

Le tecniche di costing applicate al settore ICT

- **Introduzione**
- **Identificazione del settore di riferimento**
- **New Economy tra ABC e target costing**
 - L'inapplicabilità dei tradizionali sistemi di costing
 - Il Target Costing
 - L'activity Based Costing
 - La coesistenza del costo vero (ABC) e del costo obiettivo (Target Costing)
- **Determinazione del costo della commessa ICT**

Introduzione

Come è noto i sistemi di determinazione dei costi di prodotto (di commessa e di processo) possono essere classificati in base alla configurazione di costo adottata; in particolare, si parla di Full Costing¹ e Direct Costing², con riferimento alla differente valutazione degli elementi da comprendere per il calcolo del costo totale di un prodotto.

I più attuali sistemi di determinazione del costo di produzione, basati sull'assunto che nel lungo periodo tutti i costi tendano a diventare variabili³, stanno progressivamente abbandonando questa classificazione, disconoscendo la tradizionale distinzione dei costi in:

- costi variabili: proporzionali ai volumi di produzione (es.: materie prime, materiale di consumo)
- costi fissi: indipendenti dai volumi di produzione (es.: costi amministrativi, ammortamenti, interessi passivi)
- costi semivariabili: in parte proporzionali ai volumi di produzione (es.: utenze elettriche)

I fautori di queste tecniche, osservando gli effetti dell'innovazione tecnologica (sia a livello di prodotto, sia di processo), la diversificazione, la preponderanza dei servizi correlati e le nuove esigenze di mercato, tendono a considerare variabili nel lungo periodo anche quei costi che normalmente sono definiti fissi⁴.

¹ Il sistema Full Costing (o Absorbing Costing Method) si basa sul principio dell'assorbimento integrale dei costi: vengono presi in considerazione tutti i costi, diretti ed indiretti, sostenuti per la produzione. L'imputazione dei costi indiretti al prodotto avviene poi su base unica o multipla. P. MELLA, Controllo di Gestione, UTET, 1997, p. 359.

² Il sistema Direct Costing (o Variable Costing Method) si fonda sul principio secondo cui i costi devono essere sostenuti a prescindere dal volume di produzione realizzato nell'arco temporale considerato. In questo caso, si terrà conto solo dei costi direttamente imputabili al prodotto. P. MELLA, Controllo di Gestione, op. cit., p. 359.

³ Il riferimento è alla metodologia dell'Activity Based Costing, la quale - pur delineando un costo pieno di prodotto - si fonda sul presupposto che tutti i suoi costi siano variabili nel lungo periodo.

⁴ La ratio di questa impostazione è comprensibile se si osserva, ad esempio, la durata media di un prodotto: questa tende sempre più a ridursi e ciò determina la necessità di investire costantemente nella diversificazione e di rivedere i processi produttivi, vanificando quindi la possibilità di considerare fissi nel lungo periodo quei costi che invece lo dovrebbero essere.

Negli ultimi anni le metodologie "tradizionali" di analisi e studio dei costi aziendali sono state quindi oggetto di un ampio processo di revisione, in quanto considerate sempre meno rispondenti alle esigenze decisionali⁵.

L'adozione nelle aziende (soprattutto se operanti nel settore della New Economy e dunque portate per vocazione all'innovazione⁶) delle tecniche tradizionali, - quali, ad esempio, il full costing - causa in molti casi effetti distorsivi provocati da una ripartizione semplicistica dei costi indiretti.

In questo contesto l'*Activity Based Costing (ABC)* si propone di eliminare tali effetti basandosi sempre sul principio dell'assorbimento totale dei costi, ma adoperando come meccanismo d'imputazione il grado di utilizzo, da parte dei prodotti, delle attività che generano costi indiretti.

In questo articolo, dopo aver accennato alle principali caratteristiche dei più recenti sistemi di costing (*ABC* e *Target*), ci occuperemo della determinazione del costo di una commessa nel settore ICT.

Il settore di riferimento

Il tessuto economico italiano è notoriamente composto in modo prevalente da PMI, il cui fatturato medio è compreso tra 5 e 50 mio di €⁷. Nel settore dell'ICT questo dato risulta ancora più marcato e si accompagna alla tendenza da parte delle imprese - indipendentemente classificazione Istat - ad orientarsi sempre più alla erogazione di servizi, piuttosto che alla produzione.

Ciò comporta difficoltà nell'applicazione delle tecniche tradizionali di determinazione del costo di produzione. Oltre alla "produzione" di software, piattaforme, sistemi integrati, siti internet, forte incidenza sul fatturato hanno anche tutte quelle attività accessorie creatrici di indotti molto elevati, sia in termini di fatturato che di clientela.

Le attività "collaterali", rispetto alla produzione "tipica", rappresentano il valore aggiunto di queste società che riescono ad ottenere dei vantaggi competitivi enormi derivanti dalla loro:

- capacità di adattamento all'ambiente, alle condizioni di domanda e alle opportunità di business;
- flessibilità, dal punto di vista della forza lavoro qualitativa e quantitativa;
- rapidità d'azione e varietà nell'offerta;
- estremo orientamento al cliente ed al mercato.

Da un lato, si osserva una minor efficienza a causa della mancanza delle cosiddette operazioni "ripetitive", dall'altro, buone performance in termini di fatturato, che non determinano una perdita di competitività.

Possiamo anzi affermare che all'interno di un'impresa "matura" (per quanto questo "termine" non si addica

⁵ Sull'argomento: KAPLAN R. S., JOHNSON H. T., L'ascesa e il declino della contabilità direzionale, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

⁶ Le imprese target di questo studio sono le PMI del settore ITC, caratterizzate dalla dinamicità e flessibilità ed alle quali quindi non riteniamo sia possibile applicare i tradizionali sistemi di analisi dei costi.

⁷ "L'analisi dei principali aggregati conferma una rilevante presenza di imprese di piccole dimensioni [...]. In particolare, la dimensione media delle aziende italiane è di circa 3,7 addetti. Le microimprese (con meno di 10 addetti) rappresentano il 95,2% delle imprese italiane. In esse si concentra il 48,3% degli addetti, il 24,5% dei dipendenti, il 30,8% del fatturato e il 34,4% del valore aggiunto [...]". Fonte www.istat.it.

del tutto ad aziende del settore ICT) convivono spesso due diverse realtà:

1. un ramo d'azienda che si occupa principalmente di produrre, in modo più possibile standard ed efficiente, una certa linea produttiva: protocolli, siti, interfacce, ecc..... a seconda dell'azienda;
2. un ramo – fortemente correlato con il primo – che è dedicato alla realizzazione di “progetti”.

Tali “progetti” potranno essere:

- **interni**: in questo caso si fa riferimento ai reparti di R&S (presenti – sulla carta – in tutte le aziende ma sul cui effettivo funzionamento nutriamo qualche dubbio);
- **esterni**: ovvero quelle commesse che non possono essere affidate ai team di lavoro che normalmente svolgono le attività più ripetitive, ma che vanno gestite da un gruppo di esperti selezionati di volta in volta.

Ecco dunque emergere un elemento molto importante che caratterizza il settore, ovvero la forte incidenza dell'esternalizzazione di alcune parti di attività complesse.

Ciò che conta è che le attività strategiche di tutti i progetti più importanti dell'impresa (siano essi interni o esterni) vedano coinvolti come protagonisti personale interno, onde evitare che l'impresa perda know how (o non lo rinnovi costantemente) e si ritagli esclusivamente un ruolo di coordinatore dei progetti.

Detto questo, abbiamo sommariamente definito i vari processi produttivi delle imprese su cui incentreremo la nostra analisi e le relative problematiche.

New Economy tra ABC e target costing

■ L'inapplicabilità dei tradizionali sistemi di costing

Nel corso degli ultimi decenni sono stati numerosi i mutamenti ambientali che hanno caratterizzato la struttura economico-produttiva a livello mondiale. Per fare solo qualche breve riferimento, basti pensare al diffuso sviluppo dei sistemi di automazione e di integrazione, all'affermazione delle strategie di differenziazione produttiva corrispondenti alle nuove esigenze del mercato che sempre più richiede prodotti e servizi differenziati; la maggiore attenzione alla logica gestionale della qualità, volta alla soddisfazione del cliente e al miglioramento continuo dei servizi collaterali alla produzione, quali l'assistenza tecnica, le modalità di distribuzione, di vendita e di pagamento⁸. E' senz'altro vero, infatti, che il mutato ambiente produttivo finisca inevitabilmente con influenzare la complessa struttura dei costi aziendali e quindi l'insieme degli elementi che formano il costo del singolo prodotto.

Muta, ad esempio, la tradizionale proporzione tra costi variabili e costi fissi a favore dei secondi, rendendo un sistema di *costing* che è sensibile solo all'andamento dei primi poco rispondente alle nuove esigenze conoscitive⁹.

⁸ “[...] L'affermazione crescente dei processi automatizzati e dei connessi modelli organizzativi è un evento che spinge a riflettere sull'efficacia dei sistemi contabili attualmente in uso [...]”. SANTESSO E., *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1994, pag. 7 e segg.

⁹ BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione, creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991, pag. 132 e segg..

Ancora di più muta la proporzione tra costi diretti ed indiretti: se da sempre i costi indiretti sono stati considerati “residuali”, nel senso che potevano essere imputati tranquillamente (ovvero senza il rischio di commettere errori determinanti) ai centri di costo, utilizzando quale criterio il costo della manodopera (o altro criterio ad hoc), oggi questo processo subisce almeno tre forti critiche:

1. il costo della manodopera non è più una discriminante essenziale vista la sua incidenza decrescente sul costo del prodotto¹⁰;
2. aumentano fortemente i costi “accessori” ad imputazione indiretta, per effetto della crescente domanda di diversificazione e customizzazione del mercato, su quasi tutti i prodotti a forte valore aggiunto;
3. i centri di costo non sono più elementi determinanti per l'evidente passaggio da una attenzione all'efficienza all'efficacia, ovvero una minor attenzione al costo ed una sempre maggiore sensibilità alla qualità.

Le esigenze del mercato hanno quindi imposto nuovi sistemi di produzione i quali hanno creato maggiori **fabbisogni informativi**, resi a loro volta necessari per far fronte alla produzione di una vasta gamma di prodotti costruiti secondo le esigenze del cliente, con conseguente **notevole incremento delle spese generali**. L'incapacità di riflettere a livello di costo unitario la sempre maggiore componente di “personalizzazione” dei prodotti, distorcendo l'effettiva quota di costi generali da attribuire, può essere considerato il principale limite dei tradizionali sistemi di attribuzione dei costi che utilizzano basi di riparto quali le ore di mano d'opera diretta o le ore macchina. Tale difficoltà applicativa si manifesta in maniera evidente nei settori fortemente innovativi.

■ L'activity Based Costing

Come noto l'*Activity Based Costing*, (o calcolo dei costi per attività), è un “nuovo” sistema *full costing* che articola i costi per attività e arriva a determinare il costo pieno di prodotto imputando ai prodotti porzioni crescenti di costi totali. L'*Activity Based Costing* è un sistema di calcolo dei costi a consuntivo, incentrato sulle attività quali “luoghi virtuali” che generano valore per l'impresa.

L'ABC può essere considerato – seppur in estrema sintesi - un approccio di gestione dei costi che identifica il business aziendale in una serie di attività¹¹

¹⁰ Questa affermazione non vale per il settore ICT. In molti altri settori invece, la mano d'opera diretta viene progressivamente sostituita dal capitale fisso, sino a rappresentare, in aziende fortemente automatizzate, non più del 5-10% del costo del prodotto. Allo stesso modo, aumenta il peso dei costi indiretti, industriali e non, legati agli impianti e alla nuova complessità produttiva e non correlati al volume di produzione (controllo della qualità, logistica, marketing, assistenza post vendita, e così via). Cfr. FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Clua Edizioni, Ancona, 1993, pag. 31 e segg..

¹¹ Le attività generatrici di valore possono essere classificate in tre categorie:

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

Così classificate, le attività vanno poi di volta in volta disaggregate ed adattate in relazione alle peculiarità della

fortemente correlate ma degne ognuna di autonoma esistenza e considerazione, ognuna delle quali assorbe risorse. "[...] Esso propone di rivedere il concetto tradizionale della contabilità industriale secondo cui i prodotti consumano risorse (e costano in proporzione ad esse) e di sostituirlo con il nuovo corrispondente, secondo il quale sono le attività a consumare le risorse, mentre i prodotti consumano attività"¹².

Come abbiamo avuto modo di dire, una caratteristica fondamentale dell'*Activity Based Costing* è proprio l'abbandono della tradizionale distinzione tra costi fissi e variabili in relazione al volume produttivo, giacché i costi sono considerati tutti variabili nel lungo periodo, in funzione di nuove specifiche determinanti di costo.

L'esecuzione delle attività implica ovviamente la generazione di una serie di costi, per lo più indiretti i quali sono riconducibili a vari tipi di transazioni¹³, intese come "[...] operazioni che comportano scambi di materiali e/o informazioni necessari per lo svolgimento della produzione"¹⁴.

Il controllo e la riduzione dei costi generali di produzione passa quindi attraverso il controllo delle "transazioni" che li generano¹⁵.

I costi delle attività variano non in relazione al volume di produzione, ma ad altri fattori collegati al grado di differenziazione dei prodotti, dei mercati, dei fornitori, al diffondersi di processi produttivi automatizzati e al fabbisogno di riprogettazione delle macchine¹⁶.

Il passaggio successivo si concretizza nel far affluire i costi assorbiti dalle attività ai prodotti utilizzando i cosiddetti cost driver, ovvero quei "criteri" che rappresentano le cause di generazione dei costi.

In antitesi alla logica tradizionale, non si individuano centri di costo come "[...] punti di accumulo indiscriminato dei più disparati costi indiretti"¹⁷, ma si definiscono le attività su cui distribuire i costi delle risorse consumate dalle stesse, in base alle ore di lavoro o ad altri parametri detti *resource driver*. Successivamente, i costi generati dalle attività sono distribuiti agli oggetti di calcolo in base ai *cost driver* più rappresentativi per ciascuna; in alternativa, le attività vengono raggruppate in macroattività (*activity*

pool) accomunate dallo medesimo criterio di proporzionalità rispetto agli oggetti di riferimento. Da tutte le considerazioni fatte finora emerge chiaramente che, in un settore caratterizzato da:

- innovazione e flessibilità;
- fortissima incidenza di manodopera specializzata e di esternalizzazione;
- diffusa customizzazione delle soluzioni ed impiego di risorse diversificate;
- lavoro per progetti in team.

L'*Activity Based Costing*, ovvero una tecnica di accumulo dei costi alle attività ed imputazione tramite cost driver (normalmente flussi di informazioni e tempi di elaborazione), si presta ad essere utilizzata comunemente ed in modo estremamente naturale.

■ Il Target Costing

Il *Target Costing*¹⁸ nasce dall'esperienza giapponese e dalla tradizionale vocazione al miglioramento continuo (kaizen) e all'eliminazione degli sprechi (muda), considerati i due elementi essenziali per raggiungere elevati livelli di competitività.

Il *Target Costing* si caratterizza per i seguenti elementi distintivi:

1. attenzione al cliente e alle sue esigenze;
2. attenzione alla programmazione dei costi a preventivo, più che alla loro semplice determinazione consuntiva;
3. contributo determinante della cultura aziendale.

La particolarità del *Target Costing* consiste nella correlazione tra costi e prezzi, in una logica opposta rispetto a quella delle metodologie tradizionali.

Target cost = prezzo - margine di reddito stabilito quale % del prezzo

Gli strumenti contabili sviluppati dalle aziende giapponesi sono dunque improntati alla ricerca delle cause sottostanti il costo del prodotto in modo da supportare le decisioni strategiche aziendali ed il controllo di gestione. In effetti, la mission delle aziende nipponiche prevede una particolare attenzione al mercato ed al cliente subordinando i processi produttivi (ed i relativi costi).

In quest'ottica, è stata ideata una contabilità direzionale che non si occupa esclusivamente dell'individuazione del costo "vero" di prodotto e delle modalità di consumo delle risorse impiegate nei processi aziendali, ma soprattutto 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 internazionale¹⁹.

Il *Target Costing* si basa sul presupposto che i costi sono controllabili solo nella fase di progettazione dei prodotti e dei processi. Una volta stabilite le direttive, tali costi possono solo essere ritoccati, perché la struttura produttiva non può subire radicali rivoluzioni. Pertanto diventa di estrema importanza quanto viene fatto nelle fasi che precedono la produzione, stante l'impossibilità di incidere sul costo del prodotto durante la sua lavorazione.

E' evidente che, una volta avviata la fase di produzione, le possibilità di intervento e di

singola azienda; il più delle volte non coincidono con gli aggregati dei centri di costo, ma sono ad essi trasversali.

¹² FARNETI G., MARASCA S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, op. cit., pag. 21.

¹³ Le transazioni interne, quali fattori che determinano il consumo delle risorse alla base dei costi indiretti di produzione, possono essere suddivise in quattro gruppi:

- *logistiche*, inerenti al ricevimento, la movimentazione e la spedizione delle materie prime, semilavorati e prodotti finiti;
- *di bilanciamento*, finalizzate a garantire i fattori produttivi in quantità adeguate ai fabbisogni della produzione attraverso ordini di acquisto, di produzione;
- *di qualità*, pertinenti ai controlli che devono garantire il rispetto di determinati standard di qualità prefissati;
- *di cambiamento*, inerenti attività e processi volti a modificare le materie necessarie per l'ottenimento dei prodotti, modifiche ai progetti, ai cicli di produzione, agli *standards*, e così via.

¹⁴ BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, op. cit., pag. 142; traduzione da: MILLER J. G., VOLLMAN T. E., *The hidden factory*, in Harvard Business Review, september-october, 1985, pag. 124 e segg..

¹⁵ MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi*. Volume II, Torino, Giappichelli, 1997, pag. 50.

¹⁶ Sull'argomento si veda: C. T. HORNGREN, G. FOSTER. S. M. DATAR, *Contabilità per la Direzione*, ISEDI, 1998.

¹⁷ QUAGLI A., *L'Activity Based Costing quale metodo di calcolo dei costi di produzione: principi ispiratori e caratteristiche operative*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, n. 4, Luglio-Agosto 1991, pag. 745.

¹⁸ La metodologia di analisi del *Target costing* è stata introdotta per la prima volta negli anni Settanta nelle imprese giapponesi operanti nei settori ad alta tecnologia e con processi di produzione complessi. Toyota fu una delle imprese maggiormente impegnata nell'applicazione delle tecniche di *Target Costing*.

¹⁹ Cfr. MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi*. Volume II, op. cit., pagg. 207-213.

miglioramento si limitano notevolmente e l'efficienza dei processi deve essere ricercata, con l'ausilio di idonei strumenti contabili, nelle fasi ad essa precedenti. In altri termini, occorre il supporto di strumenti in grado di mettere in relazione il consumo delle risorse, con il processo decisionale che lo precede. Tali strumenti devono poter stimare i costi collegati alle diverse alternative progettuali.

In questo senso, 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 il massimo costo attribuibile al prodotto/servizio oggetto di analisi, tenendo in considerazione

- domanda;
- capacità di assorbimento del mercato;
- il prezzo più alto che il cliente sia disposto a pagare in relazione alle prestazioni che il prodotto/servizio offre;
- il margine di profitto desiderato dall'azienda²⁰.

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

A ben vedere anche la filosofia "*Target*" ben si sposa in un contesto produttivo come quello della New Economy: lavorare per progetti impone una continua riformulazione dei prodotti (e servizi) e dei processi, modificando quindi costantemente i relativi costi.

Se da una parte però l'impiego della metodologia "*Target*" risulta particolarmente adatta al settore a cui ci stiamo dedicando, dall'altra non possiamo non renderci conto che la riformulazione continua dei processi e la riduzione dei costi di struttura (trattandosi per lo più di costi per il personale e consulenze) rende quasi inutile applicare una tecnica che comunque è già insita nei processi.

Chiariamo questo punto: la metodologia "*Target*" impone di guardare il mercato e strutturare il processo produttivo (ed i relativi costi) sulla base di quanto richiesto dal mercato stesso. Questo stesso processo risulta però già compreso nel processo produttivo delle aziende della new economy che, lo ricordiamo ancora, "*sviluppano, pensano ed agiscono per progetti*".

■ La coesistenza del costo vero (ABC) e del costo obiettivo (Target)

²⁰ Sakurai fa risalire l'introduzione del target costing alla metà degli anni settanta, nell'ambito del settore automobilistico giapponese e dell'industria di componenti ad esso collegata (gruppo Nissan). SAKURAI M., *Target Costing and how to use it*, in Journal of cost management for the manufacturing industry, op. cit. Altri studiosi riportano che la Daihatsu fin dal 1970 ha emanato il "Target Costing Implementation Manual", la prima (seppur embrionale) guida in materia. La Daihatsu, in effetti, sembra essere l'azienda che più di ogni altra ha formalizzato il target costing e ne ha applicato i dettami. KATO Y., BOER G., CHOW CHEE W., *Target Costing and integrative management process*, in Journal of cost management for the manufacturing industry, Spring, 1995. Altri fanno risalire al 1965 lo sviluppo, da parte della Toyota dei primi programmi di target costing. TANAKA T., *Target costing at Toyota*, in Journal of cost management for the manufacturing industry, Spring, 1993.

Se il *Target Costing* è già - per propria natura - una vocazione delle imprese del settore dell'ICT, (ben lungi però dall'essere una metodologia diffusa nei settori "più tradizionali"), dobbiamo verificare la sua possibile coesistenza con l'*Activity Based Costing*, il quale rappresenta comunque la nostra scelta quale sistema di costing nel settore di riferimento.

Tale coesistenza è facilmente verificata ponendo i due sistemi (come ci sembra piuttosto naturale) su livelli diversi: l'*Activity Based Costing* viene utilizzato per la determinazione del costo vero, mentre il target costing per la verifica del costo obiettivo.

Fatto ciò, il management si trova ad avere due informazioni "strategiche" che gli permettono non solo di determinare il prezzo di vendita, ma anche e soprattutto di verificare la corrispondenza con il mercato e di formulare eventuali strategie future (oltre ad apprezzare le strategie passate).

Dato che il *Target Costing* determina un "[...] valore obiettivo dipendente da altre due variabili sovrastanti: il prezzo di mercato previsto per l'introduzione del nuovo prodotto ed il margine di profitto ad esso relativo"²¹, esso impone una ridefinizione strutturale dell'intero processo produttivo, decisionale e gestionale d'impresa, fino a comprendere dalle ricerche di mercato sui bisogni dei consumatori, alle ultime fasi del ciclo di vita del prodotto.

L'attuazione del *Target Costing* impone una continua verifica del progetto di prodotto, per individuare la configurazione compatibile sia con l'obiettivo di costo prefissato, sia con le caratteristiche funzionali definite in sede di programmazione²².

In estrema sintesi, il sistema del *Target Costing* finisce con il comprendere:

- la **ricerca di mercato**: per individuare i bisogni dei consumatori e definire a progettazione del bene o del servizio adatto alla loro soddisfazione;
- la **determinazione del costo obiettivo del progetto**, attraverso metodologie che possono fare riferimento ai prezzi di mercato e alle prospettive future di andamento dello stesso;
- la **realizzazione del progetto programmato**.

A questo punto si inseriscono due ulteriori tecniche molto importanti, ovvero:

- la determinazione dei *costi standard*, considerati come l'obiettivo primario da raggiungere;
- il perseguimento della metodologia *kaizen*, in altre parole la ricerca costante di produrre sotto i costi standard.

Le tre fasi di analisi sopra indicate (ricerche di mercato, determinazione del costo obiettivo e realizzazione del progetto) rappresentano invero attività tipiche della progettazione in campo ICT. Come vedremo nell'ultimo paragrafo, le attività di sviluppo di progetti software (di qualsiasi tipo) si fondano necessariamente su questi "pilastri".

Diventa quindi molto semplice realizzare un sistema di controllo dei costi basato anche sulle tecniche del *Target Costing*, dovendosi solo formalizzare quei processi che vengono normalmente effettuati dal project manager²³ o dall'imprenditore stesso.

²¹ FARNETI G., SILVI R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, op. cit., pag. 55.

²² Cfr. COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, op. cit., pag. 232.

²³ Il Project Manager è una figura professionale che ha avuto un forte sviluppo con l'affermarsi della New

Far coesistere i sistemi di *Activity Based Costing* e di *Target Costing* (al quale aggiungerei i sistemi di *Costi standard* ed il *Kaizen*) non appare come un eccessivo impiego di risorse (soprattutto alla luce del fatto che stiamo parlando di PMI), con l'ulteriore rischio di allungare i tempi decisionali?

Di certo esiste un problema di coesistenza, ma se tutti i processi aziendali fossero predisposti alla rilevazione analitica e se i flussi informativi venissero resi efficienti tramite l'adozione di tecnologie informatiche in grado di restituire tutte le informazioni necessarie al management per diffondere le tecniche sopra indicate, non ci sarebbero più ostacoli all'effettivo utilizzo di sistemi integrati di rilevazione analitica.

Ad ogni modo, è bene precisare che i sistemi di costing sopra citati (*Target*, *ABC* e *Kaizen*) rappresentano, in ultima istanza, una "filosofia" che dovrebbe influenzare tutta la gestione e non solo il momento conclusivo di rilevazione analitica dei costi²⁴.

Determinazione del costo di una commessa ICT

Passiamo ora all'ultimo e decisivo punto, ovvero alla esemplificazione di un caso concreto in cui si giunga a determinare il costo di una commessa nel settore ICT. L'esempio che segue – per semplicità ridotto ai minimi termini – riguarda la determinazione del costo (e del prezzo di vendita successivo) per la realizzazione di una piattaforma software web based²⁵, su specifiche del cliente.

La tecnica utilizzata è quella dell'*Activity Based Costing*.

Innanzitutto, supponiamo una serie di costi diretti:

- personale direttamente impiegato;
- consulenze esterne dedicate esclusivamente al progetto;
- licenze software;
- brevetti da acquistare / registrare;
- infrastrutture tecnologiche (hardware dedicato al progetto);
- spese generali direttamente imputabili.

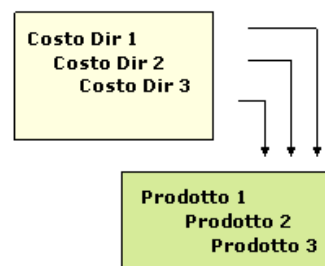
Come si evince dall'immagine seguente, questi costi verranno imputati direttamente al prodotto in base ad un criterio di causalità diretta.

Economy. I project manager si occupano di costituire il team di lavoro più adatto alla realizzazione di ogni progetto e ne coordinano le attività in modo che l'apporto multidisciplinare di tutti i componenti conduca al perseguimento degli obiettivi progettuali.

I Project Manager sono direttamente responsabili delle attività del team di progetto e svolgono azione di reporting di tali variabili internamente, verso l'Engagement Manager, ed esternamente, verso il Cliente.

²⁴ Dal sistema di costing dell'*ABC* discende infatti l'*Activity Based Management* ovvero quell'insieme di tecniche di gestione che influenzano sull'intera gestione aziendale. Sull'argomento: A. M. MOISELLO, *I costi di produzione*, EGEA, 2000, p. 146.

²⁵ Trattasi di una piattaforma per la gestione di informazioni multicanale applicabile tanto al settore della pubblica amministrazione tanto al settore dell'erogazione di servizi privati in regime di concorrenza.



Diretta imputazione al prodotto a cui si riferiscono.

Per quanto invece riguarda l'imputazione dei costi indiretti dobbiamo identificare in primo luogo una serie di attività che siano idonee a rappresentare l'effettivo assorbimento dei costi.

ATTIVITA'	DEFINIZIONE
Attività n. 1	Studi e analisi di mercato
Attività n. 2	Project management
Attività n. 3	Analisi esterna ed interna
Attività n. 4	Definizione specifiche
Attività n. 5	Implementazione
Attività n. 6	Piano di sviluppo
Attività n. 7	Formazione
Attività n. 8	Monitoraggio delle funzioni
Attività n. 9	Diffusione e marketing

Vediamo, a titolo esemplificativo, i costi imputati alla attività n. 1 "Studio e analisi di mercato".

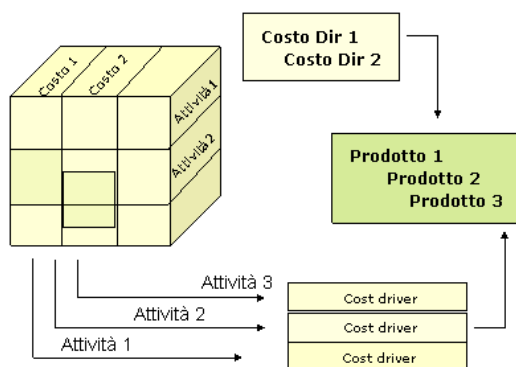
Titolo:	Studio e analisi di mercato		
Avvio:	meze n. 1	Durata:	mesi 1,5
Impegno totale (m/u):		1/5	
Risorse coinvolte		Ruolo della risorsa	
Lavoratore (2)		Analisi bisogni specifici	
Staggista (1)		Studio di fattibilità	
A progetto (2)		Analisi mercato e target	
TOTALE		2.000	
Altri costi:			
Consulenze esterne		850	
Ammortamento attrezzature		250	
Spese di viaggio		350	
Spese generali		150	
.....			
TOTALE		€ 3.600,00	

Fatto questo, dobbiamo ricercare i cost driver più adeguati per ciascuna attività.

Ad esempio, il project manager svolge al sua attività orizzontalmente su tanti progetti, lavorando in ciascuno un tempo predeterminato (e spesso fisso) direttamente proporzionale al numero di mesi del progetto stesso. Ecco dunque che un ottimo cost driver per l'attività di "Project Management" potrebbe essere proprio il tempo.

Nel caso invece degli "Studi ed analisi di mercato" o delle "Analisi esterne ed interne", il criterio più adatto è senza dubbio il numero di ore impiegate dal tecnico per le rilevazioni necessarie.

Segue una rappresentazione grafica del processo di imputazione dei costi:



Concludiamo dunque ribadendo come sia nostra opinione che l'applicazione (anche congiunta) dell'*Activity Based Costing* e del *Target Costing* nelle PMI della settore ICT possa ritenersi un indispensabile strumento di analisi dei costi e di determinazione dei prezzi.

Ma soprattutto, siamo dell'opinione che l'applicazione di evolute tecniche di costing non rappresenti di per sé un elemento di innovazione gestionale ma ne sia soltanto un indizio. Le tecniche dell'*Activity Based Costing* e di *Target Costing* sono infatti metodologie che per garantire effettivamente benefici in termini di controllo direzionale devono essere assimilate a livello più intimo, ovvero influenzare attivamente ed in modo diffuso l'intera gestione. I flussi informativi intra-aziendali devono cioè essere implementati secondo una logica che ottemperi a tali tecniche di costing. Un'azienda che voglia trarre i massimi benefici dall'applicazione dell'*Activity Based Costing* dovrebbe cioè rivedere l'intero sistema interno e basarlo sulle logiche dell'*Activity Based Management*, ovvero quel sistema contabile gestionale volto ad ottimizzare l'informazione utile alla vita dell'azienda²⁶. Infatti, pur trattandosi di tecniche strettamente correlate tra di loro, l'*ABC* reperisce le informazioni, mentre l'*ABM* le utilizza per effettuare tutta una serie di analisi volte al miglioramento continuo, al controllo dei costi, alla gestione dei carichi di lavoro e all'eliminazione delle attività non a valore aggiunto.

²⁶ Il fine ultimo dell'*ABM* è il raggiungimento dell'eccellenza agendo su quattro fattori: 1) qualità totale; 2) miglioramento continuo; 3) eliminazione delle attività a non valore aggiunto; 4) efficienza. A. MOISELLO, *I costi di produzione*, op. cit., p. 146