

Analisi dei costi per linea di prodotto nel settore grafico

di **Andrea Dalledonne e Gianmichele Salvaggio** (*)

L'analisi della marginalità per linea di prodotto rappresenta la chiave primaria per la valutazione dell'andamento economico delle imprese. In un tale scenario, in cui l'offerta rischia di superare la domanda, caratterizzato dalla assenza di reali barriere all'entrata, dalla forte concentrazione degli acquirenti delle imprese, conoscere l'andamento economico delle singole linee di prodotto rappresenta un'informazione fondamentale per definire le strategie aziendali e assumere decisioni di tipo *make or buy*.

Premessa

Tra i punti di forza del settore grafico nazionale possiamo annoverare l'esperienza consolidata e la varietà di competenze tecniche sviluppate, la cultura della qualità del prodotto (affinata dal gusto e da una focalizzazione sui servizi *pre e post* vendita), la consapevolezza della componente umana e della formazione continua, un parco macchine in continuo aggiornamento.

Tra i punti di debolezza del settore, invece, dobbiamo includere la parcellizzazione della produzione, la mancanza pressoché totale di barriere all'entrata (localizzazione, costo degli impianti e disponibilità di infrastrutture sono variabili molto attenuate per la maggior parte degli operatori), costi energetici tra i più alti d'Europa.

Nell'analisi che valuta i punti di forza e di debolezza, le opportunità e le minacce per le imprese del settore grafico, nella sua accezione più ampia, si trovano elementi che si intersecano e/o possono assumere forme contraddittorie all'interno dell'analisi, in ragione del servizio, del processo di specializzazione o del prodotto offerto, nonché delle dimensioni aziendali e delle strategie di mercato. Tuttavia, un fenomeno che appare trasversale ai diversi operatori, e che accomuna le realtà nazionali a quelle d'oltralpe, è l'accentuarsi dell'importanza della variabile prezzo, nonché delle condizioni economiche interne ed esterne all'impresa, che concorrono alla formazione del prezzo finale di vendita. Questa tendenza è imputabile in primo luogo alla concorrenza proveniente dai paesi emergenti, che beneficiano di costi della manodopera e dell'energia di gran lunga inferiori ai nostri, dalla forte concentrazione degli acquirenti di prodotti grafici e dalle modalità di se-

lezione dei fornitori, dalla concorrenza da parte di aziende in precedenza fornitrici di servizi alle stesse imprese grafiche, dalla diffusione capillare di tecnologie informatiche che consentono una grafica «fai da te» nei segmenti più bassi della produzione.

Date queste premesse, anche per l'imprenditore grafico emerge la necessità di determinare la quotazione del prodotto esaminando attentamente non solo le variabili di mercato, ma soprattutto i vincoli imposti dalla struttura dei costi interni, abbandonando autonome interpretazioni basate su discutibili presupposti.

Per decidere, quindi, l'impresa deve avere a disposizione tutti gli elementi analitici che compongono la distinta base della commessa gestionale, quali ad esempio:

- la quantità e il costo delle materie di produzione (materie prime ed eventuali materie di consumo);
- il costo industriale interno per le singole fasi di lavorazione;
- il costo delle lavorazioni esterne (cd. *c/lavoro*);
- il costo dello stoccaggio e del trasporto, ecc.

A loro volta, questi elementi di dettaglio dovranno essere presenti per tutte le diverse linee che compongono il «portafoglio prodotti» dell'azienda.

Adottare un modello per il controllo di gestione, in realtà in cui la pianificazione delle commesse di produzione rappresenta una vera e propria criticità per il successo dell'azienda, significa avere un supporto oggettivo nel momento in cui occorre decidere se accettare o meno un ordine da un cliente. Avvalersi di una tale metodologia di analisi significa

Nota:

(*) A.D.D. s.r.l. Consulenza di Direzione per l'impresa.

avere la possibilità di stabilire, già in fase di preventivazione, la corretta formazione dei costi di ogni singola fase, così da poter ricavare la marginalità della commessa, del cliente e della linea di produzione.

Il caso aziendale

La Società, di medie dimensioni (circa 40 dipendenti), è attiva nel settore grafico da oltre trent'anni, operando soprattutto per commessa nelle seguenti linee di *business*:

- materiale punto vendita;
- *packaging*;
- editoria;
- cataloghi;
- servizi pre-stampa.

Poiché, come già anticipato, l'intero settore sta attraversando una fase di consolidamento in cui la concorrenza tra gli operatori è sempre più forte ed i livelli di marginalità tendono costantemente a diminuire, la Direzione ha deciso di avviare una revisione complessiva dei processi interni e del modello di controllo aziendale. L'obiettivo è quello di disporre di informazioni puntuali e sistematiche per elaborare alternative di scelta (di tipo *make or buy*), avviare le promozioni commerciali e di vendita più opportune, ed assumere decisioni di tipo strategico (mantenimento, consolidamento o chiusura di una linea di prodotto).

Obiettivi del lavoro

L'intervento si è articolato secondo le seguenti fasi:

1. analisi del piano delle voci della contabilità analitica;
2. valutazione critica della logica di costruzione e di alimentazione dei centri di imputazione (reparti produttivi, centri di costo di produzione, di spese generali, commerciali, ecc);
3. analisi di ragionevolezza dei criteri e dei parametri utilizzati per l'attribuzione dei costi industriali di produzione (diretti ed indiretti);
4. proposte migliorative (sia dal punto di vista dell'organizzazione che del *reporting*) per ridefinire complessivamente il modello di controllo di gestione al fine di supportare la strategia della società.

Lo stato dell'arte

Dall'analisi delle dinamiche del mercato emerge che l'operatività del settore non è caratterizzata da un andamento lineare delle vendite. Nello specifico è possibile individuare dei picchi di produzione in corrispondenza dei mesi di maggio, giugno, luglio e dicembre. È evidente come in un tale contesto sia

complesso prevedere, e quindi stimare con accuratezza, la dinamica dei carichi di lavoro (sia su base mensile che su base annuale), in quanto il mix dei prodotti venduti è suscettibile di variazioni considerevoli in relazione non solo alle variabili «cliente», e «prodotto», ma anche al fattore «periodo» (ovvero, «quando il cliente deciderà di comperare»).

Per quanto attiene agli acquisti, il costo della materia prima che incide maggiormente è quello della carta, seguita da inchiostri, vernici e lastre.

Come molte altre realtà di dimensioni e natura simili, la Società non è dotata di un sistema evoluto di MRP (*Manufacturing Resource Planning*), in grado di valorizzare e pianificare, con riferimento al portafoglio ordini di vendita, i volumi necessari di tutti i materiali di produzione. Comunque, la procedura operativa interna prevede l'inventario delle giacenze di magazzino con cadenza periodica (mensile per le materie prime di produzione cosiddette *critiche* - carta, inchiostri, vernici e lastre), e la verifica delle quantità consumate sulla base di estrazioni dati per le causali di movimentazione della produzione.

Struttura dei costi industriali di produzione

A livello operativo, il ciclo attivo e il ciclo passivo sono originati rispettivamente dagli ordini di vendita (acquisiti dagli agenti, dagli studi pubblicitari e dalle vendite direzionali) e dalle relative commesse interne di produzione. Gli elementi che tali commesse valorizzano sono i seguenti:

- le materie prime, in base:
 - al consumo effettivo per la carta;
 - all'utilizzo stimato per i materiali di consumo (desunte da consuntivi per lavorazioni analoghe);
 - al prezzo delle materie prime elencate sopra, aggiornato e fornito dal responsabile degli acquisti;
- il numero delle ore macchina, secondo una stima basata sui dati consuntivi per lavorazioni analoghe;
- le lavorazioni esterne, secondo il preventivo richiesto *ad hoc* al fornitore terzo;
- il costo orario industriale, secondo il costo medio orario preventivato nel budget (ed ottenuto come di seguito descritto).

Il preventivo così formulato viene sottoposto al cliente per l'approvazione.

In caso di accettazione, il sistema attribuisce un codice alla commessa gestionale del cliente e il preventivo passa dallo stato «In fase di accettazione» a «Confermato». In automatico si genera l'ordine di produzione associato al codice commessa. Il responsabile acquisti impegna il materiale (consultan-

do a sistema le disponibilità), e provvede, in caso di necessità, ad integrare il fabbisogno.

Al termine della lavorazione, viene stampato un consuntivo di commessa che riepiloga in dettaglio:

- le lavorazioni esterne, al costo consuntivo;
- il numero delle ore macchina, secondo le ore effettivamente lavorate dagli addetti;
- il costo orario industriale, secondo il costo medio orario ottenuto dalla contabilità industriale;
- le materie prime, in base:
 - al consumo effettivo, per quanto attiene la carta ed i materiali di consumo;
 - al prezzo effettivamente sostenuto.

L'analisi della struttura della contabilità analitica ha fatto emergere un piano delle voci di costo non del tutto aderente ad una corretta rappresentazione dei costi industriali di produzione (Tavola 1). Tale impostazione impattava negativamente sulla realizzazione dei preventivi di vendita, e quindi sulle commesse potenzialmente acquisibili, in quanto i costi presunti non erano coerenti con quelli effettivamente sostenuti. Al termine del nostro intervento, abbiamo potuto constatare che a seguito delle variazioni di impostazione della struttura dei costi di produzione (Tavola 2), alcune commesse che erano state valutate con un livello di marginalità in linea con le aspettative aziendali, in realtà con la nuova impostazione, risultavano in pareggio o addirittura in perdita. Ne è derivato che a livello complessivo aziendale alcune commesse acquisite da clienti che si ritenevano dare un contributo attivo alla profittabilità del conto economico aziendale in realtà avevano prodotto un effetto negativo. In secondo luogo, il lavoro di analisi per la definizione della nuova impostazione del piano delle voci di analitica ha consentito di ridefinire l'impostazione del conto economico gestionale e quindi la struttura e le modalità di predisposizione del budget economico aziendale (suddiviso nelle diverse linee di business). Questo è stato possibile riorganizzando la struttura delle entità del controllo (raggruppamenti di centri di costo omogenei) secondo il seguente schema:

1. Entità: «Linea di prodotto»

- materiale punto vendita;
- packaging;
- editoria;
- cataloghi;
- servizi di pre-stampa.

2. Entità: «Canale di vendita»

- agente;
- studi pubblicitari;
- direzionali.

3. Entità: «Area geografica»

Si alimenta automaticamente in relazione alla classificazione statistica «territorio» contenuta nell'anagrafica del canale di vendita.

4. Entità: «Reparto-CdC»

- Reparto Stampa
 - Stampa 6 colori;
 - Stampa 8 colori;
- Reparto Confezione
 - Taglio;
 - Piega;
 - Muller;
 - Bobst;
 - Manuale.
- Pre-Stampa
 - Impaginazione;
 - Rec. spese generali;
 - Imposizione;
 - CTP;
 - IRIS;
 - Prova colore;
 - Scanner.

5. Entità: «Commessa gestionale»

Si alimenta automaticamente sulla base della composizione dei centri di costo diretti di produzione.

6. Entità: «Sede»

Raccoglie tutti i centri di costo indiretti aziendali (costi di struttura, spese generali, oneri finanziari, ...).

Dopo aver rivisitato la contabilità analitica in questo modo, è stata definita, per l'entità «Linea di prodotto» una struttura dei costi di produzione diretti ed indiretti, oltre che dei costi diretti variabili di vendita, (come evidenziato nel conto economico sintetico - Tavola 4), così da poterne determinare il rispettivo margine industriale e il margine operativo.

Parallelamente, l'entità «Sede» è stata utilizzata per imputare nel conto economico gestionale tutti i costi non direttamente riconducibili ad una specifica linea di prodotto. Tali costi vengono riallocati sulle diverse linee in base a determinati *driver* di ribaltamento per avere una rappresentazione della marginalità complessiva di ogni linea di prodotti e complessivamente dell'azienda.

La procedura di riallocazione viene realizzata su base trimestrale per predisporre la reportistica direzionale definendo così un vero e proprio conto economico gestionale per Linee di prodotto e per Canale di vendita, in grado di evidenziare da una parte i differenti livelli di formazione della marginalità aziendale delle diverse linee di vendita (rispondendo alle domande: «Cosa e come vendo?»), e dall'al-

tra l'efficienza del canale di vendita (rispondendo alla domanda: «Attraverso quali canali vendo?»).

Budget: criteri e metodologia di costruzione

Il budget attualmente in uso consiste essenzialmente in una previsione annuale delle vendite, supportata da valutazioni oggettive del trend storico delle vendite rivisto alla luce delle condizioni di mercato e della sensibilità commerciale della Direzione. Successivamente, si elabora il budget dei costi industriali e di quelli generali di struttura (spese generali e amministrative e commerciali fisse).

Il budget è alimentato dai dati consuntivi dell'anno precedente, rivisti in funzione delle previsioni complessive del fatturato e della «sensibilità» professionale al mercato.

Il modello attuale non prevede la predisposizione del budget per linea di produzione e per canale di vendita; non è inoltre previsto il budget degli investimenti (che nel settore grafico si sostanziano principalmente nell'acquisto di macchinari per la stampa). Semestralmente i ricavi consuntivi delle vendite realizzati sono proiettati sull'arco temporale dei 12 mesi successivi. Il budget dei costi industriali è quindi riparametrato in base alla proiezione annua del consuntivo semestrale.

Il nostro suggerimento è stato quello di reimpostare il budget sulla base dei nuovi criteri di formazione del conto economico: si è deciso quindi di avvalersi di una base di dati storici biennale, oltre a quelli correnti (naturalmente suddivisi per le sei differenti linee di business). Infatti, ripercorrere più a ritroso richiedeva uno sforzo ed una strutturazione delle informazioni aziendali tali da non ripagare il lavoro.

A seguito di questo intervento, sono emerse differenze, anche significative, in relazione alle marginalità delle singole linee di produzione: si è quindi potuto comprendere analiticamente quale era la reale dinamica di formazione dei margini aziendali e quali fossero le linee che fornivano livelli più elevati di rendimento rispetto a quelle stabili e a quelle in perdita.

Dal punto di vista metodologico, una volta ricostruita la base informativa storica degli esercizi precedenti, in base alla nuova impostazione della contabilità analitica, si è proceduto all'elaborazione del budget economico dell'esercizio corrente, predisposto sulla stima del fatturato articolato per linee e per canali di vendita.

La fase successiva consisteva nell'elaborazione del budget dei costi di produzione, dei costi di struttura e degli altri costi generali anche questi sulla base del trend storico. Lo schema di conto economico in

uso precedentemente al nostro intervento era quello riportato in sintesi nella Tavola 3.

A seguito delle analisi sui dati storici, siamo riusciti ad ottenere le informazioni relative ai trend di vendita e alla strutturazione del costo del venduto; questi dati sono stati successivamente utilizzati per la predisposizione del budget dell'esercizio in corso.

Operativamente la suddivisione del budget aziendale per linea di prodotto è stata realizzata utilizzando i criteri definiti dall'analisi dello storico:

- incidenza ponderata dei ricavi di ciascuna linea sul totale delle vendite degli ultimi due esercizi, integrata dalle informazioni disponibili sul prospettico (quali ad esempio il portafoglio ordini acquisito, le offerte in fase di firma, il trend dei mesi di gennaio e febbraio 2005);
- analisi del trend storico delle commesse gestionali, distinte per linea di prodotto, per i clienti continuativi e per i clienti principali (ordinati secondo il criterio ABC), integrata dalle informazioni disponibili sul prospettico (es. ordini acquisiti, offerte alla firma);
- mensilizzazione delle vendite, per linea di prodotto, in relazione ai trend storici per rappresentare i picchi di stagionalità legati all'operatività caratteristica dell'azienda, integrata delle informazioni disponibili sul prospettico;
- confronto, per linea di prodotto e per totale azienda, con i dati relativi allo stesso periodo dell'esercizio precedente, ricostruito utilizzando la nuova impostazione.

Il modello di budget (Tavola 4), basato sullo schema descritto, ha consentito di ottenere:

- maggiore qualità e significatività delle informazioni contenute nel budget di vendita;
- margini aziendali per linea di prodotto (fatturato lordo, sconti, fatturato netto, margine industriale lordo e margine operativo);
- dati statistici di vendita (fatturato lordo, sconti, fatturato netto) riepilogati per linea di business, per canale di vendita e per area geografica;
- stima del punto tendenziale di pareggio (per linea di business);
- conto economico gestionale mensilizzato per la predisposizione del budget dei flussi di cassa.

Conclusioni

Nell'impresa i termini «misurazione» e «razionalità» si traducono nel sistema informativo di budget (pianificazione ex ante) e reporting (analisi ex post), nell'assetto organizzativo, fattori che evolvono nel sistema di controllo di gestione operativo e direzionale.

L'aver ridefinito un'impostazione generale della contabilità analitica e dei flussi procedurali di elaborazione delle commesse gestionali, nonché del budget aziendale, ha consentito all'azienda di:

- migliorare la qualità delle informazioni ottenibili in sede di pianificazione delle strategie di vendita attraverso:

- la scomposizione delle vendite per linea di prodotto, per canale e per area geografica;

- l'analisi delle commesse gestionali secondo le dimensioni: «linea di prodotto» e «cliente»;

- pianificare campagne promozionali mirate per ogni linea di vendita, avendo in evidenza l'effetto sulla marginalità delle medesime;

- disporre del dato relativo al punto di pareggio per definire un mix equilibrato di costi, utilizzabile anche per il pricing dei listini commerciali;

- avere a disposizione uno strumento in grado di gestire il budget aziendale secondo una logica rolling (3+9, 6+6, 9+3), non solo per la componente economica, ma anche per la valorizzazione del cash-flow. Infine a livello aziendale, l'aver identificato e definito un unico ambiente di analisi in cui tutti i dati vengono rilevati e storicizzati, ha consentito un miglioramento non solo in termini di qualità del dato, ma anche in termini di rapidità e di disponibilità delle informazioni oggetto di valutazione.

La logica di costruzione del modello di controllo di gestione (struttura della base dati, regole di alimentazione, tabelle dei fatti e relazioni tra esse, nonché logiche di calcolo) essendo coerente con gli elementi della strategia aziendale nonché basata sulle modalità secondo le quali pianificare e controllare i vari processi aziendali, permetterà sempre di effettuare un cambiamento a livello di sottosistemi gestionali (Erp, Finance, Commesse, ...) salvaguardando il modello di controllo strategico complessivamente definito.

L'appropriarsi degli elementi descritti sopra ha consentito alla Società di avere a disposizione un modello in grado di mettere sotto controllo le dinamiche economiche partendo dall'elemento di aggregazione di base del conto economico (i costi di formazione della commessa gestionale).

Tra questi benefici il più significativo è sicuramente quello di aver raggiunto, in generale, un alto grado di consapevolezza riguardo la formazione dei costi industriali per linea di prodotto. Nello specifico, invece, il più significativo è sicuramente quello di poter effettuare delle simulazioni verificando ex post l'allineamento tra i dati del budget e quelli consuntivi, non solo in termini di andamento delle vendite, ma anche a livello di marginalità per singole linee di prodotto.

RIVISTE

Amministrazione & Finanza ORO

Ipsosa Editore, Rivista bimestrale

- Prezzo abbonamento € 115,00
- prezzo a copia € 23,00

La Rivista costituisce un **autorevole punto di riferimento** su tutti i temi riguardanti il management aziendale (controllo di gestione, finanza, analisi di bilancio, pianificazione strategica e fiscale) e si rivolge a direttori amministrativo-finanziari e consulenti aziendali che vogliono approfondire tali temi con interventi di Autori di grande esperienza e competenza. Ogni numero affronta uno specifico argomento **in forma monografica**.

I temi previsti per il **2006** sono:

- 1) Transfer pricing
- 2) I value drivers
- 3) Project finance
- 4) Responsabilità sociale delle imprese
- 5) Market abuse e tutele del risparmio
- 6) Business intelligence

I titoli pubblicati nel **2005** sono:

- 1) La governance nel nuovo diritto societario
- 2) I fondi immobiliari - aspetti regolamentari e tributari
- 3) Quando il controllo di gestione diventa strategico
- 4) Dall'outsourcing al co-sourcing
- 5) Control governance
- 6) Supply chain management: casi aziendali di eccellenza nel campo della logistica

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsosa di zona**
(www.ipsosa.it/agenzie)
- **www.ipsosa.it**

