



Antonio Vici

Sviluppo del Controllo di Gestione in una società di trasporti

Applicazione dell'ABC per il calcolo del Margine Operativo Lordo (MOL)

Obiettivo del documento è quello di evidenziare come, con la presenza di adeguati strumenti (un sistema ERP aziendale, un sistema di rilevazione dati GPS sui mezzi, ecc.) si è in grado di sviluppare un adeguato Controllo di Gestione, all'interno di un'azienda di trasporti mediamente strutturata, utilizzando quanto generato dalla teoria dell'*Activity Based Costing* (ABC).

Introduzione

Per lo sviluppo del Controllo di Gestione in una società di trasporti è necessario integrare le funzioni operative, amministrative e gestionali in un unico strumento che permetta di elaborare le attività che generano fatturato e a queste andare a decurtare i costi relativi alla medesima attività (ovvero tutti quelli che possono essere definiti come il **"costo del venduto"**); integrando le varie tipologie di costi, sia direttamente legati alle attività (che definiremo **costi diretti**) che quelli non direttamente applicabili alle attività (che definiremo **costi indiretti**) per ottenere il **Margine Operativo Lordo** di ogni servizio svolto.

Per costi diretti si intendono quei costi che sono direttamente legati alla funzione svolta, si possono considerare costi diretti, a titolo esemplificativo e non esaustivo i seguenti costi:

- i costi di manutenzione ordinaria e straordinaria;
 - il costo del carburante;
 - il costo del personale direttamente collegato all'attività (costo del personale che svolge le singole tratte);
- Possiamo invece considerare costi indiretti, sempre a titolo esemplificativo e non esaustivo, quelli non legati direttamente alle attività svolte e possono essere indicati quei costi che vengono comunque sostenuti come:
- il costo di bollo e assicurazione sui mezzi;
 - il costo del leasing;
 - il costo dell'ammortamento dei mezzi.

Il sistema per l'analisi dei costi e per la gestione dei ricavi si

basa sull'integrazione di una serie di dati, derivanti da uno o più sistemi informativi che ci permetteranno di ottenere un unico risultato conclusivo.

I sistemi informativi aziendali genereranno tutte le informazioni necessarie, che dovranno poi essere integrate in un unico sistema di gestione, facendo riferimento a una serie di strumenti da integrare che gestiscano le seguenti funzioni:

- I. Sistema di Fatturazione attiva e passiva
- II. Sistema di Gestione dei servizi svolti (denominato "Gestione Linee")
- III. Sistema di Gestione Carburante
- IV. Sistema di Gestione Documentale/Anagrafiche
- V. Sistema di Gestione Mezzi
- VI. Sistema di Gestione del Personale
- VII. Sistema di Controllo di Gestione

L'integrazione di tali sistemi porterà allo sviluppo di un unico *Data Warehouse* che raccoglierà dai vari sistemi, giornalmente, tutti i ricavi e i costi di ogni servizio svolto generando contestualmente un **Conto Economico Mensile** (ma per le necessità aziendali anche giornaliero o settimanale) di riepilogo. Saranno quindi possibili le **analisi per natura e destinazione** dei costi e ricavi, che per semplicità definiremo analisi verticali quelle fatte per destinazione di ogni costo e ricavo (ad esempio non esaustivo per ogni tipologia di business o per aggregazione di linea di business) e analisi orizzontali quelle fatte per la natura di ogni costo e ricavo, quindi ad esempio:

- ricavi da trazione;
- ricavi da collettame/groupage;
- costi di manutenzione;
- costi per il carburante;
- ecc.

Gestione della fatturazione attiva e passiva

Il prodotto di gestione della fatturazione attiva del sistema

ERP aziendale con gestione dell'output automatico, dovrà essere integrato in fase di Input con il sistema di Gestione Linee, in modo da avere direttamente la fatturazione attiva automatica e pronta per essere lanciata.

Per quanto concerne la **Fatturazione Passiva**, questa dovrà essere automatizzata dal sistema ERP, che dovrà caricare al suo interno tutti i dati di base necessari per le elaborazioni successive, pertanto sarà necessario ottenere le fatture passive dai fornitori con le seguenti peculiarità:

1. già informatizzate su file sequenziali, a titolo esemplificativo questo è possibile per i consumi di carburante rivenienti da carta aziendale, dai telepass autostradali, dai fornitori di manutenzione automatizzati, ecc.;

2. da informatizzare con estrapolazione dei dati tramite sistemi OCR, con la gestione delle fatture di leasing, manutenzione da parte di fornitori occasionali, ecc.

3. gestendo la quadratura tra le fatture pervenute e suddivisione del costo in base ad alcuni driver, ad esempio la gestione di cisterne per il carburante, dovranno essere considerati i singoli consumi e relazionati alle fatture di carico del carburante rivenienti dal fornitore.

In questo modo si automatizzeranno anche le registrazioni contabili di fatture attive e passive, che dovranno, all'interno del sistema ERP, **essere archiviate e organizzate per natura e destinazione del costo**, in modo da poter elaborare successivamente tali dati integrandoli con i dati rivenienti dalle altre funzioni. La reportistica generata da questa funzione è la creazione automatica della stampa delle fatture da inviare ai clienti e l'archiviazione automatica, collegata alla registrazione contabile, delle fatture passive pervenute e scannerizzate per la gestione automatica in OCR come previsto sopra.

Gestione dei servizi svolti - gestione linee

Il sistema di gestione linee, dovrà permettere di valutare tutte le attività effettuate in un giorno e quantificarle in ore di lavoro e nell'attività svolta dai mezzi.

Questo sistema dovrà essere integrato nell'ERP con il collegamento ad un sistema GPS legato alle attività dell'autista e del mezzo che permette di evitare una gestione manuale dei dati di Input.

Pertanto, strutturando il sistema con un rilevatore GPS su ogni mezzo, che permette di estrapolare i dati sia del mezzo (movimenti, tratte, ecc.) che dell'autista (ore di guida, ore di riposo) sarà possibile ottenere, oltre alla fatturazione automatica come previsto sopra, anche la gestione delle attività dei mezzi e del personale, la verifica sui consumi del gasolio e il calcolo del vero **fatturato per chilometro** che è il parametro essenziale di analisi in un sistema di controllo di gestione per le aziende di trasporto.

Lo strumento di Gestione Linee dovrà quindi essere integrato alle seguenti funzioni aziendali:

- Sistema di fatturazione, come visto in precedenza;
- Sistema del personale, utilizzato per la generazione delle buste paga e per l'imputazione dei costi del personale all'interno del controllo di gestione;
- Sistema di controllo di gestione, utilizzato per raccordare

tutti i costi e i ricavi di mezzi, personale e servizi in modo da avere un risultato unico giornaliero e generazione di un **Margine Operativo Lordo (MOL)** per ogni servizio svolto.

Il sistema permetterà anche di avere un reporting adeguato sulle attività svolte e una serie di dati sulla qualità dei servizi stessi, dando la possibilità di contrattualizzare con il cliente anche un possibile **livello di servizio** verificabile oggettivamente con questo sistema, analizzando tempi di percorrenza, ritardi, chilometri "a pieno" – intesi per i chilometri fatturati dalla ditta, chilometri "a vuoto" – intesi per i chilometri non fatturabili derivanti da trasferimenti di sede, trasferimenti per manutenzioni o carico di gasolio, attività degli autisti, ecc.

Gestione del carburante

Considerato che il carburante è uno dei maggiori costi per un'azienda di trasporto, forse secondo solo al costo del personale, risulta opportuno gestire il carburante con uno strumento adeguato e avere delle analisi puntuali per ogni mezzo.

Il sistema del carburante riceve in Input i dati rivenienti dalla fatturazione passiva, caricata automaticamente nel sistema ERP da una parte e dall'altra riceve dal sistema GPS posizionato sui mezzi ed interfacciato con la centralina elettronica dello stesso, i dati del carburante bruciato dal mezzo stesso. In Output il sistema prevede un confronto giornaliero dei consumi dei mezzi generati dal sistema GPS e i carichi di gasolio effettuati dagli operatori (derivanti dall'utilizzo di carte carburante o dal carico di gasolio presso le cisterne aziendali), avendo così un confronto puntuale, su base settimanale o mensile, del rapporto **carburante bruciato/carburante acquistato** che, secondo l'assunto base che brucio il gasolio che acquisto (se non ci sono furti sul gasolio acquistato), non dovrebbero esserci scostamenti tra i due dati nel medio periodo.

Tale analisi potrebbe generare dati fuorvianti se effettuata su ogni pieno fatto, in quanto ogni distributore ha un suo sistema di rilevazione del pieno e quindi, vista la rilevanza dei serbatoi dei mezzi, potrebbe generare uno scostamento importante a ogni carico di carburante - questa analisi se svolta invece su un periodo di medio termine (generalmente mensile) permette un confronto più corretto senza grandi scostamenti tra le due rilevazioni.

Un altro Output dal sistema del gasolio è la rilevazione dei consumi sia per quanto riguarda il mezzo, analizzabili anche per la singola tratta svolta, che per addetto, avendo così un sistema certo e verificabile delle potenzialità di ogni autista di ridurre i consumi, con anche la possibilità di generare un vero premio di produzione annuo per gli autisti più "risparmiosi".

Il sistema genererà in automatico, come Output, la dichiarazione di detraibilità delle accise, definita "Carbon Tax" in ottemperanza alla normativa vigente.

Gestione Documentale/Anagrafiche

Il sistema, dovrà avere alcune funzionalità implicite e necessarie per ogni azienda di trasporti, ovvero:

1. L'archiviazione di tutti i documenti dei mezzi che sono

necessari e che devono essere sempre disponibili come: libretti di circolazione, certificato di revisione del cronotachigrafo, eventuale contratto di leasing, ecc.

2. L'archiviazione di tutti i documenti degli addetti, come la patente di guida, il Certificato di Qualifica del Conducente (CQC), eventuali altri documenti del personale (buste paga, dischetti da cronotachigrafo, ecc.);

3. L'archiviazione di tutte le fatture attive e passive anche in ottemperanza alla normativa di archiviazione sostitutiva.

Il sistema, archiviando i documenti, con l'inserimento della data di scadenza degli stessi e con l'applicazione di un "alert", invierà la comunicazione dei documenti in scadenza con alcuni giorni di anticipo sulla scadenza stessa evitando sanzioni, sequestri dei mezzi, ecc.

Il sistema ha come Input l'archiviazione, in parte manuale e in parte automatica dei documenti da parte del personale amministrativo e come Output la reportistica sulla situazione degli stessi.

Il sistema deve essere integrato alle anagrafiche del personale per la gestione del personale stesso in modo da avere una anagrafica unica tra personale assunto e relativa documentazione.

Gestione dei Mezzi

Lo strumento gestisce l'anagrafica dei mezzi di trasporto e tutto quanto ad esso collegato come:

1. Il contratto di leasing, con l'imputazione dei canoni previsti, la data di scadenza, ecc. a preventivo e gestione in contabilità del consuntivo;

2. Analisi delle manutenzioni, con la gestione dell'ordine di manutenzione, il carico del preventivo, verifica della fattura nei confronti del preventivo inserito, ecc.

3. Gestione dell'ammortamento dei mezzi di proprietà, con imputazione del valore di libro e la registrazione mensile o annuale dell'ammortamento degli stessi;

4. Gestione dell'ammortamento e dell'IVA indetraibile sui mezzi non completamente detraibili (es. autovetture aziendali);

5. Gestione dell'assicurazione (RCA, Kasko, ecc.) a preventivo e a consuntivo in base alle quote pagate e a relativi costi successivi (es. franchigie, ecc.);

6. Gestione del bollo, anche in questo caso a preventivo e a consuntivo.

In questo modo il sistema sarà in grado di generare, a preventivo e successivamente a consuntivo il costo annuo per ogni servizio gestito e a consuntivo generare oltre al costo annuo anche il costo per chilometro.

L'Output di questo sistema, oltre ad una reportistica per mezzo molto dettagliata, sono tutti i dati necessari al sistema di **Controllo di Gestione** per generare quello che è il costo effettivo del mezzo.

Il sistema, dopo una adeguata programmazione dello stesso e imputazione di driver significativi sarà in grado anche, in base ai dati in suo possesso, allo storico generato e alle decisioni aziendali di generare una programmazione delle manutenzioni su ogni mezzo.

Gestione del Personale

Il sistema del personale, ricevendo i dati di Input dal sistema di gestione linee, sarà in grado di predisporre automaticamente tutti i conteggi relativi alle buste paga e ai costi che dovranno essere imputati per ogni servizio svolto. Tutte le buste paga verranno quindi predisposte e stampate direttamente e automaticamente in base ai dati pervenuti dal sistema GPS che implementa il sistema di Gestione Linee e questo permetterà un forte risparmio nella verifica delle attività degli autisti e nel calcolo relativo alle ore di guida e di lavoro, alle ore di riposo e alle trasferte, così come previsto dal CCNL di categoria.

Il sistema genererà il **costo effettivo mensile e orario per risorsa**, in modo da poter ottenere sia il dato del costo del personale da utilizzare nei budget e nei report previsionali che il dato effettivo, ottenuto dopo la chiusura delle registrazioni contabili del personale, il tutto verificabile con la contabilità generale.

Il sistema dovrà poi essere in grado di programmare le attività degli autisti in base alle ferie residue e le ferie che si matureranno, in modo da non avere costi "nascosti" da ferie non godute nel bilancio di fine esercizio, generando un report, a disposizione della direzione operativa, in base alle ferie residue in corso d'anno.

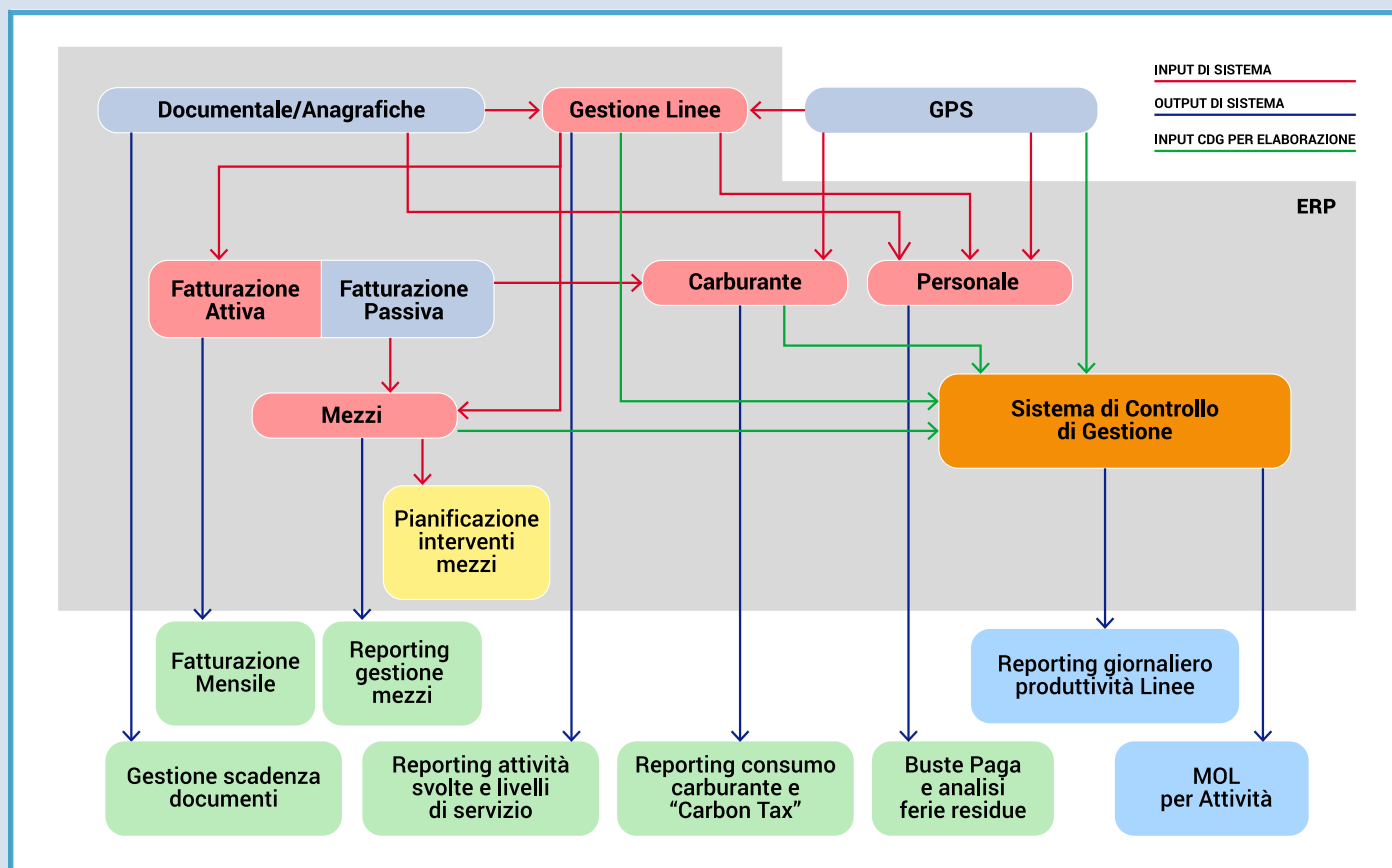
Controllo di Gestione

Il sistema prevede l'integrazione di tutti i dati rivenienti dai sistemi precedenti e il calcolo giornaliero, del MOL relativo a ogni servizio svolto; tale calcolo viene generato dall'incrocio di dati a preventivo e dati a consuntivo, che poi mensilmente dovranno essere rivisitati e quadrati in base alle registrazioni contabili e alla imputazione dei costi per natura/destinazione come sopra indicato.

Il calcolo del MOL, come indicato, viene effettuato come differenza tra i **ricavi generati da ogni servizio svolto** e i **costi imputati** alla stessa, rivenienti dal mezzo utilizzato che ha assorbito su di sé i seguenti costi:

- costo del personale impiegato
- costo della gestione dei mezzi
- costo del carburante
- tutti i costi indiretti imputati al mezzo

La totale imputazione dei costi ad ogni mezzo e la successiva gestione dei costi del mezzo che vengono imputati, in base alla propria attività svolta (in relazione ai km effettuati, rivenienti dal sistema di Gestione Linee), a ogni servizio svolto, evidenzia come l'**applicazione dell'ABC (Activity Based Costing)** sia possibile e, forse sia l'unica possibilità operativa, nell'ambito di un'azienda di trasporti. Alla fine di ogni mese, quando si avranno i dati contabili corretti, con la relativa analisi per natura e per destinazione del costo, il sistema di Controllo di Gestione che ha generato dei MOL giornalieri e un MOL mensile, confronterà automaticamente quanto riveniente dal sistema "ex ante" con i dati corretti derivanti dalla contabilità (costo mensile dipendente corretto e non stimato; costo del carburante mensile corretto e non stimato; costo delle manutenzioni corrette e non stimate; ecc.).



A questo punto dovranno essere verificati e analizzati gli scostamenti dalla somma dei MOL giornalieri a quello calcolato su base mensile; compreso il motivo degli scostamenti, dovranno essere apportate le opportune modifiche al software per poter generare un dato più corretto.

L'ultimo passo, successivo al calcolo del MOL, sarà quello di "riaddebitare" alle linee di business i **Costi Gestionali Generali**, e tutti i costi della gestione non caratteristica dell'azienda, per ottenere il risultato di esercizio.

Tale operazione dovrà essere svolta con dei driver di ribaltamento opportuni per generare, in un unico report, i conti economici per servizio svolto che sommati siano in grado di dare il risultato definitivo mensile dell'azienda.

Conclusioni

Come sopra evidenziato, con le opportune accortezze, in una società di trasporti, grazie all'ABC, si è in grado di ottenere la marginalità per servizio svolto, per singolo viaggio e per ogni singola attività, perfezionando quelli che sono i costi diretti e indiretti relativi ai mezzi utilizzati.

Partendo da una verifica della tipologia di costo e alla loro gestione si generano quindi dei costi standard per la generazione delle chiusure giornaliere, che verranno poi confrontate con i costi rivenienti dalla contabilità industriale a fine mese e questo permetterà di ottenere, in un sistema ERP unico, una reportistica di analisi del risultato mensile sia come somma di risultati giornalieri già dal primo giorno del mese, ma anche a verifica di quanto prodotto come analisi dei dati contabili al momento della chiusura contabile del mese (generalmente il 15 di ogni mese).

Ai risultati ottenuti, dal punto di vista contabile, si possono poi associare tutti gli altri costi e generare quello che è definito il **Conto Economico Aziendale** riveniente dalla somma dei conti economici per servizio svolto e inoltre avere tutta una serie di strumenti e report (verifiche dei consumi del gasolio, verifiche delle attività svolte, verifica dei chilometri "a vuoto", verifica dei costi e ricavi per km, ecc.) per poter muovere le giuste leve per generare sempre maggior marginalità nei servizi svolti.