

# **Il calcolo del costo del servizio nelle aziende ad elevato contenuto di Information Technology: una proposta operativa**

Elisa Cerisola\*

## **Introduzione**

Il presente lavoro illustra le modalità per realizzare un sistema di calcolo del costo di prodotto nelle aziende di servizi “ad elevato contenuto di Information Technology (IT)”. Si tratta di aziende che erogano generalmente servizi di massa, in cui i costi IT rappresentano i costi di “produzione”. Le *core activities* di queste imprese, in altri termini, sono rappresentate dalla gestione delle informazioni.

L’erogazione di “servizi di massa” si caratterizza per la presenza di numerose transazioni, ciascuna delle quali richiede un tempo di interfaccia con il cliente limitato e un basso grado di personalizzazione del servizio. Tali imprese, quindi, hanno una struttura capital intensive con una preponderanza dei costi fissi sui costi variabili, come avviene, ad esempio, in realtà aziendali quali:

- \* le istituzioni finanziarie che erogano servizi basati su transazioni elettroniche,
- \* le aziende che operano nel settore delle telecomunicazioni (in tal caso, i costi di produzione comprendono anche i costi di rete),
- \* gli internet provider.

Data la caratteristica di immaterialità che contraddistingue il “prodotto” generato da queste aziende, d’ora innanzi esso verrà indicato come *costo del servizio*.

Il modello proposto in questo scritto si fonda sulle logiche dell’*Activity Based Costing* (ABC), opportunamente integrate dal punto di vista realizzativo per consentirne l’applicazione a realtà di servizi.

L’analisi di alcune esperienze sul campo consente di evidenziare punti critici e vantaggi del sistema proposto, individuando anche le soluzioni alternative da utilizzare in fase di implementazione, qualora il modello logico presentato non abbia completa applicabilità<sup>1</sup>.

La realizzazione di questo sistema in diverse realtà aziendali ha consentito, inoltre, di evidenziare alcune caratteristiche che il sistema informativo a supporto del modello logico deve possedere. Tali caratteristiche vengono illustrate nei paragrafi successivi.

## **Una breve analisi dei fattori storici e settoriali che caratterizzano il costing nelle imprese di servizi**

La definizione di modelli di calcolo del costo del servizio è stata storicamente influenzata dall’assenza di una vera e propria contabilità industriale per queste realtà aziendali. Tale caratteristica, derivante dall’immaterialità dell’output fornito, ha determinato un interesse ridotto nella definizione di *product costing*, se paragonato con gli studi compiuti nelle imprese manifatturiere per determinare modelli di calcolo di costo del prodotto. Nelle imprese di servizi, infatti, problematiche quali il ruolo della contabilità industriale nel

---

\* Analista nel Controllo di Gestione Centrale - Ermenegildo Zegna s.p.a.

<sup>1</sup> Nell’articolo sono citati molteplici esempi tratti da esperienze aziendali. A fini di riservatezza si è deciso di omettere la denominazione sociale di queste imprese.

calcolo del costo di prodotto e la determinazione del prezzo di vendita dei prodotti a partire dal costo (*cost plus pricing*), non sono state oggetto di approfondimento. Ciò soprattutto per effetto della carenza dei sistemi di rilevazione dei dati.

L'immaterialeità del servizio fornito, in particolare, determina specificità settoriali che impattano sulla struttura e sull'andamento dei costi aziendali, complicandone ulteriormente la misurazione. Si consideri, ad esempio, quanto sia difficile individuare gli aspetti di erogazione del servizio a cui il cliente attribuisce maggior valore. La contestualità tra il momento di erogazione e il momento del consumo del servizio, inoltre, determina l'impossibilità di misurare, controllare e valutare, in anticipo rispetto alla vendita, la performance del processo di erogazione.

Un'ulteriore specificità riguarda il fatto che le imprese di servizi sono caratterizzate dalla prevalenza dei costi fissi relativi ad impianti e personale, mentre la componente di costo variabile si riduce all'energia elettrica e alle altre utilities. Se immaginiamo una generica impresa di servizi, quindi, i costi industriali sono prevalentemente costi di ammortamento degli impianti e costo del personale. Quest'ultimo, in particolare, a fronte della complessità di queste imprese, sta assumendo sempre più la natura di costo fisso.

L'immaterialeità del servizio comporta altresì l'assenza di rimanenze di prodotti finiti, che determina a sua volta l'impossibilità di gestire l'offerta in maniera funzionale rispetto alla domanda. Ciò genera l'alternarsi di picchi e di momenti di stasi nell'erogazione del servizio.

L'impresa di servizi, quindi, può scegliere se dimensionare la propria capacità produttiva per far fronte ai picchi di domanda oppure se soddisfare il livello medio della domanda. La seconda alternativa evita fenomeni quali il sottoassorbimento della capacità produttiva, che si verifica nei momenti di caduta della domanda, ma presenta una maggiore flessibilità alle fluttuazioni della domanda. La prima alternativa, invece, consente il pieno soddisfacimento della domanda richiedendo però maggiori investimenti in impianti, attrezzature e personale.

A fronte dello scenario competitivo attuale, spesso molte aziende di servizi scelgono di strutturarsi così da soddisfare i picchi di domanda, agendo contemporaneamente sulla clientela per gestirne opportunamente le richieste. Ad esempio, le imprese di telecomunicazioni utilizzano manovre di prezzo (piani tariffari differenziati per ora, giorno della settimana o mese) per indurre i consumatori più sensibili a concentrare la domanda in periodi non di punta.

Infine, le aziende di servizi possono agire sulla propria struttura per renderla più flessibile alle variazioni della domanda, ad esempio impiegando personale part-time durante i periodi di picco, o attraverso opportune analisi di efficienza volte ad individuare le attività che il cliente percepisce a basso valore aggiunto ed eliminandole nei periodi di punta.

Le considerazioni espresse in questo paragrafo sono fondamentali per comprendere le modalità con cui le aziende di servizi ad alto contenuto di IT si avvicinano al costing.

## **Quando è utile il costo pieno di servizio ?**

Il modello qui illustrato descrive il sistema per calcolare il costo del servizio nelle imprese ad elevato contenuto tecnologico. Si tratta, in particolare, di un costo pieno calcolato secondo la logica ABC. Chi scrive ritiene che in determinate circostanze, infatti, tale configurazione di costo può costituire un valido supporto

alle decisioni per il management. Ma è anche consapevole del fatto che in altre situazioni configurazioni di costo differenti possono meglio rispondere alle esigenze informative aziendali.

Ad esempio, qualora un'azienda di telecomunicazioni voglia effettuare una valutazione comparativa della redditività dei prodotti, una configurazione di costo consigliabile è data dal Direct Costing Evoluto. Quest'ultima metodologia consente di evidenziare i costi specifici dei diversi servizi e quindi di effettuare analisi più oggettive sulla loro profittabilità. A tale proposito, costituiscono esempi di costi specifici per i servizi "voce" e "dati" i costi variabili dell'infrastruttura di rete e i costi fissi specifici per erogare i servizi (ad esempio, apparati di rete dedicati).

In un'analisi di redditività, inoltre, non sarebbe corretto includere anche i costi comuni aziendali (costi generali e di struttura), bensì limitarsi all'analisi dei diversi margini di contribuzione alla copertura dei costi comuni che i prodotti sono in grado di generare. Quest'esempio mostra che in determinate circostanze la configurazione del Direct Costing meglio risponde alle esigenze informative aziendali rispetto al costo pieno, e che pertanto in situazioni differenti è opportuno avvalersi di configurazioni di costo diverse.

Stante questa premessa, si descrivono di seguito alcune situazioni in cui per le aziende ad elevato contenuto tecnologico può rivelarsi utile adottare il modello ABC proposto per il calcolo del costo pieno di servizio.

Si pensi, ad esempio, ad un'impresa di telecomunicazioni, che voglia offrire nuovi servizi tecnologicamente avanzati attraverso cospicui e continui investimenti tecnologici. Al fine di valutare la redditività degli investimenti si rende necessario disporre di un costo pieno di servizio per effettuare analisi specifiche ed eventuali proiezioni sui risultati futuri che i nuovi servizi potranno generare.

Altra situazione che potrebbe richiedere il calcolo del costo del servizio attraverso il modello qui descritto è la necessità di controllare i costi fissi. Come sopra anticipato, le aziende di servizi ad elevato contenuto IT sono capital intensive, e pertanto gran parte dei costi aziendali è costituita dai costi fissi legati alle piattaforme tecnologiche che generano i servizi stessi.

Da qui risulta importante gestire l'andamento della curva dei costi fissi, ossia individuare quanti e quali costi dovranno essere sostenuti per generare un certo volume di servizi. A tale proposito si può utilizzare il modello qui proposto, in quanto esso impiega criteri che hanno l'obiettivo di attribuire i costi fissi ai servizi attraverso relazioni che rispecchino l'utilizzo effettivo di tali risorse da parte dei servizi.

Attraverso l'impiego di queste logiche, che sono tipiche dell'ABC, è possibile ricondurre i costi fissi ai relativi servizi, e determinare il livello di costi fissi che è necessario sostenere per la produzione di un certo volume di servizi. Inoltre, attraverso il confronto dei costi fissi con i ricavi per servizio, si può determinare il margine di contribuzione necessario alla copertura degli stessi costi fissi.

Attraverso una migliore controllabilità dei costi fissi, quindi, è possibile attrezzarsi per gestire in maniera efficiente il dimensionamento della capacità produttiva rispetto ai picchi di domanda. Problema tipico delle aziende di servizi ad alto contenuto di IT.

Infine, il calcolo del costo pieno per servizio qui proposto può fornire un supporto quantitativo nell'orientamento delle decisioni di pricing dei diversi servizi offerti. Ciò è tanto più vero quanto più l'azienda decida di effettuare analisi di pricing fondate sulla logica *cost-plus*.

In tale ottica, la costruzione di un possibile prezzo di vendita nasce dall'allocazione di tutti i costi aziendali ai servizi secondo la logica per attività, evidenziando in ogni caso i livelli di margine conseguiti dai diversi

servizi per permettere valutazioni di convenienza economica. In tale ipotesi l'azienda può per esempio decidere di strutturare il mix di vendita in modo che eventualmente che il margine generato da alcuni servizi copra le perdite sostenute da altri, così da assicurare la copertura globale dei costi di produzione.

## Il modello per il calcolo del costo del servizio

Si propone, di seguito, un modello di calcolo del costo di servizio in logica ABC. Si tratta di un approccio teorico che ha trovato applicazione concreta in diverse imprese ad elevato contenuto tecnologico, pertanto contiene le avvertenze e gli insegnamenti derivanti dall'applicazione del modello teorico alla realtà aziendale. Già in sede illustrativa, infatti, si ritiene necessario specificare quali sono le ipotesi su cui il modello si fonda e conseguentemente delimitarne l'ambito di validità.

### Le ipotesi di fondo

Il sistema è stato predisposto per determinare il costo pieno del servizio secondo le logiche ABC. Questa scelta determina una serie di conseguenze metodologiche e di contenuto.

Innanzitutto, l'articolazione dei centri di costo (*pool*) e l'allocazione dei costi agli stessi pool e quindi ai servizi avviene secondo le modalità previste dell'ABC. In altri termini, si procede alla definizione di una serie di processi e attività (raggruppate in *cost pool*) a cui attribuire i costi, in uno o più passaggi, tramite opportuni *driver*. Dal punto di vista applicativo, questo significa che data l'impresa X ad elevato contenuto IT, dovremo suddividere i processi aziendali, secondo l'accezione di Porter (1987), in:

- \* processi produttivi
- \* processi di supporto.

Le attività produttive, successivamente, dovranno essere scomposte in opportuni pool che consentano l'allocazione dei costi nella maniera che più riflette il consumo di risorse da parte dei servizi finali.

La seconda conseguenza della scelta operata discende direttamente dalla prima: è necessario applicare agli oggetti di calcolo il concetto di "consumo di risorse". Infatti, l'impiego della logica ABC prevede che i costi vengano assegnati alle attività in base al loro consumo di risorse, e che i costi vengano assegnati ai servizi in base al loro consumo di attività.

Questo aspetto ha notevoli risvolti dal punto di vista realizzativo, in quanto la complessità produttiva delle aziende ad elevato contenuto IT e la mancanza di una vera e propria contabilità analitica rendono difficile l'identificazione di simili pool all'interno della sezione IT.

Immaginiamo che nell'impresa X vi siano una serie di piattaforme IT che effettuano grandi volumi di elaborazioni, il cui risultato finale è un servizio come una transazione finanziaria. Supponiamo che le diverse piattaforme concorrono, in misura differente, a generare il servizio finale, attraverso l'esecuzione di un numero molto elevato di operazioni diverse tra loro e in parte comuni a più servizi. La molteplicità di operazioni e la trasversalità di utilizzo delle piattaforme complicano l'identificazione di pool a cui allocare le nature di costo, e da cui le nature possano essere attribuite ai servizi secondo criteri di consumo. Questo aspetto è ulteriormente complicato dal fatto che la "distinta base" del servizio è molto complessa e, di frequente, non supportata da metodi di rilevazione delle operazioni che agevolino la *cost allocation*.

Una terza conseguenza dell'approccio ABC riguarda le singole voci di costo che entrano a far parte del costo del servizio. Infatti, trattandosi di un costo pieno dovremo includervi tutte le nature di spesa finalizzate alla realizzazione del servizio, a partire dalle nature “produttive”, ossia costi del personale della funzione IT e di eventuali consulenti esterni, costi hardware e software e relativi ammortamenti, noleggio linee internet, costi di capacità produttiva non utilizzata.

Nel costo di servizio confluiranno anche i costi di struttura e i costi generali, attribuibili ai servizi mediante i classici criteri previsti dalle logiche ABC (metri quadri, fatturato per prodotto, numero persone, ecc.).

Per un miglior utilizzo del costo di servizio, è opportuno che il layout di presentazione del costo di servizio ne evidensi le diverse componenti “industriale” e generale, al fine di facilitare e favorire le valutazioni che ne discendono. In particolare, durante la fase di definizione del modello teorico si può scegliere se evidenziare separatamente l’eventuale sotto-utilizzo di capacità produttiva, così da rilevare il sovrardimensionamento rispetto ai picchi di domanda e poterlo opportunamente analizzare.

### ***I requisiti di applicabilità del modello***

Al fine di assicurare la significatività dei risultati del modello, è necessario definire alcuni presupposti nell’ambito dei quali il modello mantiene validità.

Il primo riguarda la *riconducibilità dei costi per cliente ai servizi*, ossia si richiede che tutti i costi generati dai clienti siano attribuibili direttamente o mediante opportuni criteri ai servizi, e quindi che non sussistano costi specifici per cliente. Questa assunzione comporta una limitazione teorica e pratica all’applicabilità del modello, d’altra parte il livello di complessità introdotto da costi specifici per cliente (sconti, commesse di investimento dedicate) renderebbe ingestibile l’allocazione dei costi ai servizi e richiederebbe la determinazione di criteri puntuali di attribuzione dei costi.

Il secondo requisito concerne invece il *livello di granularità del dato richiesto*. I servizi ad elevato contenuto IT sono spesso strutturati in famiglie gerarchiche, che prevedono una caratterizzazione del servizio sempre più spinta man mano ci si avvicina ai livelli di massimo dettaglio del servizio.

Ad esempio, per un’azienda di telecomunicazioni che si muove verso i nuovi servizi UMTS, il servizio messaging si articola a sua volta in diversi servizi: SMS standard, messaggio e-mail, MMS, ecc. Il servizio MMS, a sua volta, si potrà articolare nei servizi MMS-Audio, MMS-Video, MMS-Photo, ecc. È necessario definire qual è il livello a cui fermarsi nel calcolo del costo del servizio, dal momento che livelli di servizio molto dettagliati richiedono ulteriori complicazioni di calcolo, e spesso maggiore livello di arbitrarietà nella determinazione del dato. Pertanto, è consigliabile individuare un livello di servizio intermedio, ottenibile attraverso una ragionevole approssimazione che non alteri l’attendibilità del dato.

### ***Le fasi per la definizione del modello***

Circoscritto l’ambito di validità del modello e precise le logiche ABC su cui si fonda, il passo successivo è definirne i contenuti. A tale proposito, è consigliabile seguire una metodologia di analisi che preveda la determinazione del dato per successive approssimazioni, così da poter affinare, per quanto possibile, i criteri di identificazione del dato stesso.

Le principali fasi di disegno del modello proposto vengono illustrate nei paragrafi successivi.

## La mappatura dei processi e delle attività

Per la definizione del modello di calcolo dei costi del servizio è necessario effettuare la mappatura dei processi e delle attività all'interno delle funzioni aziendali, come prescritto dalla consueta applicazione dell'ABC. Per maggiore chiarezza espositiva, si procederà ad una trattazione distinta per i processi primari e per i processi di supporto (Porter, 1987).

### Processi di supporto

Per quanto concerne i processi di supporto, si dovranno individuare cost pool che raggruppino le attività svolte dalle funzioni aziendali (Amministrazione, Finanza e Controllo, Personale, Servizi Generali, Pianificazione Strategica, Legale, Direzione Generale) secondo logiche di consumo di risorse da parte dei servizi finali.

Ad esempio, nell'impresa X si potrà, per semplicità, definire un processo per ogni funzione e quindi suddividere la singola funzione in attività. Ad esempio, per quanto concerne il processo “Gestire le risorse umane”, che corrisponde alla funzione Personale, si individueranno le seguenti attività:

- gestire la formazione del personale,
- selezionare il personale,
- gestire le relazioni sindacali,
- gestire le paghe e i contributi,
- gestire l'organizzazione aziendale.

Tra le funzioni di supporto sopra menzionate non è stata inclusa la funzione IT, che rappresenta sia la parte “produttiva”, sia l'ente aziendale che fornisce supporto IT alle altre funzioni. A tale riguardo, a fronte della specificità delle logiche che governano i processi IT produttivi e di supporto, si preferisce includere le attività IT di supporto nell'ambito della struttura di cost pool “produttivi”, per analizzarle secondo criteri opportuni.

Infine, per quanto riguarda l'allocazione dei costi delle attività IT di supporto, si può ipotizzare che tali attività forniscono un servizio alle altre funzioni aziendali, e che quindi il loro costo sia allocabile agli altri processi di supporto secondo logiche che rispecchino l'utilizzo di risorse.

### Processi primari

In merito ai processi “primari”, è necessario scorporare i processi IT dai processi “non produttivi”, quali Marketing, Vendite, Supporto alla Clientela. Per tali processi si potrà prevedere una classica analisi ABC, ad esempio scomponendo il processo di Marketing nelle seguenti attività:

- identificare nuovi servizi,
- coordinare la realizzazione di nuovi servizi,
- pubblicizzare i servizi,
- gestire la base clienti.

In merito ai processi “produttivi”, si dovranno definire i processi e le attività IT, e quindi mapparli in maniera esaustiva sulle destinazioni finali di analisi (vale a dire i servizi).

Considerando la complessità produttiva di queste aziende risulta molto difficile e poco utile, ai fini dell'analisi, identificare delle vere e proprie "fasi di lavorazione" quali potrebbero essere quelle di un'industria manifatturiera.

Dal momento che le attività produttive hanno una forte correlazione con le piattaforme tecnologiche, si possono, quindi, definire cost pool in corrispondenza di tali applicazioni. Ad esempio, in un'azienda di telecomunicazioni un cost pool IT potrebbe essere rappresentato dalla piattaforma che gestisce il servizio di messaggistica, mentre in un'istituzione finanziaria che fornisce transazioni elettroniche potrebbe essere rappresentato dalla piattaforma che gestisce le autorizzazioni all'esecuzione delle transazioni.

Questa logica consente di prevedere anche più livelli di allocazione tra cost pool produttivi. Se ad esempio una piattaforma lavora per un'altra applicazione, possono essere definiti due livelli di pool, così da consentire un doppio passaggio nell'attribuzione dei costi.

Allocazioni complesse sono consigliabili laddove il collegamento diretto con i servizi finali sia difficilmente determinabile, poiché maggiori passaggi nel ribaltamento di costi significano un maggior numero di driver e quindi minore puntualità nel dato individuato. Qualora il criterio di causalità che collega la piattaforma IT e il servizio sia diretto, è consigliabile allocare direttamente il costo al servizio.

Inoltre, è possibile articolare i cost pool mediante il criterio della "natura del lavoro", ossia raccogliere i costi del personale in pool distinti rispetto ai costi delle piattaforme. Anche in tal caso, il passaggio allocativo può essere doppio qualora il personale IT interno ed esterno lavori per le piattaforme e non direttamente per i servizi. In tale ipotesi, prima si allocheranno i costi delle persone in pool specifici, che saranno successivamente svuotati per ripartirne i costi sulle piattaforme tecnologiche.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il personale lavori direttamente per i servizi finali, ad esempio in quanto si tratta di programmati che sviluppano nuovi servizi o si occupano di manutenzione software dei servizi esistenti, l'allocazione dei costi può avvenire in maniera diretta, ottenendo un dato più puntuale e non gravando il modello con ulteriore complessità.

### La definizione dei driver di allocazione

Definiti i cost pool, il passo successivo per il disegno del modello è individuare i driver di allocazione dei costi ai pool (*resource driver*) e dei pool ai servizi (*activity driver*). Le due diverse tipologie di driver vengono di seguito trattate separatamente.

#### **Resource driver**

Per quanto concerne i processi di supporto, abbiamo precedentemente definito i processi in corrispondenza delle funzioni aziendali, e ne abbiamo evidenziato le principali attività. Questo significa che i costi di processo sono costituiti dal totale dei costi dei centri di costo appartenenti alla funzione, pertanto i costi sono attribuiti ai processi secondo l'appartenenza funzionale.

Al fine di allocare i costi alle attività, potranno essere utilizzati i classici driver di allocazione dell'ABC, come ad esempio il numero di persone che lavorano per ogni attività.

Logiche analoghe possono essere applicate per l'allocazione dei costi ai processi primari, ad esclusione dei processi IT. Ad esempio, per quanto riguarda il processo di Marketing, sopra menzionato, i costi registrati sui

rispettivi centri di costo potranno confluire nei pool direttamente, ove possibile, oppure tramite criteri quali il numero di persone per attività.

In merito ai processi primari IT, i resource driver vengono determinati individuando criteri che misurino il consumo di risorse da parte dei pool.

Qualora, come sopra ipotizzato, si decida di allocare i *costi del personale* della funzione IT prima in cost pool specifici, e quindi ripartire tali costi sulle piattaforme tecnologiche, il primo criterio di allocazione potrebbe essere dato dall'appartenenza ai centri di costo.

In seguito, per attribuire i costi del personale alle piattaforme tecnologiche, il resource driver può essere rappresentato dal numero ore lavorate dalle persone per le diverse applicazioni. A tal fine ci si può avvalere di semplici sistemi di rilevazione delle ore, che richiedono la compilazione periodica di un *time-sheet* in cui indicare quante ore ogni persona ha lavorato per le diverse piattaforme.

Gli altri costi non IT, laddove riconducibili alle attività svolte dal personale possono seguire i criteri allocativi del costo del personale, mentre qualora si tratti di costi legati anche alle applicazioni (ad esempio, energia elettrica), possono essere allocati alle applicazioni stesse mediante criteri di consumo.

Per quanto concerne invece i *costi delle piattaforme* (costi hardware e software, noleggio linee Internet, ecc.), l'attribuzione alle singole applicazioni può avvenire innanzitutto in base alle informazioni presenti in contabilità analitica, prime tra tutte l'appartenenza ai centri di costo e la natura di costo. Qualora, infatti, la struttura dei centri di costo raggruppi una o più applicazioni tecnologiche, ed esistano voci di costo dedicate alle diverse applicazioni tecnologiche, ad esempio ammortamenti specifici per piattaforma, l'allocazione del costo è diretta.

In alternativa, i sistemi transazionali comunemente utilizzati consentono di assegnare, in sede di contabilizzazione del costo o in successivi momenti di analisi, attributi riconducibili alle piattaforme tecnologiche.

### **Activity driver**

#### Processi di supporto

Gli Activity driver impiegati possono essere quelli classicamente utilizzati in un modello ABC, in considerazione del fatto che il legame di causalità tra questi costi e i servizi finali è solitamente molto sottile. Ad esempio, per quanto concerne i cost pool relativi al processo “Gestire le risorse umane”, è possibile allocare il suo costo a tutte le altre attività in base al numero di persone per ciascuna attività. In altre parole, nella definizione della sequenza di svuotamento dei cost pool, si può stabilire che tale processo sia il primo a cedere i propri costi verso tutti gli altri processi, in base appunto al numero di persone che lavorano per ogni attività.

Alternativamente, si possono utilizzare driver più generici per attribuire questi costi direttamente ai prodotti, come ad esempio i ricavi per servizio.

#### Processi primari non IT

Il costo dei processi primari non IT, può essere allocato ai servizi finali tramite i driver derivanti dalla classica activity analysis prevista in un modello ABC. Con riferimento al processo di Marketing sopra menzionato, i

costi delle attività sopra individuate possono essere attribuiti ai processi in base ai driver indicati nella tabella seguente.

<b>Attività</b>	<b>Activity driver</b>
Identificare nuovi servizi	* Allocazione alle famiglie di servizi in base al numero di persone che lavorano per ogni famiglia. * Allocazione ai singoli servizi attraverso la ripartizione in parti uguali sui servizi appartenenti alla famiglia
Coordinare la realizzazione di nuovi servizi	* Allocazione alle famiglie di servizi in base al tempo speso per famiglia di servizi * Allocazione ai singoli servizi attraverso la ripartizione in parti uguali sui servizi appartenenti alla famiglia
Pubblicizzare i servizi	* Allocazione ai singoli servizi in base ai ricavi per servizio
Gestire il rapporto con i clienti	* Allocazione alle famiglie di servizi in base al tempo speso per famiglia di servizi * Allocazione ai singoli servizi attraverso la ripartizione in parti uguali sui servizi appartenenti alla famiglia

#### Processi IT

Più volte si è segnalata la necessità di impiegare criteri di cost allocation che rispecchino l'effettivo consumo di risorse. Questo concetto diventa basilare qualora ci si ponga di fronte al problema della determinazione degli Activity Driver relativi ai costi di tecnologia.

Innanzitutto, è opportuno domandarsi cosa si intenda per "consumo", se ci si riferisca all'effettivo consumo delle applicazioni nei diversi giorni dell'anno, oppure si intenda quanto effettivamente consumino le applicazioni rispetto alla capacità produttiva di cui si è dotata l'azienda per far fronte ai picchi di domanda.

Ad esempio, nel caso di un operatore telefonico che offre servizi di messaggistica, ipotizziamo che il consumo delle piattaforme di messaggistica in un qualsiasi giorno dell'anno sia inferiore rispetto ai consumi rilevati nei giorni di Natale e Capodanno, che definiamo come giorni di picco, e che la capacità produttiva di cui l'azienda si è dotata sia basata sui giorni di picco.

A tale proposito, è necessario chiedersi se si voglia distinguere la componente di consumo per erogazione del servizio da quella legata al sottassorbimento di capacità produttiva, oppure se si voglia rilevare il consumo complessivo, senza evidenziare separatamente le due componenti.

Ne derivano due diversi concetti di misurazione del consumo:

- \* il primo richiede la rilevazione dei consumi nei giorni in cui la domanda è massima e la capacità produttiva viene sfruttata quasi completamente,
- \* il secondo prevede la misurazione effettiva del consumo, in funzione dell'andamento periodico e variabile della domanda.

In termini di costo del prodotto, qualora si utilizzi il primo concetto esposto si enfatizza la componente di costo fisso della capacità produttiva, mentre l'utilizzo del secondo concetto sottolinea la componente di costo variabile in funzione del consumo.

Una volta identificata la configurazione di costo più idonea, la scelta degli activity driver è direttamente correlata a:

- \* le caratteristiche specifiche del business dell'impresa,
- \* la struttura della funzione IT,
- \* il legame tra le piattaforme tecnologiche e i servizi offerti dall'impresa.

A livello generale, tuttavia, si possono individuare alcune linee guida per la determinazione dei driver.

Innanzitutto, qualora l'impresa disponga di sistemi di rilevazione delle transazioni IT, l'attribuzione del costo può avvenire in misura più o meno diretta, a seconda del grado di riconducibilità degli oggetti di misurazione ai servizi finali. Solitamente gli oggetti di misurazione sono gruppi di transazioni, omogenei dal punto di vista dell'output generato, ma non sempre "vicini" ai prodotti finali.

Come già ricordato, la complessità produttiva di queste aziende non agevola la determinazione immediata di criteri di attribuzione. In queste casistiche, la metodologia ABC richiede che vengano definiti criteri di corrispondenza tra oggetti di rilevazione dei consumi e servizi finali, in base a quanto i servizi finali utilizzano le transazioni rilevate. Tra i criteri possibili, si può decidere di ponderare le transazioni a seconda del consumo da parte dei servizi finali, come nell'esempio di seguito esplicitato.

Supponiamo che l'azienda X produca due servizi, il servizio 1 e il servizio 2, tramite un'applicazione tecnologica C, che rappresenta anche un cost pool. Ipotizziamo inoltre che per generare il servizio 1 siano necessari il gruppo di transazioni A, ripetuto tre volte, e il gruppo B, ripetuto una volta sola. Per realizzare il servizio 2 sono invece necessarie due sequenze del gruppo di transazioni A e due del gruppo B.

Per generare un'unità del servizio 1 e del servizio 2 è necessario ripetere il gruppo A 5 volte e il gruppo B 3 volte. Sapendo infine che il gruppo A consuma la metà della capacità produttiva consumata dal gruppo B, il consumo totale per realizzare i due servizi è  $5 * \frac{1}{2} + 3 = 5.5$ . Il costo della piattaforma C verrà allocato di conseguenza.

Laddove non esistano sistemi di rilevazione, è necessario impiegare criteri diversi. Ad esempio, il costo delle piattaforme tecnologiche su cui vengono effettuati i test può essere allocato ai diversi servizi proporzionalmente alle ore spese dal personale IT per ciascuna applicazione. Tale informazione è reperibile mediante i sistemi di gestione progetti comunemente utilizzati, e che, come sopra esplicitato, prevedono la compilazione di un *timesheet* periodico in cui indicare le ore lavorate per ciascun progetto.

## I fattori critici per l'implementazione del modello

L'esperienza maturata sul campo circa l'applicazione di questo modello per il calcolo del costo di servizio, ci ha permesso di evidenziarne alcuni aspetti critici.

Innanzitutto devono essere confermate le ipotesi di applicabilità precedentemente formulate, ossia nella realtà devono essere riscontrate, entro ragionevoli livelli di approssimazione, le ipotesi formulate alla base del modello.

Questo richiamo può sembrare banale ad una prima lettura, in realtà si verificano spesso situazioni in cui, nella fase di disegno del modello logico si ipotizzino assumption di cui effettivamente non si conoscono

realmente la portata e l'ambito di validità, con la conseguenza di dover successivamente rivedere il modello e adeguarlo alla realtà aziendale.

Un altro aspetto da monitorare in sede di realizzazione riguarda la rilevazione dei consumi. Abbiamo già menzionato il fatto che, spesso, gli oggetti di rilevazione dei consumi non coincidono con gli oggetti di calcolo dei costi, e pertanto nasce la necessità di definire le attribuzioni dei costi tramite opportune analisi tecniche. Per garantire l'attendibilità dei risultati del modello, è' opportuno che tali attribuzioni prevedano, sia in fase di modellizzazione sia in fase realizzativa, un livello di approssimazione coerente con il livello di puntualità richiesto al modello stesso.

## **Le principali caratteristiche dei sistemi informativi per il calcolo del costo del servizio**

Il modello presentato può essere ben supportato dagli attuali sistemi di *business intelligence*, che rappresentano un valido strumento di elaborazione, presentazione e analisi dei dati. Tali applicativi sono molto utilizzati dalle imprese di servizi ad elevato contenuto IT come supporto operativo nei modelli di controllo di gestione, sia per monitorare l'andamento dei costi e ricavi per i servizi, sia per effettuare analisi specifiche sui dati, ad esempio per verificare l'incidenza del costo della capacità produttiva inutilizzata sul costo totale del servizio.

La complessità delle aziende ad elevato contenuto IT richiede però che i sistemi a supporto del modello ABC abbiano alcune caratteristiche. Innanzitutto, si richiede la capacità di acquisire ed elaborare una notevole mole di dati di natura economica e statistica, spesso provenienti da sistemi distinti, e realizzare la reportistica prevista. Questo aspetto è più marcato nelle aziende ad elevato contenuto IT rispetto ad imprese appartenenti ad altri settori, a fronte della molteplicità dei sistemi alimentanti e dei notevoli volumi di dati che devono essere acquisiti, elaborati e riclassificati opportunamente nella reportistica.

Inoltre, l'applicativo scelto per implementare il modello deve poter gestire diversi strati di calcolo, garantendo la possibilità di personalizzazione degli strati. Ciò al fine di adattare la definizione dei cost pool e i diversi passaggi della cost allocation alle specificità dell'azienda.

A tale proposito, inoltre, è opportuno che l'applicativo garantisca la possibilità di definire relazioni complesse tra oggetti di calcolo in modo parametrico, così da poter gestire facilmente la manutenzione e l'aggiornamento del modello. Ciò emerge, in particolare, dall'applicazione pratica del modello.

Infatti, il continuo divenire dei sistemi informativi di produzione dei servizi nonché gli aggiornamenti della struttura aziendale richiedono opportuni adeguamenti del modello. La parametrizzazione delle relazioni tra gli oggetti di calcolo ne consente la manutenzione in maniera semplice da parte degli utenti che gestiscono l'applicativo.

Un'altra caratteristica comunemente richiesta all'applicativo è la possibilità di gestire diversi scenari di calcolo per effettuare analisi delle serie storiche e degli scostamenti, ed eventualmente simulazioni prospettiche. Ciò consente di delineare l'andamento del costo di prodotto nel tempo e conseguentemente di indagare i fenomeni che ne determinano il comportamento. La possibilità di effettuare simulazioni in prospettiva offre inoltre l'opportunità di prevedere l'andamento del costo al variare dei parametri che lo determinano, verificando così empiricamente come i driver definiti agiscono sul comportamento dei costi.

Infine, dal punto di vista della reportistica e dell'analisi dei dati, l'applicativo deve garantire la possibilità di effettuare navigazione, ad esempio definendo e utilizzando appositi filtri e gerarchie tra i dati, e interrogazioni di dettaglio sui dati che rappresentano l'output del modello (funzioni di *drill down/across*).

## **Bibliografia.**

R.N. ANTHONY R.N. e D.W. YOUNG

*Il controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, 1992, Mc Graw Hill Italia, Milano.

F. AMIGONI

*Misurazioni d'azienda - Programmazione e Controllo*, 1995, Giuffré, Milano.

C. AMPOLLINI e M. SAMAJA

*Come innovare il sistema di controllo di gestione*, 1996, Franco Angeli, Milano.

A. CARÙ

*Marketing e progettazione di servizi*, 1996, UTET, Torino

R. CERCOLA R. e E. BONETTI

*Il cambiamento nella produzione dei servizi*, 1999, ETAS Libri, Milano.

L. FITZGERALD – R. JOHNSTON – S. BRIGNALL – R. SILVESTRO – C. VOSS

*Misurare le performance nelle imprese di servizi*, 1998, EGEA, Milano.

PORTER M.E.

*Il vantaggio competitivo*, 1987, Edizioni Comunità, Milano.