

# Economia Aziendale Online<sup>©</sup>

N. 2/2009

## “Il target costing: sintesi di idee, metodi ed approcci”

**Laura Perotti**

**Economia Aziendale Online**

©2003

International Business Review

Editor in Chief: Piero Mella

ISSN 1826-4719

Reg. Trib. Pavia - n. 685/2007 R.S.P.

**Pavia , April, 2009**

**No. 2/2009**

All the contents are protected by copyright.  
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.  
Further information at: [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)



# Il target costing: sintesi di idee, metodi ed approcci

Laura Perotti

Email: [lauraperotti@tiscali.it](mailto:lauraperotti@tiscali.it)

**Sommario** – 1. Il target costing: definizioni e caratteristiche - 2. Il target costing: applicazione della procedura

## Abstract

La determinazione del prezzo implica decisioni molto importanti. Alcune aziende non hanno problemi di determinazione dei prezzi: hanno un prodotto o rendono un servizio che è in concorrenza con altri prodotti e servizi identici, per cui esiste un prezzo di mercato: i clienti non pagheranno più di questo prezzo e non c'è ragione di fare pagare meno. In queste circostanze l'azienda, semplicemente, addebita il prezzo di mercato prevalente.

Accade però, in alcuni mercati, che il prezzo di vendita ritenuto adeguato dal punto di vista competitivo sia da considerarsi come un vincolo e come tale venga assegnato. Il problema diventa quello di determinare l'ammontare complessivo dei costi che l'impresa potrà permettersi di sostenere per generare un profitto soddisfacente. Questo approccio è denominato target costing.

The determination of the price implies important decisions a lot. Some companies do not have problems of determination of the prices: they have a product or they render a service that is in competition with other identical products and services, for which exists a market price. The customers will not pay more than this price and not there is reason to make to pay less. In these circumstances the company, simply, debits the prevailing market price.

It happens but that, in some markets, the selling price thought adapted from the competitive point of view is from considering itself like a tie and such it comes assigned. The problem becomes that one to determine the total amount of the costs that the enterprise will be able to be allowed to support in order to generate a satisfactory profit. This approach is called target costing.

## 1 – Il target costing: definizioni e caratteristiche

Nel corso degli ultimi decenni si è assistito ad una radicale trasformazione dei contesti competitivi. Lo sviluppo della tecnologia, la progressiva globalizzazione dei mercati, l'evoluzione dei consumatori, l'accresciuta turbolenza ed incertezza che caratterizzano l'ambiente sono tutti fattori che hanno inciso, e stanno incidendo, in modo profondo sulle caratteristiche del contesto competitivo e sociale in cui le imprese si trovano ad operare. Ogni prodotto deve confrontarsi con numerosi altri ed ogni produttore deve confrontarsi, in termini di servizio, con altri produttori. Inoltre, la facilità di accesso alle informazioni tende a diminuire le differenze tra le imprese in termini di conoscenze tecniche e tecnologiche. Risulta evidente che sarebbe inutile cercare di opporsi o di arrestare l'evoluzione in atto: la sfida per le imprese del terzo millennio è rappresentata dal saper cogliere e sfruttare a proprio vantaggio le caratteristiche del nuovo ambiente competitivo. *Se da un lato è indispensabile recuperare e sviluppare ulteriormente l'attitudine a sperimentare e a ricercare soluzioni innovative, dall'altro occorre dotarsi di strumenti sempre più efficaci per il governo del fattore costo.*

Una gestione efficace dei costi non può prescindere dallo sviluppo simultaneo dei prodotti, dei processi produttivi (*simultaneous e concurrent engineering*) e dalla considerazione, sin dalle fasi iniziali, di alcuni aspetti quali la scelta e l'approvvigionamento dei materiali, il loro stoccaggio, la

loro trasformazione, l'assemblaggio dei componenti. Il tradizionale approccio allo sviluppo dei nuovi prodotti, basato sulla sequenzialità dei progetti e delle fasi di sviluppo del prodotto, sviluppo del processo, industrializzazione e produzione determina spesso la revisione delle scelte precedenti e la necessità di costose modifiche. Inoltre l'analisi dei costi di prodotto focalizzata sulla fase produttiva può comportare alcune distorsioni evidenziabili soprattutto quando l'offerta non si riferisce a prodotti diversificati ma a *commodities*:

1. il prezzo del prodotto viene determinato dal mercato e non dai costi, i quali, se utilizzati come unico indicatore per la fissazione del prezzo, possono generare marginalità inferiori a quelle potenziali oppure scarsa competitività del prodotto;
2. la maggior parte dei costi (anche di produzione) è presente prima che il prodotto venga fatto realizzato, per cui la concentrazione sui costi del ciclo di lavorazione è limitante;
3. la progettazione è fondamentale per la realizzazione di un prodotto e non può prescindere dai vincoli di costo imposti dal mercato;
4. la vita del prodotto è breve poiché l'obsolescenza tecnologica è rapida per cui devono essere previsti, compresi, tempificati e "scaricati" sui prodotti tutti i costi che si determineranno in tale breve periodo.

La contabilità direzionale e le tecniche di gestione dei costi hanno subito nel tempo progressivi approfondimenti, passando dalle semplici modalità del metodo *Full Costing* all'esame analitico del metodo *Activity Based Costing*: ad ogni passaggio l'attenzione si è sempre più focalizzata su fattori esterni al prodotto e complementari alla fabbricazione (struttura del servizio, analisi e relazione con il mercato, fasi di progettazione) cosicché è necessario disporre di nuove metodologie e strumenti di cost management. Il *Target Costing* concentra la sua analisi sulla pianificazione del prodotto.

Il target costing è un approccio nato nei contesti industriali giapponesi. I primi utilizzi risalgono agli anni '60, in Toyota, ma la sua ampia diffusione (Compaq, Culp, Cummins Engine, Daihatsu Motors, DaimlerChrysler, Ford, Isuzu Motors, ITT Automotive, Komatsu, Matsushita Electric, Mitsubishi Kasei, NEC, Nippodensho, Nissan, Olympus, Sharp, Texas Instruments) avvenne negli anni '90. La concezione nipponica, da sempre orientata all'eliminazione degli sprechi ed al miglioramento delle prestazioni dei processi produttivi, e la centralità attribuita al mercato ed al cliente giustificano "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>1</sup>".

Le innumerevoli definizioni rintracciabili in letteratura consentono di delineare le caratteristiche distintive del target costing.

Il target costing:

- a) è un vero e proprio modello gestionale che stimola i manager ad individuare ed intraprendere azioni volte all'innovazione ed al miglioramento continuo;
- b) è un approccio estremamente pervasivo tanto da coinvolgere soggetti appartenenti a tutte le più significative aree funzionali;

---

<sup>1</sup> Porqueddu P. – Ruggieri M., Dall'Activity Based Costing al Target Costing, da costo "vero" al costo "obiettivo", [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)

- c) tiene conto dell'intero ciclo di vita del prodotto;
- d) ribalta la tradizionale relazione “prezzo di vendita – costo di prodotto”.

a) *Il target costing è un vero e proprio modello gestionale.*

“Il target costing è basato su un insieme completo di strumenti di gestione, di progettazione e di controllo del costo, diretti principalmente alle fasi iniziali della progettazione e del processo di produzione, allo scopo di adattare la struttura del costo del prodotto alle esigenze del mercato”<sup>2</sup>.

Il target costing non può essere paragonato alla contabilità per centri di costo, all'ABC o ad altre tecniche: le implicazioni organizzative, le ricadute in termini di responsabilità ed obiettivi, l'orientamento al futuro arricchiscono di significati questo approccio rendendolo un modello concettuale che influenza significativamente il modo di operare nelle imprese.

L'idea sottostante al target costing è che *la maggior parte dei costi che un'impresa sosterrà in relazione ad un determinato prodotto e lungo il suo intero ciclo di vita è già impegnata al momento della progettazione*. Poiché i costi si concretizzano prima della produzione, tale metodo non rappresenta una tecnica per il controllo periodico dei costi ma è piuttosto uno strumento di pianificazione dei costi (*strategic management accounting system*) che si basa sulle specifiche del prodotto che si vuole ottenere attraverso l'eliminazione delle funzioni non apprezzate dal cliente, la semplificazione della progettazione, l'analisi del processo produttivo per ridurre i difetti, la razionalizzazione del processo di distribuzione.

*Il metodo si propone di supportare i “progettisti” esplicitando l'impatto che ogni loro decisione avrà sul costo di prodotto al fine di rispettare il target.*

Se il target costing opera essenzialmente nelle fasi di sviluppo di un nuovo prodotto, quando questo è già nella fase di produzione in serie si può adottare l'approccio del *Kaizen Costing* o *miglioramento continuo*. L'obiettivo comune con il target costing è quello di ridurre i costi ma è differente il grado di libertà: il kaizen costing, concentrandosi solo sulla riduzione dei costi nella fase produttiva, è strettamente legato al sistema di budgeting e non può ottenere riduzioni radicali.

La logica del kaizen costing mira a ridurre i costi effettivi sotto il livello di quelli standard. Per ciascun centro di costo produttivo è predisposto annualmente un budget che contiene soltanto i costi variabili industriali: queste voci di costo non sono trattate in termini assoluti, ma vengono espresse come riduzioni di costo programmate, in funzione dell'obiettivo previsto. La variazione che si determina fra il budget e il consuntivo, non è fra standard di costo e costo effettivo, ma tra l'obiettivo di riduzione dei costi e la riduzione effettivamente ottenuta. Programmando i miglioramenti, la direzione indirizza l'attenzione dell'intera organizzazione sulla gestione dei costi, intesa come spinta continua alla riduzione<sup>3</sup>. “Il confronto con i costi standard mette in luce la loro inadeguatezza nel rappresentare la necessità di migliorare i processi produttivi<sup>4</sup>”.

“Il kaizen è una “filosofia” secondo la quale nemmeno i progettisti sono perfetti: anche gli operai di linea possono discutere le soluzioni tecniche adottate se hanno motivi validi per farlo<sup>5</sup>. Attra-

---

<sup>2</sup> Horvath P. – CAM-I, Target costing, State of the art review, a CAM-I research project, 1993.

<sup>3</sup> Il Kaizen costing, da [www.centropolo.cuoa.it/corsi/Bilancio/sottomodulo7/k1.htm](http://www.centropolo.cuoa.it/corsi/Bilancio/sottomodulo7/k1.htm)

<sup>4</sup> Porqueddu P. – Ruggieri M., Dall'Activity Based Costing al Target Costing, da costo “vero” al costo “obiettivo”, [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)

<sup>5</sup> Il Kaizen costing, da [www.centropolo.cuoa.it/corsi/Bilancio/sottomodulo7/k1.htm](http://www.centropolo.cuoa.it/corsi/Bilancio/sottomodulo7/k1.htm)

verso il calcolo dei costi standard gli operatori intervengono nel momento in cui il problema si verifica, non comunicando ad altri settori il problema. Secondo l'approccio kaizen, invece, esiste un'analisi sistematica ed estesa a tutta l'organizzazione per identificare le cause alla radice di un problema e, al tempo stesso, eliminarlo diffondendo la notizia<sup>6</sup>. "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 un vero e proprio spirito di gruppo<sup>7</sup>".

b) *Il target costing è un approccio estremamente pervasivo.*

Il target costing crea un meccanismo integrato che stimola i collegamenti tra le varie aree funzionali dell'azienda (Ricerca e Sviluppo, Marketing, Produzione, Approvvigionamento) cosicché il continuo scambio di informazioni contribuisce alla costituzione di un sistema coerente.

Per la determinazione del costo obiettivo (target cost) i manager e i tecnici devono valutare costantemente il costo di produzione di un prodotto durante il processo di progettazione e devono cercare di trarre informazioni da tutti i settori dell'organizzazione.

Un approccio target costing stimola la collaborazione fra unità funzionali diverse in un'ottica di processo: *il lavoro di gruppo* (progettazione congiunta o *concurrent design*) è *elemento determinante per una soddisfacente applicazione di tale modello gestionale*. Progettisti, uomini di marketing, tecnici, analisti di costo, responsabili dell'assistenza post vendita, esperti di qualità, tutti collaborano e concorrono all'ottenimento di risultati che siano soddisfacenti per l'azienda (redditività soddisfacente) e per la sua clientela (grado di soddisfazione dei clienti).

In un'ottica tradizionale, tutti questi soggetti, realizzano fasi distinte del processo di ideazione/produzione/distribuzione dell'output; spesso queste fasi sono intese come "compartimenti stagni", svolte in sequenza, con scambi di informazioni resi difficili anche da differenze di linguaggio e di competenze. Il target costing si pone, invece, un traguardo più ambizioso: quello, cioè, di rendere tutti compartecipi di obiettivi di redditività - costo - qualità.

Obiettivo prioritario dell'attività di gruppi di lavoro è l'individuazione di un adeguato equilibrio tra costi e caratteristiche qualitative dell'output. L'ideazione e la progettazione rappresentano i momenti più importanti per il successo del prodotto sul mercato. "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>8</sup>".

c) *Il target costing considera l'intero ciclo di vita del prodotto.*

*"Il target costing non è una tecnica di quantificazione del costo, ma piuttosto un programma completo di riduzione del costo, che inizia persino prima che le illustrazioni iniziali del prodotto*

---

<sup>6</sup> Porqueddu P. – Ruggieri M., Dall'Activity Based Costing al Target Costing, da costo "vero" al costo "obiettivo", [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)

<sup>7</sup> Sibilio Parri B., Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo. Il Target Costing e il Kaizen Costing, Cedam, Padova, 2000

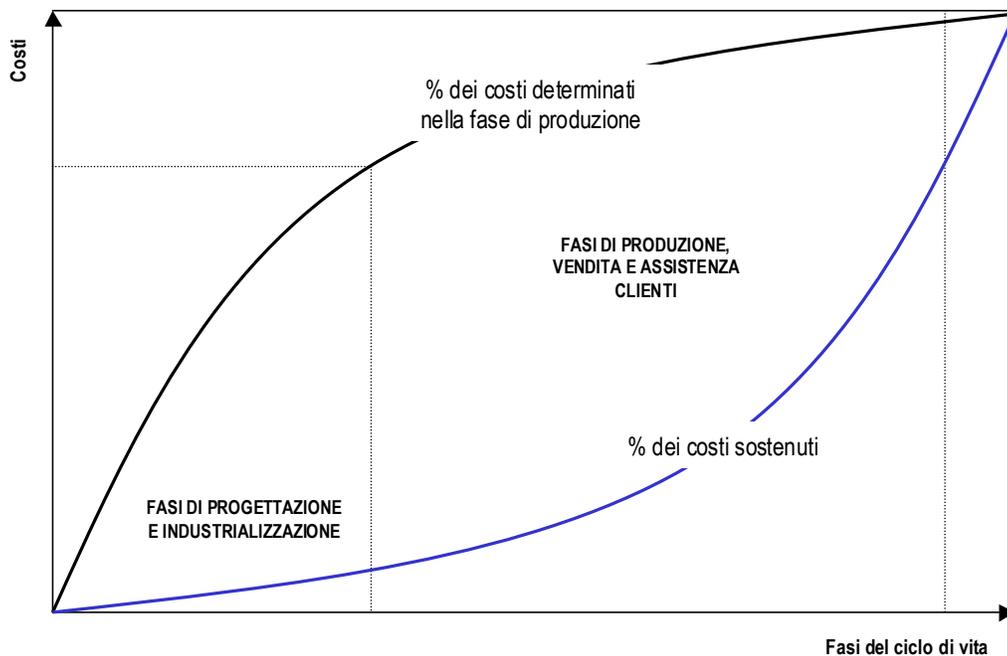
<sup>8</sup> Sakurai M. Target costing and how to use it, in Journal of cost management for the manufacturing industry, Summer 1989

siano state preparate. È un metodo che punta sulla riduzione del costo dei nuovi prodotti durante il loro ciclo di vita, mentre fa fronte alle richieste del consumatore in termini di qualità e affidabilità, esaminando tutte le idee immaginabili per quanto riguarda la riduzione del costo nella fase di progettazione, sviluppo e creazione dei prototipi<sup>9</sup>. Seppure fa riferimento all'intero ciclo di vita del prodotto, opera essenzialmente nelle fasi di sviluppo di un nuovo prodotto.

Uno studio conferma tale situazione. Secondo gli esperti, il 75% - 90% dei costi del prodotto vengono determinati alla conclusione della fase di progettazione. Visto che una quota così elevata dei costi non può essere successivamente modificata poiché dal momento dell'avvio del processo produttivo, l'ammontare delle risorse impiegate è determinato soprattutto dal volume di produzione e dal modo in cui si riesce a raggiungere l'efficienza della gestione dei processi di produzione, una volta avviata la produzione le possibilità di intervento e di miglioramento saranno davvero limitate, salvo che si provveda a modificare il progetto originale.

Di conseguenza, per poter gestire i costi in maniera efficace, è necessario coinvolgere gli analisti di costo nella fase di progettazione; in questo modo essi saranno in grado di fornire dati utili sui costi e offrire la loro competenza in campo economico-finanziario. Inoltre la dispendiosa attività d'innovazione e di ricerca e sviluppo sottostante l'introduzione di nuovi prodotti mal si concilia con i cicli di vita degli stessi che, spesso sempre più brevi, potrebbero ostacolare il recupero delle spese precedentemente sostenute. Tutto ciò giustifica una ridefinizione dell'importanza data alle singole fasi del ciclo.

Fig. 1 – I costi ed il ciclo di vita del prodotto



<sup>9</sup> Kato Y., Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies, Management Accounting Research, 1993.

Nell'impostazione tradizionale il costo di prodotto viene ad essere quantificato in un momento successivo alla fase di progettazione, non esercitando, di fatto, alcuna influenza su di esso. In ambito di target costing l'analisi dei costi viene anticipata sottolineando come le decisioni prese in sede di progettazione determinano l'entità dei costi che saranno sostenuti all'avvio della produzione.

d) *Il target costing ribalta la tradizionale relazione “prezzo di vendita – costo di prodotto”.*

“Quando si parte dal costo per giungere al prezzo avviene che, definito il margine di profitto desiderato, si caricano sul prezzo di vendita tutti i costi sostenuti, anche quelli “inutili” e quelli generati da inefficienze gestionali<sup>10</sup>”. Così facendo il rischio è quello di fallire il primo lancio sul mercato perché il prezzo del prodotto è troppo elevato, oppure di essere in una posizione di svantaggio rispetto al concorrente che ha eliminato costi inutili ed inefficienze o, ancora, di essere costretti a ridurre il prezzo di vendita penalizzando il margine di profitto.

Ribaltare la tradizionale relazione “prezzo di vendita – costo di prodotto” può essere molto utile soprattutto quando si opera in un mercato competitivo e globalizzato dove esistono migliaia di prodotti simili ed il cliente ha ampia facoltà di scelta.

Nell'impostazione tradizionale (*cost plus pricing*) le considerazioni sul mercato non fanno parte della pianificazione dei costi ed i costi determinano il prezzo.

Sprechi ed inefficienze sono al centro della riduzione dei costi, non considerando la posizione dei clienti e coinvolgendo i fornitori solo dopo che il prodotto è progettato.

Secondo la nuova metodologia, invece, è *il mercato a guidare la pianificazione dei costi, le opinioni dei clienti guidano la riduzione di costo* ed essendo il progetto la chiave della riduzione dei costi i fornitori sono coinvolti al momento della progettazione. *Il costo dell'output non rappresenta un “vincolo” ma, piuttosto, una variabile economica caratterizzata da governabilità.*

Il grado di governabilità del costo dell'output è funzione della tecnologia disponibile e delle esigenze del mercato. In altri termini il costo di un nuovo prodotto viene individuato come differenza tra il prezzo che il mercato è disposto a riconoscere e il margine di profitto che l'azienda vuole ottenere.

Fig. 2 – La relazione prezzo di vendita – costo obiettivo



<sup>10</sup> Seniga F., Per meglio comprendere cosa è il “target costing”

## 2 – Il target costing: applicazione della procedura

La metodologia del target costing consente di offrire prodotti conformi alle esigenze del cliente, di ottimizzare i processi fin dalla fase di progettazione ancor quando i prodotti non sono entrati in produzione e di stimolare il lavoro di squadra fra le aree funzionali dell'azienda.

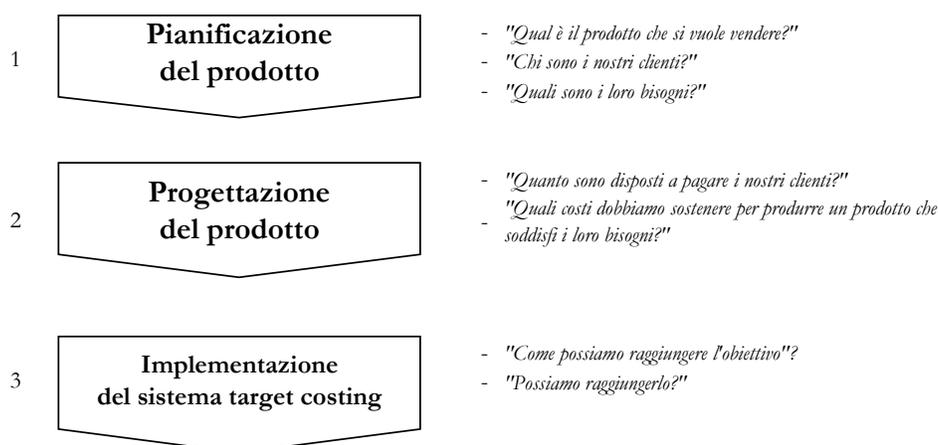
Il processo di implementazione di questo sistema si articola in tre macro fasi di seguito schematizzate:

1. pianificazione del prodotto;
2. progettazione del prodotto;
3. implementazione del sistema target costing.

Il classico piano di lavoro di un approccio target costing è costituito da sei fasi:

1. *definizione delle linee guida*: vengono formalizzati qualità, costi, tempi, budget di spesa, ecc.;
2. *ricerca delle informazioni*: vengono raccolte tutte le informazioni utili allo svolgimento del progetto;
3. *analisi funzionale*: i bisogni/requisiti vengono tradotti in funzioni che devono essere svolte per soddisfarli; le funzioni, dopo essere state identificate, vengono classificate e valorizzate attribuendo loro un coefficiente di importanza ed un costo. (Questa fase può essere eseguita utilizzando le matrici del QFD Quality Function Deployment);
4. *ricerca delle possibili soluzioni*: in questa fase vengono utilizzate le tecniche di creatività per favorire la generazione di alternative;
5. *studio e valutazione delle soluzioni*: le soluzioni ritenute possibili vengono sottoposte ad un'analisi tecnico-economica che, mettendo a confronto la capacità delle soluzioni di soddisfare le funzioni specificate ed i loro costi, consente di scegliere quelle con il più elevato valore;
6. *scelta della soluzione*: le soluzioni scelte dal gruppo di lavoro vengono presentate alla direzione, specificando le motivazioni alla base della scelta, il livello di qualità, i costi, i vantaggi/svantaggi, i vincoli interni/esterni, ecc.

Fig. 3 – Le fasi del processo di implementazione



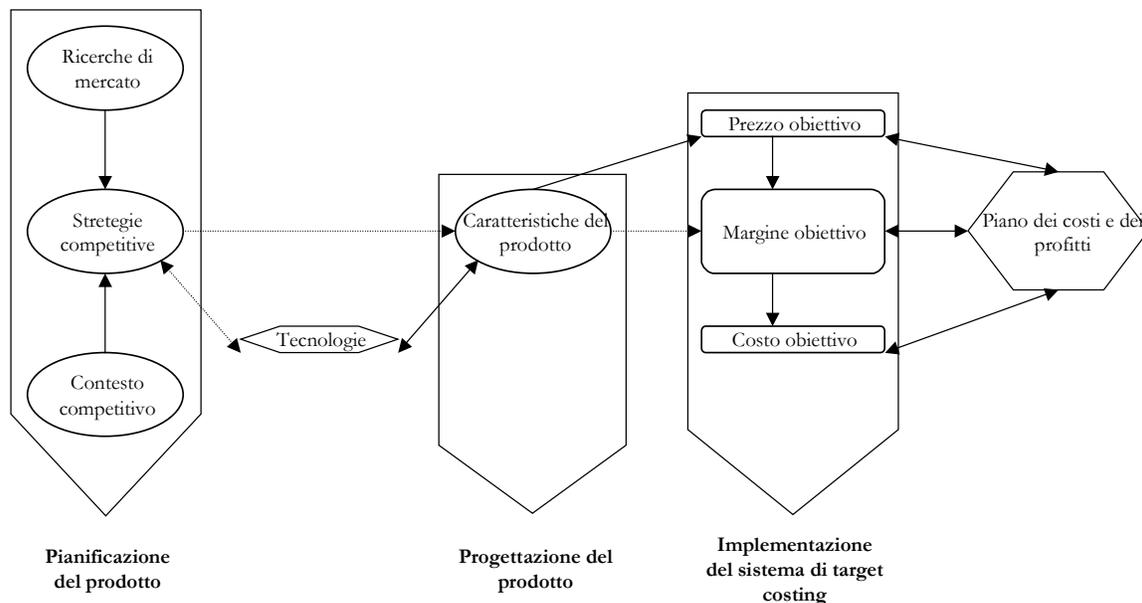
Adattato da: H.M.B. Bird, R.E. Albano, W.P. Townsend, Delighting Your Customers While Making a Profit

Nella fase di pianificazione del prodotto è fondamentale la costituzione di un team di lavoro. *Il prodotto (pianificazione e progettazione del prodotto) può essere definito solo attraverso mirate ricerche di mercato che prendano in considerazione sia la domanda dei clienti (aspettative ed esigenze) sia l'offerta delle imprese rivali (contesto competitivo).*

L'approccio richiede, per una progettazione rigorosa e scientifica, lo sviluppo delle seguenti quattro fasi IDOV:

1. *Identify*: Identificazione dello scopo del progetto, analisi dei *bisogni del cliente*, delle *richieste e delle caratteristiche critiche* per la qualità di progetto.
2. *Design*: Analisi delle varie opzioni di progetto/prodotto e progettazione dettagliata del prodotto in modo da soddisfare le esigenze del cliente.
3. *Optimize*: Ottimizzazione delle variabili critiche del progetto e della sensibilità alle variabili ambientali.
4. *Verify*: Verifica e validazione delle prestazioni del prodotto e dell'abilità di soddisfare le richieste del cliente.

Fig. 4 – Le fasi del processo di implementazione



Adattato da: John J. Dutton, Target Costing: A Strategic Business Methodology

Nella fase di *progettazione del prodotto* il mercato verrà diviso in segmenti. Per ogni segmento si individuerà il numero di unità potenziali che possono essere vendute ed il prezzo che i consumatori sarebbero disposti a corrispondere per l'acquisto del bene. Le caratteristiche del prodotto, rese quantificabili e misurabili, saranno suddivise in tre categorie:

- *caratteristiche di base*, richieste da tutti i clienti del segmento;
- *caratteristiche supplementari*, richieste da alcuni clienti del segmento i quali sono disposti a pagare un prezzo superiore;

- *caratteristiche facoltative*, richieste solo da pochi clienti i quali sono disposti a pagare un premium price.

Tale suddivisione è molto importante perché se si realizzasse un prodotto avente le sole caratteristiche facoltative, i consumatori del prodotto “di base” sarebbero esclusi.

“Il target costing rappresenta dunque lo strumento più adatto per rappresentare non tanto il costo reale del prodotto quanto piuttosto il massimo costo attribuibile al prodotto stesso, in quel determinato momento, tenendo in considerazione la domanda e la capacità di assorbimento del mercato”<sup>11</sup>.

L’attuazione del target costing impone una continua verifica del progetto di prodotto al fine di individuare la configurazione compatibile sia con l’obiettivo di costo prefissato sia con le caratteristiche funzionali definite in sede di pianificazione.

Delineate le caratteristiche critiche del prodotto e del mercato è possibile determinare il prezzo obiettivo, il margine obiettivo ed il costo obiettivo (*implementazione del sistema di target costing*), attraverso metodologie che possono fare riferimento al mercato ed alle prospettive future di andamento dello stesso.

Fig. 5 – La progettazione del prodotto

		SEGMENTI DI MERCATO		
		Mercato 1 <small>(numero di clienti/prezzo)</small>	Mercato 2 <small>(numero di clienti/prezzo)</small>	Mercato 3 <small>(numero di clienti/prezzo)</small>
CARATTERISTICHE DEL PRODOTTO	FACOLTATIVE	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>
	SUPPLEMENTARI	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>
	DI BASE	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>	..... ..... ..... <small>(...../.....)</small>

Il Target Costing generalmente si focalizza su queste caratteristiche

Adattato da: H.M.B. Bird, R.E. Albano, W.P. Townsend, *Delighting Your Customers While Making a Profit*

L’azienda determina il *prezzo obiettivo* ed il *volume obiettivo* sulla base del valore percepito dal cliente. Il valore dei singoli componenti del prodotto determina il valore delle singole funzioni e,

<sup>11</sup> Sakurai M. Target costing and how to use it, in *Journal of cost management for the manufacturing industry*, Summer 1989

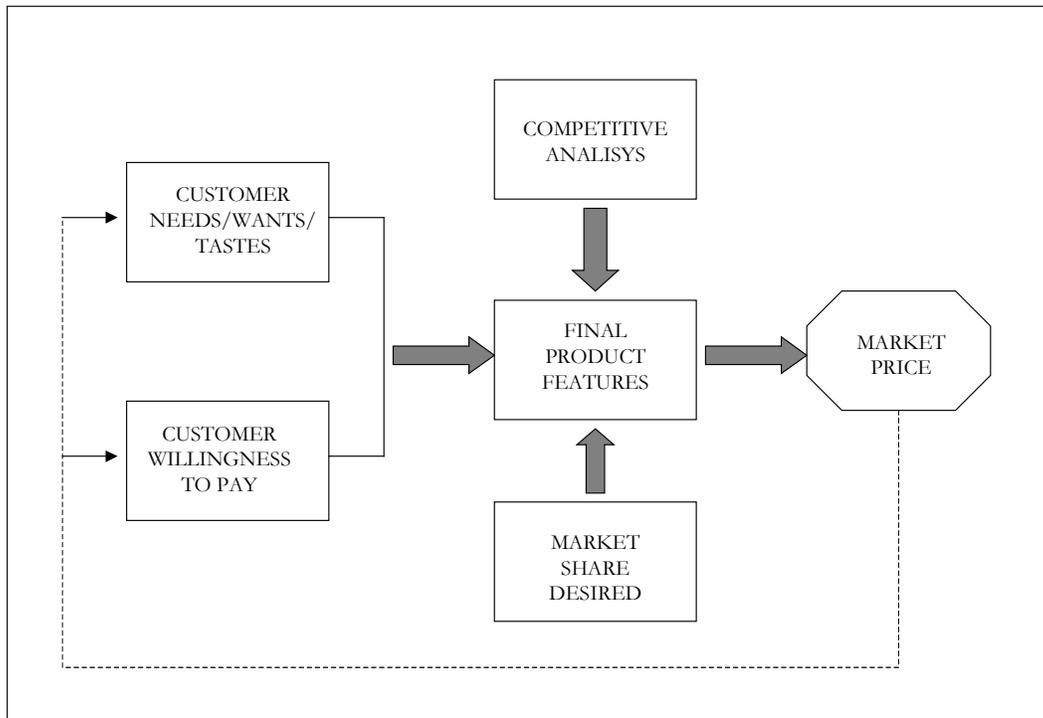
quindi, il prezzo che il cliente è disposto a pagare per ciascuna funzione e nel suo complesso. Se il costo di una data funzione offerta supera i benefici, la funzione viene eliminata o modificata al fine di equilibrare costi benefici.

Operativamente la determinazione del prezzo avviene sulla base di quattro elementi così sintetizzabili:

- a) analisi dei bisogni e dei gusti dei consumatori (che devono riflettersi in modo tangibile nelle caratteristiche fisiche ed estetiche del prodotto) (*customers needs/wants/tastes*);
- b) valore attribuito dal mercato al prodotto in relazione alle sue caratteristiche e alle sue funzioni d'uso (*customers willingness to pay*);
- c) analisi dei concorrenti (*competitive analysis*);
- d) individuazione della quota di mercato desiderata (*market share desired*).

La redditività, o *marginale obiettivo*, viene calcolata sulla base di un piano di profitto per un periodo lungo quanto la vita prevista del prodotto considerando le diverse fasi di sviluppo, produzione ed abbandono. Diviene qui determinante il contributo della pianificazione strategica.

Fig. 6 – Il prezzo obiettivo



Il “profitto atteso” deriva dai piani strategici dell’azienda e con questi deve essere coerente sia per quanto riguarda l’entità sia per la modalità di rappresentazione.

Fig. 7 – Il ciclo di vita del prodotto

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
<b>1</b> Prodotto	_____●				
<b>2</b> Prodotto	◆_____●				
<b>3</b> Prodotto		★_____◆_____●			
<b>4</b> Prodotto			★_____◆_____		

Legenda:      ★ Sviluppo  
                   ◆ Produzione  
                   ● Abbandono

Adattato da: John J. Dutton, Target Costing: A Strategic Business Methodology

Non di rado il “profitto atteso” fa riferimento ad una famiglia di prodotti anziché ad ogni singolo prodotto; per ciascuno di essi è possibile apportare dei correttivi (in senso sia positivo che negativo) che tengano conto della specifica missione, a patto che i correttivi, complessivamente considerati, non vadano a modificare la redditività media a livello di famiglia.

Fig. 8 – Il piano dei costi e dei profitti

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
<b>Reddito</b>					
<b>Voci di costo ricorrenti</b>					
-       ...					
-       ...					
-       ...					
<b>Voci di costo non ricorrenti</b>					
-       ...					
-       ...					
-       ...					
<b>Margine di contribuzione</b>					
<b>ROI</b>					
<b>Capitale</b>					

Adattato da: John J. Dutton, Target Costing: A Strategic Business Methodology

In relazione alla modalità tecnico-contabile di esplicitazione del profitto atteso si determinerà una specifica configurazione di target cost. Se il profitto obiettivo è espresso in termini di:

- Margine Lordo di Contribuzione allora il target cost sarà il "costo variabile";
- Utile Lordo Industriale allora il target cost sarà il "costo pieno industriale";
- Utile Netto allora il target cost sarà il "costo pieno complessivo".

Il *costo obiettivo*, determinato come differenza tra il prezzo obiettivo ed il margine obiettivo, è anche detto *allowable cost*, cioè costo accettabile, vale a dire il massimo valore di costo accettabile per quel prodotto, volendo ottenere l'atteso target di profitto. Tale dato dovrà poi essere confrontato con il costo "attualmente ottenibile" (*current achievable cost*), cioè con il costo che si sosterebbe tenuto conto delle attuali condizioni dell'impresa. Il vero e proprio target cost potrebbe quindi differire sia dall'allowable che dal current achievable.

La PCBM opera nel settore della componentistica elettronica. Un cliente ha richiesto 10.000 unità di un particolare componente offrendo un prezzo di 48\$.

L'obiettivo della PCBM è di raggiungere un ROS del 25%; relativamente a questa offerta viene quindi determinato il costo obiettivo (target cost):

$$\text{Prezzo di vendita} - \text{Profitto obiettivo} = \text{Target Cost}$$

$$48\$ - 12\$ = 36\$ \text{ per unità}$$

Il team di cost management effettuò una stima del costo del componente richiesto dal cliente tenendo conto del costo dei materiali, della manodopera, dei macchinari e di tutte le altre voci di costo operativo.

Il costo stimato corrispondeva a 40\$ per unità, pertanto esisteva un differenziale rispetto al target cost che doveva essere annullato tramite azioni di riduzione dei costi.

$$\text{Costo stimato} - \text{Target cost} = \text{Differenziale}$$

$$40\$ - 36\$ = 4\$$$

Le analisi per individuare le possibilità di riduzione del costo del componente furono condotte con una metodologia di "value engineering".

Un gruppo di lavoro costituito da esperti di produzione, da ingegneri di prodotto e di processo e da esperti di cost management individuò le seguenti aree di intervento per la riduzione dei costi:

1. *acquisto materie prime;*

Gli approvvigionatori avviarono degli incontri con i principali fornitori allo scopo di ridurre i costi di acquisto della materie prime.

2. *movimentazione materiali;*

Gli studi sulla movimentazione dei materiali furono orientati alla riduzione delle distanze tra il punto di ricevimento delle materie e il punto di lavorazione.

Il risultato complessivo di queste due iniziative consentì di ridurre il costo unitario di 1\$.

3. *tasso di difettosità.*

Una approfondita serie di studi e di analisi sui vari tipi di difetti e sugli scarti di materiale consentì di individuare le possibilità di migliorare le performance della PCBM e di ridurre il costo unitario del componente di 2\$.

Costo stimato	40\$
Riduzione difettosità	(2)\$
Riduzione costi di acquisto e movimentazione materiali	(1)\$
	<hr/>
	<b>37\$</b>
<b>Target cost</b>	<b>36\$</b>

## References

- Arcidiacono G. - Citti P. - Panichi C., *Un approccio innovativo di progettazione mediante il Design For Six Sigma*, Bollettini ingegneri n°6 - 2006
- Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.
- Cooper R. – Slagmulder R., *Target Costing and value engineering*, Chapman & Hall, 1993.
- Fumagalli M., *Un'evoluzione nelle tecniche di gestione costi*, da [www.cdu.net/files/SP1-1610.htm](http://www.cdu.net/files/SP1-1610.htm)
- Hertenstein H.J. – Platt M.B., *Why Product Development Teams Need Management Accountants*, in *Management Accounting*, aprile 1998.
- Horvath P. – CAM-I, *Target costing, State of the art review, a CAM-I research project*, 1993.
- Iannice A.F., *Innovare abbattendo i costi - L'approccio Lean al governo del fattore costo nel processo di sviluppo prodotto*, Sistemi & Impresa n°9 – novembre 2005
- Kato Y., *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, Management Accounting Research, 1993.
- Kato Y.- Boer G. - Chow C.W., *Target Costing: An Integrative Management Process*, Journal of Cost Management, Spring 1995.
- Yutaka K., in *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, Management Accounting Research, 1993.
- Porqueddu P. – Ruggieri M., *Dall'Activity Based Costing al Target Costing, da costo "vero" al costo "obiettivo"*, [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)
- Sakurai M. *Target costing and how to use it*, in Journal of cost management for the manufacturing industry, Summer 1989
- Tanaka T., *Target costing at Toyota*, Journal of Cost Management, 1993
- Tanaka M. – Yoshikawa T. – Innes J. – Mitchell F., *Logiche e strumenti di cost management*, Guerini e Associati, Milano, 1994