



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 21

*La contabilità analitica nelle
aziende di trasporto pubblico
locale su gomma*

I parte

Maggio 2003

**LA CONTABILITA' ANALITICA NELLE
AZIENDE DI TRASPORTO PUBBLICO
LOCALE SU GOMMA**

I PARTE

DOCUMENTO ARISTEIA N. 21

LA CONTABILITÀ ANALITICA NELLE AZIENDE DI TRASPORTO PUBBLICO LOCALE SU GOMMA

I PARTE

SOMMARIO: 1. La riforma del trasporto pubblico locale – 2. alcune considerazioni sui contratti di servizio - 3. Cenni sul controllo di gestione nelle aziende di trasporto pubblico locale su gomma – 4. La contabilità analitica per centri di costo. – 5. Imputazione dei costi ai vari centri di responsabilità.

1. LA RIFORMA DEL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE

Il settore del trasporto pubblico locale è stato caratterizzato, nell'ultimo decennio, da un radicale processo di riordino avvenuto a seguito dell'emanazione della L. n. 59/97 (Bassanini) e del D.Lgs. n. 422 del 1997, modificato dal D.Lgs. n. 400 del 1999; alcuni articoli contenuti in tali ultimi decreti sono successivamente confluiti nel "Testo unico per l'ordinamento degli enti locali", nel quale sono contenute specifiche disposizioni riguardanti il settore in oggetto e, più in generale, quello dei poteri pubblici locali; il testo unico è stato, poi, modificato dalla L. n. 448 del 2001.

Un siffatto processo di riforma è scaturito dal fatto che, per anni, tale settore è stato caratterizzato da un fortissimo divario (negativo) tra costi e ricavi del traffico trattandosi di un servizio "sociale", lo stesso deve essere offerto a prezzo politico; l'applicazione di prezzi imposti, insufficienti a coprire l'entità dei costi di gestione sostenuti per assicurare il servizio è, allora, compensata attraverso l'erogazione di finanziamenti pubblici a fondo perduto (contributi in c/esercizio). Il perdurare di questa situazione ha finito col tradursi, da un lato, in una sorta di "lassismo" da parte degli enti locali nella gestione dell'attività e, dall'altro, in un "abuso" nella richiesta di finanziamenti a fondo perduto, con la conseguenza che l'intervento statale ha fatto da "ammortizzatore" ad una gestione antieconomica ed inefficiente che ha gravato pesantemente sul bilancio pubblico.

È proprio nella totale assenza di una logica manageriale, nel contesto fortemente normativo-burocratico di riferimento e nella costante erogazione di contributi a sostegno del settore che possono ravvisarsi alcune delle principali cause responsabili dello stato di "crisi" in cui versava il trasporto pubblico locale.

Da qui l'esigenza di una radicale riforma, le cui principali novità introdotte possono essere così schematizzate:

⇒ attribuzione alle Regioni della funzione di finanziamento e di programmazione strategica dei trasporti pubblici locali sul territorio di competenza e, viceversa, espletamento, da parte delle Province, dei

Comuni e degli altri enti locali, di tutte le funzioni che non richiedono l'esercizio unitario a livello regionale, vale a dire quelle di gestione dei servizi pubblici aventi per oggetto la produzione di beni e di attività rivolte a realizzare fini sociali ed a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali.

In particolare, nel decreto 422/97 si legge, fra l'altro, che le funzioni assegnate alla Regione riguardano: la definizione degli indirizzi per la pianificazione del trasporto locale, la redazione di piani regionali dei trasporti, l'approvazione dei programmi triennali dei servizi di trasporto pubblico locale e la fissazione di parametri di riferimento per valutare la convenienza sulla fornitura del servizio di mobilità in zone a domanda debole.

⇒ separazione fra l'attività di indirizzo, di programmazione e di controllo dei trasporti pubblici locali e l'attività di gestione, assegnando, quest'ultima, ad aziende nate dal processo di trasformazione di quelle aziende speciali e dei consorzi in società di capitali o in cooperative, in cui la Regione e gli altri enti locali possono rimanere soci unici per un periodo non superiore a due anni dalla trasformazione. Il capitale delle società nate da tale processo "è determinato dalla deliberazione di trasformazione in misura non inferiore al fondo di dotazione delle aziende speciali risultante dall'ultimo bilancio di esercizio approvato" (art. 115 T.U.E.L.).

⇒ affidamento alle aziende, a partire dal 1 gennaio 2004, dei servizi di trasporto pubblico locale attraverso procedure *ad hoc* (gare o altro) in modo da predisporre un meccanismo di affidamento di tipo concorrenziale. Più precisamente, con la L. 448/01, è stata inoltre stabilita una separazione tra la gestione degli *assets* e quella del servizio, riconoscendo l'affidamento della prima attività a soggetti allo scopo costituiti, nella forma di società di capitali con al partecipazione maggioritaria degli enti locali (art. 112 T.U.E.L.).

Occorre, in proposito, precisare che, nell'ambito del panorama legislativo europeo, è possibile distinguere tre modelli di organizzazione e di gestione del trasporto pubblico locale: il modello *holding*, nel quale l'ente locale trasferisce le funzioni di gestione, di programmazione e di controllo ad una società di capitale, all'uopo costituita e di cui lo stesso ente è proprietario, la quale coordina le altre che gestiscono il servizio; il modello *ente pubblico* nel quale l'ente espleta le attività di programmazione e di controllo assegnando, viceversa, la gestione del servizio a società esterne, mediante lo svolgimento di gare; il modello *agenzia*, in cui l'ente svolge solo funzioni di programmazione, mentre le attività di affidamento e di controllo sono espletate da un'apposita "agenzia" che cura i rapporti con le aziende che gestiscono il servizio.

⇒ regolazione dei rapporti tra gli enti locali e le aziende produttrici del servizio di trasporto attraverso la stipulazione di "contratti di servizio" che garantiscono l'equilibrio tra il costo del servizio e le risorse necessarie.

In sintesi, quindi, la riforma ha previsto da un lato la netta separazione delle funzioni di programmazione e di regolazione delle amministrazioni pubbliche da quelle di gestione, queste ultime affidate ad aziende risultanti dal processo di trasformazione in società di capitale o in cooperative e

dall'altro, l'obbligo di impiegare meccanismi concorrenziali per l'assegnazione dei servizi, al fine di favorirne l'efficienza gestionale.

Fra le novità apportate dalla riforma, particolare attenzione merita l'introduzione dei contratti di servizio che rappresentano, di fatto, uno strumento di politica tariffaria che mira prevalentemente al raggiungimento di condizioni di efficienza economica. Su tale ultimo punto, in particolare, la L. n. 204/95 introduce il cosiddetto coefficiente di esercizio, ovvero un indicatore *standard* di settore per misurare la capacità di copertura, da parte dei ricavi del traffico, dei costi caratteristici. Più precisamente, la regolamentazione contenuta nel D.Lgs. n. 400/99 prevede che le politiche tariffarie siano definite nella prospettiva di favorire il rispetto del vincolo della copertura, da parte dei ricavi del traffico, di almeno il 35% dei correlati costi operativi, al netto dei costi di infrastruttura. Tale "coefficiente d'esercizio" costituisce il parametro in base al quale la Regione dovrebbe riconoscere e quantificare l'attribuzione dei contributi a fondo perduto alle aziende; a livello teorico, infatti, solo le aziende che riuscissero a raggiungere il livello percentuale di cui sopra potrebbero usufruire dei sussidi.

La Federtrasporti, in data 10 gennaio 1996, ha fornito una interpretazione più ampia dell'articolo 1 della L. n. 204/95 introduttiva del coefficiente d'esercizio, precisando che nella considerazione dei ricavi e dei costi caratteristici, occorre includere le seguenti voci:

INTERPRETAZIONE DELLA FEDERTRASPORTI DELL'ART. 1 DELLA L. n. 204/95 RELATIVA AL CALCOLO DEL "COEFFICIENTE D'ESERCIZIO"

RICAVI

RICAVI DELLE VENDITE:

- 1) Proventi del Traffico da incasso biglietti
- 2) Proventi del Traffico da incassi abbonamenti
- 3) Proventi del Traffico da servizi fatturati
- 4) Proventi accessori (relativi alla gestione caratteristica)

PROVENTI PER INVESTIMENTI PATRIMONIALI

- 1) Fitti attivi
- 2) Altri proventi immobiliari

PROVENTI DIVERSI

- 1) Da sinistri attivi
- 2) Da lavorazioni c/terzi eseguite
- 3) Da concessioni spazi pubblicitari
- 4) Da multe viaggiatori
- 5) Da provvigioni attive
- 6) Da rimborso anticipazioni bolli e registrazione contratti
- 7) Da rimborso per anticipazioni tessere per abbonamenti
- 8) Da ricavi diversi

INTERESSI ATTIVI

- 1) Da depositi bancari e postali
- 2) Da titoli
- 3) Da depositi cauzionali

ALTRI RICAVI CARATTERISTICI

COSTI

COSTI DEL PERSONALE

- 1) Salari e stipendi
- 2) Contributi previdenziali ed assistenziali; premi assicurativi
- 3) Quota annua TFR
- 4) Costi accessori caratteristici

CONSUMI

- 1) Materiale parco rotabile
- 2) Carburanti e lubrificanti
- 3) Pneumatici
- 4) Piccola utensileria

MANUTENZIONE AFFIDATA A TERZI

- 1) Per manutenzione parco rotabile, infrastrutture, impianti, fabbricati

COSTI PER PRESTAZIONI SERVIZI

- 1) Consulenze legali e tecniche; spese giudiziarie
- 2) Fitti e canoni
- 3) Consumi di energia
- 4) Studi e ricerche
- 5) Premi assicurativi
- 6) Controlli sanitari, prestazioni e materiale di pulizia
- 7) Vigilanza
- 8) Diritti di agenzia
- 9) Spese condominiali
- 10) Provvigioni passive

IMPOSTE E TASSE

(relative alla gestione caratteristica)

SPESE GENERALI

(relative alla gestione caratteristica)

AMMORTAMENTI

(relative alla gestione caratteristica ed al netto dell'eventuale quota di contributo in c/ capitale)

PERDITE SU CREDITI

(relative alla gestione caratteristica)

INTERESSI PASSIVI

(relative alla gestione caratteristica)

COSTI IMPREVISTI

(relative alla gestione caratteristica)

Secondo la circolare, inoltre, occorre inserire anche le minusvalenze, le plusvalenze e le sopravvenienze attive e passive, come pure le rimanenze finali limitatamente alla gestione caratteristica.

Tra i metodi di determinazione tariffaria impiegabili, si annoverano quello marginalista, in cui la tariffa è fissata a livello di costo marginale, e quello integralista, in cui, invece, la tariffa è stabilita a livello di costo medio; l'adeguamento tariffario dovrebbe avvenire con la tecnica "price cap", in cui l'incremento tariffario è effettuato considerando la differenza tra il tasso di inflazione programmato ed il recupero di produttività. Più precisamente, si ha:

$$\text{Variazione tariffaria} = \text{tasso inflazione programmato} - \text{tasso di variazione della produttività} + \text{miglioramento qualità conseguita} + \text{costo investimenti realizzati per razionalizzare l'impiego dei fattori produttivi}$$

Anche se l'aspetto operativo e fattivo della riforma varia in relazione alle peculiarità delle singole realtà locali considerate, è evidente il suo intento fortemente innovativo che risiede nel processo di riordino che si è avviato, ispirato ad una logica di "managerializzazione" del trasporto pubblico locale.

2. Alcune considerazioni sui contratti di servizio

L'elemento centrale della normativa nazionale e comunitaria si identifica, come più sopra accennato, nella separazione tra la responsabilità della programmazione e del finanziamento dei servizi, affidata agli organi pubblici, e la responsabilità della gestione ed erogazione del servizio. Conseguentemente, il rapporto tra l'impresa e l'ente locale è regolamentato dalla stipulazione di "contratti di servizio"; nella realtà, le diverse fattispecie di contratto esistenti si differenziano in funzione dell'entità del rischio che sussiste a carico delle parti contraenti. In particolare, si suole distinguere un rischio di tipo commerciale, relativo all'attività di vendita, ed uno di tipo industriale, connesso con lo svolgimento dell'attività tipica aziendale.

Le tipologie di contratti esistenti possono essere sintetizzate come segue:

GROSS COST CONTRACT	Rischio industriale a carico dell'impresa; rischio commerciale a carico dell'ente locale.	L'impresa riceve un corrispettivo stabilito <i>ex ante</i> con l'ente e pagato in funzione della produzione di servizio da erogare prestabilita. In tal modo, si riduce il rischio imprenditoriale e l'impresa si focalizza sulla riduzione dei costi.
----------------------------	---	--

NET COST CONTRACT	Rischio industriale e commerciale a carico dell'impresa.	L'impresa riceve un corrispettivo pattuito ex ante di misura pari alla differenza tra i costi di esercizio ed i proventi del traffico preventivati. Ciò implica un aumento dei rischi a carico dell'impresa ed una focalizzazione dell'attività sia alla riduzione dei costi, sia all'aumento dei ricavi.
MANAGEMENT CONTRACT	Rischio industriale e rischio commerciale a carico dell'ente locale.	L'impresa riceve un corrispettivo pattuito che prescinde dal risultato raggiunto.

La normativa italiana, sul punto, non fornisce disposizioni precise, orientandosi, implicitamente, sia verso l'impiego di contratti "net cost", sia verso quelli di tipo "gross cost".

3. CENNI SUL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE DI TRASPORTO PUBBLICO LOCALE SU GOMMA

Nell'ambito del panorama evolutivo sopra esposto, occorre soffermare l'attenzione su di un aspetto particolarmente delicato, che costituisce oggetto del presente documento: la definizione delle basi per implementare un sistema di "controllo di gestione" nel trasporto pubblico locale su gomma. Quando si parla di controllo di gestione si allude ad un processo operativo che mira a "modellare" ed a verificare che i comportamenti aziendali siano stati assunti in coerenza con gli obiettivi prefissati, avvalendosi di strumenti di supporto che permettono di rilevare, di misurare e di valutare le *performance* aziendali.

E' interessante osservare come il tema in oggetto sia diventato di grande attualità nell'ambito del settore pubblico, a seguito del processo di riordino che lo ha caratterizzato.

In particolare, se si considera il settore del trasporto pubblico, fino a pochi anni fa, il concetto di controllo era inteso esclusivamente in senso "burocratico", ovvero come responsabilizzazione formale, come capacità di adempiere agli obblighi formali connessi con il contesto fortemente normativo, trascurando aspetti, oggi divenuti fondamentali, quali l'economicità, l'efficienza e l'efficacia della gestione.

Nonostante alcuni interventi normativi, quali ad esempio il D.PR. n. 902/1986 e il D.M. del 2/6/1989 che ha introdotto un sistema di indicatori quantitativi di efficienza, di struttura, di efficacia e di economicità per le aziende operanti nel settore dei servizi pubblici locali, la realtà effettiva rimaneva ancora fortemente legata ad un concetto di controllo burocratico.

Il processo di "managerializzazione" che ha caratterizzato il settore in oggetto in questi ultimi anni, ha contribuito ad avviare, seppur gradualmente e con lentezza, il passaggio da un sistema di controllo di tipo

“burocratico” ad un sistema di controllo di tipo “manageriale”, dove le formulazioni di giudizi sul grado di efficienza economica di una linea di trasporto, sul livello di efficacia economica e sociale dell’attività o, ancora, sulla convenienza ad intraprendere operazioni di *outsourcing* rappresentano alcune delle leve-chiavi, espressione del “nuovo” modo di concepire il controllo di gestione in tale settore. Un sistema di controllo così inteso richiede, tuttavia, una struttura organizzativa adeguata e ben definita ed un sistema di rete informativa altamente sofisticato. In questo senso, l’adozione di una “piattaforma integrata” - nell’era dell’*Information Technology* che consente di disporre di informazioni in quantità ed in tempi molto rapidi - permette di gestire le informazioni secondo criteri di completezza, di utilità e di tempestività, attivando un meccanismo di partecipazione globale che coinvolge i responsabili di ciascuna area individuata e contribuendo, così, a fare del controllo una leva a supporto delle funzioni di governo.

La presenza di vincoli esterni connessi con la socialità dell’attività, tuttavia, si scontra con la incalzante pressione derivante dal riposizionamento strategico di tipo manageriale dove, a fianco di un obiettivo istituzionale, se ne pone uno di carattere economico espresso non in termini di reddito ma di “sufficiente copertura dei costi” attraverso i ricavi caratteristici.

4. LA CONTABILITÀ ANALITICA PER CENTRI DI COSTO

L’implementazione di un sistema di controllo di gestione mira, come accennato più sopra, a verificare ed a misurare, fra le altre cose, il grado di efficacia, efficienza ed economicità dell’attività, avvalendosi di strumenti che permettano di esprimere un giudizio in tal senso; l’analisi dei costi, pertanto, è sicuramente il primo passo da compiere per ottenere tali informazioni. L’avvio del sistema di contabilità analitica si rileva particolarmente utile in quanto consente, fra l’altro, di quantificare:

- i costi delle varie funzioni aziendali, come ad esempio quella del movimento oppure dell’officina;
- i costi ed i ricavi dei servizi erogati;
- i risultati intermedi delle linee di trasporto.

Per operare in tale direzione, la costruzione di un sistema di contabilità analitica richiede, preliminarmente, la conoscenza della struttura organizzativa e, quindi, l’individuazione delle attività e delle funzioni che caratterizzano la gestione del settore considerato, in modo da identificare i vari centri di responsabilità verso i quali far confluire i relativi costi. Le informazioni periodiche richieste, in particolare, dovranno essere elaborate in modo da considerare la tipologia del servizio reso, ossia se si tratta di attività monoservizio o pluriservizio, se c’è la prevalenza di costi fissi su quelli variabili e via discorrendo. Più precisamente:

- è preferibile far riferimento al costo *standard* in quelle aziende dove l'incidenza di costi variabili è elevata; in tal modo, se i proventi caratteristici non sono in grado di coprire i costi variabili, l'azienda può puntare alla riduzione dell'attività in termini di numero di corse;

- è preferibile indirizzarsi verso un modello di *direct costing evoluto* in quelle aziende dove l'attività risente della forte incidenza dei costi fissi e, quindi, non si presta ad eventuali cambiamenti;

Sotto il profilo organizzativo, è possibile, in genere, riassumere le principali funzioni gestionali di un'azienda di trasporto locale su gomma secondo il seguente raggruppamento:

✎ Movimento: comprende tutte le funzioni relative alla predisposizione dei programmi di esercizio ed alla erogazione materiale del servizio di trasporto. Rientrano, quindi, in tale area, le attività di definizione del numero di corse per linea, degli orari di partenza, come pure la predisposizione dei turni di guida;

✎ Manutenzione (gestione materiale rotabile): comprende le funzioni di manutenzione e riparazione - ordinarie e straordinarie - del materiale rotabile e delle infrastrutture. Occorre sottolineare la complessità di tale attività, la quale si sviluppa lungo una filiera particolarmente articolata che va dal controllo dell'acqua alla vera e propria "ricostruzione" dei mezzi; risulta evidente che laddove tale attività sia affidata a terzi (outsourcing) l'azienda si troverà a pagare periodicamente un costo per la prestazione del servizio;

✎ Commerciale: comprende le funzioni di vendita e di marketing.

Il modello di riferimento impiegato per il calcolo del costo del servizio è quello della "contabilità analitica per centri", in quanto più compatibile con la realtà organizzativa, gestionale ed operativa in cui versa la maggior parte delle aziende italiane operanti nel settore considerato. Occorre, anzitutto, fissare la logica di base da seguire; in tal senso, le opzioni possibili sono tre: la logica del *direct costing*, che considera i soli costi variabili, quella del *direct costing evoluto* che considera i costi variabili ed i costi fissi diretti ed, infine, quella del *full costing*, che concepisce una configurazione di costo pieno. Se si considera la tipologia dei costi prevalenti nell'attività in parola, è preferibile far riferimento alla seconda metodologia di calcolo che analizza solo i costi variabili e quelli fissi diretti, come mostra lo schema di seguito esposto:

Ricavi diretti

- Costi variabili

= Margine lordo di contribuzione

- Costi fissi diretti

= Margine semilordo di contribuzione

Gli *steps* fondamentali da rispettare sono sintetizzati come segue:

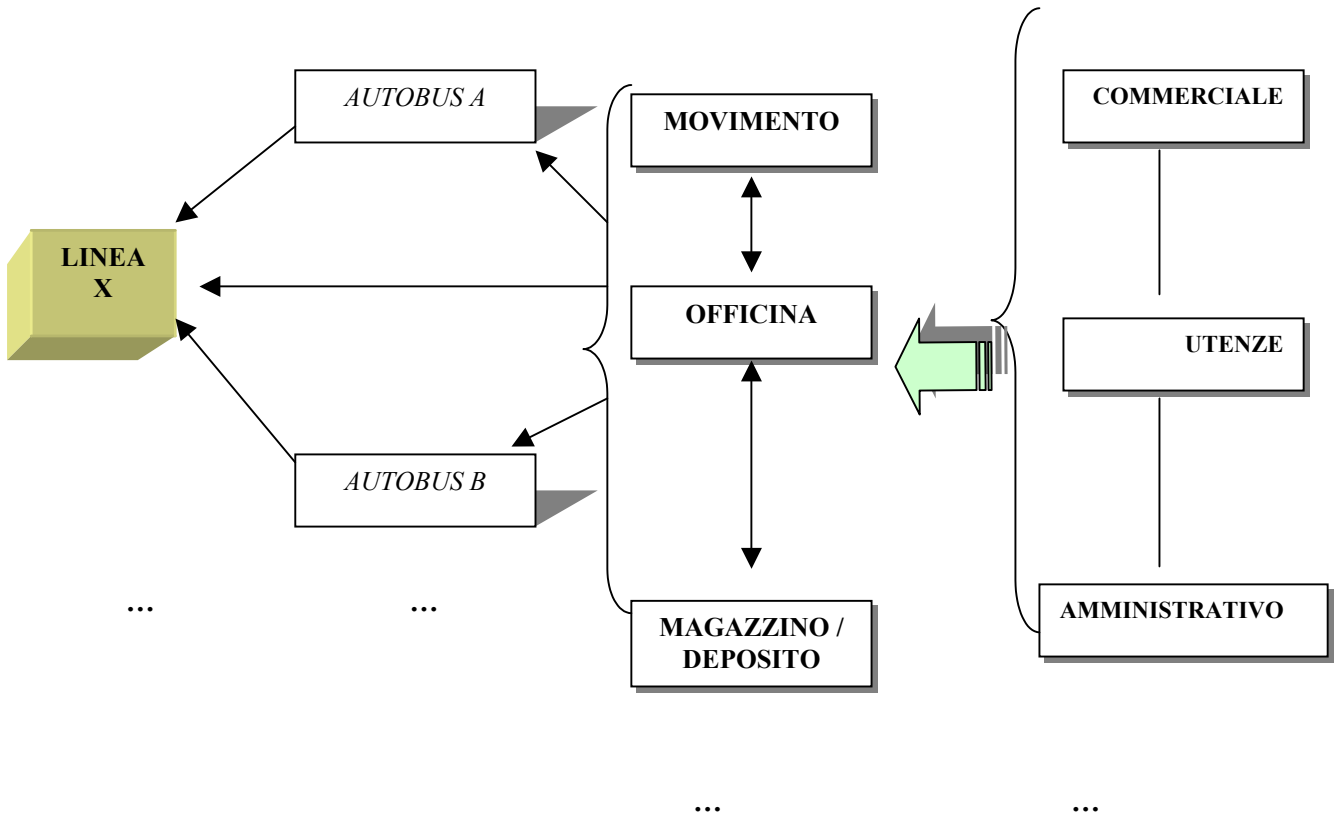
- definizione del piano dei centri di costo: finali ed intermedi (ausiliari e funzionali);
- imputazione dei costi ai centri;
- ribaltamento dei costi dai centri intermedi ai centri finali;
- calcolo degli indicatori.

Nella pratica, come tra l'altro già precisato, un probabile obiettivo conoscitivo sotteso al sistema di contabilità analitica nel trasporto locale è rappresentato dalla quantificazione della redditività di una linea; partendo da tale ipotesi, pertanto, la stessa linea, ossia ciascun autonomo tratto di percorrenza, viene assunta come autonomo centro di profitto "improprio", il cui *output* è rappresentato dai Km erogati. I componenti positivi da considerare sono esclusivamente quelli caratteristici direttamente riferibili alla linea oggetto della valutazione, vale a dire i ricavi derivanti dalla vendita degli abbonamenti e dei biglietti, risultanti dai sistemi di rilevazione interni all'azienda. Questo processo di imputazione, però, è valido nella misura in cui è possibile riferire, in modo specifico, ciascun titolo di viaggio alla linea considerata. Se, al contrario, uno stesso titolo di viaggio viene utilizzato su più linee (è il caso del trasporto urbano) l'entità dei ricavi riferibile ad una specifica linea analizzata dovrebbe essere il risultato di una sua ripartizione su quelle materialmente interessate. Nella pratica, invece, il ricavo viene imputato alla linea dove è avvenuta l'obliterazione, tralasciando così l'eventuale ripartizione della voce sul *pool* di linee coinvolte e questo a causa della difficoltà di individuare quelle effettivamente interessate.

Più complesso, invece, risulta il discorso relativo alla determinazione dei costi da imputare all'oggetto osservato – appunto la linea. Occorre, infatti, individuare le funzioni che generano costi e, per questi ultimi, distinguere opportunamente quelli di natura variabile da quelli di natura fissa, il tutto coerentemente con la logica prescelta inizialmente, e cioè del *direct costing evoluto*. Per esigenze di praticità, l'autobus viene assunto come centro intermedio di aggregazione dei costi, il cui ammontare andrà, successivamente, ribaltato sulla linea considerata in base, per esempio, ai Km percorsi dal mezzo su quella specifica linea.

Il piano dei principali centri di costo è schematizzato come segue:

CENTRI FINALI CENTRI INTERMEDI CENTRI INTERMEDI AUSILIARI CENTRI INTERMEDI
FUNZIONALI



Nella individuazione dei centri funzionali non sempre quello relativo alle "utenze" è presente, in quanto i costi di pertinenza, ossia quelli dell'energia elettrica oppure del servizio idrico, vengono considerati e quantificati direttamente nell'ambito dei centri intermedi ausiliari osservati, attraverso l'impiego di appositi contatori che permettono di calcolare la quantità di risorsa utilizzata. Occorre, inoltre, rilevare che laddove l'attività di manutenzione e di riparazione sia affidata a terzi il relativo centro "officina" non figurerà nel piano dei centri di costo dell'azienda considerata.

5. IMPUTAZIONE DEI COSTI AI VARI CENTRI DI RESPONSABILITÀ

Una volta predisposto il piano dei centri di costo, al fine di pervenire alla conoscenza del costo e, quindi, della redditività di una linea, occorre proseguire individuando le principali "voci di costo" caratteristiche da ripartire e da imputare. Tale operazione rappresenta una fase particolarmente delicata nell'ambito del sistema di contabilità analitica, in quanto il *controller* deve aver cura di individuare e selezionare le voci di costo direttamente ed effettivamente interessate, di pertinenza del/dei centri osservati.

Il percorso da seguire è illustrato nelle pagine che seguono:

1) Movimento

I principali costi industriali imputabili sono:

√ *Consumi di trazione*: tale tipologia di costi include le risorse assorbite per lo svolgimento del servizio, quali carburante, lubrificanti, pneumatici, forza elettromotrice ed altro, avendo cura di distinguere i “consumi di esercizio” pertinenti alle tratte, dai “consumi di servizio” relativi, invece, al percorso effettuato dal mezzo tra il deposito e lo stazionamento degli autobus. L’entità dei costi di ciascuna risorsa è calcolata considerando il prodotto tra i Km percorsi in un anno (di esercizio e di servizio), il consumo unitario delle risorse (desumibile dalla lettura delle bolle di prelievo) ed il loro costo unitario.

Si tratta di costi variabili diretti di linea, la cui entità corrisponde all’ammontare di competenza economica del periodo considerato in base all’effettivo consumo delle risorse considerate. L’imputazione dei costi in oggetto al centro di profitto avviene in base all’utilizzo del mezzo sulla linea considerata, proporzionalmente ai Km percorsi. È possibile, altresì, riferire tali costi direttamente all’autobus, qualora si assume quest’ultimo come oggetto di imputazione intermedio.

√ *Costi del personale movimento*: i costi in oggetto sono considerati fissi rispetto alla linea e si riferiscono al personale viaggiante (autisti) ed al personale di coordinamento su strada. L’entità dei costi del personale viaggiante è desumibile dai fogli di servizio da cui è possibile trarre le informazioni sulla retribuzione oraria e sulle ore di servizio prestate. In genere, però, capita che un autista operi su più linee, in quanto si tratta di personale “mobile”; di conseguenza, i parametri di riferimento saranno calcolati assumendo dei valori di “media”. I componenti da considerare nel calcolo del costo medio orario del personale sono dati dalla retribuzione diretta (paga base, indennità e premi) da una quota oraria di retribuzione indiretta (ferie, festività eccetera) - da ripartire sulla base delle ore lavorative annue, al netto delle assenze - e dai contributi sociali a carico del datore di lavoro.

I costi relativi, invece, al personale di coordinamento su strada sono considerati comuni a più linee, e, pertanto, essi vanno ripartiti, per esempio, in base al numero di autobus presenti su ciascuna linea considerata.

Nel calcolo del costo del personale in oggetto occorre far riferimento al tempo effettivo di impiego della risorsa, includendo, pertanto, anche i cosiddetti “tempi di sosta e di attesa”.

2) Officina

I principali costi industriali imputabili sono:

√ *Costi di manutenzione e riparazione ordinaria dei mezzi*: in tale categoria sono ricompresi i costi connessi con gli interventi manutentivi e di riparazione volti a “preservare” la funzionalità del mezzo.

Nella realtà delle aziende di trasporto osservate, tuttavia, la distinzione tra costi di manutenzione e riparazione ordinaria e quelli di manutenzione e riparazione straordinaria si allontana dalla logica economico-aziendale. La straordinarietà dell'intervento, infatti, è solitamente parametrata ai Km percorsi, ovvero ogni intervento realizzato oltre un certo numero di Km effettuati (ad esempio 150.000) è trattato come straordinario, viceversa, se compiuto prima di raggiungere quel limite, lo stesso è considerato ordinario; ciò perché si presuppone che gli interventi oltre un certo livello di percorrenza effettuata dal mezzo siano necessari per migliorarne la potenzialità e quindi la vita utile. Tale pratica risponde, sicuramente, ad una soluzione di tipo "tecnica" piuttosto che ad una di tipo economica-aziendale, e questo si spiega probabilmente con l'enorme casistica di interventi che si verificano e per i quali l'individuazione e la distinzione degli stessi in ordinario oppure straordinario richiederebbe un dispendio di tempo e di risorse; ciononostante, è comunque opportuno individuare quegli interventi che sicuramente si annoverano fra gli straordinari, a prescindere dai Km percorsi, e questo anche in considerazione del diverso trattamento contabile ad essi riservato.

Con riferimento alla manutenzione/riparazione programmata, la quantificazione dell'intervento diretto rispetto alla linea, è data dalla manodopera impiegata, il cui costo è pari al costo medio orario per il numero di ore lavorate per desumibili dalle bolle di lavoro (sulle quali, fra l'altro, è indicato il mezzo, oggetto dell'intervento, sotto forma di codice, in modo da risalire, ove possibile, alla linea di riferimento) e dal materiale impiegato (ricambi, materiale vario ed altro) il cui ammontare è pari alla quantità di risorsa utilizzata per il suo costo unitario. I componenti da considerare nel calcolo del costo medio orario del personale sono dati dalla retribuzione diretta (paga base, indennità e premi) da una quota oraria di retribuzione indiretta (ferie, festività eccetera) - da ripartire sulla base delle ore lavorative annue, al netto delle assenze - e dai contributi sociali a carico del datore di lavoro.

L'imputazione del costo al centro di profitto "linea" è fatta in base al grado di utilizzo dei mezzi, proporzionalmente ai Km percorsi, su ciascuna linea oppure in base alle ore di manodopera lavorate dal personale, calcolando un coefficiente orario di costo da moltiplicare di volta in volta per le ore impiegate sui vari mezzi, come risulta dalle bolle.

In alternativa, è possibile riferire il costo in parola al centro di aggregazione intermedio "autobus" e successivamente ripartire l'entità del costo di tale centro sulle varie linee interessate in funzione dei Km percorsi dall'autobus su ciascuna di esse.

√ *Costi di pulizia*: l'intervento in oggetto si riferisce al mantenimento delle condizioni igieniche dei mezzi, la cui quantificazione del costo, diretto rispetto alla linea, è pari al costo della manodopera impiegata, desumibile dalle bolle di lavoro, ed a quello del materiale utilizzato. L'imputazione alla linea avviene in modo analogo a quello della manutenzione ordinaria.

È evidente che qualora l'azienda si affidasse a terzi per l'espletamento delle attività di manutenzione e di riparazione dei mezzi e/o delle infrastrutture (*outsourcing*) ci si troverà in presenza di un costo fisso diretto

di linea. In tal caso, occorrerà imputare il costo della prestazione direttamente al mezzo interessato e, successivamente, ripartirlo sulle varie linee interessate in proporzione ai Km percorsi.

3) Magazzino

Il “magazzino” costituisce una particolare tipologia di centro intermedio che serve direttamente il centro funzionale officina; più precisamente, l’attività si sostanzia nella gestione degli ordini di acquisto relativi ai materiali da impiegare per gli interventi di manutenzione e di riparazione dei mezzi. In tal senso, l’esistenza di una piattaforma integrata che consenta la gestione dei flussi di informazione dal magazzino all’officina e viceversa, è di fondamentale importanza per il corretto funzionamento del sistema di contabilità analitica. La maggior parte dei costi imputabili al centro magazzino, pertanto, deve essere riferito direttamente al centro officina e, successivamente, ribaltata sui mezzi interessati - individuabili attraverso le schede di lavorazione - in funzione dei materiali (o interventi) impiegati su ognuno di essi.

Nell’ipotesi in cui il magazzino funzioni anche da “deposito”, l’entità dei costi ad esso riferibili va distinto in due parti: una prima riferibile al centro officina, in funzione dei prelievi di materiale provenienti dallo stesso, ed una seconda parte, invece, di pertinenza dello stesso centro. In tal ultimo caso, il costo riferito al magazzino-depositi va, successivamente, imputato agli autobus in base alle informazioni desumibili dalle schede di lavorazione.

Autobus

Si è detto più sopra che, per semplicità di calcolo, nella pratica si può assumere l’autobus come centro intermedio sul quale confluiscono i costi ad esso direttamente riferibili e, successivamente, si procede al ribaltamento dell’ammontare degli stessi sulle varie linee osservate, in proporzione ai Km percorsi dal mezzo su ognuna di esse. I costi direttamente riferibili all’autobus sono rappresentati da quelli di assicurazione, dalla quota di ammortamento, dalla tassa di circolazione e dalle manutenzioni straordinarie; l’incidenza di queste ultime, per la determinazione del costo della linea, è inclusa nelle quote di ammortamento calcolate sugli autobus impiegati.

Per il calcolo di tali ultime voci, sarebbe opportuno procedere in modo diverso rispetto ai criteri adottati per la contabilità generale; infatti, se i mezzi vengono impiegati indistintamente tra le varie linee, la quota di ammortamento da imputare ad una specifica linea è pari a quella media riferita al parco mezzi da cui i veicoli provengono ed il calcolo è dato dal rapporto tra il costo dell’autobus ed il numero di anni di vita utile “convenzionali” risultanti dal rapporto tra la vita utile stimata del veicolo in termini di Km percorribili ed i Km di percorrenza annuale effettuati dallo stesso. Qualora, invece, fosse possibile individuare l’impiego dei veicoli distintamente per ogni linea, il calcolo andrà effettuato su ognuno di essi. E’ possibile, altresì,

calcolare la quota di ammortamento secondo una logica meramente temporale, trascurando la proporzionalità alla quantità di servizio effettuato in termini di Km.

Per quanto concerne, invece, gli altri costi fissi riferibili direttamente all'autobus e, cioè, quelli della tassa di circolazione oppure della revisione, l'imputazione alle linee può avvenire impiegando come *driver* di ripartizione i Km percorsi dal mezzo su ciascuna linea considerata.

ESEMPIO

COSTI DELL'AUTOBUS

COSTO	LINEA	a= N. AUTOBUS	b = COSTO AUTOBUS	c = KM EFFETTIVI ANNUI PER AUTOBUS	d = N. ANNI AMM.TO *	E = COSTO ANNUO PER AUTOBUS (b / d)	f = COSTO DIRETTO TOTALE (e x a)
Ammortamento	A	6	200.000	60.000	10*	20.000	120.000
Assicurazione	A	6				5.000	30.000
Tassa circolazione	A	6				300	1.800
TOTALE							151.800

* N. anni amm.to = vita utile stimata in Km / Km annui = 600.000 / 60.000 = 10

È interessante osservare come nella realtà esistano dei problemi pratici di gestione: si consideri, ad esempio, la categoria dei motori: può capitare, in genere, che il loro valore è ricompreso in quello totale dell'autobus per cui, quando tali motori devono essere revisionati, vengono smontati e caricati nel magazzino-depositi in attesa di essere controllati; nel frattempo, sul mezzo sarà caricato un altro motore funzionante in modo da consentire la circolazione del mezzo. Il motore da revisionare viene caricato nel centro deposito con un valore pari a zero. Successivamente, quando siffatto motore è stato riparato e viene montato su un altro mezzo, si pone il problema relativo al valore al quale esso va caricato, così che il costo dell'autobus ricomprende anche quello del motore. La soluzione ottimale è quella di caricare sull'autobus un valore comprendente il costo dell'intervento, facendo attenzione ad evitare duplicazioni di costo.

È sotteso che l'entità dei costi di ciascun centro ausiliare accoglie anche quelli provenienti, se esistenti, dai centri funzionali, limitatamente alla parte industriale. I costi relativi ai servizi amministrativi, come ad esempio l'ufficio contabilità e le utenze, trovano allocazione o direttamente negli appositi centri ausiliari, il cui costo viene quantificato attraverso l'installazione di appositi contatori e definendo dei parametri di misurazione, oppure mediante l'individuazione di autonomi centri funzionali *ad hoc*, come risulta dallo schema più sopra elaborato. In quest'ultimo caso, il relativo costo deve essere ribaltato proporzionalmente sui vari centri fruitori, avendo cura di individuare dei *driver* di imputazione.

Il calcolo del margine di contribuzione di una linea, con la metodologia del *direct costing evoluto*, presuppone, infine, la individuazione e la ripartizione di una serie di costi che sono di pertinenza di svariati centri intermedi ausiliari, prima ancora di essere assegnati alla linea. Si tratta dei “costi fissi comuni” a più linee come, ad esempio, quello relativo al personale di coordinamento su strada oppure quello relativo agli impianti fissi, in particolare, delle strutture di fermata e di stazionamento.

Relativamente ai cespiti, in particolare, la categoria di costi più rilevante è rappresentata dalle quote di ammortamento dei vari capannoni adibiti, ad esempio, al “magazzino” oppure all’ “officina”. I criteri da adottare variano in funzione dell’oggetto di costo considerato. Così, ad esempio, se si considera il centro magazzino il quale funge da ausilio direttamente al centro officina, la quota di ammortamento del capannone ad esso relativo può essere imputata direttamente sugli autobus impiegando come *driver* il numero di interventi effettuati. È dalle commesse di lavorazione che si evince l’entità degli interventi effettuati sugli autobus ed, in proporzione, si calcola la quota di ammortamento da imputare.

Ipotizzando, ad esempio, pari a 48.000 la quota annua di ammortamento del magazzino e ponendo pari al 25% il numero degli interventi effettuati direttamente su tre autobus (35% sull’autobus A, 40% sull’autobus B e 25% sull’autobus C) la quota di ammortamento imputabile a ciascuno di essi e, quindi, alle linee interessate, è pari rispettivamente a 4.200 per il mezzo A, 4.800 per il mezzo B e 3.000 per il mezzo C.

Per i mezzi che operano su più linee, il costo imputato verrà ripartito sulle varie linee in base ai Km percorsi dall'autobus su ciascuna di esse.

Qualora i locali considerati non sono di proprietà, il costo oggetto della ripartizione sarà rappresentato dal fitto; i criteri di imputazione relativi alla quota di ammortamento sono analoghi a quelli sopra esposti.

Un altro caso è rappresentato dall’ammortamento degli impianti di rifornimento gasolio; tale quota va ripartita sui vari autobus proporzionalmente alla quantità di carburante caricata sugli stessi. Successivamente, il costo così determinato viene imputato alle linee in base ai km percorsi dal mezzo.

Tali analisi vanno fatte per tutti i costi fissi individuati comuni a più linee; ne costituiscono, pertanto, un esempio i costi degli ispettori, del personale del movimento, di ammortamento degli impianti di lavaggio, di ammortamento delle pensiline, come pure quelli per manutenzione e riparazione delle strutture di fermata e di stazionamento.

La definizione dei criteri di ribaltamento e di imputazione dei costi ai diversi centri intermedi e finali, come sopra illustrato, rappresenta una delle premesse necessarie per poter pervenire alla elaborazione di un modello-tipo di “conto economico analitico” riclassificato per linea, sulla base del quale costruire i relativi indicatori di efficacia e di efficienza e, al contempo, per poter disporre di precise ed immediate informazioni sul livello di redditività di ciascuna linea osservata.

A tal proposito, si è provveduto ad elaborare in un apposito successivo documento, un caso pratico di conto economico analitico di linea.

Stampato presso la sede della Fondazione – Maggio 2003

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via Torino, 98 – Roma 00187

Tel. 06/4782901 - Fax 06/4874756 - www.aristeia.it