



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 22

*La contabilità analitica nelle
aziende di trasporto pubblico
locale su gomma: un caso
pratico*

Il Parte

Maggio 2003

**LA CONTABILITA' ANALITICA NELLE
AZIENDE DI TRASPORTO PUBBLICO
LOCALE SU GOMMA: UN CASO
PRATICO**

II PARTE

LA CONTABILITÀ ANALITICA NELLE AZIENDE DI TRASPORTO PUBBLICO LOCALE SU GOMMA

II PARTE

SOMMARIO: 1. Un caso concreto di conto economico analitico di linea – 2. Il conto economico globale di contabilità analitica - 3. Il sistema degli indicatori

1. UN CASO CONCRETO DI CONTO ECONOMICO ANALITICO DI LINEA

La definizione dei criteri di ribaltamento e di imputazione dei costi ai diversi centri intermedi e finali come illustrato nel documento Aristeia n. 15, I parte, rappresenta una delle premesse necessarie per poter, successivamente, elaborare un modello-tipo di “conto economico analitico” riclassificato per linea, sulla base del quale costruire i relativi indicatori di efficacia e di efficienza; tale prospetto permette di avere precise ed immediate informazioni sul livello di redditività di ciascuna linea osservata. Pertanto, nelle pagine che seguono si ritiene utile fornire un esempio concreto di tale prospetto, illustrando le modalità di calcolo dei principali costi industriali come pure la definizione dei parametri di aggregazione degli stessi per centri di costo.

L'esempio è elaborato facendo riferimento ad un'azienda di grandi dimensioni che gestisce circa cinquanta linee, con una percorrenza media annua di 10.000.000 di chilometri; l'attività di manutenzione e di riparazione è effettuata internamente e, pertanto, l'azienda dispone di centri officina i quali sono collegati ai centri “magazzino”. Il centro movimento, invece, è adibito alla programmazione del servizio relativo a tutte le linee; il numero medio dei dipendenti è di 400.

Partendo da tali dati, per semplicità di calcolo, l'attenzione si focalizza sulla costruzione del conto economico analitico relativo ad una sola linea extraurbana (linea Y) di lunghezza pari a circa Km 30, con numero medio di corse giornaliere pari a 8, con un numero medio di fermate pari a 4 e sul quale circolano due autobus con una percorrenza chilometrica effettiva annua di circa 71.000 Km (di cui 70.000 di esercizio e 1.000 di servizio).

CONTO ECONOMICO di CO.AN. semplificato DELLA LINEA Y

(logica del direct costing evoluto in unità di euro, ipotizzando, per semplicità, l'impiego di due autobus sulla linea considerata)

1. RICAVI DIRETTI DELLA LINEA Y

- Biglietti ed abbonamenti venduti, relativi alla linea Y 95.000
(n. viaggiatori x costo biglietto/abbonamento)

TOTALE RICAVI DIRETTI (RD) 95.000

2.COSTI VARIABILI DIRETTI

MOVIMENTO

Costi di trazione (di esercizio e di servizio)

- Carburanti (costo totale) 19.800

Carburante	a) Cons. unitario a Km. *	Km annui effettivi di esercizio	Km annui effettivi di servizio	b) Km totali percorsi	Consumo totale (a x b)	Costo unitario **	Costo diretto della linea
	0,310	70.000	1.000	71.000	22.000	0,90	19.800
TOTALE							19.800

* consumo unitario chilometrico della linea Y= stimato dall'azienda, tramite rilevazioni interne *ad hoc*, considerando il rapporto tra consumo totale effettivo annuo della linea Y ed i Km effettivi annui.

** costo unitario chilometrico del carburante = stima dei prezzi storici

- Lubrificanti (costo totale) 990

Lubrificanti	a) Consumi unit. per Km *	Km effettivi di esercizio	Km effettivi di servizio	b) Km totali percorsi	Consumo totale (a x b)	Costo unitario **	Costo diretto della linea
Olio motori	0,00042	70.000	1.000	71.000	30	15	450
...							
Olio cambio	0,00042	70.000	1.000	71.000	30	18	540
Altro							
TOTALE							990

* *consumo unitario chilometrico della linea Y= stimato dall'azienda, tramite rilevazioni interne *ad hoc*, considerando il rapporto tra consumo totale effettivo annuo a consuntivo ed i Km effettivi annui totali.

** costo unitario lubrificante = prezzo unitario a chilometro

- Pneumatici (costo totale)

2.765

Pneumatici	a) Costo unitario *	c = N. pneumatici per 2 autobus	Costo parziale del secondo cambio di pneumatici	Costo diretto dell'autobus (a x c)
	180	12	28% (180x12)	2.765
TOTALE				

*Ipotizzando che ogni pneumatico ha una percorrenza di circa 50.000 Km e considerando che, per la linea Y, i Km percorsi sono 71.000, ne consegue che vengono effettuati due cambi di pneumatici all'anno con un costo totale per autobus pari a quello di un cambio, più il 28% circa di un altro nuovo connesso con i restanti 20.000 Km. Quindi, il costo totale relativo a due autobus è pari a : (180 x 12) + il 28% (180 x 12) = 2.765.

In alternativa il costo dei pneumatici può essere determinato considerando un parametro di consumo fisico (battistrada, camera d'aria, ecc.).

Totale costi diretti di trazione (CDT)

23.555

OFFICINA

Costi di manutenzione e riparazione dell'autobus

Il costo relativo alla manodopera di officina rappresenta un costo fisso diretto e, pertanto, è stato inserito insieme agli altri costi fissi diretti.

Ricambi (costo totale)

10.000

Ricambi	Consumo Per 2 autobus*	Costo medio unitario	Costo diretto totale
Vario	50	200	10.000
TOTALE			10.000

* Quantità utilizzate come risultanti dalle schede di lavorazione

Costi per la pulizia tecnica ed ordinaria autobus

Materiali utilizzati

1.200

Materiali	Consumo Per autobus*	Costo medio unitario	Costo diretto totale
...	100	12	1.200
TOTALE			1.200

* Quantità utilizzate come risultanti dalle schede di lavorazione

Totale Costi di manutenzione ordinaria (CMO)

11.200

TOT. COSTI DIRETTI VARIABILI (CDV)
(CDT + CMO)

34.755

(MLC)MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE (RD- CDV)

60.245

3. COSTI FISSI DIRETTI

MOVIMENTO

Costi autobus

- Ammortamento 50.000

Linea	a = Costo totale di un autobus	b= Km effettivi percorsi	c = Anni di ammortamento *	d = Quota di ammortam.to (a/ c)	N. Autobus	Costo diretto (d x N. autobus)
Y	200.000	71.000	8	25.000	2	50.000

Anni di ammortamento = Vita utile dell'autobus stimata in km / percorrenza annuale dell'autobus stimata in km = 600.000 / 75.000; il costo qui considerato è di tipo *standard* in quanto si basa su dati stimati.

- Assicurazione annua dei due autobus (responsabilità civile e incendio) 12.400

- Tassa di circolazione dei due autobus 1.000

...

Totale 63.400

Costi del personale di movimento 93.600

Costi del personale di movimento (autisti)

AUTOBUS	a) n. ore guida annue*	b) Retribuzione oraria **	Turni di guida per autobus linea Y	Costo degli autisti
1	1.800	13	2	46.800
2	1.800	13	2	46.800
TOTALE				93.600

* Per prestazione di guida annue si intende il tempo effettivo di guida di un autista, pari alla durata del turno giornaliero meno i tempi accessori, quali la presa in consegna dell'autobus, il trasferimento al/dal capolinea e le soste; per i giorni effettivi di lavoro si considera il numero dei giorni lavorativi al netto di quelli per riposi settimanali, per ferie e per festività sopresse.

**Il costo del personale è comprensivo della retribuzione, degli oneri sociali e della quota di accantonamento al TFR . Più precisamente, la retribuzione oraria è stata calcolata tenendo presente che le ferie, le festività, le indennità di licenziamento e le altre indennità devono essere precalcolate e ripartite sulle ore lavorative effettive (gg.lavorativi - gg.per ferie e assenze previste * ore gg. di lavoro).

Costi del personale officina 1.335

Manutenzione Programmata	Codice Autobus 1	N. ore* Annue effettive	Costo orario	Costo diretto annuo della linea Y
Meccanici	CM002	30	15	450
...				
Carrozzeri	CM002	15	15	225
....				
Verniciatori	CM 002	5	15	75
TOTALE				750

*Desunte dalle schede di lavorazione; il n. di ore si riferisce all'attività degli operai che hanno specificamente operato sull'autobus 1 con codice CM002

Manutenzione Programmata	Codice Autobus 2	N. ore Annue effettive*	Costo orario	Costo diretto annuo della linea Y
Meccanici	CM003	25	15	375
...				
Carrozzeri	CM003	10	15	150
....				
Verniciatori	CM 003	4	15	60
TOTALE				585

*Desunte dalle schede di lavorazione; il n. di ore si riferisce all'attività degli operai che hanno specificamente operato sull'autobus 1 con codice CM003

TOTALE COSTI FISSI DIRETTI (CFD)	<u>158.335</u>
(MSC)MARGINE SEMILORDO DI CONTRIBUZIONE	
(MLC -CFD)	<u>- 98.090</u>

4. COSTI FISSI COMUNI A PIU' LINEE:

- Costi verificatori titoli di viaggio 18.000

Tale voce di costo va ripartita sulle linee in funzione del servizio prestato da ciascun addetto su ognuna di esse. Un parametro di ripartizione utilizzabile può essere quello relativo al numero di autobus oggetto dell'attività ispettiva presenti sulle linee ed assegnate alle diverse categorie di personale considerate. In particolare, nell'esempio è stato ipotizzato di assegnare un ispettore ogni due linee.

□ Costo ipotetico personale ispettivo 900.000

□ N. ispettori 25

□ Costo degli ispettori per la linea Y = $(900.000 / 25) \times 0,5 =$ 18.000

Tale procedimento va applicato ad ogni categoria componente il personale di coordinamento su strada.

- Costi impianti fissi (ammortamenti, pulizia...)

1) Ammortamento Impianti fissi
(deposito, officina....)

DEPOSITO 6.000

Deposito: Tale voce di costo può essere ripartita sulle linee considerando il numero di autobus ricoverati all'interno della struttura.

Ipotizzando che i due autobus circolanti sulla linea Y vengano ricoverati presso un deposito la cui quota annua di ammortamento è pari ad € 30.000 e considerando pari a 10 il numero di autobus ivi ricoverati, si può calcolare la seguente quota di ammortamento da imputare al singolo automezzo:

$$30.000 / 10 = 3.000$$

A sua volta la quota di ammortamento imputata all'autobus verrà ribaltata sulla linea in base al numero di autobus che sono stati utilizzati sulla stessa. Per la linea Y, dove è stato ipotizzato l'uso di due autobus, la quota di ammortamento è pari a 6.000.

OFFICINA 2.280

Officina: Tale voce di costo può essere ripartita sulle linee in base agli interventi effettuati sugli autobus, come si evincono dalle schede di lavorazione. La quota di ammortamento viene ripartita sugli automezzi in proporzione alla quantità di interventi effettuati su ogni autobus. Si consideri pari a 38.000 la quota di ammortamento di una delle tre officine, nella quale vengono riparati anche gli autobus circolanti sulla linea Y. Si ipotizza una quantità di interventi (desumibili dalle schede di lavorazione) totale del 6% su tali due autobus. La quota di ammortamento relativa all'officina da imputare ai mezzi impiegati sulla linea Y è pari al 6% di 38.000, cioè 2.280.

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

....

2) Ammortamento strutture di fermata e strutture di stazionamento (costo totale) 30

Il costo da imputare alle varie linee è rappresentato dalla quota-parte di ammortamento ad esse relative. Anche in questo caso occorre stabilire un parametro di ripartizione considerando che ciascuna struttura di fermata copre più linee. Un criterio possibile potrebbe essere quello di ripartire il costo in base al numero di linee passanti per ogni struttura.

Ipotizzando che la quota di ammortamento delle paline sia pari a 6.000 ed il numero delle paline totali sia pari a 800, allora la quota parte di costo riferibile alla linea Y, sulla quali si ipotizza siano situate 4 paline, è pari a:

$$(6.000 / 800) \times 4 = 30$$

Tale procedimento si applica anche per le altre strutture.

3) Ammortamento Impianti di rifornimento gasolio (costo totale) 45

Tale quota di ammortamento 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.

Si suppone una quota di ammortamento dell'impianto pari a € 6.200; si ipotizza inoltre che la quantità di carburante caricata sui due autobus viaggianti sulla linea Y, come risulta dalle schede di prelievo, sia pari a 22.000 litri annui rispetto ad un consumo totale (annuo) di carburante di 3.000.000 di litri. La quota di ammortamento verrà attribuita proporzionalmente al consumo: rappresentando il consumo degli autobus viaggianti sulla linea Y lo 0,73 % del consumo totale, la quota da attribuire alla linea sarà pari a 45 (0,73% di

6.200). Qualora l'autobus risulti impiegato su più linee, il costo andrà ripartito in funzione dei Km percorsi dallo stesso su ciascuna linea interessata.

4) Ammortamento Impianti di lavaggio (costo totale) 222

Tale quota di ammortamento va ripartita sugli autobus proporzionalmente al numero di ore di funzionamento dell'impianto per autobus. Successivamente il costo così determinato viene imputato alle linee proporzionalmente ai Km percorsi.

Si supponga la quota di ammortamento pari a € 20.000 ed il numero di ore di funzionamento pari a 720, di cui 8 relative agli autobus viaggianti sulla linea Y. La quota di costo da imputare sarà allora pari a:

$$(20.000/720) \times 8 = 222$$

Qualora l'autobus risulti impiegato su più linee, il costo andrà ripartito in funzione dei Km percorsi dallo stesso su ciascuna linea interessata.

...

Totale ammortamenti 8.577

- Personale tecnico officina 5.800
(costo calcolato secondo i criteri indicati nella tabella sopra descritta)

- Personale amministrativo dei centri ausiliari 2.160
(costo calcolato secondo i criteri indicati nella tabella sopra descritta)

- Personale movimento 3.600
(costo calcolato secondo i criteri indicati nella tabella sopra descritta)

...

L'importo relativo a tali voci di costo del personale è stato determinato considerando solo la quota parte di rilevanza industriale.

TOTALE COSTI FISSI COMUNI (CFC) 38.137

(MC) REDDITO OPERATIVO INDUSTRIALE - 136.227
(MSC -CFC)

In linea con la logica del *direct costing* evoluto, il margine “lordo” di contribuzione misura la capacità della linea di produrre ricavi in misura sufficiente alla copertura, almeno, dei costi variabili diretti di linea. Laddove tale margine lordo fosse negativo, emergerebbe l’incapacità della stessa linea di coprire i costi fissi generati nel breve periodo, come ad esempio quelli degli stipendi e degli ammortamenti, la cui entità, appunto, prescinde dalla erogazione del servizio. In quest’ultima fattispecie, l’intensificazione del servizio, in termini, ad esempio, di numero di corse, potrebbe provocare un peggioramento del risultato economico

generale dell'azienda. In caso contrario, se il margine lordo di contribuzione si presentasse positivo, esso esprimerebbe la capacità della linea di coprire, in tutto o in parte, l'ammontare dei costi fissi diretti.

Nell'esempio più sopra riportato, considerando l'assenza della voce rappresentata dai contributi in c/esercizio, emerge un valore del margine lordo di contribuzione positivo di € 60.245 e ciò significa che l'azienda si trova in una condizione di *convenienza*, in termini assoluti, per lo svolgimento della produzione, in quanto i ricavi sono sufficienti a coprire almeno i costi variabili. Detto valore esprimerebbe, in sintesi, la condizione minima essenziale di permanenza dell'impresa nel settore, in cui le entrate derivanti dai ricavi delle vendite riescono a coprire almeno i "costi-uscita", ovvero quelli variabili; tali valutazioni, si ribadisce, sono fatte senza considerare l'erogazione di contributi in c/esercizio che caratterizza il settore in parola, focalizzando l'attenzione esclusivamente sul livello di efficienza tipico aziendale. Proseguendo nell'analisi, si osserva come l'entità dei costi fissi diretti non trovi adeguata copertura in quanto il margine lordo si presenta di valore nettamente inferiore. Ciò si verifica in quanto nel settore dei trasporti pubblici l'applicazione di prezzi tariffati impedisce alle aziende di poter stabilire i livelli di ricavi sulla base di prezzi di mercato. La funzione dei citati contributi in c/esercizio erogati dalle Regioni è proprio quella di integrare tali ricavi non incrementabili a causa del regime tariffario imposto.

Tuttavia, per l'analisi economica delle scelte aziendali in termini di efficienza in un'ottica di breve periodo, l'attenzione va focalizzata essenzialmente sui costi variabili, in quanto quelli fissi restano invariati.

Per avere informazioni relative, invece, al livello di efficacia della linea, occorre integrare tali dati con altri indicatori; in particolare, occorrerà osservare sia il grado di utilizzazione del servizio, calcolato in termini di rapporto tra "posti per Km offerti" ed il numero dei passeggeri trasportati, sia il costo unitario chilometrico del servizio rapportato al risultato economico della linea. In tal senso, cioè, la linea che fornirà il miglior "margine di contribuzione", fra tutte le altre gestite dall'azienda, sarà quella che riuscirà a compensare una minore produttività, espressa in termini di maggiori costi unitari, con una soddisfacente efficacia, espressa in termini di maggiori ricavi per chilometro.

2. IL CONTO ECONOMICO GLOBALE DI CONTABILITÀ ANALITICA

L'aggregazione dei "conti economici analitici per linea" concorre a determinare "il conto economico globale dell'azienda"; l'impiego di specifici indicatori, come pure la conoscenza del reddito operativo industriale, permette di verificare se il costo complessivo del servizio offerto si mantiene entro limiti di efficienza così che i proventi del traffico ed i contributi in c/esercizio riescono a coprire i costi totali.

La predisposizione di tali prospetti, fra l'altro, permette di ottenere dati ed informazioni di sintesi sul livello di efficienza e di efficacia gestionale, attraverso l'impiego di specifici indicatori quali-quantitativi, consentendo, al contempo, di operare sia un *benchmark* spaziale e temporale in merito alla situazione economica, sia di definire dei parametri *ad hoc* per il riparto dei contributi regionali. Si pensi al coefficiente

d'esercizio sopra citato: tale indicatore, oltre a rappresentare un parametro di efficienza aziendale, costituisce il presupposto in base al quale le Regioni erogano i contributi a fondo perduto.

Di seguito si riporta l'esempio di conto economico generale riclassificato sintetico espresso, per semplicità, in migliaia di euro:

	ESERCIZIO 200n+
<i>A) PROVENTI DEL TRAFFICO</i>	8.000
COSTI CARATTERISTICI INDUSTRIALI	
<i>B) COSTI INDUSTRIALI VARIABILI DIRETTI</i>	
<i>Costi del movimento</i>	
Costi di trazione	3.837
...	...
Altri costi del movimento	50
<i>Costi di officina</i>	
Materiali e ricambi	1.572
...	...
Altri costi di officina	15
<i>Totale B</i>	<i>5.474</i>
C= MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE (A – B)	2.526
<i>D) COSTI INDUSTRIALI FISSI DIRETTI</i>	
<i>Costi del movimento</i>	
Costi dell'autobus	1000
Costi del personale movimento	9.200
Ammortamenti ed altri costi del movimento	100
<i>Costi di officina</i>	
Materiali e ricambi	10
Costi del personale manutenzione	3.508
Ammortamenti ed altri costi dell'officina	100
Altri costi di officina	46
<i>Totale D</i>	<i>13.964</i>
E= MARGINE SEMILORDO DI CONTRIBUZIONE (C – D)	(11.438)

<i>F) COSTI INDUSTRIALI FISSI INDIRETTI (comuni a pool di linee)</i>	
<i>Costi del movimento</i>	
Ammortamenti	600
Costi del personale movimento	1.000
Altri costi del movimento	100
<i>Costi di officina</i>	
Ammortamenti	900
Costi del personale manutenzione	400
Altri costi di officina	136
...	...
TOTALE F	3.136
G = REDDITO OPERATIVO INDUSTRIALE (E – F)	(14.574)
<i>(-) COSTI DI STRUTTURA</i>	(70)
<i>(-) COSTI COMMERCIALI</i>	(120)
<i>(-) COSTI AMMINISTRATIVI</i>	(230)
REDDITO OPERATIVO ANTE CONTRIBUTI	(14.994)
<i>CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO</i>	16.200
REDDITO OPERATIVO POST CONTRIBUTI	1.206
<i>GESTIONE FINANZIARIA</i>	200
<i>GESTIONE STRAORDINARIA ED EXTRAOPERATIVA</i>	(80)
<i>RISULTATI ANTEIMPOSTE</i>	1.326
<i>AREA FISCALE</i>	1.120
RISULTATO D'ESERCIZIO	206

SPECIFICA DEI RICAVI

RICAVI	
RICAVI DA SERVIZI IN CONCESSIONE	7.300
RICAVI DA SERVIZI NON IN CONCESSIONE	400
RICAVI DA SERVIZI SPECIALI	300

<i>TOTALE RICAVI DA PRESTAZIONE SERVIZI</i>	8.000
---	--------------

SINTESI DEGLI INDICATORI ECONOMICI

REDDITO OPERATIVO ANTE CONTRIBUTI	(14.994)
REDDITO OPERATIVO POST CONTRIBUTI	1.206
COEFFICIENTE D'ESERCIZIO	34,80%

I dati sopra esposti esprimono l'ammontare dei ricavi totali e dei costi delle varie funzioni gestionali caratteristiche, quali il movimento oppure l'officina. Attraverso un procedimento a cascata, gli importi in oggetto possono essere successivamente "aperti" in modo da ottenere i vari conti economici analitici di linea. È evidente che la considerazione delle aree finanziaria ed extracaratteristica ha significatività solo a livello generale ma non anche nell'ambito della contabilità analitica; se, infatti, l'attenzione è focalizzata sulla linea, ciò che all'azienda interessa conoscere è il "margine di contribuzione", ossia il contributo offerto da ciascuna linea alla copertura dei costi industriali variabili e/o fissi diretti e quindi, in altri termini, il livello di redditività operativa. L'analisi, in quest'ultimo caso, si limita alla considerazione della sola gestione caratteristica industriale.

Il conto economico generale più sopra rappresentato riflette, su scala aziendale, la situazione economica precedentemente esposta con riferimento alla singola linea. Infatti, l'azienda mostra un valore del margine lordo di contribuzione positivo di € 2.526 (in migliaia) e ciò significa che i ricavi sono sufficienti a coprire almeno i costi variabili. Come si evince dal prospetto, ciò che incide maggiormente sulla struttura dei costi aziendali è il costo del personale. In tali aziende, questa è una variabile non comprimibile per effetto della rigidità del sistema normativo e contrattuale di riferimento. La forbice tra i ricavi conseguiti, la cui determinazione è comunque condizionata dal regime tariffario che sconta il settore, ed i costi caratteristici è colmata dai contributi erogati dall'Ente territoriale. Tuttavia, il coefficiente di esercizio, il quale - si ribadisce - misura la capacità di copertura dei costi caratteristici da parte dei ricavi del traffico, presentandosi di entità pari a 34,80%, denota un sufficiente livello di efficienza gestionale. Se si considera, infatti, che la L. n. 204/95 identifica come livello minimo del coefficiente in parola la misura del 35%, già di per sé particolarmente significativo tenuto conto delle peculiarità che caratterizzano il settore del trasporto pubblico, una percentuale del 34,80% si può considerare un traguardo comunque positivo.

Per quanto riguarda l'incidenza dell'area fiscale, occorre fare alcune precisazioni relativamente al trattamento, ai fini IRPEG, dei contributi in c/esercizio che viene riservato dalla normativa al settore dei trasporti pubblici di persone. Infatti, mentre per il trattamento degli stessi ai fini IRAP non sussistono distinzioni, per cui tali contributi sono sempre da considerarsi rilevanti ai fini del loro inserimento nella base imponibile, per quanto riguarda l'IRPEG è possibile individuare due fattispecie: la prima è quella relativa alle aziende di trasporto che svolgono il servizio in base al sistema dell'affidamento in concessione,

regolamentato dalla L. 10/04/1981 n. 151; la seconda, invece, fa riferimento alle aziende che hanno attivato il contratto di servizio previsto dal D.Lgs n. 422 del 19/11/1997. Nel primo caso si applicano le disposizioni previste dalla L. n. 18 del 6/02/1987 in base alla quale i contributi in parola non sono considerati componenti positivi di reddito ai fini della determinazione della base imponibile IRPEG. Nel secondo caso, invece, tali disposizioni normative non trovano applicazione e, quindi, detti contributi rientrano nella base imponibile per il calcolo dell'imposta. Nell'esempio di conto economico proposto più sopra, in linea con quanto sta accadendo nel settore per effetto del processo di deregolamentazione e "privatizzazione", reso ancor più pressante dall'entrata in vigore del TUEL e delle modifiche apportate allo stesso dalla L. n. 448 del 28/12/2001, è stato considerato il caso di un'azienda che ha attivato il contratto di servizio. Pertanto nel calcolo della base imponibile ai fini IRPEG sono stati inclusi i contributi ricevuti dall'Ente territoriale.

3. IL SISTEMA DEGLI INDICATORI

La necessità di disporre di indicatori di efficacia, di efficienza e di economicità, che sintetizzino l'andamento della gestione e la coerenza della stessa rispetto agli obiettivi prefissati, permette alla direzione di assumere le opportune decisioni di tipo strategico ed operativo. In tal senso, la conoscenza del grado di redditività di una linea di trasporto oppure la stima dell'entità dei costi connessi con nuovi investimenti sono alcuni indicatori chiave di cui la direzione generale necessita; è evidente che un sistema di indicatori è funzionale se e nella misura in cui la comunicazione (*reporting*) dei dati a livello di *corporate* avviene in maniera puntuale, precisa e tempestiva.

Nel tentativo di definire un quadro di sintesi dei più comuni indicatori impiegati nel settore considerato occorre aggiungere una precisazione: al fianco di parametri di tipo statico, ossia costruiti su dati a consuntivo, è opportuno elaborare un insieme di indicatori di tipo dinamico che permetta di cogliere, in chiave prospettica, informazioni anche sulla programmazione aziendale orientata verso obiettivi di crescita e di sviluppo dell'attività.

Se da un lato il D.M. del 2 giugno 1989 fornisce una griglia comune di indicatori da applicare alle realtà gestionali delle aziende di trasporto pubblico locale, dall'altro la stessa costituisce semplicemente una base informativa di partenza che deve essere affiancata da altri indicatori più specifici e mirati in funzione delle esigenze conoscitive della direzione aziendale.

INDICATORI PREVISTI DAL D.M. DEL 2/06/1989

INDICATORI DI STRUTTURA	
STRUTTURA DELLA RETE	Lunghezza di esercizio della rete / Lunghezza di esercizio della rete riservata

STRUTTURA DEL PERSONALE	N. addetti medi al Movimento / N. medio mezzi disponibili in servizio
VELOCITÀ COMMERCIALE	Vetture per Km prodotte / N. ore servizio dei veicoli
ANZIANITÀ DEL PARCO MEZZI	N. medio mezzi in dotazione ultimi 5 anni / N. medio mezzi in dotazione
INDICATORI DI EFFICIENZA	
PRODUTTIVITÀ DEI MEZZI	Vetture per Km prodotti / N. mezzi in dotazione
	Posti per Km prodotti / N. medio mezzi in dotazione
	Vetture per Km prodotte / N. mezzi disponibili in servizio
	Posti per Km prodotti / N. mezzi disponibili in servizio
PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO	Vetture per Km prodotte / N. medio addetti
	Posti per Km prodotti / N. medio addetti
	Vetture per Km prodotte / N. medio addetti
INDICATORI DI ECONOMICITÀ	
COSTO PER UNITÀ DI SERVIZIO PRODOTTO	Costi totali / Vetture per Km prodotte
	Costi totali / Posti per Km prodotti
	Ricavi del traffico / Posti per Km prodotti
INDICI DI ESERCIZIO	Ricavi del traffico / Costi totali
	Ricavi totali / Costi totali
INDICATORI DI EFFICACIA	
Offerta media di servizio per abitante	Posti per Km prodotti / N. abitanti territorio servito
	Viaggiatore per Km / Posti per Km prodotti
Intensità del servizio	Vetture per Km prodotte / Lunghezza di esercizio della rete

Integrando il quadro sopra esposto, è possibile costruire ulteriori indicatori *ad hoc* (di efficacia, di efficienza e di economicità) che considerino, da un lato, la competitività e l'entità delle *performance* economico-finanziarie delle aziende di trasporto e, dall'altro, i determinanti di risultato quali l'innovazione oppure l'impiego delle risorse. Più precisamente, i parametri di efficacia prendono in considerazione le caratteristiche e le peculiarità del servizio offerto e, pertanto, tendono a misurare la capacità dell'azienda di soddisfare le richieste dei clienti/consumatori in termini, ad esempio, di tempi di erogazione del servizio, di attrattività oppure di diffusione dello stesso.

In dettaglio si ha:

Alcuni indicatori di Efficacia

Puntualità del servizio	N. passaggi in orario / totale passaggi effettuati
Provento per trasportato	Ricavi del traffico / n. viaggiatori trasportati per km
Grado di affollamento	N. viaggiatori per Km / n. posti per Km offerti

Gli indicatori di efficienza, viceversa, tendono a fornire informazioni sulle condizioni operative dell'azienda e, più precisamente, su quei fattori che condizionano il conseguimento dei risultati. Essi, pertanto, possono indagare sul livello di tecnologia impiegata come pure sulle caratteristiche della struttura organizzativa.

Alcuni indicatori di Efficienza economica e tecnica

Livello di sviluppo	Investimenti programmati / tot. Attivo fisso
Incidenza dei costi operativi per singolo viaggiatore	Costi operativi / n. viaggiatori Km
Innovazione del parco mezzi	N. mezzi immatricolati in 1 anno/ n. mezzi in dotazione

Alcuni indicatori di Economicità

Coefficiente d'esercizio	Ricavi del traffico/costi operativi
Ricavi per Km	Ricavi traffico/ km percorsi
Costo per Km	Costi operativi/ Km percorsi

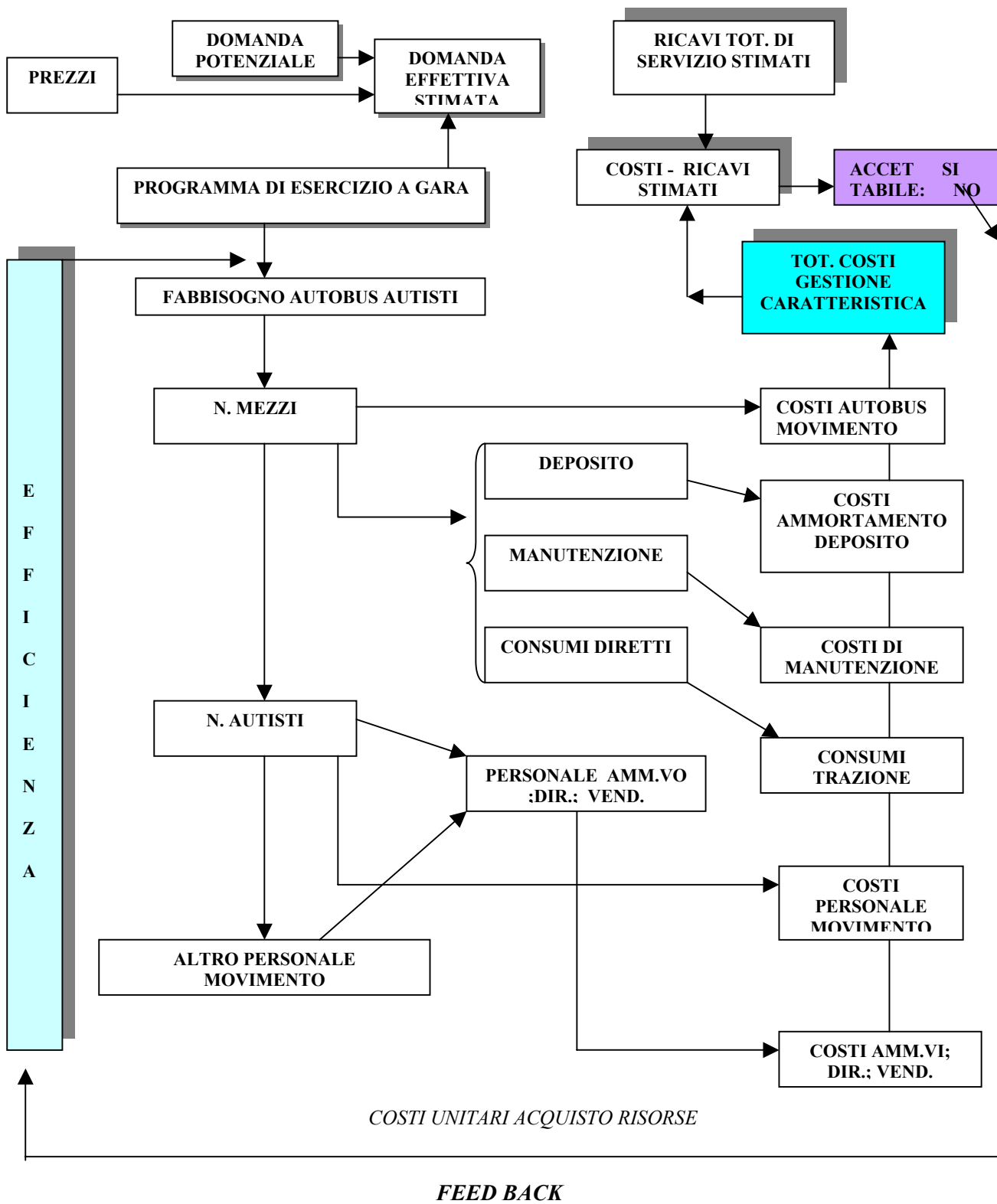
Alcuni indicatori di Produttività dei fattori

N. dipendenti / n. mezzi in dotazione x 1000
N. ore lavorate / n. dipendenti
Oneri del personale / n. medio dei dipendenti x 1000

La considerazione dell'elevato contenuto sociale che contraddistingue l'attività delle aziende operanti in tale settore pone in essere un altro aspetto del controllo che non va trascurato: quello della qualità del servizio offerto. Coerentemente con questa affermazione, quindi, è opportuno che le aziende si avvalgano di un modello idoneo a tale scopo, procedendo, *in primis*, alla identificazione dei fattori della qualità, ovvero di quegli elementi la cui presenza consente di verificare e di giudicare il livello qualitativo del servizio reso: tali fattori possono essere rappresentati dalla puntualità del servizio, dalla pulizia dei mezzi, dalla presenza di strutture per portatori di *handicap* oppure dal livello di informazioni disponibili sul servizio.

L'analisi di siffatti indicatori deve avvenire in maniera dinamica e complementare: così, ad esempio, il numero dei reclami degli utenti per i tempi di attesa dovrebbe collegarsi all'analisi dell'entità dei mezzi in dotazione e, conseguentemente, al numero di ore di manutenzioni prestate in modo da innescare un meccanismo di collegamento a catena in cui possono essere chiamate in causa più variabili di processo sulle quali la direzione può intervenire per migliorare i risultati di *performance*.

È attraverso l'attività di *reporting* che l'alta direzione dispone di informazioni analitiche in merito all'andamento della gestione aziendale. Tuttavia, affinché l'intera piattaforma di controllo funzioni, è indispensabile creare un sistema integrato dove le informazioni ed i dati viaggino in modo complementare e interscambiabile. Di seguito si riporta, a titolo esemplificativo, uno schema di sintesi, elaborato *ad hoc* da esperti operanti nel settore del trasporto pubblico locale, che illustra il *lay out* per il supporto alle decisioni aziendali:



L'analisi dello schema sopra esposto sottolinea l'importanza che assume, per l'azienda, l'esistenza di una corretta gestione dei flussi informativi tra le diverse aree; partendo da un obiettivo di gestione efficiente del servizio, occorrerà indirizzare scelte ed azioni relative ad ogni funzione (movimento, officina, deposito ed altro) verso tal obiettivo e, laddove eventuali risultati parziali si scostino da quest'ultimo, bisognerà intervenire sulle variabili governabili, attraverso procedure di feedback.

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via Torino, 98 – Roma 00187

Tel. 06/69018323 - Fax 06/69923403 - www.aristeia.it

