

CAPITOLO I

Il costo di produzione

SOMMARIO:

1. Il costo di produzione nella teoria economica e nella dottrina aziendale
2. Le problematiche inerenti alla comunanza dei costi
3. L'influenza del sistema contabile sulla formazione del costo di produzione

1. Il costo di produzione nella teoria economica e nella dottrina aziendale

La dottrina economica ha offerto, nel tempo, diverse interpretazioni del concetto di costo di produzione che hanno coinciso con il progredire ed il modificarsi del contesto economico e sociale nel quale sono state formulate¹. I momenti più significativi della loro evoluzione possono venire ricondotti, sulla base della omogeneità di massima e della rilevanza dei contributi teorici offerti, a tre distinti approcci teorici, facenti capo alle “scuole” fisiocratica, classica e marginalista.

I primi economisti ad occuparsi dell'argomento sono i fisiocrati – propugnatori dell'idea che soltanto i prodotti agricoli possano generare ricchezza – i quali concepiscono il costo di produzione come una “somma di spese od anticipazioni” che deve ritrovarsi riflessa nel prezzo di cessione del prodotto per dar luogo ad una “eccedenza”. Mercier de La Rivière, considerato uno dei più lucidi esponenti della scuola, sostiene che i prodotti delle industrie hanno un “prezzo necessario” che “altro non è che una somma totale di diverse spese occorrenti addizionate e delle quali il venditore ha diritto di esigere dai consumatori il rimborso”².

Il costo, così concepito, comprende le spese che devono sostenere i fabbricanti per la lavorazione dei prodotti, gli interessi relativi alle somme anticipate dal mercante, le retribuzioni necessarie alle sue cure personali ed il valore dei differenti rischi ai quali il suo commercio si espone. Tale descrizione, estremamente moderna, pone enfasi su

¹ In merito alla teoria delle contingenze applicata al tema dei costi di produzione, cfr. P. JANNACCONE, *Il costo di produzione*, Storia e dottrine economiche, Utet, Torino, 1956, pag. 83.

² Cfr. MERCIER DE LA RIVIÈRE, *L'ordine naturale ed essenziale delle società politiche*, in *Biblioteca dell'economista*, serie I, Vol. I, pag. 239.

tre elementi: i) il lavoro antecedente alla trasformazione delle materie prime nel prodotto finito; ii) la quota di profitto; iii) la quota di rischio, tutte variabili che costituiranno imprescindibili punti di riferimento delle dottrine successive³.

Tra il XVIII ed il XIX secolo, in epoca precedente alla prima rivoluzione industriale, gli economisti classici mutano completamente la prospettiva di indagine considerando il costo di produzione non più come una sommatoria di spese ma come un “sacrificio” fisiopsicologico compiuto per lo svolgimento dell’attività di trasformazione, misurato in termini di “quantità di lavoro” complessivamente prestato. Il lavoro, comune denominatore del pensiero dei classici, viene cioè assunto a parametro universale di misurazione del sacrificio in virtù della sua supposta attitudine a mantenersi identico nello spazio e nel tempo⁴.

In realtà, mentre in una economia arretrata, che precede l’accumulazione dei capitali e la proprietà privata della terra, il lavoro rappresenta ragionevolmente la sola determinante nella formazione del costo di produzione, in una economia più evoluta il concetto deve necessariamente venire ampliato fino a ricomprendere, distintamente, una quota di interesse per il capitalista ed un valore di rendita per il proprietario terriero.

Sulla base di ciò, nelle opere di autori classici quali Smith⁵, Ricardo⁶ e Marx⁷ viene accolto, seppure con differenti interpretazioni,

³ Jannaccone osserva come gli economisti fisiocrati dovessero necessariamente considerare il profitto come componente del costo poiché “se in un prodotto dell’industria si fosse trovata pur la più piccola particella di valore eccedente quello dei suoi fattori, la dottrina della sterilità delle industrie, fondamento del sistema fisiocratico, ne sarebbe stata irreparabilmente distrutta”. Cfr. P. JANNACCONE, *op. cit.*, pagg. 11-12.

⁴ Zappa sostiene che gli economisti classici “hanno spesso voluto ritrovare nel costo un’unica struttura, e lo hanno non raramente configurato come derivante da un solo elemento primo, il lavoro, ad esempio, o meglio, il sacrificio o il dolore al quale l’uomo si sobbarca per il conseguimento di un bene”. Cfr. G. ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano, 1950, pag. 192.

⁵ Adam Smith è unanimemente considerato il primo degli economisti classici. La sua opera principale “*Indagine sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*” del 1776 contiene i principali risultati della sua attività di studio.

⁶ David Ricardo si dedicò alla ricerca delle leggi di governo della distribuzione del reddito tra proprietari terrieri, capitalisti e lavoratori. Il suo contributo principale è contenuto nell’opera “*Principi di economia politica e dell’imposta*” del 1817.

⁷ Carl Marx pubblicò il primo libro de “*Il capitale*” nel 1867. Il secondo ed il terzo libro vennero pubblicati postumi nel 1885 e nel 1894.

il concetto di “costo reale di produzione” da intendersi come complesso di “sensazioni penose e di sforzi di tutte le varie specie di lavoro, di sacrifici, privazioni ed attese che si incorrono da parte di tutti i partecipanti alla produzione” e comprendente il sacrificio fisiopsicologico dei lavoratori, quello di rinuncia temporanea alle risorse monetarie da parte degli investitori ed il valore della rendita destinata al proprietario terriero.

Uno degli aspetti che tipizzano il periodo classico riguarda il fatto che, diversamente dal precedente, il concetto di costo di produzione non ha una propria autonomia ma appare strettamente avvinto alla categoria del valore e del prezzo, con il quale si fa coincidere⁸.

Soffermandoci sul pensiero di Ricardo si rileva che, pur a fronte della riconosciuta articolazione dei sacrifici compiuti per lo svolgimento dell'attività produttiva, riflessi nel salario, nella rendita e nel profitto, è la quantità di lavoro salariato a venire considerata come unica generatrice del costo di produzione – e dunque del valore di scambio – dei beni⁹. Dal momento che l'attività di trasformazione si attua nella combinazione tra uomini e mezzi tecnici, tale valore non può che venire determinato sia dalla quantità di lavoro direttamente speso nella produzione, sia dalla quantità di lavoro indiretto rilasciato gradualmente nel processo produttivo dai fattori tecnici durevoli costituenti il capitale, riguardati come “lavoro accumulato” in precedenti attività di trasformazione. L'Autore, pertanto, ritiene che il valore dei beni dipende dal loro costo di produzione, determinato dalla quantità di lavoro, diretto o indiretto, impiegato nella loro realizzazione. La conseguenza più rilevante di tale costruzione concettuale è quella di far derivare sia la misura del capitale che dei costi correnti di produzione da fattori di tipo endogeno, in molta parte invariante rispetto alle dinamiche del contesto di mercato.

⁸ Jannaccone, riferendosi al pensiero di Ricardo, spiega che: “Il valore di cambio delle cose moltiplicabili è regolato ... dal costo di produzione ridotto alla pura quantità di lavoro contenuto nel prodotto; ogni accrescimento della quantità di lavoro aumenta il valore della merce su cui viene esercitato, come ogni diminuzione l'abbassa”. Cfr. P. JANNACCONE. *op. cit.*, pag. 15.

⁹ Ciò deriva sia dal fatto che il valore dei prodotti agricoli si ritiene determinato sulla terra “marginale” non soggetta a rendita, sia dal fatto che, parimenti, il profitto si ritiene computato in corrispondenza delle circostanze più sfavorevoli.

Una fondamentale “rivoluzione” avviene ad opera degli economisti neoclassici o “marginalisti” quali Jevons (1835-1882)¹⁰, Menger (1840-1921)¹¹ o Walras (1834-1910)¹². Prendendo spunto dalle teorie utilitaristiche di Bentham, fondate sul “calcolo felicistico” (dalle quali comunque si discostano) e recuperando idee già sviluppate in epoche precedenti, questi negano che il valore di scambio dei beni dipenda dal loro costo di produzione, sostenendo invece che risulti pari, da un lato alla sua utilità marginale – funzione delle preferenze soggettive degli acquirenti ed inversamente proporzionale alla quantità consumata – e dall’altro, alla disutilità marginale del sacrificio (lavoro) necessario per procurarselo, attraverso la produzione o tramite lo scambio. In verità, l’introduzione del concetto di utilità soggettiva, pur enfatizzando la variabile antropologica e psicologica del comportamento umano e riconoscendo il ruolo economico dei bisogni soggettivi, apre la via alla formalizzazione dell’approccio razionale nella dottrina economica – oggi ampiamente criticato – che porterà a considerare l’uomo come massimizzatore di utilità ed allocatore ottimale delle risorse a disposizione.

L’idea del perseguimento della massima utilità, ovvero della massima soddisfazione di impiego data una certa disponibilità di risorse lavorative o monetarie, non riguarda soltanto il consumatore, chiamato a scegliere tra possibili combinazioni di beni, ma anche il produttore, che deve decidere il mix dei diversi fattori da impiegare per ottenere, al contempo, il più elevato volume produttivo economicamente conveniente (efficacia) ed il minor “sacrificio” per unità di prodotto (efficienza). L’approccio marginalista, così delineato, viene ben riassunto da Robbins nella definizione di economia, considerata la «scienza che studia la condotta umana come una relazione tra scopi illimitati e mezzi scarsi applicabili ad usi alternativi»¹³.

A ben vedere, mentre per i classici il nesso di causa-effetto va dal costo di produzione al prezzo, per Jevons, Menger e gli altri margi-

¹⁰ L’opera principale di William S. Jevons, considerato il fondatore della scuola marginalista, è ravvisabile ne “*La teoria dell’economia politica*” del 1871.

¹¹ Carl Menger ha prodotto la sua opera principale “*Principi di economia politica*” nel 1871.

¹² Léon Walras ha pubblicato i suoi “*Elementi di economia politica pura*” nel 1889.

¹³ Cfr. L. ROBBINS, *Saggio sulla natura ed importanza della scienza economica*, Utet, Torino, 1947.

nalisti la catena causale procede dall'utilità al prezzo¹⁴. Attraverso il contributo di tali autori, il costo di produzione torna ad acquisire una propria autonomia, recupera il punto di vista dell'imprenditore e assume nuovamente il significato di "sommatoria di spese sostenute"¹⁵ inaugurato dagli economisti fisiocrati. La misura del costo sostenuto viene quindi considerata come determinante dell'offerta, l'offerta come determinante del grado finale di utilità (per abbondanza o scarsità) e quest'ultima come determinante del valore¹⁶.

Le intuizioni espresse rappresentano tuttora, per molteplici aspetti, il cuore delle teorie economiche dominanti. In particolare, nelle opere degli economisti neoclassici, vengono completamente rivisitati i concetti di:

– *capitale*, che con Menger smette di essere riguardato staticamente in termini di valore del lavoro accumulato e, venendo inquadrato nell'ottica utilitaristica, si reputa acquisti valore soltanto in funzione dei benefici attuali e futuri che può generare. In altri termini esso appare come un frutteto il cui valore dipende dal valore del suo raccolto;

– *valore dei singoli fattori produttivi (elementi del capitale)*, che si ritiene apprezzato in funzione dell'utilità marginale riconosciuta al consumo reale o potenziale dei beni finali prodotti per mezzo di quei fattori. In altri termini, questo viene fatto dipendere dal valore finale che i potenziali acquirenti riconoscono ai beni che gli stessi fattori contribuiscono a realizzare.

Il costo di produzione assume così una duplice valenza: sotto il

¹⁴ Guatri sostiene che "Mentre le teorie della scuola classica inglese, ed altre ad essa ispirate, considerano il costo come fattore primario ed il valore come fatto derivato, con Jevons e con la Scuola Austriaca il valore diviene il fattore primario ed il costo il fattore derivato. Niun dubbio che, nel processo di formazione della teoria del valore, questa ulteriore posizione rappresenti un notevole progresso. Si afferma, infatti, che il costo dei singoli fattori scaturisce dall'imputazione agli stessi del risultato prospettivo della produzione". Cfr. L. GUATRI, *Il costo di produzione. L'efficienza*, Giuffrè, Milano, 1951, pagg. 10-11.

¹⁵ In verità Jevons, a differenza degli autori marginalisti successivi, continua a misurare il costo di produzione in termini di quantità di lavoro prestato.

¹⁶ Cfr. M. DOBB, *Storia del pensiero economico*, Editori Riuniti, Roma, 1974, pag. 177. Sull'argomento, cfr. H. LANDRETH, D.C. COLANDER, *Storia del pensiero economico*, Il Mulino, Bologna, 1996, pag. 381; A. RONCAGLIA, *La ricchezza delle idee. Storia del pensiero economico*, Laterza, Roma, 2003, pag. 296 e ss.

profilo utilitaristico appare come un *insieme di utilità* (cedute dai diversi fattori produttivi impiegati) che sono andate distrutte nel processo produttivo, da apprezzare in funzione del valore finale dei beni realizzati; sotto il profilo monetario, invece, come la *sommatoria dei prezzi pagati* per ottenere i fattori produttivi consumati nell'attività di trasformazione.

L'ottica utilitaristica tramuta il costo di produzione in un fatto "derivato" da apprezzare sulla base dello scopo economico per il quale è sostenuto e della complementarità delle utilità rivenienti nella concorrenza dei diversi fattori produttivi.

Proprio tali aspetti sono alla base della ulteriore evoluzione del filone marginalista che è destinato ad occupare uno spazio crescente nel periodo attuale: il costo di produzione, quale misura dell'utilità dei beni da realizzare può venire ragionevolmente esteso non soltanto agli impieghi che si intendono effettuare ma anche al ventaglio di quelli potenziali, tra loro alternativi, delle risorse disponibili. In questo ultimo caso, il costo di produzione, legandosi inscindibilmente al concetto di "opportunità" appare sempre come "il costo di qualcos'altro" rappresentando, in termini di valore, la rinuncia ad impieghi più fruttuosi.

Si segnala, in ultimo, il contributo di Alfred Marshall che, collocandosi a latere dei tre momenti evolutivi sommariamente analizzati, si pone in una via intermedia tra approccio classico e marginalista. Egli afferma che tentare di comprendere se il "valore" sia regolato dall'utilità (domanda) o dal costo di produzione (offerta) equivale a chiedersi "se di un paio di forbici sia la lama superiore o inferiore che taglia un foglio di carta". Ritiene perciò che non sia possibile stabilire se sia prevalente l'utilità marginale o il costo marginale per il semplice motivo che i loro valori, insieme al prezzo, sono determinati reciprocamente dai fattori che operano al margine¹⁷. Marshall si fa quindi promotore di una definitiva separazione tra i concetti di costo, valore e prezzo e, portando a comune denominatore le due scuole di pensiero, definisce il costo di produzione come un insieme delle cose consumate e perdute durante l'atto produttivo ovvero come sommatoria tra il "costo reale", riguardato in termini di "disuti-

¹⁷ Cfr. H. LANDRETH, D.C. COLANDER, *op. cit.*, pag. 502.

lità” sostenute, ed il “costo opportunità”, da intendersi come rinuncia ad ottenere utilità in altro modo rispetto a quello intrapreso.

Sebbene il contributo degli economisti sia orientato ad indagare principalmente i meccanismi alla base della creazione della ricchezza e della relativa distribuzione tra i soggetti partecipanti al processo di gestione, i diversi apporti che gli autori presi in esame offrono alla teorica dei costi di produzione, poi ridefiniti nella sintesi marshalliana, costituiscono la base concettuale dello sviluppo di una autonoma indagine da parte della dottrina ragionieristica, prima, ed economico-aziendale, poi.

Il processo evolutivo sommariamente ripercorso offre quindi un quadro teorico entro il quale possono coesistere, in senso complementare ed in funzione dello scopo per il quale vengono indagate, diverse accezioni del concetto di costo di produzione: (i) costo *fisio-psico-logico*, misurato dal sacrificio, in termini di lavoro e rinunce, complessivamente compiuto per dar luogo all'atto produttivo, (ii) *costo utilitaristico* come insieme delle utilità, attuali e/o potenziali, andate perdute nel processo produttivo; (iii) *costo monetario*, come insieme delle spese sostenute per l'acquisizione dei diversi fattori produttivi impiegati.

La dottrina ragionieristica, prima, ed economico aziendale, poi, pur ritenendo valida la tripartizione del concetto di costo di produzione appena enunciata, assumono a fondamento delle proprie teorie esclusivamente gli approcci monetario ed utilitaristico.

Infatti, nonostante i moventi di ordine fisio-psicologico costituiscano il principio ed il fine di qualsiasi attività economica, nelle imprese il concetto di costo di produzione, non potendo ragionevolmente fondarsi su elementi astratti che non consentono alcuna attendibile misurazione¹⁸, viene circoscritto al solo “sacrificio” diretto ed indiretto di *risorse monetarie* compiuto per porre in essere il processo produttivo, sancendo, in tal modo, la prevalenza dell'ottica priva-

¹⁸ D'Ippolito afferma che “La concezione del costo sociale, o reale, di produzione, è estranea al nostro campo di indagini, anche perché riferendosi essa a eterogenee entità fisio-psicologiche, per le quali non esiste alcuna unità di misura, non può essere tradotta in concrete determinazioni ed in particolari definite applicazioni”. Infatti “solo ... la considerazione dell'azienda e l'adozione del modulo monetario consentono di ricondurre a comune espressione tutti gli impieghi di fattori della produzione (mezzi esterni, servizi personali e diversi) che direttamente o indirettamente concorrono o che comunque sono necessari per la produzione considerata”. Cfr. T. D'IPPOLITO, *I costi di produzione nelle imprese industriali*, Giuffrè, Milano, 1946, pag. 11.

ta su quella pubblica – propugnata dagli economisti classici – e dell’approccio materiale su quello immateriale.

Senza dubbio la pratica di misurare il costo di produzione con il metro monetario si è originariamente sviluppata in funzione degli interessi espressi dall’imprenditore-investitore, intenzionato ad accrescere la propria ricchezza attraverso un’adeguata remunerazione dei capitali impiegati, ed è andata presumibilmente consolidandosi nella prassi e nella dottrina aziendalistica in forza di ragioni di ordine pratico, legate alla necessità di tradurre i sacrifici sostenuti per lo svolgimento del «fenomeno obiettivo della produzione» (Giannessi, 1943)¹⁹ in valori che potessero «essere efficacemente analizzati e significativamente sintetizzati»²⁰ a supporto dell’attività di gestione. È significativa, a tale proposito la definizione offerta da Zappa di costo come «espressione sintetica di tutte le spese che devono essere reintegrate» nello svolgimento dell’attività di gestione, siano esse effettive o di puro computo.

In verità, se «la distinzione tra “spese” e “costi d’acquisto” ha natura puramente formale, ... nettamente distinte, anche per ragioni sostanziali, appaiono le spese (ovvero i “costi d’acquisto”) dai consumi dei fattori» (Guatri, 1954)²¹.

¹⁹ A tale proposito, anche Cassandro sostiene che “È aliena la nozione psicologica di costo perché il sacrificio non può determinarsi quantitativamente, mentre per i nostri studi il costo è una quantità, anzi una quantità monetaria”. Cfr. P.E. CASSANDRO, *La formazione e la determinazione dei costi nelle aziende industriali*, Cacucci, Bari, 1969, pag. 8. Jannaccone, afferma che “L’espressione «costo di produzione» ha in bocca all’industriale ed ai pratici ben più ristretto e più preciso senso di quel che abbia nella dottrina. Pei primi non altro vuol dire se non quel complesso di spese effettivamente sostenute per formare un prodotto: significato che è lecito e doveroso accogliere, indipendentemente da qualsiasi anteriore determinazione scientifica, perché indica in qual maniera il costo sia sentito da una vasta classe di persone; perché accenna qual forma esso assuma nelle moderne intraprese industriali; perché, in una parola, costituisce un fatto, del quale la scienza, com’è suo compito e costume indagherà poi la ragione, i limiti, la legittimità”. Cfr. P. JANNACCONE, *op. cit.*, pag. 88.

²⁰ Cfr. T. D’IPPOLITO, *I costi di produzione nelle imprese industriali*, cit., pag. 9. Coda sostiene, a tale proposito, che la “preferenza per la nozione monetaria è dovuta esclusivamente al fatto che nel linguaggio della pratica e di gran parte degli scritti dottrinali, allorché si parla di costi di produzione, ci si riferisce a costi monetari e non già a costi espressi in quantità fisiche”. Cfr. V. CODA, *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, pag. 9.

²¹ Cfr. L. GUATRI, *I costi di azienda. Metodologie per il calcolo e l’analisi dei costi*

Per chiarire tale affermazione è utile riferirsi al contributo di De Minico il quale sostiene che l'uscita finanziaria sostenuta nell'acquisizione dei fattori della produzione rappresenta non tanto il parametro di quantificazione dei fattori approvvigionati quanto invece quello delle utilità, ovvero dei *servizi* che da essi possono trarsi secondo ritmi e tempi variabili (De Minico, 1945)²².

Si pensi, allora, alla frequente discrasia tra spesa ed effettivo dispendio delle utilità di un fattore produttivo che si verifica, ad esempio, quando, sostenuto un esborso per la sua acquisizione, questo non ceda immediatamente i propri servizi ma li rilasci lentamente, nel tempo, partecipando a diversi cicli di trasformazione. In tale circostanza, il costo di produzione di un singolo bene generato nell'ambito di uno soltanto di tali cicli, necessita di venire apprezzato in termini di *valore monetario delle sole utilità impiegate per la sua realizzazione*, ovvero come quota parte o frazione della complessiva spesa inizialmente sostenuta²³.

L'impiego contestuale dell'ottica monetaria sia per la misurazione della spesa sostenuta sia dei servizi incorporati nei fattori acquisiti, ha il pregio di offrire un attendibile riferimento all'azione amministrativa attraverso la misura di quei dispendi di utilità produttive che devono certamente venire recuperati, nel divenire della gestione, per garantire la durabilità del fenomeno aziendale²⁴. In particolare, il soggetto economico è in grado di valutare se il corrispettivo in moneta del consumo di risorse sostenuto, unitamente ad una misura adeguata di reddito, si trovano rigenerati nei ricavi monetari ottenuti dalla vendita dei prodotti realizzati.

di produzione nell'industria, nell'agricoltura, nel commercio e nella banca, Giuffrè, Milano, 1954, pag. 64.

²² Jannaccone sostiene che il costo come sacrificio fisico ed il costo come sacrificio in moneta rappresentano "due ordini di idee che si muovono entro campi affatto diversi, l'uno con limiti rigorosamente segnati, l'altro sconfinato, e che tra una somma di denaro realmente erogata in un determinato tempo da una certa persona e una somma di sensazioni fisio-psichiche di sacrifici differenti di natura ed intensità provati da persone diverse non v'è possibilità di paragone né di opposizione". Cfr. P. JANNACCONI, *op. cit.*, 1956, pag. 31.

²³ Si noti la differenza tra concetto generico di "costo", utilizzato in gergo per indicare una spesa, e "costo di produzione", teso ad evidenziare invece l'insieme di utilità andate distrutte in un processo di consumo.

²⁴ Si noti come la perdita implicita nell'esistenza di una migliore opportunità di investimento (costo opportunità) possa non pregiudicare la durabilità aziendale.

In definitiva, poiché il denaro rappresenta soltanto un mezzo generico della produzione destinato a convertirsi in servizi riviventi da fattori tecnici specifici, nell'ottica economico-aziendale, compiendo una sintesi tra approccio monetario ed utilitaristico, è possibile definire il costo di produzione come *dispendio di utilità, misurato in base alle spese sostenute o da sostenere per l'acquisizione dei fattori dai quali le stesse utilità promanano, sopportato dall'impresa nella attuazione dello scopo produttivo*.

Portando ad unità i concetti finora sommariamente delineati e tentando di approfondirne e specificarne i contenuti, è possibile evincere come la misurazione del costo di produzione debba avvenire secondo una logica progressiva²⁵ che prevede (i) l'apprezzamento dei *costi di acquisizione dei fattori produttivi*, da intendersi come esborsi necessari all'approvvigionamento dei servizi o delle utilità da essi cedibili; (ii) la congetturazione della misura monetaria dei servizi ceduti dai fattori produttivi (*costi di impiego* o di consumo); (iii) la selezione dei costi di impiego rilevanti in funzione della configurazione di costo di produzione che si intende misurare.

i) l'apprezzamento dei costi di acquisizione dei fattori produttivi

I *costi di acquisizione* rappresentano il complessivo dispendio di risorse sostenuto per l'ottenimento dei fattori della produzione e per il loro successivo mantenimento, fino al momento dell'effettiva immissione nel processo tecnico di trasformazione²⁶.

²⁵ Zappa afferma che "la formazione del costo inizia ... quando si procede all'acquisto delle materie da trasformarsi e delle merci da vendersi, o alla raccolta degli elementi direttamente necessari al rendimento del servizio; ed ha compimento quando, veduta la merce o il prodotto o reso il servizio, il ricavo della vendita è definitivamente conseguito, essendo esaurite tutte le eventuali garanzie riguardanti le cose vendute". Cfr. G. ZAPPA, *op. cit.*, pag. 144.

²⁶ De Minico sostiene che una volta che i fattori produttivi elementari pervengono nell'economia dell'impresa, "essi si combinano variamente tra loro, in modo da dar luogo a servizi complessi che sovente non conservano alcuna caratteristica dei servizi elementari che concorsero a formarli. Se sia richiesta notizia di un costo di servizio complesso, ad esso può pervenirsi soltanto indagando sulla composizione funzionale e qualitativa di esso e raccogliendo gli oneri elementari relativi ai servizi che concorsero a formarlo". Cfr. L. DE MINICO, *Lezioni di Ragioneria. I fondamenti economici della rilevazione del reddito*, Napoli, Pironti, 1945, pag. 91.