

Activity-based costing

*L'impiego delle logiche
dell'Activity-Based Costing
nella ripartizione dei costi in imprese
caratterizzate da una notevole
incidenza dei costi comuni.*

Paolo Adriano Stella
dottore commercialista
in Cremona

La ripartizione dei costi generali, al fine della determinazione dei costi dei prodotti, ha sempre rappresentato un aspetto critico per l'analista contabile.

I costi generali, sostenuti per la realizzazione di una vasta gamma di prodotti e/o per la gestione di attività ausiliarie e di supporto alla produzione, sono di difficile imputazione ai singoli prodotti.

Ovviamente il problema è maggiormente sentito all'interno delle imprese con strutture di costi caratterizzate in prevalenza da costi comuni e generali (ad esempio imprese distributive).

I tradizionali sistemi utilizzati per l'analisi della redditività dei prodotti, rappresentati dal costo pieno e dal margine di contribuzione, non sono riusciti, nella stragrande maggioranza dei casi, a risolvere il problema in oggetto. I due approcci sono stati tradizionalmente contrapposti, sia nella letteratura che nella pratica, in funzione della loro capacità di soddisfare diversi bisogni informativi.

Con il metodo del costo pieno la ripartizione dei costi generali tra i diversi prodotti avviene sulla base dell'utilizzo di alcune risorse (ore di manodopera, ore-macchina, valore delle materie prime, ecc.) da parte delle diverse produzioni.

Il sistema permette di ottenere un full-costing ovvero un costo del prodotto che comprende tutti i costi sostenuti siano essi specifici o generali, fornendo una dimensione economica completa degli stessi prodotti.

Il limite mostrato da questo approccio è rappresentato dai criteri di costruzione dei costi che non rappresentano fedelmente il consumo delle risorse nelle diverse fasi, specialmente in presenza di prodotti eterogenei ed inoltre non permette di analizzare il contributo alla redditività complessiva dell'azienda da parte delle diverse linee di prodotto, rami di azienda, marchi ecc.

Il secondo approccio, rinuncia all'attribuzione dei costi generali ai singoli prodotti, limitando il proprio campo di analisi al calcolo dei soli costi variabili diretti e consentendo in tal modo di analizzare il contributo dei prodotti e delle diverse aree gestionali alla redditività complessiva aziendale attraverso la loro capacità di produrre margini destinati alla copertura dei costi fissi.

Quest'ultimo approccio permette di raggiungere decisioni considerate di breve periodo quali ad esempio la fissazione dei prezzi, l'analisi del punto di pareggio, le scelte di make or buy e la valutazione delle aree di business, ma lascia insoluto il problema oggetto della presente trattazione.

Per superare i limiti evidenziati da entrambi gli approcci tradizionali è stato sviluppato l'Activity Based Costing (nel prosieguo ABC).

La natura della metodologia contabile proposta inverte il tradizionale ordine di analisi: non studia cioè i costi ma le attività che li generano. Questo modello basa l'attribuzione dei costi generali alle attività ed in seguito l'imputazione dei costi delle attività ai singoli prodotti in funzione "del consumo" di attività effettuato dai prodotti stessi.

Agendo secondo questa logica tutti i costi vengono considerati variabili e possono essere attribuiti attraverso l'individuazione dei rapporti di causa ed effetto tra il consumo delle risorse ed il calcolo dei costi.

L'ABC può essere utilizzato per attribuire i costi generali a diversi livelli di contribuzione nel rispetto del rapporto di causa ed effetto tra costi e consumo delle attività. In questo modo i costi generali fissi vengono considerati variabili e possono essere monitorati in quanto si conoscono e si possono controllare i cost-driver (parametri di ripartizione) ovvero le cause per cui si consumano attività¹.

Giunti a questo punto della trattazione, sarebbe estremamente interessante analizzare le relazioni tra i diversi livelli di contribuzione alla produzione del reddito di impresa utilizzando meccanismi di attribuzione dei costi del tipo Activity Based, ma l'approfondimento di queste tematiche ci allontanerebbe dall'oggetto della presente relazione.

Come indicato precedentemente, le imprese commerciali in genere hanno in essere un'organizzazione tale da configurare una struttura dei costi ad elevata incidenza delle componenti fisse.

I tradizionali sistemi di contabilità analitica (direct costing o full costing), hanno dimostrato di non essere in grado, in realtà di questo tipo, di raggiungere un soddisfacente risultato; questo perché nelle realtà caratterizzate da una elevatissima quota di costi comuni, i prodotti con bassi volumi creano maggiori costi "transazionali" (relativi cioè alle transazioni o alle attività non direttamente produttive ma di supporto rispetto a queste ultime) per singola unità lavorata che non i prodotti con alti volumi. Quando per ripartire i costi delle funzioni di supporto si impiegano esclusivamente basi correlate ai volumi (c.d. basi volumetriche), ai prodotti ad alto volume e a quelli a basso volume vengono imputati i medesimi costi transazionali per unità di prodotto.

Il risultato finale è evidentemente quello di far gravare sui prodotti ad alto volume una quota eccessiva dei costi delle funzioni di supporto finendo così per sovvenzionare i prodotti a basso volume.

I sistemi ABC, al contrario, ruotano intorno al concetto di attività: sono infatti le attività che consumano risorse a livello di processo mentre i prodotti assorbono le attività.

Utilizzando criteri contabili che consentono di ripartire i costi comuni sui prodotti sulla base delle attività realmente svolte in azienda si riesce:

- ad utilizzare basi di imputazione per quanto possibile oggettive;
- a controllare e a ridurre la massa dei costi comuni poichè studiandone il nesso con le correlate attività se ne può decidere la razionalizzazione o, addirittura, l'eliminazione nel caso in cui le stesse non contribuiscano a "creare valore" per l'azienda.

Vi sono poi in azienda alcuni costi che variano non tanto in rapporto all'output dell'attività quanto alla gamma di prodotti lavorati ossia al variare della complessità del processo operativo.

Per rendere di immediata percezione i concetti introdotti, viene ora presentata l'applicazione della metodologia in esame ad un'impresa che si occupa della distribuzione di prodotti editoriali.

Queste imprese ben si prestano all'applicazione dell'approccio ABC in quanto la loro struttura dei costi è caratterizzata per almeno il 90% da costi comuni ai singoli prodotti distribuiti.

Oltre alla notevole incidenza dei costi comuni, la ripartizione della struttura dei costi all'interno delle imprese distributive è resa oltremodo difficile dalla crescente differenziazione esistente tra le varie testate.

L'applicazione del modello ABC richiede preliminarmente l'individuazione delle varie attività che vengono svolte all'interno delle imprese oggetto di analisi.

Le varie fasi svolte all'interno delle imprese di distribuzione locali, possono essere così riclassificate:

Attività primarie: attraverso di esse si svolge fisicamente il processo di distribuzione e l'erogazione dei servizi a monte (Editori-Distributori Nazionali, nel prosieguo rispettivamente ED e DN) ed a valle (punti di vendita, nel prosieguo pdv).

Le attività primarie sono poi state riaggregate in cinque processi:

1. logistica in entrata (scarico automezzi ED-DN, controllo quantità in arrivo e contabilizzazione, scarico resa da punto di vendita);
2. diffusione (preparazione piano di distribuzione);
3. attività di magazzino (distribuzione, controllo resa per pdv, preparazione pallet resa editore, stoccaggio resa editore, gestione scorte tecniche);
4. logistica in uscita (carico automezzi consegne a pdv, trasporti a pdv, ritiro resa da pdv, carico automezzi resa editore);
5. servizi (locandinaggio, rilevamenti, servizi non standard).

Attività secondarie o di supporto: sostengono le attività primarie e, a loro volta, si sorreggono reciprocamente organizzando il processo di acquisto dei fattori produttivi e dei costi distribuiti, sviluppando le tecnologie, gestendo le risorse umane e le varie altre funzioni estese a tutta l'azienda:

1. attività infrastrutturali (direzione generale, rapporti con pdv e ED-DN e interscambio informativo: segreteria e centralinisti, contabilità generale, contabilità per pdv, contabilità per ED-DN);
2. sviluppo della tecnologia (programmazione software e sistemi per il magazzino);
3. gestione delle risorse umane;
4. attività di approvvigionamento (acquisti delle risorse e dei prodotti distribuiti).

Ciascuna attività primaria e secondaria è divisibile in un certo numero di distinte azioni generatrici di valore.

Il sistema ABC prevede quindi una prima fase in

cui si aggregano le varie azioni in attività ovvero l'attività è costituita dalle azioni sequenziali che hanno il medesimo cost-driver (o parametro di ripartizione); in seguito si costruiranno i pool di costo ovvero l'aggregazione del costo delle risorse che si intendono far gravare sulla specifica attività (personale, ammortamenti, ecc.) ed infine si dovrà scegliere la determinante di costo ovvero quel fattore che riflette il consumo di risorse da parte delle attività. In questo modo si ottiene il costo attribuibile alla testata.

Prendendo ad esempio l'attività di controllo resa periodici, il pool di costo sarà formato:

- da una quota dell'ammortamento dell'immobile in funzione dello spazio occupato dall'area;
- dall'ammortamento degli impianti e delle macchine dedicate;
- dall'ammortamento dei sistemi informativi dedicati e di una quota del sistema EDP centrale;
- dal personale che lavora alla resa;
- dagli altri costi imputabili (forniture e servizi esterni, formazione degli addetti, materiale di consumo).

Punti di forza e debolezza della contabilità per attività^{VI}:

Il sistema ABC è in sostanza un sistema di cal-

colo full-costing a base multipla costruito però sulla scorta di una precisa logica di individuazione dei Pool di costo (in base alle attività) e delle basi di imputazione (i cost-driver, ossia i fattori in grado di spiegare la variazione del costo di una attività).

Debolezze: variabilizzazione dei costi fissi, la scelta dei cost-driver che, per quanto frutto di un adeguato studio dei processi operativi, finisce comunque per essere a volte una scelta soggettiva, la non corrispondenza tra attività critiche sequenziali ed i centri di costo/responsabilità come definiti dai tradizionali sistemi di contabilità analitica: manca quindi per alcune attività un diretto equivalente in termini di struttura organizzativa.

Punti di forza: la scelta del cost driver è sì soggettiva, ma proprio per questo ha una chiara valenza strategica, soprattutto se supportata da un software, può aiutare nella definizione dei budget e nella costruzione delle analisi what if per la stima del comportamento dei costi di specifiche attività e di quelli complessivi di azienda al variare di determinati parametri.

Con gli allegati 1 e 2, viene presentato il bilancio, composto rispettivamente dai prospetti di

ALLEGATO I

STATO PATRIMONIALE					
valori espressi in migliaia di lire					
ATTIVO	1.1.199N	31.12.199N	PASSIVO	1.1.199N	31.12.199N
Avviamento	200.000	150.000	Capitale sociale	200.000	200.000
Software	85.000	75.000	Riserve	150.000	200.000
Costi ricerca, sviluppo, pubb.	35.000	20.000	Utile dell'esercizio	150.000	148.500
Altre imm.immat.	-	-	Fondi rischi	30.000	35.000
Terreni e fabbricati	1.500.000	1.500.000	T.F.R.	200.000	230.000
Impianti e macchinario	629.000	643.500	Mutui e finanziamenti	1.350.000	1.300.000
Attrezz.commerciali	350.000	480.000	Altri debiti oltre 12 mesi	300.000	210.000
Altri beni	350.000	260.000	Debiti v/editori entro 12 mesi	2.500.000	2.620.000
Partecipazioni immobilizzate	-	-	Deb.v/clienti-edic.per rese da acc.	205.000	255.000
Crediti oltre 12 mesi	-	-	Debiti tributari	10.000	10.000
Cauzioni	25.000	25.000	Debiti v/istituti previdenz.	10.000	10.000
Crediti per rimborsi iva	300.000	350.000	Debiti v/fornitori entro 12 mesi	10.000	5.000
Crediti v/clienti-edicole	600.000	650.000	Debiti diversi	5.000	5.000
Anticipi ad editori	40.000	20.000	Quota mutui scad.entro 12m	50.000	40.000
Altri crediti verso editori	10.000	15.000	Ratei e risconti passivi	10.000	15.000
R.F di Pubb.in c/assoluto	6.000	5.000			
Ratei e risconti	50.000	70.000			
Crediti diversi	150.000	160.000			
Banca c/c	840.000	850.000			
Cassa	10.000	10.000			
TOTALE ATTIVO	5.180.000	5.283.500	TOTALE PASSIVO	5.180.000	5.283.500
CONTI D'ORDINE			CONTI D'ORDINE		
pubblicazioni in c/deposito	300.000	300.000	pubblicazioni in c/deposito	300.000	300.000

stato patrimoniale e conto economico, di una ipotetica impresa di distribuzione alfa s.r.l..

L'allegato nr. 3 mostra il prospetto di conto economico riclassificato secondo la struttura "a costo dei prodotti venduti e ricavi" nonché per margine di contribuzione.

L'allegato 4 mostra invece l'applicazione della metodologia in esame.

Partendo dal conto economico si è introdotta una prima rettifica: si sono considerati alcuni oneri pluriennali in un'ottica gestionale e non solo contabile, ovvero si sono considerati, supponendo che il bene fosse già stato completamente ammortizzato ma l'utilizzo dello stesso fosse comunque continuato, degli oneri figurativi (indicati con la voce ammortamenti figurativi).

Non si sono considerati oneri figurativi per quanto riguarda l'imprenditore in quanto a bilancio è presente un compenso amministratori per 140.000.

Successivamente sono stati imputati i costi ed i ricavi specifici di testata/prodotto e di amministrazione editoriale/fornitore (si veda l'allegato 4).

Questi elementi possono essere rilevati dalla contabilità generale e rappresentano i costi ed i ricavi specificatamente sostenuti o ottenuti dalla singola testata-prodotto e/o amministrazione editoriale-fornitore (es.: locandinaggi, compensi di distribuzione, rimborsi portatura, ecc.).

I costi "rimasti" dopo le imputazioni rappresentano dei costi comuni che devono quindi essere ripartiti tra i vari prodotti con degli appositi cost-driver.

I costi comuni sono stati allocati alle attività in base alle relazioni causali che determinano l'assorbimento delle risorse da parte dell'attività stessa.

L'allegato 5 mostra, partendo dall'indicazione dei valori quantitativi relativi ai processi operativi svolti dall'impresa, la ripartizione di ciascuna micro-azione componente la macro-attività individuata (carico, scarico, distribuzione, ecc.), sulla base del singolo cost-driver individuato^{vii}.

Come potete notare, l'esposizione dei dati nell'allegato 5, è stata limitata per motivi di brevità e chiarezza solo ad alcune delle attività compiute all'interno dell'impresa (non sono state ripartite

ALLEGATO 2

CONTO ECONOMICO			
valori espressi in migliaia di lire			
COSTI		RICAVI	
R.I. pubb.acqu.c/assoluto	6.000	Vendita pubblicazioni in c/assoluto	10.000
Acquisti pubblicazioni in c/assoluto	9.000	Aggio impresa di distribuzione	2.237.500
Materiali di consumo	20.000	Compensi per prest.di locandinaggi	20.000
Acquisto carta da macero	20.000	Compensi per prest.di distribuzione	130.000
Trasporti	650.000	Altri compensi per prestazioni	110.000
Spese per il personale	1.200.000	Rimborso spese di trasporto	180.000
Spese prestazioni di servizi cooper.	200.000	Rimb.servizio di portatura a rivendit	300.000
Compenso amministratori	140.000	Altri rimborsi vari	10.000
Energia, acqua, gas	20.000	Vendita di carta al macero	50.000
Manutenz.e riparazioni	30.000	Altri ricavi e proventi	-
Canoni di assistenza	35.000	Interessi attivi bancari	35.000
Varie (postelegraf., assic., rapp.ec)	60.000	Altri Interessi attivi	30.000
Canoni leasing attrezzature	20.000	Altri proventi finanziari	45.000
Affitti passivi	10.000	Sopravvenienze attive	2.000
Carburanti e lubrificanti	20.000	Plusvalenze	5.000
Consulenze	25.000	R.F. pubblicazioni c/assoluto	5.000
Ammortamenti	200.000		
Accant.vari	10.000		
Spese di cancelleria e stampati	21.000		
Interessi passivi bancari	77.000		
Spese bancarie	3.000		
Sopravvenienze passive	3.000		
Minusvalenze	12.000	TOTALE RICAVI	3.169.500
Oneri diversi di gestione	60.000		
TOTALE COSTI	2.851.000		
UTILE PRIMA DELLE IMPOSTE	318.500		
Imposte sul reddito dell'esercizio	170.000	TOTALE A PAREGGIO	3.169.500
UTILE NETTO DELL'ESERCIZIO	148.500		
TOTALE A PAREGGIO	3.169.500		

Gestione e finanza

ALLEGATO 3

CONTO ECONOMICO					
aggio agenzia e vendita pub.c/assolut.	2.247.500	87,54%	aggio agenzia e vend.pub.c/assolut	2.247.500	87,54%
compensi vari	270.000	10,52%	compensi vari	270.000	10,52%
altri ricavi gest.carat.	50.000	1,95%	altri ricavi gest.carat.	50.000	1,95%
(sconti e resi su vend.)		0,00%	(sconti e resi su vend.)		0,00%
Ricavi Netti	2.567.500	100,00%	Ricavi Netti	2.567.500	100,00%
rim.finali prodotti finiti		0,00%			
(rim.iniziali prodotti finiti)		0,00%			
Valore della Produzione	2.567.500	100,00%	rim.iniziali pubblicazioni in c/assolut	6.000	0,23%
			(rim.fin.pubblicazioni in c/assolut)	5.000	0,19%
rim.iniziali pubblicazioni in c/assolut	6.000	0,23%	materiale di consumo	20.000	0,78%
(rim.fin.pubbl.in c/assolut)	5.000	0,19%	merci c/acquisti	29.000	1,13%
materiale di consumo	20.000	0,78%	Costo del venduto	50.000	1,95%
consumi di materie-merci c/acquisti	29.000	1,13%			
costi indust.variabili		0,00%			
lavorazioni esterne	200.000	7,79%	provvigioni agenti		0,00%
provvigioni agenti		0,00%	lavorazioni esterne	200.000	7,79%
Costo Variabile della Produzione	250.000	9,74%	trasporto	170.000	6,62%
			compenso amministratori	140.000	5,45%
Valore della Produzione	2.567.500	100,00%	lavoro comm.amm., distributivo	1.170.000	45,57%
(Costo Variabile della Produzione)	250.000	9,74%	amm.com.dis.ammin.	200.000	7,79%
Margine di contribuzione	2.317.500	90,26%	energia, acqua e gas	20.000	0,78%
			varie	60.000	2,34%
ammortamenti immob.mat. ed imm.	200.000	7,79%	canoni di assistenza	35.000	1,36%
trasporto a carico dell'agenzia	170.000	6,62%	canoni leasing	20.000	0,78%
manutenzioni e riparazioni fisse	30.000	1,17%	altre	55.000	2,14%
compenso amministratori	140.000	5,45%	manutenz.e riparaz.	30.000	1,17%
energia, acqua, gas	20.000	0,78%	cancelleria, stampati	21.000	0,82%
varie	60.000	2,34%	oneri diversi di gestione	60.000	2,34%
canoni di assistenza	35.000	1,36%	accantonamenti vari	40.000	1,56%
canoni leasing	20.000	0,78%	Costi generali (amm.comm.dis.)	2.221.000	86,50%
cancelleria, stampati	21.000	0,82%			
retribuzioni, oneri, acc.tfr	1.170.000	45,57%			
accantonamento f.do liquid.personale	30.000	1,17%	Ricavi Netti	2.567.500	100,00%
oneri diversi di gestione	60.000	2,34%	Costo del venduto	50.000	1,95%
altre	55.000	2,14%	Costi generali (amm.comm.dis.)	2.221.000	86,50%
accantonamenti vari	10.000	0,39%	Reddito operativo	296.500	11,55%
Costo del Venduto	2.021.000	78,71%			
Margine di contribuzione	2.317.500	90,26%	interessi attivi da banche	35.000	1,36%
Costo del Venduto	2.021.000	78,71%	interessi attivi diversi	30.000	1,17%
Reddito Operativo	296.500	11,55%	ribassi ed abbuoni attivi		0,00%
			dividendi		0,00%
interessi attivi da banche	35.000	1,36%	altri proventi finanziari	45.000	1,75%
interessi attivi diversi	30.000	1,17%	(interessi passivi su mutui e finanz.)	77.000	3,00%
ribassi ed abbuoni attivi		0,00%	(altri interessi passivi da banche)		0,00%
dividendi		0,00%	(interessi passivi diversi)		0,00%
altri proventi finanziari	45.000	1,75%	(spese bancarie)	3.000	0,12%
(interessi passivi su mutui e finanz.)	77.000	3,00%	(ribassi ed abbuoni passivi)		0,00%
(altri interessi passivi da banche)		0,00%	Gestione Finanziaria	30.000	1,17%
(interessi passivi diversi)		0,00%			
(spese bancarie)	3.000	0,12%			
(ribassi ed abbuoni passivi)		0,00%	plusvalenze	5.000	0,19%
Gestione Finanziaria	30.000	1,17%	sopravvenienze attive	2.000	0,08%
			insussistenze attive		0,00%
plusvalenze	5.000	0,19%	altri comp.straordinari positivi		0,00%
sopravvenienze attive	2.000	0,08%	(minusvalenze)	12.000	0,47%
insussistenze attive		0,00%	(sopravvenienze passive)	3.000	0,12%
altri comp.straordinari positivi		0,00%	(insussistenze passive)		0,00%
(minusvalenze)	12.000	0,47%	(altri componenti straord.negativi)		0,00%
(sopravvenienze passive)	3.000	0,12%	Gestione Straordinaria	-8.000	-0,31%
(insussistenze passive)		0,00%			
(altri componenti straordinari negativi)		0,00%			
Gestione Straordinaria	-8.000	-0,31%	ricavi per locaz.(se imp.non imm.)		0,00%
			ricavi per tenuta contabilità		0,00%
ricavi per locazioni (se imp.non imm.)		0,00%	altri ricavi non della gestione caratt.		0,00%
ricavi per tenuta contabilità		0,00%	(costi per attività non caratterist.)		0,00%
altri ricavi non della gestione caratt.		0,00%	Gestione non caratteristica		0,00%
(costi per attività non caratteristiche)		0,00%			
Gestione non caratteristica		0,00%			
			Reddito Operativo	296.500	11,55%
Reddito Operativo	296.500	11,55%	Gestione Finanziaria	30.000	1,17%
Gestione Finanziaria	30.000	1,17%	Gestione Straordinaria	-8.000	-0,31%
Gestione Straordinaria	-8.000	-0,31%	Gestione non caratteristica		0,00%
Gestione non caratteristica		0,00%			
Reddito prima delle imposte	318.500	12,41%	Reddito prima delle imposte	318.500	12,41%
(imposte dell'esercizio)	170.000	68,00%	(imposte dell'esercizio)	170.000	6,62%
Reddito netto dell'esercizio	148.500	5,78%	Reddito netto dell'esercizio	148.500	5,78%

LA TRIBUNA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - 2/97

ESEMPIO DI RIPARTIZIONE DEI COSTI CON TECNICA ABC IN UNA IMPRESA DI DISTRIBUZIONE :													
I dati presentati nel seguente lavoro sono totalmente inventati													
QUOTIDIANI :													
TESTATE	Fornite	Distribuit.	Scorta	Rese riven.	Riform.	Rese edit.	Vendute	Pr. cop.	Aggio distr.	Liquidato	banc. entr.		
QUOTID. 1	3.300.000	3.250.000	50.000	900.000	40.000	910.000	2.390.000	1.500	190.000	2.760.450	1.320		
QUOTID. 2	3.600.000	3.500.000	100.000	1.000.000	80.000	1.020.000	2.580.000	1.500	200.000	2.979.900	1.440		
QUOTID. 3	3.500.000	3.350.000	150.000	950.000	54.180	1.045.820	2.454.180	1.500	190.000	2.834.578	1.400		
QUOTID. 4	3.500.000	3.350.000	150.000	1.100.000	20.000	1.230.000	2.270.000	1.500	180.000	2.621.850	1.400		
TOTALI	13.900.000	13.450.000	450.000	3.950.000	194.180	4.205.820	9.694.180	1.500	760.000	11.196.778	5.560		
TESTATE	Riv. fornite	Riv. in resa	Cop. pac. for.	Cop. pac. resa	Banc. resa	Nr. uscite	Pac. in entr.	Pac. distr.	Cop. sfuse	Copie lavorate	g sosta pall.		
QUOTID. 1	300	200	50	50	364	360	66.000	40.000	1.250.000	4.210.000	45		
QUOTID. 2	250	200	50	50	408	310	72.000	25.000	2.250.000	4.620.000	50		
QUOTID. 3	190	150	50	50	418	360	70.000	20.000	2.350.000	4.545.820	30		
QUOTID. 4	220	45	50	50	492	310	70.000	50.000	850.000	4.730.000	30		
TOTALI	240	149	50	50	1.682	1.340	278.000	135.000	6.700.000	18.105.820	39		
ILLUSTRATI :													
TESTATE	Fornite	Distribuit.	Scorta	Rese riven.	Riform.	Rese edit.	Vendute	Pr. cop.	Aggio distr.	Liquidato	banc. entr.		
ILLUSTR. 1	1.100.000	1.062.986	37.014	450.000	20.000	467.014	632.986	10.000	342.500	4.873.992	1.467		
ILLUSTR. 2	1.300.000	1.150.000	150.000	400.000	60.000	490.000	810.000	12.000	490.000	7.484.400	1.733		
ILLUSTR. 3	1.800.000	1.700.000	100.000	700.000	50.000	750.000	1.050.000	7.000	395.000	5.659.500	2.000		
ILLUSTR. 4	1.500.000	1.431.333	68.667	500.000	12.000	556.667	943.333	5.000	250.000	3.631.832	1.667		
TOTALI	5.700.000	5.344.319	355.681	2.050.000	142.000	2.263.681	3.436.319	8.500	1.477.500	21.649.724	6.867		
TESTATE	Riv. fornite	Riv. in resa	Cop. pac. for.	Cop. pac. resa	Banc. resa	Nr. uscite	Pac. in entr.	Pac. distr.	Cop. sfuse	Copie lavorate	g sost. banc.		
ILLUSTR. 1	280	200	25	25	374	53	44.000	24.000	462.986	1.567.014	60		
ILLUSTR. 2	260	190	25	25	392	53	52.000	20.000	650.000	1.790.000	65		
ILLUSTR. 3	150	50	30	30	500	12	60.000	21.000	1.070.000	2.550.000	45		
ILLUSTR. 4	250	100	30	30	371	12	50.000	15.000	981.333	2.056.667	40		
TOTALI	235	135	28	28	1.637	130	206.000	80.000	3.164.319	7.963.881	53		
TESTATE	Fornite	Distribuit.	Scorta	Rese riven.	Riform.	Rese edit.	Vendute	Pr. cop.	Aggio distr.	Liquidato	banc. entr.		
TOT. COMP.	19.600.000	18.794.319	805.681	6.000.000	336.180	6.469.501	13.130.499	5.000	2.237.500	32.846.502	12.427		
TOT. COMP.	Riv. fornite	Riv. in resa	Cop. pac. for.	Cop. pac. resa	Banc. resa	Nr. uscite	Pac. in entr.	Pac. distr.	Cop. sfuse	Copie lavorate	g sost. banc.		
	238	142	39	39	3.319	1.470	484.000	215.000	9.864.319	26.069.501	46		
PER FACILITA' DI CALCOLO, L'AGGIO DEL DISTRIBUTORE E' STATO CONSIDERATO PARI A CIRCA IL 5% DEL PREZZO DI COPERTINA DELLE PUBBLICAZIONI, MENTRE IL PREZZO DI COPERTINA, RAPPRESENTA IL PREZZO MEDIO DI COPERTINA DI TUTTI I NUMERI DELLA TESTATA SI E' INOLTRE SUPPOSTO CHE: L'EDITORE 1 DISTRIBUISCA LE TESTATE QUOTIDIANO 1 E QUOTIDIANO 2, L'EDITORE 2 DISTRIBUISCA LE TESTATE QUOTIDIANO 3													

ALLEGATO 5

E QUOTIDIANO 4, L'EDITORE 3 DISTRIBUISCA LE TESTATE ILLUSTRATO 1 ED ILLUSTRATO 2, ED INFINE L'EDITORE 4 DISTRIBUISCA LE TESTATE ILLUSTRATO 3 ED ILLUSTRATO 4									
DISTRIBUZIONE QUOTIDIANI:									
Principali azioni componenti:									
1. predisposizione quantitativo per linea									
2. individuazione della testata									
4. rottura dei pacchi-editore									
5. conta delle copie sfuse della testata da assegnare al giro									
6. richiamo della testata sul video del Pc									
7. conta delle copie da assegnare alla singola edicola									
8. spostamento delle copie dal banco alla casella									
9. confezionamento dei pacchi									
10. formazione del bancale									
11. tempo morto (pari a circa il 10% dell'intero costo dell'attività)									
DISTRIBUZIONE PERIODICI:									
Principali azioni componenti:									
1. rottura dei pacchi editori									
2. controllo prezzo e numero di uscita									
3. conta delle copie sfuse della testata da assegnare al giro									
4. richiamo della testata sul video del Pc									
5. conta delle copie da assegnare alla singola edicola									
6. spostamento delle copie dal banco alla casella									
7. confezionamento dei pacchi									
8. formazione del bancale									
9. tempo morto (pari a circa il 10% dell'intero costo dell'attività)									
CONTROLLO RESA PER EDICOLA:									
Principali azioni componenti:									
Sistema a banco quotidiani:									
1. individuazione della testata									
2. conta delle copie del titolo in resa									
3. spunta della bolli di resa per titolo									
4. deposizione delle copie sul banco									
5. conta copie implate per quadratura e preparazione pacco p									
Sistema a nastro circolare: periodici									
1. presa della testata									
2. conta delle copie del titolo in resa									
3. spunta della bolli di resa per titolo									
4. deposizione delle copie sul nastro									
5. formazione delle pile per titolo e per numero									
6. conta copie implate per quadratura									
7. quadratura, confezionamento pacco per titolo e posa sul ba									
8. tempo morto (pari a circa il 10% dell'intero costo dell'attività)									
CARICO AUTOMEZZI RESA EDITORE									
Principali azioni componenti:									
1. movimentazione del pallet dallo stoccaggio alla zona carico									
2. carico del pallet sull'automezzo									
e costi via per tutte le altre attività svolte all'interno dell'impresa (preparazione piano diffusionale, stoccaggio rese, direzione, contabilità, ecc.)									

tra gli altri i costi relativi alle attività di stoccaggio pubblicazioni in resa, contabilità, preparazione piano diffusionale, ecc.).

Gli ammortamenti (oppure affitto figurativo, oneri figurativi) relativi agli immobili sono stati ripartiti in base alla superficie occupata dalle aree in cui si svolgono le attività stesse, gli ammortamenti relativi agli impianti, ai macchinari ed alle attrezzature sono stati ripartiti per attività in base alla localizzazione ed all'effettivo utilizzo.

Nel caso in cui nello stesso luogo e con il medesimo impianto/macchinario/attrezzatura vengano svolte due attività diverse, gli ammortamenti e gli altri costi possono essere ripartiti sulla base del rispettivo tempo di utilizzo degli stessi.

L'allegato 4 mostra in ultima colonna i pool di costo ottenuti per ciascuna singola attività svolta. L'utilità di arrivare ad un costo per attività è connessa sia al fatto che questo costituisce la base conoscitiva per una gestione efficace dell'attività stessa in termini di rapporto costi /servizio reso sia al fatto che tale aggregato di costo rappresenta il presupposto più idoneo per imputare successivamente i costi ai prodotti. I risultati raggiunti a questo livello consentono una serie di informazioni non ottenibili attraverso la tradizionale contabilità generale.

Il costo delle diverse attività potrà essere confrontato nel tempo e nello spazio creando un valore parametrico di notevole importanza. Il costo delle attività svolte all'interno delle imprese potrà inoltre essere suddiviso in base alle ore-uomo (nelle piccole imprese caratterizzate da una prevalenza del costo lavoro e quindi considerate labour-intensive) od alle ore ore-macchina (nelle imprese di maggiori dimensioni caratterizzate da forti investimenti in tecnologie di automazione, e quindi capital-intensive), ottenendo in tal modo il costo orario delle attività di produzione (costo orario dei centri di produzione nelle contabilità analitiche tradizionali).

Come indicato, l'imputazione del costo delle attività alle testate, avviene attraverso i cost-driver, ossia quei parametri in grado di esprimere il nesso causale che esiste nella realtà operativa tra lo svolgimento dell'attività e l'oggetto di calcolo. In sostanza per ciascuna attività sono state individuate le unità di misura che rappresentano i fattori alla base del volume di lavoro svolto^{viii} (si veda l'allegato 5). Tale misurazione del volume di lavoro è finalizzata ad attribuire i costi dell'attività agli utilizzatori sulla base dell'unità di misura scelta. L'unità di misura scelta deve essere quanto più possibile omogenea, ossia deve essere un parametro che genera costi coerenti con la realtà del processo e che richiede un impiego di fattori pro-

dutivi sufficientemente costante.

L'imputazione dei costi alle singole azioni componenti le macro-attività rappresenta ovviamente un passaggio delicatissimo nella costruzione del modello e per questo motivo devono essere attentamente osservate, tempificate e misurate nei vari casi concreti al fine di ottenere un'imputazione precisa e corretta. La micro attività indicata come "tempo morto" rappresenta una non-attività che, al pari delle attività vere e proprie, genera costi. Nell'esempio si è considerata pari al 15-20% del tempo lavorativo complessivamente assorbito dalla più generale attività in cui è inserito il tempo morto.

I risultati finali dell'esempio prospettato sono raggruppati ed esposti nella parte finale dell'allegato 6 dove, partendo dal compenso di competenza dell'impresa (calcolato attraverso la valorizzazione dei dati quantitativi di magazzino), aggiungendo i ricavi specifici di prodotto e togliendo i costi specifici ed i costi comuni così come calcolati nell'allegato 5, si ottiene il risultato economico per singola testata/prodotto.

Raggruppando i risultati economici delle singole testate/prodotti edite dalla stessa amministrazione/fornitore ed aggiungendo/sottraendo eventuali ricavi/costi specifici di amministrazione editoriale, si ottiene il risultato economico per singolo editore/fornitore.

Viene infine presentato un prospetto di riconciliazione tra i valori ottenuti a seguito delle ripartizioni effettuate ed i dati contabili emergenti dal bilancio.

ⁱ *L'analisi del margine di contribuzione: un approccio "multi-livello" di tipo Activity-Based (Contabilità, Finanza e Controllo nr. 5 maggio 1995) - Paolo Collini.*

LA TRIBUNA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - 2/97