



LE IMPRESE INDUSTRIALI: ASPETTI STRUTTURALI, GESTIONALI E CONTABILI

CAPITOLO 1. LE CARATTERISTICHE ORGANIZZATIVE E GESTIONALI DELLE IMPRESE INDUSTRIALI

1) DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE DELLE IMPRESE INDUSTRIALI

Definizione. Si possono definire imprese industriali quelle aziende che, combinando in modo opportuno uomini, macchine, scorte di materiali, energia, conoscenze tecniche e metodi organizzativi, trasformano materiali, energia e servizi in prodotti commercialmente competitivi.

Le imprese industriali sono quindi caratterizzate da:



Nelle imprese industriali, dunque, non avviene solo la trasformazione nel tempo e nello spazio, tipica delle imprese mercantili, ma anche una trasformazione fisico-tecnica che si concretizza nella produzione di beni materiali (prodotti) e/o servizi (trasporti, energia elettrica ecc.).

La gestione delle imprese industriali si realizza attraverso il susseguirsi di operazioni all'interno di una molteplicità di cicli che possono essere distinti in: cicli tecnici, cicli economici e cicli monetari.

Il ciclo economico ha inizio con il sostenimento dei costi per l'acquisizione dei fattori produttivi a veloce ciclo di utilizzo e si estende fino al conseguimento dei ricavi connesso alla vendita dei prodotti finiti. Il sostenimento dei costi ed il conseguimento dei ricavi sono a loro volta accompagnati, rispettivamente, da uscite ed entrate monetarie. L'intervallo di tempo che intercorre tra queste due operazioni definisce il ciclo monetario.

Il ciclo tecnico, che assume un ruolo fondamentale all'interno delle imprese industriali, si sviluppa dall'immissione delle materie prime nei processi produttivi all'ottenimento di prodotti finiti.

La durata e la struttura del ciclo tecnico sono fortemente differenziate da impresa a impresa in relazione al tipo di produzione, alla modalità di lavorazione adottata, ai gradi e alle forme di meccanizzazione e di automazione dei processi produttivi.

È evidente che i vari cicli non si susseguono in modo consequenziale, ma si inseriscono uno nell'altro determinando la complessità dell'analisi dell'attività di un'impresa industriale.

Classificazione. Le imprese industriali possono essere classificate in base a diverse caratteristiche.

Considerando il settore merceologico in cui le imprese operano, è possibile, rifacendosi alla classificazione adottata dalla Unione Europea, individuare all'interno del comparto delle imprese industriali sei rami economici:

1. agricoltura, silvicoltura e pesca;
2. estrazione di minerali da cave e miniere;
3. attività manifatturiere;
4. fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata;
5. fornitura di acqua, reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento;
6. costruzioni.

Ognuno di questi rami è composto a sua volta da classi che individuano quelle che nel linguaggio comune si chiamano industrie: alimentari, tessili, meccaniche, chimiche, siderurgiche, del legno, calzaturiere ecc.

Un'altra caratteristica di una industria, di immediata percezione, è la dimensione aziendale, secondo la quale è possibile classificare le industrie in piccole, medie e grandi.

Gli indicatori in base ai quali si determina la dimensione aziendale sono:

- il numero dei dipendenti;
- il fatturato realizzato;
- le dimensioni del patrimonio aziendale ecc.



Sono considerate piccole e medie imprese quelle che:

- occupano meno di 250 addetti;
- realizzano un fatturato annuo non superiore ai 50 milioni di euro oppure dispongono di un totale di bilancio annuo (da intendere come totale di Stato Patrimoniale) non superiore a 43 milioni di euro.

Nell'ambito delle PMI si considerano piccole imprese quelle che:

- occupano meno di 50 dipendenti;
- realizzano un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro.

È stato introdotto, inoltre, quale ulteriore specificazione all'interno delle PMI, il concetto di microimpresa, individuabile come quella che occupa meno di 10 dipendenti ed ha un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro.

Di norma, collegata all'aspetto dimensionale è la forma giuridica dell'impresa che può essere individuale o collettiva.

- Le imprese individuali sono aziende di piccole dimensioni a conduzione familiare o artigianale limitate nella loro espansione dall'ammontare dei mezzi finanziari di cui dispongono e che sono spesso rappresentati esclusivamente dagli apporti dell'unico proprietario.
- Le imprese collettive sono invece costituite di solito come società per azioni, forma giuridica che consente di reperire presso una molteplicità di soggetti (azionisti che apportano capitale di rischio, obbligazionisti e istituzioni finanziarie che forniscono capitale di prestito) i mezzi finanziari occorrenti alla loro gestione.

Un'altra classificazione può essere fatta secondo le modalità tecniche utilizzate nelle lavorazioni. Si distinguono, quindi tre diversi tipi di imprese:

- imprese che producono a flusso continuo sono quelle imprese che producono un solo tipo di prodotto finito ed il suo processo di lavorazione procede senza interruzioni 24 ore su 24 per diversi giorni consecutivi. Esempi di imprese di questo tipo sono: zuccherifici, cementifici ecc. La particolarità di tali imprese è quella di enfatizzare la capacità produttiva ma rendere il processo produttivo assolutamente rigido;
- imprese che producono a lotti, ovvero quelle imprese caratterizzate da un processo produttivo di tipo intermittente da cui si ottengono diversi tipi di prodotti o stessi prodotti con caratteristiche differenti. Si pensi alle industrie di abbigliamento, calzature ecc.;
- imprese che producono beni singoli, ovvero imprese caratterizzate da una produzione di articoli con particolari caratteristiche che richiedono specifici studi di progettazione e realizzazione del processo produttivo. Si pensi alla costruzione di edifici, macchinari, aerei ecc. Nelle aziende del primo tipo la produzione precede la vendita e il prodotto, in prima istanza, è destinato al magazzino nell'attesa che arrivino gli ordini.

Altre imprese, invece, operano su ordinazione o, come si suol dire, su commessa. La produzione viene, quindi, attivata solo a seguito di un ordine preciso.

La commessa può riguardare la realizzazione di un prodotto finito (è il caso, ad esempio, dei lavori su misura) oppure di parti componenti che verranno assemblate all'interno di un processo produttivo gestito da altre imprese; in questo caso l'azienda è definita «terzista».

2) L'ORGANIZZAZIONE DELLE IMPRESE INDUSTRIALI

L'organizzazione aziendale può essere definita come il risultato scaturito dal coordinamento tra le risorse di cui l'azienda dispone, quindi, il personale, i beni strumentali, le tecnologie, i capitali ecc. e le strutture, le relazioni interne ed esterne e le procedure utilizzate per l'impiego di tali risorse ed il conseguente raggiungimento dei propri obiettivi.

Le strutture organizzative. Le scelte organizzative effettuate dai vertici aziendali dipendono da una serie di fattori, quali: le dimensioni dell'azienda, la tecnologia produttiva utilizzata, il grado di accentramento o decentramento delle decisioni di carattere produttivo, commerciale e finanziario ecc.

Da ciò derivano diversi modelli organizzativi di cui i principali e certamente i più diffusi sono:

- struttura funzionale;
- struttura divisionale;
- struttura a matrice o per progetti.

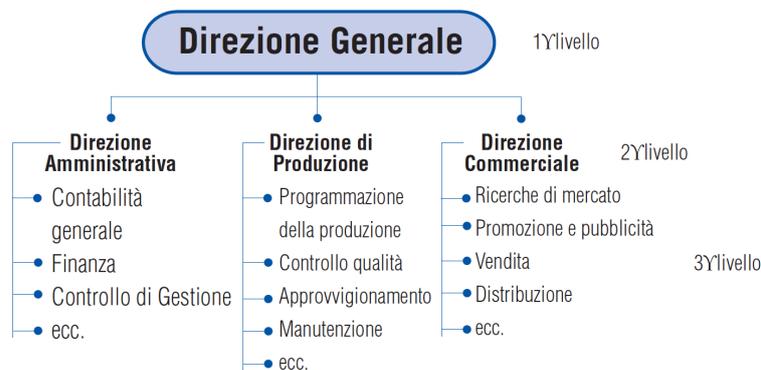
È importante precisare che, per attuare una qualsiasi strategia, non esiste una struttura organizzativa preferibile in assoluto alle altre, ma che fra tante soluzioni va individuata quella che si adatta meglio alle singole esigenze aziendali.





La struttura funzionale. In base a questo modello le aree di responsabilità vengono ripartite tra vari direttori competenti in specifiche funzioni aziendali (amministrativa, commerciale, produzione, personale, tecnica ecc.). I direttori di funzione dipendono da un'unica direzione generale.

- È una struttura che si sviluppa su tre livelli gerarchici:
- 1° livello - Direzione Generale (attività di tipo strategico);
 - 2° livello - Direttori di funzione (attività di tipo tattico);
 - 3° livello - Unità operative (attività di tipo operativo).



Questa struttura è caratterizzata da:

- comunicazioni più semplici e qualitativamente migliori all'interno della singola funzione;
- pronta risposta alla soluzione dei problemi legati alla specifica funzione;
- maggior efficienza conseguente al miglior utilizzo delle capacità;
- economie di scala connesse alla ripartizione di operazioni note;
- controllo dei costi per aree di responsabilità.

Essa può creare problemi di coordinamento interfunzionale, attività interamente demandata alla direzione generale.

Quando il coordinamento è inadeguato:

- le funzioni tendono a perseguire una ottimizzazione specialistica perdendo di vista l'economicità globale;
- si creano visioni corporative di funzione che acuiscono la burocratizzazione; — i canali di comunicazione sono molto lenti.

La struttura funzionale può subire adattamenti e modifiche che le consentono di adeguarsi a nuove strategie; è, infatti, possibile accorpate attività omogenee in un'unica funzione, ma anche attribuire maggior autonomia ad altre funzioni se ciò è utile per gli sviluppi dell'impresa.

La struttura divisionale. Quando cresce la complessità a causa dell'aumento dei prodotti e dell'ampliamento dei mercati, ma anche a causa di una strategia di differenziazione, quando i processi decisionali e le comunicazioni interne si fanno più complessi, diventa più difficile stabilire scale di priorità fra i problemi; i tempi di reazione alle sollecitazioni esterne diventano più lenti e la direzione generale non riesce a prestare la necessaria attenzione ai problemi innovativi. In questi casi non è più sufficiente attuare azioni correttive della struttura funzionale, né ricorrere a formule miste, ma diventa indispensabile attuare il decentramento di molte importanti decisioni in modo da consentire quella flessibilità d'azione che consenta di adeguare tempestivamente le decisioni alla dinamica del mercato.

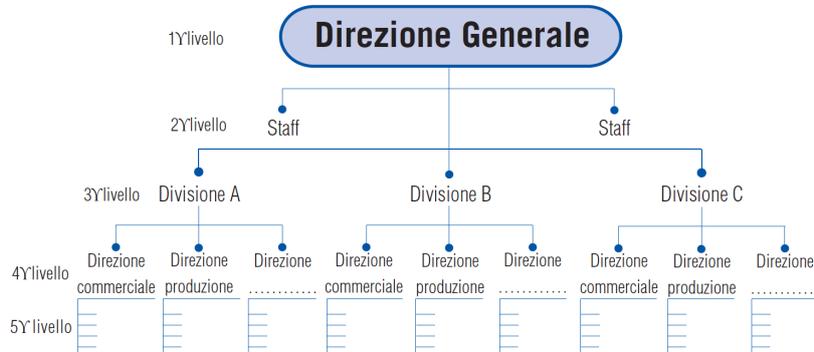
La struttura che consente un decentramento organizzativo molto rilevante è quella divisionale.

Tale struttura prevede almeno cinque livelli:

1. la direzione generale (responsabile della strategia globale dell'impresa, quasi sempre assume funzioni critiche con implicazioni interdivisionali come la funzione legale, la gestione finanziaria ecc.);
2. gli staff della direzione generale (ai quali spettano compiti di consulenza e coordinamento);
3. le direzioni generali di divisione (responsabili del governo complessivo della divisione; ogni divisione opera in modo indipendente rispetto alle altre divisioni e gode di una notevole autonomia decisionale rispetto alla direzione centrale che si limita a verificare se sono stati raggiunti gli obiettivi stabiliti; la divisione solitamente corrisponde ad una A.S.A. ovvero ad una Area Strategica d'Affari data dalla combinazione di prodotto/mercato/ tecnologia omogenea per clienti e area geografica);

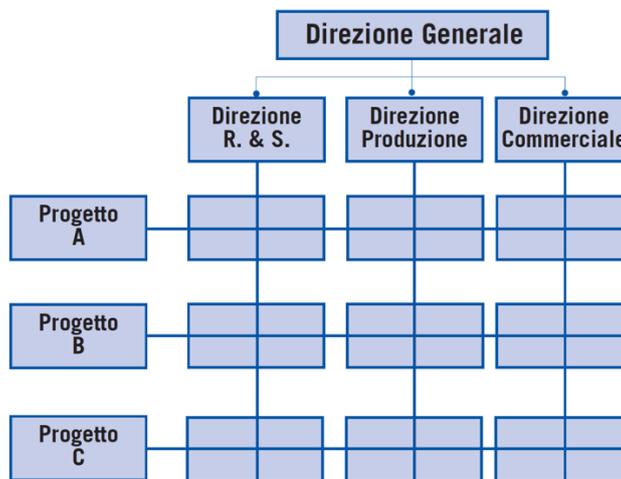


- 4. le direzioni funzionali di divisione (riguardano prevalentemente aspetti produttivi, commerciali e amministrativi; non tutte le divisioni sono articolate nelle classiche funzioni di un'impresa, spesso gli staff forniscono i servizi delle funzioni mancanti);
- 5. le linee operative di divisione (svolgono attività produttiva, di marketing, amministrativa ecc.).



Nelle imprese di grandissime dimensioni esiste un sesto livello: i gruppi di divisioni o capisettori divisionali, che si collocano ad un livello intermedio tra la direzione generale e le direzioni di divisione; essi hanno lo scopo di attenuare i rischi di eccessivo decentramento.

La struttura a matrice o per progetti. Tale struttura viene adottata nei casi in cui le imprese di grandi dimensioni si trovano impegnate costantemente in attività di progetto. Quindi, sul piano operativo oltre al responsabile funzionale a cui fanno capo le persone assegnate ai singoli progetti, vengono individuati dei capi progetto, i cd. project manager, i quali hanno il compito di dirigere, coordinare e gestire le persone assegnate al progetto sino alla completa realizzazione dello stesso.



Lo schema può essere letto in senso orizzontale, per cui ogni riga individua l'unità organizzativa di progetto, e in senso verticale, per cui ogni colonna individua tutti i soggetti appartenenti ad una determinata funzione e impegnati in progetti diversi.

I vantaggi di tale struttura sono:

- elevata flessibilità;
- propensione alla cooperazione;
- sviluppo sinergico delle competenze.

I limiti sono legati principalmente alle difficoltà gestionali che ne scaturiscono, dovute soprattutto ai possibili conflitti che si possono generare tra responsabili di funzione e responsabili di progetto.



3) LA GESTIONE E LE FASI TIPICHE DEL PROCESSO PRODUTTIVO

La gestione è quell'insieme di operazioni tra loro coordinate che portano al raggiungimento degli obiettivi posti in essere dal soggetto aziendale.

L'obiettivo generale dell'impresa privata è quello di generare ricchezza nel tempo, si parla di redditività mantenendo in equilibrio la situazione finanziaria.

Le operazioni che permettono di realizzare tale obiettivo sono:

- le operazioni di finanziamento;
- le operazioni di investimento;
- le operazioni di trasformazione;
- le operazioni di disinvestimento.

Le operazioni di finanziamento sono quelle operazioni che riguardano il reperimento delle risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle attività aziendali. Queste possono venire dall'imprenditore e dai soci, quindi si parla di capitale proprio o capitale di rischio, o da terzi e in tal caso si parla di capitale di terzi o capitale di credito. L'aspetto importante per l'impresa è evitare di essere troppo sottocapitalizzata, ovvero che il capitale di terzi superi eccessivamente il capitale proprio.

Tali operazioni rientrano nei "fatti esterni" alla gestione, in quanto presuppongono uno scambio con l'esterno da cui derivano sia componenti positivi o negativi del reddito, ovvero interessi attivi o passivi, sia rapporti di debito o di credito relativi alle entrate o alle uscite.

Le operazioni di investimento si manifestano con l'acquisto dei fattori produttivi (beni strumentali, materie prime, lavoro ecc.). Anch'esse rientrano nella categoria dei "fatti esterni".

Le operazioni di trasformazione sono quelle operazioni mediante le quali i fattori produttivi vengono combinati fra loro per dar luogo ai prodotti finiti. Poiché tali operazioni non richiedono uno scambio con l'esterno rientrano nella categoria dei "fatti interni" all'azienda.

Le operazioni di disinvestimento permettono il recupero finanziario dei mezzi impiegati, attraverso la vendita a terzi dei prodotti ottenuti. Anche queste rientrano nella categoria dei "fatti esterni".

Il processo produttivo. Si definisce processo produttivo il susseguirsi di operazioni e procedure che consentono di trasformare lavoro, impianti, materiali, energia, conoscenze tecniche e servizi in prodotti finiti.

Una volta individuato il processo produttivo che meglio risponde agli obiettivi aziendali, si procede alla sua attivazione attraverso una serie di operazioni che ne individuano i momenti fondamentali:

- Progettazione;
- Pianificazione;
- Gestione.

Le variabili che intervengono nella progettazione dei sistemi produttivi sono molte e di differente natura. Alcune rappresentano l'hardware del sistema produttivo, cioè la sua struttura fisica (come è fatta l'impresa) mentre altre, che costituiscono il software, definiscono le procedure che vengono attivate per la realizzazione del processo (come opera l'impresa).

Le grandezze che compongono l'hardware del processo produttivo sono:

- il tipo di impianti;
- il grado di automazione dei macchinari;
- il processo tecnologico che si intende adottare;
- il lay-out;
- ecc.

Le decisioni relative al software del processo riguardano invece:

- il tipo di manodopera da utilizzare e l'organizzazione del lavoro;
- quali caratteristiche devono avere le materie prime impiegate;
- come si intende gestire i materiali;
- quale deve essere l'entità delle scorte;
- sulla base di quali procedure si effettua la manutenzione;
- ecc.

La fase che si occupa di formalizzare le scelte effettuate è la pianificazione della produzione che si realizza con la stesura dei piani della produzione in funzione di un generale piano aziendale della domanda.

Il piano della domanda, elaborato dalla funzione commerciale, individua su base previsionale la quantità di beni che dovremo produrre, ovvero i volumi produttivi richiesti, allo scopo di determinare la capacità produttiva che sarà necessario utilizzare per poter soddisfare le richieste del mercato. Tale previsione può riferirsi ad un orizzonte temporale medio lungo (tre anni e più) oppure breve (1 anno).



Nel primo caso i valori previsti serviranno a definire le politiche di investimento, la scelta degli impianti e delle tecnologie, la dimensione degli organici e le politiche di sviluppo di nuovi prodotti. Nel secondo caso, invece, le informazioni relative a quanto e cosa produrre in un esercizio, verranno impiegate per definire come utilizzare al meglio l'esistente e come eventualmente fare fronte ad emergenze dovute a repentine variazioni della domanda nel breve termine (ad esempio ricorrendo all'esternalizzazione di alcune fasi di produzione quando la capacità produttiva interna non è in grado da sola di far fronte all'incremento della domanda).

La definizione della capacità produttiva necessaria si realizza nella stesura del Piano Aggregato di Produzione.

Dopo aver confrontato la capacità produttiva necessaria con la capacità produttiva disponibile e aver realizzato gli adeguamenti possibili, il processo di pianificazione continua entrando nel dettaglio attraverso la scomposizione del piano aggregato in una serie di piani principali di produzione riferibili ad ogni singolo prodotto e ad un periodo di tempo più breve (da uno a sei mesi con dettaglio settimanale o mensile).

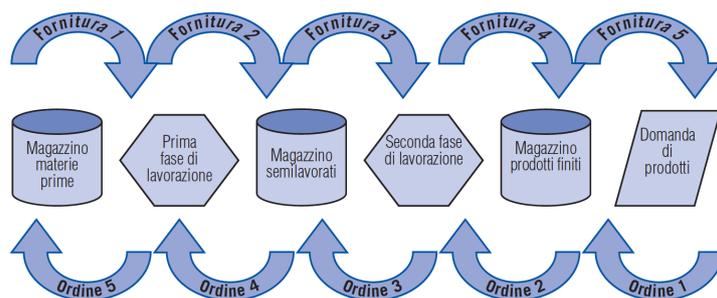
Il passo successivo consiste nella stesura dei piani operativi di produzione. Questa fase di programmazione strettamente operativa, detta anche scheduling, si riferisce a tempi molto brevi, e consiste nell'assegnare ai vari centri di lavoro gli ordini in termini di quantità da produrre, dopo aver determinato i tempi di realizzazione e avere verificato la disponibilità dei materiali occorrenti.

La gestione della produzione è l'insieme delle operazioni che, utilizzando le risorse del sistema produttivo predisposte nelle fasi precedenti, consente di realizzare i prodotti desiderati.

Definiti la struttura del processo produttivo e il risultato che si vuole ottenere in termini di mix di prodotti (specificato in quantità e scadenze), si passa alla messa a punto dei cicli di lavorazione necessari, delle attrezzature, delle procedure di controllo della qualità ecc., dopo di che la gestione del piano della produzione definirà le procedure di programmazione della produzione e di gestione dei materiali.

La gestione dei materiali occorrenti può essere realizzata con diversi metodi sostanzialmente riconducibili a due logiche di fondo: la logica pull (del guardare indietro) e la logica push (del guardare avanti).

La logica pull parte dal presupposto che la produzione debba essere attivata in risposta alla domanda e il criterio guida è quello del reintegro delle giacenze.



La logica push è basata sulla previsione della domanda e sulla conseguente realizzazione di un programma di produzione funzionale alla domanda prevista.



Si è visto che la pianificazione del processo produttivo è subordinata alla fissazione degli obiettivi o compiti critici da parte dell'alta direzione; il controllo sarà, quindi, effettuato focalizzando l'attenzione sugli obiettivi che ci si era preposti di raggiungere.



Le tipologie di prestazioni attese, quindi da controllare, possono essere riunite in quattro gruppi:

- produttività;
- qualità;
- servizio;
- flessibilità.

La produttività di un fattore produttivo è definita come il rapporto tra input impiegato e output ottenuto e misura l'efficienza di un processo produttivo nel suo complesso o dei singoli fattori impiegati.

La qualità di un prodotto misura la sua capacità di soddisfare le aspettative del cliente, ovvero di risultare idoneo all'uso per cui è stato progettato e realizzato.

Strettamente collegato al concetto di qualità è il servizio, che comprende tutte le attività accessorie connesse a un utilizzo ottimale del prodotto da parte del cliente.

La flessibilità di un processo produttivo è data dalla sua capacità di far fronte in modo tempestivo e a costi ragionevoli a variazioni della domanda.

Si parlerà, quindi, di:

- flessibilità di prodotto, come la capacità di ideare e realizzare un nuovo prodotto;
- flessibilità di volume, come la capacità di far fronte a variazioni nella quantità richiesta dovute a fenomeni di stagionalità o ciclicità della domanda;
- flessibilità di mix, come la capacità di modificare l'assortimento dei nostri prodotti.

CAPITOLO 2. LA CONTABILITÀ GENERALE E IL BILANCIO DELLE IMPRESE

1) GLI STRUMENTI DELLA CONTABILITÀ GENERALE

La contabilità generale ha per oggetto la sistematica rilevazione dei fatti esterni di gestione allo scopo di determinare il reddito di esercizio ed il patrimonio di funzionamento.

L'obiettivo principale della contabilità generale è la costruzione del bilancio d'esercizio, documento che ha una duplice funzione, quella di informare e a quella di comunicare i fatti aziendali ai soggetti interessati.

La contabilità generale si interessa esclusivamente dei fatti esterni alla gestione, ossia dei fatti che danno origine a scambi monetari tra l'impresa e terzi, da cui scaturiscono:

- i costi per l'acquisto di fattori produttivi impiegati nei processi aziendali;
- i ricavi per la vendita di beni e servizi prodotti dall'azienda.

Il metodo di tenuta della contabilità generale è quello della partita doppia che tiene conto di due aspetti nella rilevazione dei fatti della gestione:

- l'aspetto finanziario, che interessa tutte quelle variazioni che intervengono nei valori finanziari, ovvero nei crediti, nei debiti, nelle disponibilità liquide ecc.;
- l'aspetto economico, che interessa le variazioni economiche.

Gli strumenti della contabilità generale sono:

- il libro giornale, che registra cronologicamente i fatti di gestione. Attualmente la forma più diffusa di tale strumento è quella automatizzata;
- il mastro, che contiene tutti i conti attivati in un dato sistema contabile;
- il Piano dei conti, che è un documento che contiene l'elenco di tutti i conti potenzialmente attivabili da una azienda e che rilevano i fatti di gestione e le operazioni che portano alla determinazione del risultato di fine periodo.

I conti si dividono in tre grandi categorie:

- conti finanziari o numerari certi, ovvero disponibilità liquide, assimilati, quindi crediti e debiti, presunti come ratei e fondi per rischi ed oneri;
- conti economici, accesi ai costi ed ai ricavi pluriennali, ai costi ed ai ricavi sospesi, ai costi ed ai ricavi d'esercizio;
- conti di capitale, ovvero conti legati al patrimonio netto.



**2) LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI**

Le immobilizzazioni materiali comprendono essenzialmente i beni strumentali, ovvero quei beni che hanno una consistenza fisica. Esse possono essere acquisite attraverso operazioni di:

- acquisto;
- apporto dei soci;
- costruzione interna all'azienda;
- leasing.

Analizziamo singolarmente le diverse modalità di acquisizione.

Se l'azienda acquista da terzi, sulla fattura ricevuta si rileverà il costo principale del bene, gli oneri accessori, l'IVA a credito ed il debito totale nei confronti del fornitore, per cui la registrazione in partita doppia sarà la seguente:

10/1	Macchinari	60.000,00	
10/1	IVA a credito	13.200,00	
10/1	Debiti v/fornitori		73.200,00

Se si tratta di un acconto, allora la fattura ricevuta riporterà solo l'importo dello stesso e la registrazione sarà:

10/1	Anticipi su immobilizzazioni materiali	10.000,00	
10/1	IVA a credito	2.200,00	
10/1	Debiti v/fornitori		12.200,00

Quindi al momento del pagamento:

10/1	Crediti diversi	12.200,00	
10/1	Banca c/c		12.200,00
10/1	Debiti v/fornitori	12.200,00	
10/1	Crediti diversi		12.200,00

Al momento del ricevimento della fattura finale, avremo la seguente scrittura:

15/2	Macchinari	60.000,00	
15/2	IVA a credito	10.000,00	
15/2	Anticipi su immobilizz. materiali		10.000,00
15/2	Debiti v/fornitori		60.000,00





Se, invece, l'acquisizione avviene mediante il conferimento (apporto) da parte dei soci, allora il socio che effettua il conferimento deve presentare la prescritta relazione giurata di stima prevista dall'art. 2343 del codice civile e le scritture contabili saranno:

20/6	Azionisti c/sottoscrizioni	60.000,00	
20/6	Capitale sociale		60.000,00
20/6	Macchinari	60.000,00	
20/6	Azionisti c/sottoscrizioni		60.000,00

Nel caso in cui l'azienda produce da sé il bene strumentale, quindi, si tratta di costruzioni interne, allora il documento di riferimento non sarà più la fattura di acquisto bensì una scheda su cui sono annotati tutti i materiali acquistati e contabilizzati che servono alla costruzione del bene stesso. La registrazione contabile avverrà stornando il valore dei costi sostenuti per l'acquisto delle materie prime dal Conto Economico allo Stato Patrimoniale. Bisognerà, quindi, eseguire una patrimonializzazione, perciò si rileverà in AVERE del conto Costruzioni interne la rettifica effettuata, che sarà poi girato, in quanto componente positivo del reddito, in AVERE del Conto Economico. In DARE si avrà:

- il conto Macchinari, se i lavori sono iniziati e terminati nello stesso esercizio;
- il conto Macchinari in costruzione, se i lavori sono iniziati in un esercizio e termineranno nell'esercizio successivo.

Nel primo caso, la registrazione sarà:

15/2	Macchinari	60.000,00	
15/2	Costruzioni interne		60.000,00

Nel secondo caso, invece, supponendo che il macchinario venga costruito in due anni, si avrà:

1° anno

31/12	Macchinari in costruzione	30.000,00	
31/12	Costruzioni interne		30.000,00

2° anno

15/11	Macchinari	60.000,00	
15/11	Macchinari in costruzione		30.000,00
15/11	Costruzioni interne		30.000,00

Infine, se l'acquisto viene fatto mediante un contratto di leasing, allora l'azienda potrà utilizzare il bene pagando periodicamente dei canoni.

Ricordiamo che in questo caso l'azienda non è proprietaria del bene, quindi, il valore dello stesso non figura nella situazione patrimoniale ed il debito totale non aggrava la situazione debitoria dell'azienda.

Le scritture contabili sono:

../.	Canoni leasing	5.000,00	
../.	IVA a credito	1.100,00	
../.	Debiti v/fornitori		6.100,00





Oltre alle operazioni di acquisizione di immobilizzazioni materiali, l'azienda può effettuare anche operazioni di dismissione di un bene. In tal caso le rilevazioni da fare saranno:

- rilevazione dello storno dal fondo di ammortamento del cespite di riferimento;
- rilevazione dell'eventuale cessione;
- rilevazione dell'eventuale minusvalenza/plusvalenza o sopravvenienza.

Tutte le immobilizzazioni e la loro movimentazione devono essere annotate su uno specifico libro con rilevanza fiscale chiamato libro degli inventari.

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da beni astratti, come ad esempio i costi d'impianto, l'avviamento, le spese di pubblicità e quelle per la ricerca e sviluppo che le imprese sostengono per curare la propria immagine e distinguersi dalla concorrenza. Tutti questi beni hanno la caratteristica di rappresentare costi pluriennali poiché la loro utilità si protrae per più esercizi.

Civilisticamente e fiscalmente le immobilizzazioni immateriali sono suddivise in tre categorie:

- oneri pluriennali, ovvero costi sostenuti per l'impianto e l'ampliamento, per la pubblicità e la ricerca e sviluppo;
- beni immateriali, ovvero le licenze, i brevetti, i marchi, le concessioni ecc.;
- avviamento, ovvero il valore pagato per l'acquisto di un'azienda.

Anche per le immobilizzazioni immateriali, le registrazioni contabili sono identiche a quelle relative alle operazioni di acquisto, ad esempio per l'ampliamento si ha:

../..	Costi di ampliamento	15.000,00	
../..	IVA a credito	3.300,00	
../..	Debiti v/fornitori		18.300,00

3) LE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Le immobilizzazioni finanziarie sono costituite da crediti destinati a permanere nel patrimonio aziendale almeno due anni. Esempi di immobilizzazioni finanziarie sono le partecipazioni in altre società, azioni proprie, valori mobiliari in genere ecc.

Le registrazioni contabili considerano l'uscita finanziaria in AVERE e la nascita del credito in DARE, esempio:

../..	Partecipazioni	50.000,00	
../..	Banca c/c		50.000,00

4) GLI ACQUISTI E LE VENDITE

Gli acquisti, che riguardano principalmente le imprese industriali consistono negli approvvigionamenti di materie prime e sussidiarie, componenti e semilavorati che vengono utilizzati per la produzione di quei beni che sono oggetto dell'attività dell'azienda.

I conti relativi ai costi di acquisizione sono:

- Materie prime c/acquisti;
- Materie sussidiarie c/acquisti;
- Semilavorati c/acquisti;
- Componenti c/acquisti;
- Imballaggi c/acquisti;
- ecc.





da cui derivano le seguenti scritture:

../.	Materie prime c/acquisti IVA a credito Debiti v/fornitori	46.000,00 10.120,00	56.120,00
../.	Semilavorati c/acquisti IVA a credito Debiti v/fornitori	28.000,00 6.160,00	34.160,00

Le vendite, che riguardano principalmente le imprese industriali sono relative ai prodotti finiti ottenuti dai processi produttivi caratterizzanti l'impresa stessa o ad eventuali scarti e semilavorati che vengono ceduti ad imprese che effettuano le fasi finali della lavorazione.

I conti relativi ai ricavi di vendita sono:

- Prodotti finiti c/vendite;
- Sottoprodotti c/vendite;
- Semilavorati c/vendite.

Da cui derivano le seguenti scritture:

../.	Crediti v/clienti Prodotti finiti c/vendite IVA a debito	36.600,00	30.000,00 6.600,00
../.	Crediti v/clienti Semilavorati c/vendite IVA a debito	6.100,00	5.000,00 1.100,00



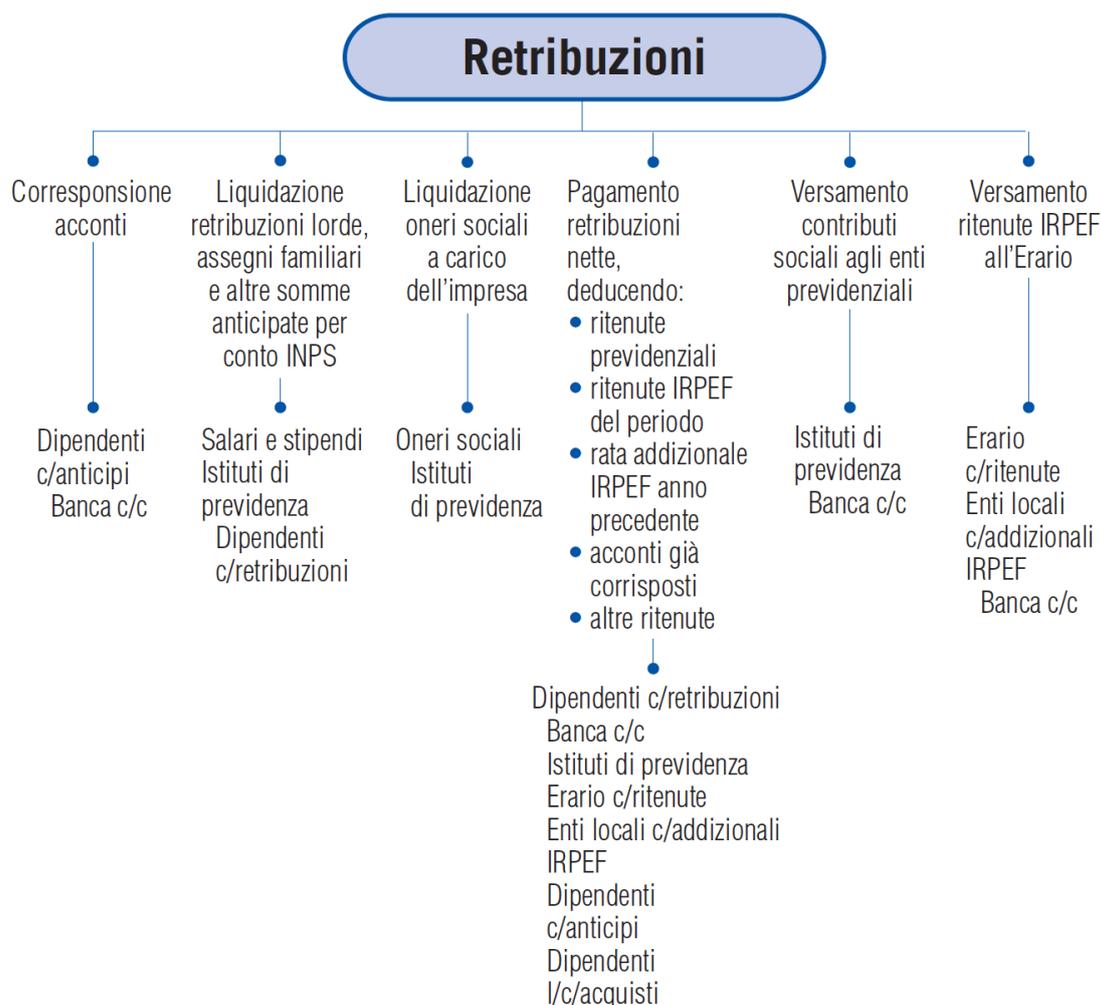
5) IL PERSONALE DIPENDENTE

Le principali operazioni di tipo normativo, previdenziale, fiscale e contabile che l'amministrazione del personale dipendente deve effettuare riguardano la liquidazione ed il pagamento delle retribuzioni e dei relativi contributi, la liquidazione ed il pagamento del premio INAIL e, infine, il trattamento di fine rapporto.

Analizziamone gli aspetti contabili:

— il pagamento delle retribuzioni: le rilevazioni contabili che interessano questa operazione sono la conseguenza di una serie di fasi che vanno dalla liquidazione al pagamento di quanto dovuto ai diversi soggetti interessati.

Schematizzando si ha:



Contabilmente:

- la liquidazione delle retribuzioni segue la seguente registrazione:

../..	Salari e stipendi Personale c/retribuzioni
-------	---	-----	-----

si rileva l'ammontare della retribuzione lorda, che spetta ai lavoratori da parte del datore di lavoro, che rappresenta una variazione finanziaria passiva (aumento di debiti per l'azienda), iscritta in avere, e il sostenimento di un costo per l'acquisizione di servizi relativi alle prestazioni di lavoro, che rappresenta una variazione economica negativa iscritta in dare;



- la liquidazione degli assegni familiari segue la seguente registrazione:

../..	Enti previdenziali c/competenze Personale c/retribuzioni
-------	---	-----	-----

gli assegni familiari rappresentano una partita di giro per il datore di lavoro che li anticipa al lavoratore direttamente in busta paga e gli verranno rimborsati dall'INPS;

- la determinazione degli oneri sociali a carico del datore di lavoro segue la seguente registrazione:

../..	Oneri sociali Enti previdenziali c/competenze
-------	--	-----	-----

gli oneri sociali devono essere versati dal datore di lavoro entro il mese successivo al pagamento delle retribuzioni. Quindi si ha il sorgere di un debito nei confronti degli Enti previdenziali, variazione finanziaria passiva che misura un costo, variazione economica negativa, rappresentato dai contributi sociali;

- il pagamento delle retribuzioni segue la seguente registrazione:

../..	Personale c/retribuzioni Cassa
-------	-----------------------------------	-----	-----

come si evince dalla registrazione, il pagamento delle retribuzioni origina una permutazione finanziaria, in quanto da un lato si ha l'uscita di denaro contante o anche da conto corrente bancario, nel qual caso il conto è Banca c/c, variazione finanziaria passiva, contro l'estinzione di un debito verso i dipendenti, variazione finanziaria attiva;

- il versamento delle ritenute fiscali e dei contributi segue la seguente registrazione:

../..	Erario c/ritenute Enti previdenziali c/competenze Cassa
-------	---	-----	-----

anche in questo caso si ha una permutazione finanziaria, caratterizzata dall'uscita di denaro o dalla riduzione del conto corrente bancario, variazione finanziaria passiva, contro l'estinzione di un debito nei confronti dello Stato, variazione finanziaria attiva;





— il premio INAIL: è un premio interamente a carico dell'impresa che ne effettua in via anticipata una liquidazione provvisoria sulle presunte retribuzioni relative all'anno in esame, salvo un conguaglio successivo. Schematizzando si ha:



— il trattamento di fine rapporto (TFR): quando il rapporto di lavoro si estingue, il lavoratore dipendente ha diritto al trattamento di fine rapporto (TFR) che è un'indennità commisurata agli anni di servizio prestati.

La disciplina del trattamento di fine rapporto è stata riformata con l'introduzione della previdenza complementare. Prima della riforma, il TFR era considerato un debito nei confronti dei dipendenti e il fondo nel quale confluivano gli accantonamenti era classificato in bilancio nell'apposita voce C) del passivo dello Stato Patrimoniale.

Con la riforma i casi in cui il datore di lavoro può conservare in azienda gli accantonamenti del TFR spettanti ai dipendenti si sono notevolmente ridotti e, conseguentemente, per le imprese si è ridotta tale forma di autofinanziamento.

Più in particolare:

— nelle aziende con meno di 50 addetti, quando il dipendente non ha optato per forme di previdenza integrativa, ma ha scelto di mantenere il TFR nella sua forma originaria, nulla cambia;

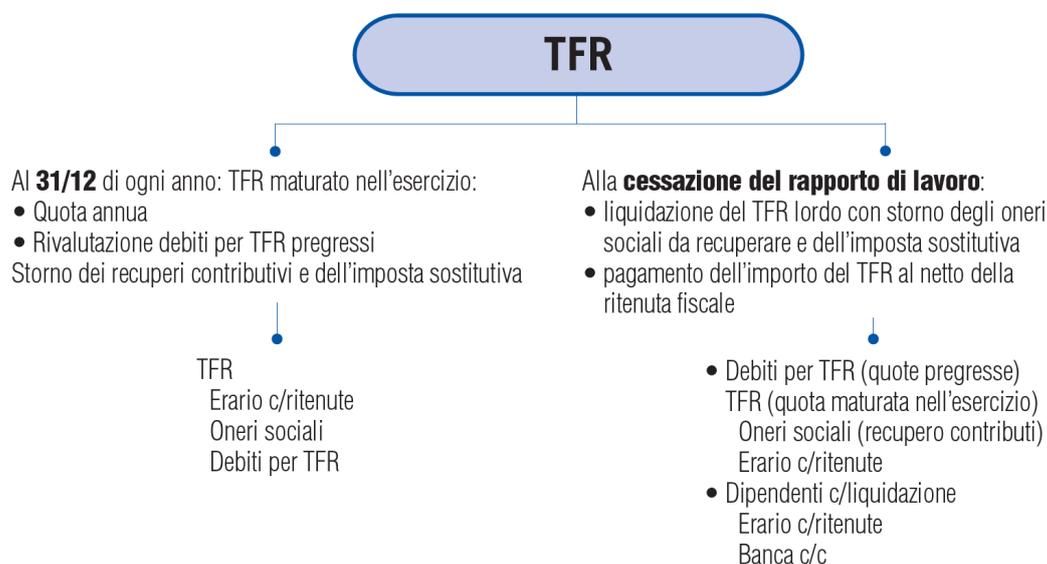
— nelle aziende con almeno 50 addetti, il TFR che i dipendenti non hanno investito nei fondi pensioni aderendo alla previdenza complementare deve essere interamente versato in un apposito fondo gestito, per conto dello Stato, dall'INPS (Fondo di tesoreria INPS). Il versamento del TFR a tale fondo dovrà essere effettuato dall'impresa mensilmente, con le medesime modalità e termini previsti per il versamento della contribuzione previdenziale obbligatoria e, dunque, entro il 16 del mese successivo a quello di competenza dell'accantonamento al TFR.

Per entrambe le tipologie di aziende il TFR si calcola sommando per ciascun anno di lavoro una quota pari all'importo della retribuzione annua divisa per 13,5. Al 31/12 di ogni anno il TFR, con esclusione della quota maturata nell'anno, è rivalutato su base composta al tasso fisso dell'1,50% aumentato del 75% dell'aumento annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati calcolato dall'ISTAT. L'importo della rivalutazione è assoggettato ad una imposta sostitutiva dell'11%, il cui ammontare viene versato all'Erario dall'azienda, dopo aver detratto una somma pari allo 0,50% delle retribuzioni lorde, equivalente ai contributi versati mensilmente all'INPS per conto dei lavoratori a titolo di miglioramento del fondo pensioni.





Schematizzando si ha:



Il pagamento della retribuzione: il prospetto-paga. Le modalità ed i termini del pagamento della retribuzione devono essere desunti da quelli in uso nel luogo ove il lavoro viene eseguito (art. 2099 c.c.).

Quanto al luogo dell'adempimento, la retribuzione viene corrisposta nella sede di lavoro, cioè il luogo nel quale il lavoratore presta la propria attività lavorativa.

Il termine per la corresponsione della retribuzione, di regola, è stabilito dai contratti collettivi o in mancanza dagli usi. In ogni caso il pagamento della retribuzione è posticipato rispetto all'erogazione della prestazione lavorativa (principio della postnumerazione).

Il datore di lavoro ha l'obbligo di consegnare al lavoratore, unitamente alla retribuzione, il prospetto paga, analitico delle diverse voci che compongono la retribuzione, con l'indicazione di tutte le ritenute di legge, fiscali (IRPEF), previdenziali ed assistenziali (art 1 L. 4/1953).

Il prospetto-paga può essere anche trasmesso telematicamente al lavoratore, a patto che siano adottate misure che garantiscano la protezione dei dati personali e che siano messe a disposizione del lavoratore le necessarie tecnologie.

In particolare, il prospetto paga deve contenere obbligatoriamente i seguenti dati:

- i dati identificativi del datore di lavoro e del dipendente;
- la posizione INPS sulla quale si versano i contributi previdenziali;
- la posizione assicurativa territoriale INAIL relativa al rischio infortuni dichiarato per il dipendente;
- la qualifica ed il livello di inquadramento del dipendente relativi al C.C.N.L. applicato;
- il periodo di competenza ed il numero di ore lavorate, per gli operai, o delle giornate lavorate, per gli impiegati;
- le voci da cui è composta la retribuzione (retribuzione base, contingenza, scatti etc.);
- le trattenute fiscali e previdenziali;
- l'assegno corrisposto per il nucleo familiare;
- le detrazioni fiscali.





6) LE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Le scritture di assestamento sono quelle scritture che intervengono a fine periodo e che trasformano i valori di conto in valori di esercizio, ovvero in quei valori che permettono di determinare in maniera corretta il reddito d'esercizio ed il patrimonio di funzionamento.

Reddito di esercizio: è l'incremento o il decremento che subisce il patrimonio di funzionamento di una determinata impresa durante un periodo amministrativo per effetto della gestione.

Il reddito di esercizio può essere determinato con procedimento sintetico o con procedimento analitico.

Con il procedimento sintetico il reddito di esercizio si calcola mettendo a confronto il capitale netto calcolato alla fine dell'anno (capitale netto finale) con il capitale netto calcolato all'inizio del periodo amministrativo (capitale netto iniziale), tenendo conto dei conferimenti e dei prelevamenti di capitale avvenuti durante l'esercizio.

Con il procedimento analitico, invece, il reddito di esercizio si ottiene mettendo a confronto i costi ed i ricavi di competenza del periodo amministrativo in oggetto. La «competenza» richiede che i costi ed i ricavi siano contabilizzati secondo il tempo in cui si manifestano economicamente, in collegamento con l'attività di produzione, senza considerare la data in cui si perfezionano i corrispondenti movimenti numerari di incassi e di pagamento (principio di cassa).

Patrimonio di funzionamento: configurazione del capitale aziendale determinata al termine di ciascun esercizio allo scopo di conoscere il risultato economico conseguito nel corrispondente periodo amministrativo.

La valutazione del patrimonio di funzionamento è lo strumento tecnico mediante il quale vengono separati i valori che concorrono alla formazione del reddito di esercizio da quelli che concorreranno alla formazione del reddito di uno o più esercizi futuri.

Le scritture di assestamento hanno, quindi, la funzione di separare l'aspetto finanziario da quello economico nel caso in cui essi non appartengano allo stesso periodo amministrativo-contabile.

Esse si possono suddividere in quattro categorie:

- scritture di completamento;
- scritture di integrazione;
- scritture di rettifica;
- operazioni di ammortamento, svalutazione e rivalutazione.

Le scritture di completamento si riferiscono a costi e ricavi di competenza dell'ultimo esercizio ma non ancora contabilizzati perché derivanti da variazioni finanziarie che possono essere liquidate con certezza solo al termine dell'esercizio.

Ad esempio, rientrano in questa categoria:

- interessi attivi e passivi sui c/c bancari e postali;
- quote di TFR di competenza;
- imposte di competenza;
- differenze nei valori in cassa.

Le scritture di integrazione aggiungono componenti d'esercizio in precedenza non rilevati.

Esse riguardano:

- la svalutazione dei crediti che a sua volta può essere specifica o generica.

L'operazione di svalutazione si effettua togliendo dal valore nominale subito i crediti sicuramente inesigibili. Al risultato ottenuto si sottrae la svalutazione specifica e si ha un valore di realizzo. Infine, si sottrae la svalutazione generica e si avrà così un totale crediti a presunto valore di realizzo.

La svalutazione è specifica se si teme di dover subire una perdita.

Invece, è generica quando si fa una svalutazione forfettaria, cioè non vi è nessun dubbio di perdita ma per il principio della prudenza si calcola comunque una percentuale.

— i ratei attivi e passivi. Per rateo futura che misura un costo o un ricavo già maturato e non ancora rilevato, la cui manifestazione finanziaria avrà luogo in esercizi futuri.

— i fondi oneri futuri. Essi sono valori finanziari presunti. Le incertezze riguardano quanto e quando si dovrà pagare.





Le scritture di rettifica tolgono componenti di reddito non di competenza dell'esercizio, in precedenza già rilevati.

Esse riguardano:

— le rimanenze di merci, materie prime, prodotti finiti di proprietà dell'azienda.

L'esistenza delle rimanenze si accerta:

— con un inventario fisico del magazzino, in tal caso si tratta di inventari di fatto;

— in base ad un sistema affidabile di scritture contabili, in tal caso si tratta di inventario contabile.

Le rimanenze devono essere iscritte nell'inventario al costo di acquisto o al valore corrente al 31/12 se minore. In pratica, sempre per il principio della prudenza nella registrazione si rileva il costo più basso.

— i risconti attivi e passivi si rilevano in contabilità al 31/12. Per risconti si intendono quote di costi o ricavi non ancora maturati ma che hanno già avuto la loro manifestazione finanziaria.

Se sono attivi, detti costi sospesi, sono costi da rinviare ad esercizi futuri, se sono passivi, detti ricavi sospesi, sono ricavi da rinviare ad esercizi futuri.

Le scritture di ammortamento attribuiscono all'esercizio le quote di costi pluriennali considerate di competenza dello stesso.

L'ammortamento è un procedimento tecnico-contabile di ripartizione dei costi pluriennali su più esercizi.

I beni soggetti ad ammortamento sono i fattori produttivi ad utilizzo pluriennale costituiti:

a) dalle immobilizzazioni immateriali:

— costi d'impianto;

— costi di pubblicità;

— diritti di brevetto;

— avviamento;

— ecc.;

b) dalle immobilizzazioni materiali:

— fabbricati;

— arredamento;

— automezzi;

— ecc.;

c) dalle immobilizzazioni finanziarie:

— titoli;

— ecc.

Gli elementi presi in considerazione nelle scritture di ammortamento sono:

— il costo storico, ovvero il costo sostenuto all'atto dell'acquisto;

— la quota di ammortamento, ovvero la parte di un costo pluriennale che è imputata ad un esercizio;

— la durata del processo di ammortamento, ovvero il periodo in cui si ritiene che il bene sarà di utilità economica per l'azienda.

Bisogna però considerare i fenomeni:

— della senescenza: deperimento fisico del bene dovuto all'uso e al tempo;

— dell'obsolescenza: conseguente ai cambiamenti di mercato e alle nuove tecnologie;

— dell'inadeguatezza: conseguente alle modifiche fatte all'azienda;

— il valore da ammortizzare, ovvero la differenza tra costo storico e presunto valore di realizzo;

— il criterio di ripartizione, ovvero la modalità con cui il valore da ammortizzare deve essere frazionato in quote riferibili ai vari esercizi.

Esso può essere:

— matematico;

— elastico;

— economico.





7) LE SCRITTURE DI RIEPILOGO E DI CHIUSURA ED IL BILANCIO D'ESERCIZIO

Una volta terminate le operazioni di assestamento, i valori contabili si sono trasformati in valori di bilancio, dunque, si può procedere all'individuazione del reddito d'esercizio e del patrimonio di funzionamento.

Per determinare il reddito d'esercizio occorre riepilogare in un conto "di risultato", detto Conto Economico Generale, tutti i saldi dei conti accesi alle variazioni positive e negative d'esercizio. Quindi, si rilevano in DARE tutti i componenti negativi di reddito ed in AVERE tutti i componenti positivi di reddito. Il saldo del Conto Economico Generale esprime il risultato dell'esercizio che è chiamato utile d'esercizio se ha segno positivo al contrario si tratta di una perdita d'esercizio.

Per determinare, invece, il patrimonio di funzionamento occorre stornare in un conto "transitorio" detto Bilancio di chiusura, tutti i saldi dei conti accesi alle attività, alle passività ed al patrimonio netto. Quindi, si riportano in DARE i saldi dei conti alle attività di bilancio ed in AVERE i saldi dei conti accesi alle passività e al netto.

Il bilancio d'esercizio è uno strumento di informazione:

- a rilevanza interna (soci, dipendenti, organi sociali);
- a rilevanza esterna (banche, amministrazione fiscale, azionisti ecc.).

Secondo il principio generale che sta alla base della costruzione del bilancio e che è espresso dall'art. 2423 del codice civile: Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Il termine "chiarezza" sta ad indicare che l'esposizione dei contenuti deve consentire l'agevole comprensione della situazione della società.

I termini "veritiero e corretto" sono riferiti al modo di rappresentare le informazioni in osservanza della verità oggettiva e secondo prudenza e ragionevolezza nei valori stimati.

Inoltre, il bilancio d'esercizio deve essere costruito seguendo alcuni principi di redazione:

- continuità, secondo cui le valutazioni vengono fatte nel presupposto di funzionamento, ovvero nell'ipotesi di permanenza dell'organismo aziendale;
- prudenza, secondo cui si tiene conto delle perdite presunte anche se noti dopo la chiusura dell'esercizio ma non si tiene conto degli utili sperati;
- competenza, secondo cui partecipano al risultato dell'esercizio i costi ed i ricavi correlativi, ossia i costi ed i ricavi che hanno contribuito agli utili realizzati;
- valutazione separata, secondo cui gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci di bilancio, devono essere autonomamente valutati per evitare compensazioni di perdite presunte con utili solo sperati;
- costanza, secondo cui non si possono adottare criteri di valutazione differenti tra un esercizio ed un altro, salvo casi eccezionali da motivare con idonee giustificazioni.

La struttura del bilancio d'esercizio. Il bilancio d'esercizio, come espresso dall'art. 2423 del codice civile, è costituito da tre parti inscindibili e complementari che, insieme ad altri documenti di corredo, costituiscono il sistema informativo dell'azienda:

- lo Stato patrimoniale, che configura la struttura e l'entità del patrimonio. Esso è redatto, secondo l'art. 2424 del c.c., nella forma a sezioni contrapposte così come raffigurato sinteticamente:

SCHEMA SINTETICO DELLO STATO PATRIMONIALE	
<p>ATTIVO</p> <p>A) Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata</p> <p>B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria</p> <p>C) Attivo circolante prestiti</p> <p>D) Ratei e risconti (attivi), con separata indicazione del disaggio su prestiti</p>	<p>PASSIVO</p> <p>A) Patrimonio netto</p> <p>B) Fondo per rischi e oneri</p> <p>C) TFR</p> <p>D) Debiti</p> <p>E) Ratei e risconti (passivi), con separata indicazione dell'aggio su</p>





— il Conto economico, in cui si rileva il risultato d'esercizio. Esso è redatto secondo l'art. 2425 del c.c., nella forma scalare con una configurazione a valore e costi della produzione così come raffigurato sinteticamente:

SCHEMA SINTETICO DEL CONTO ECONOMICO
A) Valore della produzione B) Costi della produzione
A) - B) C) Proventi e oneri finanziari D) Rettifiche di valore di attività finanziarie E) Proventi e oneri straordinari <i>Risultato prima delle imposte</i> Imposte sul reddito dell'esercizio
Utile o perdita dell'esercizio

— la Nota integrativa è un documento descrittivo ed esplicativo che contiene informazioni complementari a quelle già descritte nello Stato patrimoniale e nel Conto economico e, inoltre, ha lo scopo di motivare decisioni e comportamenti particolari dell'attività aziendale (art. 2427 c.c.).

Il bilancio è corredato da una serie di documenti accessori, come la Relazione sulla gestione con la quale gli amministratori descrivono la situazione della società e l'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato (art. 2428 c.c.).

Infine, altri documenti che completano il sistema informativo del bilancio d'esercizio sono:

- la Relazione del collegio sindacale;
- la Relazione della società di revisione.





CAPITOLO 3. LA CONTABILITÀ ANALITICA NELLE IMPRESE INDUSTRIALI

Si può definire la contabilità analitica o più semplicemente contabilità industriale come il sistema delle rilevazioni che consentono di rilevare i costi e i ricavi al fine di:

- effettuare un'analisi economica delle decisioni prese e della programmazione d'impresa;
- effettuare calcoli di convenienza economica per orientare le decisioni aziendali;
- controllare analiticamente e con periodicità infra-annuale i risultati economici della gestione operando opportuni confronti tra i costi effettivamente sostenuti e quelli presi come termine di confronto.

La contabilità analitica, quindi, non si occupa dell'aspetto finanziario della gestione, ma solo dell'aspetto economico.

Per conseguire il primo scopo occorre analizzare in modo particolareggiato le modalità di svolgimento della gestione passata, ma tale conoscenza non ha alcun senso se non consente di perseguire anche gli altri due obiettivi.

Il secondo scopo si realizza confrontando i costi e i ricavi stimati di due o più alternative ed anche valutando l'economicità dei prodotti al fine di individuare quelli di cui potenziare la produzione e quelli da ridurre o eliminare. La contabilità analitica permette alla direzione d'impresa «di seguire nel brevissimo periodo (mese, bimestre ecc.) l'andamento dei differenti settori della gestione allo scopo di poter decidere tempestivamente, ove necessario, le opportune azioni di intervento» (Setteri).

Il terzo scopo lo si realizza verificando sistematicamente il raggiungimento degli obiettivi fissati attraverso il confronto tra i dati standard e quelli consuntivi, analizzandone poi gli scostamenti.

Un'altra finalità della contabilità analitica è quella di valutare le rimanenze di magazzino e le costruzioni in economia per redigere il bilancio d'esercizio. La contabilità analitica è, quindi, uno strumento che consente di integrare le informazioni fornite dalla contabilità generale; vale pertanto la pena di evidenziare, attraverso un confronto in parallelo, le caratteristiche delle due contabilità.

2) CONFRONTO FRA CONTABILITÀ GENERALE E CONTABILITÀ ANALITICA

	COGE	COAN
riferimento temporale dei dati	rileva i dati in via consuntiva	effettua rilevazioni: preventive (per facilitare le scelte) consuntive (per verificare i risultati)
oggetto delle rilevazioni	fatti esterni	fatti interni
grado di articolazione	basso (i dati sono riferiti all'azienda nel suo complesso)	alto (i dati sono riferiti ai centri di costo, ai singoli prodotti ecc.)
scopo	fornisce informazioni di carattere generale e globale dell'azienda <ul style="list-style-type: none"> • reddito • patrimonio d'esercizio 	fornisce informazioni dettagliate dei fenomeni aziendali <ul style="list-style-type: none"> • costi • ricavi • risultati delle singole operazioni
natura dei fatti	analizza l'aspetto economico e quello finanziario	analizza solo l'aspetto economico
tipo di classificazione dei dati	si limita a classificare i costi in base alla natura o alla destinazione per grandi aree aziendali (materie prime, manodopera, ammortamento ecc.)	classifica costi e ricavi per destinazione; inoltre classifica i costi anche secondo raggruppamenti che la COGE ignora (costi fissi e costi variabili, costi diretti e costi indiretti)
caratteristiche dei dati	dati sintetici	dati analitici
natura dei dati	oggettivi (con eccezione di quelli relativi alle scritture di assestamento)	più o meno soggettivi (perché fondati sulla riclassificazione, imputazione e analisi dei costi e dei ricavi)
obbligatorietà	sono rilevazioni obbligatorie e disciplinate dalla legge civile e fiscale	non è previsto alcun obbligo legale quindi può assumere forme diverse
metodologia di rilevazione	si basa sulla partita doppia, quindi usa una metodologia di rilevazione contabile	può essere tenuta sia contabilmente che extracontabilmente
precisione	massima	minor grado di precisione
tempestività	relativa	massima
destinatari dei risultati	i terzi (clienti, fornitori, fisco ecc.) È uno strumento di informazione	gli organi interni di gestione aziendale È uno strumento di gestione
conclusioni	esaurisce il suo compito nel fornire i dati per il bilancio (financial accounting)	fa parte del più ampio sistema informativo per la direzione (management accounting)



3) LE TIPOLOGIE DI COSTO

Il costo può essere definito come il valore o il complesso di valori che misurano il consumo dei fattori produttivi impiegati per lo svolgimento di determinate attività volte al raggiungimento di un obiettivo.

I costi possono essere classificati in base a diversi criteri:

- in base al momento della rilevazione;
- in base alla destinazione del fattore produttivo;
- in base alle variazioni dei volumi produttivi;
- in base al modo con cui sono imputati all'oggetto di calcolo.

Nel primo caso si distinguono:

- i costi consuntivi che riguardano i costi effettivamente già sostenuti per una produzione già realizzata;
- i costi preventivi che vengono stabiliti prima del loro effettivo sostenimento e si riferiscono, quindi, ad una produzione non ancora avviata.

Nel secondo caso si distinguono:

- i costi speciali che riguardano i costi relativi ai fattori produttivi impiegati esclusivamente e direttamente per la produzione di un prodotto specifico, ad esempio la carta per la produzione di libri;
- i costi comuni relativi a fattori produttivi impiegati direttamente o indirettamente per lo svolgimento di una pluralità finalizzate all'ottenimento di più prodotti-servizi per i quali non è possibile identificare le quantità specifiche di fattore consumato. Quindi, i costi comuni devono essere imputati all'oggetto di costo sulla base di un processo di ripartizione e allocazione.

Nel terzo caso si distinguono:

- i costi fissi che non variano al variare della quantità prodotta;
- i costi variabili, al contrario, sono strettamente legati ai volumi della produzione.

Essi possono a loro volta essere distinti in:

- costi variabili proporzionali, ossia che variano proporzionalmente ed i rendimenti sono costanti;
- costi variabili regressivi, che aumentano in misura meno che proporzionale rispetto alla quantità prodotta e quindi determinano rendimenti crescenti;
- costi variabili progressivi, che aumentano più che proporzionalmente rispetto alla quantità prodotta determinando rendimenti decrescenti.

Nel quarto caso si distinguono:

- i costi diretti sono imputabili direttamente all'oggetto secondo criteri di specialità, ossia mediante il prodotto tra il volume del fattore impiegato ed il prezzo unitario;
- i costi indiretti si calcolano rispetto all'oggetto di costo mediante procedimenti di ripartizione e allocazione di costo. In questi casi è necessario individuare delle "basi di riparto" al fine di allocare i costi agli oggetti.

4) LA BREAK-EVEN ANALYSIS

La break-even analysis, detta anche analisi del punto di pareggio tra i costi totali e i ricavi totali, è una fra le analisi che si esegue con maggiore frequenza in azienda per determinare l'andamento dei costi e dei ricavi correlati ad una determinata iniziativa commerciale, come il lancio di un nuovo prodotto. In pratica, la suddetta analisi, se sono noti alcuni parametri economici del progetto (costi fissi, costi variabili e ricavi presunti) consente di determinare i volumi di vendita da realizzare prima di poter conseguire un profitto. Tale analisi fornisce, quindi, preziose informazioni che si rivelano molto utili per gestire vantaggiosamente una iniziativa commerciale. Conviene fare subito un semplice esempio pratico, riferendoci al lancio di un immaginario dentifricio. Vi sono dei costi fissi, che sono indipendenti dal numero di pezzi prodotti (costo degli impianti, della ricerca e sviluppo, delle assicurazioni e così via) e dei costi, cosiddetti variabili, rappresentati dai materiali, dalla mano d'opera, dagli imballi e via dicendo, che sono invece proporzionali ai pezzi prodotti. La differenza fra il prezzo di vendita del prodotto e i costi variabili unitari (relativi, cioè, a un singolo pezzo) rappresenta queleven point.

Lo che viene definito il margine di contribuzione del prodotto stesso, vale a dire il profitto che si ricava dalla vendita di un singolo pezzo. A questo punto è chiaro che i primi quantitativi venduti non portano a un reale guadagno perché il margine di contribuzione realizzato deve prima assorbire i costi fissi del progetto. Quando, finalmente, questi costi vengono azzerati, si comincia a guadagnare.

La ricerca del punto di equilibrio può essere effettuata mediante due procedimenti:

- procedimento matematico;
- procedimento grafico.

5) LE PRINCIPALI MODALITÀ DI TENUTA DELLA CONTABILITÀ INDUSTRIALE

Si possono individuare due modalità principali di tenuta della contabilità industriale:

- quella che considera solo i costi riferiti all'oggetto di calcolo e quindi si parla di Direct costing;
- quella che considera tutti i costi e quindi si parla di Full costing o contabilità industriale a costi pieni.

La contabilità industriale a costi diretti (direct costing) attribuisce alle commesse, ai processi e ai lotti sia i costi variabili sia i costi fissi specifici. I costi fissi specifici sono i costi sostenuti per una data linea di prodotti.

La differenza fra ricavi netti di vendita dei prodotti e costi diretti riferiti ai prodotti determina il margine di contribuzione. Questo deve coprire le spese generali che riguardano il complesso delle produzioni o l'azienda considerata nel suo insieme.

Nella contabilità a direct costing vengono calcolati due margini di contribuzione:

- il margine di contribuzione di primo livello o margine lordo di contribuzione serve a evidenziare in quale misura le vendite sono in grado di coprire tutti i costi fissi;
- il margine di contribuzione di secondo livello o margine netto di contribuzione serve a misurare il contributo delle diverse produzioni alla copertura dei costi fissi comuni e generali.

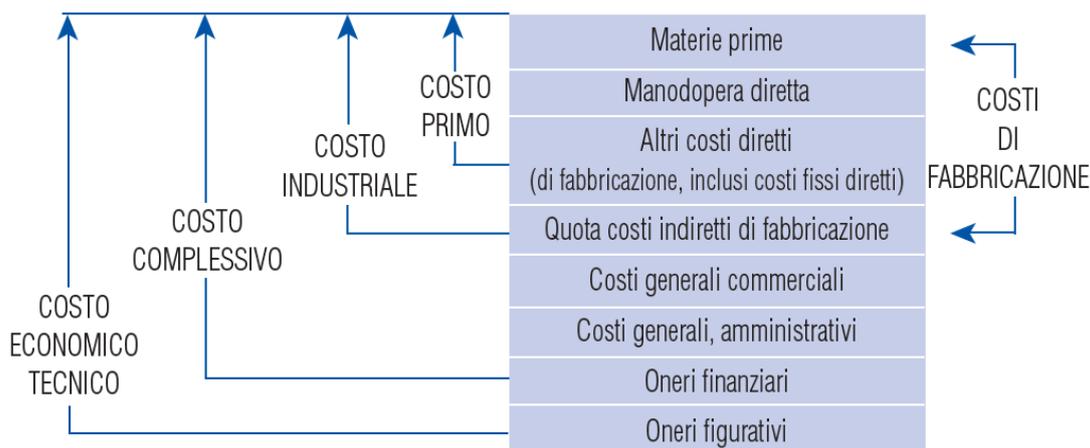
Il direct costing viene applicato solo alle aziende a basso livello di complessità e a supporto di decisione di breve periodo.

La contabilità industriale a costi pieni (full costing) attribuisce alle commesse, ai processi, ai lotti sia i costi variabili sia i costi fissi. Essa ha come scopo la determinazione delle varie configurazioni di costo così da calcolare il costo primo e il costo industriale per arrivare al costo complessivo e al costo economico-tecnico.

La configurazione di costo è un graduale addensamento di oneri diretti e indiretti riferibili a un determinato oggetto di calcolo. Mediante questo addensamento si può arrivare a calcolare tutti i costi riguardanti l'oggetto o ci si può fermare a livelli intermedi, ognuno dei quali è caratterizzato dall'inclusione di certi oneri e dall'esclusione di altri.

Le diverse configurazioni di costo:

- costo primo: è dato dalla somma dei costi specifici imputati direttamente; di solito costituito da materie prime, manodopera diretta, altri costi diretti. Il costo primo è un direct cost, cioè un costo diretto che ha un valore oggettivo;
- costo industriale: chiamato anche costo di produzione, si ottiene aggiungendo al costo primo una quota di spese generali di produzione imputate indirettamente;
- costo complessivo: si ottiene aggiungendo al costo industriale una quota di costi generali di amministrazione e di vendita, una quota di oneri finanziari e una quota di oneri tributari. Il costo complessivo è considerato un full cost (un costo pieno);
- costo economico-tecnico: si ottiene aggiungendo al costo complessivo quote riferibili agli oneri figurativi; esso è costituito dallo stipendio direzionale, interesse di computo ecc. Rappresenta quindi la configurazione di full cost più completa.





La contabilità a costi pieni si basa sulla distinzione tra costi diretti e costi indiretti. I costi sostenuti possono essere riferiti all'oggetto del calcolo:

- con imputazione diretta: si tratta dei costi sostenuti specificamente per la commessa, il processo, il lotto di cui si vuole determinare il costo;
- con imputazione indiretta: si tratta dei costi comuni e generali, o anche dei costi specifici che non si ritiene opportuno imputare direttamente.

L'imputazione indiretta si attua supponendo l'esistenza di una relazione di proporzionalità tra un dato tecnico e i costi da ripartire. L'imputazione dei costi indiretti può effettuarsi con riferimento ai centri di costo o su base aziendale. Quest'ultima, a sua volta, può essere attuata:

- su base unica;
- su base multipla.

Con l'imputazione su base unica aziendale si sommano i costi da ripartire in modo da ottenere un unico importo e successivamente si procede alla suddivisione di tale importo tra i vari oggetti di calcolo, scegliendo una sola base di riparto. Generalmente come base di riparto viene utilizzata la materia prima (la quantità consumata o il suo costo) o la manodopera diretta (ore di lavoro impiegate).

Con l'imputazione su base multipla aziendale si classificano i costi da ripartire in gruppi più omogenei e per ciascun gruppo si sceglie la base di riparto ritenuta più razionale e più opportuna.

Se si applica il criterio a tre basi, i costi relativi ai consumi di materie sussidiarie e i costi generali di magazzino si imputano in proporzione alle quantità o ai costi delle materie prime utilizzate, i costi di manodopera indiretta si imputano in proporzione alle ore o ai costi di manodopera diretta, gli ammortamenti e i costi di manutenzione e di riparazione si imputano in base alle ore di funzionamento degli impianti.

I risultati variano secondo il procedimento di imputazione e delle basi usate.

Ciò significa che le varie configurazioni di costo sono grandezze soggettive, che dipendono dalle modalità di calcolo usate; ed è compito, quindi, dell'operatore scegliere il metodo di calcolo più opportuno e più razionale.

Uno degli approcci che negli ultimi anni ha suscitato il maggiore interesse e che meglio si adatta alle esigenze delle aziende operanti nel nuovo ambiente competitivo e con una elevata complessità produttiva, è l'Activity Based Costing (A.B.C.).

Si tratta di una metodologia secondo la quale si procede a calcolare il costo pieno di prodotto passando attraverso la determinazione dei costi delle attività.

Infatti, vengono dapprima individuate le attività del processo produttivo, vengono poi calcolati i costi di ogni singola attività e, solo in seguito, assegnati ai prodotti e ai servizi (oggetti di costo) sulla base delle attività che sono state necessarie per produrli.

Partendo dalla struttura del costo di prodotto (costi per materie prime, manodopera diretta e costi indiretti) occorre distinguere i costi indiretti inerenti allo svolgimento delle attività produttive (ammortamenti macchinari, energia elettrica) da quelli relativi ad attività di supporto e ausiliarie (gestione scorte, approvvigionamento materiali).

Con il metodo A.B.C. i costi dei centri ausiliari (indiretti) non vengono attribuiti ai centri produttivi sulla base di criteri di imputazione soggettivi, bensì direttamente alle attività che li generano: tali attività sono le effettive determinanti dell'entità dei costi.

Le caratteristiche principali dell'A.B.C. sono:

- attento monitoraggio delle attività aziendali: individuare e mappare i collegamenti logici che legano tutte le attività costituenti ogni processo;
- sostituzione dell'allocazione dei costi per centro di costo a quella per attività;
- superamento della tradizionale distinzione tra costi fissi e costi variabili nel lungo termine;
- attribuzione dei costi delle attività ai prodotti attraverso opportuni parametri definiti cost driver.

Occorre, quindi, suddividere le attività non più per centri di costo bensì in gruppi omogenei in base ad altrettanto omogenei determinanti di costo: in questo modo si evitano le imprecisioni tipiche dei sistemi tradizionali in cui si utilizza tipicamente un unico coefficiente di allocazione per ogni centro di produzione calcolato in base ai volumi di output.





CAPITOLO 4. IL CONTROLLO DI GESTIONE: PIANI E PROGRAMMI, BUDGET E ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

1) IL CONTROLLO DI GESTIONE

Il controllo di gestione è un insieme di strumenti e tecniche in grado di fornire alla direzione e alla proprietà, di una qualunque impresa, informazioni utili per comprendere meglio la realtà aziendale e garantire l'efficace ed efficiente acquisizione, organizzazione e impiego delle risorse.

Le fasi principali attraverso cui si attua il controllo di gestione sono:

- la pianificazione;
- la programmazione;
- il controllo.

2) LA PIANIFICAZIONE

La pianificazione è la fase che sta a monte di tutto il processo relativo al controllo di gestione. Infatti, è durante questa fase che la direzione aziendale, sulla base dei risultati ottenuti in passato e sulla base delle evoluzioni che caratterizzano il mercato competitivo, individua i principali obiettivi aziendali di medio/lungo periodo. Tali obiettivi vengono formalizzati in piani strategici aziendali, a seconda della funzione aziendale, il cui contenuto riguarda le modalità di raggiungimento degli obiettivi fissati, gli strumenti utili per la loro realizzazione, i tempi entro cui raggiungere i risultati e gli investimenti da effettuare.

3) LA PROGRAMMAZIONE ED IL BUDGET

La programmazione è la fase in cui tutti gli obiettivi che sono stati pianificati nel medio/lungo periodo vengono tradotti in obiettivi di breve periodo, ovvero in obiettivi che hanno un arco temporale per la loro realizzazione di un anno e quindi l'azienda deve raggiungere i risultati previsti alla fine di un esercizio amministrativo.

L'attività di programmazione nasce dallo stimolo provocato da alcuni fattori provenienti dall'ambiente esterno:

- il dinamismo crescente dei mercati;
 - la crescente competitività tra le imprese;
 - la ricerca di nuovi mercati e, quindi, la diversificazione produttiva;
 - la scarsità di risorse produttive; — i vincoli di natura socio-politica;
- e da altri fattori interni alle imprese:
- l'aumento delle dimensioni aziendali;
 - i crescenti investimenti in capitale fisso;
 - l'elevato grado di innovazione tecnologica.

Lo strumento che la direzione aziendale adotta, sia a livello strategico che operativo, è il budget.

Con il termine budget si definisce, pertanto, il complesso delle rilevazioni (realizzate in fase preventiva e riguardanti le operazioni che si intendono effettuare nell'esercizio futuro), che consente di esprimere in termini quantitativo monetari le scelte fatte in sede di programmazione.

Il budget è dunque lo strumento fondamentale con cui la direzione di impresa «prepara» il futuro, focalizzandosi sui problemi della gestione operativa, quella cioè, che si occupa di utilizzare al meglio le risorse disponibili. È soprattutto uno strumento di gestione operativa, di breve periodo, pertanto subordinato alla definizione degli obiettivi strategici fissati in sede di pianificazione.

4) LE TIPOLOGIE DI BUDGET

La variabilità delle situazioni e le molteplici realtà aziendali presenti hanno determinato l'elaborazione di diverse tipologie di budget tra cui occorre individuare quella che meglio risponde alle esigenze della singola impresa.

In base alle condizioni ambientali in cui opera l'impresa sarà necessario definire se è più opportuno operare con:

- budget fisso (Condizione stabile. Si definisce una sola possibilità e si prevedono tutte le attività aziendali sulla base di questa ipotesi);
- budget flessibile (il budget prevede differenti livelli di attività di produzione e di vendite compatibili con la capacità produttiva disponibile);
- budget a scenari multipli (più ipotesi basate su differenti scenari ambientali);

Con riferimento all'intervallo temporale che si prende in considerazione il budget può essere riferito:

- a intervalli di tempo inferiori all'anno;
- a intervalli uguali all'anno;
- a intervalli superiori all'anno.





Si deve, inoltre, stabilire se rispetto allo svolgersi della gestione il budget il budget dovrà essere:

- fisso;
- scorrevole,

In relazione alle aree aziendali a cui si riferiscono gli obiettivi perseguiti, si possono individuare tre tipologie di budget:

- budget reddituali operativi sono il frutto della definizione dei programmi di azione, attinenti alla gestione operativa caratteristica, ritenuti necessari per perseguire gli obiettivi generali di impresa e osservati nelle loro conseguenze sul reddito del periodo al quale il budget si riferisce;
- budget patrimoniali degli investimenti, finalizzati a definire i nuovi impieghi di risorse finanziarie in beni materiali e immateriali a utilità ripetuta nel tempo, ai quali dar seguito nel corso del periodo coperto dal budget;
- budget finanziari, primo fra tutti il budget di cassa; tali budget sono destinati a valutare gli impatti sulla dinamica finanziaria (entrate/uscite di cassa; crediti e debiti) dei programmi di azione relativi alla gestione operativa e delle politiche di gestione extra-caratteristica (investimenti/ disinvestimenti, accensione/rimborsi di mutui).

L'insieme coerente e coordinato di queste tre tipologie di budget costituisce il master budget.

5) LA REDAZIONE DEL BUDGET

Il budget è un documento estremamente complesso e articolato visto che deve riuscire a scomporre l'obiettivo aziendale in una serie di sotto obiettivi correlati tra loro che devono essere perseguiti in modo coordinato e sincronico da tutti i soggetti che operano in azienda. Ecco perché si preferisce parlare del sistema dei budget come insieme di parti correlate e coordinate che riflettono la struttura sistemica dell'impresa.

Una volta fissato l'obiettivo generale si scende lungo la struttura aziendale per quantificare i parametri che costituiscono l'obiettivo delle varie funzioni organizzative. Si chiede pertanto ai responsabili delle diverse funzioni di formulare i loro piani di azione e i relativi budget di ricavo e/o di costo.

Quindi, ad esempio, si chiede:

- al responsabile commerciale di elaborare il budget dei ricavi di vendita, suddiviso per prodotto e per aree geografiche, avendo presente gli eventuali obiettivi di ampliamento della quota di mercato, nonché il budget dei costi commerciali ad esso correlato;
- al responsabile di produzione di predisporre il programma di produzione ed il budget dei costi di trasformazione, avendo in questo caso presente la necessità di eventuali ampliamenti della capacità produttiva, di cui dovrà elaborare i budget di spesa;
- al responsabile della ricerca e sviluppo e al responsabile amministrativo, di elaborare i budget delle spese che prevedono di sostenere nell'anno in questione.

Sotto il profilo strettamente contabile, il processo di redazione del budget deve riagganciarsi ai documenti di sintesi dell'attività realizzata nell'esercizio precedente i cui dati di bilancio costituiscono il punto di partenza della contabilità budgetaria proprio perché, attraverso la redazione del budget si vuole prevedere come tali dati saranno modificati dall'attività che si intende realizzare. D'altro canto, la programmazione delle attività da realizzare nell'esercizio futuro e la loro espressione in termini contabili è operazione che si realizza prima dell'inizio delle imposte sul reddito dell'esercizio stesso, solitamente nell'ultimo trimestre dell'esercizio in chiusura. Si rende pertanto necessario l'utilizzo di bilanci preconsuntivi, ovvero occorre stimare i valori che le voci di bilancio avranno alla fine dell'esercizio conoscendo i dati effettivi realizzati nei primi otto-nove mesi di gestione.

È anche indispensabile ricordare che la metodologia seguita per le rilevazioni nella contabilità industriale condiziona le modalità di redazione dei budget. Una contabilità industriale a costi consuntivi diretti (Direct costing) porta alla predisposizione di budget che consentano appunto una determinazione preventiva dei costi diretti (variabili e fissi); una contabilità industriale full costing porta alla redazione di budget che prevedano il calcolo di costi pieni.

Alla stesura del master budget (che, ricordiamo, è l'insieme coerente e coordinato di budget reddituali operativi, budget patrimoniali, budget finanziari) si giunge attraverso varie fasi e diversi livelli di aggregazione di dati, componendo i budget riguardanti le differenti aree di gestione. Poiché tutte le operazioni aziendali sono correlate tra loro da relazioni di causa effetto si dovrà, sulla base di questi rapporti, definire un ordine da seguire nella redazione del budget. Solitamente si segue l'ordine riportato nello schema.

6) L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

Il processo di programmazione e controllo si chiude con l'analisi degli scostamenti o delle variazioni.

Dopo aver formulato le previsioni utilizzate per redigere il budget, vengono realizzate le attività di gestione e, attraverso il reporting, si raccolgono i risultati di questa e li si mettono a confronto con quelli ipotizzati rilevando le variazioni intervenute.

Non è però sufficiente evidenziare le differenze tra dati previsti e valori effettivi; bisogna anche capire perché queste differenze si sono verificate, quali sono le cause che non hanno consentito di realizzare quanto previsto. È possibile che si sia trattato di un errore commesso in sede di definizione degli standard, ma è più probabile che le differenze siano dovute a circostanze che hanno impedito l'attuazione di quanto si desiderava; è opportuno allora sottoporre ad analisi tali differenze. Solo in questo modo si potrà intervenire, modificando ipotesi operative e attività o, se necessario, gli obiettivi da perseguire.





Il valore assoluto degli scostamenti individuati rappresenta il punto di partenza dell'analisi e, nella maggior parte dei casi, è il risultato della somma algebrica degli effetti di variazioni di differente natura.

Ad esempio, volendo spiegare le cause delle variazioni verificatesi tra ricavi di vendita previsti a budget e fatturato realizzato e sapendo che i ricavi di vendita sono il prodotto di due grandezze entrambe soggette a variazioni:

- quantità vendute;
- prezzo di vendita del prodotto;

si concluderà che lo scostamento nel valore dei ricavi può essere l'effetto di:

- un aumento/riduzione del volume delle vendite o un cambiamento nel mix di prodotti;
- un aumento/riduzione dei prezzi di vendita;
- una combinazione delle tre variazioni.

Per dare una spiegazione esaustiva dello scostamento rilevato non ci si può però fermare al primo livello di analisi; una volta stabilito che lo scostamento è dovuto, ad esempio, ad una variazione nel volume delle vendite occorre chiedersi perché questo sia variato. La risposta potrebbe essere un diverso andamento della domanda rispetto al previsto oppure una quota di mercato diversa da quella programmata. Anche di queste situazioni si cercheranno le cause e così via.

Si risale così alle cause prime degli scostamenti perché, solo dopo averle definite con esattezza si potranno individuare con precisione le azioni di intervento più efficaci.

L'analisi degli scostamenti è sicuramente uno strumento molto utile per individuare le cause delle variazioni e può sicuramente aiutare l'impresa a perfezionare le proprie tecniche di previsione. Il livello a cui può essere condotta l'analisi dipende dal tipo e dall'accuratezza dei dati preventivi e consuntivi a disposizione; è necessario, quindi, che l'impresa disponga di validi sistemi di budget, di contabilità analitica e di contabilità generale e che tali sistemi siano strutturati in modo da evidenziare dati omogenei e confrontabili tra loro.

7) IL SISTEMA DI REPORTING

I dati relativi alla realizzazione delle attività aziendali, rilevati attraverso la contabilità analitica, devono essere costantemente confrontati con quelli previsti in sede di redazione del budget, devono essere messi a disposizione dei vari soggetti e, attraverso successive elaborazioni e aggregazioni, devono divenire informazioni utili a chi, sulla base di tali informazioni, deve prendere delle decisioni.

Si rende necessario definire un sistema di raccolta, rielaborazione e trasmissione dei dati che, percorrendo tutta la struttura aziendale, consenta ai diversi livelli di dirigenza aziendale di essere costantemente informati sui risultati della gestione.

Le informazioni che giungono ai vertici aziendali devono infatti consentire a chi si occupa di direzione d'azienda di:

- controllare l'andamento della gestione rispetto al budget e ai piani realizzati;
- comprendere le cause degli scostamenti, decidere la natura e il tipo degli eventuali interventi correttivi;
- aggiornare gli obiettivi e di conseguenza i programmi di breve periodo;
- aggiornare gli obiettivi ed i piani strategici dell'impresa.

Tale sistema è costituito dall'insieme organizzato dei rapporti di gestione contenenti le informazioni relative ai risultati conseguiti, o report e prende il nome di sistema di reporting.

Il sistema di reporting è, quindi, lo strumento della contabilità direzionale che si occupa di definire le modalità e i tempi con cui i dati relativi allo svolgimento della gestione aziendale devono essere raccolti, rielaborati e trasmessi ai soggetti, che, sulla base di questi, devono prendere delle decisioni.

L'impostazione di un sistema di reporting richiede, quindi, che vengano definite:

1. le voci o i tipi di dati da raccogliere (fatturati, margini, volumi di vendita, scarti di produzione, esposizione bancaria, tassi di interesse ecc.);
2. il livello di dettaglio con cui questi dati devono essere rilevati (per linea di produzione, per reparto, per divisione, per centro di costo, per prodotto, per prodotto/mercato ecc.);
3. la frequenza della rilevazione, cioè l'intervallo di tempo che intercorre tra due rilevazioni successive (settimana, mese, trimestre, semestre, anno);
4. il destinatario del dato in funzione del soggetto a cui il report è destinato verrà, infatti, definito il grado di analiticità del documento.

La definizione dei dati deve essere accompagnata anche dall'indicazione della forma con cui questi devono essere trasmessi. Un report aziendale completo è di solito un volume di notevoli dimensioni contenente tabelle, grafici e relazioni espositive.

L'importanza di poter disporre delle informazioni in tempo utile rende opportuno definire anche la scadenza, ovvero il limite temporale espresso in giorni a partire dalla fine del periodo di rilevazione, entro cui i dati devono pervenire alle funzioni centrali. Nella maggior parte dei casi, peraltro, in virtù del progresso verificatosi nei sistemi di elaborazione dati, le imprese possono disporre dei dati in tempo reale e quindi di informazioni costantemente aggiornate.





La definizione chiara del soggetto destinatario dell'informazione è indispensabile per definire il grado di articolazione del reporting, che può essere analitico, sintetico o limitato alla elaborazione di alcuni indicatori chiave predefiniti.

Nelle aziende di dimensioni elevate il controllo è attuato a livelli diversi; è necessario, quindi, che ad ogni livello giungano informazioni via via più aggregate.

Se da un lato è opportuno disporre di informazioni per poter decidere, dall'altro è utile ricordare che un dato non è, per definizione, un'informazione, ma lo diventa solo quando è utile a chi ne dispone e lo agevola nello svolgimento delle proprie attività. In tal senso un eccesso di dati non opportunamente strutturati può rappresentare un ostacolo anziché un utile strumento all'attività decisionale.

Il reporting rappresenta, quindi, lo strumento di monitoraggio delle attività aziendali nel momento in cui si realizzano, ma acquisisce un senso compiuto solo nel momento in cui confronta i dati realizzati con i dati preventivati, ne rileva gli scostamenti e ne individua le cause.

Per questo motivo è opportuno che il sistema di reporting:

— abbia una struttura di questo tipo:

VOCE	VALORE DI BUDGET	VALORE CONSUNTIVO	SCOSTAMENTO

— sia integrato con l'analisi degli scostamenti.

I rapporti di gestione possono, inoltre, essere distinti in:

- rapporti di gestione periodici: elaborati ad intervalli di tempo regolari, rappresentano lo strumento principale con cui la direzione aziendale è tenuta costantemente informata dei risultati effettivamente raggiunti e del loro grado di allineamento agli obiettivi fissati nel budget;
- rapporti di gestione anticipatori: forniscono informazioni parziali, ma rilevanti ai fini decisionali, prima che sia possibile raccogliere tutte le informazioni richieste dai rapporti periodici;
- rapporti di gestione speciali: rivolti solitamente a valutare le alternative ai programmi in corso di realizzazione, possono avere ampiezza e contenuti molto diversi tra loro.

