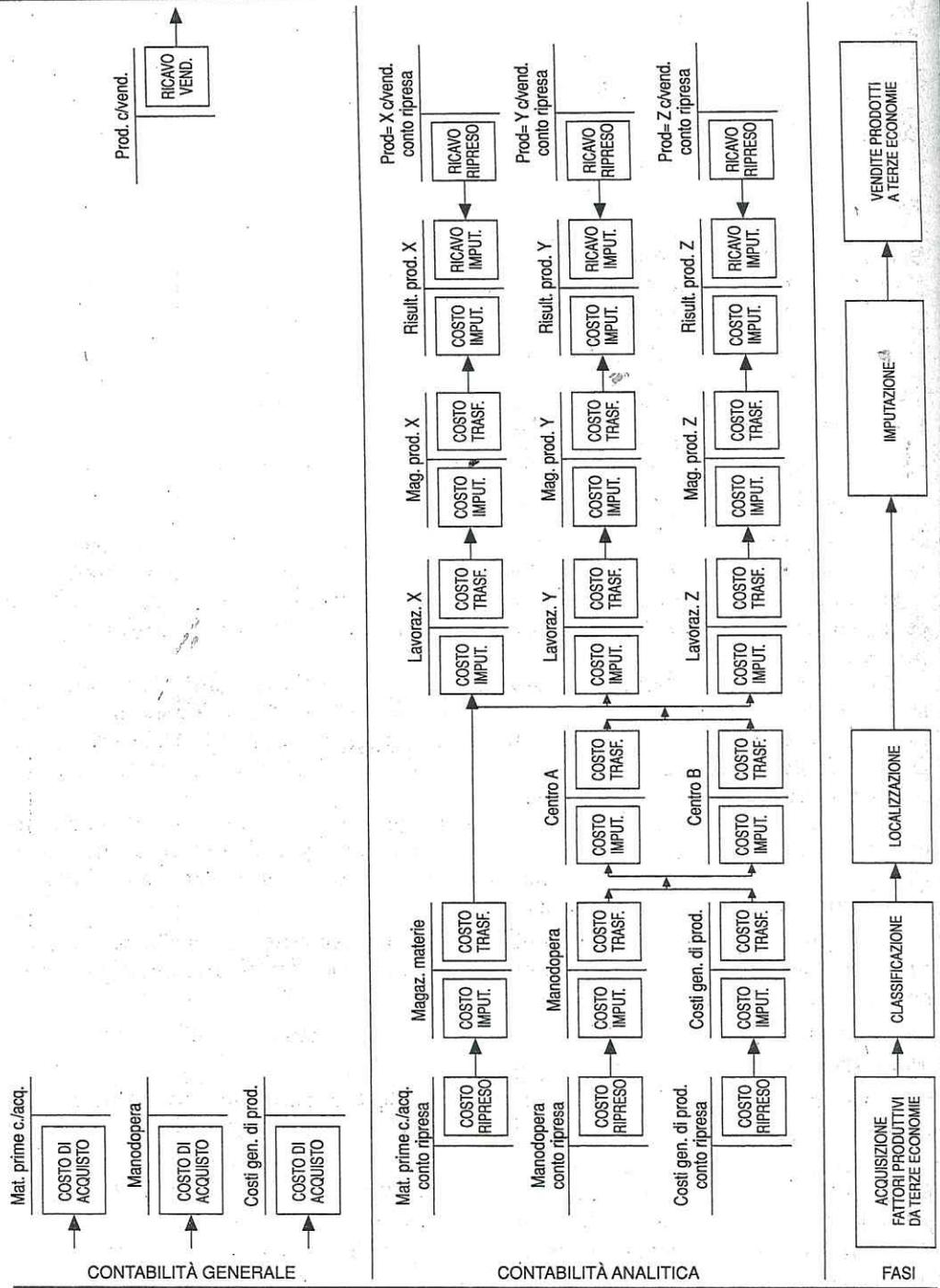
- i "conti magazzino materie" forniscono il valore di costo da attribuire alle materie in rimanenza, da inserire nella contabilità generale (in contropartita ai conti di ripresa delle rimanenze);

- i "conti ai lavori in corso" forniscono il valore di costo dei semilavorati in rimanenza, da inserire nella contabilità generale;

- i "conti magazzino prodotti" forniscono il valore di costo dei prodotti finiti non ancora venduti, e cioè in rimanenza, da inserire in contabilità generale;

- il "conto al risultato generale", sommatoria dei conti ai risultati parziali, deve fornire il risultato economico complessivo, corrispondente a quello della contabilità generale, salvo che vi siano differenze nell'attribuzione dei costi, dei ricavi e delle rimanenze, e salvo l'esistenza in una delle due contabilità di costi e di ricavi non considerati nell'altra.

Fig. 8.6 SCHEMA DELLA CONTABILITÀ ANALITICA CON IL SISTEMA DUPLICE CONTABILE



Il sistema duplice contabile richiede qualche ulteriore nota:

– i valori accolti nei conti variano a seconda delle modalità di svolgimento della contabilità analitica adottate, modalità, intese come contenuti, che verranno prese in considerazione nel prossimo capitolo.

Se si usa la contabilità a costi storici pieni i valori rispecchiano i costi storici pieni (sia per le rimanenze sia per le valorizzazioni dei singoli passaggi). Se si usa la contabilità a direct costing i dati di costo si riferiscono ai costi variabili. Se si usa la contabilità a costi standard i dati sono gli standard;

– il sistema conosce moltissime varianti, legate sovente alle modalità di svolgimento della contabilità industriale.

Una variante consiste ad esempio nella modalità di trattamento dei costi dei materiali, che possono essere attribuiti direttamente ai conti ai lavori in corso o indirettamente ai conti relativi ai centri di costo;

– quando il sistema duplice contabile impiega la metodologia dei costi standard, è necessario introdurre una serie di conti relativi alle variazioni dallo standard, e cioè:

- conti alle variazioni dei prezzi;
- conti alle variazioni dei volumi;
- conto assorbimento costi generali;

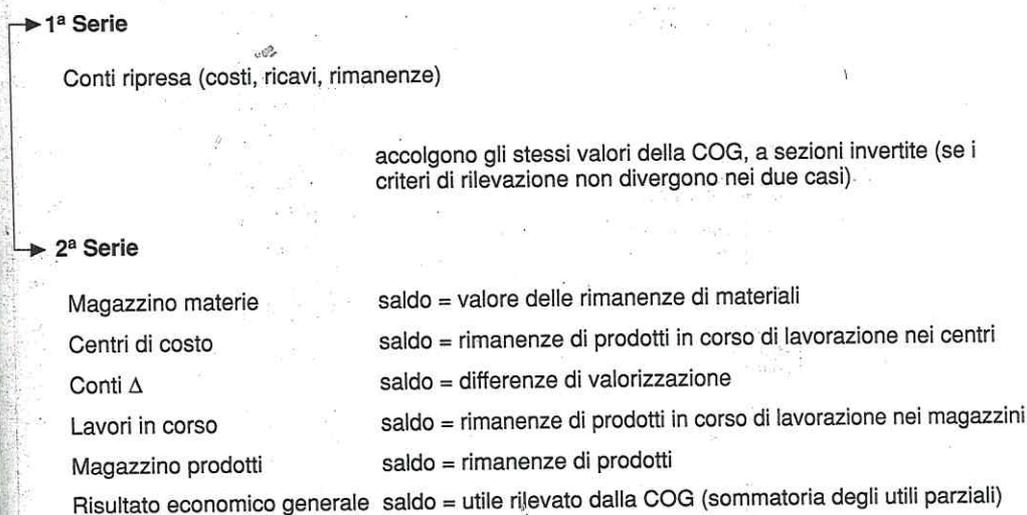
– le due serie di conti antitetici che consentono l'impiego del metodo della partita doppia sono, come si sarà facilmente dedotto:

- *conti di ripresa dei costi, dei ricavi e delle rimanenze della contabilità generale*, che accolgono i valori analizzati per natura.

Il loro funzionamento è il seguente:

- in dare: i ricavi ripresi dalla contabilità generale;

Fig. 8.7 RISULTATI DEI CONTI AL TERMINE DEL PERIODO PRESO IN CONSIDERAZIONE



– in avere: i costi ripresi dalla contabilità generale;

• *conti di svolgimento della contabilità analitica*, che accolgono i valori per destinazione.

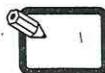
Il funzionamento è il seguente:

– in dare: i costi (addebitati);

– in avere: i ricavi;

i costi stornati (relativi al valore della produzione passata ad altro conto);

– se manca la localizzazione dei costi vengono anche a mancare i conti accessi ai centri di costo, sia finali sia intermedi.



Caso 21 – Contabilità generale e contabilità analitica (sistema duplice contabile)

Con i dati di cui all'esemplificazione precedente si procede a effettuare le rilevazioni connesse con le operazioni indicate, per giungere a determinare il risultato generale e i risultati parziali.

Note:

Si immagini che la contabilità sia svolta su giornali distinti.

La contabilità generale non subisce allora variazioni.

Si presentano quindi le scritture doppie della contabilità analitica, con la quale si perviene solo a determinare il risultato lordo, mancando l'attribuzione dei costi generali non industriali.

Per tale motivo il risultato economico della contabilità analitica è diverso da quello ricavato con la contabilità generale (la differenza è rappresentata da € 2.100, e cioè dai costi generali non industriali).

Contabilità analitica

| | | | | | |
|----|-----|-----------------------------------------|-------|-------|--------------------------------------------|
| 1) | ... | acquisto di 6.000 unità a € 1 | 6.000 | ... | Magazzino materie |
| | ... | acquisto di 6.000 unità a € 1 | | 6.000 | Materie prime c/acq. conto ripresa |
| 2) | ... | pagate h 500 a € 8 | 4.000 | ... | Manodopera |
| | ... | pagate h 500 a € 8 | | 4.000 | Manodopera conto ripresa |
| 3) | ... | pagata bolletta Enel | 600 | ... | Forza motrice |
| | ... | pagata bolletta Enel | | 600 | Forza motrice conto ripresa |
| 4) | ... | pagamento altri costi industriali | 1.500 | ... | Costi generali di produzione |
| | ... | pagamento altri costi industriali | | 1.500 | Costi generali di produzione conto ripresa |
| 5) | ... | consumi delle materie nelle lavorazioni | 3.000 | ... | Lavorazione A (3.000 × 1.000) |
| | ... | consumi delle materie nelle lavorazioni | 2.000 | ... | Lavorazione B (2.000 × 1.000) |
| | ... | consumi delle materie nelle lavorazioni | | 5.000 | Magazzino materie |
| 6) | ... | manodopera impiegata | | 4.000 | Manodopera |
| | ... | manodopera impiegata | 2.400 | | Lavorazione A (300 × 8.000) |

| | | | | | |
|-----|---------------------------------------------------------------------------|--------|--------|--|-----------------------------------------------|
| ... | manodopera impiegata | 800 | | | Lavorazione B (100 × 8.000) |
| ... | manodopera impiegata | 800 | | | Costi gen. di produzione (100 × 8.000) |
| ... | giroconto | 600 | | | Costi generali di produzione |
| ... | giroconto | | 600 | | Forza motrice c/ripresa |
| 7) | attribuzione alle lavorazioni | 1.740 | 2.900 | | Costi generali di produzione |
| ... | attribuzione alle lavorazioni | | | | Lavorazione A |
| ... | attribuzione alle lavorazioni | 1.160 | | | Lavorazione B |
| 8) | passaggio dei prodotti al magazzino prodotti finiti | 7.140 | | | Magazzino prodotto A (6.000 unità) |
| ... | passaggio dei prodotti al magazzino prodotti finiti | 3.960 | | | Magazzino prodotto B (5.000 unità) |
| ... | passaggio dei prodotti al magazzino prodotti finiti | | 7.140 | | Lavorazione A |
| ... | passaggio dei prodotti al magazzino prodotti finiti | | 3.960 | | Lavorazione B |
| 10) | costo delle 6.000 unità vendute | 7.140 | | | Risultato prod. A |
| ... | costo delle 6.000 unità vendute | | 7.140 | | Magazzino prodotto A |
| ... | vendita delle 6.000 unità | 10.000 | | | Prod. c/vend. conto ripresa |
| ... | vendita delle 6.000 unità | | 10.000 | | Risultato prod. A |
| 11) | costo delle 4.000 unità vendute | 3.168 | | | Risultato prod. B |
| ... | costo delle 4.000 unità vendute | | 3.168 | | Magazzino prodotto B |
| ... | vendita delle 4.000 un. a 1,4 € | 5.600 | | | Prod. c/vend. conto ripresa |
| ... | vendita delle 4.000 un. a 1,4 € | | 5.600 | | Risultato prod. B |
| ... | risultato economico globale | | 5.292 | | Risultato economico |
| ... | risultato economico globale | 2.860 | | | Risultato prod. A |
| ... | risultato economico globale | 2.432 | | | Risultato prod. B |
| ... | n. 1000 unità in rimanenza a € 1 | 1.000 | | | Materie prime c/rimanenze conto ripresa |
| ... | n. 1000 unità in rimanenza a € 1 | | 1.000 | | Magazzino materie |
| ... | n. 1000 unità in rimanenza a € 0,792 | 792 | | | Prod. c/rim. conto ripresa |
| ... | n. 1000 unità in rimanenza a € 0,792 | | 792 | | Magazzino prodotti |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | 6.000 | | | Mat. prime c/acq. conto ripr. |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | 4.000 | | | Manodopera conto ripresa |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | 600 | | | Forza motrice conto ripresa |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | 1.500 | | | Costi generali di produzione conto ripresa |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | 5.292 | | | Risultato economico |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | | 15.600 | | Prodotti c/vendite conto ripresa |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | | 1.000 | | Materie c/rimanenze conto ripresa |
| ... | chiusura dei conti di ripresa e del risultato economico complessivo lordo | | 792 | | Prodotti c/rimanenze conto ripresa |
| | Totale generale € | 86.084 | 86.084 | | |

per de-

ccesi ai

.....
ilevazio-
ltato ge-i quale si
costi ge-verso da
ntata daie
icq.

o ripresa

to ripresa

roduzione
roduzione

rie

Come si sarà potuto notare il procedimento duplice misto è di più agile impiego, ma il procedimento duplice contabile:

- consente la verifica con i dati della contabilità generale;
- consente il controllo aritmetico proprio della partita doppia.

8.4 La contabilità industriale svolta con il sistema unico contabile

Con il sistema unico contabile, legato alla logica patrimoniale, la contabilità analitica è incorporata nella contabilità generale, in modo che dalla stessa si ottengono:

- le determinazioni dei costi, dei ricavi e dei risultati analitici;
- le determinazioni relative al bilancio (reddito d'esercizio e capitale di funzionamento) e il controllo della gestione finanziaria dell'impresa.

Il sistema è:

- *unico*, perché consiste in un solo sistema contabile nel quale si inseriscono i conti della contabilità analitica;
- *contabile*, perché le rilevazioni sono svolte con l'impiego del conto, nella forma tipica della partita doppia.

Rispetto a quello che avviene nella contabilità generale pura, si hanno le seguenti varianti:

- i conti accesi ai fattori produttivi funzionano in entrambe le sezioni, perché accolgono sia i valori ordinati per natura sia quelli ordinati per destinazione;
- trovano inserimento altri conti relativi ai centri di costo (se si ha la localizzazione dei costi) e alle produzioni (commesse, prodotti, lavorazioni ecc.);
- anche i conti accesi ai prodotti funzionano nelle due sezioni.

Il piano dei conti diviene allora il seguente:

- *conti elementari*, che accolgono gli elementi reali del capitale di funzionamento e i fattori di produzione;
- *conti al netto*, che accolgono il capitale netto, le sue parti ideali e le spese e rendite, ossia le variazioni del netto dovute alla gestione (e che non entrano a determinare il valore della produzione). Fra questi vi sono i conti "Gestione prodotti".

Nei conti elementari si possono individuare i seguenti gruppi:

- conti agli elementi patrimoniali (valori numerari, rimanenze, immobilizzazioni ecc.);
- conti ai fattori produttivi diversi da quelli accumulabili in scorta (manodopera, forza motrice ecc.);

- conti ai centri di costo (se si procede alla localizzazione);
- conti ai lavori in corso (conti "Lavorazione").

Tutti questi conti vengono addebitati per il carico (entrata di denaro, aumento di materie, di immobilizzazioni ecc.) e vengono accreditati per lo scarico (diminuzione del denaro, impiego dei materiali, vendita dei prodotti ecc.).

I conti di capitale o al netto vengono invece addebitati per le spese e le perdite e per le variazioni negative di capitale, mentre vengono accreditati per i ricavi e le rendite e le variazioni positive di capitale netto. Si ha cioè:

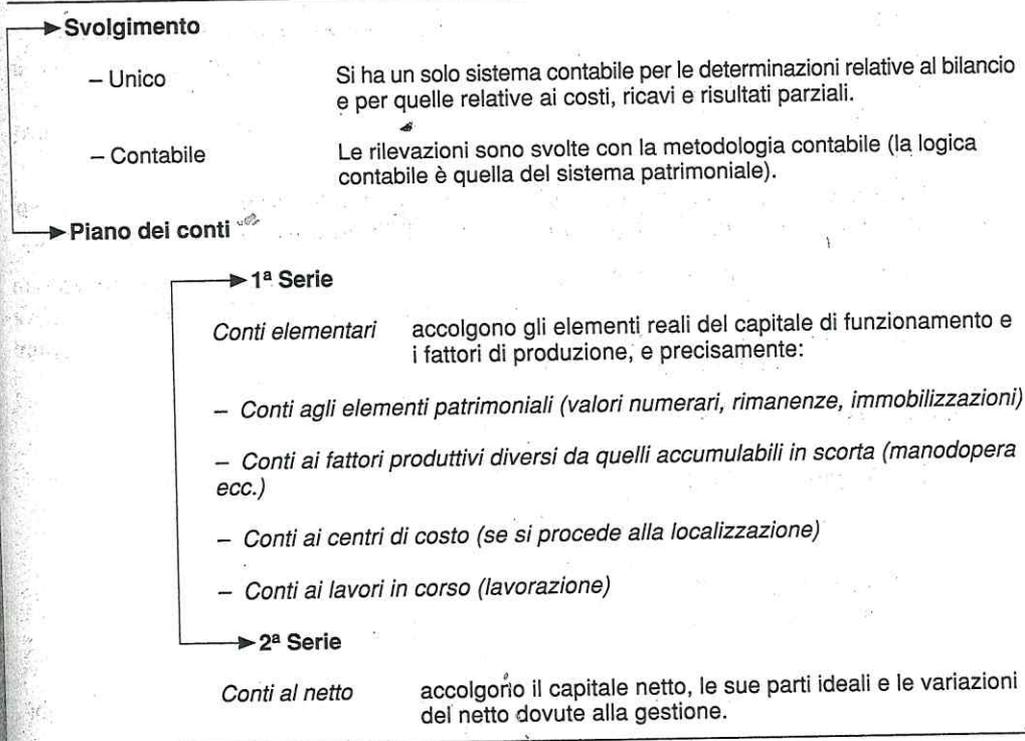
Conti elementari

Conti al netto

| DARE | AVERE | DARE | AVERE |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Variazioni elementari attive (entrate, aumento di elementi patrimoniali attivi, diminuzione di elementi patrimoniali passivi) | Variazioni elementari passive (uscite, diminuzione di elementi patrimoniali attivi e aumento di elementi patrimoniali passivi) | Variazioni nette negative | Variazioni nette positive |

Lo schema di funzionamento del sistema unico contabile è evidenziato dalla figura 8.8.

Fig. 8.8 SISTEMA UNICO CONTABILE



In effetti si ha, semplificando, la seguente procedura:

- all'atto dell'acquisto vengono addebitati i conti elementari accesi ai singoli fattori produttivi;
- al momento in cui i fattori si consumano per il passaggio in lavorazione vengono accreditati i conti accesi ai fattori produttivi elementari e vengono addebitati i conti accesi ai vari centri di costo (l'addebito è fatto immediatamente ai conti relativi alle lavorazioni in corso quando non si ha la localizzazione e, normalmente, per i materiali diretti);
- al momento in cui si vuole determinare il costo di produzione sostenuto per le varie lavorazioni si addebitano i conti «Lavorazione» (accesi alle singole commesse o produzioni) e si accreditano i conti ai centri di costo;
- quando le lavorazioni sono ultimate si accreditano i conti «Lavorazione» e si addebitano i conti «Magazzino prodotti»;
- quando si vendono i prodotti si accreditano i conti «Magazzino prodotti» e si addebitano i conti «Gestione prodotti» per il costo del venduto.

Al termine del periodo considerato:

- i conti accesi agli elementi patrimoniali del capitale forniscono il valore dell'elemento nel momento considerato.

In particolare:

- dal saldo dei conti «Materie» si ricavano le rimanenze finali valutate a costo;
- dal saldo dei conti «Lavorazione» si ricavano le rimanenze finali di prodotti in corso di lavorazione valutate a costo;
- dal saldo dei conti «Magazzino prodotti» si ricavano le rimanenze finali di prodotti valutate a costo;
- dal saldo dei conti «Gestione prodotti» si ricava l'utile lordo sulle vendite, rappresentato dalla differenza fra il costo industriale del venduto e i ricavi di vendita.

I conti «Gestione prodotti» possono non esistere se il ricavo di vendita viene accolto nei conti «Magazzino prodotti». In questo caso però il valore delle rimanenze deve essere determinato extracontabilmente e l'utile lordo sui singoli prodotti viene pure determinato extracontabilmente con la formula:

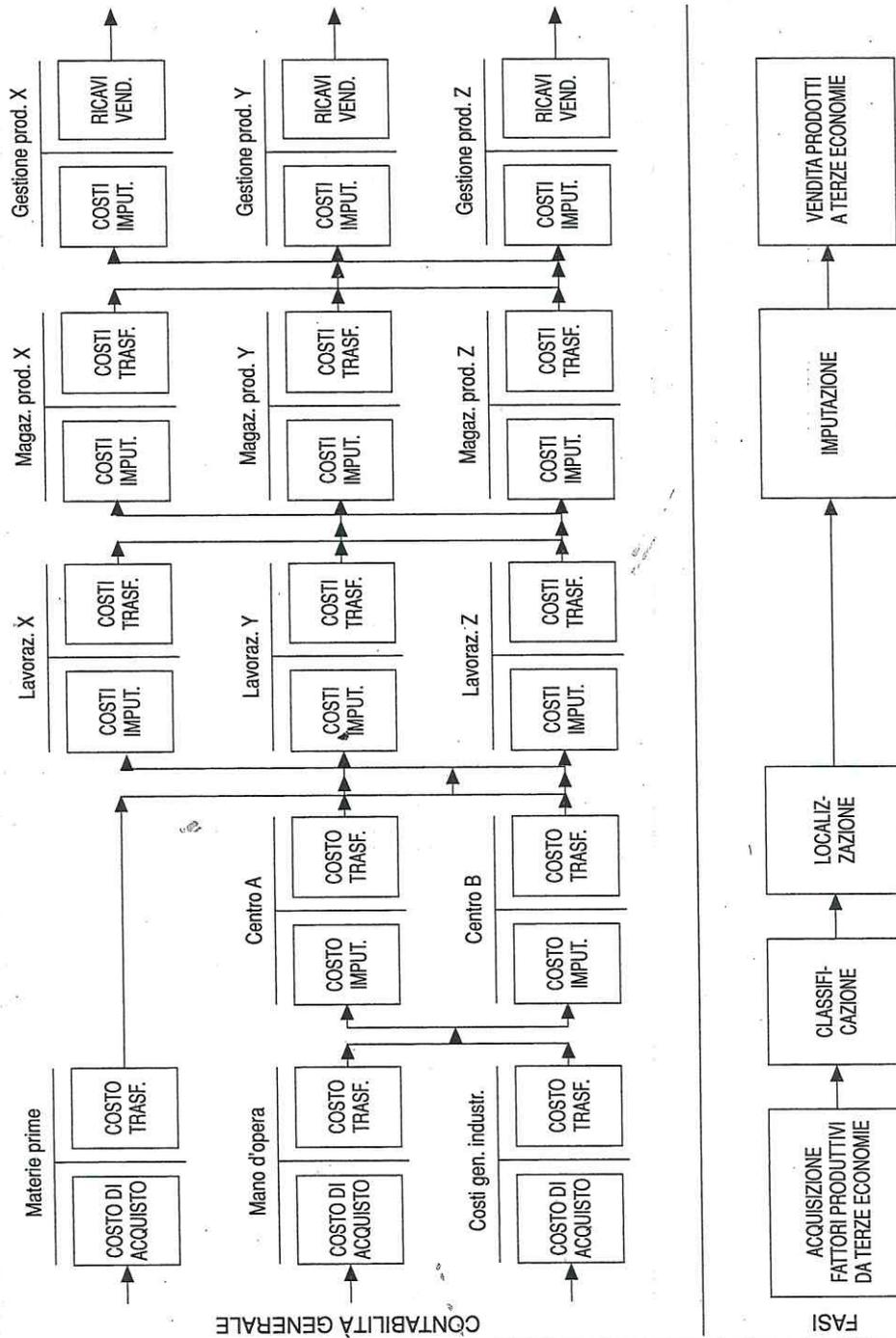
$$\begin{aligned} & \text{A del c/«Magazzino prodotti»} \\ & + \text{Rimanenze} \\ & - \text{D del c/«Magazzino prodotti»} \end{aligned}$$

L'utile lordo viene poi rilevato con la scrittura:

D MAGAZZINO PRODOTTO A
A UTILE PRODOTTO A
utile lordo

Lo schema di funzionamento della contabilità analitica con il sistema unico contabile è evidenziato sinteticamente nella *figura 8.9*.

Fig. 8.9 SCHEMA DELLA CONTABILITÀ ANALITICA CON IL SISTEMA UNICO CONTABILE



ingoli fat-
ne vengo-
debitati i
onti relati-
ente, per i
uto per le
mmesse o
ione" e si
dotti" e si
ore dell'e-
. costo;
prodotti in
ali di pro-
ndite, rap-
vendita.
ne accolto
ienze deve
viene pure
co contabi-

– i conti che accolgono i risultati economici parziali vengono fatti affluire al conto perdite e profitti, con gli altri conti che accolgono spese e perdite e profitti e rendite non considerati nel calcolo dell'utile lordo.

Il sistema unico contabile richiede qualche breve annotazione:

– esso corrisponde alla logica del sistema patrimoniale che determina il reddito di esercizio come somma delle differenze fra variazioni elementari attive e passive, e quindi deve rilevare anche tutti i fenomeni interni non monetari;

– il sistema patrimoniale può sembrare una semplificazione, ma di fatto non lo è, perché la miriade di rilevazioni che si rendono necessarie per determinare il reddito come differenza di variazioni elementari rende pesanti e oscure le scritture. Con l'introduzione degli elaboratori le complicazioni contabili sono però ora di fatto superate;

– il sistema patrimoniale non può essere adottato dalle società e dalle aziende in genere che, per effetto dell'art. 2425 c.c., devono determinare il reddito come differenza fra i costi e i ricavi rilevati in diretta derivazione dalle variazioni numerarie;

– per ovviare a quest'ultimo inconveniente è stata introdotta una variante, mediante la quale i conti che accolgono i costi ed i ricavi vengono divisi in due gruppi:

- *conti rilevazione*, che accolgono i costi ed i ricavi, classificati per natura, rilevati sulla base delle variazioni numerarie;

Fig. 8.10 RISULTATI DEI CONTI AL TERMINE DEL PERIODO CONSIDERATO

| → 1ª Serie | | conti agli elementi patrimoniali (conti elementari) | |
|------------|-----------------------------|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| | | | forniscono il valore dell'elemento al momento considerato |
| | | | in particolare: |
| | conti materie: | | valore delle rimanenze valutate a costo |
| | conti agli altri fattori: | | nessun saldo |
| | conti ai centri di costo: | | valore delle rimanenze a costo dei prodotti in corso di lavorazione |
| | conti lavorazione: | | valore delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione a costo |
| | conti magazzino prodotti: | | rimanenze di prodotti a costo |
| → 2ª Serie | | conti al netto | |
| | conti gestione prodotti: | | utile lordo sulle vendite |
| | conti alle spese e rendite: | | componenti del risultato economico dell'esercizio |

Fig. 8.11 ALTRE CONSIDERAZIONI SUL SISTEMA CONTABILE UNICO

| | |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| → Difetti | <ul style="list-style-type: none"> - appesantimento delle scritture, con ritardi nell'ottenimento dei risultati parziali (difetto ovviabile con l'uso degli elaboratori) - l'utile d'esercizio non è dato dalla correlazione di costi e ricavi di competenza, ma dalla somma di variazioni nette |
| → Variante | <p>i conti che accolgono costi e ricavi si dividono in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - conti rilevazione (i costi e i ricavi sono classificati per natura) - conti imputazione (sono impiegati in contropartita alle imputazioni per rendere relativamente indipendenti le rilevazioni dei costi, ricavi e risultati analitici) |

• *conti imputazione*, conti transitori che, impiegati in contropartita alle imputazioni, consentono di rendere relativamente indipendenti le rilevazioni dei costi, ricavi e risultati analitici (1);

- le eventuali differenze fra i valori contabili e quelli effettivi (ad esempio per diverso criterio di valutazione delle rimanenze), sono accolte nel conto "Perdite e Profitti", se non è possibile procedere a una rettifica dei conti che hanno accolto i costi.



Caso 22 - Contabilità generale e contabilità analitica (sistema unico contabile)

Sulla base dei dati del caso 20, si presentano le rilevazioni contabili secondo il sistema unico contabile.

| | | | | | |
|----|---------------------------------------|-------|--|-------|--------------------|
| | ... apporto iniziale | 5.000 | | 5.000 | ... Cassa |
| | ... apporto iniziale | | | | ... Capitale netto |
| 1) | ... acquisto di 6.000 unità a € 1 | 6.000 | | | ... Materie prime |
| | ... acquisto di 6.000 unità a € 1 | | | 6.000 | ... Fornitori |
| 2) | ... pagate al personale 500 ore a € 8 | 4.000 | | | ... Manodopera |
| | ... pagate al personale 500 ore a € 8 | | | 4.000 | ... Cassa |
| 3) | ... pagata bolletta Enel | 600 | | | ... Forza motrice |
| | ... pagata bolletta Enel | | | 600 | ... Cassa |

(1) Cfr. Paganelli Osvaldo, *La contabilità analitica d'esercizio*, cit., pag. 57.

| | | | | | |
|-----|-----|------------------------------------------------------------|--------|--------|------------------------------------|
| 4) | ... | sostenuti in contanti altri costi industriali | 1.500 | ..... | Costi generali di produzione |
| | ... | sostenuti in contanti altri costi industriali | | 1.500 | Cassa |
| 5) | ... | consumi di materie per le lavorazioni (3.000 unità a € 1) | 3.000 | ..... | Lavorazione A |
| | ... | consumi di materie per le lavorazioni (2.000 unità a € 1) | 2.000 | ..... | Lavorazione B |
| | ... | consumi di materie per le lavorazioni | | 5.000 | Materie prime |
| 6) | ... | manodopera impiegata nelle lavorazioni (300 h a € 8) | 2.400 | ..... | Lavorazione A |
| | ... | manodopera impiegata nelle lavorazioni (100 h a € 8) | 800 | ..... | Lavorazione B |
| | ... | manodopera impiegata nelle lavorazioni (100 h a € 8) | 800 | ..... | Costi gen. di produzione |
| | ... | manodopera impiegata nelle lavorazioni | | 4.000 | Manodopera |
| | ... | energia motrice considerata costo generale | 600 | ..... | Costi generali di produzione |
| | ... | energia motrice considerata costo generale | | 600 | Forza motrice |
| 7) | ... | imputazione alle lavorazioni | 1.740 | ..... | Lavorazione A |
| | ... | imputazione alle lavorazioni | 1.160 | ..... | Lavorazione B |
| | ... | imputazione alle lavorazioni | | 2.900 | Costi generali di produzione |
| 8) | ... | passate al magazzino 6.000 unità ottenute. Costo contabile | 7.140 | ..... | Magazzino prod. A |
| | ... | passate al magazzino 6.000 unità ottenute. Costo contabile | | 7.140 | Lavorazione A |
| | ... | passate al magazzino 5.000 unità ottenute. Costo contabile | 3.960 | ..... | Magazzino prod. B |
| | ... | passate al magazzino 5.000 unità ottenute. Costo contabile | | 3.960 | Lavorazione B |
| 9) | ... | costi sostenuti | 2.100 | ..... | Costi amministrativi e commerciali |
| | ... | costi sostenuti | | 2.100 | Cassa |
| 10) | ... | costo dei 6.000 prodotti venduti | 7.140 | ..... | Gestione prod. A |
| | ... | costo dei 6.000 prodotti venduti | | 7.140 | Magazzino prod. A |
| | ... | vendita in contanti | 10.000 | ..... | Cassa |
| | ... | vendita in contanti | | 10.000 | Gestione prod. A |
| 11) | ... | costo delle 4.000 unità vendute (€ 0,792 per unità) | 3.168 | ..... | Gestione prod. B |
| | ... | costo delle 4.000 unità vendute (€ 0,792 per unità) | | 3.168 | Magazzino prod. B |
| | ... | vendita a scadenza 4.000 unità a € 1,4 | 5.600 | ..... | Clienti |
| | ... | vendita a scadenza 4.000 unità a € 1,4 | | 5.600 | Gestione prod. B |
| | ... | giroconto spese e perdite | 2.100 | ..... | Perdite e profitti |

8.5

8.5.

Qu
rie
copli
m:
sis
talFr
utti
P

c

z

s

| | | | | |
|-----|---------------------------------|---------------|---------------|------------------------------------|
| ... | giroconto spese e perdite | | 2.100 | Costi amministrativi e commerciali |
| ... | giroconto profitti e rendite | 2.860 | | Gestione prod. A |
| ... | giroconto profitti e rendite | 2.432 | | Gestione prod. B |
| ... | giroconto profitti e rendite | | 5.292 | Perdite e Profitti |
| ... | risultato economico dell'eserc. | 3.192 | | Perdite e Profitti |
| ... | risultato economico dell'eserc. | | 3.192 | Capitale netto |
| ... | chiusura generale dei conti | 6.000 | | Fornitori |
| ... | chiusura generale dei conti | 8.192 | | Capitale netto |
| ... | chiusura generale dei conti | | 6.800 | Cassa |
| ... | chiusura generale dei conti | | 5.600 | Clienti |
| ... | chiusura generale dei conti | | 1.000 | Materie prime |
| ... | chiusura generale dei conti | | 792 | Magazzino prod. B |
| | Totale generale € | 86.084 | 86.084 | |

8.5 Conclusioni sulle forme di svolgimento della contabilità analitica

8.5.1 Considerazioni conclusive

Quanto si è scritto nelle pagine precedenti ha messo in luce pregi e difetti delle varie forme di svolgimento della contabilità analitica (indipendentemente per ora dai contenuti).

Attualmente sono in uso prevalentemente i procedimenti basati sul sistema duplice, mentre è molto in disuso il sistema unico contabile, soprattutto nella sua forma tradizionale (2) (quando si impiegano i conti rilevazione e i conti imputazione il sistema unico adempie sostanzialmente alle stesse funzioni del sistema duplice contabile).

Fra i sistemi duplici il più usato è il duplice misto, grazie alla varietà degli strumenti utilizzabili e quindi alla flessibilità in relazione agli oggetti e agli scopi di rilevazione.

Il sistema duplice contabile ha però il vantaggio di consentire il controllo aritmetico delle scritture, grazie all'impiego della partita doppia (bilanciante), ed è quindi preferito:

- dalle imprese che intendono avere una contabilità analitica non di tipo episodico, ma sistematico;
- dalle imprese medio-grosse che richiedono un continuo controllo delle rilevazioni analitiche;
- dalle imprese che impostano la contabilità analitica a costi standard e che abbisognano di continui controlli fra previsioni e realizzazioni;

(2) Il sistema è stato però introdotto di recente da molte imprese di grandi dimensioni (modelli SAP o ERP - Enterprise Resources Planning o Globe).

– dalle imprese che si avvalgono di strumenti di rilevazione sofisticati (elaboratori di una certa potenza).

I giudizi di convenienza sulla scelta dei vari sistemi non possono essere tracciati in modo così drastico, soprattutto perché le varianti che vengono adottate tendono ad avvicinare le varie forme di svolgimento.

Vi è infine da osservare che la contabilità analitica, anche bilanciante, non richiede la tenuta dei tradizionali registri (giornale) e dei mastri, ma deve tendere a riassumere periodicamente in appositi prospetti globali le proprie rilevazioni elementari e sussidiarie (3).

8.5.2 Le differenze di valorizzazione fra le due contabilità

In più punti della trattazione si è sottolineato il vantaggio dell'impostazione della contabilità analitica con il ricorso alla forma delle scritture doppie bilancianti, in modo da assicurare il collegamento con i conti della contabilità generale e usufruire del continuo controllo reso possibile dalla partita doppia.

La preferenza è quindi andata al sistema duplice contabile.

Si deve però sottolineare un limite di tale sistema, limite rappresentato dalla necessità di valorizzare i consumi agli stessi prezzi di carico della contabilità generale.

Ove, per esigenze operative, non si voglia mantenere tale coincidenza, è giocoforza inserire nella contabilità analitica dei conti "Differenze" detti anche conti "Delta" o conti "Δ".

Tali conti consentono di rilevare i consumi e i passaggi a valori diversi da quelli della contabilità generale. Si pensi a due problemi di generale evidenza e cioè a quello degli ammortamenti e a quello dei consumi delle materie.

I costi pluriennali sono iscritti in contabilità generale al costo storico o al costo storico rivalutato per effetto di leggi di rivalutazione monetaria o per effetto di rivalutazioni economiche (non ammesse dalla legge).

Le quote di ammortamento sono pertanto calcolate su tali importi, con criteri sovente ispirati a logica fiscale, giustificata in qualche modo sul piano economico-aziendale (civilistico).

Agli effetti della determinazione dei costi di prodotto o dei risultati analitici parziali le quote di ammortamento devono essere calcolate sul valore di rimpiazzo di tali beni, se si vuole che i fattori di produzione impiegati vengano adeguatamente remunerati mediante i ricavi e devono essere inoltre calcolate con criteri tecnico-economici, non fiscali.

La differenza fra i due calcoli va pertanto rilevata in un apposito conto "Δ".

Se, ad esempio, gli ammortamenti della contabilità generale ammontano a 100 e quelli della contabilità analitica ammontano a 130, nel sistema duplice contabile si rileverà il tutto come segue:

| | | | |
|---|--------------------|-----|-----|
| D | AMMORTAMENTI COG | 100 | |
| A | FONDO AMMORTAMENTO | | 100 |

(3) Cfr. Paganelli Osvaldo, *La contabilità analitica d'esercizio*, cit., pag. 66.

| | | | |
|---|----------------------------|-----|-----|
| D | AMMORTAMENTO COI | 130 | |
| A | AMMORTAMENTO CONTO RIPRESA | | 100 |
| A | Δ AMMORTAMENTI | | 30 |

Lo stesso problema si presenta per i consumi delle materie e dei materiali vari.

Si immagini che in contabilità generale le rimanenze di materie siano valutate secondo il procedimento LIFO (a scatti o continuo) e che la valorizzazione in contabilità analitica sia fatta con un criterio diverso (ad esempio il FIFO o il NIFO).

Anche in questo caso occorre procedere alla rilevazione di una differenza di valutazione.

Se il magazzino iniziale valutato con il LIFO ammonta a 1.000 e la valorizzazione dei consumi è fatta a 1.200 si ha:

| | | | |
|---|------------------------------|-------|-------|
| D | VARIAZIONI RIMANENZE MATERIE | 1.000 | |
| A | MATERIE C/RIM. COG | | 1.000 |
| D | MAGAZZINO MATERIE COI | 1.200 | |
| A | MATERIE C/RIM. C/RIPRESA | | 1.000 |
| A | Δ MAGAZZINO MATERIE | | 200 |

I conti alle differenze (4) verranno fatti affluire in sede di chiusura dei conti al "conto al risultato generale COI", in modo da raccordarlo con il saldo del conto "Profitti e Perdite" della contabilità generale.

Il conto al risultato generale della COI si presenterà perciò così:

Conto risultato generale COI

| | |
|------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| Risultati economici parziali negativi (da COI) | Risultati economici parziali positivi (da COI) |
| Δ per costi COI < costi COG | Δ per costi COI > costi COG |
| S: Risultato economico generale (di COGE) | |

La problematica è la stessa anche nel caso di costi considerati nella contabilità generale e non nella contabilità analitica (perdite straordinarie ecc.) o di costi non previsti dalla contabilità generale e considerati in quella analitica (costi figurativi).

Analogamente si devono utilizzare i conti "Differenze" quando la contabilità analitica è impostata a costi standard. In tale caso i conti "Differenze" evidenziano le deviazioni dei dati effettivi rispetto a quelli standard, ossia le variazioni, che devono poi essere assoggettate alla ricerca delle cause per la loro eliminazione (controllo budgetario per eccezioni). Si veda un approfondimento nel paragrafo 9.5.2.

(4) Per la determinazione delle differenze si rinvia al punto 5.4.5.