



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**NUOVE PROSPETTIVE DI COST ACCOUNTING:  
IL TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING**

**NEW PERSPECTIVES OF COST ACCOUNTING:  
THE TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING**

Relatore:  
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:  
Anton Pintea

Anno Accademico 2022/2023

<b>INDICE</b>	<b>Pag.</b>
INTRODUZIONE	2
<b>1 IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA</b>	
1.1 Lo scopo della contabilità analitica	4
1.2 Il full costing	7
1.3 L'Activity Based Costing	
1.3.1 Le origini	10
1.3.2 L'implementazione di un sistema ABC	13
1.3.3 Punti di forza e limiti dell'ABC	16
<b>2 IL TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING</b>	
2.1 Le origini	18
2.2 L'implementazione di un sistema TDABC	21
2.3 Approfondimento sui tempi standard: la Time Equation	24
2.4 Punti di forza e limiti del TDABC	26
2.5 TDABC e ABC tradizionale a confronto	28
CONCLUSIONI	30
BIBLIOGRAFIA	32

## INTRODUZIONE

Questo lavoro di tesi affronta il tema della contabilità analitica e, in particolar modo, quello del time-driven activity based costing quale tecnica utilizzata per l'attribuzione alle linee di prodotto dei costi indiretti. In particolare, nel primo capitolo si tratteranno i temi della contabilità analitica e dei sistemi di calcolo del costo di prodotto tradizionali, fino ad arrivare a quelli più innovativi, nati per soddisfare l'esigenza di effettuare stime sempre più precise ed attendibili dei costi. Ciò si rivela particolarmente utile per acquisire vantaggi competitivi sui mercati che sono in continua evoluzione, sia dal punto di vista della domanda sia dal punto di vista della concorrenza, ma anche per supportare i processi decisionali manageriali nei nuovi contesti aziendali che risultano sempre più complessi.

Si procederà, in particolar modo, all'analisi del full costing ma, soprattutto, dell'Activity Based Costing, partendo dalle motivazioni che hanno spinto le aziende ad adottare questa nuova metodologia e le fasi da porre in essere per applicarla, fino ad arrivare ai suoi punti di forza e alle sue criticità.

Nel secondo capitolo si analizzerà una nuova metodologia di calcolo del costo di prodotto, un'evoluzione del sistema ABC: il Time-Driven Activity Based Costing. In particolare, saranno oggetto di analisi gli aspetti tecnici di questa tecnica oltre che le differenze rispetto all'ABC tradizionale, attraverso un'analisi critica dei suoi limiti e dei suoi punti di forza. Mettendo, quindi, a confronto le due tecniche si cercherà di evidenziare l'utilità che le aziende possono trarre dall'adozione di questa metodologia innovativa.

## **CAPITOLO I**

### **IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA**

#### **1.1 LO SCOPO DELLA CONTABILITA' ANALITICA**

La contabilità analitica è uno strumento costituito da una serie di processi, nello specifico registrazione, elaborazione e analisi di informazioni che hanno natura quantitativo-monetaria, e si pone come obiettivo quello di ottenere degli output informativi ai fini di supportare le decisioni strategiche aziendali<sup>1</sup>.

Nello specifico, la contabilità analitica viene definita “contabilità dei costi”, anche se poi nella pratica va ad analizzare anche informazioni riguardo ricavi e risultati ottenuti ai fini di confrontarli con quelli che erano gli obiettivi prefissati. Tuttavia, per l’analisi condotta in questa tesi, il riferimento sarà esclusivamente ai costi aziendali.

---

<sup>1</sup> Marasca S., Pettinari G., Il sistema di contabilità analitica, in *Controllo di gestione*, Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, pp. 113-136.

L'obiettivo della contabilità analitica è, infatti, quello di raccogliere dati riguardo l'ammontare dei costi sostenuti dall'impresa, per poi imputare questi ultimi, secondo una logica funzionale, ai processi, centri e prodotti che li utilizzano o, più in generale, agli oggetti di costo individuati che “variano in ragione degli scopi informativi perseguiti”<sup>2</sup>.

Se si analizzano i costi in base alla loro variabilità al variare di un parametro di riferimento, cambia la loro facilità di imputazione. Sulla base di tale affermazione le tipologie di costo che è possibile distinguere sono tre:

- costi fissi, che rimangono invariati al variare del parametro;
- costi variabili, che variano al variare del parametro;
- costi semi-variabili, che sono composti da una componente di costi fissi e un'altra di costi variabili.

Dalla distinzione tra queste tre categorie di costi è possibile estrapolare la prima modalità di tenuta della contabilità analitica, ovvero il *Variable Costing*. La caratteristica di questo sistema è quella di andare ad assegnare al prodotto solamente i costi variabili, con lo scopo finale di calcolare due margini: il margine di contribuzione lordo e il margine di contribuzione semilordo. Il primo è dato dalla differenza tra ricavi e costi variabili ed esprime la capacità di un prodotto di andare a coprire i suoi costi fissi specifici.

---

<sup>2</sup> D'Alessio R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 58.

Il secondo è dato dalla differenza tra il margine di contribuzione lordo e i costi fissi specifici esprimendo, così, la capacità residuale del prodotto di andare a contribuire alla copertura dei costi fissi comuni dell'impresa.

Sulla base, invece, di come i costi vengono imputati è possibile distinguere:

- costi diretti, direttamente imputabili all'oggetto di costo;
- costi indiretti, che possiamo definire come comuni a più oggetti di costo.

Da queste classificazioni si deduce che la difficoltà maggiore da affrontare è, in primis, quella di identificare gli oggetti di costo ma, soprattutto, in quale misura essi vanno ad utilizzare i costi indiretti. A tale scopo, nei paragrafi successivi, saranno analizzate le tecniche di calcolo del costo pieno di prodotto che sono il *Full Costing* e poi, nello specifico, l'*Activity Based Costing*. Queste tecniche consentono di comprendere come imputare i costi indiretti ai vari oggetti di costo a cui si riferiscono.

Prima di analizzare le varie tecniche è importante, però, definire uno dei principi cardine della contabilità dei costi, ovvero il principio funzionale, secondo il quale: “i costi dei fattori produttivi devono essere imputati all'oggetto di costo in modo da esprimere il loro contributo alla realizzazione dell'oggetto di costo; esso è anche detto principio causale poiché esprime un legame di causa-effetto tra il consumo di risorse da parte dell'oggetto di costo ed il sostenimento del costo”<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, p. 70 (cfr. Coda, 1968: pp.232-233).

Prendendo un unico contesto aziendale come riferimento, l'applicazione delle diverse metodologie porterà ad avere un grado differente di rispetto del principio in oggetto. È importante, tuttavia, adottare le varie tecniche in base alle caratteristiche (produttive, organizzative ecc.) dei diversi contesti aziendali, in maniera tale da massimizzare il rispetto di tale principio.

## **1.2 IL FULL COSTING**

Il termine full costing racchiude al suo interno le varie metodologie utilizzabili per il calcolo del costo pieno di prodotto. Esso si fonda, infatti, sul principio dell'assorbimento integrale dei costi, secondo cui: "il costo di tutti i fattori impiegati deve concorrere alla determinazione del costo totale dell'oggetto di calcolo"<sup>4</sup>. Dovranno, quindi, essere considerati sia i costi diretti che quelli indiretti. Questi ultimi, però, creano un problema riguardo la loro allocazione che viene risolto in maniera differente dalle varie metodologie del full costing.

E' possibile distinguere:

- full costing a base unica e multipla;
- contabilità per centri di costo;
- activity based costing.

---

<sup>4</sup> Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. I Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappicchelli Editore, Torino, 2008, p. 78.



Il full costing a base unica imputa tutti i costi indiretti (a prescindere dalla loro natura) utilizzando una sola base di riparto che deve essere: “in grado di esprimere il consumo da parte dei prodotti di tutti i fattori sottostanti i costi indiretti”<sup>5</sup>. Ovviamente, il full costing a base unica, nonostante assicuri facilità in termini di calcolo e gestione, potrà essere utilizzato solamente in contesti aziendali con processi produttivi estremamente semplici, all’interno dei quali i costi indiretti non assumono un peso rilevante, altrimenti verrebbe meno il rispetto del principio funzionale.

Il full costing a base multipla, invece, cerca di risolvere i limiti di un'unica base di allocazione, introducendo così la possibilità di ripartizione dei costi indiretti tramite l’utilizzo di più basi di riparto. Con questa metodologia i costi indiretti vengono suddivisi ed aggregati in gruppi differenti, in modo da applicare a ciascuno di essi una base di riparto adeguata alle caratteristiche del gruppo stesso. Questa differenziazione, nonostante permetta di risolvere, in parte, i limiti della base unica e di migliorare il rispetto del principio funzionale, presenta delle criticità. Infatti: “tale metodologia non considera che sono le operazioni con cui si ottengono i prodotti, e non i prodotti stessi, a determinare il fabbisogno ed il consumo di risorse”<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 139.

<sup>6</sup> Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 140.

Sulla base dell'affermazione precedente, è possibile introdurre la contabilità per centri di costo che sviluppa una nuova logica in grado di rispettare in maniera più puntuale il principio funzionale, nell'ambito della quale i costi che prima venivano direttamente imputati ai prodotti vengono prima allocati ai centri di costo, considerati oggetti di costo intermedi, e in seconda battuta questi ultimi vengono imputati al prodotto. Infatti: "I centri di costo coincidono con unità organizzative dell'azienda e, in quanto tali, non sono dei meri raggruppamenti di costi indiretti rispetto ai prodotti, ma si configurano come dei veri e propri oggetti di costo intermedi cui vanno assegnati i costi relativi ai fattori produttivi impiegati per il loro funzionamento"<sup>7</sup>.

Questa metodologia non si limita ad imputare ai prodotti l'ammontare dei costi indiretti, ma cerca di rappresentare il funzionamento della struttura aziendale. Infatti, i centri di costo vanno solitamente a rappresentare le diverse unità organizzative aziendali (anche se si potrebbe applicare una disaggregazione maggiore), e vanno ad assorbire i costi delle risorse utilizzate per il loro stesso funzionamento. Tali centri di costo saranno poi chiusi sul prodotto con basi di riparto adeguate a rappresentare l'assorbimento del prodotto delle diverse aree.

---

<sup>7</sup> Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 142.

## **1.3 L'ACTIVITY BASED COSTING**

### **1.3.1 LE ORIGINI**

Negli anni '80 dello scorso secolo nasce l'Activity based costing come risposta all'evoluzione tecnologica delle aziende, sia in termini di processi produttivi che di sistemi organizzativi. Le imprese, infatti, non sono sempre state come oggi le conosciamo e questa loro evoluzione ha portato a cambiamenti rilevanti nella composizione della struttura dei costi aziendali, facendo così diventare i sistemi di contabilità analitica tradizionali non più adatti alle caratteristiche delle imprese.

E' possibile, quindi, distinguere *imprese fordiste* e *imprese post-industriali*, così da comprendere meglio le motivazioni che hanno portato allo sviluppo di questa nuova metodologia di calcolo del costo pieno di prodotto.

Le *imprese fordiste* erano caratterizzate da una prevalenza di costi variabili e diretti, legati soprattutto all'attività industriale che risultava quella principale. In gran parte, questa veniva svolta da manodopera umana che, come è possibile dedurre, costituisce anch'essa un costo diretto. L'utilizzo di macchinari risultava scarso, inoltre il peso dei costi indiretti veniva ulteriormente ridotto grazie al contesto in cui l'impresa fordista operava, caratterizzato da bassa intensità concorrenziale e prodotti standardizzati, condizioni che riducono al minimo gli sforzi delle attività non legate direttamente al processo produttivo.

Tutto ciò consente di avere relazioni causali tra i fattori produttivi ed i prodotti relativamente semplici che permettono di imputare con facilità i pochi costi indiretti agli output produttivi, rispettando, così, il principio funzionale.

Le *imprese post-industriali*, invece, si sviluppano intorno ad un nuovo contesto, all'interno del quale si assiste ad un'elevata intensità concorrenziale ed un mercato turbolento ed eterogeneo. Questo porta le aziende a:

- sviluppare strategie competitive volte al mantenimento e sviluppo della clientela;
- adottare sistemi produttivi flessibili in grado di adattarsi alle richieste di mercato sia in termini quantitativi che qualitativi.

Questi fattori comportano lo sviluppo di nuovi costi indiretti (es. analisi di mercato, ricerca e sviluppo, assistenza pre e post acquisto) e fissi che vanno, quindi, ad aumentare le difficoltà di calcolo del costo pieno di prodotto. Oltre a questo, si assiste anche ad un considerevole sviluppo tecnologico e alla sua applicazione che portano ad impiegare il fattore umano in compiti di supervisione, manutenzione ed intervento sui nuovi macchinari, oltre che in altri compiti più complessi e ricchi, facendo così diventare anche la manodopera un costo indiretto.

Questa situazione, oltre ad appesantire la struttura dei costi dal lato di quelli indiretti, comporta anche la trasformazione delle relazioni causali tra fattori produttivi e output, facendole diventare sempre più complesse.

Il concetto di “fabbrica nascosta” aiuta a spiegare l’aumento dei costi indiretti che ha origine dall’incremento delle “attività di supporto essenziali allo svolgimento di un processo produttivo competitivo”<sup>8</sup>. Miller e Vollmann (1985)<sup>9</sup> suddividono queste attività, che originano i costi indiretti, in transazioni:

- logistiche, relative alle operazioni in merito agli spostamenti dei prodotti finiti e semilavorati e delle materie prime;
- di bilanciamento, relative all’acquisto e all’esigenza di garantire la disponibilità dei fattori necessari al fabbisogno aziendale;
- di qualità, relative alle operazioni atte a garantire gli standard previsti;
- di cambiamento, relative a modifiche a livello produttivo delle specifiche tecniche, degli standard e delle lavorazioni.

Con l’aumentare di queste attività cresce anche la complessità dei sistemi produttivi, andando così a rendere obsoleto l’utilizzo di basi di riparto volumetriche che, in contesti aziendali così complessi, andrebbero a sottostimare i costi per i prodotti a basso volume ma altamente complessi, perché i costi originanti dalle attività necessarie per tali prodotti non verrebbero imputati per intero ma verrebbero

---

<sup>8</sup> Cinquini L., *Strumenti per l’analisi dei costi Vol. I Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappicchelli Editore, Torino, 2008, p. 135.

<sup>9</sup> Cinquini L., *Strumenti per l’analisi dei costi Vol. I Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappicchelli Editore, Torino, 2008, p. 135.

assorbiti in gran parte dai prodotti ad alto volume ma poco complessi. A questo fenomeno viene dato il nome di “sovvenzionamento incrociato”.<sup>10</sup>

### **1.3.2 L'IMPLEMENTAZIONE DI UN SISTEMA ACTIVITY BASED COSTING**

L'activity based costing introduce una nuova metodologia nella contabilità analitica per calcolare il costo pieno di prodotto. Difatti, se prima, con i centri di costo, l'attribuzione dei costi ai prodotti veniva mediata dagli oggetti di costo intermedi, ora la mediazione è attuata dalle attività.

Andando più nello specifico è possibile capire che all'interno dell'ABC il concetto chiave sia proprio quello di attività, definite come “aggregati di operazioni elementari tecnicamente omogenee attraverso le quali si ottiene un output destinato ad uno specifico cliente, interno o esterno all'azienda, e il cui svolgimento è necessario all'ottenimento dei prodotti”<sup>11</sup>. Questa definizione permette di comprendere questa nuova logica secondo cui all'interno dell'impresa vengono svolte delle attività che, per essere portate a termine, hanno bisogno di risorse. Tali attività sono poi funzionali ai prodotti che ne richiedono lo svolgimento.

---

<sup>10</sup> Cinquini L., Il calcolo dei costi basato sulle attività (ABC), in *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 1 Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2008, pp. 131-143.

<sup>11</sup> Marchi L., Marasca S., Chiacchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 147.

In realtà, anche le attività non sono altro che un oggetto di costo intermedio. Tuttavia, la differenza rispetto ai centri di costo è che non rappresentano unità organizzative aziendali ma oggetti di costo più piccoli, omogenei al loro interno, per cui è possibile trovare con più semplicità le relazioni causali e, di conseguenza, anche le basi di riparto più adeguate.

L'iter procedurale per l'applicazione dell'ABC è articolato in tre fasi:

- mappatura delle attività;
- attribuzione dei costi alle attività;
- attribuzione delle attività (in termini di costi) ai prodotti.

La centralità delle attività rende la fase di mappatura fondamentale per l'applicazione del sistema ABC. La loro individuazione dipende dal grado di disaggregazione scelto. Sulla base di questo, infatti, è possibile procedere con l'individuazione di macro o micro attività in grado di esprimere in maniera più o meno dettagliata il sistema aziendale.

La mappatura può avvenire secondo una logica verticale o orizzontale. Verticalmente verranno individuate le attività appartenenti ad una comune funzione aziendale, a loro volta individuate dall'osservazione della struttura organizzativa aziendale. Orizzontalmente le attività verranno individuate all'interno dei processi aziendali. Infatti: "ogni processo è caratterizzato dal compimento di una serie di

attività”<sup>12</sup>. I processi non rispettano la struttura organizzativa aziendale, ma si sviluppano all’interno delle varie funzioni attraversandole.

Individuate le attività, si passa alla seconda fase che consiste nell’attribuire a queste ultime i costi sostenuti che possono essere attribuiti in maniera diretta o indiretta. Quella indiretta avviene mediante l’utilizzo di *resource driver*, parametri che, anche in base al grado di disaggregazione delle attività, riescono ad esprimere in maniera più o meno semplice l’assorbimento dei costi da parte delle attività.

Una volta individuato il costo delle varie attività, è necessario comprendere ed attribuire il grado di utilizzo di queste ultime da parte dei prodotti. Tale fase viene posta in essere mediante l’individuazione e l’applicazione degli *activity driver*: parametri che guidano l’esplicazione dei rapporti che sussistono tra attività e prodotti, ma soprattutto che hanno la funzione ultima di attribuire i costi ai prodotti. Sulla base anche della tipologia di attività da ripartire i driver utilizzabili sono:

- driver di frequenza, che indicano il numero di volte che l’attività viene posta in essere;
- driver di intensità, che indicano la quantità di attività posta in essere, nello specifico espressa in termini di tempo.

---

<sup>12</sup> D’Alessio R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 386.



Portando a termine queste tre fasi si perviene al calcolo del costo pieno di prodotto, la cui accuratezza, però, sarà ovviamente influenzata dalle decisioni prese durante questo processo di analisi.

### **1.3.3 PUNTI DI FORZA E LIMITI DELL' ACTIVITY BASED COSTING**

L'ABC è una tecnica che, rispetto a quelle tradizionali, è in grado di fornire una stima più puntuale dei costi sostenuti dai prodotti. Questo perché, analizzando le attività, questa tecnica non si limita a rappresentare il contesto aziendale ma, grazie a un miglior rispetto del principio funzionale, permette una migliore conoscenza di come e perché sorgono e variano i costi indiretti all'interno dell'azienda. Al contrario l'implementazione di questo sistema richiede tempi lunghi, grande impegno in termini di tempo e la creazione di un sistema informativo adeguato che si traducono in ulteriori costi da sostenere.

Oltre al costo, però, esistono altri limiti. A livello operativo, la raccolta delle informazioni risulta critica per la difficoltà nel far compilare i questionari a tutto il personale e per la soggettività che caratterizza le informazioni ottenute. A livello di attribuzione dei costi ai prodotti si presentano altre criticità perché, per quanto si possa cercare di individuare le relazioni che sussistono tra costi e attività e poi tra attività e prodotti, i driver utilizzati non saranno mai in grado di esprimere con oggettività assoluta il consumo dei costi indiretti da parte dei prodotti.

Tutto ciò porta, solitamente, all'adozione, da parte delle imprese, di contabilità ibride che utilizzano un mix tra i sistemi tradizionali e l'ABC o, più recentemente, di una sua evoluzione, il Time-Driven ABC.

## CAPITOLO II

### IL TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING

#### 2.1 LE ORIGINI

Il time-driven activity based costing “è stato proposto proprio per cercare di fronteggiare e risolvere le principali criticità dell’ABC”<sup>13</sup>. Tale metodologia nasce, quindi, allo scopo di andare ad apportare delle modifiche all’ABC che, nonostante risulti migliore rispetto alle metodologie di cost accounting tradizionali, come si è visto nel capitolo precedente, non è esente da limiti.

Kaplan e Anderson affermano, infatti, che le aziende che hanno cercato di implementare un sistema ABC su larga scala hanno avuto, in particolare, problemi riconducibili ai costi di implementazione del sistema, alla sua complessità e all’accuratezza dell’informazione di costo prodotta.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l’analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, p. 161.

<sup>14</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., November 2004, Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, p. 131-138.

Per quanto riguarda la complessità e i costi di implementazione, per poter comprendere la portata di tali limiti, Kaplan e Anderson fanno un esempio in merito ad una grande banca che, per produrre i dati per l'ABC, doveva coinvolgere più di settantamila dipendenti in cento strutture, e poi tutta questa mole di dati doveva essere gestita da quattordici persone che lavoravano a tempo pieno per permettere il funzionamento dell'ABC.<sup>15</sup>

Si comprende, quindi, che la complessità e la numerosità di operazioni da porre in essere per il mantenimento, ma anche per l'aggiornamento del sistema ABC, vanno ad influire inesorabilmente sui costi da sostenere per l'implementazione del sistema stesso. Per limitare tale onerosità, le aziende nella pratica attuano una serie di iniziative, che sono:

- individuare un numero di attività inferiore, applicando quindi un grado di disaggregazione minore;
- utilizzare percentuali standard, piuttosto che specifiche, per l'attribuzione dei costi alle attività, e poi per le attività ai prodotti;
- utilizzare il sistema ABC solamente per alcune aree;
- limitare gli aggiornamenti del sistema;
- utilizzare driver che siano di facile reperibilità.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business School Press, Boston, 2007, p. 5.

<sup>16</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, p. 158.

Si deduce che, così facendo, si ottengono dei vantaggi, non solo in termini di contenimento dei costi, ma anche di riduzione della complessità di implementazione del sistema. Questi vantaggi comportano, però, delle problematiche su un altro versante, in quanto contribuiscono a diminuire quella che è l'accuratezza delle informazioni di costo ottenute e influenzano, quindi, anche la corretta applicazione del principio funzionale. In conclusione, questo porterebbe a passare da un sistema ABC, nato ed adottato dalle aziende con l'obiettivo di esplicitare il più possibile le relazioni tra attività di supporto e prodotti per poter determinare un'allocazione ottimale dei costi indiretti, ad un sistema ABC che non risulta più in grado neanche di risolvere le problematiche per cui esso stesso viene normalmente implementato.

Nei prossimi paragrafi si cercherà, quindi, di comprendere come “il nuovo approccio elude le difficoltà tradizionalmente legate all'implementazione dell'ABC”<sup>17</sup>, così da riportarlo, tramite questa sua evoluzione, ad essere un sistema adottabile su più larga scala dalle imprese.

---

<sup>17</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., November 2004, Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, p. 131-138.

## **2.2 L'IMPLEMENTAZIONE DI UN SISTEMA TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING**

Il time-driven activity based costing può essere definito come evoluzione dell'ABC tradizionale rispetto alla quale rappresenta una tecnica di calcolo del costo pieno di prodotto più economica e più semplice.

Nello specifico il TDABC, a differenza dell'ABC che richiede l'individuazione di molti driver tra loro differenti, richiede la stima di due soli parametri<sup>18</sup>:

- il costo unitario della capacità produttiva che una certa area è in grado di raggiungere;
- il tempo necessario per eseguire un'operazione elementare all'interno del reparto o ufficio (ad esempio il tempo standard per effettuare una spedizione).

Questi parametri verranno calcolati durante le varie fasi che caratterizzano il TDABC, che sono le seguenti<sup>19</sup>:

1. individuazione dei raggruppamenti di risorse;
2. determinazione dei costi dei raggruppamenti di risorse individuati;
3. determinazione della capacità pratica dei singoli raggruppamenti e dei relativi costi per unità di capacità;

---

<sup>18</sup> D'Alessio R., Antonelli V., L'Activity-Based Costing, in *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, pp. 373-419.

<sup>19</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, pp. 161-162.

4. individuazione dei tempi standard per unità di output delle attività svolte nei raggruppamenti di risorse;
5. determinazione dei costi delle attività;
6. imputazione dei costi delle attività all'oggetto di costo finale.

Nella prima fase si procede all'individuazione delle risorse per raggrupparle sulla base delle diverse unità aziendali che le utilizzano. Tali unità si considerano a tutti gli effetti come dei centri di costo.

Nella seconda fase si vanno ad identificare i costi relativi alle risorse utilizzate. Sommandoli all'interno dei raggruppamenti precedentemente individuati si otterrà il costo di queste singole unità organizzative. Nella terza fase si individuano i livelli di capacità dei differenti centri di costo. Quando si parla di livelli di capacità si fa riferimento, nello specifico, alla capacità pratica del raggruppamento che è differente da quella che si potrebbe ottenere mediante le interviste al personale. Infatti, “quando le persone stimano quanto tempo dedicano a un elenco di attività che viene loro consegnato, riportano invariabilmente percentuali che sommate arrivano a 100”<sup>20</sup> questo perché le persone non considerano la quantità di tempo che durante il lavoro non viene utilizzata, nonostante le operazioni di lavoro molto spesso avvengano a ritmi inferiori da quelli teorici. Quindi “come regola generale è possibile stabilire che la capacità pratica solitamente corrisponde a circa l'80-85%

---

<sup>20</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., November 2004, Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, p. 131-138.

della capacità teorica”<sup>21</sup>. Si procederà, quindi, con l’individuazione della capacità pratica dei raggruppamenti considerati che consentirà di calcolare il primo dei due parametri caratterizzanti il TDABC. Andando, infatti, ad effettuare il rapporto tra i costi sostenuti per le singole unità organizzative e la loro capacità pratica individuata, si ottiene il costo unitario della capacità produttiva, riferito a una determinata unità organizzativa (ad esempio se si ha la disponibilità per un totale di 544 ore di capacità di manodopera e un costo totale dell’unità organizzativa di 40.000 €, il costo di ogni ora di lavoro sarà di 73,52 €)<sup>22</sup>.

Bisogna ricordare, però, che in questo caso l’unità di misura della capacità che è stata utilizzata corrisponde al tempo ma, a seconda delle differenti caratteristiche dei fattori produttivi, tale unità potrebbe cambiare (ad esempio i gigabyte per la capacità di una memoria di archiviazione). In questo caso sarebbe più appropriato parlare invece che di Time-Driven ABC, di Capacity-Driven ABC<sup>23</sup>.

La fase successiva consiste nella determinazione del secondo parametro caratterizzante il TDABC, ovvero il tempo necessario (anche detto tempo standard), per ottenere un’unità di output mediante le varie attività. La sua individuazione

---

<sup>21</sup> D’Alessio R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 413.

<sup>22</sup> Collini P., *Analisi dei costi: un approccio orientato alle decisioni*, FrancoAngeli, Milano, 2008, p. 341 (Tab. 6.41).

<sup>23</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business School Press, Boston, 2007, p. 59.



avviene mediante interviste al personale che svolge l'attività o più semplicemente tramite l'osservazione diretta durante il suo svolgimento.

I tempi standard consentono di ottenere il costo delle attività, completando, quindi, la fase numero cinque del TDABC. Tale costo può essere individuato “moltiplicando il costo per unità di tempo per il tempo di svolgimento delle varie attività”<sup>24</sup>.

Una volta ottenuto il costo delle varie attività, è sufficiente imputarlo agli oggetti di costo finali. Mediante questa tecnica non sono solamente gli output legati alla produzione (prodotti) a vedere calcolato il loro costo. Infatti, grazie al TDABC, è possibile calcolare il costo relativo a differenti oggetti di costo, come specifici clienti o ordini, fornendo, di conseguenza, informazioni utili al management aziendale su diversi orizzonti.

### **2.3 APPROFONDIMENTO SUI TEMPI STANDARD: LA TIME EQUATION**

Il tempo standard, definito come “tempo necessario per lo svolgimento di uno specifico evento di una determinata attività o di tempo necessario per lo

---

<sup>24</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, p. 163.

svolgimento di una transazione, sempre relativamente ad una specifica attività”<sup>25</sup>, è un elemento fondamentale per l’implementazione del TDABC. Questo perché il tempo permette all’impresa di misurare rapidamente la capacità delle varie risorse “in base alla quantità di tempo in cui sono disponibili per l’esecuzione di un lavoro”<sup>26</sup>. Tuttavia, non è detto che per lo svolgimento di una transazione o per l’ottenimento di una unità di output, il tempo richiesto sia sempre uguale. Infatti, transazioni e output uguali comportano anche richieste di tempo di attività differenti che influiscono conseguentemente sul costo delle attività. È per questo motivo che vengono individuate le time equation.

Le time equation sono “una nuova funzionalità che consente al modello (TDABC) di esprimere il modo in cui le caratteristiche dell’attività fanno variare i tempi di elaborazione”<sup>27</sup>. Infatti, esse sintetizzano, partendo dalla determinazione del tempo base necessario per lo svolgimento di una attività, le quantità di tempo incrementali da aggiungere al tempo base, così da poter determinare i tempi necessari allo svolgimento di attività con caratteristiche differenti.

---

<sup>25</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l’analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, p. 165.

<sup>26</sup> D’Alessio R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 416.

<sup>27</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., November 2004, Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, p. 131-138.

Si deduce quindi, che l'utilizzo delle time equation per distinguere tra di loro i tempi di attività differenti, consente la determinazione anche dei costi differenti sostenuti da tali attività.

#### **2.4 PUNTI DI FORZA E LIMITI DEL TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING**

Come sottolineato nei paragrafi precedenti, il TDABC è senza dubbio una nuova metodologia di cost accounting che pone le sue basi nell'ABC tradizionale, in grado di offrire alle aziende una molteplicità di vantaggi.

Partendo dall'aspetto economico, che risulta il fattore che fa avvicinare di più le aziende a questa tecnica, il TDABC è in grado di implementare un sistema di contabilità dei costi capace di fornire informazioni nel pieno rispetto del principio funzionale, ma soprattutto una grande semplicità nella fase di elaborazione di tali informazioni. In aggiunta, tale sistema è in grado, tramite le time equation, di “svolgere con relativa facilità sia l'aggiornamento del sistema di costing, sia le simulazioni riguardanti l'impiego della capacità produttiva e l'entità dei relativi costi”<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, p. 171.

Nonostante i pregi, anche il TDABC presenta dei limiti, dovuti anche alla novità di tale tecnica. Tali limiti sono stati in particolare evidenziati in letteratura da Namazi<sup>29</sup>. L'autore afferma, infatti, che l'utilizzo di un unico coefficiente di riparto per quanto riguarda i centri di costo, sia un riavvicinamento ai sistemi di cost accounting tradizionali perché questo comporta il non tener conto in maniera precisa delle varie relazioni causali tra le attività e gli oggetti di costo.

Altra critica viene fatta sull'utilizzo del tempo come unico cost driver che, in certe situazioni, non sarebbe in grado di esprimere al meglio l'assorbimento dei costi dalle varie aree aziendali, in particolare questo avviene all'interno di organizzazioni complesse, nelle quali vi sono molte aree con caratteristiche molto diverse tra di loro.

È importante precisare che quest'ultima critica va in contrasto con le affermazioni di Kaplan e Anderson che, al contrario, definiscono molto utile il TDABC in contesti grandi e complessi. Questa affermazione è dovuta probabilmente ad una concentrazione da parte di Kaplan e Anderson nell'analisi del TDABC, soprattutto sugli aspetti legati alla semplicità di implementazione e ai bassi costi che tale sistema è in grado di garantire.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Namazi M., 2009, Performance focused ABC: a third generation of Activity-Based Costing System, *Cost Management*, Vol. 23, No. 5, p. 34-46.

<sup>30</sup> Kaplan R. S., Anderson S. R., November 2004, Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, p. 131-138.

## **2.5 TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING E ACTIVITY BASED COSTING TRADIZIONALE A CONFRONTO**

Analizzando il TDABC, si evince come esso sia in grado di implementare delle metodologie che, messe a confronto con quelle dell'ABC tradizionale, risultano decisamente più snelle e semplici da applicare. Tuttavia, si può affermare che nonostante l'utilizzo di cost driver legati al tempo, non sempre il TDABC è in grado di rispettare il principio funzionale, soprattutto quando si tratta di attività difficilmente misurabili mediante l'utilizzo del tempo. In questo caso, quindi, rimane maggiormente accurata la determinazione delle relazioni causali, tramite l'utilizzo dell'ABC tradizionale che, utilizzando driver specifici per ogni singola relazione, è in grado di rispettare meglio il principio funzionale.

È anche vero, però, che da un altro punto di vista, l'ABC tradizionale presenta un limite importante, ovvero la determinazione di queste relazioni richiede una mole di lavoro elevata. Tale lavoro, di conseguenza, comporta dei costi molto elevati da sostenere che nel TDABC non sono presenti.

La determinazione del costo della capacità produttiva inutilizzata risulta anch'essa essere una differenza importante tra il TDABC e l'ABC tradizionale. Nel TDABC viene, infatti, determinata subito la capacità pratica (l'80-85% della capacità teorica) che consente, fin da subito, di ottenere il costo relativo alla capacità utilizzata e, di conseguenza, di ottenere anche il costo relativo alla capacità inutilizzata. Nell'ABC, invece, il processo di calcolo del costo della capacità

inutilizzata risulta essere più articolato. Per ottenere la capacità pratica, infatti, occorre stimarla tramite i vari activity driver o mediante la misurazione del tempo lavorato dal personale facendo poi la differenza, nel primo caso, tra gli activity driver utilizzati per allocare i costi e gli activity driver totali, nel secondo caso, tra il tempo lavorato sulle attività e il tempo totale.

## CONCLUSIONI

L'evoluzione dei sistemi di cost accounting nel tempo è senza dubbio dovuta alle crescenti esigenze delle aziende di trovare un modo per comprendere e gestire i costi in una maniera sempre più accurata e precisa.

L'analisi condotta in questa tesi, ha esplicitato come queste esigenze evolutive, oltre ad essere dovute a motivazioni aziendali interne (come la necessità di avere informazioni sempre più accurate ai fini di prendere decisioni aziendali che siano basate su dati e non più sull'intuito imprenditoriale), siano state anche il risultato di un'evoluzione parallela che stava avvenendo sul lato dei mercati, obbligando le imprese ad attuare delle profonde trasformazioni per poter sopravvivere.

Queste condizioni, a livello di analisi dei costi, hanno causato una sempre maggiore difficoltà nell'individuazione dei costi di prodotto, caratterizzati da una sempre maggiore incidenza dei costi indiretti.

Si è arrivati, quindi, a passare dagli approcci tradizionali del full costing, allo sviluppo dell'activity based costing, metodologia in grado di rispondere alle

necessità delle aziende ma che, purtroppo, impiega metodi molto complicati da mettere in atto e soprattutto da sostenere economicamente.

Per questo motivo nasce il time-driven activity based costing con l'obiettivo di porre rimedio alle criticità del suo predecessore, implementando delle tecniche di calcolo dei costi in grado di mantenere una contabilità analitica aziendale snella e che non gravi troppo sull'economia delle organizzazioni, anche se questo comporta la perdita di un po' di quella estrema accuratezza che caratterizza il sistema ABC tradizionale.

Concludendo, le imprese si trovano di fronte alla scelta di quale metodologia adottare se vogliono ottenere un risultato ottimale. Tale scelta dovrà essere senza dubbio ponderata sulla base delle caratteristiche strutturali e sulla necessità, da parte delle imprese, di ottenere informazioni di costo precise. Nel caso in cui tali informazioni risultino di vitale importanza per la presa di decisioni da parte del management aziendale e i risultati di queste decisioni siano maggiori, in termini di utilità, rispetto al sacrificio di ottenere informazioni precise, vale la pena adottare un sistema ABC tradizionale. Al contrario, vista anche la difficoltà nel determinare gli eventuali risultati derivanti da decisioni manageriali, il TDABC risulta, dall'analisi di questa tesi, la tecnica di cost accounting più utile e funzionale.



## **BIBLIOGRAFIA**

Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 1 Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2008;

Collini P., *Analisi dei costi: un approccio orientato alle decisioni*, FrancoAngeli, Milano, 2008.

D'Alessio R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014;

Kaplan R. S., Anderson S. R., *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business School Press, Boston, 2007;

Kaplan R. S., Anderson S. R., November 2004, Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, p. 131-138;

Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018;

Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. 2 Approfondimenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009;

Namazi M., 2009, Performance focused ABC: a third generation of Activity-Based Costing System, *Cost Management*, Vol. 23, No. 5, p. 34-46.