

Il controllo di gestione nelle imprese orafe

di

dott. Matteo Panelli

INDICE

- 1. Le peculiarità delle imprese orafe italiane: Valenza, Vicenza, Arezzo**
 - 1) Premessa – qualche dato statistico
 - 2) Le imprese orafe di Valenza
 - 3) Le imprese orafe di Vicenza
 - 4) Le imprese orafe di Arezzo
- 2. L'evoluzione della competitività internazionale delle imprese orafe e la necessità del controllo**
 - 1) L'evoluzione del mercato della gioielleria
 - 2) Necessità di un controllo di gestione
- 3. Le applicazioni del controllo di gestione**
 - 1) Premessa
 - 2) L'ABC e oreficeria Valenzana
 - 3) L'ABC e l'oreficeria vicentina e aretina
- 4. Applicazioni pratiche**
 - 1) Le attività e i cost driver
 - 2) La modellazione: una attività che esige flessibilità nell'allocazione dei costi
 - 3) Un'esperienza sul campo: intervista
- 5. Conclusioni**

1. Le peculiarità delle imprese orafe italiane: Valenza, Vicenza, Arezzo

1. Premessa – qualche dato statistico

Per quanto forse non sia un dato conosciuto ai non addetti, il settore della gioielleria appare ai primi posti nella graduatoria delle esportazioni italiane. Per la precisione, il gioiello - subito dopo la "moda" - costituisce la seconda voce nella nostra bilancia commerciale.

Ne discende quindi l'importanza che questo settore (troppo spesso - ed ingiustamente - considerato d'elite) riveste nell'economia italiana nonché quale veicolo positivo dell'immagine del nostro Paese verso l'estero.

Per capire l'importanza di questo settore (la cui produzione è stata nel 2001 pari a 7.181 milioni di Euro) sono senza dubbio molto più significativi alcuni ulteriori dati¹.

Il settore orafo italiano è composto da circa 300 imprese classificabili come industrie e circa 10.000 imprese artigiane (per la precisione, nel 2001 erano 9.939)

Inoltre, vi sono circa 500 aziende che si occupano di commercio all'ingrosso (con quasi 7.000 addetti) e ben 21.000 punti vendita al dettaglio (con poco meno di 66.000 addetti).

In totale, quindi, il settore orafo comprende circa 32.000 imprese ed occupa complessivamente circa 135.000 addetti

Nel 2001, le esportazioni sono state pari a 5.386 milioni di Euro (a fronte di importazioni pari a 944 milioni di euro). Di conseguenza, la bilancia commerciale con l'estero per lo specifico settore ha registrato un saldo positivo pari a 4.442 milioni di Euro.

Inoltre, circa il 75% della nostra produzione è dedicata all'esportazione

Sempre nel 2001, i dati occupazionali hanno mostrato che gli addetti alla produzione sono stati

¹ Fonti: *Elaborazioni su dati delle Associazioni di Categoria, ISTAT, ISAE*.

oltre 46.077, mentre quelli alla distribuzione sono stati circa 76.000.

2. Le imprese orafe di Valenza

- Metodologia produttiva e tipologia di prodotto;

La produzione di gioielleria in Valenza (piccola cittadina della provincia di Alessandria, la cui storia e il cui presente sono indissolubilmente legati all'oro) lungi dall'essere di tipo industriale, rappresenta una eccezione nel moderno mondo imprenditoriale.

Valenza è considerato un distretto industriale². Ma in realtà è un distretto economico, perché di industrie - a Valenza e dintorni - ce ne sono pochissime. Basti pensare che l'88,60% delle imprese orafe del distretto piemontese sono artigiane e circa il 73% degli addetti nel settore sono artigiani (o comunque impiegati in un'impresa artigiana).

La produzione è quasi esclusivamente basata sull'opera capace ed attenta dei maestri orafi e sono pochissime le realtà imprenditoriali in cui sia possibile riscontrare un'organizzazione tale da potersi parlare di piccola o media industria.

Si diceva che la produzione è quasi esclusivamente fatta a mano. Fanno eccezione pochissimi nodi del processo produttivo, per i quali comunque l'impiego di forza lavoro è sempre indispensabile³.

² Il distretto industriale di Valenza presenta una densità imprenditoriale molto alta, pari a 4,5 unità ogni 100 abitanti; gli addetti totali sono 14.627, di cui 8.185 nell'industria manifatturiera. Di questi l'86% lavora nel settore orafo, rappresentato da piccole e medie imprese con meno di 200 occupati.

³ La tendenza è infatti quella di cercare nuove "vie tecnologiche" che permettano (nei limiti del possibile) di sostituire parte del lavoro umano con l'automazione delle attrezzature computerizzate. La fase della "modellazione", forse perché essenziale e spesso molto costosa, è oggi oggetto di numerosi tentativi volti proprio in questa direzione. Invero, i risultati sono da considerarsi senz'altro molto soddisfacenti, ma l'obiettivo prefissato non pare ancora pienamente raggiunto.

Sarebbe senz'altro interessante ripercorrere i passaggi tipici della lavorazione di un gioiello fatto a Valenza, ma ai nostri fini quello che preme sottolineare è esclusivamente il fatto che la standardizzazione di prodotto o di processo è un'eccezione propria di poche fabbriche e/o di pochi prodotti.

Per comprendere meglio le particolarità del sistema e della struttura produttiva tipica delle imprese orafe-gioielliere del distretto di Valenza, possiamo utilizzare la tecnica grafica rappresentata dalla Break Even Analysis.

Come noto, la BEA è un tipico strumento di indagine per il calcolo economico⁴.

Analizzando le relazioni matematiche che legano i ricavi di vendita e i costi di produzione, la BEA permette di prevedere il risultato operativo di un determinato processo produttivo in funzione del livello di produzione, dati il prezzo di vendita e la struttura dei costi.

Di seguito, presentiamo la determinazione grafica del BEP⁵ per una qualunque azienda e per un'azienda orafa del distretto Valenzano.

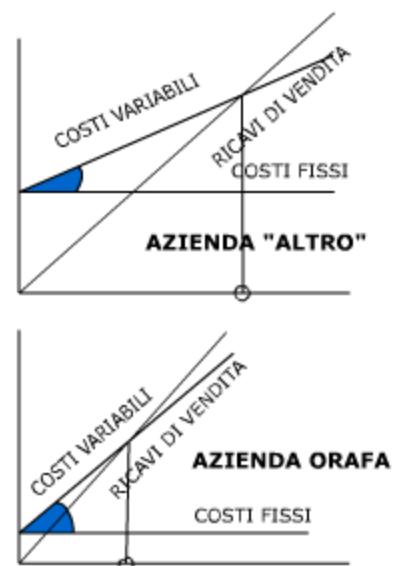


Figura 1

Le considerazioni che si possono trarre dall'esemplificazione proposta in Figura 1 sono le seguenti:

⁴ Cfr. A. MOISELLO, *I costi di produzione*, Egea, Milano, 2000, p. 93 ss.

⁵ Cfr. P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 343 ss.

- i costi fissi (CF) incidono in misura molto limitata nel calcolo economico;
- i costi variabili (CV) sono eccezionalmente rilevanti (materie prime + manodopera);
- i ricavi (R) unitari di vendita sono elevati, permettendo un mark up superiore alla maggior parte degli altri settori. La ragione per la quale le imprese orafe “devono” mantenere margini operativi così ampi deriva dal fatto che essi devono coprire ingenti costi accessori⁶, tipici del mercato del lusso;
- il BEP si raggiunge ad un livello di produzione molto inferiore (d'altronde si tratta di produzioni molto limitate nel numero).

Se a queste considerazioni - relative alla struttura dei costi - aggiungiamo quelle sulla struttura finanziaria (alto indebitamento a breve termine) e societaria (sottocapitalizzazione) si delinea una realtà imprenditoriale unica nel suo genere.

- Controllo di gestione applicabile

Vista la complessità del processo produttivo e l'alto valore intrinseco dei singoli oggetti finiti, si potrebbe optare per applicare le metodologie normalmente impiegate nella rilevazione dei costi per commessa⁷, ipotizzando di poter assimilare il processo produttivo tipico di queste forme di lavorazione con quello della gioielleria.

L'oggetto di costo verrebbe dunque a coincidere con la commessa, che - nel caso specifico - è data da un singolo prodotto (e non da un gruppo di prodotti simili messi in lavorazione per una ordinazione). Ogni commessa rappresenta un centro di aggregazione di costi autonomo ed è pertanto identificabile.

Utilizzando questo approccio, si rischierebbe però di mancare l'obiettivo principe del controllo gestionale, ovvero la precisione nelle rilevazioni, in quanto la lavorazione di una commessa “tradizionale” e quella di un gioiello sono solo

⁶ Per maggiori informazioni sul trattamento dei costi accessori, si veda: P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 253.

⁷ P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 318.

parzialmente sovrapponibili. Ed anzi, in molti casi, non sono nemmeno paragonabili.

Invero il problema di identificare un sistema unico di costing per tutte le imprese orafe del distretto valenzano è un'impresa non ardua, ma impossibile. Anzi, a pensarci bene, direi che sia proprio inutile⁸.

L'unica tecnica di controllo che - almeno in astratto - sembra consentire di ottenere i risultati desiderati, appare invece essere l'Activity based costing⁹.

La ragione è piuttosto semplice: tutta la produzione della filiera dell'oro si basa su attività ben distinte (seppur intimamente collegate e dipendenti le une dalle altre) ed idonee a realizzare una propria autonomia funzionale.

Ecco dunque che identificando una serie di attività ben precise, è possibile costruire un sistema di costing che sia contemporaneamente flessibile ed efficiente.

3. Le imprese orafe di Vicenza

- Metodologia produttiva e produzione

⁸ Per capire meglio, anche per coloro che non abbiano nemmeno idea di come avvenga la produzione di un gioiello, vi propongo un semplice quesito: cosa possono avere in comune la produzione di una collana tempestata di diamanti ed altre pietre preziose e un anello unicamente in oro e smalto?

Sono oggetti fatti in oro, a Valenza, magari anche nella stessa fabbrica ed addirittura dallo stesso orefice.

Lasciando perdere gli aspetti tecnici, facciamo solo presente che per la realizzazione del primo occorrono settimane di lavoro, e decine di migliaia di euro di materiali, mentre il secondo oggetto può essere realizzato magari nell'arco di un unico giorno lavorativo.

⁹ “Dopo anni di relativa stasi tecnologica, l'Activity Based Costing 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”. P. COLLINI, *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Padova, Cedam, 1994, pag. 117.

A Vicenza il modello produttivo tipico è notevolmente diverso rispetto a quello rilevabile a Valenza.

Il numero di imprese artigiane sul numero totale di imprese orafe è di circa il 72 % (rispetto all'88% di Valenza) e gli addetti delle imprese artigiane sul totale degli addetti è del 49,39% (contro il 72,92% di Valenza).

Ecco dunque che le imprese diventano più grandi e sono organizzate su modelli tipici della moderna economia industriale.

La ragione di queste fondamentali differenze risiede nella scelta a suo tempo operata dalle imprese Venete, le quali si sono specializzate nella produzione di oggetti “in serie”, di catene e di componenti per l'oreficeria¹⁰.

- Controllo di gestione applicabile

Per le imprese vicentine, il controllo di gestione è un'attività che oramai è diventata comune e ritenuta indispensabile.

La necessità di un adeguato sistema di costing non dipende tanto dall'odierno momento di crisi del settore, dalla rinnovata competitività di Paesi stranieri tipicamente a basso costo della manodopera e dalla nascita di nuovi concorrenti (in primis, l'India e la Libia) quanto dall'essenza stessa delle imprese medio grandi, da sempre impegnate sul fronte dell'efficienza produttiva.

Anche qui però, seppur per ragioni in parte diverse, il sistema di costing più adeguato sembra essere quello basato sull'ABC¹¹, ma non per le motivazioni già addotte in precedenza, quanto per il fatto che i tradizionali sistemi di costing mal si adeguano ad attività produttive complesse, rientranti nel variegato mondo della moda (seppur in senso lato).

¹⁰ Valenza si è invece specializzata nella produzione di gioielleria, di oggetti in oro e diamanti o altre pietre preziose, il cui ciclo produttivo è assai più lungo, complesso e, soprattutto, non automatizzabile.

¹¹ Le origini di questa tecnica di costing si fanno comunemente risalire al contributi di Johnson, Kaplan e Cooper del 1987/1988. R. S. KAPLAN, H. T. JOHNSON, *L'ascesa e il declino della contabilità direzionale*, Harvard Business School Press, Boston, 1987. Si veda anche: P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 380 ss.

Infatti, la complessità non sta solo nel processo produttivo, ma in tutto quello che vi ruota intorno ed, in primo luogo, nelle attività collaterali, quali la ricerca e lo sviluppo, il marketing, la pubblicità e le relazioni estere.

4. Le imprese orafe di Arezzo

- Metodologia produttiva e produzione

Infine, le imprese orafe di Arezzo, pur avendo caratteristiche produttive che le rendono diverse da quelle di Vicenza, si avvicinano molto - dal punto di vista organizzativo e gestionale - al modello veneto.

Si tratta di imprese mediamente grandi. Infatti solo il 70 % circa delle imprese è artigiana e la percentuale degli addetti delle imprese artigiane sul totale degli addetti è del 48,35%.

Caratteristica peculiare del mondo orafo aretino (comunque variegato) è la produzione - parzialmente automatizzata - di oggetti in serie.

- Controllo di gestione applicabile

Valgano le considerazioni fatte precedentemente in riferimento a Vicenza, non essendoci altro da aggiungere.

2. L'evoluzione della competitività internazionale delle imprese orafe e la necessità del controllo

1. L'evoluzione del mercato della gioielleria

Dobbiamo aprire una parentesi dedicata all'evoluzione del mercato dell'oro ed, in particolare, della gioielleria. Infatti, mentre la produzione di catene e prodotti per la gioielleria (Vicenza) e di oggetti in oro a peso o comunque producibili in serie (Arezzo) ha da sempre dovuto affrontare la complessità produttiva e la selezione competitiva del mercato dei prezzi, questo non avveniva per il prodotto di Valenza (o comunque avveniva in misura ridotta).

Il made in Italy nella gioielleria si poteva vendere perché era tale!

Che senso poteva avere implementare un sistema di rilevazione dei costi se tanto bisognava produrre e basta¹², avendo a che fare con un mercato che (prima o poi) avrebbe in ogni caso assorbito la propria produzione. Certo è che i migliori sono diventati i primi, ma poco contava programmare e rilevare.

Oggi il gusto italiano è diventato ben più accessibile. Le nuove tecnologie (in primo luogo Internet) e la mobilità delle menti (dei maestri orafi, dei disegnatori e degli imprenditori) hanno reso le distanze così brevi che non occorre nemmeno attendere la prova del mercato per sapere se i propri prodotti verranno venduti.

Paesi come l'India, la Turchia e il Libano - tradizionalmente a basso costo della manodopera, ma a manodopera di scarsa qualità - si sono attrezzati al punto da poter produrre a costi molto più competitivi dei nostri gli stessi oggetti, con una qualità di poco inferiore.

Ed ecco allora che:

- non siamo più i soli ad avere estro ed immaginazione: o meglio il nostro estro può

essere riprodotto altrove nel giro di pochissime settimane o mesi;

- la nostra manodopera continua ad essere la più cara;
- la qualità produttiva dei concorrenti è notevolmente migliorata.

In questo ridisegnato scenario competitivo che ruolo ha il controllo di gestione?

Semplice, diventa una funzione fondamentale, come del resto dovrebbe essere in ogni mercato a concorrenza "tendenzialmente" perfetta.

Si desume facilmente che il mercato dell'oro non può essere perfetto ed anzi è costellato di imperfezioni dovute ad informazioni che faticano a circolare, know how non riproducibile, caratteristiche d'immagine non diffuse, struttura produttiva complessa e prettamente artigianale, eccetera¹³.

Se ci si riflette bene, il problema più grosso in queste fasi di "cambiamento" è che il mercato richiede risposte pronte ed immediate, ma la mentalità dell'imprenditore orafo (e della sua impresa) non è in grado di accettare cambiamenti di questo genere, perché è abituata a realtà estranee a concetti quali il controllo di gestione, il project management, la logistica applicata, eccetera¹⁴.

Comunque sia i cambiamenti non si devono accettare, ma vanno semplicemente affrontati, non potendo essere elusi o ignorati (meglio sarebbe comunque prevederli e prevenirli).

2. Necessità di un controllo di gestione

¹³ Si veda: P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 15 e 59.

¹⁴ Come avviene - del resto - nel settore della moda e del lusso in generale.

¹² Si vedano le conclusioni a cui si è giunti nel paragrafo 5.

Il ruolo del controllo di gestione all'interno di una qualsiasi impresa è dunque di importanza pressoché vitale.

Di conseguenza, la figura professionale del “*controller*” è diventata di rilievo con il passare del tempo e con l’intensificarsi della consapevolezza che senza adeguati ed efficienti strumenti di controllo e programmazione (a livello operativo e produttivo) le sfide competitive - sempre più complesse - non possono essere vinte.

A nulla vale l’assunto che le PMI non abbiano raggiunto livelli dimensionali tali (o complessità) da rendere necessario l’implementazione di un sistema di controllo e programmazione.

Le attività di programmazione, rilevazione e previsione sono indispensabili a prescindere dalle dimensioni e dallo stadio di vita di un’impresa, per il solo fatto che essa opera sul mercato.

Il controllo di gestione non ha infatti solo compiti specifici, ma riveste ruoli più ampi che si innescano nell’intero assetto dell’impresa andando ad assistere ogni area d’impresa.

In particolare, il *controller* fornisce un servizio di supporto economico-finanziario al management per la definizione degli obiettivi, la pianificazione e la gestione della organizzazione.

Infatti, il *controller*, oltre ad assicurare la corretta rilevazione in contabilità industriale e all’implementazione dei sistemi di costing più adeguato, si occupa di:

provvedere alla trasparenza strategica, di processo, finanziaria ed economica, contribuendo in tal modo ad una maggiore profittabilità;

coordinare obiettivi e budget parziali, in modo olistico,

organizzare il reporting¹⁵ transaziendale orientato al futuro;

fungere da moderatore nel processo di controllo, in modo tale da favorire la nascita (o conservazione) di una Project management philosophy (manager con orientamento all’obiettivo);

assicurare l’approvvigionamento dei dati e delle informazioni economico-finanziarie necessarie;

provvedere a strutturare ed innovare i sistemi di Controlling.

¹⁵ Su questi concetti, si veda: P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 62, 642 e 681.

3. Le applicazioni del controllo di gestione: l'*ABM/C d'oro*

1. Premessa

Da ora in avanti, ci concentreremo unicamente sul settore della produzione orafa di gioielleria (nicchia del settore orafo), tipicamente monopolizzata dal distretto industriale di Valenza¹⁶.

In primo luogo dobbiamo precisare in cosa consista l'Activity Based Management (ABM)¹⁷.

Esso può essere - in prima approssimazione - considerato un "metodo sistematico di pianificare, controllare e migliorare il lavoro e i costi generali (overhead cost)".

Il punto di partenza dell'ABM è che "*le attività consumano costi*".

In questo senso, ci si allontana molto (sia concettualmente, sia nella pratica) dalle tradizionali concezioni di controllo gestionale. Infatti, i sistemi di costo tradizionali si focalizzano sul "lavoratore" o tutt'al più sul "prodotto/linea di prodotti".

Il sistema ABM si concentra invece su "*come si lavora*".

Dicevamo nella premessa, che si tratta di un sistema che prevede il coinvolgimento di ogni settore dell'impresa, non bastando la semplice collaborazione tra il controller e i vari responsabili per la semplice rendicontazione (reporting e budgeting).

¹⁶ La ragione è che il settore della gioielleria sta - da poco tempo - affrontando sfide competitive diverse dal passato e l'adeguamento è senz'altro il momento più difficile per un'impresa. Vicenza ed Arezzo hanno - come già precisato - da anni implementato strumenti di organizzazione, controllo, pianificazione e programmazione tipici delle moderne realtà imprenditoriali. Di conseguenza, ci è sembrato molto più interessante - seppur complesso - concentrarci unicamente sulla realtà imprenditoriale valenziana.

¹⁷ Si veda: A. MOISELLO, *I costi di produzione*, EGEA, Milano, 2000, p. 146 ss.

Il "coinvolgimento", infatti, parte dalla base, ovvero dall'implementazione stessa del sistema.

Per questo, si tratta di un "*sistema globale*" (mi si passi il termine) e non di un semplice "sistema di controllo".

Ogni persona in azienda è (più meno direttamente) coinvolta dall'Activity Based Management, altrimenti il sistema stesso non potrebbe funzionare.

Ecco dunque che il blocco base per l'ABM è l'Activity Accounting.

L'Activity Accounting è un sistema che definisce e rendiconta le attività, i costi, le caratteristiche e gli output di ogni reparto, centro di costo o gruppo di impiegati in una organizzazione. Ed infatti, il sistema informativo - che si concretizza nell'Activity accounting - deve essere creato prima che un'azienda implementi l'ABM (composto - in senso teorico - dall'Activity Based Costing [ABC], dall'Activity Based Budgeting¹⁸ [ABB] ed infine dall'Activity Based Planning [ABP]).

Ai nostri fini, ci occupiamo però unicamente della tecnica di costing che deriva "*in modo quasi naturale*" dall'ABM, ovvero l'Activity Based Costing (ABC).

Quest'ultimo è - come noto - un metodo sistematico causa ed effetto di assegnazione dei costi delle attività ai prodotti, servizi, clienti o qualsiasi cost object.

A differenza dei sistemi tradizionali¹⁹, l'ABC è basato sul principio che il prodotto consuma le attività e, quindi, assorbe costi solo indirettamente per il tramite delle cosiddette attività (le quali possono essere reali o virtuali, cioè create per convenzione).

¹⁸ L'ABB è un metodo sistematico di pianificare e budgetizzare le risorse di un'azienda.

¹⁹ I sistemi di costo tradizionale allocano i costi basandosi sul lavoro diretto, i costi materiali, i ricavi o altri metodi semplicistici. Come risultato essi tendono a sovraccaricare i prodotti, servizi e clienti con volume vendite alto (to overcost high volume products, services and customers) e a sgravare quelli a basso volume.

Brevemente possiamo ricordare che il sistema ABC traccia i costi usando metodi di allocazione multipla nel formato di una lista di attività (Bill of Activity). Questi metodi di allocazione usano quelli che sono chiamati cost drivers²⁰.

L'ABC è dunque utilizzato per la costificazione degli ordini, per il target costing, per la formulazione dei prezzi per il service e per le analisi di redditività del cliente e del prodotto.

Vediamo come applicare tali tecniche all'impresa orafo, per come l'abbiamo definita precedentemente.

2. ABC e oreficeria Valenzana

Il laboratorio orafo "medio" del distretto di Valenza è composto da circa 18-22 operai, che sarebbe meglio chiamare artigiani (ed infatti così sono classificate la maggior parte delle imprese suddette)²¹.

A parte altre considerazioni quello che più ci interessa capire è come il sistema di costing (nel caso specifico l'ABC) possa essere implementato in una piccola oreficeria artigiana.

Bisogna comunque premettere il funzionamento generale del sistema produttivo: a parte le varie fasi della lavorazione, le altre caratteristiche tipiche delle lavorazioni del gioiello sono l'utilizzo di materie preziose, la creazione di "scarti" dal valore intrinseco eccezionale, l'utilizzo di lavoro artigianale specializzato e il basso impiego di macchinari.

Cosa significa tutto questo?

Le implicazioni sono le seguenti:

1. il lavoro umano ha un valore non quantificabile a priori. Di conseguenza, il costo della manodopera difficilmente può

²⁰ Si veda: A. MOISELLO, *I costi di produzione*, EGEA, Milano, 2000, p. 141 ss.

²¹ La specializzazione in fabbriche dedito all'incassatura delle pietre preziose o alla lavorazione diretta dell'oro o infine ad altre parti della lavorazione non ci interessa.

Qui noi siamo unicamente interessati a laboratori generalmente composti sia da orefici sia da incassatori, ma comunque queste distinzioni non ci interessano particolarmente.

essere valutato in termini di indicatori di rendimento;

2. l'impossibilità di costruire budget meticolosi, in quanto è molto frequente che un modello sia ripetuto in serie limitatissime, quando non si tratti addirittura di pezzi unici;
3. il reporting segue la strada del budgeting: può essere efficacemente utilizzato solo in casi specifici e a determinate condizioni;
4. lo "scarto" della produzione deve essere controllato, misurato e valorizzato quanto il prodotto finito;
5. le ore macchina sono una variabile e non più un dato fisso rispetto a certi volumi di produzione;
6. le ore uomo sono ancora più variabili. Esse dipendono dal tipo di produzione e dalle capacità singole non essendo possibile costruire standard.

Cosa ne deriva?

Ne discende che la valutazione costi-benefici dell'implementazione - nelle PMI del settore della gioielleria - di un sistema di controllo di gestione ha fino a pochi anni fa condotto ogni imprenditore ad optare per non dotarsi di tecniche particolarmente sofisticate.

Implementare un sistema efficace ed efficiente, capace di governare così tanta complessità, non era conveniente, dato che comunque i vantaggi erano minimi²².

Oggi questa valutazione non è più attuale.

Il bisogno di controllare, rilevare, monitorare e confrontarsi (con sé stessi, con il mercato e con i concorrenti) si avverte in ogni settore e l'oreficeria (tradizionalmente sensibile ad ogni flessione o altro mutamento del mercato) non può esimersi dall'affrontare questo - non più così nuovo - scenario competitivo.

Come?

²² Come già precisato, è solo da poche decine di anni che lo scenario competitivo nel mondo della gioielleria sta diventando così selettivo e competitivo dall'aver – in parte – eliminato le inefficienze del mercato, di cui si diceva nel paragrafo precedente.

La risposta è facile: con un approccio flessibile ed in grado di coinvolgere tutte l'impresa!

Ed ecco che siamo giunti all'ABM e, di conseguenza, all'ABC²³.

Pensiamo, infatti, alla metodologia applicativa di questo sistema di costing, così come l'abbiamo precedentemente indicata: l'ABC alloca i costi (o loro parti) alle attività e quindi, mediante l'utilizzo dei c.d. cost driver, imputa le attività (o meglio il loro valore in termini di costo) ai prodotti, in base a criteri non necessariamente predefiniti²⁴.

Ora, la produzione nella gioielleria si basa su una "catena" molto lunga (disegno, modellazione, inceratura, lavorazione dell'oro, incassatura, pulitura, rodiatura,) a cui si aggiungono le altre aree non prettamente tipiche della produzione (pubblicità e marketing, finanza, ...).

In particolare, le spese per le mostre e fiere, le spese di rappresentanza, e quelle per marketing (packing e altro) e pubblicità sono molto elevate, pur trattandosi di imprese artigiane.

Di conseguenza, sono autonome (e forse distinte) attività, al pari di quelle tipiche sopra indicate.

Per l'applicazione pratica delle tecniche di ABC alle imprese orafe, si rimanda all'ultimo capitolo, in cui presenteremo anche il funzionamento di uno dei tanti software creati appositamente.

3. ABC e oreficeria vicentina e aretina

Il discorso per le imprese orafe vicentine ed aretine è molto diverso.

Si tratta infatti di vere e proprie industrie. Certo non lo sono tutte, ma lo sono nella maggior parte dei casi²⁵.

²³ A. AMAGLIO, P. ZANENGA, *ABM come realizzare in sistema avanzato di governo dell'impresa*, FrancoAngeli, Milano, 1999.

²⁴ Si precisa fin da ora che il costo di prodotto che discende dall'applicazione della metodologia dell'ABC è un Full Costing.

²⁵ Infatti anche a Vicenza e ad Arezzo vi sono molte imprese artigiane. A volte, queste ultime sono anzi assimilabili a quelle presenti nel distretto di Valenza, ma in questi casi, basta

Si tratta di imprese che hanno ben coscienza di cosa sia la competitività nei prezzi, e lavorano da decenni a contatto con la tecnologia e con le tecniche di produzione e di logistica più diffuse, quali il just in time, l'outsourcing (make or buy), l'automazione dei processi, la Supply Value Chain, i Tableau de Bord logistico-produttivo, eccetera²⁶.

Queste imprese sono abituate a convivere con tutto ciò che per le imprese orafe di Valenza sono solo concetti dottrinali, più o meno applicabili ad altri settori.

Ma infatti ciò è facilmente comprensibile.

Abbiamo avuto già modo di chiarire che la produzione di Vicenza è fondamentalmente basata su "catename", oggetti in prevalenza composti di solo oro, argento o simili, senza l'impiego di pietre preziose.

Per tali tipi di produzione, perfino l'incassatura può essere meccanizzata.

Anche in questi casi, però, le attività produttive tipiche sono molte e altrettanto importanti possono essere le aree del marketing, della ricerca e sviluppo e dell'advertising.

Ne consegue che pur potendo utilizzare tecniche "più tradizionali" di ABM (e ABC), ovvero applicazioni più "standard", l'impiego di tali strumenti risulta comunque essere preferibile ed anzi spesse volte indispensabile (ma le valutazioni sull'opportunità dipendono da variabili tanto complesse che devono necessariamente essere svolte caso per caso, e solo dopo un'attenta analisi della realtà aziendale specifica).

Per l'applicazione pratica delle tecniche di ABC alle imprese orafe, si rimanda all'ultimo capitolo, in cui presenteremo anche il funzionamento di uno dei tanti software creati appositamente.

ricondursi a quanto si è detto e si dirà nel proseguo per le aziende della gioielleria valenzana.

²⁶ Per una rapida e chiara disamina di queste questioni, si veda: P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 41, 228, 249 e 681 e 522

4. Applicazioni pratiche

1. Le attività e i cost driver

Il primo passo da compiere consiste nell'identificazione degli "strumenti" da impiegare nel processo di costing, ovvero:

- i costi da allocare;
- i prodotti o le linee produttive;
- le attività;
- i cost driver.

I costi da allocare sono senz'altro tutti quelli che sono sostenuti dall'impresa per la produzione. Si ricorda infatti che l'ABC è un'applicazione del Full costing²⁷.

Per quanto riguarda l'identificazione dell'oggetto a cui imputare i costi - ovvero il prodotto (sia esso finito o semilavorato) o la linea produttiva - bisogna aprire una parentesi relativa ai pezzi unici (o esemplari quasi unici).

In questo caso, l'approccio più conveniente è senz'altro quello di considerare il gioiello come una commessa (anche se in realtà si tratta di un prodotto per il mercato). In altre parole, l'identificazione in una commessa è unicamente una convenzione, suggerita dalla complessità che tale lavorazione normalmente implica.

A parte questa considerazione sul prodotto, la fase più importante è quella successiva, ovvero la "costruzione" delle attività generatrici di costi. Si tratta di un passaggio fondamentale perché le

varie fasi della produzione sono tutte ottime candidate ad essere considerate attività²⁸.

Di conseguenza, onde evitare di operare scelte che comunque potrebbero rilevarsi adatte solo per parte delle aziende orafe, la soluzione che vogliamo suggerire è quella di identificare tutte le fasi della lavorazione quali attività²⁹. Più precisamente:

- Attività 1 - Disegno
- Attività 2 - Modellazione
- Attività 3 - Cera
- Attività 4 - Fusione
- Attività 5 - Orefice
- Attività 6 - Incassatore
- Attività 7 - Rodiatore
- Attività 8 - Pulitrice
- Attività 9 - Calo di lavorazione
- Attività 10 - Correzioni
- Attività 11 - Altro

In particolare, occorre concentrare la nostra attenzione sulle attività 9 e 10.

Il "calo di produzione" è una caratteristica tipica delle imprese orafe. La produzione determina inevitabilmente differenze tra materie in carico di magazzino e materie in giacenza, per effetto del calo di lavorazione. Monitorare tali costi è fondamentale in quanto si ottiene un'informazione essenziale sulla efficienza della produzione.

L'attività "correzioni"³⁰ è essenziale perché la lavorazione di preziosi è spesso oggetto di continui "aggiustamenti" dovuti a:

- modifiche richieste dal cliente;
- migliorie apportate per il mercato;

²⁷ 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. Cfr. P. COLLINI, *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova, 1994.

²⁸ Sul significato di "attività" si veda: P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 383 ss.

²⁹ In tal modo, si lascia al controller la discrezionalità rispetto a quali fasi della lavorazione eventualmente non considerare attività ai fini del controllo.

³⁰ Trattandosi di produzioni artigianali e di prodotti dall'elevato valore, le modifiche apportate per soddisfare il cliente sono essenziali e fanno parte integrante del processo produttivo.

- migliorie apportate per la produzione.

Evidentemente le “correzioni” determinano costi, ma è essenziale sapere a consuntivo quante modifiche si sono apportate al prodotto, perché tale report consente anche di valutare la bontà di tutta la filiera produttiva.

Passando alla determinazione dei cost driver più appropriati, noi proponiamo la seguente soluzione³¹:

- le attività 1, 2 e 3, si imputano alla linea di prodotto in base alle ore impiegate. Successivamente, si passa all’imputazione al singolo prodotto in base al numero di disegni/modelli;
- l’attività 4, si imputa in base alla quantità di metallo utilizzato;
- l’attività 5, si imputa in base al tempo impiegato;
- l’attività 6, si imputa in base al numero pietre incassate e al tipo di incassatura;
- l’attività 7 e 8, si imputa in base al valore del bene.

Le altre attività si imputano invece sulla base di criteri variabili, scelti di volta in volta dal controller.

Quelli proposti sono criteri che devono chiaramente essere attentamente vagliati dallo stesso controller ed un buon sistema automatizzato di rilevazione e di determinazione dei costi di produzione deve sempre permettere un ampio spazio di intervento e modifica da parte del controller stesso.

In ultimo vorremmo spendere alcune parole sui cost driver.

³¹ Si precisa che per le produzioni di oggetti unici, il passaggio alle attività e poi al prodotto serve unicamente per determinare i report di lavorazione e molto raramente per la determinazione del costo di produzione, il quale sarà determinato, in prevalenza, mediante imputazione diretta dei costi specifici. Per i costi generali (energia, ...) e per quelli che si riferiscono solitamente a più oggetti (rodiatura, fusione, ...) il passaggio per le attività non è più un semplice passaggio, ma rappresenta un momento indispensabile per la determinazione del costo di produzione.

Questi vanno scelti in base alle singole esigenze dell’azienda in cui il sistema viene implementato, in quanto la lavorazione è - lo ricordiamo - prettamente artigianale e la standardizzazione è un obiettivo molto difficilmente perseguitabile.

Ne consegue che il sistema di rilevazione e di determinazione dei costi debba necessariamente avere questi due requisiti/obiettivi:

- flessibilità e personalizzabilità;
- capacità di cogliere le differenze della lavorazione da prodotto a prodotto.

In conclusione, dobbiamo confermare che la tecnica che riteniamo più appropriata non possa che essere quella dell’ABC e che sia indispensabile l’impiego di tecnologie ad hoc.

2. La modellazione: una attività che esige flessibilità nell’allocazione dei costi

Dicevamo che nel processo produttivo della gioielleria rientra una particolare voce, comunemente detta “modellazione”³².

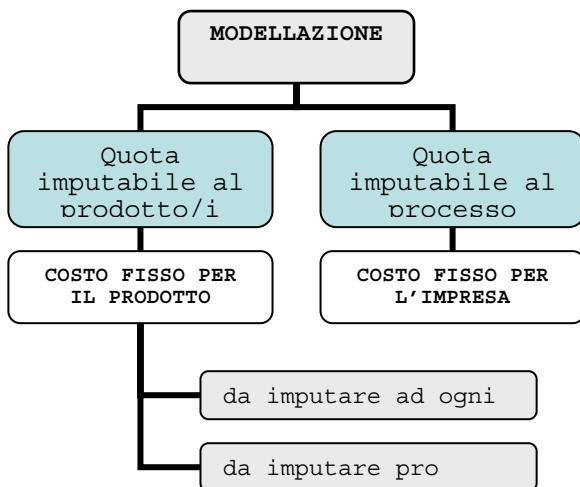
Diciamo subito che la modellazione è sia la creazione del modello, ovvero la costruzione tecnica di un prototipo (o meglio di una serie di prototipi, da cui discenderà infine quello definitivo), sia il luogo in cui l’impresa impara a far coesistere le esigenze di efficacia ed efficienza³³.

³² Si tratta di una serie di micro attività di ricerca, di indagine e di tentativi tecnico-produttivi che convogliano nella più generale attività di ideazione del prodotto. Il modellista si occupa quindi di “coordinare” una serie di operazioni (che per lo più compie direttamente con la supervisione dell’imprenditore e/o responsabile della produzione) dalle quali risulterà la creazione di un modello (in gergo americano, “samples”) e l’implementazione di una tecnica (ovvero, la creazione di ulteriore capacità e conoscenza operativa).

³³ Perché dobbiamo necessariamente ricordare che non tutto ciò che “piace” è costruibile ad un prezzo di mercato e che le esigenze del dipartimento *produzione*, *commercio/vendita* e *studio/design* sono in eterno e costante conflitto.

In altre parole, la modellazione è quell'attività che in parte è finalizzata al prodotto e in parte è finalizzata all'impresa nella sua generalità.

Il problema di scindere la quota di valore aggiunto ogni volta creata per il singolo prodotto (o gamma di prodotti) e la quota da destinare idealmente come costo per l'impresa in generale si lega strettamente alla questione di distinguere tra costi variabili e costi fissi.



Se un certo gioiello è creato in un numero di esemplari molto contenuto (5 o 6 al massimo) e non si prevede di poter riutilizzare la campionatura fatta ad hoc, il costo di modellazione deve essere imputato a ciascun oggetto in proporzione ad uno specifico cost driver (costo della materia prima, ore lavoro, ...), dando preferenza per le ore-uomo).

Viceversa, se l'oggetto si prevede che venga prodotto in una serie indefinita di esemplari (o comunque in un numero abbastanza elevato), occorre fare una previsione e non imputare il costo di modellazione al numero effettivamente creato (come "samples"), ma ripartirlo sul numero stimato di produzione.

Ancora, se pur trattandosi di un pezzo unico, parte della produzione verrà riutilizzata per produrre molti altri gioielli (magari anch'essi unici nel loro genere), la costruzione del costo dovrà tenerne conto. Si potrà addirittura giungere alla conclusione che l'attività di modellazione (in questi specifici casi) vada imputata come costo fisso dell'impresa.

Ancora, se la modellazione deve essere ripetuta ogni volta che si deciderà di produrre un gioiello di quel tipo (in quanto si ipotizza la necessità di

modificarlo ogni volta), occorre scindere il costo fino a 3 quote:

- una quota fissa da imputare al processo produttivo: costo di struttura per l'impresa in senso generale;
 - una quota fissa da imputare alla specifica linea produttiva: costo di struttura per il prodotto;
 - una quota variabile da imputare a quella linea produttiva: costo variabile di prodotto.
-

Poniamo, ad esempio, che l'impresa voglia produrre:

- o un gioiello in esemplare unico ed
- o una campionatura di 10 oggetti.

Si supponga che:

- o siano congiuntamente impiegati due modellisti che interagiscono nel loro lavoro. Il loro costo orario è rispettivamente di 35 € e 25 € ed il primo ha lavorato 20 ore, mentre il secondo 10 ore. Devono inoltre essere aggiunti 200 € di spese di materiali utilizzati congiuntamente;
- o l'esemplare unico ha assorbito 8 ore (non distinguibili tra i due modellisti), mentre la campionatura il restante;
- o gli oggetti della campionatura si differenzino gli uni dagli altri solo per il colore della pietra montata o per altro particolare non inherente il processo di lavorazione in senso stretto. Da cui discende che la modellazione di uno di tali oggetti permette di produrre anche gli altri ad un costo aggiuntivo di modellazione pari a zero. Si prevede inoltre che di tale campionatura verranno prodotti non meno di 100 esemplari (in totale);
- o ogni nuovo oggetto facente parte di questa campionatura necessiterà sempre dell'intervento di un modellista (costo forfettario di 2 €);
- o parte del lavoro di modellazione relativo all'oggetto in esemplare unico sarà senza dubbio utilizzata per future produzioni (stima del 20%).

Dai dati sopra esposti emerge che il costo della modellazione deve essere attentamente valutato.

ATTIVITA': MODELLAZIONE
Costi:
o lavoro modellista A: 20 h x 35 €=700 €
o lavoro modellista B: 10 h x 25 €=250 €
o materiali: 200 €
Cost driver:
o valore <u>materie prime</u> delle produzioni
o oggetto unico = 2'000 €
o campionatura totale = 3'000 €
o ore <u>lavoro modellista</u> :
o oggetto unico = 8 h
o campionatura totale = 7 h
Costo totale della modellazione = 1'150 €
Cost driver scelto = ore lavoro

Il costo della modellazione (1'150 €) deve dunque essere imputato sulla base delle ore rispettivamente impiegate, tenendo però presente che:

- o la campionatura di 10 (attuali) sarà di 100.
- o il 20 € del costo della modellazione dell'esemplare unico è un costo fisso d'impresa;
- o 2 € è un costo variabile da imputare ad ogni nuovo oggetto della campionatura.

Pezzo unico
Costo modello = 7/15 h x 1'150 €= 537 €
Costo fisso d'impresa = 20% di 537 = 107 €
<u>Costo modello unitario</u> = 537-107 = 430 €
Campionatura
Costo modello = 8/15 h x 1'150 €= 613
Costo unitario attuale = 613/10 = 61,3 €
Costo unitario futuro = 613/100 = 6,13 €
Costo variabile aggiuntivo = 2 €
Valutazione prudenziale = 50 campioni ³⁴
<u>Costo modello unitario</u> = 613/50 +2 = 14,26 €

E' dunque emerso che l'imputazione dei costi relativi all'attività "modellazione" deve tener

³⁴ Dall'esempio proposto emerge un dato poco "scientifico", ovvero l'utilizzo di un valore prudenziale, pari a 50 unità, contro le 10 effettive e le 100 prospettate. La ragione di tale scelta deriva senza dubbio dall'esigenza di un approccio prudenziale che è stato avallato dal controller dell'impresa, ma nulla avrebbe vietato (in ipotesi di mercato diverse) l'impiego di ogni altro valore compreso tra 10 e 100.

conto di molte variabili, tra cui in primo luogo la connessione con il processo produttivo generale, le previsioni e la variabilità di certi costi.

3. Un'esperienza sul campo: intervista

Quanto finora detto è senz'altro suscettibile di una propria applicazione pratica.

Al fine di rendere ancora più "tangibile" (mi si passi il termine) l'impiego delle appropriate tecniche di controllo al settore della gioielleria, abbiamo infine deciso di presentare una possibile soluzione software.

In particolare, abbiamo intervistato il sig. Claudio Bistolfi³⁵ in qualità di partner dell'equipe di programmatore che ha recentemente realizzato un innovativo software per la gestione e il controllo di gestione di gioiellerie, piccoli e medi laboratori orafi, nonché di grandi fabbriche.

Dall'intervista sono emersi dati molto interessanti frutto di un'esperienza ormai decennale nel settore.

3.1 La competitività delle imprese orafe italiane nel mondo

La concorrenza internazionale (come abbiamo già anticipato) è sempre più forte ed incisiva.

La domanda è dunque: cosa possono fare le imprese orafe italiane?

Premesso che finora Hong Kong, Libano, India, Cina, ... hanno copiato - più o meno bene - la nostra produzione, perché non facciamo la stessa cosa anche noi?

Come ci ha fatto notare lo stesso sig. Bistolfi, le imprese orafe del nostro paese hanno un solo vantaggio rispetto ai produttori stranieri: la creatività.

Da parte loro, invece, la concorrenza d'oltralpe sostiene costi di manodopera minori³⁶ ed è in

³⁵ Titolare e programmatore della ISV - Informatica Service Valenza srl.

³⁶ La manodopera – pur essendo senz'altro di minore qualità – costa mediamente un quinto meno di quella italiana.

grado di approvvigionarsi più rapidamente e spendendo meno³⁷. In poche parole, si tratta di imprese che collaborano tra loro e di grandissime dimensioni.

Ammesso che non sia possibile (per ovvie ragioni) ridurre il costo della manodopera italiana - o almeno nella misura necessaria - l'unica strada praticabile sembra essere quella di creare "collaborazione" (associandosi e consorziandosi).

La via non appare peraltro facilmente percorribile, per ragioni che comunque esulano dal contesto che stiamo trattando e che riguardano prettamente la mentalità dell'imprenditoria orafa (soprattutto valenzana), su cui però non vorremmo soffermarci.

Comunque sia, le imprese cinesi si presentano sul mercato come aziende enormi proprio perché "riunite" dalle multinazionali di Hong Kong ed in questo modo, esse riescono ad ottenere ulteriori vantaggi di costo di cui per ora le aziende italiane non hanno ma i approfittato.

E' stato inoltre messo in evidenza un ulteriore vantaggio competitivo di alcune imprese estere. In Turchia, ad esempio, lo Stato acquista l'oro e lo cede in uso gratuito ai fabbricanti. Questi ultimi pagheranno l'oro ricevuto solo all'atto della vendita dell'oggetto finito. Inoltre, lo Stato rimborsa agli stessi fabbricanti il calo!!!

Ma se la creatività non è riproducibile dai nostri concorrenti, i vantaggi di costo di cui abbiamo detto lo potrebbero essere invece dai nostri imprenditori³⁸!

Sorgono quindi le due esigenze di:

collaborare;

programmare e pianificare.

3.2 Il controllo di gestione e le attuali esigenze di integrazione

Il primo elemento lo lasciamo a chi si occupa di strategia ed organizzazione³⁹.

Programmare e pianificare sono invece il frutto della contabilità industriale, nel senso che una corretta ed efficiente contabilità dei costi è la base indispensabile alla pianificazione e alla programmazione.

Il punto cruciale è che l'imprenditore orafo non può più esimersi dal "pesare" ogni sua scelta, in ottemperanza dell'esigenza di minimizzare i costi e i tempi di produzione.

Un tempo, questa esigenza era sentita solo dalle imprese industriali. In seguito, anche la grande distribuzione ha cominciato a sentire queste necessità. Infine, tutti i settori ne sono stati inondati, ma la gioielleria sembra sempre un po' ostile a digerire questi insegnamenti, convinta che basti saper produrre meglio della concorrenza e poco importando se i tempi non sono ottimizzati, se l'approvvigionamento costa un po' di più o se la lavorazione non è efficiente.

Questa situazione è evidentemente insostenibile e lo dimostra l'esempio delle imprese di Vicenza: come dicevamo Vicenza è da sempre la capitale delle catene d'oro, ma oggi la crisi è molto forte. Cosa è accaduto? I produttori vicentini hanno per primi cominciato ad utilizzare le attrezzature più innovative per produrre in serie. Il grosso errore fu quello di non acquistare i produttori di tali macchinari (localizzati sempre nel veneto). La concorrenza straniera ha allora comprato alcuni macchinari, li ha copiati e ha cominciato a produrre catene e macchinari ad un costo decisamente inferiore. Ecco dunque che le imprese vicentine si stanno convertendo al prodotto valenzano, con la conseguenza di creare ancora maggiore concorrenza interna.

Programmare, pianificare, controllare i costi e collaborare sono dunque elementi imprescindibili.

³⁷ I circa 200'000 fabbricanti cinesi sono (contro i 60'000 tra produttori e negozi italiani) tra loro riuniti (o meglio consorziati) per il tramite di multinazionali con sedi a Hong Kong. In questo modo possono sfruttare notevoli vantaggi in termini di costi e tempi di approvvigionamento.

³⁸ Per la verità, riteniamo che gli aiuti pubblici alle imprese turche non possono essere replicati in Italia onde evitare il contrasto con le norme sulla concorrenza vigenti nell'U.E.

³⁹ Si veda: L. BREGAGLIO, A. GRECO, W. LANZANI (a cura di), *Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica. Metodi e strumenti per orientare le iniziative aziendali al raggiungimento dei risultati strategici*, FrancoAngeli, Milano, 2000.

Da un punto di vista strettamente operativo, il corretto software di controllo gestionale deve dunque essere in grado di:

integrare tutte le funzioni (contabilità generale, amministrazione, controllo dei costi, stoccaggio, produzione, ...).

essere flessibile;

basarsi sulle attività;

sia modellabile dall'imprenditore;

essere comprendibile ad ogni livello;

controllare che l'imprenditore utilizzi effettivamente gli output;

gestire in modo "semplice" la complessità.

Le caratteristiche che abbiamo sopra indicato non sono altro che i "must" (o "punti di forza") dei nuovi prodotti software, che vengono oggi realizzati per l'imprenditoria orafo.

In particolare, è emerso dall'intervista con il sig. Bistolfi che anche loro hanno appena realizzato un software fondato su una architettura caratterizzata dalla:

- flessibilità;
- integrabilità.

Dall'analisi dei vari prodotti informatici realizzati specificatamente per il settore orafo è emerso un dato molto significativo: i fornitori di tecnologie per i controller della gioielleria hanno ormai assimilato molto bene le esigenze del mercato e sono senz'altro consapevoli dell'indispensabilità di fornire strumenti che permettano all'imprenditore di pianificare, controllare, e programmare in modo efficace e flessibile.

3. 3. I limiti dell'ABC

In coerenza con l'intendimento di presentare un quadro estremamente critico, non possiamo non segnalare i limiti di questo sistema di *costing*. In sintesi, l'ABC - per quanto abbiamo sostenuto che sia il più adatto al settore in esame - presenta un non ignorabile difetto, che discende dalla natura stessa dei costi su cui indaga. Infatti, l'ABC si applica ai costi comuni ad imputazione indiretta, i quali - non essendo oggettivamente misurabili - fanno sì che si incappi nella difficoltà di trovare

un legame causale tra i suddetti costi e i prodotti finali.

Fatta questa considerazione, avremmo voluto andare oltre e valutare l'applicabilità del più innovativo sistema di "target costing"⁴⁰, di origine giapponese⁴¹.

Solo per chiarezza espositiva, il Target Costing è un obiettivo di spesa da definire nelle fasi precedenti la produzione. Di conseguenza, la sua determinazione necessita di un accurato studio effettuato integrando diverse aree funzionali dell'azienda (ricerca e sviluppo, marketing, produzione, approvvigionamento), finalizzato alla progettazione del prodotto ad elevato valore per il cliente e alla previsione - completa ed accurata - delle potenziali fonti di costo e delle potenziali difficoltà della fase produttiva successiva.

In altre parole, il Target Costing rappresenta lo strumento più adatto per rappresentare, non tanto il costo reale del prodotto, con riferimento alle risorse consumate dallo stesso, quanto piuttosto - in quel preciso 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.

Invero, questa tecnica non crediamo si possa applicare al settore orafo per una logica ragione: sarebbe inutile tentare di far "digerire" ad imprese che non utilizzano (o lo fanno senza la dovuta efficacia) "normali" tecniche di costing, una metodologia innovativa e non ancora

⁴⁰ Si veda: M. SAKURAI, *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 R. SCARLATTA, G. TOSCANO (a cura di), *La contabilità direzionale nelle imprese giapponesi. Un altro vantaggio competitivo nascosto?*, Unicopoli, Milano, 1993.

⁴¹ La contabilità direzionale svolge un ruolo efficace solo se è di reale supporto nella gestione dei costi, che significa agire sulle loro cause, sia in anticipo che in modo concomitante. Per questo le imprese giapponesi hanno sviluppato due metodologie che si sono poi diffuse in Occidente: il Target Costing e il Kaizen Costing. Entrambe si basano sulla curva dei costi totali del prodotto lungo l'intero ciclo di vita.

costantemente implementata nei tradizionali settori.

Meglio è invece implementare una tecnica ormai consueta e testata ma soprattutto efficace, riservandosi di affrontare l'eventualità di un successivo aggiornamento tecnico se le condizioni lo renderanno necessario o utile.

Ci sono però buone ragioni che contrasterebbero in modo palese con quanto sopra affermato.

E' infatti noto che fino a che un'impresa può determinare il prezzo del proprio prodotto aggiungendo al costo il margine di profitto desiderato ("cost-plus-pricing⁴²") non ha bisogno di ricorrere a queste metodologie. Esse si rendono necessarie quando:

1. il prezzo viene fatto dal mercato mediante la concorrenza;
2. il ciclo di vita dei prodotti si abbrevia e l'innovazione di prodotto diventa più frequente.

Essendo evidente che queste due condizioni siano sempre più spesso verificate nel settore della gioielleria, ecco che se ne deduce l'esigenza dell'implementazione di questa metodologia, in sostituzione (o almeno in parallelo) dell'Activity Based Costing.

⁴² P. MELLA, *Controllo di gestione*, UTET, Torino, 1997, p. 249.

5. Conclusioni.

La conclusione di questo lavoro pare scontata.

Premesso che l'implementazione delle tecniche di controllo e programmazione sia indispensabile per ogni azienda (indipendentemente dalle dimensioni, dallo stadio di vita e dal settore), l'unico nodo che doveva essere risolto era quale metodologia da impiegare, ovvero quale fosse la più efficace ed efficiente.

Necessariamente - a fronte dell'esigenza di governare una complessità così notevole, per

effetto delle peculiarità del processo produttivo e nel rispetto di un'esigenza di flessibilità che nel settore della gioielleria (e della moda in generale) è un elemento indispensabile - abbiamo optato per un approccio basato sull'imputazione dei costi alle attività (ABC).

Ogni realtà necessita comunque di una valutazione precisa e peculiare, ma in termini generali, l'approccio metodologico prescelto ci appare il più adatto e comunque quello che possa raggiungere meglio gli obiettivi prefissati.