

CAPITOLO 10

sistema unico e sistema duplice

CONSIDERAZIONI GENERALI

- sinora, applicando lo schema di correlazione dei costi e dei ricavi, si è immaginato che la produzione ottenuta (venduta e non) raccogliesse l'intero valore dei fattori consumati :
 - quindi, se non si è venduto, il ricavo dei prodotti bilancia il costo dei fattori e si consegue il pareggio economico
 - inoltre, essendo il modello di riferimento a valori storici, il reddito deriva esclusivamente dallo scambio e dunque risponde alla costruzione del reddito realizzato
- in realtà nella prassi di molti paesi, il valore del prodotto ottenuto viene stimato sulla base di parametri che lo tengono largamente al di sotto del costo di tutti i fattori utilizzati nella produzione (costo completo) :
 - perché la configurazione a costo completo è il momento terminale di aggregazione di costi e l'esigenza della stima del prodotto si manifesta nel momento in cui esso esce dalla lavorazione
 - cioè se si tratta di un prodotto che deve attraversare ulteriori fasi di aggregazione del valore rientranti nella produzione in senso economico, esso può ricevere un valore minore del costo completo di tutti i fattori
- inoltre l'impresa in genere non allestisce un solo prodotto, ma una molteplicità di prodotti, impiegando numerosi fattori produttivi attraverso differenti tecnologie e processi di produzione ⇒ no raccordo fra valori dei fattori consumati e valori dei vari prodotti ottenuti

Contabilità analitica :

- con i "conti variazioni" si immagina che, nella contabilità generale, i fattori si consumano e i prodotti si ottengono, senza una sutura fra i due momenti (essenziale, perché senza non esisterebbe il valore della produzione ottenuta)
- la sutura è attuata con la contabilità analitica d'esercizio (è un sottosistema/sostituisce la contabilità ordinaria) :
 - contabilità ordinaria : sistema contabile che realizza compiutamente il processo di trasmissione del valore mov.elem. ⇒ costi/ricavi integrali ⇒ costi/ricavi di oggetti finali ⇒ loro risultati analitici
 - contabilità analitica : analisi dei costi e ricavi per destinazione produttiva
 - contabilità generale : mira a formare il risultato economico (con costi e ricavi integrali della produzione) e a formare lo stato patrimoniale (stato degli investimenti e dei finanziamenti)
- costi integrali della produzione : costi (o consumi) di fattori produttivi riferiti alla produzione attuata come un tutto indiviso, come es. consumi di materie, retribuzioni al personale, ammortamenti, costi di servizi ecc.
- ricavi integrali della produzione : ricavi di produzione nella versione articolata di ricavi di vendita, variazioni di prodotti, ricavi di prodotti erogati o assegnati, ricavi di prodotti per uso interno, ecc.
- il processo di formazione elementare di detti componenti integrali è rintracciabile nelle scritture del sistema
- l'"analisi" può eseguirsi organizzando la contabilità ordinaria secondo due modi : sistema duplice e sistema unico

Sistema duplice e sistema unico :

- sistema duplice :
 - la contabilità generale mantiene i suoi naturali epiloghi (R.E. con componenti integrali e S.P.)
 - in un nuovo giornale e in un nuovo mastro vengono riaperti i conti di costo e ricavo (tipicamente quelli della produzione caratteristica e accessoria) per effettuare la loro trasformazione in componenti analitici
 - la ripresa dei valori nel sottosistema può avvenire già al termine di periodi infrannuali, perché la ripetizione di costi/ricavi può essere effettuata impiegando le parti elementari di questi già conosciute con integrazioni dei componenti non ancora conosciuti (in quanto non rappresentati, al momento, in contabilità generale)
 - è auspicabile ottenere l'analisi dei costi/ricavi per destinazione produttiva al termine di subperiodi corrispondenti alla durata dei cicli di produzione
- sistema unico (USA e paesi anglosassoni) :
 - il sottosistema si fonde con il sistema principale in un unico giornale e mastro (lo stesso di contabilità generale)
 - costi/ricavi integrali (una volta individuati nelle loro manifestazioni elementari) però non sono più indirizzati al R.E. convenzionale, ma si convogliano verso componenti analitici (e dunque verso la "destinazione produttiva")
 - quindi no dimostrazione della formazione del reddito con il R.E. tradizionale di contabilità generale (con costi di fattori e ricavi di produzione attuati) : spezzare i conti di consumi di fattori e di ricavi di prodotti e ricomporne i valori (con partita d.) non consente di mantenere la forma originaria della notizia contabile nei conti di afferenza
 - le nuove forme (conti dell'analisi) sostituiscono quelle precedenti

costi d'acquisto ± variazioni di fattori	⇒ costi di CG : costi produz. periodo	contabilità generale	sistema duplice
ricavi di vendita ± variazioni di prodotti	⇒ ricavi di CG : ricavi produz. periodo		
costi di CG	⇒ costi funzionali	⇒ <u>costi di processi e prodotti</u>	contabilità analitica
ricavi di CG	⇒ <u>ricavi di processi e prodotti</u>		
costi d'acquisto ± variazioni di fattori	⇒ consumi ⇒ costi funzionali	⇒ <u>costi di processi e prodotti</u>	sistema
ricavi di vendita ± variazioni di prodotti		⇒ <u>ricavi di processi e prodotti</u>	unico

- nb : sia nel sistema unico che nel sistema duplice, l'analisi consiste nel trasformare (al termine di periodi infrannuali o dell'intero esercizio) i costi e i ricavi in contabilità generale in :
 - costi funzionali (sezioni di approvvigionamento, fabbricazione, distribuzione, finanziamento, amministraz. ecc.)
 - costi di processi, costi di prodotti, ricavi di prodotti
 - risultati particolari ed eventuali componenti non imputati

ELEMENTI DEL SISTEMA DUPLICE

Contabilità analitica :

- la contabilità analitica dovrebbe possedere un funzionamento infrannuale, e ciò implica che conosca non solo i movimenti finanziari ma anche tutti quelli legati ai vari tipi d'inventario permanente degli elementi non finanziari
 - ripresa dei costi (di materie, di servizi, retribuzioni, interessi passivi, ammortamenti ...) della contabilità generale :
 - avviene con un giornale autonomo usando in contropartita il conto COSTI D'ESERCIZIO RIPETUTI (conto d'apertura per la contabilità analitica)
 - la variazioni di materie sorte con l'inventario permanente nella contabilità generale :
 - vengono ripetute nella analitica [d materie] [a variazioni di materie] e spesso si formano direttamente nella contabilità analitica (così la contabilità generale rinuncia all'inventario permanente)
 - il conto MATERIE usato in analitica non è lo stesso della generale, perché costituisce un "conto di differenze d'inventario" che funziona nel sottosistema unicamente per rappresentare le variazioni
 - funzionano anche dei conti di differenze di imputazione di costi :
 - DIFFERENZE D'INVENTARIO PERMANENTE per materie e prodotti
 - DIFFERENZE DI CONGUAGLIO per fitti, interessi, canoni, ammortamenti, accantonamenti ecc.
 - DIFFERENZE DI VALUTAZIONE per rappresentare differenze di valore fra contabilità generale e analitica
 - nb : essendo obiettivo della contabilità analitica conoscere anche i risultati di breve periodo :
 - i valori ripresi dalla contabilità generale vengono poi rapportati al periodo di tempo dell'analisi
 - bisogna determinare il costo di competenza di ciascun intervallo infrannuale usando ratei e risconti
 - perciò si usa il conto DIFFERENZE DI CONGUAGLIO : in dare se il costo eccede la competenza infrannuale, in avere in caso contrario o se assente in via infrannuale nella contabilità generale (es. ammortamenti)
 - i ricavi hanno analogo funzionamento : per la loro ripresa si usa il conto RICAVI D'ESERCIZIO RIPETUTI, le variazioni di prodotti vengono ripetute, e si usano i conto di differenze di imputazione
- | | | |
|-------------------------|------------------------------------|--|
| d MATERIE (CA) | a VARIAZIONI DI MATERIE (CG) | "materie" come conto di differenza d'inventario perm. |
| d CAM/FITTI PASSIVI/... | a COSTI D'ES. RIPETUTI | ripresa dei costi della CG nella CA |
| d DIFF. DI CONGUAGLIO | a FITTI PASSIVI | se il fitto eccede la competenza infrannuale della CA |
| d AMMORTAMENTI | a DIFF. DI CONGUAGLIO | introduzione dell'ammortamento nella CA |
| d PRODOTTI (CA) | a VARIAZIONI DI PRODOTTI (CG) | "prodotti" come conto di differenza d'inventario perm. |
| d RICAVI D'ES. RIPETUTI | a RICAVI DI VENDITA/FITTI ATT./... | ripresa dei ricavi della CG nella CA |
| d FITTI ATTIVI | a DIFF. DI CONGUAGLIO | se il fitto eccede la competenza infrannuale della CA |

Funzioni aziendali :

- la ripresa dei costi può essere effettuata anche per conti di massima analisi (e perciò per i singoli elementi : sconti, rese, rettifiche) ma è preferibile sfruttare la contabilità generale e impiegare quindi conti riepilogativi
- la ripresa si limita ai componenti ordinari o caratteristici, così si formano i costi di utilizzazione infrannuali dei fattori produttivi, che vengono trasformati in categorie di costi funzionali, spezzandoli e raccogliendoli all'interno delle diverse funzioni aziendali, così ordinate :
 - approvvigionamento costi di trasporto (per materie prime), ammortamento automezzi, carburante, assicurazione, retribuzione autisti, controllo qualità e quantità, conservazione materie, ammortamento impianti, retribuzione magazzinieri
 - fabbricazione consumi di materie, costi (retribuzioni, ammortamenti ecc.) di tutti i reparti di lavorazione e trasformazione produttiva
 - distribuzione costi per servizi, costi di macchine e personale relativo alla funzione di vendita e pubblicità
 - finanziamento interessi, commissioni, provvigioni
 - amministrazione costi relativi all'apparato amministrativo (retribuzioni di impiegati e funzionari, ammortamento di macchine d'ufficio, affitti ecc.)

Costi variabili e costi fissi :

- tutti i costi integrali di competenza infrannuale possono essere collocati nei costi di funzioni o sezioni
 - eventuali frazioni non imputate vengono chiuse mediante riepilogo al c/DIFFERENZE PER COSTI NON IMPUTATI
- i costi funzionali o generali o comuni possono venir distinti, all'interno delle funzioni, in costi variabili e costi fissi :
 - ci sono costi che si muovono secondo la legge $y=bx$, cioè in proporzione al valore x della produzione
 - altri costi hanno andamento sotto-proporzionale $y=a+bx$, cioè possiedono anche una quota fissa
 - altri costi restano costanti al variare del volume della produzione, cioè $y=a$
 - in caso di straordinario sfruttamento della capacità produttiva, costi sopra-proporzionali, cioè $y=bx-a$
- le quote variabili interne alle sezioni :
 - vengono riorganizzate per canali che attraversano i reparti e assegnate ai diversi processi produttivi
 - il trasferimento dei costi riduce il valore dei costi delle sezioni, es. [d costi variabili processo x] [a sezioni di fabbricazione], i processi assorbono via via tutti i costi variabili e alle sezioni rimangono solo i costi fissi
 - una volta conosciuti i costi dei diversi processi, si possono calcolare i costi dei singoli prodotti
 - si passa dai costi di processi ai costi di prodotti, individuando quali costi variabili del processo hanno alimentato, distintamente, le produzioni dei vari prodotti, es. [d costi prodotto x] [a costi variabili processo x]
- costi industriali :
 - i costi variabili dei processi produttivi vengono trasformati in costi variabili dei prodotti legati a tali processi
 - il costo così ottenuto per ciascun prodotto rappresenta il costo industriale variabile, perché tali prodotti hanno ricevuto solo quote variabili, alimentate dalle sezioni di approvvigionamento e fabbricazione
 - se si inseriscono anche i costi variabili di distribuzione, si ottiene il costo industriale commerciale variabile
 - se si comprendono anche le quote di costi fissi, si ha il costo industriale pieno e in tal caso le quote fisse dei costi di approvvigionamento e fabbricazione vengono imputate direttamente ai prodotti, senza transitare nell'ambito dei processi produttivi, es. [d costi prodotto x] [a sezioni di fabbricazione]
- distribuzione costi :
 - i costi variabili sono agevolmente trasferiti e distribuiti fra i processi produttivi (in base alle ore di lavoro del personale o alle ore macchina degli impianti o in base al costo del lavoro o delle materie prime, con parametri semplici, corrispondenti a relazioni esistenti fra sezioni e processi)
 - i costi fissi si ripartiscono su basi convenzionali (non hanno nessun legame stretto con i processi), vengono perciò ripartiti direttamente fra le classi di prodotti, su base commerciale, vale a dire in rapporto diretto agli utili lordi previsti sulle vendite dei prodotti
 - gli altri costi (distribuzione, amministrazione, finanziamento) restano indivisi, cioè non entrano nella stima del prodotto ma vengono considerati costi di struttura, costi dunque che devono essere recuperati attraverso i ricavi di vendita, ma che non necessariamente riguardano il prodotto ottenuto
- configurazioni di costo di produzione :
 - se il prodotto viene stimato al costo completo si ha nel prodotto la conservazione del valore (in assenza di vendita) dei fattori consumati
 - se il prodotto è valutato al costo industriale, risulta notevolmente inferiore in valore ai costi di produzione : sicché, se non si vende, si incorre, invece che in un pareggio economico, in una perdita d'esercizio (sistema che funge da stimolo alle vendite all'interno dell'azienda)
 - quando si utilizza in contabilità analitica il sistema delle variazioni (cioè il prodotto sorge con la scrittura [d prodotti] [a variazioni di prodotti] dove PRODOTTI è un conto di differenze d'inventario permanente) è possibile scegliere un criterio qualsiasi di stima del prodotto
 - quando invece si adotta il procedimento dell'incorporazione diretta nel prodotto dei valori di costo di produzione, la configurazione adottata è anche quella che definisce il valore del prodotto
- direct costing e full costing :
 - mentre i costi vanno sempre imputati, il ricavo del prodotto deriva dalla stima, almeno per la parte non venduta
 - ogni valutazione che stimi il prodotto al di sotto del costo completo non rispetta il "postulato di realizzazione"
 - direct costing :
 - l'impresa industriale stima il prodotto imputando i soli costi variabili
 - se produce ma non vende, l'utile viene depresso in misura pari alla differenza di valore che sussiste fra costo completo e direct cost (ma se il prodotto viene venduto, l'inconveniente si riduce fino ad estinguersi)
 - tale stima mira a motivare gli operatori interni a incrementare al massimo i volumi di vendita nel breve periodo (se si vende poco, la sottostima del prodotto incide visibilmente sul livello del reddito)
 - full costing :
 - sistema che consiste nello stimare i prodotti al costo industriale pieno (sistema preferito in Europa)
 - più il valore di stima è vicino al costo completo, minore è la portata del fenomeno della sottovalutazione

Risultati analitici :

- il RISULTATO ANALITICO di ciascun prodotto presenta :
 - in dare il costo industriale pieno
 - in avere il ricavo di vendita, Δ dei prodotti e dei semilavorati (se +), ricavi di prodotto non destinati alla vendita
 - il saldo fornisce il valore dell'utile particolare del prodotto (lordo se non ha ricevuto i valori dei costi esclusi dalla configurazione prescelta, netto se raccoglie anche questi costi fino alla configurazione a costo completo)
 - è possibile creare preliminarmente il COSTO DEL PRODOTTO VENDUTO (nella configurazione scelta) :
 - in dare il costo industriale pieno (se si è scelta questa configurazione)
 - in avere Δ dei prodotti e dei semilavorati (se +), ricavi di prodotto non destinati alla vendita
 - il saldo fornisce il valore del costo industriale pieno del prodotto venduto e per formare il risultato del prodotto basta riunirlo con i ricavi di vendita (v. \hat{u})
 - la rappresentazione dei risultati particolari, in contabilità analitica, viene effettuata alla fine dei vari processi produttivi infrannuali, mentre a fine esercizio si compone il conto del R.E. GLOBALE di contabilità analitica, sommando i vari risultati analitici, e si procede alla chiusura dei conti portando :
 - in dare i conti COSTI D'ESERCIZIO RIPETUTI e il RISULTATO ECONOMICO OTTENUTO
 - in avere i RICAVI D'ESERCIZIO RIPETUTI
 - nb : se l'impresa non è in grado di determinare i risultati particolari per singolo prodotto, lo può fare per gruppi di prodotti o processo o per l'intera produzione perché la logica della contabilità analitica è di individuare i costi delle diverse sezioni riferendo il costo del venduto a tutta la produzione o a sottogruppi omogenei di questa
 - negli USA :
 - il risultato analitico è ottenuto attraverso la contrapposizione fra ricavi di vendita netti complessivi e il costo industriale variabile o industriale pieno della produzione venduta
- trattasi di un risultato analitico (globale) lordo (perché formato da soli costi industriali), da cui bisogna detrarre i rimanenti costi (di distribuzione, amministrazione e finanziamento) per ottenere il risultato netto caratteristico

contabilità analitica

MATERIE (CA) X	Δ MATERIE (CG) X	CAM/ FITTI PASSIVI/... costi diff.	COSTI D'ES. RIPETUTI costi	DIFFERENZE DI CONGUAGLIO diff. amm.	ripresa dei costi della CG nella CA il fitto eccede competenza della CA introduzione ammortamento in CA
PRODOTTI (CA) X	Δ PRODOTTI (CG) X	RICAVI DI VEND./ FITTI ATTIVI/... diff. ricavi	RICAVI D'ES. RIPETUTI ricavi	DIFFERENZE DI CONGUAGLIO diff.	ripresa dei ricavi della CG nella CA il fitto eccede competenza della CA
RISULTATO ANALITICO PRODOTTO A		COSTO INDUSTRIALE PIENO PRODOTTO A VENDUTO			
costo industriale pieno prodotto A	ricavi di vendita prodotto A	costo industriale pieno prodotto A	Δ prodotto finito A Δ semilavorato A		
[utile particolare prodotto A]		[costo industriale pieno prodotto A venduto]	ricavi prodotto A non destinati alla vendita		

ELEMENTI DEL SISTEMA UNICO AMERICANO

Impostazione generale :

- scritture di funzionamento e tenuta degli inventari (materie, merci, prodotti, titoli ecc.) sia in caso di inventario permanente (= con neutralizzazione immediata di costi e ricavi) sia intermittente (= uso di conti frazionari)
- formazione del costo produzioni ottenute (consentono la stima dei prodotti) e accensione dell'inventario di prodotti
- rappresentazione ricavi di vendita e costi di produzione venduta
- stima dei prodotti col procedimento direct o full costing (in modo da raccogliere costi industriali della produzione)
- i costi non incorporati nel valore del prodotto (tutti i costi fissi se direct costing, solo i costi fissi di distribuzione, amministrazione e finanziamento se full costing) vengono rappresentati direttamente nel risultato economico (I.S.)

⇒ +	ricavi di vendita	
-	svalutazione crediti e rettifiche indirette	= ricavi di vendita netti
-	costo prodotti venduti (v.)	= utile lordo sulle vendite
-	costi di distribuzione e costi di amministrazione	= reddito netto caratteristico prima degli interessi *
-	costi di finanziamento (o oneri finanziari)	= reddito netto caratteristico
+/-	ricavi e costi accessori (interessi attivi e dividendi)	= reddito netto ordinario
+/-	ricavi e costi straordinari	= reddito netto prima delle imposte
-	imposte	= reddito netto dopo le imposte

nb : * indica la capacità di produrre indipendentemente da come l'impresa è finanziata

Principali conti :

- WORK IN PROCESS : esprime a fine periodo il valore dei semilavorati
- MATERIAL IN PROCESS, LABOR IN PROCESS, FACTORY OVERHEAD IN PROCESS : alimentano i conti di prodotti finiti
- MANUFACTURING SUMMARY : raccoglie a fine esercizio acquisti e R.I. e R.F. di fattori e semilavorati
- COSTO DEI PRODOTTI VENDUTI : raccoglie a fine esercizio il costo dei prodotti ottenuti e R.I. e R.F. di prodotti

Osservazioni metodologiche :

- per le scritture di inventario permanente o intermittente (impresa mercantile e impresa industriale) vedi ↓
- il costo di un prodotto venduto si riepiloga nel relativo conto con il vincolo che l'inventario del prodotto stimi entrate e uscite del prodotto secondo lo stesso aggregato prescelto per il calcolo del costo di prodotto venduto, cioè es. se si usa il costo industriale pieno del prodotto ottenuto si arriverà al costo industriale pieno del prodotto venduto

COSTO DEL PRODOTTO VENDUTO

costo del prodotto ottenuto	VP(+)
VP(-)	ricavi di prodotto
	ricavi di prodotto non destinati alla vendita

- per la determinazione del costo industriale pieno CIP del venduto per via indiretta :

⇒ +	consumi di materie	
+	retribuzioni al personale	
+	assicurazioni e assistenze sociali	
+	ammortamenti e quote per fondi M.E.R.	
+	costi per forniture di servizi vari	= CIP dei prodotti ottenuti
-	variazione (+) nelle rimanenze dei semilavorati	= CIP dei prodotti finiti ottenuti
-	prodotti per uso interno, distribuiti, reimpiegati	= CIP dei prodotti finiti destinati alla vendita
-	variazione nelle rimanenze dei prodotti finiti	= CIP dei prodotti finiti venduti

CONTABILITÀ NEL SISTEMA UNICO AMERICANO

impresa mercantile

MERCİ		COSTO DEL VENDUTO		caso inventario permanente
[B.A.] rimanenza iniziale				
[FORNITORI] VM+ acquisti	VM- vendite [CDV]	costo merci vendute		
	rimanenza finale [B.C.]		[I.S.]	

R.I. MERCİ		COSTO DEL VENDUTO		caso inventario intermittente
[B.A.] rimanenza iniziale	[CDV]	rimanenza iniziale merci	rimanenza finale merci	
		costo d'acquisto merci		

R.F. MERCİ				
rimanenza finale [CDV]	[B.C.]			

CAM				
[FORNITORI] cam	[CDV]		costo merci vendute [I.S.]	

impresa industriale

RAW MATERIALS		WORK IN PROCESS		caso inventario permanente
R.I. $\Delta+$	Δ - [WIP]	[B.A.] R.I. semilavorati	prodotti fini ottenuti [FP]	
	R.F. [saldo]	[RM] materie consumate		

FINISHED PRODUCTS				
R.I. [WIP] $\Delta+$	Δ - [COS]	costi del personale ammortamenti costi servizi vari		
	R.F. [B.C.]		R.F. semilavorati [B.C.]	

COST OF SALES				
[FP] costo del venduto				
	[I.S.]			

-		MANUFACTURING ACCOUNT		caso inventario intermittente
		[RM b-inventory] R.I. materie	R.F. materie [RM f-inventory]	
		[WIP b-inventory] R.I. semilavorati	R.F. semilavorati [WIP f-inventory]	
		CAM		
		costi del personale ammortamenti costi servizi vari		

COST OF SALES				
[MA] costi prodotti finiti ottenuti	R.F. prodotti finiti [FG f-inventory]			
[FG b-inventory] R.I. prodotti finiti				
	costo del venduto [I.S.]		costi prodotti finiti ottenuti [COS]	

