

## 1. Premessa: alcune considerazioni sul principio di relatività

Teodoro D'Ippolito, l'Autore che meglio di altri ha delineato il principio di relatività, inizia il suo lavoro più importante con la seguente affermazione: "L'argomento trattato è, mi si consentirà, uno dei più complessi, fra quelli che si possono scegliere nel campo della economia delle aziende in genere e di quelle industriali in specie....le conclusioni alle quali si arriva, se il benevolo lettore vorrà riconoscere, sono in contrasto od almeno differenti da quelle che oggi dominano nella soggetta materia. Diversità degli aspetti sotto i quali si può considerare il fenomeno del costo<sup>1</sup>; molteplicità delle configurazioni che esso può assumere nelle determinazioni attuate per i vari intenti; varietà dei risultati ai quali si può giungere, secondo i mezzi di rilevazione che si prescelgono; generale inefficacia della contabilità sistematica, quando la si voglia piegare all'ottenimento delle determinazioni in questione; questi ed altri argomenti possono indurre taluno a pensare che l'autore non abbia potuto sottrarsi ad un malinteso spirito di novità. In realtà una esperienza<sup>2</sup> ultradecennale, fatta a quotidiano contatto con aziende industriali italiane ed anche straniere, di ogni dimensione, e la continua rielaborazione della materia... hanno fermamente radicato in me la convinzione della bontà della strada seguita e l'opportunità, quindi, di dar corso alla stampa del volume"<sup>3</sup>. Il concetto fondamentale svolto nella trattazione<sup>4</sup> è che non possa stabilirsi un significato "normale" o "comune" o "prevalente" della nozione di costo e che sia insostenibile la "tesi, volgarmente ammessa, che possano accertarsi costi veri e reali con riferimento a specifici oggetti di determinazione (il singolo prodotto; il gruppo di prodotti; il processo produttivo, ecc.)"<sup>56</sup>. L'Autore arriva alla considerazione forte che possono determinarsi "molteplici configurazioni di costo, pur riferite allo stesso prodotto,

---

<sup>1</sup> Secondo il De Dominicis il concetto generale di costo viene definito come "qualsiasi dispendio o consumo o deprezzamento di beni e di servizi, che si subisce per attuare un programma produttivo" (De Dominicis U., *Lezioni di Ragioneria Generale*, Azzoguidi, Bologna, 1969, Vol. III, pag. 173 e ss.).

<sup>2</sup> Con questa affermazione appare sicuramente allineato con il pensiero del suo maestro Gino Zappa il quale affermava: "In ragioneria, teoria e pratica, sono costituite in stretta unità. E il "teorico" non può esporre chiare e fruttifere dottrine che quando intende alla pratica applicazione. La pratica sola ha per noi potere di comando; ed è la sola conformità con la realtà attuata, che alle nostre teorie dà ragione d'essere e ne limita il campo. La fecondità dei nostri concetti si dimostra unicamente coi fatti: < a fructibus eorum cognoscetis eos >" (Zappa G. *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, Conti e bilanci di aziende commerciali*, Milano, 1937, par.45).

<sup>3</sup> T. D'Ippolito, *La determinazione dei costi di produzione e di distribuzione. Principi e procedimenti*, III edizione riveduta, Roma, Abbaco Editore, 1955, pag.XVIII.

<sup>4</sup> Per una lettura delle opere del D'Ippolito si consiglia, tra gli altri: Vignini S., Alcune riflessioni sulla contabilità analitica secondo il pensiero del D'Ippolito e del De Dominicis, in Atti dell'VIII Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria. Riferimenti storici e processi evolutivi dell'informativa di bilancio tra dottrina e prassi, 22-23 settembre 2005, RIREA, Roma, pp.663-707.

<sup>5</sup> T. D'Ippolito, *La determinazione dei costi di produzione e di distribuzione. Principi e procedimenti*, III edizione riveduta, Roma, Abbaco Editore, 1955, pag.XIX.

<sup>6</sup> Si riferisce a conforto della sua teoria, principalmente ai lavori del Pantaleoni, dello Zappa e del Clark. Quest'ultimo nella sua opera fondamentale *Economics of overhead costs*, pubblicata a Chicago nel dicembre 1923 ha posto in evidenza che l'idea di un "vero costo, così tenacemente radicata presso taluni, è scorretta, che vi sono diverse specie di costi e che quello da scegliere dipende dall'uso che se ne deve fare".

od all'altro diverso oggetto considerato, secondo gli intenti conoscitivi che si perseguono, ed anche secondo i mezzi procedurali che si adottano nell' eseguire le determinazioni considerate"<sup>7</sup>. Sottolinea, però, che nel periodo successivo alla sua prima pubblicazione del lavoro, il fenomeno del costo, pur se oggetto di trattazione, tuttavia il concetto della sua relatività<sup>8</sup> non è stato "ancora riconosciuto in tutta la sua importanza teorica e pratica. La stretta coordinazione che lega i simultanei e successivi prodotti, produzioni e processi che nell'azienda si attuano, o è trascurata, oppure non è posta nella luce necessaria". Continua affermando che indubbiamente, "se si sottovalutano o si ignorano il fenomeno della coordinazione e quelli connessi della irregolarità di sostenimento dei costi e di utilizzazione dei fattori produttivi corrispondenti a tali costi, la determinazione dei costi diviene oltremodo sicura e facile, col ricorso a semplici formule aritmetiche: si perviene però a risultati conoscitivi che sono altamente illusori e, spesso, anche dannosi, sia per gli scopi della gestione aziendale, sia per quelli di controllo pubblico"<sup>9</sup>. Passaggio fondamentale del suo lavoro è l'affermazione in cui, trattando della determinazione dei costi di prodotto come di un'operazione incerta ed arbitraria, arriva a sostenere che "per quanto a fondo si spinga la specializzazione dei componenti di costo, mai è dato pervenire, agli effetti della conoscenza, che si vorrebbe assoluta, della produzione aziendale, alla determinazione di costi, ricavi e risultati certi, cioè, od anche solo sufficientemente approssimati, relativi a singoli prodotti". Qui critica la determinazione di costi come "constatazione di fatti incontrovertibili" secondo molti. Riproduce a conferma un brano tratto da un notissimo quotidiano lombardo dell'8 ottobre 1943, firmato, da un "valente universitario" in cui si dice: "come si forma il prezzo? Il produttore stabilisce il costo di fabbricazione, ciò che si può fare con sufficiente approssimazione, e resta inteso che al di sotto di quel costo non si può vendere stabilmente perché ogni vendita rappresenterebbe una perdita. Si fissa il costo generalmente in base a tre elementi: la materia, la mano d'opera e le spese generali. Le due prime partite sono di calcolo quasi matematico; la terza è invece incerta perché va stabilita in anticipo sulla effettiva spesa totale, comprendente moltissimi elementi non proporzionali alla produzione, come gli oneri della direzione e del controllo, gli ammortamenti, le tasse e via dicendo. Di solito questo terzo elemento si indica in una percentuale di uno dei due primi, come ad esempio la mano d'opera, e questa determinazione ha

---

<sup>7</sup>T. D'Ippolito, *La determinazione dei costi di produzione e di distribuzione. Principi e procedimenti*, III edizione riveduta, Roma, Abbaco Editore, 1955, pag.XX.

<sup>8</sup> In realtà, il principio della relatività non riguarda solo i costi, ma il complesso delle determinazioni quantitative aziendali. A proposito dei costi è particolarmente significativo, vista l'ampia gamma di esigenze che i dati di costo devono soddisfare. Sicuramente l'autore che meglio di altri ha delineato i contorni del principio della relatività è stato proprio il D'Ippolito ed, in particolare nelle due sue opere: *Le determinazioni di Ragioneria e I costi di produzione e di distribuzione*. Legata in modo particolare a questo punto cardine è sicuramente la scuola bolognese. Si vedano, al riguardo: Paganelli O., *Il bilancio d'esercizio. Problemi di valutazione*; *La contabilità analitica d'esercizio*; *Analisi di bilancio*; *Valutazione delle aziende*; Campanini C., *Introduzione alla Economia Aziendale*; *Lezioni di Ragioneria generale ed applicata*; *Economia e tecnica dell'impresa alberghiera*.

<sup>9</sup> T. D'Ippolito, *La determinazione dei costi di produzione e di distribuzione. Principi e procedimenti*, III edizione riveduta, Roma, Abbaco Editore, 1955, pag.XX.

un che di arbitrario, che il produttore intelligente saprà sfruttare”<sup>10</sup>. Riporta anche il pensiero di teorici stranieri, quali Webner<sup>11</sup> che afferma che “i costi sono quello che sono, e nessun processo di alchimia mentale può cambiarne la natura... i costi non possono essere utilmente manipolati e modificati in modo che essi cessino dal rappresentare ciò che attualmente avviene ma ciò che nell’opinione del manipolatore dovrebbe essere accaduto”. Infatti nelle trattazioni di contabilità dei costi, specialmente dice in quelle meno recenti, “è più o meno dichiarato che la determinazione attendibile dei costi è solo questione di specializzazione dei procedimenti di rilevazione e di imputazione degli elementi di costo”<sup>12</sup>. Conclude con la considerazione che “all’opposto, a stretto rigore di logica, non è possibile stabilire, in una data impresa, quale sia il vero costo o reale costo che è stato sostenuto per fabbricare e vendere un determinato prodotto, dato che tale prodotto rappresenta solo una piccola parte dell’attività di gestione, e che è ottenuto con organizzazione, con impianti e con servizi acquistati a spese comuni, in grado notevole, ad altri prodotti passati, attuali e futuri”.....si deve riconoscere che i costi “quali si misurano<sup>13</sup> per immediata derivazione dalle uscite di moneta, o quali si determinano per altra via, costituiscono un flusso interconnesso di valori, ciascuno dei quali è collegato, per circostanze tecniche e di mercato e per l’azione coordinatrice dell’imprenditore a quelli precedenti, contemporanei e susseguenti, nonché ai ricavi. I ricavi, a loro volta, costituiscono un flusso del pari interconnesso di valori, ciascuno dei quali è in grado, più o meno notevole, collegato con i ricavi antecedentemente e contemporaneamente conseguiti e collegato del pari con quelli che si conseguiranno in avvenire e con i costi<sup>14</sup>.

Questo aspetto porta l’autore ad affermare che da questo coordinato divenire di costi e di ricavi “i valori che si denominano costi e ricavi di singoli prodotti possono essere astratti solo ricorrendo ad ipotesi semplificatrici e limitatrici, più o meno arbitrarie, che consentano di scindere, od anche di trascurare, le connessioni in realtà vivamente operanti e ricorrendo a procedimenti più o meno incerti... mai si perviene a risultati che una ulteriore indagine meno superficiale non dimostri irreali”<sup>15</sup>. Vero è che in concreto, nonostante le inattendibilità e le manchevolezze le determinazioni di costi primi e totali di singoli prodotti, dei ricavi che si vogliono corrispondenti... si attuano.... con molta frequenza e possono riuscire di utilità pratica. L’importante è evitare di assegnare ad esse “validità o campo di azione superiore a quello che logicamente possono avere e che è, in genere,

---

<sup>10</sup> Cfr. D’Ippolito T., *La determinazione...*, cit., nota 31 pag.26.

<sup>11</sup> Webner F. E., *Factory Overhead*, Washington, 1924, pag.404.

<sup>12</sup> Cfr. D’Ippolito T., *La determinazione...*, cit., nota 31 pag.26-27.

<sup>13</sup> I costi osservati nel momento dell’acquisizione dei fattori produttivi, base da cui vengono derivati i costi degli oggetti che ne rappresentano la destinazione, vengono ampiamente sviluppati su: Campanini C., Capodaglio G., *Introduzione alla Economia Aziendale*, Clueb, Bologna, 1988, pp.97-110; Campanini C., *Lezioni di Ragioneria generale ed applicata*, Clueb, Bologna, 1990, pp.8-16.

<sup>14</sup> D’Ippolito T., *La determinazione...*, cit., pag.27-28.

<sup>15</sup> D’Ippolito T., *La determinazione...*, cit., pag.28.

oltremodo limitato per le caratteristiche economiche con le quali si presenta, di consueto, il fenomeno oggetto di studio. Non troppo diversamente lo Zappa affermava: “la nozione di costo di prodotto<sup>16</sup> è spesso creduta espressione compiuta e necessaria della più viva realtà, si crede che in essa possa esaurirsi la conoscenza dei costi nella produzione di impresa. Ed invece la nozione del costo particolare di prodotto, sia esso un costo complessivo o un primo costo o un'altra qualsiasi configurazione di costo particolare, non può essere in genere che un'astrazione irrealistica, opportuna talora, specialmente nella semplificazione teorica di un fenomeno troppo complesso per essere inteso senza successive approssimazioni, per solito fonte inesaurita di problemi insolubili e di inestricabili difficoltà”<sup>17</sup>. Lo Zappa continuava dicendo che “tutti i costi sostenuti in un'impresa data sono vicendevolmente coordinati in intima correlazione, tutti sono reciprocamente dipendenti, tutti scambievolmente si modificano, e agiscono e reagiscono nel loro variare. In tale intima coesione, in tale continua successione di elementi vari e mutevoli, il costo dei prodotti singoli sfugge in genere ad ogni possibilità di ragionevole determinazione...l'esperta abilità dei contabili più avveduti non sa giungere, in genere, con procedimenti logici, alla determinazione dei costi particolari di prodotto; congetture ingegnose e sottili, pedanti e minute specificazioni, non possono risolvere il problema indeterminato che in guise del tutto nominali. La pratica sana si limita allora alla rilevazione dei costi di complesse produzioni, o, per meglio dire, alla distinta rilevazione dei costi di processi produttivi. La formulazione di opportuni prezzi di vendita... si attua allora variamente nell'ambito delle multiple correlazioni al costo totale di ogni processo produttivo per tutti i prodotti da esso ottenuti; la massima specificazione consapevole dei particolari risultati lordi non si può raggiungere che globalmente per l'insieme dei prodotti di ogni processo produttivo; a tale complesso di prodotti si riferiscono spesso le determinazioni approssimate di convenienza economica: sempre però nei limiti consentiti dai molti costi comuni non ripartiti e dalle molteplici connessioni dei ricavi”<sup>18</sup>.

## **2. Le produzioni congiunte: dall'economia politica all'economia aziendale**

Dopo questa doverosa premessa trattiamo ora la problematica legata all'analisi dei processi di produzione dei prodotti congiunti (quei beni che non si possono produrre disgiuntamente gli uni dagli altri, come la lana e la carne ovina ecc.), tematica rimasta per lungo tempo un argomento piuttosto secondario nella teoria economica, anche se ricorrente “nei paragrafi dei trattati di economia dedicati

---

<sup>16</sup> Per una completa disamina del costo di produzione sia nella scienza economica sia nell'economia aziendale si consiglia la lettura di: Capodaglio G., *I costi di commessa*, Clueb, Bologna, 1992, introduzione, pp.XIII-XIX:.

<sup>17</sup> Zappa G., *Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Milano, 1937, pagg. 192-193.

<sup>18</sup> Zappa G., *Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Milano, 1937, pagg. 167. Si veda anche Zappa G., *Le produzioni*, II, pag.840 e ss.

alle complicazioni”<sup>19</sup>. In realtà, come affermato dallo stesso Sraffa “quel che ci interessa nell’argomento dei prodotti congiunti non consiste tanto nei tradizionali esempi della lana e della carne o del grano e della paglia, quanto nell’essere i prodotti congiunti il genere di cui il capitale fisso è la specie principale. Ed è come preambolo alla discussione del capitale fisso che i capitoli ... sulle complicazioni cui danno luogo i prodotti congiunti trovano la loro principale ragion d’essere”<sup>20</sup>.

I prodotti congiunti vengono definiti “quei processi produttivi da cui originano, con grado più o meno intenso di necessità, più prodotti, eventualmente differenziati sotto il profilo merceologico ed economico, e ciò per vincoli di natura tecnica”<sup>21</sup>.

Le cause<sup>22</sup> della produzione congiunta sono fatte risalire:

- alla materia impiegata nel processo, da cui scaturiscono necessariamente e simultaneamente più prodotti (...);
- al processo, cioè all’insieme delle attività di trasformazione.

Produzioni congiunte in cui “si riconducono i casi in cui la pluralità dei prodotti si origina con le caratteristiche della contemporaneità e dell’unicità del processo (potremmo parlare di simultaneità nello spazio e nel tempo)”<sup>23</sup>.

Problema è che la produzione congiunta include, in connessione con le Economie di scopo, il caso in cui, “ancorché ascrivibile ad un fatto tecnico, essa è attuata su base volontaria, e non come inevitabile ed obbligatoria qualità di determinati processi”<sup>24</sup>.

Il primo fondamentale contributo all’analisi economica delle produzioni congiunte fu offerta da J. Stuart Mill nel libro terzo dei *Principles of Political Economy* (1892).

Gli aspetti salienti messi in risalto dal Mill sono l’unicità del processo e l’unicità del costo. Con il Marshall avviene “l’estensione del concetto di produzione congiunta ai casi in cui le proporzioni dei volumi produttivi possono essere volontariamente modificate”<sup>25</sup>. Tale estensione risulta fondamentale anche come effetti sulla metodologia contabile, considerando che lo stesso D’Ippolito chiarisce che l’estensione del Marshall è tale, da prefigurare un concetto di costo comune e non più di costo congiunto.

---

<sup>19</sup> Pasinetti L. (a cura di), *Contributi alla teoria della produzione congiunta*, Il Mulino, Bologna, 1977, p.9.

<sup>20</sup> Sraffa P., *Produzione di merci a mezzo di merci*, Einaudi, Torino, 1960, p.80.

<sup>21</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p.25.

<sup>22</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p.25. Per un approfondimento delle possibili forme di congiunzione tecnica (da materie; da processo; da fase) si consiglia la lettura di: Laurenzi G., *Produzioni tecnicamente congiunte*, in “Contabilità e Bilancio”, 1985, n.6, p.11. Inoltre si consiglia, tra gli altri, la lettura di A. Militerno, “Costi congiunti e sviluppo economico”, in *Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali*, 1967, n.5, p.457 per quanto riguarda l’esempio riportato nello scritto dell’industria petrolifera come caso sufficientemente rappresentativo del fenomeno, in quanto in esso si realizza sia la connessione che l’associazione dei costi.

<sup>23</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 28.

<sup>24</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 30.

<sup>25</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 31.

Tra gli economisti anche il Fanno nel lontano 1914, nel tentativo di ricostruire i contributi teorici con uno sguardo di sintesi, giunge alla conclusione che si debbano dare due diverse accezioni alla produzione congiunta, una ristretta ed una più ampia<sup>26</sup>, più favorevole all'interpretazione ristretta, preferendo per quella più ampia la definizione di offerta a costi associati o comuni: sono tali i casi in cui le produzioni derivano da un unico complesso di costi la cui connessione è solo "fortuita, occasionale, temporanea"<sup>27</sup> ed "implicitamente motivata da scelte di economie di scopo, potendosi le produzioni attuare separatamente"<sup>28</sup>. Le offerte a costi congiunti sono, invece, quelle in cui la connessione in unitarietà di costi è "costante, necessaria, indissolubile"<sup>29</sup>. Esattamente il Fanno dice: "diconsi a offerta congiunta o a costi congiunti o prodotti congiuntamente i beni o servizi che derivano da uno stesso processo produttivo. Ma bisogna distinguere. Vi sono beni prodotti congiuntamente perché per ragioni tecniche non possono essere prodotti separatamente. Vi sono beni invece che potrebbero prodursi separatamente, mancando ragioni tecniche che impongono la loro produzione congiunta, ma ce tuttavia sono prodotti congiuntamente, perché così facendo si producono a costi minori.....Ma per evitare confusioni ed equivoci torna opportuno designarli con nome diverso. Noi chiameremo quindi a costi congiunti o prodotti congiuntamente in senso stretto i primi, e a costi comuni o associati i secondi"<sup>30</sup>.

Scopi per cui vengono attuati tali procedimenti associativi possono ricondursi a:

- a) "sfruttare al massimo la materia prima di cui si dispone, tramite processi che conducano a nuovi prodotti che abbiano un mercato favorevole, o meglio, che in generale possano consentire ricavi remunerativi delle spese sostenute;
- b) diminuire, o compensare il rischio derivante dalle fluttuazioni del mercato;
- c) cercare di allargare la schiera dei consumatori dei propri prodotti cercando di variarne la qualità e, soprattutto creandone di nuovi"<sup>31</sup>.

I prodotti di cui si parla possono essere prodotti completamente differenti "che si rivolgono a classi diverse di consumatori; in questo caso non esisterebbe tra loro alcun rapporto diretto, ma indirettamente possono contribuire ad aumentare la forza dell'impresa sul mercato. Possono essere prodotti tra loro complementari. In questo caso la produzione è dovuta a motivi di convenienza, in

---

<sup>26</sup> Fanno M., "Contributo alla teoria dell'offerta a costi congiunti", in *Supplemento al Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, ott. 1914, pagg.15-16.

<sup>27</sup>Fanno M., "Contributo alla teoria dell'offerta a costi congiunti", in *Supplemento al Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, ott. 1914, pagg. 16-17.

<sup>28</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 32.

<sup>29</sup> Fanno M., "Contributo alla teoria dell'offerta a costi congiunti", in *Supplemento al Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, ott. 1914, pag. 17.

<sup>30</sup> Fanno M., *Scritti vari di Economia e Finanza*. "Contributo alla teoria dell'offerta a costi congiunti", Cedam, Padova, p.83.

<sup>31</sup> Militerno A., "Costi congiunti e sviluppo economico", in *Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali*, 1967, n.5, p.459.

quanto così facendo si viene a ridurre la dipendenza dell'impresa dal mercato se tale complementarità riguarda la produzione; se invece tale complementarità riguarda il consumo l'impresa ha una maggiore possibilità di influenzare a suo vantaggio il mercato. Possono essere prodotti che stanno fra loro in un rapporto di succedaneità, per cui la produzione associata avrebbe l'effetto di far diminuire il rischio connesso alle variazioni reciproche delle domande"<sup>32</sup>.

Tra gli studiosi di Economia Aziendale il D'Ippolito afferma che "l'oggetto delle determinazioni di costo può essere costituito dalle produzioni, da complessi, cioè, di prodotti tecnicamente congiunti, che si ottengono, completamente o quasi, a costi comuni, nel significato più ristretto che si può dare a questa espressione, e che meglio si potrebbe dire a costo unico. I prodotti congiunti, che ora si considerano, provengono nella totalità, od in parte che può essere prevalente, dalle stesse materie prime e sono, in genere, ottenuti con gli stessi procedimenti tecnico-industriali"<sup>33</sup>.

Ci sembra doveroso, a questo punto della trattazione riportare il pensiero di Tozzi secondo il quale, enfatizzando le affermazioni prima riportate del D'Ippolito (l'oggetto della determinazione di costi può essere costituito dalle produzioni), "viene così sottolineato che il termine del calcolo dei costi è la produzione, cioè il processo. Calcolando i costi di produzione, si procede poi, logicamente in un momento posteriore, al calcolo del costo del prodotto. La nozione di riferimento, dunque, è il processo, i cui esiti in termini di costo sono logicamente traslati al relativo risultato, cioè gli output, i prodotti (...). Quindi, se i prodotti, pur ottenuti contemporaneamente, sono il risultato di processi diversi, i costi di fattori produttivi impiegati in tali processi, o da cui i processi traggono beneficio, sono da considerarsi comuni. Se invece la pluralità di prodotti scaturisce da un unico processo, senza che su di esso si possa intervenire modificando le condizioni che portano a tale simultaneo ottenimento in date proporzioni, i relativi costi sono da definirsi congiunti"<sup>34</sup>.

Altro elemento poi che va a segnalare la distinzione tra i due fenomeni è quello dei tipi dei fattori produttivi che sono coinvolti: "la singolarità delle produzioni congiunte risiede proprio nel fatto di avere come input unitario in molti casi proprio il fattore produttivo che tipicamente rappresenta l'esempio di fattore specifico, cioè la materia. A tale fattore, assai spesso è collegata (...) la lavorazione, cioè tutte le attività che, applicate a quella particolare materia al fine di ottenere un certo output, fanno sì, per ragioni intrinseche, che si pervenga all'ottenimento di una varietà di prodotti"<sup>35</sup>. Da qui ne deriva che "alla determinazione di costi dei singoli prodotti ottenuti congiuntamente non si dovrebbe, in linea logica, pensare. Tale determinazione è, cioè, a rigore di logica, manifestamente impossibile. Materie, lavoro, macchine e in genere l'organizzazione di azienda, operano, invero,

---

<sup>32</sup> Militerno A., "Costi congiunti e sviluppo economico", in *Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali*, 1967, n.5, p.465.

<sup>33</sup> D'Ippolito T, *I costi di produzione e di distribuzione*, Palermo, Abbaco, 1958, p.215.

<sup>34</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 33.

<sup>35</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 33.

simultaneamente e inscindibilmente nella formazione dei singoli prodotti principali e secondari congiuntamente ottenuti”<sup>36</sup>. In realtà lo stesso Autore, dopo poco afferma che per quanto non possa dirsi “neppure in via di lontana approssimazione, in qual misura i fattori accennati concorrano separatamente alla formazione dei prodotti stessi (...). Spesso però, nelle determinazioni di costo, si crede opportuno, in relazione a particolari scopi conoscitivi (...), suddividere il costo unico fra i singoli prodotti congiunti ottenuti”<sup>37</sup>.

Quindi, concludendo, come affermato dallo stesso D’Ippolito, visto che i calcoli di ripartizione vengono attuati, “occorrerà valutare la razionalità relativa che li sostiene, sia per quanto attiene la modalità stessa delle esecuzioni e la connessione con un criterio ispiratore, che per quanto riguarda la coerenza con gli scopi conoscitivi ai quali si intende siano dedicati”<sup>38</sup>.

È vero che “il metodo del considerare la produzione congiunta come il caso generale in cui inserire tutti i tipi di processi produttivi si sta ormai affermando e imponendo un po’ ovunque”<sup>39</sup> anche se “le varianti e le situazioni particolari che si presentano a questo riguardo sono innumerevoli e meriterebbero un’analisi approfondita in base ad inchieste condotte per categorie e settori d’impresa”<sup>40</sup>.

Certo è si presentano notevoli difficoltà qualora le attività produttive vengano svolte in congiunzione tecnica. Occorre quindi “uno sforzo concettuale affinché si renda possibile la scissione dell’unitario costo di produzione. Questo tentativo risulta assai rilevante soprattutto per particolari fini conoscitivi quali: la valutazione delle rimanenze e l’analisi dell’economicità delle diverse linee produttive. Questi scopi producono un incessante stimolo alla suddivisione di ciò che, in linea di principio, è indivisibile. Si manifesta così un forte contrasto tra esigenze conoscitive e l’attendibilità che una tale scissione può evidenziare”<sup>41</sup>.

Siamo d’accordo con chi afferma che la questione dei costi congiunti “costituisca un problema informativo che non si esaurisce con l’individuazione di un metodo accettabile di analisi del costo congiunto” ma necessita “la predisposizione di un sistema informativo globale in grado di supportare in generale tutti i processi di controllo e decisionali”<sup>42</sup>.

### **3. Il calcolo dei costi di processo mediante l’utilizzo delle produzioni equivalenti**

---

<sup>36</sup> D’Ippolito T, *I costi di produzione e di distribuzione*, Palermo, Abbaco, 1958, p.215.

<sup>37</sup> D’Ippolito T, *I costi di produzione e di distribuzione*, Palermo, Abbaco, 1958, p.215-217.

<sup>38</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p. 35.

<sup>39</sup> Pasinetti L. (a cura di), *Contributi alla teoria della produzione congiunta*, Il Mulino, Bologna, 1977, p.13.

<sup>40</sup> Vinci F., *Teoria e pratica dei costi comuni*, in “Studi in memoria di Rodolfo Benini”, Bari, 1957, p.224.

<sup>41</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p.161.

<sup>42</sup> Tozzi I., *Il costo unico di produzioni congiunte. Logiche e metodi di ripartizione*, Clueb, Bologna, 2005, p.162.



Al fine di introdurre l'argomento in oggetto, può risultare agevole ricondursi al concetto di "costo di produzione" così come è stato definito nel corso del Novecento dalla letteratura italiana. In particolare, nell'ambito di una breve disamina che non vuole ritenersi in alcun modo esaustiva, si ritiene opportuno citare una prima definizione fornita da Pasquale Jannaccone<sup>43</sup>, secondo cui il costo di produzione "non altro vuol dire se non quel complesso di spese effettivamente sostenute per formare un prodotto".

Tale definizione viene ripresa e sviluppata, tra gli altri, da Teodoro D'Ippolito<sup>44</sup>, secondo il quale il costo di produzione è "necessariamente un costo monetario, una somma cioè di 'prezzi spesi per ottenere l'offerta dei servizi, degli sforzi e di quanto è necessario per l'attuazione del processo produttivo'".

Una definizione maggiormente estesa di costo di produzione viene fornita da Domenico Amodeo<sup>45</sup>, il quale riferisce che "con l'espressione costi di produzione si suole designare, in generale, il complesso degli oneri, in largo senso intesi, ai quali si va incontro quando si attua un processo produttivo".

Analogamente Ubaldo De Dominicis<sup>46</sup> definisce il costo di produzione come "qualsiasi dispendio o consumo o deprezzamento di beni o di servizi che si subisce per attuare un programma produttivo"; egli, a tal proposito, precisa inoltre che "sono i costi di utilizzazione dei fattori e non i costi d'acquisto che si devono computare in ogni calcolo contabile di costi e risultati economici particolari di prodotti o di sezioni aziendali ed in ogni calcolo del risultato economico generale. Viceversa, sono i costi d'acquisto e non quelli d'utilizzazione che si devono attentamente ponderare, per periodi brevi o lunghi, per stabilire il volume e la fonte più conveniente dei mezzi finanziari necessari a fronteggiarli".

Secondo quanto riportato da Costantino Campanini<sup>47</sup>, "per costo si intende in generale un sacrificio di beni o di servizi incontrato nello svolgimento del processo produttivo (inteso nel senso economico = accrescimento di utilità). Questo sacrificio può assumere la forma di rinuncia (a una possibilità di reddito)." Ancora<sup>48</sup>, "nell'ambito dell'impresa, in quanto circoscrizione di attività economica o "economia particolare", il costo è un sacrificio – anche nella forma di rinuncia ad una potenzialità di conseguimento – di beni o servizi o anche di solo valore degli stessi, sostenuto nello svolgimento della gestione o processo produttivo."

---

<sup>43</sup> Pasquale Jannaccone, *Il costo di produzione*, UTET, Torino, 1956, pag.88

<sup>44</sup> Teodoro D'Ippolito, *I costi di produzione e di distribuzione*, ABBACO, Palermo, 1962, pag.11

<sup>45</sup> Domenico Amodeo, *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET, Torino, 1960, pag.498

<sup>46</sup> Ubaldo De Dominicis, *Lezioni di Ragioneria Generale*, Azzoguidi, Bologna, 1969, pag.173 e segg.

<sup>47</sup> Costantino Campanini, *Lezioni di Ragioneria generale ed applicata*, CLUEB, Bologna, 1992, pag.8

<sup>48</sup> Costantino Campanini, Gianfranco Capodaglio, *Introduzione alla Economia Aziendale*, CLUEB, Bologna, 1985, pag.92-93.

Luigi Selleri<sup>49</sup> definisce il costo come “un valore espressivo dell’impiego di date risorse produttive necessarie per lo svolgimento dei processi produttivi d’impresa”. L’Autore, in particolare, richiama quanto elaborato dall’American Institute of Certified Public Accountant’s (A.I.C.P.A.), riportando che “secondo quest’ultimo, infatti, ‘*cost* è la quantità, misurata in moneta, dei mezzi liquidi spesi o di altri beni ceduti, del capitale emesso, dei servizi prestati, dei debiti sorti in contropartita al ricevimento di beni o di servizi’ mentre ‘*charge* è l’insieme di tutti i costi che, per avere erogato la loro utilità (*expired*), sono deducibili dai ricavi”.

Sulla scorta di tali osservazioni, il Selleri nota come “il concetto di costo ora richiamato fa riferimento al costo di acquisizione mentre il concetto di spesa fa riferimento ai costi correlabili ai ricavi di vendita in sede di determinazione dei risultati analitici. Tuttavia, tra i due momenti si inserisce lo svolgimento dei processi produttivi nei quali trovano impiego i fattori in precedenza acquisiti. È per questo motivo che nella letteratura anglosassone le determinazioni dei costi, riguardanti i processi produttivi realizzati, sono riferite ai *costs* e non alle *expenses*.”

Per quanto attiene più specificamente alla nozione di costo di produzione, l’impostazione fornita da Vittorio Coda<sup>50</sup> prevede che, all’interno dell’equazione che sta alla base del modello di bilancio “si presentano componenti negativi di reddito costituiti essenzialmente da costi di acquisto di fattori produttivi (merci, materiali, prestazioni di terzi), ma anche da valori di diversa natura (rimunerazioni del lavoro, ammortamenti, tributi, permuta o apporti). In ogni caso, si tratta di valori classificati per origine che mettono in evidenza i caratteri qualitativi della condizione di produzione acquisita. (...) Nasce allora la nozione di *costo di produzione* inteso, in prima approssimazione, come la somma dei valori attribuiti ai fattori produttivi impiegati o utilizzati in una data attività produttiva. Si parla di *valori* perché si accoglie la nozione monetaria di costo e non quella fisica che considera il costo come espressione di quantità fisiche consumate. Si ricorre al termine *attribuzione* per segnalare che molto raramente il costo di produzione è il risultato di un univoco processo di misurazione del volume delle merci e dei servizi impiegati.(...) Il concetto di *attività produttiva* è volutamente generico per tener conto delle più svariate coordinazioni produttive che possono costituire oggetto di riferimento dei costi elementari. (...) ...I costi di produzione possono considerarsi come la ripartita attribuzione di costi elementari (o costi di acquisizione dei fattori produttivi) a dati oggetti.”<sup>51</sup>

Le modalità di calcolo del costo di prodotto, così come definito in precedenza, devono essere ragionevolmente differenti a seconda di come ogni singola impresa decide di organizzare il proprio processo produttivo<sup>52</sup>, distinguendo in prima istanza tra realtà che operano prevalentemente su

---

<sup>49</sup> Luigi Selleri, *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, ETAS, Milano, 1999, pag.30

<sup>50</sup> Vittorio Coda, *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968

<sup>51</sup> Giuseppe Airolti, Giorgio Brunetti, Vittorio Coda, *Lezioni di economia aziendale*, il Mulino, Bologna, 1989, pag.380

<sup>52</sup> Gianfranco Capodaglio, *I costi di commessa*, CLUEB, Bologna, 1992, pag.3

commessa, ovvero a partire da ordinazioni da parte della clientela ed altre che effettuano produzioni di massa di prodotti non differenziabili, in anticipo rispetto alla domanda (produzioni per processo o “per il magazzino”).

Ai fini del presente lavoro, è necessario soffermarsi su questa seconda tipologia di aziende ed in particolare sulla modalità di calcolo del costo “per processo”.

Come ricordato in precedenza, la modalità di calcolo dei costi per processo risulta essere la più appropriata per quelle realtà aziendali la cui attività produttiva si compone di una serie di processi automatici sequenziali e frequenti, a fronte dei quali non è possibile differenziare chiaramente il costo di ogni singola unità prodotta.

Tale metodo si sostanzia nel calcolo del costo unitario di prodotto quale media di tutti i costi industriali imputati su ciascun reparto produttivo (o centro di costo), ponderata sulla base del complessivo volume di produzione transitato per il reparto medesimo (tale volume deve essere considerato comprensivo di quelle unità che, al termine del periodo di rilevazione, non hanno ancora completato l'intero processo produttivo del reparto).

Il costo della produzione completata all'interno di ogni reparto è imputato come costo della materia prima (o, meglio, del materiale di base) al reparto / centro di costo successivo.

Di rado tutti gli articoli lanciati in produzione vengono completati ed inviati al reparto successivo nel periodo oggetto di rilevazione: nella maggior parte dei casi, al momento della rilevazione contabile, un certo numero di articoli risulta essere ancora all'interno del processo produttivo di un reparto o centro di costo, in differenti stadi di completamento.

Tale osservazione evidenzia un elemento di complessità che risulta necessario affrontare nell'ambito della presente analisi, dal momento che, come detto, il costo medio unitario di prodotto risulta essere ponderato sulla base del volume complessivo di produzione del periodo, comprensivo delle unità in corso di lavorazione al momento della rilevazione.

Al fine di determinare il costo unitario di produzione in presenza di un magazzino di prodotti in corso di lavorazione (cosiddetto magazzino *WIP – work in progress*), tutte le unità immesse nel processo e parzialmente completate al termine del periodo di riferimento devono essere espresse in termini di numero equivalente di unità finite: il denominatore comune utilizzato per questa “conversione” prende il nome di “produzione equivalente”.

Così Teodoro D'Ippolito<sup>53</sup>: “La valutazione delle rimanenze incompiute si può effettuare rapidamente ricorrendo all'accorgimento e all'adozione di coefficienti di equivalenza, o indici riduttori. Si stabiliscono cioè – con riguardo alle materie impiegate, alle lavorazioni svolte ed in genere con

---

<sup>53</sup> Teodoro D'Ippolito, *I costi di produzione e di distribuzione: principi e procedimenti di determinazione*, Abbaco, Palermo, Roma, 1962, pag.198.

riguardo alle frazioni del processo produttivo che è stato attuato nelle rimanenze considerate, - e quindi con criteri tecnico fisici – coefficienti, inferiori all'unità, tali che moltiplicati per il costo dell'unità di prodotto finito diano per risultato quello che si stima potrebbe essere il costo del prodotto in rimanenza nello stato incompiuto considerato, ovvero fosse possibile rilevarlo con osservazione diretta.

Moltiplicando per i coefficienti di stima le quantità di rimanenze incompiute, che si constatano a fine periodo, tali quantità si trasformano in unità di prodotti finiti, le quali si sommano con quelle rilevate come effettivamente compiute nel prescelto periodo di tempo. Il problema della determinazione di costi di produzione uniformi continui, nel caso di rimanenze incompiute, è così ridotto alla formazione osservata inizialmente.”

La procedura classica di determinazione del costo di processo<sup>54</sup> tramite l'utilizzo delle produzioni equivalenti prevede la misurazione del numero di unità fisiche di prodotto finito, la stima del numero di unità complete equivalenti, il calcolo del costo per unità equivalente e, da ultimo, la valorizzazione sia delle unità completate e trasferite al di fuori del reparto produttivo sia delle unità presenti nell'inventario finale dei prodotti in corso di lavorazione.

Quanta parte del totale dei prodotti finiti sia rappresentata da unità in corso di lavorazione è definito mediante la cosiddetta percentuale di completamento dei prodotti in corso, utilizzando la quale è possibile operare confronti tra questi ultimi e le medesime unità considerate come se fossero interamente completate. Di conseguenza, il numero di unità equivalenti di produzione (produzione equivalente) può essere definito come il numero di unità in corso convertite in prodotti finiti sulla base di una predefinita percentuale di completamento.

Nel caso più comune, il costo delle materie prime viene caricato sul processo produttivo (quindi all'interno del conto produzione o del centro di costo di competenza) interamente al momento dell'apertura dell'ordine di produzione: di conseguenza la percentuale di completamento per quanto attiene tali costi è pari al 100% (ovvero, rispetto al prodotto finito, il prodotto in corso di lavorazione alla fine del periodo non deve ricevere alcun costo legato ad un ulteriore utilizzo di materie prime). Il medesimo ragionamento non può essere considerato realistico in relazione agli altri fattori della produzione, manodopera e costi indiretti industriali (i cosiddetti *overheads*), in quanto essi vengono utilizzati (consumati) all'interno del reparto in tempi e modalità differenti, a seconda della tipologia di produzione messa in atto dall'azienda: la logica di attribuzione dei costi di trasformazione (manodopera e *overheads*) ai centri di costo viene operativamente riassunta all'interno dei cosiddetti

---

<sup>54</sup> R:Guerreiro, E.B.Cornachione, A.Catelli, *Equivalent units of production: a new look at an old issue* – Managerial Auditing Journal, vol.21 n.3/2006, Emerald Group Publishing Limited

cicli di lavorazione, prospetti nei quali sono riepilogate tutte le fasi di lavorazione necessarie per lo svolgimento di una produzione, con indicazione dei tempi/uomo e dei tempi/macchina unitari di lavorazione, successivamente valorizzati tramite “rate” predefiniti, tali da poter garantire, in funzione di una previsione del volume di produzione del periodo, la copertura rispettivamente del complessivo costo della manodopera industriale e del costo relativo a macchinari ed altri fattori della produzione indiretti industriali.

Tale modalità operativa di attribuzione dei costi di trasformazione agli articoli presenti all’interno del processo produttivo viene ripresa in dottrina, tra gli altri, da Horngren<sup>55</sup>, il quale afferma che la sequenza con la quale i costi di manodopera e indiretti industriali devono essere imputati ai centri di costo è funzione di un determinato numero di operazioni standard, oppure di un predefinito intervallo temporale (misurato in ore, giorni, mesi o altro) necessario per la lavorazione e la trasformazione della materia prima in prodotto finito.

La percentuale di completamento relativa ai costi di trasformazione deve quindi essere commisurata all’impiego di tali fattori per il prodotto in corso, rispetto a quanto necessario per ottenere il prodotto finito.

La medesima logica, seppur caratterizzata da semplificazioni non trascurabili, è presente in Li<sup>56</sup>, secondo il quale la percentuale di completamento relativa alla manodopera di produzione ed ai costi indiretti industriali deve essere di norma pari al 50%, a meno che non vengano fornite esplicite indicazioni del contrario: tale affermazione viene giustificata dall’assunto che i costi di trasformazioni, in un’azienda con produzione a processo continuo, vengono aggiunti alla materia prima in quote costanti. Di conseguenza, in un qualsiasi momento, i costi di trasformazione imputati al centro di costo rientrano in un intervallo che va dal 1% (per quegli articoli appena introdotti nel processo produttivo) al 99% (per quegli articoli che hanno concluso il processo produttivo e sono in procinto di essere trasferiti al reparto successivo). L’insieme di tutte le unità presenti all’interno del processo produttivo è rappresentabile quindi come una serie aritmetica, con la conseguenza che la percentuale di completamento media si attesta al 50%.

Ai fini di una valutazione in merito alla bontà delle varie impostazioni riportate in letteratura sul tema del calcolo del costo di processo, è importante mettere in evidenza come la percentuale di completamento debba essere rappresentativa dell’ammontare di costi che ogni unità di prodotto in corso di lavorazione ha assorbito fino a quel momento rispetto al totale dei costi necessari per portare a termine la trasformazione industriale della materia prima nel corrispondente prodotto finito: in altre

---

<sup>55</sup> Charles T. Horngren, *Programmazione e controllo*, Pearson, Milano, 2007

<sup>56</sup> David H. Li, *Cost Accounting for Management Applications*, Charles E. Merrill Books Inc., Columbus, OH, 1966.

parole, essa deve essere dotata di un significato in termini economico aziendali prima ancora che in termini di unità fisiche prodotte.

Tale osservazione contrasta in parte con quanto affermato da Black e Edwards<sup>57</sup>, i quali ritengono che la percentuale di completamento dei prodotti in corso debba essere definita ad opera di personale qualificato da un punto di vista tecnico, quali ingegneri, controller di processo o di produzione. Nell'accezione riportata, le figure citate dagli Autori risultano essere senza ombra di dubbio le più qualificate per la determinazione della percentuale di completamento "fisico" dei prodotti in corso di lavorazione, ma altrettanto non può dirsi nel caso in cui oggetto di determinazione sia l'aspetto economico di tale coefficiente, inteso appunto come ammontare di costi assorbiti dal prodotto in corso fino al momento della rilevazione contabile, rispetto al costo/consumo di fattori della produzione complessivamente previsto per ottenere il prodotto finito.

Il tema dell'attribuzione di un costo industriale ai prodotti in corso di lavorazione al termine del periodo di rilevazione, comporta un'ulteriore difficoltà, riconducibile al trattamento di tali costi quali rimanenze iniziali del periodo successivo<sup>58</sup>.

I costi in parola possono essere oggetto di due differenti trattamenti: secondo il "metodo del costo medio" i costi attribuiti agli articoli presenti all'inizio del periodo nel magazzino prodotti in corso vengono considerati congiuntamente ai costi delle unità prodotte per intero nel nuovo periodo, giungendo alla formazione di un unico costo medio da utilizzare per la valorizzazione dei prodotti finiti di periodo. La logica di fondo di tale metodo si basa sull'assunto che tutte le unità presenti tra le rimanenze iniziali di prodotti in corso verranno completate nel periodo.

Contrariamente al precedente, con il "metodo del FIFO" i costi attribuiti ai prodotti WIP presenti a magazzino all'inizio del periodo di riferimento e completati nel corso dello stesso vengono mantenuti separati rispetto ai costi di produzione rilevati per prodotti iniziati e conclusi all'interno del periodo, con conseguente formazione di due differenti costi unitari di produzione: tale dicotomia viene mantenuta fino al momento in cui le produzioni completate vengono "scaricate" dal centro di costo di competenza e "caricate" nel successivo. Tale logica trova fondamento nell'ipotesi che i prodotti in corso all'inizio del periodo vengano completati e trasferiti al reparto successivo per primi rispetto ad altri articoli la cui produzione è stata intrapresa nel periodo medesimo.

Contrario all'utilizzo del metodo del FIFO risulta essere Horngren<sup>59</sup> il quale, nella generale affermazione che entrambi i metodi del costo medio e del FIFO non risultano più essere attuali in quanto sostituiti dalla diffusione del metodo dei costi standard, maggiormente utilizzabile sia per il

---

<sup>57</sup> Homer A. Black, James Don Edwards, *The Managerial and Cost Accountant's Handbook*, Dow Jones – Irwin, Homewood, IL., 1979

<sup>58</sup> Barbara Winicur, *Process costing for manufactured goods – The National Public Accountant*, Accounting & Tax Periodicals, vol.38;n.6, 06/1993

<sup>59</sup> Charles T. Horngren, *Process Costing in Perspective: Forget FIFO*, The Accounting Review, vol.42, n.3, 06/1967

calcolo del costo di prodotto sia a fini di controllo, sostiene che il metodo del FIFO venga a perdere di significato in ragione del fatto che, pur prevedendo l'esistenza di costi differenti per diversi lotti di articoli all'interno del medesimo centro di costo, il passaggio di tali articoli al centro successivo nel corso del medesimo periodo viene effettuato al costo medio

L'osservazione, condivisibile relativamente alla critica del "metodo del FIFO", non pare altrettanto giustificabile nei suoi termini generali in primo luogo, infatti, l'Autore pone a confronto due metodi di "individuazione" delle rimanenze, quali sono il FIFO ed il costo medio ponderato, con un metodo di "valutazione" delle rimanenze, quale il "costo standard".

Inoltre si ritiene che il trattamento contabile dei costi dei prodotti in corso di lavorazione tramite il metodo del costo medio debba coesistere con l'utilizzo dei costi standard in quanto differente risulta essere la tipologia di costo oggetto del metodo stesso: il metodo del costo medio infatti prende in considerazione costi effettivi/consuntivi, rilevati lungo il processo produttivo nel momento in cui vengono a maturazione, mentre con costo standard si fa riferimento a costi preventivi, definiti *ex ante* sulla base di stime operate dall'azienda, rispondenti a metodi e finalità ampiamente trattati in letteratura.

Da ciò consegue come la simultanea presenza dei due metodi all'interno di un sistema di contabilità industriale rappresenti garanzia di una completa e corretta analisi degli scostamenti dei risultati raggiunti (in termini di costo) rispetto a valori prestabiliti.