

Il controllo di gestione nell'industria ceramica **Un caso di studio**

Il caso Ceramica xxyy S.p.A.

Premessa

Il caso di studio riporta l'esperienza maturata presso una società che produce e commercializza materiale ceramico destinato sia all'utilizzo industriale e commerciale che a quello per civile abitazione (pavimenti, rivestimenti).

Negli ultimi due anni il settore dell'industria ceramica è stato caratterizzato da un forte aumento di competitività. Tra le cause, la principale può essere individuata nella presenza sul mercato di numerosi produttori europei ed extraeuropei che, facilitati principalmente dall'assenza di barriere competitive specifiche e dalla facilità di reperire sul mercato tecnologie di produzione a costi sostenibili, sono stati in grado di offrire prodotti alternativi, in particolar modo per prezzo, a quelli del nostro distretto ceramico.

In sintesi, il settore si trova ad agire in un ambiente che presenta:

- ❑ globalizzazione della produzione;
 - ❑ maggiore competitività;
 - ❑ l'introduzione dell'Euro, che ha di fatto "parificato" la posizione monetaria con un competitore forte come la Spagna;
 - ❑ ciclo di vita del prodotto più breve;
 - ❑ maggiori aspettative da parte della clientela;
 - ❑ rete distributiva molto frammentata e con una "forza" rilevante verso le aziende committenti;
- alti costi di logistica sia di acquisto che di vendita.

I tratti salienti dell'attività operativa e dell'organizzazione della società possono essere sintetizzati nei seguenti punti:

- La produzione è suddivisa tra diversi stabilimenti che hanno acquisito, in particolare nel corso degli ultimi anni, una specializzazione tecnologica; alcuni nelle tecnologie più "tradizionali" (*monocottura, bicottura*), altri in quelle più recenti quali, ad esempio, la produzione di *gres porcellanato*.
- I prodotti sono venduti con diversi "marchi" allo scopo di differenziarli rispetto le loro caratteristiche tecnologiche, qualitative e per prezzo.
- La rete distributiva risulta frammentata, per volumi venduti, e segmentata per dimensione: si passa dalla società commerciale controllata, dotata di autonoma organizzazione, all'agente rappresentante plurimandatario.
- Il fatturato della società ammonta a circa 150 milioni di euro sulle diverse linee di prodotto e di marchio. L'export rappresenta circa il 70 % del fatturato totale.

Il modello competitivo è quello “tipico” sul quale si sono basati i successi del distretto ceramico sino agli ultimi anni:

- ✓ saturazione della capacità produttiva degli impianti non sufficientemente collegata alla pianificazione delle vendite, soprattutto per quanto riguarda le previste tendenze/mode che si ritengono prevalenti nel mercato;
- ✓ produzione di una gamma di articoli molto ampia e frazionata (per formato, colore, ecc.) per poter soddisfare tutte le richieste e le tendenze del mercato;
- ✓ politiche di prezzo non sempre basate su un'attenta analisi delle marginalità per articolo, serie ecc. spesso indirizzate all'obiettivo di “seguire” le politiche di vendita praticate dai marchi più importanti.

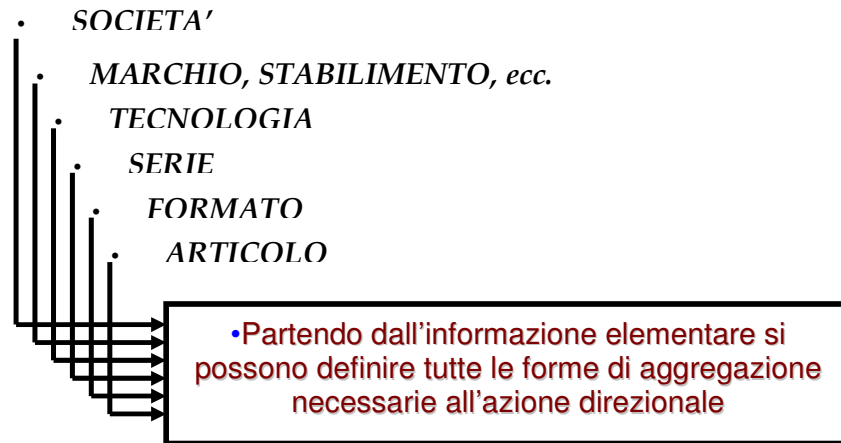
Negli ultimi anni questo “modello” è stato oggetto di un profondo ripensamento da parte del “management” della società, indotto a ciò dal rapido cambiamento dello scenario complessivo del settore che ha visto l'entrata di prodotti stranieri a prezzi inferiori, dal ciclo di vita del prodotto che si è ridotto, dalle sempre maggiori aspettative / esigenze della clientela, dalla progressiva erosione dei margini.

La strategia che ha guidato il management in questa scelta si è basata sui seguenti elementi principali:

- individuazione e valutazione, per ciascuna linea tecnologica, degli articoli e delle serie con margini più elevati;
- ottimizzazione della pianificazione della produzione con l'obiettivo di collegarla strettamente ai piani di vendita, definiti, nel mix di gamma, tenendo conto delle tendenze del mercato ma anche dei prodotti / serie più profittevoli per la società;
- miglioramento delle politiche di “merchandising” presso la rete di vendita, effettuando “pressing” sui prodotti con margini più alti;
- analisi dinamica delle varie componenti di costo nel tempo: monitoraggio costante e sistematico dell'efficienza produttiva e dei costi di struttura;
- definizione dei criteri di attribuzione ai prodotti dei costi indiretti di trasformazione, dei costi commerciali e promozionali;
- controllo del ciclo finanziario del cliente.

Obiettivi del controllo di gestione nell'industria ceramica:

Alla base del controllo nell'industria ceramica sta la definizione dell'unità elementare di analisi.



- Secondo questo schema logico, l'elemento informativo di base è rappresentato dal conto economico per "articolo": è uno strumento di "controllo direzionale" fondamentale perché consente l'analisi del margine di contribuzione per singolo "articolo" che rappresenta il livello più elementare di aggregazione di costi e la comparazione dello stesso margine tra diversi "articoli".

Oltre a quanto sopra indicato occorre considerare che l'evoluzione logica di un sistema di controllo in un settore come quello ceramico (considerazione peraltro valida anche per molti altri settori) dovrebbe evolvere verso la disponibilità anche di un controllo della marginalità per cliente che dovrà considerare, oltre ai fattori economici, anche quelli puramente finanziari.

Tabella 1: Conto economico per “articolo”

	BUDGET	CONSUNTIVO	DELTA
FATTURATO LORDO	7.000.000	7.400.000	400.000
RESI, RETTIFICHE, SCONTI	240.000	245.000	5.000
FATTURATO NETTO	6.760.000	7.155.000	395.000
MATERIE PRIME	3.500.000	3.520.000	20.000
MANODOPERA	170.000	171.000	1.000
ENERGIE	40.000	39.000	-1.000
COSTI VARI DI PROD.	140.000	130.000	-10.000
LAV. ESTERNE/ACQUISTI P.F.	300.000	310.000	10.000
COSTO DEL VENDUTO	4.150.000	4.170.000	20.000
<i>Margine Contr. Lordo</i>	<i>2.610.000</i>	<i>2.985.000</i>	<i>375.000</i>
<i>Margine Contr. Lordo%</i>	<i>39</i>	<i>42</i>	<i>3</i>
MERCHANDISING	1.000.000	990.000	-10.000
COSTI TOTALI	5.150.000	5.160.000	10.000
<i>Margine Contr. Netto</i>	<i>1.610.000</i>	<i>1.995.000</i>	<i>385.000</i>
<i>Margine Contr. Netto%</i>	<i>24</i>	<i>28</i>	<i>4</i>

- Il conto economico per “serie” consente un’analisi delle marginalità più dettagliata che tiene conto, ad esempio, dei costi commerciali (merchandising, provvigioni, premi e contributi ai clienti, ecc.).

Tabella 2: Conto economico per “serie”

	BUDGET	CONSUNTIVO	DELTA
FATTURATO LORDO	7.000.000	7.400.000	400.000
RESI, RETTIFICHE, SCONTI	240.000	245.000	5.000
FATTURATO NETTO	6.760.000	7.155.000	395.000
MATERIE PRIME	3.500.000	3.520.000	20.000
MANODOPERA	170.000	171.000	1.000
ENERGIE	40.000	39.000	-1.000
COSTI VARI DI PROD.	140.000	130.000	-10.000
LAV. ESTERNE/ACQUISTI P.F.	300.000	310.000	10.000
COSTO DEL VENDUTO	4.150.000	4.170.000	20.000
<i>Margine Contr. Lordo</i>	<i>2.610.000</i>	<i>2.985.000</i>	<i>375.000</i>
<i>Margine Contr. Lordo%</i>	<i>39</i>	<i>42</i>	<i>3</i>
MERCHANDISING	1.000.000	990.000	-10.000
COSTI TOTALI	5.150.000	5.160.000	10.000
<i>Margine Contr. Netto</i>	<i>1.610.000</i>	<i>1.995.000</i>	<i>385.000</i>
<i>Margine Contr. Netto%</i>	<i>24</i>	<i>28</i>	<i>4</i>

- Il conto economico per “tecnologia” (monocottura, bicottura, gres porcellanato, gres) è utilizzato in contabilità direzionale per le analisi dell’andamento aziendale complessivo.

Tabella 3: Conto economico per “tecnologia”

	MONO	BICO	GRES	TOTALE
FATTURATO LORDO	8.000.000	7.500.000	6.000.000	21.500.000
RESI, RETTIFICHE, SCONTI	200.000	190.000	150.000	540.000
FATTURATO NETTO	7.800.000	7.310.000	5.850.000	20.960.000
COSTO DEL VENDUTO	4.000.000	3.900.000	3.500.000	11.400.000
<i>Margine Contr. Lordo</i>	<i>3.800.000</i>	<i>3.410.000</i>	<i>2.350.000</i>	<i>9.560.000</i>
<i>Margine Contr. Lordo%</i>	<i>49</i>	<i>47</i>	<i>40</i>	<i>136</i>
MERCHANDISING	1.000.000	990.000	600.000	2.590.000
COSTI COMM. DIRETTI	5.000.000	4.890.000	4.100.000	13.990.000
<i>Margine Contr. Netto</i>	<i>2.800.000</i>	<i>2.420.000</i>	<i>1.750.000</i>	<i>6.970.000</i>
<i>Margine Contr. Netto%</i>	<i>36</i>	<i>33</i>	<i>30</i>	<i>99</i>
MAGAZZINO	1.000.000	990.000	800.000	2.790.000
PERSONALE COMMERCIALE	200.000	200.000	150.000	550.000
PROVVIGIONI E ONERI	10.000	10.000	10.000	30.000
COSTI COMM. INDIRETTI	1.210.000	1.200.000	960.000	3.370.000
PERSONALE AMMINISTRATIVO	170.000	160.000	140.000	470.000
AMMORTAMENTI	39.000	40.000	35.000	114.000
COSTI AMMINISTRATIVI	209.000	200.000	175.000	584.000
<i>RISULTATO OPERATIVO</i>	<i>1.381.000</i>	<i>1.020.000</i>	<i>615.000</i>	<i>3.016.000</i>
ONERI FINANZIARI	100.000	99.000	89.000	288.000
SOPRAVVVENIENZE ATTIVE/PAS	3.000	0	0	3.000
ONERI FINANZ. E STRAORD.	97.000	99.000	89.000	285.000
<i>REDDITO LORDO</i>	<i>1.284.000</i>	<i>921.000</i>	<i>526.000</i>	<i>2.731.000</i>
IRAP E IRPEG	550.000	400.000	300.000	1.250.000
<i>REDDITO NETTO</i>	<i>734.000</i>	<i>521.000</i>	<i>226.000</i>	<i>1.481.000</i>

Il processo di avvicinamento al modello per il controllo di gestione

La prima fase del lavoro consiste nella definizione del modello di controllo; a tale scopo è stato effettuato, preventivamente, l’inventario delle “fonti dei dati”:

l’inventario è consistito nell’analisi dei sottosistemi che compongono il sistema informativo:

- personale;
- acquisti;
- vendite;
- produzione;
- magazzino;
- contabilità (analitica e generale).

Per ciascuno di questi abbiamo risposto a tre domande:

- ✓ cosa esiste?
- ✓ dove migliorare?
- ✓ quanto investire?

Esistono diverse modalità di alimentazione del modello in relazione alla quantità ed alla qualità delle informazioni disponibili in azienda:

a) ipotesi di disponibilità di informazioni diffuse:

- ✓ distinta base per articolo;
- ✓ ordini di produzione;
- ✓ contabilità analitica.

b) ipotesi di disponibilità di informazioni solo a livello aggregato:

- ✓ distinta base per "serie" / "formato";
- ✓ contabilità generale.

Si è ritenuto di alimentare il modello utilizzando i dati forniti dalla contabilità analitica, gestendo la "distinta base" per articolo e gli "ordini di produzione".

Di conseguenza il modello di controllo è basato sul "conto economico per articolo", che è aggregato, a livelli successivi, originando il "conto economico per serie" e per "tecnologia".

Tale scelta è stata operata anche in considerazione della complessità della produzione, della sua organizzazione e della rete di distribuzione. Si tratta, come ricordato nella premessa, di una produzione dislocata su diversi stabilimenti, con l'utilizzo contemporaneo di differenti tecnologie (mono, bicottura, gres porcellanato ecc.) e con una gamma molto varia di "articoli", "formati" e di "serie".



Le fasi operative successive "all'inventario dello stato organizzativo" volte alla realizzazione del modello di controllo sono riconducibili alle seguenti:

- ✓ definizione e formalizzazione della distinta base;
- ✓ definizione dei centri di costo come punto di raccolta dei costi di trasformazione allo scopo di poter attribuire al singolo prodotto finito i costi non direttamente imputabili;
- ✓ definizione dei cicli di produzione;
- ✓ gestione dell'attività di consuntivazione della produzione attraverso gli ordini di produzione;

- ✓ confronto tra i costi standard ed i costi consuntivi;
- ✓ utilizzo della distinta base e dei cicli di lavorazione per la determinazione analitica dei costi preventivi;
- ✓ analisi di dettaglio per fase dei costi “overhead”.

Criteria e metodologia di alimentazione del conto economico per articolo

Di seguito riportiamo una sintesi dei criteri e della metodologia adottati per la determinazione delle voci più significative del conto economico gestionale “*elementare*”. La presente sintesi riguarda l’ipotesi più semplice che andrà opportunamente implementata per realizzare un efficace sistema di controllo complessivo.

Fatturato netto

I ricavi relativi alle vendite sono esposti al netto dei resi, degli sconti ed abbuoni passivi, importi imputati ad un’apposita voce del conto economico gestionale.

I ricavi sono desunti dalle statistiche di vendita suddivisi per tecnologia, serie, formato ed articolo ed opportunamente riconciliati con i saldi di *co.ge*. Ai fini del conto economico gestionale sono integrati con le vendite di competenza del periodo di riferimento, nel nostro caso il trimestre.

Gli sconti e gli abbuoni passivi sono rilevati, allo stato attuale, esclusivamente in contabilità generale.

Consumo di materie prime (argille, smalti, paste, sali solubili e vetrini), materiale di consumo ed altri consumi di produzione

- Consumo di materie prime:

Il sottosistema di produzione è gestito attraverso la distinta base per ciascun articolo prodotto. La distinta base costituisce la “ricetta” del prodotto finito che riporta il fabbisogno di materie prime, di additivi e di altri materiali occorrenti alla trasformazione di ciascun “*articolo*”; i consumi sono quantificati attraverso coefficienti d’impiego per ciascun materiale e valorizzati a costi standard.

L’ammontare complessivo degli acquisti di argille, di smalti, di paste, sali solubili e di vetrini del periodo oggetto di analisi, è rilevato per mezzo dell’elaborato mensile del Controllo di Gestione “*Analisi di consumo di materie prime per tipologia*” che riporta il consumo suddiviso per articolo (preventivo e consuntivo) sia a quantità (Kg.) che a valore.

Le materie prime sono valorizzate al costo degli acquisti effettuati nel periodo al netto di eventuali sconti o abbuoni attivi. I costi rilevati sono riconciliati, mensilmente, con i saldi di *co. ge*.

Il Controllo di Gestione aggiorna periodicamente i costi standard utilizzando i dati consuntivi desunti dall’ “*Analisi di consumo di materie prime per tipologia*”.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Consumi consuntivi rilevati dalla gestione degli ordini di produzione valorizzati al costo delle fasi del processo di trasformazione: pressa/essiccatoio, smalteria, forno.

Materiale di consumo ed altre di produzione

Il Controllo di Gestione riepiloga trimestralmente i costi e le spese in questione in un report ordinato per “*centro di costo*”. Questi consumi sono quadrati con i rispettivi saldi di contabilità generale.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Dalla contabilità analitica è ottenuto il costo relativo al consumo unitario al metro quadro per reparto; le quantità di mq. avanzate sono ottenute dai rapporti di produzione;
- ✓ il costo al mq. è imputato alle quantità prodotte per ciascun articolo desunto dai rapporti di produzione.

Costo lavoro industriale

Il costo lavoro industriale è rappresentato dalla *manodopera diretta*, costituita dai salari ed oneri sociali degli operai impiegati nel processo di trasformazione, e dal costo lavoro della *manodopera indiretta*.

Ai salari, stipendi e relativi oneri sociali sono sommati i ratei relativi alla quota di TFR di competenza del periodo oltre a quelli di tredicesima e delle ferie e permessi maturati e non goduti, determinati in base alla durata del periodo oggetto di rilevazione.

Il costo lavoro indiretto, determinato e valorizzato secondo lo stesso criterio utilizzato per il costo diretto, è attribuito alle linee di produzione in misura proporzionale alle quantità prodotte (esprese in metri quadri) per tipo di prodotto.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Si determina il costo orario, della M. O. diretta, per ciascuna fase di lavorazione;
- ✓ Si determina il tempo di attraversamento di ciascun articolo prodotto per ogni fase;
- ✓ Si calcola il costo M. O. diretta per articolo per ciascuna fase;
- ✓ Il costo della M. O. indiretta è imputato agli articoli in proporzione alle quantità prodotte nel periodo.

Consumi energetici: metano, forza motrice e ossigeno liquido

La voce accoglie la valorizzazione dei costi di energia: il metano, la forza motrice – di produzione interna (cogenerata) ed esterna, cioè acquistata dall'Enel – e l'ossigeno liquido.

Il Controllo di Gestione riepiloga mensilmente i costi di esercizio del metano, a valore ed a quantità (preventivo e consuntivo), sul documento “*Costi di esercizio metano e forza motrice*”. La forza motrice è valorizzata solo in sede di chiusura al 31 dicembre.

Il consumo di ossigeno liquido, sommato ai precedenti, è attribuito alle linee di prodotto in proporzione al consumo di metano.

Il costo totale relativo ai consumi di energie è quadrato con i saldi desunti dalla contabilità.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Dalla contabilità analitica è desunto il costo relativo al consumo energetico complessivo per reparto; per mezzo dei rapporti di produzione sono determinate le quantità in mq. avanzate per ciascun articolo prodotto;

- ✓ il costo al mq. così calcolato è imputato alle quantità prodotte per ciascun articolo desunto dai rapporti di produzione.

Altri costi di produzione

- Ammortamenti industriali:

Gli ammortamenti relativi ai cespiti impiegati nel processo di produzione sono quelli che, dalle categorie fiscali, confluiscono nei “centri di costo” produttivi.

Per il conto economico gestionale sono utilizzate aliquote determinate sulla base di un criterio prudenziale che prevede l’ammortamento delle immobilizzazioni tecniche relative ai “fabbricati” in un periodo di dieci anni più uno (aliquota pari al 9,1%), e degli altri cespiti industriali in cinque anni più uno (aliquota pari al 16,66%).

Le quote di ammortamento gestionale sono calcolate, dal Controllo di Gestione, secondo il seguente schema:

- ammortamenti da proiezione situazione cespiti dell’esercizio precedente;
- ammortamenti da investimenti previsti per l’esercizio in esame;

Le quote calcolate su base annua sono riparametrate pro - rata temporis.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Gli ammortamenti gestionali sono rapportati alle ore lavorate per ciascun centro di costo;
- ✓ Si determina il tempo di attraversamento di ciascun articolo prodotto in ogni fase;
- ✓ Si imputa a ciascun articolo il costo orario per ciascuna fase.

- Consumo di imballaggi:

L’ammontare complessivo dei consumi di imballaggi del periodo oggetto di rilevazione è ricavato dal documento riepilogativo, elaborato ogni tre mesi dal Controllo di Gestione, “Consumi imballi: riepilogo” che riporta il consumo (preventivo e consuntivo) degli imballi sia a quantità (Kg.) che a valore, suddiviso per tipologia di prodotto.

Il sopraddeito documento di riepilogo riporta anche i consumi relativi ai centri di costo: **magazzino spedizioni e criteri di scelta** che, viceversa, non sono ripartiti per “articolo”.

I costi relativi a tali *centri* di imputazione contabile vengono attribuiti alle linee di prodotto secondo il parametro convenzionale rappresentato dall’incidenza percentuale dei metri quadri di piastrelle (di 1° e 2° scelta) venduti nel periodo di riferimento.

I saldi della contabilità generale sono quadrati con quelli desunti dal documento “Consumi imballi: riepilogo”.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Il costo unitario al mq. per articolo è ricavato dal documento “Consumi imballi: riepilogo” ed è diviso le quantità prodotte nel periodo ricavate dai rapporti di produzione;
- ✓ il costo al mq. così ottenuto è imputato alle quantità prodotte.

Lavorazioni esterne

La voce accoglie la valorizzazione della produzione, relativa alle diverse linee di prodotto, che la società delega ad imprese terze nel periodo di riferimento.

Le commesse esterne sono riepilogate trimestralmente, dal Controllo di Gestione, per valore (preventivo e consuntivo) attraverso il documento “*Commesse riepilogo*”.

Le commesse in questione sono identificate da un “*centro di costo*”.

I costi delle commesse esterne sono attribuiti direttamente alle linee di prodotto, in quanto già suddivisi per articolo.

Il saldo del documento di riepilogo predisposto dal Controllo di Gestione, è quadrato con il saldo di contabilità generale.

Valorizzazione per articolo:

- ✓ Il costo unitario al mq. per articolo è ricavato dalle fatture di acquisto per conto lavoro, riepilogate dal Controllo di Gestione, diviso le quantità acquistate;
- ✓ il costo al mq. così ottenuto è imputato alle quantità vendute.

A.D.D. Consulenza di Direzione per l'impresa

*A cura di
Andrea Dalledonne*