

Sistemi di Controllo Direzionale e Contabilità Analitica

Cost Center Accounting (2a parte)

Cost Center Accounting

CAPACITA PRODUTTIVA E CDC

Consideriamo un esempio di chiusura di un centro di costo ausiliario in base a dati consuntivi di costo e capacità

Centro di costo manutenzione (centro ausiliario)

<i>Periodo</i>	<i>Costi fissi (es. personale e ammortamenti)</i>	<i>Costi variabili (consumi)</i>	<i>Totale costi</i>	<i>Ore servizio ero- gate ai centri produttivi</i>	<i>Costo unitario per ora di servizio</i>
Marzo	2.400	1.200	3.600	120	30
Aprile	2.400	800	3.200	80	40

Le ore di servizio sono state erogate a favore dei centri finali: «montaggio prodotto Z» e «montaggio prodotto Y». Tali ore rappresentano la base di riparto utilizzata per ribaltare i costi del centro manutenzione sui centri finali. La tabella seguente evidenzia il risultato del ribaltamento del centro manutenzione sui centri produttivi finali.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

Dunque, se si impiega la *capacità produttiva consuntiva* per determinare la base di riparto dei CdC intermedi e finali, una **riduzione della base di riparto** e una conseguente **maggiore incidenza dei CF**, comporta un **incremento del coefficiente di riparto** e dunque un **aumento del costo del prodotto finito**.

Attribuzione dei costi del centro ausiliario ai centri produttivi

Periodo	Centro di costo finale «montaggio prodotto Z»		Centro di costo finale «montaggio prodotto Y»	
	Base di riparto (quantità)	Costo attribuito	Base di riparto (quantità)	Costo attribuito
Marzo	60	1.800	60	1.800
Aprile	60	2.400	20	800

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

PROBLEMA:

In questo modo, si **imputa al prodotto finito anche la quota di CF che corrispondono alla capacità produttiva inutilizzata**, data dalla differenza tra la capacità produttiva che poteva essere realizzata e quella che è stata effettivamente realizzata.

Quindi il problema è che i CdC a monte allocano ai centri a valle dei costi superiori dell'effettivo utilizzo che hanno richiesto.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

PROBLEMA:

Si genera una *inefficienza (per effetto volume)* in quanto per l'allocazione dei CF viene usato un *indicatore di impiego* (ore macchina) che invece serve per allocare i CV.

Il fatto di allocare i CF della capacità produttiva inutilizzata sui CdC finali (o sui prodotti), proporzionalmente ai “servizi” richiesti “a monte”, *contravviene allo stesso principio causale (o funzionale)*.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

La **SOLUZIONE** potrebbe essere quella di **non imputare** ai CdC (intermedi o finali) o al prodotto finito i **costi della capacità produttiva inutilizzata**:

- A. Non imputare i CF ai CdC (si considerano solo i costi variabili)
- B. Imputare i costi variabili e solo la quota dei costi fissi corrispondente alla capacità produttiva utilizzata
- C. Utilizzare un'allocazione a costi standard.

È importante ricordare che lo **scopo del calcolo dei costi dei CdC** o del prodotto finito è spesso quello di **valutare la performance del costo** (efficienza), **al fine di responsabilizzare i manager**.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

SOLUZIONE A:

Si usano costi effettivi, ma si attribuiscono solo i CV (i CF vengono totalmente esclusi).

Pertanto, in presenza di CVu costante, non si verificano variazioni di imputazione di costi al variare del volume di attività del centro.

- Vantaggi: semplificazioni in caso di CVu costante
- Svantaggi: si ignorano nel calcolo i CF della capacità inutilizzata

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

SOLUZIONE B:

Si usano costi effettivi, ma si rapportano ad “altre” capacità produttive *in funzione degli scopi*.

Questa soluzione si divide in **due fasi**:

Fase 1: si **seleziona la capacità produttiva**

Fase 2: si procede **all’allocazione dei costi**.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

SOLUZIONE B (Fase 1):

Si sceglie la *capacità pratica*, per i seguenti motivi

- **Include** nell'allocazione: il **costo della capacità produttiva teorica inutilizzata** a causa delle interruzioni inevitabili dovute a motivi tecnici o di altro tipo;
- **Esclude** dall'allocazione: i **costi della capacità normale** (i costi dovuti ad una domanda inferiore alle aspettative); e quelli **della capacità di budget** (i costi dovuti a inefficienze, errori di programmazione, etc).

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

SOLUZIONE B (Fase 2):

Si attribuiscono solo i costi della capacità produttiva utilizzata (CV + quota di CF relativi alla capacità utilizzata, *capacità effettiva*).

Mentre i costi della capacità inutilizzata vengono **evidenziati in un apposito *report*** per monitorare il loro andamento e decidere se procedere ad un ridimensionamento della capacità produttiva, adottare misure idonee ad incrementarne lo sfruttamento, oppure non prendere alcuna iniziativa.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

SOLUZIONE B (Fase 2):

La **quota di CF della capacità utilizzata** (da attribuire ai CdC) può essere **calcolata** secondo **due modalità di calcolo alternative**:

- Coefficiente di riparto = $(CF \text{ effettivi} / \text{Capacità pratica}) * \text{Capacità Effettiva}$
- Quota CF utilizzati = $CF \text{ effettivi} * (\text{Capacità effettiva} / \text{Capacità pratica})$

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

Consideriamo un esempio di attribuzione dei costi di un centro ausiliario in presenza di capacità inutilizzata

Le esemplificazioni che seguono illustrano alcune ipotesi di attribuzione dei costi consuntivi (fissi e variabili) di un centro ausiliario nel caso di capacità produttiva non totalmente utilizzata ⁸⁸.

A) Attribuzione dei soli costi variabili mediante la capacità consuntiva

Secondo tale impostazione si attribuiscono ai centri produttivi solo i costi variabili del centro ausiliario.

<i>Periodo</i>	<i>Costi variabili del centro ausiliario manutenzione</i>	<i>Ore servizio erogate ai centri finali</i>	<i>Costo variabile unitario (per ora di servizio erogato)</i>
Marzo	1.200	120	10
Aprile	800	80	10

Cost Center Accounting

CAPACITA PRODUTTIVA E CDC

Attribuzione dei costi variabili del centro ausiliario ai centri produttivi

<i>Periodo</i>	<i>Centro di costo finale "montaggio prodotto Z"</i>		<i>Centro di costo finale "montaggio prodotto Y"</i>	
	<i>Base di riparto (quantità)</i>	<i>Costo attribuito</i>	<i>Base di riparto (quantità)</i>	<i>Costo attribuito</i>
Marzo	60	600	60	600
Aprile	60	600	20	200

Report centro ausiliario manutenzione

	<i>Marzo</i>	<i>Aprile</i>
Totali costi del centro	3.600	3.200
Ore fornite ai centri finali	120	80
Costo unitario ore fornite (costo unitario variabile)	10	10
Costi attribuiti ai centri produttivi	1.200	800
Costi del centro non attribuiti (costi fissi)	2.400	2.400

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) **Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata**

SI USANO COSTI EFFETTIVI, MA **SI RAPPORTANO AD “ALTRE” CAPACITÀ PRODUTTIVE IN FUNZIONE DEGLI SCOPI.**

Si usano sempre costi effettivi, in quanto al **numeratore abbiamo un costo consuntivo**, ma al **denominatore nel calcolo del coefficiente di riparto dei CF troviamo una grandezza pratica (capacità pratica).**

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Assumiamo, ad esempio, che il numero di ore mensili erogabili dal centro manutenzione secondo la capacità pratica sia pari a 120.

Determiniamo il valore della base di riparto (coefficiente di riparto) per i costi fissi rapportando tali costi al volume di ore che esprime la capacità pratica: $(2.400)/120 = 20$

I costi fissi potranno essere attribuiti ai centri produttivi moltiplicando tale coefficiente di riparto per le ore effettivamente prestate a favore dei centri produttivi; ad esempio per il centro montaggio prodotto Y:

- Costi fissi attribuiti in marzo: $20 * 60 = 1.200$
- Costi fissi attribuiti in aprile: $20 * 20 = 400$

I costi variabili totali e unitari sono i medesimi del caso precedente (caso A).

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Caso in cui si utilizza il Coefficiente di riparto:

$$\text{Coefficiente di riparto} = (\text{CF effettivi} / \text{Capacità pratica}) * \text{Capacità Effettiva}$$

Riguardo al centro “montaggio prodotto Y”, utilizzando come base di riparto la *capacità consuntiva* (pari a 80 = 60 + 20), si ottengono coefficienti di riparto pari a 30 per marzo e 40 per aprile. Con l’**utilizzo della *capacità pratica*** (pari a 120) si ottiene un **coefficiente di riparto** uguale a 30 sia per marzo sia per aprile.

Questo consente di non allocare i CF della capacità non utilizzata.

Cost Center Accounting

CAPACITA PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Attribuzione dei costi variabili e fissi del centro ausiliario ai centri produttivi

<i>Periodo</i>	<i>Centro di costo finale "montaggio prodotto Z"</i>		<i>Centro di costo finale "montaggio prodotto Y"</i>	
	<i>Base di riparto (quantità)</i>	<i>Costo attribuito</i>	<i>Base di riparto (quantità)</i>	<i>Costo attribuito</i>
Marzo	60	1.800 (1.200 + 600)	60	1.800 (1.200 + 600)
Aprile	60	1.800 (1.200 + 600)	20	600 (400 + 200)

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) **Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata**

Report centro ausiliario manutenzione

	<i>Marzo</i>	<i>Aprile</i>
Totali costi del centro	3.600	3.200
Ore fornite ai centri finali	120	80
Costo unitario ore fornite	30	30
Costi attribuiti ai centri produttivi	3.600	2.400
Costi del centro non attribuiti (costi capacità inutilizzata)		800

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

I costi della capacità inutilizzata possono essere **determinati in diversi modi**

- Moltiplicando il **coefficiente di riparto per le ore non utilizzate**:
 - $20 \times 40 = 800$.
- Come differenza tra i CT del centro manutenzione e i CT attribuiti
 - pari a $3.600 - 3.600 = 0$ a marzo e pari a $3.200 - 2.400 = 800$ ad aprile.
- Come differenza tra i CF del centro manutenzione e i CF attribuiti:
 - pari a $2.400 - 2.400 = 0$ a marzo e pari a $2.400 - 1.600 = 800$ ad aprile.

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) **Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata**

Caso in cui si utilizza la quota dei CF utilizzati:

$$\text{Quota CF utilizzati} = \text{CF effettivi} * (\text{Capacità Effettiva} / \text{Capacità pratica})$$

Si usano sempre costi a consuntivo, ma si usa una **grandezza pratica per calcolare la quota di costi fissi utilizzati**

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Determinazione dei «costi fissi ipotetici» da imputare ai centri finali

<i>Periodo</i>	<i>(a) Capacità pratica (numero ore manutenzione erogabili nel periodo)</i>	<i>(b) Capacità consuntiva (numero ore manutenzione effettivamente erogate nel periodo)</i>	$c = b/a$	<i>(d) Totale costi fissi di centro</i>	<i>Costi fissi da imputare ai centri finali (c × d)</i>
Marzo	120	120	1,0	2.400	2.400
Aprile	120	80	0,6̄	2.400	1.600

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Determinazione del coefficiente di riparto dei «costi fissi ipotetici»

<i>Periodo</i>	<i>Costi fissi «ipotetici»</i>	<i>Ore consuntive effettivamente prestate</i>	<i>Coefficiente di riparto</i>
Marzo	2.400	120	20
Aprile	1.600	80	20

I costi fissi ipotetici possono essere imputati ai centri di costo produttivi moltiplicando il coefficiente di riparto per le ore effettivamente richieste, ad esempio per il centro montaggio prodotto Y:

Costi fissi attribuiti in marzo: $20 \times 60 = 1.200$

Costi fissi attribuiti in aprile: $20 \times 20 = 400$

Cost Center Accounting

CAPACITA PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Anche in questo caso i costi variabili totali e unitari sono i medesimi pertanto si può procedere all'attribuzione dei costi del centro manutenzione come in precedenza.

Attribuzione dei costi variabili e fissi del centro ausiliario ai centri produttivi

<i>Periodo</i>	<i>Centro di costo finale «montaggio prodotto Z»</i>		<i>Centro di costo finale «montaggio prodotto Y»</i>	
	<i>Base di riparto (quantità)</i>	<i>Costo attribuito</i>	<i>Base di riparto (quantità)</i>	<i>Costo attribuito</i>
Marzo	60	1.800 (1.200 + 600)	60	1.800 (1.200 + 600)
Aprile	60	1.800 (1.200 + 600)	20	600 (400 + 200)

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

B) Attribuzione del totale dei costi variabili e dei costi fissi in proporzione alla capacità utilizzata

Report centro ausiliario manutenzione

	<i>Marzo</i>	<i>Aprile</i>
Costi variabili (effettivi)	1.200	800
Costi fissi (effettivi)	2.400	2.400
Totali costi del centro	3.600	3.200
Rapporto capacità consuntiva/capacità ipotetica	1	0,6
Costi fissi attribuiti	2.400 (2.400×1)	1.600 $(2.400 \times 0,6)$
Costi variabili attribuiti	1.200	800
Totali costi attribuiti	3.600	2.400
Costi del centro non attribuiti (costi capacità inutilizzata)		800

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

C) NON USARE COSTI EFFETTIVI PER L'ALLOCAZIONE, MA UTILIZZARE INDICATORI A **COSTI STANDARD**.

Con questo metodo **andiamo a definire noi preventivamente quali sono i costi da calcolare** (definiamo il numeratore), utilizzando indicatori a costi standard.

In questo modo **si risolve l'effetto delle inefficienze di costo "a monte"**.

Il **coefficiente di riparto** viene dunque **predefinito a budget** (anche con capacità pratica, in termini di volumi di produzione che si prevedono di fare), ed è espresso dalla seguente formula:

Coefficiente di riparto standard = Costo STD del CDC/Capacità produttiva ipotetica

Cost Center Accounting

CAPACITA PRODUTTIVA E CDC

C) NON USARE COSTI EFFETTIVI PER L'ALLOCAZIONE, MA UTILIZZARE INDICATORI A **COSTI STANDARD**.

Esempio: Costo *Standard* (periodo di riferimento) CdC Manutenzione € 130.000,00;
Capacità produttiva (pratica) del CdC manutenzione: ore 2.500;

Coefficiente di riparto standard € 52 per ora manutenzione

Costi consuntivi CdC Manutenzione € 140.000,00; ore effettive ore 2.000

<i>Classi di costo</i>	<i>CdC A</i>	<i>CdC B</i>	<i>CdC C</i>	<i>Manutenzione</i>
MOD indiretta	250.000	320.000	160.000	45.000
Materiali	450.000	280.000	180.000	65.000
Ammortamenti	100.000	140.000	200.000	30.000
<i>Totale costi attribuiti</i>	800.000	740.000	540.000	140.000
Base di riparto: Ore di manutenzione	1.200	500	300	2.000
<i>Costi allocati di manutenzione</i>	62.400	26.000	15.600	104.000
<i>Costi non allocati di manutenzione</i>				36.000
<i>Totale</i>	862.400	766.000	555.600	

Cost Center Accounting

CAPACITÀ PRODUTTIVA E CDC

C) NON USARE COSTI EFFETTIVI PER L'ALLOCAZIONE, MA UTILIZZARE INDICATORI A **COSTI STANDARD**.

L'**allocazione** del CdC Manutenzione sui CdC utenti **avviene** ad un **costo orario "costante"**
La **quota** di **costi fissi** che **non** viene **allocata ai CdC a valle**, corrispondente alla **capacità produttiva non utilizzata**, è pari a 36.000.

Gli **scostamenti** tra valori standard ed effettivi restano in capo al CdC ausiliario (manutenzione) e segnalano un'**inefficienza operativa** e un **sottoutilizzo della capacità produttiva** messa a sua disposizione.

I CdC utenti "pagano" un costo costante e "rispondono" solo delle Q domandate

Cost Center Accounting

CAPACITA PRODUTTIVA E CDC

C) NON USARE COSTI EFFETTIVI PER L'ALLOCAZIONE, MA UTILIZZARE INDICATORI A **COSTI STANDARD**.

Un **indicatore standard** è un tipo di *prezzo interno di trasferimento* poiché questo:

- Esprime la **domanda economica dei servizi**: un manager “razionale” compra il servizio solo se i benefici sono superiori ai costi. Dunque, attraverso una responsabilizzazione diffusa dei manager, si incentiva un miglioramento organizzativo.
- **Favorisce logiche di benchmarking** (confronto sistematico) tra fornitori di servizi interni ed esterni.

Cost Center Accounting

OSSERVAZIONI SULLA CAPACITÀ PRODUTTIVA

Premesso che ai fini della **determinazione del costo di prodotto** (*costing*) la scelta della capacità produttiva deve rispettare il principio causale, il *costing* serve (anche con scelta della capacità) a **ricercare una maggiore coerenza tra strategie e contesto competitivo.**

- In **contesti iper-competitivi**, ci si orienta sulla **capacità pratica** poiché i concorrenti tendono a spingere al massimo la capacità produttiva al fine di ridurre i costi e i prezzi (in tali ambiti non sarebbe quindi da escludere neppure la capacità teorica) e non c'è la possibilità di trasferire la capacità inutilizzata sul prezzo, cioè sui clienti.
- In **contesti meno competitivi**, dove la competizione si sposta sulla differenziazione del bene/servizio, è possibile utilizzare anche la **capacità normale** o la **capacità di budget**, poiché vi è una minore sensibilità dei clienti al prezzo.

Cost Center Accounting

OSSERVAZIONI SULLA CAPACITÀ PRODUTTIVA

Altri elementi che incidono sulla scelta della capacità produttiva (ai fini del costing) è il ruolo e gli scopi delle **economie di costo**:

- **Economie di assorbimento della capacità produttiva**: riduzione dei costi unitari dell'output prodotto derivanti **dall'incremento del grado di utilizzo della capacità produttiva**. Sono date dal rapporto fra la produzione effettiva e la capacità produttiva massima.
- **Economie di scala**: riduzioni di costo unitario dell'output prodotto derivanti **dall'incremento della dimensione della capacità produttiva**.

Cost Center Accounting

OSSERVAZIONI SULLA CAPACITÀ PRODUTTIVA

Altri elementi che incidono sulla scelta della capacità produttiva (ai fini del costing) è il ruolo e gli scopi delle *economie di costo*:

- **Economie di scopo(o di raggio d'azione)**: riduzioni di costo unitario dell'output prodotto derivanti dalla **produzione congiunta di due o più beni** (diversificazione). Ciò vuol dire che per un'impresa è più efficiente (meno costi) produrre due o più varietà (tipologie) di prodotti che condividono almeno in parte la struttura aziendale.

Cost Center Accounting

SCHEMI DI ANALISI

L'informazione prodotta dalla contabilità per CdC, oltre che per la determinazione del costo di prodotto, può essere **utilizzata anche per l'analisi redditività dei prodotti**.

In effetti, una volta calcolato il costo unitario di prodotto, l'impresa è ovviamente interessata a sapere se produrre tale prodotto sia redditivo oppure no.

Per calcolare la redditività del prodotto bisogna confrontare i **ricavi di prodotto con i costi diretti e indiretti sostenuti per realizzarlo**.

Cost Center Accounting

SCHEMI DI ANALISI

Un'analisi più approfondita considera, oltre ai costi diretti e indiretti, **anche i costi fissi e variabili**, al fine di evitare il problema del *sovvenzionamento incrociato*.

A tali scopi vengono redatti appositi **report per CdC** che consentono di evidenziare:

- CF e CV (per ciascun CdC);
- Capacità produttiva allestita (utilizzata e inutilizzata);
- Misura dei costi dell'output e livelli di efficienza operativa (e strutturale).

Cost Center Accounting

SCHEMI DI ANALISI

Uno schema che **NON** classifica i costi in base al loro comportamento

In questo schema (report), per la **determinazione della redditività della linea di prodotto**, non si classificano i costi in fissi e variabili, ma **vengono attribuiti solo i costi diretti e indiretti (attraverso i CdC)**.

In altri termini, questo conto economico aziendale non classifica i costi in base al comportamento, ma solamente in base alla ***riferibilità all'oggetto di calcolo***.

Cost Center Accounting

SCHEMI DI ANALISI

	<i>Sandalo</i>	<i>Sabot</i>
Ricavi	7.350.000,00	8.250.000,00
Costi diretti		
Materie prime	2.100.000,00	2.062.500,00
Componenti	420.000,00	412.500,00
Lavorazioni esterne	210.000,00	247.500,00
<i>Primo margine lordo</i>	<i>4.620.000,00</i>	<i>5.527.500,00</i>
Costi indiretti attribuiti mediante i centri di costo		
Centro montaggio	648.187,39	636.612,61
Centro modellera	266.489,66	437.710,34
<i>Secondo margine lordo</i>	<i>3.705.322,95</i>	<i>4.453.177,05</i>
<i>Totale secondo margine lordo</i>	<i>8.158.500,00</i>	
Costi indiretti non attribuiti		
	AREA INDUSTRIALE	
Centro vendite	255.000,00	
Centro amministrazione	300.000,00	
<i>Risultato netto complessivo</i>	<i>7.603.500,00</i>	

Cost Center Accounting

SCHEMI DI ANALISI

Uno schema che classifica i costi in base al loro comportamento

Un altro modo di utilizzare l'informazione derivante dalla contabilità per centri di costo per l'analisi della redditività, è quello di utilizzare i dati forniti dai centri di costo integrandoli con la classificazione dei costi in fissi e variabili.

Cost Center Accounting

SCHEMI DI ANALISI

	<i>Sandalo</i>	<i>Sabot</i>
Ricavi	7.350.000,00	8.250.000,00
Costi diretti variabili		
Materie prime	2.100.000,00	2.062.500,00
Componenti	420.000,00	412.500,00
Lavorazioni esterne	210.000,00	247.500,00
Costi indiretti variabili attribuiti mediante i centri di costo		
Centro montaggio	155.564,97	152.787,02
Centro modellaria	87.941,59	144.444,41
<i>Primo margine lordo</i>	4.376.493,44	5.230.268,57
Costi indiretti fissi attribuiti mediante i centri di costo		
Centro montaggio	492.622,42	483.825,59
Centro modellaria	178.548,07	293.265,93
<i>Secondo margine lordo</i>	3.705.322,95	4.453.177,05
<i>Totale secondo margine lordo</i>	8.158.500,00	
Costi indiretti fissi non attribuiti AREA INDUSTRIALE		
Centro vendite	255.000,00	
Centro amministrazione	300.000,00	
<i>Risultato netto complessivo</i>	7.603.500,00	