

La nozione di “costo standard”

(parte di Lidia D'Alessio di un articolo pubblicato)

I problemi che sono stati presentati nella Sez. IV di questo scritto sarebbero risolti se vi fosse un comune consenso sul significato della nozione di “costo standard” e se a questo significato rigorosamente ci si attenesse.

Deve prendersi atto, anzitutto, del fatto che il termine *costo* sta a significare nel linguaggio economico grandezze spesso tra loro diverse e che non vanno confuse. Una prima precisazione concerne il termine *costo* e *spesa*, quest'ultimo usato prevalentemente nell'area della finanza pubblica; tali termini sono coincidenti e rappresentativi delle cause economiche che sono generate dai movimenti finanziari delle uscite in fase di impegno e/o di pagamento. In generale nell'analisi economica, il termine *costo* indica l'onere o la spesa quale misurazione di una qualsiasi operazione di scambio e quindi di acquisizione; il *costo* quindi precisa la misura monetaria sostenuta per ottenere la disponibilità di un oggetto in grado di dare *utilità* al processo produttivo in cui esso è inserito.

Il *costo*, quale grandezza economica di ogni sistema produttivo, ha rilevanza ora in relazione al reddito d'esercizio, ora in relazione al prodotto o output da ottenere con lo svolgimento della gestione ed ora in relazione alle diverse analisi di efficienza; esso nasce in relazione alla realizzazione di ogni attività o operazione aziendale e si rileva in contesti diversi di misurazioni contabili secondo le finalità informative specifiche.

Il *costo* di un prodotto può essere determinato in base a varie configurazioni di elementi economici che tengono conto ora degli oneri sopportati (*costi effettivi*) per le acquisizioni delle quantità *reali* consumate nel processo di produzione ed ora delle sole grandezze economiche che misurano le quantità dei fattori necessari che in via programmatica e/o predeterminata si suppongano da impiegare nel processo di lavorazione futura (*costi standard*).

E' da precisare invero che la misurazione dei *costi* ha valore e significatività solo nella sua specificazione *effettiva* che si rileva durante la produzione *reale*, mentre altre determinazioni sono giustificate dagli specifici obiettivi per cui sorgono. La diversa identificazione dei *costi standard* rappresenta una costruzione *aprioristica* degli oneri economici ritenuti sopportabili per il futuro ed idonei a configurare le movimentazioni monetarie necessarie per le acquisizioni dei fattori da impiegare nelle offerte di prestazioni e servizi.

Pertanto, questa prima precisazione tra *costo standard* e *costo effettivo* appare necessaria proprio in considerazione delle differenze evidenti tra le analisi dei *costi effettivi*, che tengono conto della produzione *reale* idonea o meno a soddisfare i bisogni dei consumatori (*fabbisogno reale*), e le analisi di controllo budgetario, che evidenziano gli scostamenti tra i parametri predeterminati di costo (*costo standard*) ed i costi effettivamente sopportati (*costo effettivo*) per le produzioni dei beni e servizi offerti ai cittadini (analisi della *efficienza gestionale*).

In via generale, con l'espressione “*costo standard*” si fa riferimento ad una configurazione di costo che, per le sue specifiche caratteristiche di determinazione e di programmazione, è ricavata in base a variabili considerazioni gestionali del sistema aziendale a cui essa si riferisce e secondo prestabiliti parametri di efficienza che l'intera azienda (o un suo singolo centro di responsabilità) intende raggiungere. In ogni contesto produttivo, quindi il *costo standard* è determinato da un impiego programmato delle risorse produttive considerate necessarie e dalle particolari condizioni scelte dell'output a cui il *costo standard* si riferisce.

Il costo standard identifica un parametro di riferimento che, proprio nel suo modo di essere determinato e per gli scopi per i quali nasce, identifica una misura economica posta a base delle *comparazioni* delle performance aziendali nel tempo e nello spazio (*variance analysis*). Ecco la

caratteristica principale del *costo standard* e la sua specificità; esso non identifica una misura economica *unica ed effettiva* dell'onere sopportato per ottenere/offrire un servizio o prestazione ai terzi, ma identifica un *parametro* di riferimento a cui si dovrebbe avvicinare la gestione economica del sistema aziendale a cui lo *standard* si riferisce.

E' altresì evidente che il "sistema aziendale", in cui si esaminano i *costi standard*, rappresenta ogni e qualsivoglia *micro sistema produttivo* che nell'economia di un Paese identifica tipi diversi di aziende private o pubbliche, profit e non profit, e quindi ogni istituzione o ente che produca beni, servizi o prestazioni per la soddisfazione dei bisogni del cittadino o della comunità amministrata.

L'approccio dell'analisi dei *costi standard*, pertanto, assume una configurazione diversa a seconda dei contesti in cui essa è svolta. Nei "sistemi aziendali" e con riferimento ai singoli *output* della produzione o a tutta la produzione aziendale ottenuta (denominati *micro sistemi produttivi*), l'analisi dei *costi standard* ha un valore significativo nell'esercizio della funzione del controllo di efficienza. Finalità diverse sono raggiunte quando si esaminano gli andamenti e le determinazioni dei *costi* nelle indagini conoscitive riferite alle funzioni di costo delle *macro aree economiche* dell'economia nazionale, dove si pone attenzione all'utilizzo delle risorse finanziarie dello Stato e/o di altri Enti pubblici territoriali ed istituzionali.

13. I costi standard si possono distinguere in due grandi categorie che identificano i cosiddetti *costi standard ideali* ed i *costi standard pratici*.

I *costi standard ideali* sono definiti attraverso metodologie tutte orientate a migliorare il livello di efficienza e di organizzazione tecnico-produttiva che può essere raggiunta nel contesto interno dell'azienda o nei suoi rapporti economici esterni.

I *costi standard pratici*, invece, sono determinati attraverso un'analisi empirica dei costi effettivamente verificati nel sistema azienda a cui ci si riferisce e per il livello di *output* il cui costo si intende determinare.

14. In genere, il *costo standard* di un oggetto di riferimento (*output*, prodotto, attività, servizio, ...) è composto da diversi *costi standard* elementari (costo delle materie, della manodopera, delle spese generali,...) in cui per ognuno dei fattori impiegati nella produzione si identificano due sottocategorie di *standard* che definiscono le quantità ed i prezzi scelti per ogni *input* impiegato. La logica è dunque quella che è proposta nel § 3.

Il prezzo *standard* unitario e la quantità *standard* unitaria sono presenti nella distinta di base per la determinazione del *costo standard* unitario del prodotto cui la determinazione è riferita. Il *costo standard* unitario è posto a base della valutazione complessiva della produzione (*standard* di produzione quantitativa), con l'identificazione anticipata degli oneri da sopportare (*standard* dei costi); questa misurazione dei costi degli *output* (*costo standard*) identifica la grandezza economica di *budget* che costituisce il riferimento per la verifica delle *performance* e per le analisi degli sprechi, delle inefficienze o del grado di efficienza raggiunti.

15. La configurazione di ogni *standard* richiede l'esperienza combinata di esperti della produzione i quali siano in grado di determinare le *quantità* dei fattori che dovranno essere utilizzate ed i *prezzi* che andranno a identificarsi sul mercato. Queste componenti elementari del *costo standard* devono essere identificate in condizioni prestabilite di efficienza e secondo il livello di efficacia riferito all'*output* che si vuole raggiungere.

16. I *costi standard ideali* (*ideal standards*) sono quelli che possono essere raggiunti solo nelle condizioni teoriche o in circostanze ottimali. Essi, fra l'altro, si riferiscono alle migliori condizioni di produttività dei fattori.

I *costi standard pratici* (*practical standards*), invece, sono e per la loro configurazione e per la loro finalità organizzativa, *costi standard* che possono verificarsi in concreto. Essi hanno a base l'ipotesi di un andamento regolare del processo produttivo; nella loro determinazione sono preventivate anche le condizioni massime accettabili di interruzione dei processi, di rallentamento dei rendimenti dei lavoratori e di altre condizioni di inefficienza gestionale che comunque appaiano superabili e regolari nel processo di gestione.

Tra i *costi standard pratici* si ricordano i *costi standard* fondati su dati storici (quando riflettano il comportamento medio delle misurazioni economiche dei fattori produttivi a cui si riferiscono), i *costi standard* attesi (in cui è preso in considerazione un certo livello di efficienza realisticamente raggiungibile in base alle situazioni operative aziendali concretamente osservate), i *costi standard* di base (che riflettono le normali condizioni gestionali in cui si svolgono i processi di lavorazione) ed altri tipi di *costi standard* fondati principalmente sui valori medi di periodi pregressi che siano considerati significativi.

Queste diverse identificazioni del *costo standard* rappresentano un punto di riferimento ai fini della valutazione dei costi consuntivi e per fornire informazioni di controllo e di comparazione concernenti gli scostamenti che si siano verificati nei processi produttivi e gestionali (*variance analysis*).

Le determinazioni dei *costi standard pratici* sono direttamente dipendenti dai sistemi contabili ed informativi esistenti all'interno di ogni sistema aziendale. Esse sono in particolar modo collegate alla contabilità analitica (o contabilità dei costi) che deve essere presente in azienda e quindi a disposizione della struttura manageriale aziendale. La contabilità analitica, nella sua configurazione elementare degli oneri economici sopportati per le diverse quantità e qualità dei fattori impiegati nella produzione, è essenziale per individuare le voci economiche di base da porre nella distinta di composizione del *costo standard* di ogni prestazione e/o servizio offerto dall'azienda sul mercato. Nello stesso tempo, è da rilevare che le informazioni economiche dei costi, contabilizzate nel sistema generale della contabilità aziendale, sono troppo generiche per consentire una idonea determinazione dei *costi standard* per ognuno degli *output* appartenente alla gamma produttiva di ogni azienda.

17. I *costi standard pratici* sono quelli più significativi e qualificanti ai fini di un effettivo cambiamento gestionale che miri a raggiungere più elevati livelli di efficienza nelle produzioni. Questi risultati possono essere ottenuti solo se la determinazione di detti *costi standard* è il frutto combinato di un percorso decisionale e di misurazioni a cui partecipano specialisti con alta qualità professionale e manager della *governance* aziendale con alta responsabilità che abbiano a disposizione avanzate metodologie di determinazione degli *standard*.

Per quanto riguarda le *alte professionalità* richieste ai responsabili, esse devono essere adeguatamente indirizzate ad evidenziare il *trend* dell'oggetto a cui è riferita la determinazione del *costo standard* e specificare le componenti essenziali del sistema dei costi che sia appropriato standardizzare. Questi professionisti sono chiamati ad elencare e valutare i fattori caratterizzanti l'oggetto di cui occorre conoscere in via anticipata la misura economica del costo, e quindi specificare le grandezze economiche dei fattori produttivi da porre a base del controllo di gestione in un determinato periodo futuro.

Per quanto riguarda le *alte responsabilità* manageriali che vanno coinvolte nel processo di determinazione degli *standard*, esse concernono la conduzione economica e finanziaria delle risorse impiegate nelle produzioni che, in un certo lasso di tempo a venire, devono consentire il raggiungimento di migliori e più qualificati obiettivi di efficienza e di efficacia. In genere il *costo standard* ha lo scopo di migliorare le condizioni di efficienza della gestione.

Per quanto riguarda le *metodologie utilizzate* sono da ricordare le base dati analitici (provenienti dalla contabilità dei costi) disponibili e le stime variabili delle tipologie dei costi elementari che configurano il costo complessivo (*full cost*) o diretto (*direct cost*) di un prodotto o servizio offerto da ogni azienda. Nello stesso tempo le metodologie di analisi concernono non solo la determinazione dei *costi standard* ma anche la interpretazione degli scostamenti delle grandezze economiche effettive (*costi effettivi*) di elementi singoli del processo produttivo e/o dei costi totali che saranno oggetto di controllo nel processo continuo aziendale di realizzazione degli obiettivi.

Nonostante ogni accortezza, la stima del *costo standard pratico* ha un periodo limitato di significatività e validità di controllo. Ogni *parametro pratico*, posto a base del controllo sulle

performances, ha quindi un limitato periodo di validità che cambia a mano a mano si modificano, o variano, le condizioni del processo produttivo a cui ci si riferisce.