

Sistemi contabili e informazione d'impresa

Sistemi contabili e quadri
concettuali: il sistema
patrimoniale corrente ed il
sistema patrimoniale
anglosassone

Le variazioni patrimoniali lorde

Il sistema patrimoniale classico, con l'evoluzione della complessità aziendale, comincia a perdere rilevanza in Italia a partire dagli anni '30, a vantaggio del sistema del reddito. Rimane invece molto diffuso all'estero.

Ubaldo De Dominicis (1913-1998) ideò negli anni '50 una variante del sistema patrimoniale, che definiamo corrente. Essa si basa sul concetto di variazioni patrimoniali lorde che spiegano la dinamica del capitale nelle diverse fasi del processo produttivo.

Una delle caratteristiche fondamentali del sistema patrimoniale corrente è quella di potere riconoscere ricavi e costi in natura, quali variazioni patrimoniali di attività o passività, attinenti allo svolgimento del processo produttivo.

Lo schema di correlazione dei costi e dei ricavi

	Acquisto dei fattori produttivi	Trasformazione	Vendita
Ricavi	Ricavi di fattori produttivi ottenuti	Ricavi di prodotto ottenuto	Ricavi di vendita
Costi	Costi di acquisto	Costi di utilizzazione dei fattori produttivi	Costo del venduto

Scritture contabili nell'impresa commerciale

Un acquisto di merci comporta due variazioni patrimoniali lorde di segno opposto (è sempre possibile l'inventario intermittente):

d Costo d'acquisto merci	a Cassa	100	100
d Merci	a Variazione merci	100	100

Analogamente, per la vendita:

d Cassa	a Ricavi di vendita	120	120
d Variazione merci	a Merci	100	100

Acquisti e vendite di immobilizzazioni

In teoria le immobilizzazioni potrebbero essere trattate come le merci. Per prassi però si effettua una neutralizzazione immediata tra il costo d'acquisto e il ricavo del fattore produttivo ottenuto:

d Impianti	a Cassa	500	500
------------	---------	-----	-----

d Ammortamento	a Fondo ammortamento	50	50
----------------	-------------------------	----	----

Al momento della vendita:

d Fondo ammortamento		50	
d Cassa		460	
	a Impianti		500
	a Profitto di realizzo		10

Struttura del conto economico - impresa mercantile

Conto economico

Costo di acquisto merci	Ricavi di vendita merci
Costi del personale	+ Variazioni nelle merci
Ammortamenti	= Valore produzione ottenuta
Servizi vari	Altri ricavi
	Interessi attivi

Scritture contabili nell'impresa industriale

d Costo acquisto materie	a Cassa	100	100
--------------------------	---------	-----	-----

d Materie	a Variazione materie	100	100
-----------	----------------------	-----	-----

Passaggio in lavorazione:

d Variazione materie	a Materie	70	70
----------------------	-----------	----	----

Ottenimento dei prodotti:

d Prodotti	a Variazione prodotti	120	120
------------	-----------------------	-----	-----

I consumi di fattori produttivi

I costi di competenza sono solo quelli che si riferiscono ai consumi dei fattori produttivi (non agli acquisti):

Consumi di materie

Costo di acquisto materie	Variazioni (+) materie
Variazioni (-) materie	Saldo (costo consumo)

Costi di servizi

Costo di acquisto servizi	Variazioni (+) risconti attivi
Variazioni (-) risconti attivi	Saldo (costo consumo)

Le produzioni per uso interno: le distribuzioni

Il sistema patrimoniale corrente consente anche la rilevazioni di produzioni per uso interno: prodotti reimpiegati, distribuiti e produzioni in economia.

Prodotti distribuiti a scopi pubblicitari:

d Costo di pubblicità	a Prodotti	20	20
d Variazione prodotti	a Ricavi di prodotti distribuiti	20	20

Prodotti distribuiti in beneficenza:

d Erogazioni filantropiche	a Prodotti	15	15
d Variazione prodotti	a Ricavi di prodotti distribuiti	15	15

Le produzioni per uso interno: i reimpieghi

Reimpiego in qualità di capitali circolanti (es. forniture d'ufficio):

d Costo di cancelleria	a Prodotti	5	5
d Variazione prodotti	a Ricavi di prodotti reimpiegati	5	5

Reimpiego in qualità di capitali fissi (es. arredi):

d Mobili e arredi	a Prodotti	15	15
d Variazione prodotti	a Ricavi di prodotti reimpiegati	15	15

Le produzioni per uso interno: produzioni in economia

Produzioni in economia di beni:

d Macchinari	a Ricavi per produzioni in economia	80	80
--------------	-------------------------------------	----	----

Produzioni in economia di servizi durevoli:

d Software	a Ricavi per produzioni in economia	20	20
------------	-------------------------------------	----	----

Produzioni in economia di servizi non durevoli:

d Manutenzioni e riparazioni	a Ricavi per produzioni in economia	5	5
------------------------------	-------------------------------------	---	---

Le operazioni di finanziamento

La logica delle variazioni patrimoniali lorde può essere estesa anche alle operazioni di finanziamento:

d Banca c/c	a Ricavo di finanziamento ottenuto	200	200
-------------	--	-----	-----

d Costo di finanziamento	a Prestiti passivi	200	200
-----------------------------	--------------------	-----	-----

Naturalmente prevale la prassi di neutralizzare il costo con il ricavo:

d Banca c/c	a Prestiti passivi	200	200
-------------	--------------------	-----	-----

Il conto economico a costi e ricavi della produzione allestita

Ricavi di vendita
Variazioni nelle rimanenze di prodotti
Variazioni nelle rimanenze di semilavorati
Ricavi per prodotti reimpiegati
Ricavi per prodotti distribuiti
Ricavi per produzioni in economia
Altri ricavi accessori
Valore globale della produzione

Consumi di materie
Costi del personale
Costi per servizi
Ammortamenti
Altri costi
Oneri finanziari
Reddito ordinario

Sistemi contabili e informazione d'impresa

Sistemi contabili e quadri
concettuali: il sistema
patrimoniale «anglosassone»

Variazioni patrimoniali e costo del venduto

Il sistema patrimoniale anglosassone (o americano) è il più diffuso al mondo e conduce alla redazione del formato più comune di conto economico, quello a costo del venduto.

Molto simile al sistema patrimoniale classico, introduce però diverse innovazioni, quali la rilevazione dei ricavi di vendita e del costo del venduto, oltre alla possibilità di adozione dell'inventario intermittente.

Come il sistema patrimoniale classico, il sistema anglosassone è un sistema unico che include la contabilità generale e quella analitica in unico sistema di conti.

Acquisti di merce – inventario permanente

Un acquisto di merci comporta solamente due variazioni patrimoniali di segno opposto:

d Merci	a Fornitori	100	100
---------	-------------	-----	-----

In caso di rettifiche (sconti, abbuoni, ribassi su acquisti) il conto Merci ha un funzionamento bifase:

d Fornitori	a Merci	5	5
-------------	---------	---	---

Vendite di merci – inventario permanente

Al momento della vendita si rilevano due variazioni patrimoniali lorde:

d Clienti	a Ricavi di vendita	120	120
-----------	------------------------	-----	-----

d Costo del venduto	a Merci	80	80
------------------------	---------	----	----

Il costo del venduto è un **costo in natura** che deriva dalla stima diretta delle merci uscite dal magazzino, applicando le consuete ipotesi di flusso (LIFO, FIFO, costo medio ponderato) al costo delle rimanenze.

Operazioni commerciali – inventario intermittente

Acquisti di merci:

d Costi di acquisto merci	a Fornitori	100	100
------------------------------	-------------	-----	-----

Rese, sconti, abbuoni:

d Fornitori	a Rese su acquisti	5	5
-------------	-----------------------	---	---

Vendite:

d Clienti	a Ricavi di vendita	120	120
-----------	------------------------	-----	-----

Determinazione del costo del venduto – inv. intermittente

Rimanenza iniziale di merci
+ Costi di acquisto netti di merci
- Rimanenza finale di merci
= Costo del venduto

In partita doppia:

d Costo del venduto	a Merci	25	25
------------------------	---------	----	----

d Costo del venduto	a Costi di acquisto merci	95	95
------------------------	------------------------------	----	----

d Merci	a Costo del venduto	40	40
---------	------------------------	----	----

Struttura del conto “Costo del venduto” (COGS)

Le scritture di integrazione e rettifica di fine esercizio hanno lo scopo di introdurre in contabilità il dato relativo alle rimanenze finali e di calcolare il costo del venduto.

Costo del venduto

Costo di acquisto merci	Merci (R.F.)
Merci (R.I.)	
	Saldo (a conto economico)

Il conto economico dell'impresa mercantile

Ricavi di vendita

- Costo del venduto

Margine lordo sulle vendite (Gross profit from sales)

Costi del personale

Costi per servizi

Ammortamenti

Altri costi operativi

Reddito operativo

Oneri finanziari

Reddito prima delle imposte

Imposte sul reddito

Reddito netto dopo le imposte

Impresa industriale: i costi di prodotto

Direct materials: consumi di materie direttamente imputabili a uno specifico prodotto (materie prime e accessorie)

Direct labor: costi del lavoro dedicato a uno specifico prodotto

Manufacturing overhead: costi industriali indiretti (lavoro indiretto, materie indirette, ammortamenti industriali, costi per manutenzione, costi per l'assicurazione dello stabilimento produttivo, ecc.). Devono essere ripartiti sulle diverse produzioni adottando appropriate basi di riparto.

Scritture contabili nell'impresa industriale: Work in progress

d Materie	a Fornitori	100	100
-----------	-------------	-----	-----

d Lavoro diretto	a Debiti v/ personale	180	180
------------------	--------------------------	-----	-----

d Work in progress	a Materie	260	80
	a Lavoro diretto		180

d Manufacturing overhead	a Debiti v/personale	125	60
	a Materie		25
	a Fondo ammortamento		40

d WIP	a MOH	125	125
-------	-------	-----	-----

Scritture contabili nell'impresa industriale: ottenimento e vendita

Ottenimento dei prodotti (scarico parziale del conto semilavorati):

d Prodotti	a WIP	360	360
------------	-------	-----	-----

Vendita:

d Clienti	a Ricavi di vendita	550	550
-----------	---------------------	-----	-----

d Costo del venduto	a Prodotti	300	300
------------------------	------------	-----	-----

Impresa industriale: inventario intermittente

d Costo d'acquisto materie	a Fornitori	100	100
----------------------------------	-------------	-----	-----

d Clienti	a Ricavi di vendita	550	550
-----------	---------------------	-----	-----

Alla fine dell'esercizio è necessario determinare il costo del venduto. Il primo passo è determinare il costo della produzione finita ottenuta (Cost of goods manufactured – COGM):

d Manufacturing account	a Materie (R.I.)	440	10
	a WIP (R.I.)		25
	a Costi industriali		405

COGM e rimanenze finali di materie e semilavorati

Rilevazione delle rimanenze finali di materie e semilavorati:

d Materie (R.F.)	a Manufacturing account	30	30
------------------	----------------------------	----	----

d WIP (R.F.)	a Manufacturing account	50	50
--------------	----------------------------	----	----

La logica è la seguente:

- + Rimanenza iniziale di materie
- + Rimanenza iniziale di semilavorati
- + Costi industriali
- Rimanenza finale di materie
- Rimanenza finale di semilavorati
- = Costo dei prodotti finiti allestiti (COGM)**

Costo del venduto – inventario intermittente

Rimanenza iniziale di prodotti
+ Costo dei prodotti finiti allestiti (COGM)
= Costo dei prodotti finiti disponibili
- Rimanenza finale di prodotti
= Costo dei prodotti venduti (COGS)

In partita doppia:

d Costo del venduto	a Prodotti (R.I)	15	15
------------------------	------------------	----	----

d Costo del venduto	a Manufacturing account	360	360
------------------------	----------------------------	-----	-----

d Prodotti (R.F.)	a Costo del venduto	75	75
-------------------	------------------------	----	----

Il conto economico dell'impresa industriale

	Ricavi di vendita
	- Costo del venduto
	Margine lordo sulle vendite (Gross profit from sales)
Costi di periodo (classificati per funzione)	{ Costi commerciali
	{ Costi amministrativi e generali
	{ Costi di ricerca e sviluppo
	{ Altri costi operativi
	Reddito operativo
	Oneri finanziari
	Reddito prima delle imposte
	Imposte sul reddito
	Reddito netto dopo le imposte

Le produzioni in economia nel sistema anglosassone

Le produzioni in economia si rilevano come le produzioni tipiche, utilizzando uno specifico conto di work in progress:

d WIP (Impianti in a Materie costruzione)	120	60
a Lavoro diretto		45
a MOH		15

Al momento del completamento:

d Impianti	a WIP	120	120
------------	-------	-----	-----

Prodotti distribuiti e prodotti reimpiegati

Distribuzioni:

d Costi di pubblicità	a Prodotti	5	5
--------------------------	------------	---	---

Reimpieghi:

d Mobili e arredi	a Prodotti	5	5
-------------------	------------	---	---

d Costi di cancelleria	a Prodotti	120	120
---------------------------	------------	-----	-----

Le scritture rimangono le stesse anche nell'inventario intermittente.

Costo del venduto e produzioni per uso interno

Nel Sistema anglosassone le produzioni per uso interno non sono considerati ricavi, ma rettifiche del costo del venduto:

Rimanenza iniziale di prodotti
+ Costo dei prodotti finiti allestiti (COGM)
= Costo dei prodotti finiti disponibili
- Produzioni in economia
= Costo dei prodotti tipici disponibili
- Prodotti distribuiti
- Prodotti reimpiegati
= Costo dei prodotti finiti e destinati alla vendita disp.
- Rimanenza finale di prodotti
= Costo dei prodotti venduti (COGS)