

# Dall'Activity Based Costing al Target Costing, dal costo “vero” al costo “obiettivo”.

Note critiche sui nuovi paradigmi della contabilità direzionale

Pietro Porqueddu\*

Marco Ruggieri\*\* - Email: [ruggieri@ssmain.it](mailto:ruggieri@ssmain.it)

\* Dottorando di ricerca - Università degli Studi di Cagliari

\*\* Associato di Ragioneria - Università degli Studi di Sassari - Località Serra Secca, 07100 SASSARI

## Sommario

Parte prima (di P. Porqueddu) - 1. Aspetti generali. 2. I principi ispiratori dell'*Activity Based Costing*. 3. Possibilità e limiti informativi dell'*Activity Based Costing*.

Parte seconda (di M. Ruggieri) - 4. Il *Target Costing*: dal costo “vero” al costo “obiettivo”. 5. Il *Target Costing*: caratteristiche operative e prassi applicativa. 6. Considerazioni conclusive.

## 1. Aspetti generali.

Negli ultimi anni le determinazioni analitiche impiegate per lo studio e l'analisi dei costi aziendali, al centro dell'attenzione da parte della dottrina ragionieristica, sono state oggetto di un processo di revisione dei tradizionali modelli di analisi, sempre meno rispondenti alle attuali esigenze decisionali<sup>1</sup>. Numerosi e di notevole rilevanza sono stati, infatti, i mutamenti ambientali che hanno caratterizzato la situazione produttiva della seconda metà di questo secolo. Così, l'automazione e l'integrazione dei processi produttivi, l'affermazione delle politiche di differenziazione produttiva volte all'acquisizione di vantaggi competitivi, basati non più unicamente sulla capacità di contenimento dei costi, ma sull'offerta di molteplici prodotti unici ed insostituibili; la maggiore attenzione alla logica gestionale della qualità, volta alla soddisfazione del cliente e al miglioramento continuo dei servizi collaterali alla produzione, quali l'assistenza tecnica, le modalità di distribuzione, di vendita e di pagamento<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Sull'argomento si veda, più ampiamente: KAPLAN R. S., JOHNSON H. T., *L'ascesa e il declino della contabilità direzionale*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

<sup>2</sup> “[...] L'affermazione crescente dei processi automatizzati e dei connessi modelli organizzativi è un evento che spinge a riflettere sull'efficacia dei sistemi contabili attualmente in uso. [...] La tecnologia produttiva si è notevolmente sviluppata offrendo la possibilità di introdurre processi produttivi fortemente automatizzati, svolti cioè senza l'intervento della mano d'opera diretta, e regolati dai computer. Si possono identificare vari livelli di automazione, ciascuno dei quali orientato al raggiungimento di finalità speci-

Le conseguenze di tali fenomeni, caratterizzanti il mutato ambiente produttivo, si riflettono, inevitabilmente, sulla complessa struttura dei costi aziendali e quindi sull'insieme degli elementi che formano il costo del singolo prodotto.

Muta la tradizionale proporzione tra costi variabili e costi fissi a favore dei secondi, rendendo un sistema di *costing* sensibile unicamente all'andamento dei primi poco rispondente alle nuove esigenze conoscitive<sup>3</sup>.

La mano d'opera diretta viene progressivamente sostituita dal capitale fisso, sino a rappresentare, in aziende fortemente automatizzate, non più del 5-10% del costo del prodotto; aumenta il peso dei costi indiretti, industriali e non, legati agli impianti e alla nuova complessità produttiva e non correlati al volume di produzione (attività di *set up*, programmazione della produzione, controllo della qualità, logistica, marketing, assistenza post vendita, e così via)<sup>4</sup>.

In seguito a queste modificazioni strutturali, il tradizionale utilizzo della mano d'opera diretta quale tipico parametro d'imputazione dei costi indiretti nei sistemi contabili tradizionali, ha perso significatività.

---

fiche. Un primo livello è rappresentato da macchine singole controllate da computer autonomi o in esse incorporati. In questa categoria rientrano i veicoli guidati elettricamente, le macchine utensili a controllo numerico, i robot e le altre attrezzature che richiedono informazioni locali e limitate. La prevalente finalità di questa forma di automazione è la sostituzione di gruppi di macchine o di lavoratori allo scopo di conseguire una migliorata qualità e una migliore efficienza produttiva. Ad un livello intermedio si situano forme di automazione che consistono in molte macchine singole interconnesse in grado di realizzare compiti multipli. Questi sistemi sono coordinati da un'unica unità computerizzata. Esempi di questo livello di tecnologia sono i CAD (*Computer Aided Design*), i CAM (*Computer Aided Manufacturing*), i CAE (*Computer Aided Engineering*) e gli FMS (*Flexible Manufacturing System*). Il loro scopo non è limitato alla produttività e alla qualità, ma comprende la possibilità di facilitare la variazione del mix di prodotti, di consentire il rapido lancio di nuovi prodotti, di ridurre i tempi di produzione e di consegna (*lead time*). Il più elevato livello di automazione prevede l'integrazione completa ed il collegamento dell'attività produttiva con tutte le altre ad essa connesse quali le attività logistiche e di assistenza, ma anche amministrative. Ci si riferisce a questo livello con l'acronimo CIM (*Computer Integrated Manufacturing*). Nelle imprese completamente automatizzate, la possibilità di svolgere compiti continuamente nuovi con efficienza, raggiungendo nel contempo elevati livelli di soddisfazione del cliente è giudicata massima.

[...] Le innovazioni produttive ed organizzative rammentate si accompagnano allo sviluppo senza precedenti della tecnologia dell'informazione (*information technology*). Oggi è possibile conoscere con estremo dettaglio e in tempi reali molto tempestivi informazioni sulle attività di produzione, di approvvigionamento e di vendita. E ciò a costi relativamente contenuti e che vanno rapidamente diminuendo. I problemi direzionali posti dalle innovazioni tecnologiche e organizzative, in presenza di una tecnologia dell'informazione sempre più efficiente, pongono seriamente in discussione i modelli consolidati a cui si ispira la Contabilità direzionale. Nelle imprese e tra gli studiosi si va affermando la convinzione che sia necessario elaborare nuovi paradigmi sui quali fondare i supporti informativi per la programmazione ed il controllo della gestione". SANTESSO E., *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1994, pag. 7 e segg.. Per approfondimenti si vedano, tra gli altri: MEREDITH J. R., HILL M. M., in SANTESSO E. (a cura di), *Pro e contro la nuova contabilità*, op. cit., pagg. 65-95; FARLEY J. U., KAHN B., LEBMANN D. R., MOORE W. L., *Modeling the choice to automate*, in *Sloan Management Review*, Inverno, 1987; HOWELL R. A., SOUCY S. R., *The new manufacturing environment: major trends for management accountants*, in *Management Accounting*, Luglio, 1987. Ancora, tra gli altri: BRUSA L., *Contabilità dei costi contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Milano, Giuffrè, 1995; PORTER M., *Il vantaggio competitivo*, Edizioni Comunità, Milano, 1987.

<sup>3</sup> BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione, creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991, pag. 132 e segg..

<sup>4</sup> Cfr. FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Clua Edizioni, Ancona, 1993, pag. 31 e segg..

Nel moderno contesto competitivo, è sempre più difficile rispettare il principio causale nella distribuzione dei costi indiretti utilizzando i tradizionali metodi di ripartizione, così aumenta la necessità di individuare nuove e adeguate modalità contabili di imputazione.

I convenzionali concetti di *full costing* e *direct costing*, idonei supporti decisionali ai problemi di valutazione delle rimanenze di magazzino e nei calcoli di convenienza economica, non sono più ottimamente applicabili in tutte le situazioni e tendono a rivelarsi inadeguati a rappresentare la nuova realtà aziendale ormai caratterizzata da bassi volumi di costi variabili<sup>5</sup>. L'incidenza crescente dei costi fissi impone di monitorare con grande attenzione il consumo delle risorse nel lungo termine, e di ridurre il periodo di ammortamento dei fattori pluriennali, in considerazione dell'incessante progresso tecnologico e della volubilità dell'ambiente esterno ed interno all'azienda<sup>6</sup>.

La contabilità svolta per centri di costo, in certe fasi tipiche della sua procedura, nasconde alcune possibili cause di distorsione del costo di prodotto.

Infatti, i costi dei fattori produttivi, dopo essere stati imputati ai vari centri, nel rispetto del criterio causale, sono ribaltati dai centri intermedi a quelli finali generalmente secondo una base unica di ripartizione, rappresentata dalle ore o dal costo della mano d'opera o dalle ore macchina, non certo capaci di misurare l'effettivo fabbisogno che, di tali attività ausiliarie, manifesta il singolo centro produttivo. I centri ausiliari, al contrario, meritano particolare attenzione, in quanto accolgono molte delle voci connesse alla differenziazione produttiva, la cui imputazione in base alle ore o al costo della mano d'opera costituisce un manifesto controsenso. Ne sono un esempio tipico i costi di progettazione dei prodotti, del controllo di qualità e di *set up* delle macchine. Si tratta di costi non correlati, per le diverse linee produttive, al volume di produzione, e che sarebbe più giusto ripartire, rispettivamente, in base al numero di interventi di variazione progettuale e al numero di lotti di produzione.

---

<sup>5</sup> “[...] Il Direct Costing, proprio in quanto il prodotto di un processo evoluto tecnologicamente si caratterizza per l'ampiezza del *margin* di contribuzione a fronte dei minimi costi diretti/variabili e di elevati costi comuni/fissi, risponde in misura sempre più inadeguata al rispetto del principio di competenza economica, che impone -ora anche per norma di Legge- l'assorbimento di una ragionevole e comunque congrua quota dei costi fissi sostenuti, a pena, in caso contrario, di rilevanti scompensi reddituali tra un esercizio e l'altro tanto più elevati quanto più è sensibile il divario delle giacenze iniziali rispetto a quelle finali”. FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 10.

[...] La distinzione tradizionale tra costi variabili e fissi diventa insignificante in quanto, ai fini dell'analisi del costo del prodotto, il periodo è sufficientemente lungo da considerare tutti i costi come variabili”. KAPLAN R. S., JOHNSON H. T., *L'ascesa e il declino della contabilità direzionale*, op. cit., pag. 237.

<sup>6</sup> “[...] I produttori sono di fronte ad insiemi più grandi di costi indiretti e ad un minor complesso di costi diretti [...] una situazione di costi indiretti crescenti indica che la definizione di costi indiretti deve essere rivista”. BERLINER C., BRIMSON J. A., *Gestione dei costi per i nuovi sistemi industriali*, Torino, Isedi, 1991, pag. 32.

[...] La contabilità tradizionale può essere all'origine di decisioni errate sui prodotti (prezzo di vendita, mix produttivo, decisioni di make or buy, accettazione di ordini speciali, ecc.) e getta poca luce sulle vie di miglioramento della gestione al fine di ridurre i costi di produzione dei beni o servizi”. BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 121.

Anche l'ultima fase di imputazione dei costi, che avviene per ribaltamento dei costi dai centri produttivi ai prodotti, determina la perdita di informazioni preziose riguardo al contributo dato dai centri ausiliari e i relativi costi gestionali, alla formazione del costo di prodotto<sup>7</sup>.

## 2. I principi ispiratori dell'Activity Based Costing.

Il sistema contabile denominato *Activity Based Costing* costituisce, nel moderno ambiente produttivo, uno dei più noti tentativi di soluzione dei problemi indotti dalla contabilità tradizionale, cercando di rendere più attendibile il calcolo del costo di prodotto attraverso metodologie innovative<sup>8</sup>.

Lo sviluppo di modalità produttive avanzate e la recente introduzione di nuove tecnologie a supporto di lavorazioni sempre più complesse hanno portato, come detto, notevoli variazioni nelle tradizionali classi di valori componenti i costi di produzione e determinato l'incapacità dei tradizionali sistemi di rilevazione di analizzare e tenere sotto controllo la crescente mole di costi generali. "[...] L'introduzione in fabbrica di sistemi di produzione avanzati [...] ha cambiato il contesto in cui i sistemi di calcolo dei costi si applicano. L'implicazione quasi ovvia per i progettisti dei sistemi di contabilità dei costi è che anche le metodologie di misurazione dei costi debbano cambiare. Si ricordi, infatti, che i sistemi di calcolo dei costi tradizionali assunsero la loro configurazione durante la prima metà del XX secolo, quando gli impianti manifatturieri erano progettati per una

---

<sup>7</sup> "[...] I sistemi tradizionali non danno risposte alle esigenze di analisi e controllo dei costi indiretti il cui trend di crescita è in funzione della complessità indotta dai mercati. Tali relazioni di causa-effetto sono del tutto ignorate e *invisibili* nelle metodologie tradizionali che concentrano l'attenzione, più che ai processi di formazione di questi costi, alla loro allocazione ai prodotti, utilizzando basi quasi sempre arbitrariamente collegate ai volumi (ore m.o.d., ore macchina, fatturato, numero pezzi, ecc.). [...] Più in generale, le metodologie tradizionali non mettono in luce gli effetti dovuti agli eccessi di differenziazione dei prodotti, mercati e canali in termini di variazione dei costi logistico-commerciali e gestionali-amministrativi. A seguito di questa perdita di contatto con la struttura reale dell'azienda, sono sempre più diffusi tra la direzione i dubbi sulla corretta valutazione dell'informazione di costo fornita dai sistemi tradizionali e quindi il sospetto di non conoscere la reale redditività dei prodotti". FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 32-33. Si veda anche: BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, op. cit., pagg. 121 e segg.; MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, Torino, Giappichelli, 1997, pagg. 3-46; BARALDI S., DEVECCHI C., *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Volume II*, Giappichelli, Torino, 1995, pagg. 451-458.

<sup>8</sup> "[...] Dopo anni di relativa stasi tecnologica, l'Activity Based Costing (ABC) è stato presentato come l'evoluzione più importante dell'ultimo trentennio in materia di metodologie e sistemi di calcolo dei costi a supporto dell'attività di direzione. L'ABC, letteralmente calcolo dei costi per attività ha recentemente suscitato accesi dibattiti e stimolanti discussioni". BARALDI S., DEVECCHI C., *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Volume II*, op. cit., pag. 151. Sul punto si legga anche: COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Padova, Cedam, 1994, pag. 117. "[...] Per quanto sia difficile identificare una precisa paternità, la nascita del termine si fa convenzionalmente risalire al periodo 1987/1988, quando furono pubblicati a cura di Johnson, Kaplan e Cooper vari libri e saggi su riviste specializzate in business e cost management. Il contributo di questi autori fu di ufficializzare e di ricondurre all'interno di un modello definito una serie di idee e di sperimentazioni scaturite sia dalla cultura accademica che dalle aziende più innovative a risposta della crisi dei sistemi tradizionali, in particolare nell'analisi dei costi indiretti". FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 33.

gamma di prodotti ridotta, i prodotti assorbivano simili quantità di risorse ed i costi di produzione erano principalmente funzione dei volumi di produzione. D'altra parte i costi non legati ai volumi rappresentavano una quota limitata dei costi totali"<sup>9</sup>.

I nuovi sistemi di produzione hanno cambiato l'aspetto della fabbrica e innescato fabbisogni informativi diversi; infatti, queste organizzazioni permettono la produzione di una vasta gamma di prodotti costruiti secondo le esigenze del cliente, con conseguente notevole incremento delle spese generali<sup>10</sup>.

L'incapacità di riflettere a livello di costo unitario la sempre maggiore componente di 'personalizzazione' dei prodotti, distorcendo l'effettiva quota di costi generali da attribuire, penalizza generalmente i prodotti maturi realizzati in grandi volumi, a vantaggio di prodotti nuovi che comportano il sostenimento di costi generali di progettazione, industrializzazione e messa a punto delle macchine superiori ai primi. Da ciò, ad evidenza, l'alterazione nei risultati dei calcoli, una delle più importanti limitazioni dei tradizionali sistemi di attribuzione dei costi che utilizzano basi di riparto quali le ore di mano d'opera diretta o le ore macchina<sup>11</sup>. "[...] Tale incapacità dà luogo al fenomeno che si indica in letteratura con il termine di *cross-subsidy*, ovvero sovvenzionamento incrociato di un prodotto rispetto ad un altro. E' infatti provato che i prodotti che hanno una bassa scala di produzione implicano maggiore complessità rispetto alle produzioni su vasta scala. La quota unitaria dei 'costi della complessità' (costi indiretti) addebitata ai prodotti della prima categoria dovrebbe essere, quindi, relativamente superiore rispetto a quelli della seconda. Tuttavia, poiché nei sistemi di calcolo dei costi tradizionali per l'allocazione dei costi indiretti si utilizzano basi di ripartizione legate ai volumi di produzione, le produzioni di vasta scala assorbono una frazione eccessivamente alta dei costi indiretti con effetto di 'sovvenzionamento incrociato' tra prodotti"<sup>12</sup>.

L'*Activity Based Costing*, o calcolo dei costi per attività, è un nuovo sistema *full costing*, svolto però secondo metodologie innovative, che articola i costi per attività e arriva a determinare il costo pieno di prodotto imputando ai prodotti porzioni crescenti di

---

<sup>9</sup> BARALDI S., DEVECCHI C., *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Volume II*, op. cit., pag. 455.

<sup>10</sup> Per un approfondimento si rinvia a: KAPLAN R. S., JOHNSON H. T., *L'ascesa e il declino della contabilità direzionale*, op. cit., pag. 240 e segg.; KAPLAN R. S., *Accounting lag: the obsolescence of cost accounting system*, in KLARK K. B., HAYES R. H., LORENZ C., *The uneasy alliance: managing the productivity-technology dilemma*, Harvard Business School Press Cambridge, Mass, 1985.

<sup>11</sup> Cfr. COOPER R., KAPLAN R. S., *How cost accounting distorts product costs*, in *Management Accounting*, April, 1988, pag. 24. Così anche BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 140, là dove si afferma che "[...] le modalità di imputazione dei costi, disperdendo i nuovi costi nel coacervo delle spese generali, finiscono per penalizzare i prodotti "vecchi", le cui minori esigenze di differenziazione generano in realtà costi inferiori per attività ausiliarie e di supporto. La conseguenza possibile è che non di rado le aziende sono indotte ad abbandonare o a trasferire altrove la produzione di articoli convenienti".

<sup>12</sup> BARALDI S., DEVECCHI C., *Sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Volume II*, op. cit., pag. 159. Si veda anche: COOPER R., *The rise of Activity-Based Costing - Part four: what do Activity-Based cost system look like?* in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Spring, 1988, pag. 43-44; SUSMAN G. I., *Product life cycle management*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Summer, 1989, pagg. 8-22; JONES G. R., BUTLER J. E., *La strategia aziendale: l'approccio transazionale*, in *Problemi di Gestione*, n. 10, Aprile 1989, pag. 11.

costi totali<sup>13</sup>. L'*Activity Based Costing* è un sistema di calcolo dei costi a consuntivo, che richiama l'attenzione del *management* sul concetto di attività che generano valore per l'impresa e suggerisce un sistema di calcolo che utilizza appunto le attività come oggetto di aggregazione intermedio fra prodotti e consumo di risorse.

"[...] L'*ABC* è sostanzialmente un approccio di gestione dei costi che si basa su una visione del business come una serie di attività, ognuna delle quali assorbe risorse. Esso propone di rivedere il concetto tradizionale della contabilità industriale secondo cui i prodotti consumano risorse (e costano in proporzione ad esse) e di sostituirlo con il nuovo corrispondente, secondo il quale sono le attività a consumare le risorse, mentre i prodotti consumano attività"<sup>14</sup>.

Caratteristica fondamentale dell'*Activity Based Costing* è inoltre l'abbandono della tradizionale distinzione tra costi fissi e variabili in relazione al volume produttivo, giacché i costi sono considerati tutti variabili nel lungo periodo, in funzione di nuove specifiche determinanti di costo.

"[...] I costi si definiscono variabili o fissi secondo il loro andamento al variare della complessità gestionale, solitamente definita in termini differenziazione della gamma produttiva (nuovi prodotti, nuovi modelli, nuove versioni, ecc.). In questo senso, molti costi si definiscono variabili, in quanto la differenziazione comporta il sostenimento di nuovi costi per la progettazione, la messa a punto delle macchine, la gestione degli ordini, il controllo della qualità, le modifiche tecniche, così come la semplificazione della gamma produttiva comporta un risparmio dei costi in questione, nonostante il volume di produzione resti sostanzialmente invariato"<sup>15</sup>.

Tali costi indiretti sono considerati variabili nel lungo periodo, poiché comportano tempi lunghi per la loro variazione, in quanto coinvolgono la capacità strutturale dell'azienda e necessitano di lunghi periodi riguardo alla decisione della loro effettiva modificazione.

Questa nuova metodologia contabile, che si basa sul concetto di attività come sinonimo di aggregato di operazioni di gestione elementari tecnicamente omogenee, rimanda al recente modello teorico di Porter che punta l'attenzione verso l'analisi delle attività che in azienda sono capaci di generare valore percepibile dal cliente (catena del valo-

---

<sup>13</sup> "[...] Neppure l'adesione del Full Costing quale metodo di determinazione del costo pieno di prodotto, viene, però, accettata nella sua veste tradizionale. Questo infatti comporta:

a) l'attribuzione dei costi diretti (materiali e mano d'opera) secondo parametri riferibili al consumo dei fattori in termini di unità di misura (kg, metri, ore di lavoro) procedendo poi alla valorizzazione sulla base di determinati prezzi;

b) l'attribuzione dei costi indiretti (costi generali di produzione, di ricerca, di progettazione, di marketing, di amministrazione, di vendita o commerciali) ai vari oggetti in base a convenzionali criteri di proporzionalità; in genere il parametro utilizzato è il costo della mano d'opera diretta, oppure le materie prime consumate". FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 22.

<sup>14</sup> FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 21.

<sup>15</sup> BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione, creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, op. cit., pag. 158.

re)<sup>16</sup>. Tali attività, che vanno dalla progettazione dei prodotti all'approvvigionamento, dalla produzione alla vendita, dalla consegna all'assistenza ai clienti, se economicamente ed efficacemente organizzate, permettono all'azienda di creare un vantaggio competitivo rispetto ai concorrenti<sup>17</sup>.

Le attività generatrici di valore possono essere classificate in tre categorie<sup>18</sup>:

- attività primarie relative alla creazione fisica del bene, alla fase di vendita, alla distribuzione e all'assistenza al cliente;
- attività di supporto alla produzione, aventi per oggetto l'approvvigionamento dei materiali, la gestione delle scorte, la progettazione, il controllo della qualità;
- attività infrastrutturali relative alla gestione in senso lato dell'azienda e alla sua amministrazione.

Così sommariamente classificate, le attività vanno poi di volta in volta disaggregate ed adattate in relazione alle peculiarità della singola azienda; il più delle volte non coincidono con gli aggregati dei centri di costo, ma sono ad essi trasversali.

L'esecuzione delle attività suddette porta, come immediata conseguenza, la generazione di una serie di costi di vario genere, per lo più indiretti. Le attività di supporto alla produzione meritano particolare attenzione, in quanto hanno assunto ultimamente notevole peso e si sono riconosciute responsabili di una gran mole di costi indiretti industriali, tipici dei contesti produttivi avanzati, identificabili in una nuova categoria di costi detta 'della complessità'<sup>19</sup>. Essi sono legati alla differenziazione produttiva, alle attività connesse all'acquisto di materiali, alle attività di ricevimento e ispezione del materiale in entrata, alla progettazione di nuovi prodotti, ai controlli relativi alla qualità dei vari prodotti, alla gestione della rete di vendita, e così via. Costi che sono riconducibili a vari

---

<sup>16</sup> “[...] Quest’ultima è l’insieme delle attività, cosiddette *di valore*, che concorrono a formare il valore aggiunto di ogni business aziendale e che stanno all’origine dei vantaggi competitivi. Le attività di valore, secondo la metodologia in oggetto, sono generalmente scomponibili in due grandi classi: *attività dirette* (primarie), specificamente impegnate a ‘creare valore’ per l’acquirente, e *attività indirette* (di supporto ed infrastrutturali), che svolgono un ruolo di supporto. [...] Le attività così identificabili sono specifiche per ogni azienda e vanno disegnate in funzione della sua <struttura strategica>”. BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione, creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, op. cit., pag. 155-156. Si veda anche: SAITA M., *Economia della qualità*, Isedi, Torino, 1991.

<sup>17</sup> Cfr. MERLI G., *L’azienda dinamica*, Isedi, Torino, 1997, pag. 42 e segg..

<sup>18</sup> Cfr. PORTER M., *Il vantaggio competitivo*, op. cit., pag. 43 e segg..

<sup>19</sup> “[...] Il sistema di allocazione dei costi generali basato sui volumi non riesce a tradurre la complessità produttiva, dovuta ai diversi volumi di produzione e alla diversa dimensione dei singoli prodotti, in corrispondenti consumi di risorse. E’ acquisito nella letteratura nord-americana che il sistema contabile tradizionale sovrastima i costi dei prodotti ad alto volume e sottostima quelli dei prodotti a basso volume, determinando errate valutazioni di redditività. Questo fenomeno è dovuto sostanzialmente all’incapacità del sistema contabile di allocare i costi delle attività di progettazione, setup, approvvigionamento, ecc., ai prodotti in funzione del reale sforzo compiuto per la progettazione e la produzione degli stessi. Si considerino, a titolo di esempio, le attività di progettazione e perfezionamento dei prodotti: i costi ad esse collegati vengono usualmente allocati ai prodotti in funzione dei volumi di produzione, quando in realtà il loro ammontare è influenzato dai volumi solo in misura ridotta ed è maggiormente legato alla ‘complessità’ dei prodotti stessi”. COLLINI P., *Sistemi di rilevazione per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 129.

tipi di transazioni, intese come "[...] operazioni che comportano scambi di materiali e/o informazioni necessari per lo svolgimento della produzione"<sup>20</sup>.

Le transazioni interne, quali fattori che determinano il consumo delle risorse alla base dei costi indiretti di produzione, possono essere suddivise in quattro gruppi:

- *transazioni logistiche*, relative al ricevimento, alla movimentazione e alla spedizione delle materie prime, dei semilavorati e dei prodotti finiti;
- *transazioni di bilanciamento*, finalizzate a garantire i fattori produttivi di lavoro e di mezzi in quantità adeguate ai fabbisogni che si manifestano attraverso ordini di acquisto, di produzione;
- *transazioni di qualità*, pertinenti ai controlli che devono garantire il rispetto di determinati standard di qualità prefissati;
- *transazioni di cambiamento*, connesse ad attività e processi che hanno lo scopo di modificare le materie necessarie per l'ottenimento dei prodotti, modifiche ai progetti, ai cicli di produzione, agli *standards*, e così via.

Il controllo e la riduzione dei costi generali di produzione passa quindi attraverso il controllo delle 'transazioni' che li generano<sup>21</sup>.

I costi delle attività qui descritte variano non in relazione al volume di produzione, ma ad altri fattori collegati al grado di differenziazione dei prodotti, dei mercati, dei fornitori, al diffondersi di processi produttivi automatizzati, al fabbisogno di riprogettazioni, di riattrezzaggio delle macchine. Caratteristica comune delle attività corrispondenti a transazioni, è quella di procurare al prodotto quelle peculiarità in grado di differenziarlo rispetto ai concorrenti; caratteristiche di qualità, di unicità, di varietà della gamma e di tempestività nella consegna, che assumono valore per il cliente<sup>22</sup>.

Per collegare il concetto di attività agli oggetti finali occorre definire validi determinanti di costo, in grado di esprimere il numero di transazioni richieste da ciascun prodotto, al fine di poter attribuire i costi indiretti delle attività corrispondenti. Si tratta dei *cost driver*, che consentono di individuare la relazione causale tra il valore delle risorse consumate dalle attività e il volume di attività domandate dall'oggetto di calcolo finale<sup>23</sup>; "[...] il *cost driver* è un indicatore quantitativo il cui andamento è considerato correlato alla frequenza/ampiezza dell'attività collegata e quindi al volume di risorse

<sup>20</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 142; traduzione da: MILLER J. G., VOLLMAN T. E., *The hidden factory*, in *Harvard Business Review*, september-october, 1985, pag. 124 e segg..

<sup>21</sup> MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 50.

<sup>22</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 128-130; BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione, creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, op. cit., pag. 142.

<sup>23</sup> "[...] Per ogni singola attività viene identificato il fattore determinante il consumo di risorse nello svolgimento dell'attività stessa (cost driver). Si tratta, in genere, dei fattori che determinano l'intensità con cui una data attività viene prestata e sono solitamente, definiti in relazione alla produzione fisica dei prodotti. Nella funzione del consumo delle risorse, i fattori determinanti rappresentano le variabili esogene che inducono il consumo delle risorse stesse, il quale rappresenta la variabile endogena della funzione. [...] I fattori determinanti il consumo delle risorse sono funzione del volume e anche di altri molteplici elementi non correlati esclusivamente al volume. A titolo di esempio si consideri l'attività di setup (attrezzaggio) delle attrezzature di produzione; il consumo di risorse in questa attività è funzione, tra l'altro,

relato alla frequenza/ampiezza dell'attività collegata e quindi al volume di risorse impiegate"<sup>24</sup>. L'utilizzo dei *cost driver* permette di identificare e controllare le cause che generano le attività, monitorando il numero di eventi aziendali necessari agli oggetti e in base ai quali le attività devono essere attribuite ad essi. La scelta dei fattori determinanti il consumo delle risorse da parte delle attività avviene all'interno dell'organizzazione, in funzione della rispondenza a determinati requisiti che ne consentono il corretto impiego: devono essere misurabili, controllabili e accettati come indicatori significativi del consumo delle attività.

In antitesi alla logica tradizionale, non si individuano centri di costo come "[...] punti di accumulo indiscriminato dei più disparati costi indiretti"<sup>25</sup>, ma si definisce una 'mappa' delle attività su cui distribuire i costi delle risorse consumate dalle attività stesse, in base alle ore di lavoro delle stesse o ad altri parametri detti *resource driver*<sup>26</sup>. Successivamente, i costi generati dalle attività sono distribuiti agli oggetti di calcolo in base ai *cost driver* più rappresentativi per ognuna; altrimenti, le attività, ed i costi ad esse relative, sono raggruppate in macroattività (*activity pool*) accomunate dallo stesso criterio di proporzionalità nei confronti degli oggetti finali di riferimento.

### 3. Possibilità e limiti informativi dell'Activity Based Costing.

Attraverso l'utilizzo dell'*Activity Based Costing* è possibile pervenire ad una configurazione di costo che cerca di riflettere in modo obiettivo il reale consumo delle risorse e perseguire una molteplicità di altri scopi<sup>27</sup>:

- assumere decisioni strategiche relative ai prodotti;

---

del numero di setup, della dimensione dei lotti di produzione, del volume di produzione, della tecnologia impiegata, della successione dei diversi prodotti nel processo, del numero di parti componenti un dato prodotto e della standardizzazione delle parti componenti i diversi prodotti". COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 123. Sul concetto di *cost driver* si veda, tra gli altri: COOPER R., *The rise of Activity-Based Costing - Part four: what do Activity-Based cost system look like?* in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Fall, 1988, pagg. 4-14; KAPLAN R. S., *One cost system isn't enough*, in *Harvard Business Review*, January-February, 1988.

<sup>24</sup> FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 35.

<sup>25</sup> QUAGLI A., *L'Activity Based Costing quale metodo di calcolo dei costi di produzione: principi ispiratori e caratteristiche operative*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, n. 4, Luglio-Agosto 1991, pag. 745.

<sup>26</sup> "[...] Alcuni tipici *resource driver* possono risultare:

- il numero di persone impiegate;
- la superficie occupata;
- i chilowattora consumati;
- i terminali utilizzati;
- le stime dei carichi di lavoro". MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 63; per ulteriori approfondimenti si rinvia a: COOPER R., KAPLAN R. S., *The design of cost management system*, Prentice Hall, New York, 1991; COOPER R., KAPLAN R. S., *Activity Based System: measuring the cost of resource usage*, in *Accounting Horizons*, September, 1992.

<sup>27</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed activity based costing*, op. cit., pag. 146 e segg.; FARNETI G., SILVI R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino, 1997, pagg. 204 e segg..

- controllare l'economicità dei singoli prodotti ed intervenire con eventuali azioni di riduzione dei costi;
- programmare il fabbisogno di risorse da parte delle attività, ed in questo modo facilitare l'attività di pianificazione e budgeting.

Le decisioni strategiche riguardanti i prodotti che l'*Activity Based Costing* è in grado di guidare sono connesse alla definizione del volume di produzione, la vendita di determinati prodotti, il loro ridimensionamento, oppure l'eliminazione dal processo produttivo<sup>28</sup>, l'introduzione di nuovi prodotti, la variazione del loro prezzo di vendita, la loro riprogettazione, la realizzazione con diverse tecnologie o l'opportunità di esternalizzare tale produzione<sup>29</sup>.

Le decisioni strategiche in esame sono di lungo periodo, in quanto coinvolgono le risorse da cui dipende la capacità produttiva aziendale. L'*Activity Based Costing*, pur delineando un costo pieno di prodotto, si fonda sul presupposto che tutti i suoi costi siano variabili nel lungo periodo, pertanto ben si inserisce in tali tipi di processi decisionali dove "[...] alcuni costi generalmente considerati fissi, in realtà variano nel lungo periodo, in funzione della diversità e della complessità dei prodotti e non del volume di produzione"<sup>30</sup>; esso evita, inoltre, i rischi, già esposti, di 'sovvenzionamento incrociato' tra

---

<sup>28</sup> "[...] L'ABC è idoneo a produrre informazioni per lo sviluppo e progettazione di nuovi prodotti, dato che permette la determinazione dei costi connessi alla produzione dei nuovi prodotti secondo criteri più rispondenti alla realtà rispetto al metodo contabile "tradizionale" basato sull'allocatione dei costi sulla base del volume di produzione". COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 132. Si veda anche SHANK J. K., GOVINDARAJAN V., *Strategic cost analysis. The evolution from managerial to strategic accounting*, Irwin, Homewood, Ill, traduzione italiana *La gestione strategica dei costi*, Il Sole 24 Ore, 1996.

<sup>29</sup> Cfr. BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione, creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, op. cit., pag. 157.

<sup>30</sup> COLLINI P., *Sistemi di rilevazione per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 161.

"[...] I critici dell'ABC sostengono che il "costo vero" – ovvero il costo di prodotto ABC - per quanto accurato, non è in grado di orientare correttamente le decisioni. Il costo di prodotto calcolato per mezzo di un sistema ABC è, infatti, un costo pieno di prodotto. I critici non mettono in dubbio la metodologia di calcolo ABC – sistema di calcolo dei costi a basi multiple -, ma la configurazione di costo di prodotto a cui si giunge attraverso un sistema ABC - ovvero il costo pieno. In materia di costi a supporto delle decisioni, la letteratura accademica abbonda di esempi nei quali, in base ad un approccio marginalistico, si dimostra che il costo variabile è per eccellenza, l'informazione rilevante nelle decisioni operative. L'approccio marginale si basa sul principio che se l'azienda ha sostenuto un certo ammontare di costi fissi per dotarsi di un certo livello di capacità produttiva, tali costi rimarranno costanti ed invariati nel breve periodo qualsiasi siano le decisioni operative prese. In quest'ambito i costi variabili rappresentano i costi di breve periodo, mentre invece i costi pieni hanno una valenza di lungo periodo, poiché tengono conto dei costi fissi che l'azienda deve comunque sostenere per assicurarsi il mantenimento della capacità produttiva e la sopravvivenza nel lungo andare. La critica sembra riaccendere un vecchio dibattito in merito all'utilizzo del costo pieno per il calcolo dei costi di prodotto [...] la cui utilità in alcuni casi è negata. [...] Inoltre i costi rilevanti nelle decisioni di gestione operativa sono i costi futuri, mentre il costo calcolato con il sistema ABC è un costo a consuntivo". BARALDI S., DEVECCHI C., *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Volume II*, op. cit., pag. 470.

In proposito si veda anche: JOHNSON H. T., KAPLAN R. S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, op. cit., cap. 10; BUBBIO A., *L'Activity Based Costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali*, op. cit.; CODA V., *I costi di produzione*, op. cit.; POTITO L., *Natura del "Direct" o "Variable costing" e i suoi impieghi*, op. cit.; SPRANZI A., *Calcolo dei costi e decisioni aziendali*, op. cit.; SPRANZI A., *Il calcolo dei costi nelle imprese industriali*, op. cit.; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, op. cit.; DRURY C., *Activity Based Costing*, in *Management Accounting*, September, 1989; AN-

prodotti dovuti a metodi di imputazione basati sul solo volume di produzione<sup>31</sup>. Il metodo *Activity Based Costing* mette in luce l'onerosità di alcuni prodotti ad alto contenuto innovativo considerati strategicamente rilevanti, portando a considerare gli svantaggi conseguenti ad un eccessivo allargamento della gamma produttiva<sup>32</sup>.

Le decisioni che riguardano la scelta tra la realizzazione all'interno dell'azienda o l'affidamento a terzi di alcune produzioni sono facilitate da un sistema *Activity Based Costing*, in quanto dovrebbero essere prese considerando anche i costi addizionali generati dalle attività necessarie al coordinamento con i fornitori esterni, ben evidenziabili con tale metodologia<sup>33</sup>.

Il monitoraggio dei costi di prodotto, al fine di ridurli e di migliorare l'efficienza aziendale, è reso possibile attraverso interventi correttivi che mirano a semplificare il processo produttivo<sup>34</sup>, a stimolare le modifiche di prodotto, a migliorare la qualità e ridurre i costi delle ispezioni<sup>35</sup>.

Il terzo scopo riguarda la corretta programmazione delle risorse che danno origine ai costi indiretti<sup>36</sup>. Dal volume di produzione dei beni e dei servizi si può risalire alle unità

---

THONY R. N., REECE S. R., *Accounting, text and cases*, Eighth Edition, Irwin, Homewood, Ill, 1989; HUS-SIAN A., RICKWOOD C., *ABC Doesn't suit all*, in *Certified Accountant*, April, 1993; MACERLEAN N., *A New Down For Western Management?* in *Accountancy*, June, 1994.

<sup>31</sup> "[...] Volume-based costing can seriously distort the way a firm looks at its strategic options and the way it assesses the profit impact of its pricing and product emphasis decision. Transaction-based costing can help to clarify the cost dimension of such decisions. Armed with accurate cost information, the firms has a much better chance to construct and implement a viable strategy". SHANK J. K., GOVINDARAJAN V., *The perils of cost allocation based on production volumes*, in *Accounting Horizons*, December, 1988, pag. 78. Si legga anche: COOPER R., KAPLAN R. S., *How cost accounting distorts product cost*, in *Management Accounting*, April, 1988, pag. 25-26; BRUGGER G., *L'analisi economica delle decisioni aziendali*, in GUATRI L., a cura di, *Trattato di economia delle aziende industriali*, EGEA, Milano, 1988, pag. 15.

<sup>32</sup> Cfr. COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 162.

<sup>33</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, op. cit., pag. 153.

<sup>34</sup> "[...] Le esperienze di implementazione di sistemi ABC, tuttavia, dimostrano che gli effetti gestionali dell'ABC sono di gran lunga più importanti che la maggiore oggettività ed accuratezza del calcolo dei costi. Alcuni autori fanno persino riferimento all'ABC come un nuovo modo per gestire l'azienda. Ciò è giustificato dal fatto che *nel momento in cui si introduce un sistema di ABC* si raccolgono molte informazioni relative alle modalità con cui viene condotta e gestita l'azienda. Inoltre, l'identificazione stessa delle attività implica un'analisi molto minuziosa e la successiva razionalizzazione e l'eventuale ridisegno dei processi gestionali. [...] Le aspettative di miglioramento delle aziende in quest'ultimo caso si estenderebbero dalla maggiore accuratezza ed oggettività del costo di prodotto e di attività, all'influenza dei comportamenti organizzativi o alla revisione dell'intero assetto organizzativo dell'azienda (*business reengineering*)". BARALDI S., DEVECCHI C., *Sistemi di pianificazione, programmazione e controllo*, op. cit., pag. 471; a tale proposito si veda, tra gli altri: MACERLEAN N., *A new down for western management?*, in *Accountancy*, June, 1994.

<sup>35</sup> "[...] Un processo è definibile come un complesso di attività interrelate rivolto al raggiungimento di un determinato scopo". BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 156; su tale concetto si legga anche: DONNA G., *L'impresa competitiva*, op. cit., pagg. 51 e segg.; OSTINELLI C., TOSCANO G., *Controllare le cause dei costi: un caso aziendale*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 22, 1993.

<sup>36</sup> "[...] Le informazioni di costo costruite con l'ABC possono anche consentire di svolgere giudizi di sovrautilizzo delle risorse impiegate nelle diverse attività e quindi, in sede programmatica, sulla opportunità di una loro riallocazione nella combinazione produttiva o sulle esigenze di acquisizione o espulsione di fattori produttivi dalla combinazione; [...] l'informazione sul valore delle risorse inutilizzate in un certo periodo (o in altri termini della capacità non utilizzata dalle attività) rende maggiormente consapevoli dei

di attività indirette necessarie, misurate con l'opportuno driver e determinare il totale dei costi indiretti occorrenti<sup>37</sup>.

In questo modo l'*Activity Based Costing* rappresenta un valido supporto all'attività di programmazione, costituendo la base su cui pianificare un aumento di capacità produttiva aziendale o una riduzione delle risorse in eccesso.

La contabilità per attività fornisce, quindi, importanti informazioni che permettono di quantificare il volume di risorse consumate rispetto a quelle disponibili e di misurare il costo della capacità aziendale inutilizzata.

Considerando la capacità disponibile di ogni attività in un determinato periodo e calcolando il valore di costo per ogni unità di *driver* (*activity costing rate*), è possibile stimare il valore delle attività effettivamente utilizzate per la fabbricazione dei prodotti ed il costo della eventuale capacità inutilizzata<sup>38</sup>.

Tale calcolo consente di imputare ai prodotti solamente i costi relativi alle risorse effettivamente adoperate<sup>39</sup>. L'*Activity Based Costing* può quindi offrire un importante strumento di analisi delle potenzialità produttive aziendali e della loro utilizzazione. Le informazioni sul consumo di risorse possono essere impiegate in sede di programmazione delle attività, nelle decisioni riguardanti l'opportunità di sospendere l'utilizzo di alcuni fattori produttivi e l'eventuale riallocazione delle risorse.

Possiamo quindi osservare, in conclusione, che con la metodologia *Activity Based Costing* si tende a superare la differenza tra *full* e *direct costing*: si amplia la portata del secondo metodo fino ad una tendenziale identificazione con il primo. Il costo complessivo che si determina è formato dai costi diretti di prodotto, per i quali è possibile una quantificazione oggettiva e dai costi indiretti, attribuibili attraverso l'individuazione di *driver* che misurino, in modo il più possibile oggettivo, la domanda di attività da parte dei prodotti, arrivando, in tal modo, a trattare anch'essi come costi diretti<sup>40</sup>.

---

riflessi sui conti economici delle decisioni in ordine alla riallocazione dei fattori produttivi aziendali e dell'andamento futuro del loro consumo". MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 86.

<sup>37</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pagg. 156-159; BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione*, op. cit., pag. 157.

<sup>38</sup> Cfr. MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 80; per ulteriori approfondimenti si veda: COOPER R., KAPLAN R. S., *Activity-Based system: measuring the cost of resource usage*, in *Accounting Horizons*, September, 1992.

<sup>39</sup> Cfr. MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pagg. 79-85. Su questo aspetto si rinvia utilmente a: CECCHERELLI A., *Economia aziendale e amministrazione delle imprese*, Barbera Editore, Firenze, 1948, pagg. 178 e segg.; DE MINICO L., *Elasticità e relazioni dinamiche dei costi nelle imprese industriali*, Rondinella, Napoli, 1935; CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, pagg. 235-240; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas Libri, Milano, 1996, pagg. 402-406; COOPER R., KAPLAN R. S., *Measure costs right: make the right decision*, in *Harvard Business Review*, May-June, 1988; TURNEY P. B. B., *Common cents - The ABC performance breakthrough, cost technology*, Hillsboro, Or, 1991, pagg. 39-40; KAPLAN R. S., *In defence of Activity Based Cost Management*, in *Management Accounting (USA)*, November, 1992; SCOTT P., MORROW M., *Activity Based Costing and make or buy decisions*, in *Journal of Cost Management*, Winter, 1991.

<sup>40</sup> "[...] L'ABC permette il calcolo di costi di prodotto che maggiormente si avvicinano al <costo vero>, ma ignoto, considerato generalmente non ottenibile a causa dei costi congiunti e dei problemi di misura-

In questo caso, il costo pieno dovrebbe essere caratterizzato, quindi, da misurazioni dei costi indiretti di prodotto sufficientemente precise; da ciò deriva, altresì, che dovrebbero essere esclusi dal calcolo quei costi per i quali non è possibile individuare un legame con lo specifico prodotto.

Non tutti i costi aziendali, tuttavia, possono essere imputati ai prodotti secondo la dinamica descritta. Infatti, per i costi indiretti relativi ad attività generali di produzione (i costi del personale di direzione dello stabilimento, gli ammortamenti dei fabbricati e degli altri beni, i premi di assicurazione, le spese di illuminazione, di riscaldamento, telefoniche e così via) è difficile individuare un collegamento con i prodotti come tipicamente avviene per le attività produttive e di supporto. Pertanto, l'imputazione degli elementi di costo succitati ai fini della determinazione del costo industriale dei prodotti, anche nell'*Activity Based Costing* continua ad avvenire secondo tecniche in uso nelle tradizionali metodologie contabili, senza significative evoluzioni in termini di attendibilità e oggettività nella determinazione del costo di prodotto<sup>41</sup>.

Problema identico si presenta quando si vuole determinare il costo pieno di prodotto in relazione a costi di tipo amministrativo e commerciale; alcune volte questi costi, come i precedenti, sono attribuiti in base alle ore di mano d'opera diretta con tutte le imprecisioni note, derivanti dall'attribuzione di spese in base a parametri legati al volume di produzione. Altre volte i costi commerciali sono imputati in base al volume dei ricavi di vendita; anche in questo caso, sarebbe opportuno distinguere le diverse classi di attività in modo da migliorare l'imputazione ai prodotti o ad altri oggetti di calcolo<sup>42</sup>.

I limiti di questo sistema di *costing* esistono e non sono trascurabili: sono connessi alla natura dei costi che si vanno ad indagare, appunto costi comuni a più oggetti ed indiretti, quindi non oggettivamente misurabili e si scontrano con le difficoltà di trovare un legame causale tra i suddetti costi e i prodotti finali<sup>43</sup>.

#### 4. Il Target Costing: dal costo "vero" al costo "obiettivo".

Gli strumenti contabili sviluppati dalle aziende giapponesi, da sempre orientate alla eliminazione degli sprechi e al miglioramento delle prestazioni dei processi, conciliano la ricerca delle cause sottostanti il costo del prodotto con l'esigenza di informazioni volte a supportare le decisioni strategiche aziendali ed il controllo di gestione<sup>44</sup>.

---

zione". COOPER R., *The rise of Activity-Based Costing - Part one: what is an Activity Based Cost System?*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Fall, pagg. 41-48.

<sup>41</sup> "[...] Costo industriale in senso lato [...] perché è una configurazione che include i costi dell'area tecnico-produttivo-logistica e quindi abbraccia una gamma di costi più ampia di quella accolta nel tradizionale costo industriale". BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pagg. 130-131.

<sup>42</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pagg. 137-139.

<sup>43</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 160.

<sup>44</sup> "[...] In pratica, le aziende giapponesi sono riuscite a realizzare dei sistemi di contabilità direzionale in grado di creare quell'impegno, *commitment*, verso il miglioramento continuo (*kaizen* in giapponese) e l'eliminazione degli sprechi (*muda*), che è assolutamente necessario per raggiungere elevati livelli di

Il rilievo dato al mercato ed al cliente giustifica lo sviluppo di una contabilità direzionale che non si occupi più, unicamente, dell'individuazione del costo "vero" di prodotto e delle modalità di consumo delle risorse impiegate nei processi aziendali, ma anche della ricerca di dati utili a definire ed avvalorare le scelte ed i programmi del *management*, in un ambiente caratterizzato da elevata innovazione tecnologica e crescente competizione internazionale<sup>45</sup>.

La strategia competitiva basata sulla differenziazione di prodotto permette nuove segmentazioni di mercato e lo sviluppo di opportunità concorrenziali alternative alle politiche di contenimento dei costi e di riduzione del prezzo dei prodotti<sup>46</sup>.

La dispendiosa attività d'innovazione e di ricerca e sviluppo sottostante l'introduzione di nuovi prodotti, mal si concilia, però, con cicli di vita dello stesso sempre più brevi, che potrebbero ostacolare il recupero delle spese precedentemente sostenute. Tutto ciò giustifica una ridefinizione dell'importanza data alle singole fasi del ciclo e una maggiore attenzione alla fase di progettazione, precedente la messa in produzione del prodotto, divenuta ormai una variabile competitiva fondamentale<sup>47</sup>.

"[...] L'ideazione e la progettazione, quest'ultima suddivisa nelle fasi di definizione delle specifiche tecniche basilari, dell'ingegnerizzazione precedente la produzione in serie e della pianificazione del processo, rappresentano i momenti più importanti per il successo del prodotto sul mercato"<sup>48</sup>. Risulta quindi fondamentale definire già in questa prima fase gli investimenti necessari per il lancio di un nuovo prodotto e le spese che l'impresa dovrà sostenere durante l'intero ciclo di vita dello stesso<sup>49</sup>.

---

competitività". TOSCANO G., *La contabilità direzionale nelle imprese giapponesi: tra controllo strategico e cost management*, in SCARLATTA R., TOSCANO G., a cura di, *La contabilità direzionale nelle imprese giapponesi. Un altro vantaggio competitivo nascosto?* Unicopoli, Milano, 1993.

<sup>45</sup> Cfr. MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pagg. 207-213.

<sup>46</sup> Sull'argomento si legga, ampiamente: PORTER M. E., *Competitive strategy. Techniques for analysis industries and competitors*, The Free Press, New York, 1980.

<sup>47</sup> "[...] L'attenzione al momento in cui effettivamente le risorse vengono consumate non implica necessariamente che esista una coincidenza tra momento del sorgere di un costo e momento della sua 'generazione'. Il momento in cui le risorse sono impiegate non rappresenta necessariamente il momento decisionale in cui il consumo delle risorse viene governato. A questo riguardo, è necessario considerare quali sono i fattori che incidono sul consumo delle risorse nella fase di produzione. Il volume di produzione è sicuramente uno dei fattori determinanti dei costi di produzione, ma non certamente l'unico. Altri elementi sono importanti e più opportunamente governabili. Tra questi sicuramente il modo in cui il prodotto è stato disegnato e la configurazione del processo di produzione". COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 225.

Inoltre, si legga, tra gli altri: MARELLI A., *Il monitoraggio delle attività critiche nel processo di sviluppo di nuovi prodotti: il ruolo degli indicatori*, in *L'innovazione nell'economia delle aziende*, Atti del II Workshop Nazionale Aidea Giovani, Esi, Napoli, 1996; CLARK K. B., FUJIMOTO T., *Product development performance*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1992..

<sup>48</sup> MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 211.

<sup>49</sup> SAKURAI M., *Target Costing and how to use it*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Summer, 1989. Traduzione in *Il Target Costing: logiche di calcolo e modalità d'impiego*, in SCARLATTA R., TOSCANO G., a cura di, *La contabilità direzionale nelle imprese giapponesi. Un altro vantaggio competitivo nascosto?* op. cit..

Numerose analisi del processo di formazione dei costi rivelano che circa il 90% dell'ammontare dei costi di un prodotto, sostenuti durante il suo ciclo di vita, è influenzato dalle scelte attuate nel periodo antecedente l'inizio della produzione. Da ciò, pertanto, l'esigenza di prevenire i costi nella fase di progettazione,

“[...] Da un punto di vista decisionale è dunque di estrema importanza quanto viene fatto nelle fasi che precedono la produzione, mentre la possibilità di incidere sul costo del prodotto durante la sua lavorazione è limitata ad una quota ridotta dei costi totali. [...] Dal momento dell'avvio del processo produttivo, l'ammontare di risorse impiegato è determinato soprattutto dal volume di produzione, e quindi da una variabile non controllabile direttamente dalla fabbrica, e dal modo in cui si riesce a raggiungere l'efficienza della gestione dei processi di produzione, date la configurazione dei prodotti e dei processi”<sup>50</sup>.

Una volta avviata la fase di produzione le possibilità di intervento, e di miglioramento quindi, si limitano notevolmente e l'efficienza dei processi deve essere ricercata, con l'ausilio di idonei strumenti contabili, nelle fasi ad essa precedenti. In altri termini, è necessario il supporto di strumenti che siano in grado di mettere in relazione il consumo delle risorse con il processo decisionale che lo precede e ne è causa, che sia capace di proiettare e stimare i costi collegati alle diverse alternative progettuali<sup>51</sup>.

In questo senso, il *Target Costing* rappresenta, senza dubbio, lo strumento più adatto per rappresentare, non tanto il costo reale del prodotto, con riferimento alle risorse consumate dallo stesso, quanto piuttosto, in quel determinato momento, il massimo costo attribuibile al prodotto/servizio oggetto di analisi, tenendo in considerazione la domanda, la capacità di assorbimento del mercato, il prezzo più alto che il cliente è disposto a pagare in relazione alle prestazioni che il prodotto/servizio offre ed il margine di profitto desiderato dall'azienda<sup>52</sup>.

---

piuttosto che limitarli successivamente. Cfr. BURCH J. G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione. Impatto delle nuove tecnologie*, Egea, Milano, 1997, pag. 895.

Sui vantaggi derivanti dalla pianificazione e prevenzione dei costi si veda, tra gli altri: DE MAIO A., BELLOCCI A., CORSO M., VERGANTI R., *Gestire l'innovazione ed innovare la gestione*, Etas Libri, Milano, 1994, pagg. 157-158.

<sup>50</sup> COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 226. Inoltre, si veda: BERLINER C., BRIMSON J. A., *Cost management for today's Manufacturing advanced: the CAM-I conceptual design*, Harvard Business School Press, Boston, Mass, 1988, pag. 187.

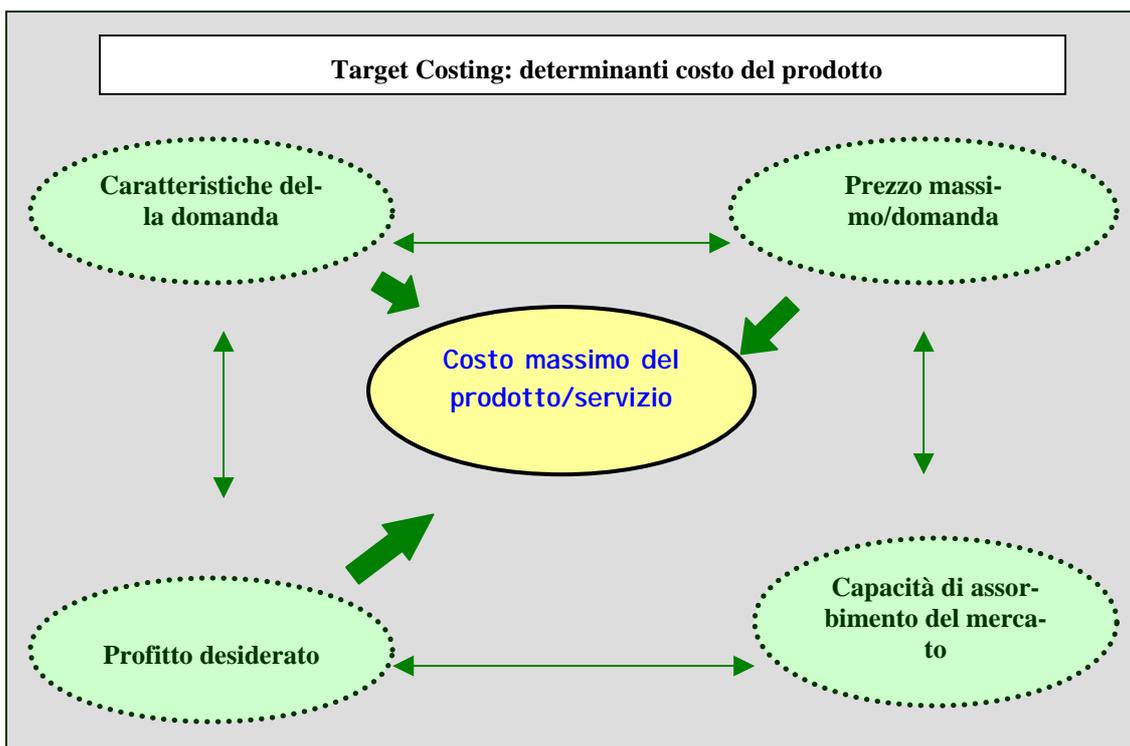
<sup>51</sup> “[...] For repetitive-process industries that produce homogeneous products, the design and planning phase in a product cycle life are no as important for cost management as they are in assembly-oriented industries. Therefore, in the 1960's, the main focus of cost control was on the production phases”. SAKURAI M., *Target Costing and how to use it*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, op. cit., pag. 39.

<sup>52</sup> Sakurai fa risalire l'introduzione del target costing alla metà degli anni settanta, nell'ambito del settore automobilistico giapponese e dell'industria di componenti ad esso collegata: il primo caso dallo studioso documentato si riferisce all'Asugi Motor Parts, del gruppo Nissan, nel 1976. SAKURAI M., *Target Costing and how to use it*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, op. cit..

Altri studiosi riportano che la Daihatsu (azienda automobilistica giapponese) fin dal 1970 ha emanato il “*Target Costing Implementation Manual*”, una guida nella quale sono rintracciabili i primi concetti della tecnica in parola, sia pure ad un livello non perfezionato come quello attuale. La Daihatsu, in effetti, sembra essere l'azienda che più di ogni altra ha formalizzato il *target costing*, enucleando stabilmente nella propria struttura organizzativa degli uffici preposti specificamente a tale attività. KATO Y., BOER G., CHOW CHEE W., *Target Costing and integrative management process*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Spring, 1995.

Altri fanno risalire al 1965 lo sviluppo, da parte della Toyota dei primi programmi di *target costing*. TANAKA T., *Target costing at Toyota*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Spring, 1993.

Il *Target Costing* è insomma un obiettivo di spesa da definire nelle fasi precedenti la produzione, per la cui determinazione è necessario un accurato studio effettuato integrando diverse aree funzionali dell'azienda (ricerca e sviluppo, marketing, produzione, approvvigionamento), per progettare un prodotto ad elevato valore per il cliente e prevedere in maniera completa ed accurata le potenziali fonti di costo e le potenziali difficoltà della fase produttiva successiva.



## 5. Il Target Costing: caratteristiche operative e prassi applicativa.

Il *Target Costing* considera il costo di prodotto un “[...] valore obiettivo dipendente da altre due variabili sovrastanti: il prezzo di mercato previsto per l’introduzione del nuovo prodotto ed il margine di profitto ad esso relativo”<sup>53</sup>. Esso coinvolge il periodo che va dalle prime ricerche di mercato sui bisogni dei consumatori che il prodotto deve soddi-

---

In questo senso, un notevole contributo venne dato dal dipartimento della difesa statunitense, che per lo sviluppo di nuove attrezzature pubblicizzò tale approccio con un memorandum dal titolo “*Design to cost*”. TANAKA M., YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL J. F., *Contemporary cost management*, Chapman & Hall, London, 1993. Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: FARNETI G., SILVI R., *L’analisi e la determinazione dei costi nell’economia delle aziende*, op. cit., pag. 57; MIOLO VITALI P., *Strumenti per l’analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 213; HORVARTH P., *Target Costing. State of the art report*, Arlington, Cam-I, 1993, pag. 52.

<sup>53</sup> FARNETI G., SILVI R., *L’analisi e la determinazione dei costi nell’economia delle aziende*, op. cit., pag. 55.

“[...] Target Costing is the antithesis of traditional american cost-plus (mark-up) thinking”. JOHNSON T. H., *Relevance regained*, The Free Press, New York, 1992, pag. 124.

sfare, alle ultime fasi del ciclo di vita del prodotto. I responsabili della progettazione, pertanto, possono intervenire sul processo produttivo attraverso un'attenta ricerca volta alla riduzione degli sprechi, eliminando le caratteristiche di prodotto non percepibili ed apprezzabili dal cliente, ma che possono originare un dispendio inutile di risorse.

L'attuazione del *Target Costing* impone una continua verifica del progetto di prodotto, per individuare la configurazione compatibile sia con l'obiettivo di costo prefissato, sia con le caratteristiche funzionali definite in sede di programmazione<sup>54</sup>. Alla base della sua attuazione si pone la *value engineering*, tecnica che consiste nel proiettare modalità di attuazione del prodotto tra loro alternative, in termini di *design*, componenti e struttura fisica, senza modificare i requisiti di funzionalità richiesti dai consumatori<sup>55</sup>.

Nella determinazione dei costi relativi ad un prodotto si ricorre all'analisi del valore dei prodotti, che individua le diverse funzioni associabili ad un prodotto (*functional analysis*)<sup>56</sup>. La progettazione, quindi, può essere opportunamente suddivisa in tre fasi:

1. identificazione delle diverse funzioni connesse ad un prodotto, con l'indicazione della funzione principale svolta dal prodotto e di quelle accessorie<sup>57</sup>;
2. valutazione del valore delle funzioni e definizione di quanto il cliente è disposto a spendere per una determinata caratteristica funzionale<sup>58</sup>;

---

<sup>54</sup> Cfr. COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 232.

<sup>55</sup> “[...] Il *value engineering* si propone, quindi, in fase di progettazione del bene, di massimizzarne il valore, aumentandone le prestazioni e/o riducendone i costi. Poiché la diversità dei prodotti (o modelli) dipende essenzialmente dalla diversità di ‘bisogni’ dei clienti, il *value engineering* procede massimizzando il valore del bene per ogni tipologia di bisogno. Questo modo di operare, se applicato con sistematicità sui singoli prodotti, tende a generare una proliferazione di parti e di processi produttivi differenti, ritagliati su misura sulle singole funzioni svolte da ogni parte. In queste situazioni il *value engineering* consente una riduzione solo apparente del costo del prodotto, poiché non tiene conto della complessità gestionale e dei costi ad essa associati, indotti dall'aumento della tipologia di componenti, materiali e processi”. BIANCHI F., *La gestione dei costi in fase di progettazione: il v.r.p. e il value engineering*, in FARNETI G., SILVI R., a cura di, *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, op. cit., pag. 84.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: TANAKA M., *Cost planning and control systems in the design phase of a new product*, in MONDEN M., SAKURAY M., edited by, *Japanese management accounting: a world class approach to profit management*, Productivity Press, Cambridge, 1989.

<sup>56</sup> Cfr. YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F., *Cost management through functional analysis*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Spring, 1989, pagg. 14-19; WEILLER G., *L'analisi del valore*, Franco Angeli, Milano, 1990.

<sup>57</sup> “[...] I tecnici aziendali predispongono la mappa delle funzioni del prodotto, che assume spesso una forma ramificata per i rapporti di importanza tra le diverse funzioni espletate (da cui il termine albero delle funzioni). In particolare, viene fatta una distinzione tra le funzioni soft e quelle hard, intendendo con le prime la gamma di utilità ‘immateriali’ del prodotto (gusto estetico, status symbol, ecc.) e con le seconde i vantaggi ritraibili tangibilmente dal prodotto stesso (robustezza, bassi consumi, ecc.)”. FARNETI G., SILVI R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, op. cit., pag. 60.

Per ulteriori approfondimenti si veda, in particolare: C.M.A., *Implementing Target Costing*, The Society of Management Accountants of Canada, Management Accounting Guideline, n. 28, Hamilton, Ontario, Canada; TANAKA M., *Cost planning and control systems in the design phase of a new product*, in MONDEN M., SAKURAY M., edited by, *Japanese management accounting: a world class approach to profit management*, op. cit..

<sup>58</sup> “[...] Non del tutto chiare sono le modalità di determinazione dei costi delle funzioni. Appare infatti estremamente complesso e difficile individuare le relazioni tra parti componenti il prodotto (che generano i costi) e le funzioni svolte dal prodotto stesso. Molti componenti infatti concorrono a più funzioni. Si ritiene che un possibile modo di procedere consista nel calcolare il costo addizionale legato all'aggiunta di

3. individuazione delle modalità di miglioramento attraverso la *value engineering*, che prende in esame le varie alternative progettuali<sup>59</sup>.

Si è detto, dunque, che il *target cost* rappresenta un valore di costo conseguibile, per la produzione di un determinato bene o servizio, con il sacrificio e l'impegno di tutta l'azienda, concordemente con le aspettative dei clienti, le condizioni di mercato concorrenziali ed un margine di profitto realizzabile ritenuto soddisfacente. Il processo di costruzione ed implementazione di un sistema *Target Costing*, pertanto, si articola in tre fasi fondamentali:

- la prima fase è relativa alla ricerca di mercato necessaria per l'individuazione degli eventuali bisogni da parte dei consumatori e la progettazione del bene o del servizio adatto alla loro soddisfazione, secondo le modalità viste in precedenza<sup>60</sup>;
- la seconda fase si occupa di determinare, mediante opportune analisi, il costo obiettivo del progetto, attraverso metodologie che possono fare riferimento ai prezzi di mercato e alle prospettive future di andamento dello stesso. Se dal prezzo di mercato si sottrae il margine di utile desiderato (metodo della sottrazione)<sup>61</sup>, si ottiene il massimo costo accettabile (*allowable cost*)<sup>62</sup>, che in genere è un costo molto contenuto e funge da

---

una funzione, prendendo come base il set minimo di funzioni, ossia quelle 'utilità' senza le quali il prodotto non avrebbe più motivo di esistere". COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 233.

<sup>59</sup> Cfr. COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 233; BURCH J. G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione. Impatto delle nuove tecnologie*, Egea, Milano, 1997, pag. 908; YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F., *Cost management through functional analysis*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, op. cit., pagg. 14-19.

<sup>60</sup> SAKURAI M., *Target Costing and how to use it*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, op. cit., pag. 42; HALL R. W., JOHNSON H. T., TURNEY P. B. B., *Measuring up: charting pathways to manufacturing excellence*, Business One Irwin, Homewood, Ill, 1991, pagg. 70-71.

<sup>61</sup> "[...] Quest'ultimo si determina mediante la moltiplicazione tra prezzo di vendita ed il R.O.S.. Un'attenzione particolare deve essere posta al concetto di profitto desiderato, in quanto ogni azienda ha una serie di indicatori ritenuti significativi, tuttavia l'indice più diffuso nel target costing è il R.O.S. (return on sales), cioè la redditività delle vendite data dal rapporto tra l'utile operativo e le vendite ( $U_0/V$ ). La scelta del tasso di redditività delle vendite per determinare il profitto sperato è l'indice più comunemente utilizzato dalle aziende giapponesi; altri indici potrebbero essere il R.O.I., il R.O.A. ed il reddito espresso in termini assoluti. Diversi sono i motivi sottostanti alla preferenza per il R.O.S.; tra questi:

- il fatto che il R.O.S. può essere più facilmente e con meno incertezze determinato per ciascun prodotto indipendentemente dalla gamma di prodotti presente nell'azienda;
- [...] una maggiore difficoltà del R.O.I. rispetto al R.O.S. a mantenere la propria validità nel tempo; più precisamente, il R.O.I. è tendenzialmente variabile nelle aziende caratterizzate da forte presenza di investimenti in automazione, poiché non sempre è possibile per un'azienda garantire nel tempo livelli in termini assoluti sufficientemente elevati di reddito operativo tali da mantenere costante il rapporto con il capitale investito così alto per le innovazioni realizzate;
- [...] il contesto economico e finanziario in cui operano le aziende giapponesi, che permette alle stesse di prestare una minore attenzione alle istanze che possono provenire dagli azionisti, sia di controllo che di minoranza, a favore di un maggiore consolidamento della società". MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II*, op. cit., pag. 231.

<sup>62</sup> "[...] Se un'impresa decide di non differenziare eccessivamente il proprio prodotto/servizio (cioè decide di competere sul prezzo), deve necessariamente offrire il proprio prodotto ad un prezzo obiettivo pari od inferiore a quello di mercato, se vuole ottenere il proprio profitto obiettivo. Per competere sul prezzo l'impresa deve comprendere interamente la strategia di prezzo dei concorrenti. Se un concorrente ha deciso ad esempio di adottare una politica di "prezzo di scrematura", che gli consente di ottenere profitti marginali elevatissimi nei primi periodi, una strategia di target costing deve tenere in considerazione la possi-

*target* per le fasi successive. Questo modo di procedere si oppone alla tradizionale tecnica del *cost-plus pricing*, là dove variabile dipendente è il prezzo e non il costo.

In alternativa, possono essere utilizzati soltanto i dati relativi alla contabilità interna (metodo dell'addizione): in questo caso, ad evidenza, il costo del prodotto, indipendentemente dal prezzo di vendita del mercato, viene determinato sulla base dei costi di prodotti simili già commercializzati dall'azienda. In altri termini, si tratta di un costo correntemente ottenibile per mezzo delle capacità produttive esistenti in azienda, che trascura la volubilità del mercato<sup>63</sup>. La determinazione del costo obiettivo non presenta, in simili circostanze, particolarità innovative, risultando pressoché simile ad un costo *standard* piuttosto che ad un *target cost*.

Con il metodo integrato, il *target cost* è ottenuto dalla fusione dei primi due metodi sopra citati ed il valore che ne deriva è una via di mezzo tra il costo correntemente ottenibile ed il costo accettabile determinato dall'osservazione del mercato; è generalmente questo il metodo adottato più diffusamente, che conduce ad un valore deciso dal *management*, un costo obiettivo che l'azienda deve cercare di raggiungere attraverso continui sforzi, miglioramenti di processo e modifiche progettuali supportate dal *value engineering* ed eventualmente modificando le funzioni d'uso del prodotto (attraverso l'analisi funzionale), sino a riposizionarlo in un altro segmento di mercato, verso nuovi consumatori.

Il tentativo diventa quello di soddisfare le esigenze del cliente ad un prezzo competitivo, fissando un obiettivo di costo impegnativo da raggiungere, in termini di impiego di risorse e di svolgimento dei processi produttivi, ma potenzialmente conseguibile.

- La terza fase è quella della realizzazione del progetto programmato o, in altri termini, della traslazione nella fase operativa del *target cost* in precedenza determinato.

---

bilità che si verifichi una guerra di prezzo, in cui il produttore con i costi più bassi risulterà probabilmente vincitore. Se invece il concorrente sta utilizzando una strategia di penetrazione di mercato, che offre un profitto marginale limitato, una strategia di target costing potrebbe dimostrarsi più adeguata, in quanto i bassi profitti del concorrente non lasciano spazi ampi per la riduzione del prezzo. In ogni caso, qualsiasi impresa che utilizza il target costing dovrebbe compiere indagini accurate sulla struttura del suo settore e sulle strategie adottate dai propri concorrenti, in modo da non rimanere vittima di una guerra di prezzo". BURCH J. G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione. Impatto delle nuove tecnologie*, op. cit., pag. 904.

<sup>63</sup> "[...] I target cost sono concettualmente diversi dai *costi standard*. I costi standard sono predeterminati attraverso un'analisi interna del processo di produzione; ciò significa che i costi standard sono determinati dalla produzione. I target cost derivano invece da fattori esterni, in primo luogo dall'analisi del mercato e dalla concorrenza: i target cost sono cioè determinati dal mercato [...].

Durante le fasi di introduzione e di crescita del ciclo di vita del prodotto le tecniche di standard costing vengono spesso utilizzate in modo inappropriato. Durante queste due fasi, infatti, le tecniche di standard costing si rivelano estremamente inefficaci, in quanto esse forniscono informazioni di costo sulla base di ciò che si è già verificato, mentre il processo produttivo sta cambiando rapidamente, in quanto viene messo a punto per soddisfare la domanda di mercato. Il target costing si dimostra uno strumento manageriale molto più efficace durante queste due prime fasi, in quanto fornisce un'informazione proattiva, anticipatrice del cambiamento, piuttosto che un'informazione reattiva e successiva al verificarsi del cambiamento. Inoltre i target costs sono dinamici. Essi vengono rivisti spesso nello stadio immediatamente precedente l'introduzione del prodotto, e molte altre volte durante le fasi di introduzione e crescita del ciclo di vita del prodotto". BURCH J. G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione. Impatto delle nuove tecnologie*, op. cit., pag. 905.

Ad evidenza, questa fase si caratterizza da un lato, per la ricerca del miglioramento durevole, attraverso un approccio sistematico e continuo teso a migliorare l'uso delle risorse impiegate in produzioni in atto per ridurre i costi; dall'altro lato, per la capacità dell'organizzazione di motivare e coinvolgere il personale dell'azienda.

In linea di massima, il procedimento di riduzione dei costi, nella fase di realizzazione dei beni e servizi, si attua o con l'utilizzo del metodo tradizionale dei costi *standard*, o con la logica *kaizen*<sup>64</sup>, con alcune importanti differenze operative tra le due metodologie, che riguardano gli obiettivi dell'intervento, il momento dell'intervento e la logica dell'intervento<sup>65</sup>.

Processo d'implementazione di un sistema <i>Target Costing</i>		
FASI	ATTIVITA'	EFFETTI
Ricerca di mercato	Individuazione bisogni dei consumatori	Progettazione del bene
Determinazione costo obiettivo	Analisi prezzi di mercato e costi interni	Individuazione massimo costo accettabile
Realizzazione progetto programmato	Attività operativa del TARGET predeterminato	Ricerca del miglioramento durevole

<sup>64</sup> “[...] The primary difference between kaizen costing and target costing is the degree of freedom each has to reduce costs. In target costing, the product design is not finalized, therefore, functionally can be changed. In kaizen costing, the product is in production; therefore, only minor design changes can be undertaken”. COOPER R., *When lean enterprises collide*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1995, pag. 240. Inoltre, si veda: HORVARTH P., *Target Costing. State of the art report*, Arlington, Cam-I, 1993.

<sup>65</sup> Cfr. SIBILIO PARRI B., *Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo. Il Target Costing e il Kaizen Costing*, Cedam, Padova, 2000, pag. 250.

Per quanto riguarda il primo aspetto, attraverso il calcolo dei costi *standard* si mira ad effettuare un controllo che renda i costi effettivi uguali a quelli *standard*; la logica *kaizen* mira invece a ridurre i costi effettivi sotto il livello di quelli *standard*.

In relazione ai tempi dell'azione, attraverso il calcolo dei costi *standard* gli operatori intervengono nel momento in cui il problema si verifica, non comunicando ad operatori di altri settori il problema, che rimane quindi all'interno dell'area in cui si è verificato; nella logica *kaizen*, invece, esiste un'analisi sistematica ed estesa a tutta l'organizzazione per identificare le cause alla radice di un problema, ed al tempo stesso eliminarlo, diffondendo la notizia. In questo sistema, inoltre, ogni operatore diviene responsabile del proprio lavoro e di quello che lo precede nella catena di produzione.

In altri termini, con il costo *standard* si realizza una logica *top-down*, nella quale i lavoratori si limitano a denunciare il problema; con il *Kaizen Costing*, al contrario, la logica è di tipo *bottom-up*, nella quale ognuno diventa responsabile del risultato del proprio lavoro e di quello di chi lo precede nella catena di produzione, manifestando così un vero e proprio spirito di gruppo<sup>66</sup>.

Il confronto con i costi *standard* mette in luce la loro inadeguatezza a rappresentare strumento di governo dei costi di fronte alla necessità di ottenere il miglioramento incessante. Ciò soprattutto nelle prime fasi del ciclo di vita del prodotto.

Com'è noto, a differenza dei costi *standard*, predeterminati in base ad un'analisi interna del processo di produzione, che non tiene conto, ad esempio, dei cambiamenti del processo produttivo necessari a rispondere alle esigenze del mercato, i *target cost* derivano dall'attenta osservazione ed interpretazione dei fenomeni esterni al sistema aziendale, del mercato e della concorrenza.

Il rinnovato interesse verso la contabilità dei costi impone, tanto agli studiosi quanto agli operatori, l'approfondimento di un nuovo strumento quale il *Target Costing*, che si inserisce fra le novità contabili ma si distacca da procedure quali l'*Activity Based Costing* sia per i principi di fondo a cui si riconduce, sia per la logica operativa che lo caratterizza<sup>67</sup>.

Il *Target Costing* si presenta come uno strumento di *cost management* volto alla riduzione dei costi complessivi di un prodotto lungo il suo intero ciclo di vita. Con questo termine non si vuole indicare, quindi, solo una tecnica di calcolo dei costi, ma un insieme di comportamenti volti a ridurre il costo di un prodotto coerentemente con gli obiettivi di profitto, lungo tutte le fasi della sua produzione, dal momento iniziale (quello della sua concezione), sino alle fasi operative (della sua lavorazione e distribuzione).

A differenza dell'approccio tradizionale, in cui il costo è la variabile indipendente ed il prezzo quella dipendente, il costo, in questo strumento, diventa la variabile dipen-

---

<sup>66</sup> Cfr. SIBILIO PARRI B., *Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo. Il Target Costing e il Kaizen Costing*, op. cit., pag. 252.

<sup>67</sup> Il *Target Costing* si posiziona all'interno degli strumenti di *cost management* aventi un orientamento verso il mercato, o meglio definiti *market-oriented*, in contrapposizione agli approcci *process-driven*, che si fondano sull'analisi della tecnologia produttiva (pur con caratteristiche operative diverse, possiamo ricordare l'*Activity Based Costing* e l'*Activity Based Management*).

dente dal prezzo di vendita e dal margine di utile desiderato. Le origini di questo approccio sono individuabili nella rilevante attenzione rivolta alla soddisfazione del cliente, attenzione che, peraltro, non ha ridotto l'interesse per i costi di prodotto, bensì un diverso modo di guardare alla loro pianificazione, controllo e riduzione.

La logica alla base del *Target Costing*, in sostanza, è quella di amministrare i costi più che di calcolarli, con l'obiettivo di contenere i costi controllabili della linea produttiva. La configurazione adottata dal *target cost*, infatti, accoglie quasi esclusivamente costi variabili industriali; dal punto di vista tecnico, la procedura richiede una notevole mole di dati riguardanti "[...] costi storici, informazioni sulla clientela, la possibilità di simulare continuamente il comportamento dei costi al variare del *design*. Inoltre, si ricorda che alcuni passaggi, come ad esempio stimare il peso di un componente nello svolgimento di una determinata funzione, sono soggetti ad un margine di discrezione molto ampio"<sup>68</sup>.

Ulteriori limiti all'applicazione di questa metodologia consistono nel *trade-off* tra attenzione alle preferenze del cliente nel *design* del prodotto e l'esigenza di contenere i costi, nonché nella difficoltà di coordinare gli sforzi di più funzioni organizzative<sup>69</sup>.

## 6. Considerazioni conclusive.

Analizzare l'efficienza delle mansioni e dei processi, individuare realisticamente il costo dei prodotti, al fine di suggerire soluzioni ai problemi decisionali e di valutazione delle rimanenze, e molteplici e variabili altre nuove esigenze, hanno motivato e continuano a motivare un costante affinamento dei metodi di *costing* ed un'interminabile ricerca di oggettività, nell'interpretazione delle interdipendenze e delle relazioni che si sviluppano tra le attività e i processi congiunti in azienda e tra l'azienda e l'ambiente esterno.

Tale ricerca deve condurre verso misurazioni sempre più precise ed adeguate agli scopi conoscitivi e decisionali perseguiti, ma sin d'ora non possiamo pensare di riuscire a dipanare l'intreccio di interdipendenze spazio-temporali esistenti tra i processi e di poter dare un'interpretazione univoca e veritiera dei complessi fenomeni aziendali.

La contabilità per attività, sorta per ovviare ai limiti propri delle metodologie tradizionali, non può essere considerata un'innovazione, bensì una reinterpretazione del *full costing*, caratterizzata dal particolare trattamento dei costi indiretti. Essa costituisce

---

<sup>68</sup> FARNETI G., SILVI R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, op. cit., pag. 68.

Per approfondimenti sui supporti informativi al processo di *Target Costing*, si legga, tra gli altri: YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F., *Japanese cost management practices*, in *Handbook of cost management*, BRINKER B., edited by, Warren Gorham & Lamont, Boston, 1993; CMA, *Implementing Target Costing*, The Society of Management Accounts of Canada, Management Accounting Guideline, n. 28, Hamilton, Ontario, Canada, 1994, pag. 34.

<sup>69</sup> KATO Y., BOER G., CHOW CHEE W., *Target Costing and integrative management process*, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, op.cit..

un'evoluzione di un approccio considerato obsoleto perché ancorato a regole operative non rispondenti alle esigenze informative del mutato ambiente competitivo.

Infatti, essa sembra meglio interpretare il nuovo contesto, arrivando a determinare un costo di prodotto più attendibile e oggettivo. L'*Activity Based Costing* appare dunque il sistema che consente di soddisfare meglio i fabbisogni informativi inerenti all'attività di programmazione e controllo. Tuttavia, essendo una tecnica di *cost accounting*, non riesce ad ovviare ai limiti propri della contabilità analitica.

Abbiamo infatti descritto tale sistema elogiando la sua ampia elasticità operativa, derivante dalla capacità di fornire dati di costo diversi in relazione ai diversi fabbisogni conoscitivi. Tuttavia, ciò non deve ingenerare il convincimento che lo strumento in esame sia in grado di soddisfare ogni esigenza informativa della direzione. Senza dubbio risulta importante disporre di misurazioni di costo più attendibili, anche se non sufficienti, là dove l'efficienza produttiva, in seguito ai mutamenti del contesto competitivo, non è l'unica prerogativa delle moderne imprese.

Con l'avvento della produzione flessibile, l'attenzione delle imprese si focalizza su altre variabili strategiche, spesso non economicamente quantificabili, come ad esempio la capacità di personalizzare i propri prodotti, la qualità, la tempestività nelle consegne e il servizio al cliente. Ne consegue un ampliamento dei fabbisogni informativi della direzione, per la quale la conoscenza del costo di prodotto o di qualsiasi altro oggetto non è più sufficiente<sup>70</sup>.

La pressione competitiva dimostra che la capacità di crescita e sopravvivenza di un'impresa deve essere ricercata nelle conoscenze del *management*, nel modo in cui queste sono diffuse all'interno della combinazione produttiva e nel grado di coinvolgimento della struttura aziendale verso il miglioramento.

In questo contesto, anche le metodologie di calcolo dei costi, in particolare, sono state sottoposte a radicali cambiamenti, portando le aziende a ricercare nuovi strumenti di determinazione in contrapposizione a quelli tradizionali incapaci a cogliere tale complessità.

Occorre dunque ridisegnare il ruolo della contabilità analitica nell'ambito del sistema informativo direzionale. Essendo essa non adeguata a soddisfare i nuovi fabbisogni informativi, occorre affiancare a tale sistema degli strumenti che permettano di monitorare tali fattori critici di successo. Una volta definiti gli elementi che l'azienda intende assumere come arma competitiva, sarà dunque necessario identificare quegli indicatori che consentano di valutare l'efficacia dell'azione manageriale.

---

<sup>70</sup> “[...] Utilizzare l'informazione di costo per valutare le conseguenze delle decisioni manageriali è una scelta che ha successo solo se il costo è la principale determinante della redditività. Tuttavia, oggi si riconosce che la redditività non è più determinata esclusivamente dal controllo dei costi. Nuove tecniche di gestione ritengono che la qualità e la flessibilità siano importanti quanto i costi nel determinare la redditività”. JOHNSON T. H., *La raccolta di informazioni per attività lungo la catena del valore (activity-based information): per disporre di una contabilità direzionale efficace*, in TOSCANO G. (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (activity-based costing)*, Unicopli, Milano, 1991, pag. 114.

Si determina dunque la necessità di qualificare il sistema informativo come *Activity-Based Information*<sup>71</sup>, in cui la contabilità analitica, suddivisa in *Activity Accounting* e *Activity Based Costing*, è affiancata da una serie di "indicatori quali-quantitativi di efficacia", atti a monitorare i fattori critici qualitativi.

"[...] È certo ancora che non potrà mai, per la natura dei problemi in considerazione, essere dato di ritrovare procedure tanto perfette ed illuminate da eliminare arbitri ed incertezze e da consentire la conoscenza di costi 'veri' ed esatti. Ma l'atteggiamento di certi studiosi che, facendo leva su questa indubitabile verità, ne traggono argomento per svalutare nel loro complesso tutti i tentativi comunque effettuati od effettuabili per perfezionare le procedure empiriche [...], per approssimarsi a delle soluzioni che tentino di percepire meno incompiutamente la realtà, è certo atteggiamento ingiustificato e persino deprecabile. È troppo facile assumere la complessità dei problemi per ricusarne le soluzioni. [...] Poiché è assurdo cercare l'ottimo, non si deve respingere la ricerca del migliore"<sup>72</sup>.

Sassari, Università degli Studi, novembre 2002.

---

<sup>71</sup> TOSCANO G., *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore: un nuovo oggetto più che un nuovo metodo*, in TOSCANO G. (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (activity-based costing)*, op. cit., pagg. 19-20.

<sup>72</sup> AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Utet, Torino, 1975, pagg. 468-469.