

# INVESTIMENTI IN R&S NELLE AZIENDE DEL TESSILE-ABBIGLIAMENTO: MISURAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

*Francesco Giunta, Massimiliano Bonacchi*<sup>1</sup>

## Sommario

1. Introduzione.....	1
2. Le fasi del processo di realizzazione del campionario nei lanifici.....	7
3. La catena del valore: una chiave per la corretta rilevazione e rappresentazione in bilancio dei costi del campionario.....	12
4. La rilevazione e rappresentazione in bilancio dei costi di <i>ricerca ed ideazione estetica del tessuto</i> e di <i>realizzazione dei prototipi</i> .....	18
4.1. I costi di <i>ricerca ed ideazione estetica del tessuto</i> e di <i>realizzazione dei prototipi</i> quali costi di ricerca applicata e sviluppo.....	19
4.2. La capitalizzazione dei costi di <i>ricerca ed ideazione estetica del tessuto</i> e di <i>realizzazione dei prototipi</i> .....	19
4.3. Individuazione e rilevazione delle voci di costo capitalizzabili .....	22
4.4. Le informazioni da fornire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.....	25
4.5. Una soluzione diffusa nella pratica: la contabilizzazione dei costi di <i>ricerca ed ideazione estetica del tessuto</i> e di <i>realizzazione dei prototipi</i> come «risconti».....	27
5. L'attività di ricerca e sviluppo nel processo di campionario: dai profili contabili alla determinazione di valore. Il bilancio dell'intangibile .....	28
6. Conclusioni.....	31

## 1. Introduzione

È noto come, in Italia, le imprese del settore «moda» contribuiscano in misura significativa alla crescita del PIL. Il punto di forza dei nostri imprenditori è costituito dalla spiccata creatività nella ideazione e nello sviluppo di nuovi prodotti. Recenti ricerche, assegnano all'Italia il primato europeo per quanto concerne la quota di fatturato manifatturiero dovuto a nuovi prodotti.<sup>2</sup> L'Italia, tuttavia, è anche tra i paesi che manifestano il più basso rapporto fra spese in ricerca e sviluppo (R&S) e PIL.<sup>3</sup> Tale situazione è confermata dal documento di lavoro dei servizi della Commissione delle Comunità Europee i cui risultati sono sintetizzati a livello europeo nella Tabella 1.<sup>4</sup> Si vedano, in particolare, gli indicatori 2.2-Spesa delle imprese private in R&S/PIL (cfr. Tabella 2) e 4.3-Percentuale di fatturato derivante da nuovi prodotti presentati sul mercato (cfr. Tabella 3).

Tabella 1 - Quadro di valutazione dell'innovazione

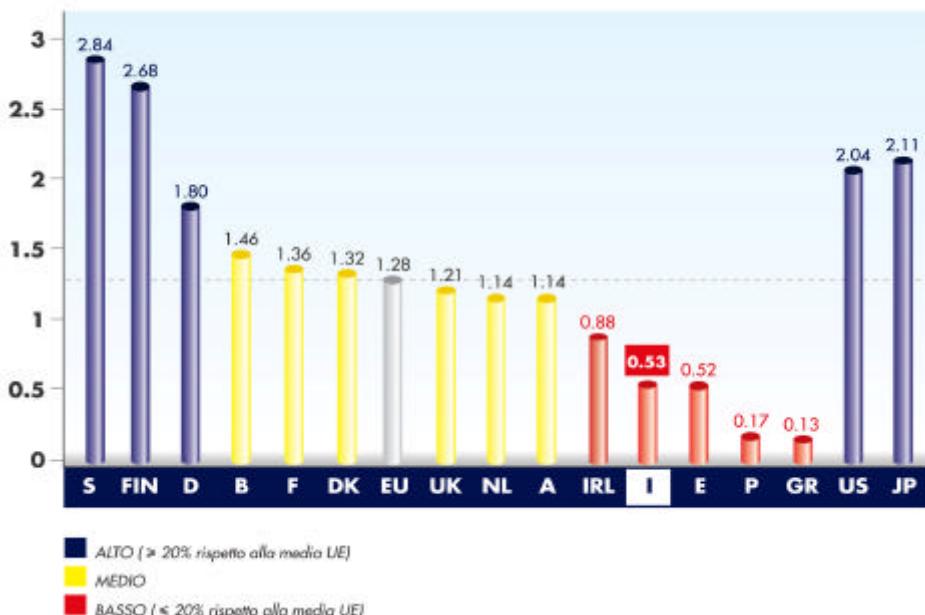
No	Indicatore	EU	S	FIN	UK	DK	NL	IRL	D	F	A	B	L	E	I	GR	P	US	JP
1.1	%o laur. S&I / 20-29enni	10,3	11,6	17,8	16,2	8,3	5,8	23,2	8,2	18,7	7,1	9,7	1,8	9,9	5,6		6,2	10,2	12,5
1.2	% pop. con istr. post - sec.	21,22	29,71	32,47	28,63	26,48	24,02	22,24	23,84	22,98	14,52	27,82	18,28	23,06	10,29	16,9	10,17	36,51	29,85
1.3	Formazione permanente	8,5	21,6	19,3	21,7	20,8	16,3	5,2	5,2	2,7	7,8	7,3	5,3	4,7	5,1	1,1	3,3		
1.4	% occup. alta tec. manif.	7,57	7,90	7,44	7,18	6,99	4,29	7,28	11,21	7,16	6,48	6,57	2,03	5,46	7,42	2,4	3,57		
1.5	% occup. servizi alta tec.	3,61	5,13	4,40	4,75	4,94	4,16	4,11	3,21	4,08	3,03	4,08	3,06	2,62	3,05	1,5	1,43		
2.1	Spesa pubblica R&S / PIL	0,67	0,94	0,98	0,66	0,75	0,88	0,33	0,72	0,77	0,65	0,56		0,44	0,53	0,38	0,58	0,66	0,87
2.2	Spesa in R&S da privati / PIL	1,28	2,84	2,68	1,21	1,32	1,14	0,88	1,80	1,36	1,14	1,45		0,52	0,53	0,13	0,17	2,04	2,11
2.3a	Brev. alta tec. UEB / pop.	27,8	95,1	137,6	27,5	32,2	57,9	25,3	43,7	27,8	17,0	21,9	19,8	3,1	6,2	0,5	0,9	49,5	36,6
2.3b	Brev. alta tec. USP / pop.	12,4	47,3	41,6	15,1	22,7	18,6	6,1	16,4	14,0	8,1	13,9	4,6	1,4	4,1	0,5	0,0	91,9	80,0
3.1	% SMEs innov. <i>in-house</i>	44,0	44,8	27,4	35,8	59,0	51,0	62,2	58,7	36,0	59,1	29,4	24,5	21,6	44,4	20,1	21,8		
3.2	% coop. innov. PMI	11,2	27,5	19,9	15,7	37,4	13,8	23,2	14,7	12,0	12,9	8,9	9,6	7,0	4,7	6,5	4,5		
3.3	% sp. innov. / vendite tot.	3,7	7,0	4,3	3,2	4,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,5	2,1		2,4	2,6	1,6	1,7		
4.1	%o cap. di rischio / PIL	0,24	0,39	0,57	0,24	0,46	0,23	0,31	0,07	0,24	0,14	0,44		0,19	0,20	0,04	0,03		
4.2	% nuovo capitale / PIL	1,73	3,07	0,38	1,01	0,14	5,97	1,21	0,95	0,82	0,60	2,37	10,81	7,92	0,67	1,5	0,22	0,81	0,00
4.3	% fatturato da nuovi prodotti	6,5	6,9	7,3	6,7	5,1	6,9	8,4	7,1	7,9	5,6	2,6		9,8	13,5		7,2		
4.4	% utilizzo dom. Internet	37,7	60,7	50,2	49,3	58,6	63,8	47,6	38,4	30,1	47,2	36,4	43,0	24,7	33,5	12	26,1	46,7	34,0
4.5	% spese in ICT / PIL	6,93	9,85	6,74	8,62	7,42	8,30	5,23	6,89	7,35	6,30	7,32	8,10	4,41	5,17	6,0	5,44	8,22	8,98
4.6	% valore agg. alta tec.	10,1	15,3	19,3	14,8	10,7	9,7	25,4	6,7	13,2	9,0	10,7		5,6	6,8		5,3	25,8	13,8

Gli indicatori che sono più del 20% superiori o inferiori rispetto alla media dell'UE sono evidenziati rispettivamente in BLU o in ROSSO.

Adattamento da: COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE (2002), disponibile su <[http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/pdf/table\\_b.pdf](http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/pdf/table_b.pdf)>.

Tabella 2 - Spesa in R&S da parte delle imprese private

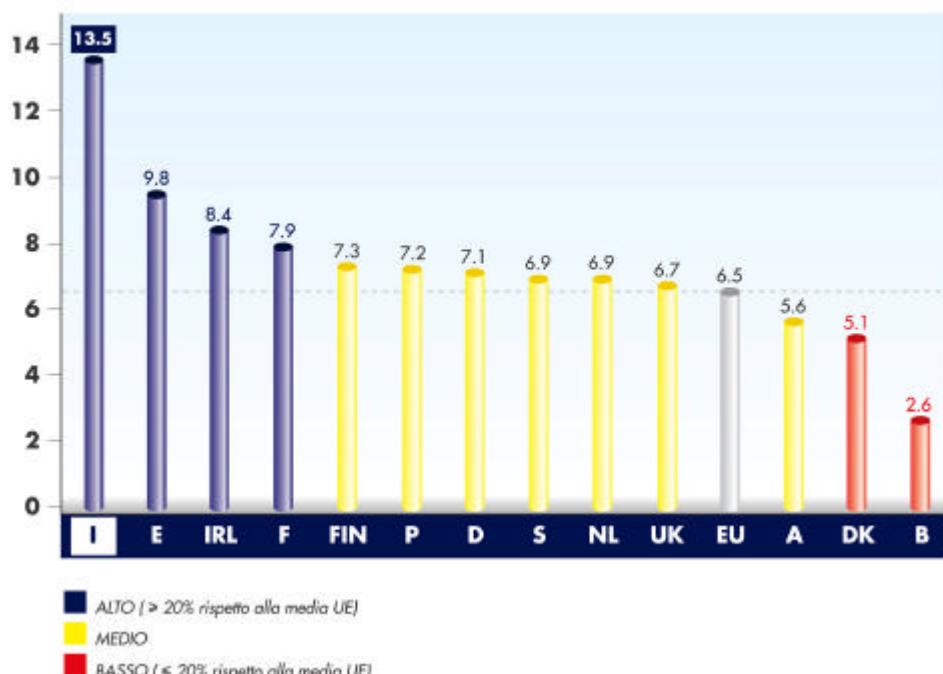
## 2.2 Spesa in R&S da parte dei privati / PIL



Adattamento da: Commissione delle comunità europee (2002), disponibile su  
[http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/html/indicators/indicators\\_2.2.html](http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/html/indicators/indicators_2.2.html)

Tabella 3 – Percentuale di fatturato derivante da prodotti nuovi

## 4.3 Percentuale di fatturato derivante da nuovi prodotti



Adattamento da: Commissione delle comunità europee (2002), disponibile su  
[http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/html/indicators/indicators\\_4.3.html](http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/html/indicators/indicators_4.3.html)

Per comprendere l'apparente incoerenza tra questi dati è necessario considerare due circostanze.

Anzitutto, occorre esaminare le relazioni che legano l'innovazione alle attività di R&S. Seguendo una tassonomia comunemente accettata, l'innovazione può avere due fondamentali determinanti:<sup>5</sup>

- *technology push*, in cui il processo innovativo è *spinto* dalle scoperte scientifico-tecniche derivanti dalla ricerca, le quali sono poi imposte al mercato. E' questo il caso delle imprese operanti nel settore chimico/biomedicale, informatico, delle telecomunicazioni, meccanico, ossia i settori *science based*;
- *demand pull*, dove sono i bisogni attuali e potenziali della domanda che trainano l'innovazione, stimolando e indirizzando la ricerca verso nuove tecnologie o lo sviluppo in forma nuova di quelle già note. E' questo il caso delle imprese operanti nel settore tessile, calzaturiero, mobile e arredamento, ossia i settori *tradizionali*.

È evidente come le imprese che operano nei settori cosiddetti *science based*, in cui l'innovazione è spinta dalla tecnologia, siano caratterizzate mediamente da spese di R&S maggiori rispetto ai settori tradizionali. La conseguenza di tale circostanza è che *'paesi con una concentrazione di produzione in settori a bassa tecnologia otterranno un punteggio inferiore dell'indicatore Spesa in R&S/PIL rispetto a paesi con una concentrazione in settori ad alta tecnologia, anche se, all'interno delle rispettive specialità industriali, le aziende nei primi paesi sono altamente innovative e le aziende nei secondi paesi sono scarsamente innovatrici'*<sup>6</sup>. Da qui, una prima conclusione: tenuto conto che il sistema industriale italiano è largamente orientato verso produzioni tradizionali, si spiega una buona parte del differenziale innovativo che separa, nelle statistiche, le imprese del nostro paese dalle altre. Questo anche se le imprese italiane realizzano, nei loro settori di attività, un livello di innovazione superiore alla media di tali settori. L'esempio forse più significativo è quello dei settori Tessile, Abbigliamento e Calzature dove l'Italia occupa il primo posto al mondo nelle esportazioni di prodotti che sono notoriamente apprezzati dal mercato proprio per l'elevato grado di innovatività (Cfr. Tabella 4).

Tabella 4 - Esportazioni dei settori tessile, abbigliamento, calzature, di alcuni paesi UE e Ocse: anno 1996 (valori in milioni di dollari Usa)

	<b>Tessile</b>	<b>Abbigliamento</b>	<b>Calzature</b>
<b>Italia</b>	13.219	16.177	8.070
<b>Germania</b>	14.041	7.582	1.176
<b>Corea del Sud</b>	12.717	4.237	890
<b>Usa</b>	8.023	7.520	579
<b>Francia</b>	7.644	5.529	952
<b>Regno unito</b>	5.403	4.940	886
<b>Belgio</b>	7.439	3.017	814
<b>Giappone</b>	6.927	500	77
<b>Olanda</b>	3.243	3.054	559
<b>Spagna</b>	2.934	1.377	1.985
<b>Portogallo</b>	563	2.369	1.709
<b>Austria</b>	1.996	1.390	481
<b>Danimarca</b>	855	1.287	213
<b>Svezia</b>	825	480	-

Adattamento dell'elaborazione di Fortis su dati Onu (1999), International trade Statistics Yearbook (1998), New York tratto da Curzio – Fortis – Galli (2002:XXXV), Tabella 10

Oltre a ciò occorre considerare un'altra circostanza, di natura, per così dire, «contabile». Alla base di tutti i processi innovativi, infatti, si ritrovano, in varia misura, lo svolgimento di attività di R&S e le spese correlate a tali attività.<sup>7</sup> Le spese in R&S, però, pur essendo largamente presenti nell'economia delle imprese di piccola e media dimensione, raramente sono evidenziate, come tali, nei loro bilanci. Ciò a causa, anzitutto, delle *opportunità offerte dalla normativa fiscale*. In Italia, infatti, i costi di R&S sono, a discrezione dell'impresa, interamente deducibili nell'esercizio di competenza. Ne deriva un uso di questi costi come *schermo fiscale* per abbattere il carico tributario. A questo bisogna aggiungere la *struttura del Conto Economico dettata dal nostro legislatore* in materia di schemi di bilancio. Tale struttura, infatti, prevede una classificazione dei costi per «*natura*» e non per «*destinazione*». *Manca, quindi, un apposito aggregato che evidenzi i costi sostenuti in attività di ricerca*. Anche l'eventuale *capitalizzazione*, che consentirebbe di dare evidenza contabile ai costi in oggetto nello Stato Patrimoniale, incontra ostacoli. I costi di R&S, infatti, appartengono alla categoria degli «*oneri pluriennali*». Si tratta di una categoria contabile assai «*delicata*» per la quale sia la disciplina giuridica che la prassi contabile impongono particolari cautele ai redattori del bilancio ed agli organi di controllo contabile. Ne consegue una seconda conclusione: dai bilanci delle imprese italiane, anche se impegnate nei processi innovativi, non emerge la reale entità dello sforzo economico profuso nelle attività di R&S. Questa conclusione concorre in modo determinante a spiegare perché le statistiche, sia a livello nazionale sia internazionale,<sup>8</sup> non riescano a *catturare* la R&S delle nostre PMI. Non a caso, anche fra gli operatori è condivisa l'opinione che gli indicatori statistici basati sulle spese di R&S siano adatti ad esprimere la ricerca formalizzata svolta nelle

università e/o nei centri di ricerca piuttosto che quella incorporata nei processi e nei prodotti realizzati dalle PMI.<sup>9</sup>

Alla luce delle considerazioni svolte, è dunque plausibile affermare che i dati statistici sottostimino sensibilmente le spese di R&S sostenute dalle PMI. E questo soprattutto perché la gran parte di tali spese non è evidenziata in bilancio. Si tratta di un problema sicuramente rilevante. Altrettanto rilevante, però, è anche un altro problema che potrebbe essere sintetizzato nella seguente domanda:

*«Una compiuta rilevazione delle spese di R&S effettivamente sostenute dalle imprese garantisce una buona descrizione della loro capacità innovativa?»*

Questo interrogativo spinge a riflettere sul fatto che i dati concernenti le spese di R&S riguardano gli input utilizzati nel processo innovativo, ma ovviamente non forniscono alcuna informazione sui livelli di efficienza ed efficacia di tale processo; questi dipendono dalle modalità di svolgimento delle attività operative e dalla capacità di rispondere adeguatamente alle richieste del mercato. Le indicazioni che derivano dalle statistiche sulla spesa in R&S dovrebbero quindi, in ogni caso, essere integrate con altri indicatori che consentano di valutare le capacità innovative dell'impresa.<sup>10</sup>

E' in questa direzione che intende muoversi il presente lavoro, il quale si pone un duplice obiettivo:

- fornire indicazioni utili per migliorare l'informativa di bilancio in modo tale che le statistiche che utilizzano l'aggregato «spese di R&S» siano più significative;
- identificare una serie di indicatori che, inseriti all'interno dei documenti di bilancio, mettano in luce l'efficienza e l'efficacia innovativa delle imprese, al di là di quanto possa fare la semplice evidenziazione delle spese di R&S sostenute.

In altre parole, lo scopo ultimo vorrebbe essere quello di ipotizzare una sorta di *norma di comportamento* per rilevare nel sistema di bilancio gli sforzi innovativi dell'impresa, tenendo presente che la problematica dell'informazione sulle attività di R&S ha un significato che va ben oltre i confini della mera tecnica contabile. Informazioni sulle attività innovative, presentate seguendo precise linee guida, potrebbero infatti offrire due importanti contributi:

- a livello generale, consentirebbero di migliorare la qualità delle indagini sull'innovazione, permettendo di ottenere direttamente dai bilanci quelle informazioni, sui processi e sui risultati delle attività di R&S, che adesso vengono richieste tramite questionari da più organizzazioni (Eurostat, ISTAT, Miur, Confindustria) senza standard comuni;
- a livello della singola impresa, aiuterebbero a comprendere gli orientamenti strategici della gestione e, quindi, a misurare la capacità delle scelte aziendali di creare valore.

Indubbiamente, in ogni settore di attività si svolgono processi innovativi con proprie caratteristiche e specificità. Le informazioni che assumono rilievo per giudicare i contenuti delle attività di R&S dipendono, dunque, dalle peculiarità del settore osservato. Per questa ragione, l'analisi successiva si concentra su un determinato settore: il Tessile-Abbigliamento. La scelta è dettata dall'importanza di tale settore nell'economia del paese e dai caratteri dei processi innovativi che in esso hanno luogo. In particolare, l'attenzione è rivolta ai *lanifici*. Queste unità produttive, infatti, costituiscono il motore della filiera produttiva di alcuni dei distretti più importanti del nostro paese (cfr. Prato, Biella). Inoltre, il modello di innovazione prevalente nei lanifici non sfugge alle problematiche sin qui ricordate. Anch'esso

si sviluppa in modo poco visibile in termini formali: molto pochi sono, ad esempio, i brevetti; tuttavia, è estremamente efficace in termini sostanziali in quanto, come in precedenza ricordato, determina nel nostro paese un tasso di fatturato proveniente da nuovi prodotti fra i più alti dell'UE.

Dei lanifici viene esaminato il *processo di campionario*, concentrandosi su quelle fasi dove si realizzano le attività di R&S. Con riferimento a tali fasi:

- da un lato, viene messa a fuoco una metodologia per definire le migliori modalità di rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio dei costi che ad esse si associano;
- dall'altro, si individuano le informazioni necessarie per esprimere un giudizio sull'efficienza e l'efficacia degli investimenti in R&S che la ideazione e la realizzazione del campionario hanno richiesto.

## 2. Le fasi del processo di realizzazione del campionario nei lanifici

Guardando alla filiera tessile, i lanifici sono le aziende che hanno un diretto contatto con i mercati di vendita del tessuto. Per questa ragione le principali attività svolte da tali imprese sono quelle relative all'ideazione di nuovi tessuti ed alla commercializzazione dei medesimi. L'attività di produzione, invece, è, in modo più o meno intenso, demandata ad *aziende terziste*. Ovviamente, al lanificio spetta il compito di coordinare e controllare la qualità delle produzioni esterne.<sup>11</sup>

Ideazione di nuovi tessuti, produzione e commercializzazione si alimentano vicendevolmente all'interno di un processo che taglia trasversalmente tutta la gestione del lanificio: *il processo di realizzazione del campionario*.

Il processo di campionario richiede lo svolgimento di molteplici operazioni elementari ed attività attraverso le quali vengono ideati, realizzati e proposti al mercato i campioni di tessuto. All'interno del processo è possibile individuare una serie di fasi, sequenziali e strettamente correlate, nelle quali si raccolgono operazioni ed attività «teoricamente omogenee».<sup>12</sup> Le fasi principali sono le seguenti (cfr. Tavola 1):

- a) ricerca ed ideazione estetica del tessuto;
- b) realizzazione dei prototipi;
- c) preparazione del campionario;
- d) promozione del campionario;
- e) realizzazione dei tagli di tessuto;
- f) gestione del magazzino campioni.

Tavola 1 - Le fasi del processo di campionario



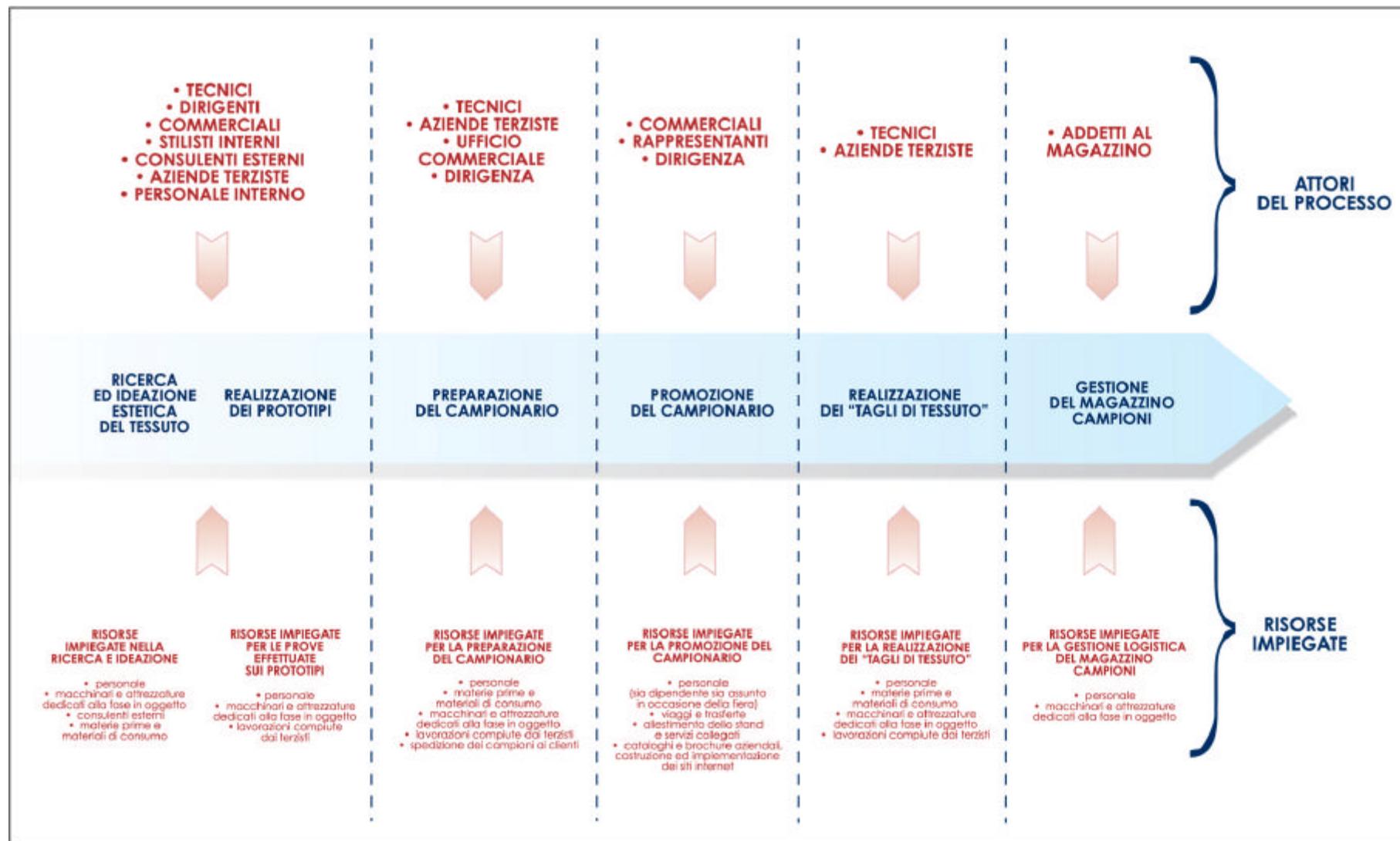
Per comprenderne meglio le caratteristiche, esaminiamo brevemente il contenuto di ciascuna delle fasi individuate, mettendo in evidenza le risorse impiegate e le unità organizzative coinvolte nella loro realizzazione (cfr. Tavola 2).

*a) Ricerca ed ideazione estetica del tessuto*

Si tratta della fase eminentemente creativa dell'intero processo. Essa è affidata a stilisti e tecnici i quali spesso lavorano a stretto contatto: da un lato, con i dirigenti che vantano un'esperienza pluriennale nel settore tessile; dall'altro, con l'ufficio commerciale che costituisce l'interfaccia del lanificio con i clienti ed ha un ruolo determinante nella misurazione del livello di gradimento della collezione.

Alcuni lanifici hanno rapporti più o meno continuativi con consulenti esterni che possono anche seguire tutte le fasi del processo fino alla realizzazione della *pezza campione*. Di solito, tali soggetti vengono utilizzati come *sensori* capaci di anticipare le tendenze del mercato.

Tavola 2 - Risorse ed attori del processo di campionario



Le attività e le risorse dell’intera fase sono coordinate dall’ufficio studi, il quale raccoglie gli specifici contributi di tutti i soggetti coinvolti. Si tratta di contributi sotto forma di:

- esperienze (dirigenti e tecnici);
- ricerche e studi (stilisti e consulenti esterni);
- indagini «sul campo» grazie al contatto diretto con la clientela (ufficio commerciale).

*b) La realizzazione dei prototipi*

Concepire nuove idee di tessuto è importante ma non basta. La progettazione dei tessuti, infatti, è un’attività complessa, nella quale un ruolo determinante viene svolto da quelle operazioni che hanno il fine di verificare se l’idea stilistica, definita a tavolino, una volta messa in pratica fornisce un risultato apprezzabile e coerente con lo stile generale a cui si è scelto di improntare la collezione in corso di realizzazione. E’ questo appunto il compito precipuo della fase di realizzazione dei prototipi.

Nella realizzazione dei prototipi, i tecnici sono gli indiscutibili protagonisti. Essi si occupano di gestire e sviluppare il passaggio dall’idea creativa alla realizzazione del tessuto. In concreto, tale passaggio si articola nei seguenti momenti:

- I. realizzazione dei «fazzoletti». Questi sono contenuti in una pezza che appare come un *patchwork*, in quanto è composta da tessuti realizzati attraverso combinazioni di trama e ordito tra loro differenti per colori, disegno e armatura. Il tessuto, infatti, assume forma e aspetto diverso combinando, in maniera spesso casuale, i seguenti elementi:
  - in ordito: stesso materiale (per le fantasie) o materiali diversi seppur compatibili (per gli uniti); colori diversi;
  - in trama: armatura (modalità con cui il telaio tesse il filo per fornire forma e struttura della tela); disegno (cambia in funzione della modalità con cui si inseriscono le trame, ad esempio alternando fili di materiali e/o colori diversi).
- II. Una volta individuato il fazzoletto o i fazzoletti di tessuto meglio rispondenti alle aspettative del progettista, si realizza «in piccolo» (5-10 metri di tessuto) ciò che, se ritenuto valido, sarà tradotto in campione e presentato al mercato. Spesso, per arrivare ad ottenere un risultato apprezzabile, si effettuano, anche in questo caso, una serie di prove che possono non andare a buon fine; ad esempio, si applicano diversi trattamenti di *rifinizione* per dare al tessuto l’effetto desiderato.
- III. Infine, l’ultima fase della realizzazione del prototipo consiste nel sottoporre il prototipo a controlli di qualità. Il risultato dei test di qualità è indispensabile per redigere la scheda tecnica con le specifiche di affidabilità da allegare al campione quando sarà presentato ai clienti.

È opportuno sottolineare, inoltre, che la fase di realizzazione dei prototipi si estende per un periodo di tempo rilevante, se comparato con i ritmi della moda, nel quale si procede per sperimentazioni continue, a volte anche non studiate a tavolino, al fine di individuare la migliore combinazione di armatura, materiali, disegno e colori in grado di fornire al tessuto, con l’aiuto dei trattamenti di rifinizione, l’aspetto ricercato.

Fra i prototipi messi a punto in questa fase vengono individuati i campioni che verranno prodotti se considerati stilisticamente validi, coerenti con gli altri articoli della collezione e rispondenti ai test di qualità.

*c) Preparazione del campionario*

In questa fase si producono dei quantitativi minimi di tessuto da utilizzare per la preparazione materiale del campionario da presentare ai clienti ed alle fiere. Si tratta in sostanza di realizzare le *bandiere* di tessuto, la cartella colori e di procedere alla stampa delle etichette che andranno, poi, sui tessuti.

Queste operazioni, solitamente, sono svolte da un numero fisso di persone che aumenta nei giorni immediatamente precedenti alle manifestazioni espositive, sia perché viene assunto personale per l'occasione, sia perché viene spostato personale da altri uffici. Le risorse impiegate sono soprattutto:

- tecnici;
- macchinari interni;
- terzisti, nel caso in cui la fase in oggetto sia esternalizzata.

*d) Promozione del campionario.*

La promozione del campionario è un'attività complessa che riveste un ruolo determinante nei diversi stadi del processo di sviluppo della collezione.

Ancora in fase di creazione della collezione (pre-collezione), i *commerciali* fanno visita ai clienti con alcune delle novità che presumibilmente entreranno a far parte del campionario, e cercano di «sondare» il grado di apprezzamento da parte della clientela più affezionata. Si ottiene così un *feed-back* prezioso che permetterà di definire nella maniera più appropriata i contorni della nuova collezione e di arricchirla o di alleggerirla a seconda di ciò che si è percepito durante le «visite a domicilio».

Un'altra modalità di promozione si concretizza nell'invio ai clienti abituali del campione di tessuto e della relativa cartella colori. Questo tipo di comportamento, di natura anticipatoria, è adottabile in casi particolari: quando ormai il rapporto commerciale è consolidato, si conoscono i gusti dei clienti e si è in grado di prevedere il tipo di richiesta che essi potranno avanzare.

La forma di promozione del campionario per eccellenza è ancora costituita dalle fiere nazionali ed internazionali che rappresentano un appuntamento importante per ogni azienda tessile. Si tratta di eventi ai quali si partecipa per rendere visibili i risultati prodotti con il proprio lavoro di ricerca, ma soprattutto per motivi di rappresentanza. Anche se durante la fiera è possibile avere un contatto diretto con il cliente, l'affollamento e la concitazione che caratterizzano tali eventi non permettono di avere tempo a disposizione per illustrare dettagliatamente la collezione. In ogni caso, anche la sola partecipazione determina visibilità e consente di allacciare contatti per sviluppare in seguito il rapporto commerciale con modalità più dirette.

Ovviamente, l'unità organizzativa che coordina tutte queste attività è prevalentemente quella commerciale, che si serve sia di risorse interne (personale dipendente), sia soprattutto esterne (rappresentanti; corrieri espressi per invio campioni; interpreti; agenzie di pubblicità).

*e) Realizzazione dei tagli di tessuto*

Una volta selezionati i tessuti che possono interessare il confezionista, quest'ultimo richiede all'azienda tessile l'invio dei cosiddetti tagli di tessuto. La metratura del taglio dovrà permettere al confezionista di realizzare dei «capi prova» per valutare se il modello pensato dallo stilista risulta valorizzato dalla scelta di quel determinato tessuto, in quella fantasia o in quel colore, rispetto ad altri. La realizzazione dei tagli di tessuto può essere sia precedente l'esposizione in fiera, sia successiva. Al momento in cui si producono i campioni da presentare in fiera, se si pensa che ne saranno ordinati dei tagli, il lanificio tende a produrre delle metrature di tessuto tali da soddisfare la domanda prevista. Comunque, produrre grandi quantità di tessuto prima che il cliente lo abbia ordinato è sempre un rischio, perché se poi il tessuto non viene richiesto la produzione andrà ad «affollare» il magazzino campioni.

Le unità organizzative coinvolte in quest'attività sono, da un lato, il reparto produzione che realizza il tessuto, dall'altro, il magazzino campioni che ne organizza la spedizione con modalità che, per ovvie

esigenze di celerità, sono diverse rispetto alla produzione industriale. Le risorse utilizzate sono soprattutto interne all'impresa e riguardano:

- le persone dell'area produzione;
- le materie prime e di consumo utilizzate;
- i lavoratori del reparto campionario.

*f) Gestione del magazzino campioni*

La gestione del magazzino campioni consiste in attività di archiviazione, movimentazione e spedizione delle pezze campione. Si tratta della gestione in senso ampio delle pezze di tessuto. In particolare, le attività proprie di questa fase sono quelle della:

- preparazione del campionario per le fiere;
- preparazione e spedizione delle collezioni da inviare ai rappresentanti;
- spedizione delle bandiere e delle cartelle colori ai clienti;
- gestione delle rimanenze di pezze campione.

Le rimanenze di campioni, in particolare, svolgono un ruolo di importanza strategica. Si tratta, infatti, di un archivio storico il quale costituisce un serbatoio di know-how molto importante che il lanificio ha l'interesse a conservare per alimentare il processo di creazione delle future collezioni. Un prezioso patrimonio, dunque, per non disperdere, indipendentemente dall'avvicendarsi di tecnici e stilisti, le conoscenze accumulate nel tempo.

Di solito la gestione del magazzino campioni è affidata ad un'unità organizzativa che si dedica esclusivamente a tale attività, utilizzando specifiche risorse sia umane che tecnologiche, come ad esempio sistemi di archiviazione con codici a barre.

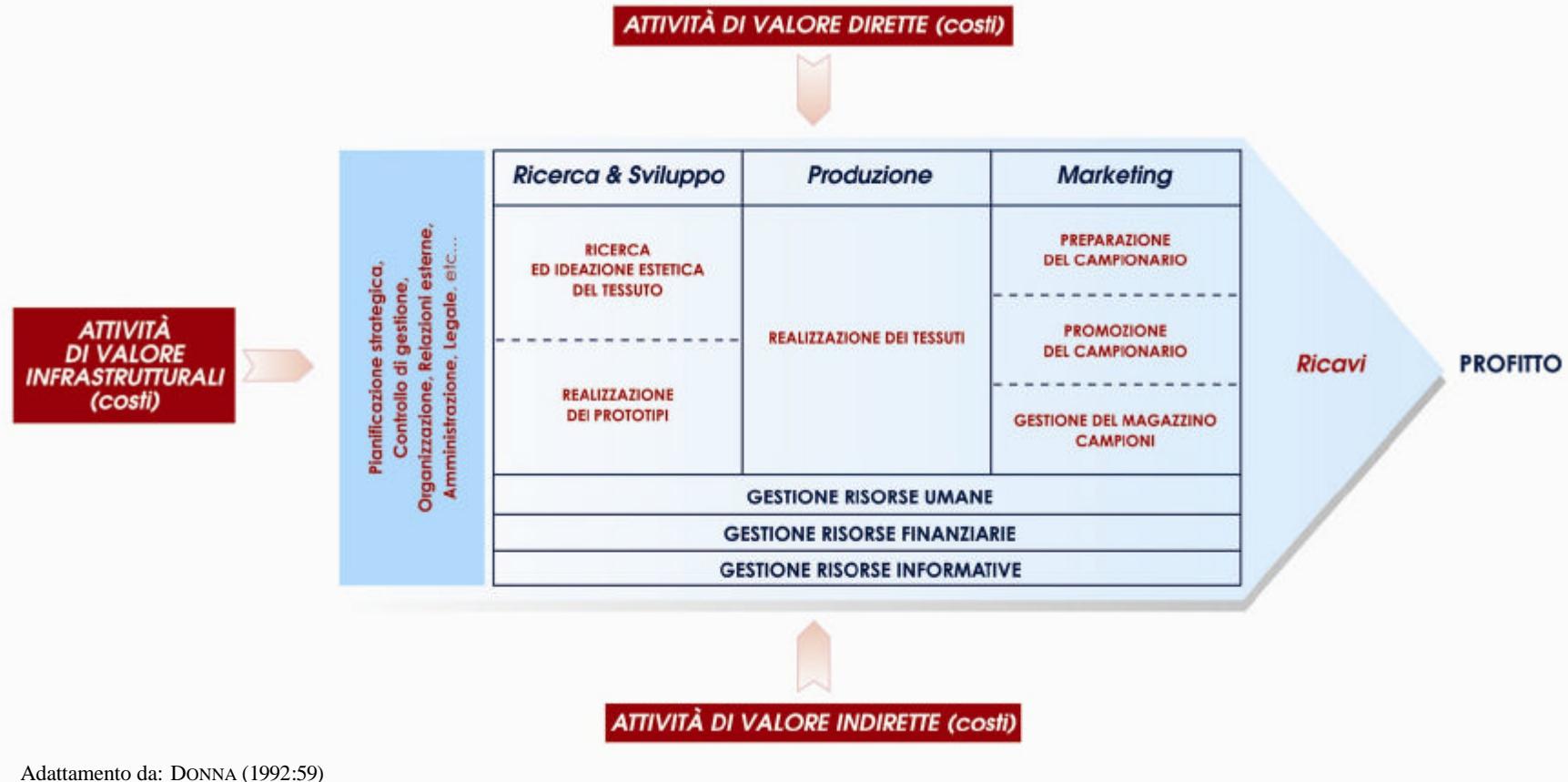
### **3. La catena del valore: una chiave per la corretta rilevazione e rappresentazione in bilancio dei costi del campionario**

Ragionando secondo il modello della catena del valore, le attività di gestione possono essere articolate in tre categorie, in relazione al contributo fornito al risultato finale e quindi all'ottenimento di un «valore» per l'impresa ed il cliente:

1. *attività direttamente generatrici di valore*, ossia attività che danno vita al processo di trasformazione delle materie prime in prodotti finiti (R&S, Produzione, Marketing);<sup>13</sup>
2. *attività indirettamente generatrici di valore*, volte a favorire l'efficienza e l'efficacia delle attività dirette (Gestione risorse umane, Gestione attività finanziarie, Gestione risorse informative);
3. *attività infrastrutturali*, volte a garantire il corretto funzionamento dell'azienda nel suo insieme (Pianificazione e Controllo, Organizzazione, Relazioni esterne, Amministrazione, etc.).

Assumendo questa prospettiva di analisi, non è azzardato affermare che, nei lanifici, tutte le *attività direttamente generatrici di valore* della catena sono connesse al processo di campionario. In questo senso, è possibile parlare di *catena del valore del campionario* (cfr. Tavola 3).

Tavola 3 - La catena del valore «rivisitata» e adattata alle caratteristiche peculiari del tessile -abbiglio mento



Adattamento da: DONNA (1992:59)

Questa affermazione è corroborata dall'osservazione che ogni anno devono essere realizzate due *collezioni*: primavera/estate; autunno/inverno. Tenuto conto dei tempi necessari per idearle e realizzarle, le due collezioni si susseguono sostanzialmente senza soluzione di continuità, impegnando costantemente le diverse unità organizzative del lanificio in tutti i momenti dell'anno.

Considerando gli obiettivi che persegono e le operazioni che le sostanziano, le varie fasi del processo di campionario, in precedenza descritte, possono essere agevolmente ricondotte alle diverse attività direttamente generatrici di valore. In particolare:

- le fasi di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto* e di *realizzazione dei prototipi* sono da considerare alla stregua di attività di *Ricerca e Sviluppo*;
- le fasi di *realizzazione delle bandiere di tessuto*, prima, e dei *tagli campione dei tessuti richiesti dai clienti*, poi, sono riconducibili alla funzione di *produzione*;
- le fasi di *preparazione e promozione del campionario*, nonché le attività concernenti la *gestione del magazzino campioni* si possono ricondurre alla funzione *marketing ampiamente intesa*.

A questo proposito è opportuno sottolineare che anche le attività indicate come di *realizzazione delle bandiere* e di *produzione dei campioni* sono intimamente connesse alla funzione marketing.<sup>14</sup> Infatti, il tessuto non è realizzato su larga scala; piuttosto, la produzione dei tagli campione da inviare ai clienti è finalizzata a stimolare successivi ordini d'acquisto. Quindi, ancorché di produzione, queste attività sono sostanzialmente *promozionali*.

Ricondurre le attività che animano il processo di campionario nell'ambito delle *aree funzionali* della gestione costituisce la premessa indispensabile per definire una metodologia di rilevazione in bilancio dei costi, che sorgono in ciascuna delle fasi, in grado di:

- assicurare una piena coerenza con le norme del Codice Civile e con le indicazioni della prassi contabile;
- evitare commistioni fra attività diverse, che possono portare ad indebite capitalizzazioni di costi non aventi utilità pluriennale (cfr. Tavola 4).

Tavola 4 - La qualificazione funzionale delle attività del processo di campionario e la normativa di riferimento



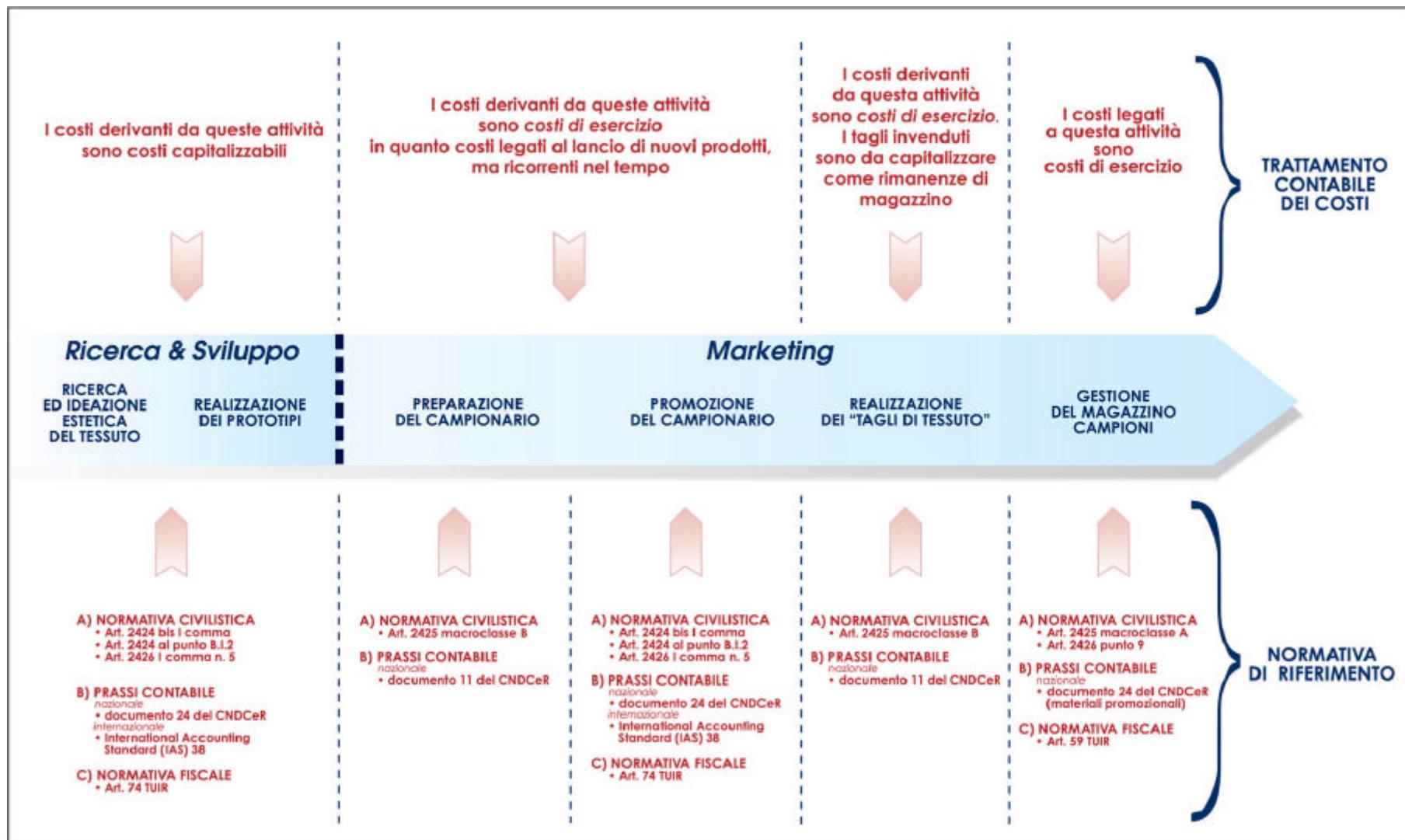
Così, ad esempio, ricondurre le attività di preparazione del campionario nell’ambito della funzione marketing consente di interpretare contabilmente i costi relativi a tale funzione quali costi legati ad attività promozionali. Come tali, essi dovranno essere contabilizzati secondo quanto previsto dall’art. 2426, comma 1, punto 5, e seguendo le indicazioni fornite dalla prassi contabile nazionale, nel Documento n. 24 CNDCeR, ed internazionale, nello IAS n. 38. Dal che ne consegue la loro attribuzione diretta a Conto Economico (cfr Tavola 5).<sup>15</sup>

Il collegamento fra le fasi del processo di campionario e le funzioni che animano la catena del valore risulta utile soprattutto per le fasi di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto* e di *realizzazione dei prototipi*. Infatti, interpretarle come attività di *ricerca e sviluppo* consente di:

- tracciare una chiara linea di demarcazione rispetto ad altre attività che, pur partecipando al lancio dei nuovi prodotti del lanificio, non hanno contenuto creativo;
- individuare puntuali riferimenti normativi e solidi principi della prassi contabile per la valutazione e rappresentazione in bilancio dei costi relativi a questi momenti salienti del processo di campionario.

Il problema di rendere visibile l’entità degli investimenti sostenuti dai lanifici per attività di ricerca e sviluppo – problema la cui rilevanza è stata sottolineata nel paragrafo introduttivo – diventa, allora, quello di vedere in che misura ed in che modo questo sistema di norme e principi offra criteri di contabilizzazione che permettano di dare adeguata evidenza in bilancio ai costi relativi a due ben definite fasi del processo di campionario.<sup>16</sup>

Tavola 5 - Il trattamento contabile dei costi generati dalle attività del processo di campionario



#### **4. La rilevazione e rappresentazione in bilancio dei costi di ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi.**

Ricondurre le attività di *ricerca ed ideazione estetica dei prodotti* e di *realizzazione dei prototipi* nell’ambito della R&S ha precise ricadute sul piano della rilevazione in bilancio dei costi relativi a tali attività.<sup>17</sup> I riferimenti per la rilevazione, infatti, sono costituiti:<sup>18</sup>

- da un lato, dalla normativa dettata dal Codice Civile in tema di oneri pluriennali (art. 2424, 2426, comma 1, p.to 5);
- dall’altro, dalle indicazioni fornite dalla prassi contabile nazionale nel Documento n. 24 del CNDCeR e dalla prassi internazionale nello IAS n. 38.

Muovendosi in questo quadro normativo, analogamente a quanto accade per i costi di R&S, la questione fondamentale è rappresentata dall’alternativa fra:

- imputare i costi di *ricerca ed ideazione estetica dei prodotti* e di *realizzazione dei prototipi* al Conto Economico;
- capitalizzarli, rilevandoli in Stato Patrimoniale.

Le due soluzioni contabili assumono significato diverso in relazione al problema di evidenziare gli sforzi di R&S compiuti dai lanifici. La capitalizzazione, infatti, consente di lasciare una traccia evidente nei conti aziendali dell’entità economico-finanziaria di tali sforzi.

Come nel caso dei costi di R&S, tuttavia, il redattore del bilancio non si trova di fronte ad una libera scelta. Il principio della competenza economica esige che i costi non aventi utilità differita concorrono alla determinazione del reddito dell’esercizio nel quale sono stati sostenuti o nel quale tale utilità è venuta meno.

Per offrire, dunque, una «rappresentazione veritiera e corretta» delle condizioni economiche, finanziarie e patrimoniali dell’impresa i costi di *ricerca ed ideazione estetica dei prodotti* e di *realizzazione dei prototipi* devono essere sottoposti ad un attento «vaglio contabile» teso a verificare *se e in che misura* essi abbiano utilità differita. Solo qualora tale utilità sia ravvisata, i costi potranno essere patrimonializzati.

Il menzionato vaglio contabile deve essere condotto seguendo il percorso di fatto indicato dal Codice civile e dalla prassi nazionale ed internazionale. Le fasi salienti di questo percorso sono costituite da:

1. *qualificazione* dei costi di ricerca ed ideazione estetica dei prodotti e di realizzazione dei prototipi come costi di *ricerca di base, ricerca applicata o sviluppo*;
2. verifica delle *condizioni per la capitalizzazione* come immobilizzazioni immateriali;
3. individuazione e rilevazione delle *voci di costo capitalizzabili*;
4. scelta delle *informazioni* da fornire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione per ottenere la massima trasparenza delle sintesi di bilancio (*disclosure*).

#### **4.1. I costi di ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi quali costi di ricerca applicata e sviluppo**

Fra le varie tipologie di immobilizzazioni immateriali<sup>19</sup> previste dal legislatore nello schema di Stato Patrimoniale sono presenti anche le spese di ricerca e sviluppo (ex-art. 2424 al punto B.I.2.). Tuttavia, dal momento che la norma civilistica non ne stabilisce il contenuto, né tanto meno fornisce una definizione specifica, i principi contabili italiani e internazionali distinguono, nell’ambito di tale voce, le seguenti tipologie di costi:<sup>20</sup>

- costi per la *ricerca di base*. Si tratta di risorse consumate per compiere studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità industriale, ma che concorrono ad accrescere le conoscenze aziendali;
- costi per la *ricerca applicata* o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo. Sono costi relativi a risorse consumate per compiere studi, esperimenti, indagini e ricerche che verificano la possibilità ed utilità di realizzare un determinato progetto innovativo;
- costi per lo *sviluppo*. Riguardano le risorse consumate per applicare i risultati della ricerca applicata, o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma, per la produzione dei materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell’inizio della produzione commerciale.

In questa prospettiva, guardando alle prime due fasi del processo di campionario è evidente che:

- a) l’*ideazione estetica del tessuto*, essendo volta ad utilizzare il patrimonio di conoscenze degli stilisti e dei tecnici per «inventare» nuovi prodotti, costituisce un’attività qualificabile come *ricerca applicata* e tale dunque è la natura dei costi ad essa relativi;
- b) la *realizzazione del prototipo*, essendo volta alla verifica della realizzabilità tecnica dell’idea, è qualificabile come attività di *sviluppo*; così, dunque, devono essere considerati i costi concernenti questa fase.

Per quanto riguarda la *ricerca di base*, nei lanifici non sembra rinvenibile la presenza di una tale attività che, teoricamente, potrebbe consistere nell’aggiornamento sulle tendenze moda da parte degli stilisti. Tuttavia, questo tipo di investimento è a carico degli stilisti stessi piuttosto che delle imprese.

È, inoltre, immediatamente percepibile che mentre la *ricerca di base* si differenzia in modo sensibile dalla *ricerca applicata* e dallo *sviluppo*, queste ultime due attività non sono facilmente separabili; non c’è, infatti, differenza sostanziale fra i costi di sviluppo e i costi della ricerca applicata.<sup>21</sup> E difatti, nel processo di realizzazione del campionario, l’*ideazione estetica* si fonde con gli sforzi volti alla *realizzazione del prototipo*, in un continuo alternarsi fra ricerca applicata e sviluppo, entrambi volti alla realizzazione dei nuovi tessuti.

#### **4.2. La capitalizzazione dei costi di ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi**

La distinzione fra costi per ricerca di base e costi per ricerca applicata e sviluppo è fondamentale per una corretta redazione del bilancio. Infatti, secondo i principi contabili, i costi relativi alla *ricerca di base*, per l’incertezza che grava sulle utilità future che tali studi saranno in grado di produrre, devono essere

*imputati a Conto Economico nell'esercizio in cui sono sostenuti. I costi della ricerca applicata e dello sviluppo attinenti a specifici progetti, invece, possono essere capitalizzati e conseguentemente ammortizzati.* Contabilmente, tale capitalizzazione comporta: l'addebito del conto «*costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità*» (che verrà epilogato in Sato Patrimoniale sub B.I.2) in contropartita all'accrédito del conto «*incrementi di immobilizzazioni per lavori interni*» (che verrà epilogato in Conto Economico nella voce A4). Così facendo, si sospendono gli investimenti in R&S per ripartirli poi, nel corso della loro vita utile, tramite il processo di ammortamento.

Guardando al processo di campionario, comunque, il problema da affrontare non consiste tanto nella tecnica contabile di rilevazione, quanto nell'individuazione delle condizioni che rendono capitalizzabili i costi di ricerca applicata e di sviluppo, costi ai quali abbiamo assimilato quelli di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi*.

In proposito, i principi contabili italiani prevedono che i costi da capitalizzare, oltre che *specificamente riferibili ad un determinato progetto*, debbano essere:<sup>22</sup>

1. *chiaramente identificabili e misurabili.* L'azienda deve essere in grado di dimostrare la diretta inerenza dei costi in questione al prodotto o processo per la cui realizzazione sono stati sostenuti. Pertanto l'azienda deve dotarsi di un sistema di rilevazione tale da garantire l'identificazione e la misurazione dei costi interessati. Nei casi dubbi, i costi dovranno essere spesi a Conto Economico. Guardando ai costi di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi*, ciò comporta che questi possono rispondere al suddetto requisito solo se sono presenti nel lanificio sistemi di «contabilità analitica» che rilevino le attività in oggetto;<sup>23</sup>

2. *relativi ad un progetto realizzabile*, quindi tecnicamente fattibile, per il quale l'impresa dispone o è in grado di disporre delle risorse necessarie, siano esse finanziarie, tecnologiche o umane.<sup>24</sup> Al di là dell'inevitabile soggettività intrinseca a questa valutazione, l'incertezza relativa alla realizzabilità del progetto e alla recuperabilità dei costi si riduce sensibilmente «*se la fattibilità tecnica del prodotto o del processo può essere dimostrata e l'impresa intende produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo*».<sup>25</sup> Nel caso del campionario, è evidente come *l'ideazione estetica del tessuto* – la prima fase in assoluto del processo – consiste in ricerche stilistiche che hanno l'obiettivo di fornire un prodotto da commercializzare. Pertanto, i costi sostenuti in fase di ricerca ed ideazione estetica del prodotto e, a maggior ragione, i costi sostenuti in fase di realizzazione del prototipo, sono la testimonianza della realizzabilità del progetto-campionario stesso;

3. *recuperabili tramite i ricavi futuri che scaturiscono dalla realizzazione del progetto stesso.* I ricavi prodotti dalla realizzazione del progetto devono essere tali da coprire i costi di studio, di sviluppo, di produzione e di vendita, quando questi ultimi sono sostenuti per la commercializzazione del prodotto. E' evidente che tale stima dipende dalle valutazioni globali concernenti il futuro dell'azienda e l'evoluzione del settore. Per il principio della prudenza, qualora vi siano dubbi sulla capacità dell'azienda di recuperare i costi sostenuti tramite i ricavi futuri, *solo i costi ritenuti recuperabili dovranno essere capitalizzati*. Nel caso dei costi di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi*, la stima della «recuperabilità futura» è ardua. La valutazione deve riguardare il campionario *nel suo complesso*, più che i singoli articoli che lo compongono. Ciò in quanto i singoli campioni sono parte di un progetto unitario,

concorrendo tutti a determinare quella varietà e quell'assortimento di offerta essenziali per il successo di alcuni specifici prodotti e, più in generale, del lanificio. Nelle valutazioni concernenti la «recuperabilità futura» occorre, comunque, considerare:

- a) la congiuntura economica del mercato in cui si opera;
- b) eventuali accordi di commercializzazione (ad esempio, perché il campionario è realizzato appositamente per uno stilista).

Alla luce dell'analisi svolta, quindi, *si ritiene corretto, ove ricorrono le condizioni in precedenza illustrate, capitalizzare i costi generati sia dalle attività di ideazione estetica del tessuto che dalle attività di realizzazione del prototipo, rilevandoli come «immobilizzazioni immateriali»*.<sup>26</sup> Anzi, tali costi dovrebbero essere capitalizzati. Infatti, aderendo ad autorevoli impostazioni contabili, laddove sia verificata l'utilità pluriennale di un costo, questo non potrebbe essere attribuito interamente all'esercizio nel quale è stato sostenuto senza violare la clausola generale della rappresentazione veritiera e corretta.<sup>27</sup>

Ovviamente, al processo di capitalizzazione dovrà seguire quello di ammortamento. Quest'ultimo consente, infatti, di distribuire nel tempo il costo di un investimento aente utilità pluriennale. L'ammortamento deve essere *sistematico*, ovvero conforme ad un piano concepito in base alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. Tuttavia, secondo l'art. 2426, I comma, punto 5, del Codice Civile e secondo i corretti principi contabili, i costi di R&S, data la loro natura di oneri pluriennali, devono essere ammortizzati entro un periodo convenzionale, non superiore a 5 anni.<sup>28</sup> Anche se ammortamento sistematico non è sinonimo di ammortamento a quote costanti, quest'ultimo è da ritenersi il metodo preferibile.<sup>29</sup>

Il periodo di ammortamento dovrà iniziare nell'esercizio amministrativo in cui il prodotto o il processo, al quale le spese di ricerca e sviluppo sono legate, sarà disponibile per l'utilizzazione economica.<sup>30</sup> *Per i costi di R&S relativi all'ideazione del campionario, il processo di ammortamento, dunque, può iniziare già nell'anno in cui avviene la capitalizzazione.* Infatti, con la realizzazione del prototipo si pongono le basi per l'immediata produzione dei campioni rappresentativi delle nuove collezioni.

Il piano di ammortamento dovrà estendersi lungo un orizzonte temporale coerente con il numero di anni durante i quali si prevede di poter beneficiare del prototipo. Quindi, visto il breve ciclo di vita dei prodotti tessili, il piano di ammortamento si dovrebbe prudenzialmente estendere su due, o al massimo tre anni, indipendentemente dal fatto che, in seguito a *ritorni di moda*, quel campionario possa alimentare la produzione di collezioni anche in anni successivi. Anzi, nel caso in cui, per una qualche ragione tecnica o commerciale, il campionario realizzato divenisse in tutto o in parte non sfruttabile economicamente, occorrerebbe procedere ad una *svalutazione* del valore capitalizzato ancora da ammortizzare. La svalutazione dovrebbe confluire a Conto Economico nell'apposita voce sub B.10.c.

#### 4.3. Individuazione e rilevazione delle voci di costo capitalizzabili

Tenuto conto dei sistemi contabili presenti nelle piccole imprese e, quindi, dei lanifici che a quest'ambito dimensionale sono in genere riconducibili, il problema cruciale per la capitalizzazione dei costi di R&S è quello legato alla condizione sub 1 di cui al paragrafo precedente, ossia quello della chiara identificabilità e misurabilità dei singoli costi che derivano dalle attività di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto* e di *realizzazione dei prototipi* al fine di procedere alla loro capitalizzazione.

Il Documento 24 del CNDCeR e lo IAS n. 38 forniscono una chiara indicazione ed esemplificazione delle tipologie di costi capitalizzabili. Questi sono rappresentati da:<sup>31</sup>

- *stipendi, salari* e altri *costi relativi al personale* impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo;
- costi relativi ai *materiali* ed ai *servizi* impiegati nell'attività di R&S;
- *ammortamento* di immobili, impianti e macchinari nella misura in cui tali risorse sono impiegate nell'attività di R&S;
- *costi indiretti*, diversi dalle spese generali e amministrative, relativi alle attività di R&S;
- *interessi passivi* sostenuti su finanziamenti specificamente contratti e utilizzati a fronte di spese di R&S, nei limiti stabiliti per le immobilizzazioni materiali (cfr. documento 16, paragrafo D.V.);
- *altri costi*, come l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui hanno contribuito alle attività di R&S.

Non possono, invece, essere capitalizzati i seguenti costi:<sup>32</sup>

- *spese generali*, di vendita o amministrative, a meno che non siano direttamente attribuite alla preparazione per l'uso dell'immobilizzazione;
- *inefficienze* e *perdite operative* iniziali, precedenti il momento in cui l'investimento raggiunge l'efficienza operativa;
- spese di addestramento del personale.

Guardando alle attività di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi*, queste, pur essendo teoricamente distinte, sono in realtà realizzate dagli stessi soggetti e si alimentano a vicenda. Il prototipo, infatti, non è nient'altro che la realizzazione dell'idea dello stilista. Conseguenza di ciò è una naturale inscindibilità delle risorse impiegate in queste due fasi e, quindi, l'impossibilità di misurarne singolarmente i costi. Le due attività, pertanto, devono essere considerate come se fossero una sola.

Ragionando in questa prospettiva, le risorse utilizzate nelle due fasi sono le seguenti:

- a) lavoro del personale interno (stilisti e tecnici);
- b) prestazioni dei professionisti (stilisti, altri consulenti esterni,...);
- c) materie prime e materiali di consumo;
- d) lavorazioni esterne;
- e) attrezzature tecniche specifiche (computer e software dedicato, macchinari);
- f) locali adibiti allo svolgimento delle fasi di ideazione e realizzazione del prototipo.

Sul piano pratico, il problema da risolvere, per procedere alla rilevazione dei costi ed alla loro evidenziazione in bilancio, è *misurare* i costi delle risorse elencate ed attribuirli alle attività che le impiegano, senza creare, tuttavia, eccessivi appesantimenti del sistema contabile aziendale.

Per procedere all’attribuzione dei costi è opportuno adottare una logica ispirata all’*Activity Based Costing*.<sup>33</sup> A questo fine, è necessario distinguere fra costi *direttamente* e *indirettamente* imputabili alle attività di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi*.

Per quanto riguarda i *costi «direttamente imputabili a tali attività»*, la loro misurazione risulterà agevole adottando alcuni accorgimenti da porre in atto al momento della registrazione in contabilità generale. In particolare:

- a) per il *personale interno* dedicato esclusivamente a tali fasi (stilisti, tecnici,...) non si presentano particolari difficoltà di imputazione in quanto dalle *scritture elementari* di supporto alla contabilità generale è possibile risalire a tali costi;
- b) per i *professionisti esterni* sarà necessario richiedere che essi indichino in fattura la natura delle prestazioni e quindi il costo direttamente imputabile alle fasi in esame;
- c) per le *materie prime* e i *materiali di consumo* sarà necessario, anzitutto, distinguere le materie prime e di consumo acquistate *ad hoc* per la produzione dei prototipi, da quelle giacenti in magazzino già acquistate per la produzione. Nel primo caso, si tratta di identificare il fattore di costo tramite una sua specificazione in fattura da richiedere espressamente al fornitore. Pur essendo questa modalità di fatturazione più onerosa, essa risulta indispensabile per una corretta individuazione di tale costo. Nel secondo caso, invece, i costi vengono identificati tramite la stima delle quantità utilizzate per la realizzazione dei prototipi. Qui, di estrema utilità, risulta l’aver preventivamente redatto una *distinta base del prodotto*, che evidenzi il tipo e la quantità di materiale utilizzato;
- d) per le *lavorazioni esterne*, i costi relativi sono facilmente riconoscibili in quanto tali lavorazioni sono generalmente attribuibili in modo univoco alle fasi in parola. Indubbiamente, anche in questo caso, la specificazione in fattura della causale del servizio prestato si rivela di grande utilità per una corretta ed agevole individuazione dei costi;
- e) per gli *immobili* e le *attrezzature tecniche* utilizzati esclusivamente per le attività analizzate, il costo è rappresentato dalla quota di ammortamento dei locali o dal loro canone di locazione che esprime il consumo del bene nel corso dell’esercizio.

Per quanto riguarda, invece, i *costi «indiretti»*, la loro misurazione è facilitata dall’impiego di «*schede*» contabili o extracontabili che, convenientemente strutturate in relazione alle caratteristiche delle risorse utilizzate, consentono di identificare coefficienti di ripartizione (*resource driver*) in grado di esprimere il *consumo di risorse* nelle attività creative del processo di campionario. In particolare:

- a) per il *personale interno* impegnato anche in altre attività sarà necessario predisporre delle schede che rilevino i *tempi impiegati* nelle attività in parola. Ciò permetterà di utilizzare quale base di imputazione le *ore lavorate* nelle attività di concepimento del campionario (cfr. Tavola 6);

Tavola 6 – Foglio di lavoro per imputare il costo del personale interno alle singole attività del processo di campionario

COGNOME _____		REPARTO _____																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
NOME _____		CENTRO DI COSTO _____																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
MATR. _____																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
<b>ATTIVITÀ DEL CAMPIONARIO</b>																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Giorni</th> <th colspan="2">Ricerca ed ideazione estetica del tessuto</th> <th colspan="2">Preparazione del campionario</th> <th colspan="2">Promozione del campionario</th> <th colspan="2">Realizzazione dei tagli di tessuto</th> <th colspan="2">Gestione magazzino campioni</th> </tr> <tr> <th>Codice</th> <th>Ore lavorate</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>2</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>3</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>4</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>5</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>6</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>7</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>8</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>9</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>10</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>11</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>12</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>13</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>14</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>15</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>16</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>17</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>18</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>19</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>20</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>21</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>22</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>23</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>24</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>25</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>26</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>27</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>28</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>29</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>30</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td>31</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </tbody> </table>				Giorni	Ricerca ed ideazione estetica del tessuto		Preparazione del campionario		Promozione del campionario		Realizzazione dei tagli di tessuto		Gestione magazzino campioni		Codice	Ore lavorate	1											2											3											4											5											6											7											8											9											10											11											12											13											14											15											16											17											18											19											20											21											22											23											24											25											26											27											28											29											30											31																		
Giorni	Ricerca ed ideazione estetica del tessuto		Preparazione del campionario		Promozione del campionario		Realizzazione dei tagli di tessuto		Gestione magazzino campioni																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				
	Codice	Ore lavorate	Codice	Ore lavorate	Codice	Ore lavorate	Codice	Ore lavorate	Codice	Ore lavorate																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
1																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
2																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
3																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
4																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
5																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
6																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
7																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
8																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
9																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
10																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
11																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
12																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
13																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
14																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
15																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
16																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
17																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
18																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
19																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
20																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
21																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
22																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
23																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
24																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
25																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
26																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
27																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
28																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
29																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
30																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
31																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													

- b) per le *attrezzature tecniche* utilizzate anche nelle fasi successive all'ideazione e realizzazione del prototipo, sarà necessario misurare il costo di pertinenza di ciascuna attività, tipicamente si tratterà di ripartire costi quali: ammortamenti, manutenzioni, etc. Anche in questo caso occorre individuare un appropriato coefficiente di ripartizione. Possibili esempi di tali coefficienti sono rappresentati da: i *giorni macchina impiegati* nella fase prototipale; le *ore di manodopera* direttamente imputabili alla produzione del prototipo (cfr. Tavola 7);
- c) per i *locali adibiti allo svolgimento delle fasi di ricerca, ideazione e realizzazione del prototipo*, il costo riconducibile all'impiego di tali risorse può essere espresso dalla *quota parte dell'ammortamento del costo dell'immobile o del canone di locazione* dei locali in cui si svolge l'attività. Tale quota parte può essere identificata sulla base di un tipico coefficiente di ripartizione quale i *metri quadri* occupati dall'ufficio studi e ricerche (cfr. Tavola 8).

Tavola 7 – Foglio di lavoro per imputare alle attività del processo campionario la quota parte degli ammortamenti relativi agli impianti utilizzati per la realizzazione dei campioni

% DELLA QUOTA DI AMM. TO ATTRIBUIBILE ALLE ATTIVITÀ DEL CAMPIONARIO								
Attrezzatura Tecnica	Quota annua da ammortizzare	Ricerca ed ideazione estetica del tessuto Realizzazione dei Prototipi		Preparazione del campionario		Realizzazione dei tagli di tessuto		Gestione magazzino campioni
		Valore	%	Valore	%	Valore	%	
AIR FLOW								
ASPIRO								
BILANCI								
DINAMOMETRO								
MISOSCOPIO								
HIGH VOLUME INSTRUMENT								
STROBOSCOPIO								
STANDARD FOTOGRAFICO								
STUTA CONDIZIONATURA								
TRASCHIOMETRO								
TORSIONOMETRO								
USTER TESTER								
CRIMPETER								
MICROMETRO								
METRO								
ASPIRO								
BILANCI								
TAGLIA CAMPIONE CIRCOLARE								
DINAMOMETRO								
LENITINO								
MARTINALE								
FILLING TESTER								
TORSIONOMETRO								
USCIMETRO CESCONI								
MICROMETRO								
PIANORI								
LACEROMETRO								
LAVATRICE PER PROVA STABILITÀ								
MARTINALE								
MICROMETRO								
BILANCI								
DINAMOMETRO								
CABINA VALUTAZIONE COLORI								
SPETRIFOTOMETRO								
METRO								
FEISPIROMETRO								
FILLING TESTER								
COLONNA D'ACQUA								
CIRCOLIMETRI								
SCALE DEI GRIGI								
TERMOMETRO								
USCIMETRO CESCONI								
XENOTEST								
MICROMETRO								
TMER								

Tavola 8 – Foglio di lavoro per imputare la quota parte degli ammortamenti/canoni di locazione relativi agli spazi occupati dalle attività del processo campionario

	COSTO ANNUO DELL'IMMOBILE DESTINATO AL PROCESSO DI CAMPIONARIO				
	Superficie occupata	Ricerca ed ideazione estetica del tessuto Realizzazione dei Prototipi	Preparazione e promozione del campionario	Realizzazione dei tagli di tessuto	Gestione magazzino campioni
	Metri quadrati	Valore imputato	Valore imputato	Valore imputato	Valore imputato
Ufficio / Stile tecnico					
Magazzino campionario					
Ufficio campionario					
SUPERFICIE TOTALE					

#### 4.4. Le informazioni da fornire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione

Le scelte contabili operate devono essere opportunamente illustrate sia nella Nota Integrativa, sia nella Relazione sulla Gestione. Coerentemente con quanto disposto dal Codice Civile e proposto dai principi contabili italiani e internazionali,<sup>34</sup> le informazioni da fornire in Nota Integrativa sono le seguenti:

- il criterio in base al quale è stato determinato il valore originario di iscrizione della immobilizzazione;

- *la composizione della voce costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, nonché le ragioni dell'iscrizione tra le immobilizzazioni, ovvero le motivazioni che attribuiscono a tali costi il carattere di pluriennalità;*
- la movimentazione dell'immobilizzazione nel corso dell'esercizio;
- il metodo e il piano di ammortamento usati;
- l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello dell'esercizio;
- i cambiamenti nei metodi di ammortamento e nella vita utile residua, nonché i relativi effetti e motivazioni;
- le ragioni e l'ammontare di una eventuale svalutazione per perdita durevole di valore.

Per quanto riguarda, invece, la Relazione sulla Gestione le informazioni da presentare sono le seguenti:<sup>35</sup>

- descrizione dell'attività di investimento in R&S svolta dell'azienda e dalle sue controllate e dei risultati raggiunti (lancio di nuovi prodotti tecnicamente fattibili, esistenza di un mercato di sbocco, ecc.);
- *totale dei costi sostenuti per lo svolgimento di tali attività (non solo quelli capitalizzati) in modo da rendere visibile al lettore del bilancio l'impegno finanziario dell'azienda in tema di ricerca e sviluppo;*
- totale dei contributi a fondo perduto e dei finanziamenti a tasso agevolato previsti da apposite leggi che sono stati incassati o che si ritiene di poter incassare a fronte delle suddette attività di ricerca e sviluppo;
- spiegazione del ruolo svolto dalle attività di R&S nell'ambito degli obiettivi globali dell'azienda e impatto sui risultati previsti attraverso tali attività, sia in termini di immagine che di riflessi sulla gestione futura.

Come emerge chiaramente dalla natura dell'informativa complementare, essa diventa decisiva per la comprensione delle logiche che hanno portato ad effettuare determinati investimenti nell'innovazione di prodotto. Fra le molte indicazioni richieste due appaiono di particolare rilievo:

- l'indicazione dell'ammontare totale dei costi, capitalizzati e non, sostenuti per tali attività;
- le motivazioni sottostanti alla capitalizzazione dei costi relativi ad attività di R&S.

L'illustrazione di questi punti, se debitamente condotta, consente di mettere in evidenza:

- da un lato, lo sforzo innovativo sostenuto dall'impresa;
- dall'altro, il contributo complessivamente apportato all'economia del lanificio dalle diverse fasi del processo di ideazione e realizzazione dei nuovi tessuti che formano il campionario.

Il ruolo dell'informazione integrativa è particolarmente significativo anche per quelle imprese che intendano in ogni caso *spesare* a Conto Economico tutti i costi relativi alle attività di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto* e di *realizzazione dei prototipi*. A questo proposito, è importante ricordare che il Codice ed i principi contabili parlano di *facoltà* e non di obbligo di capitalizzazione dei costi di R&S.<sup>36</sup>

Gli amministratori che, interpretando il termine facoltà in senso letterale, decidano, anche su consiglio dei sindaci revisori,<sup>37</sup> di non capitalizzare tali costi dovranno, tuttavia, porre molta attenzione alla fase di

*disclosure*. Solo così, infatti, potranno comunicare a investitori e finanziatori l'impegno dell'azienda nella costruzione di *asset* cruciali per acquisire e mantenere posizioni di vantaggio competitivo.

#### **4.5. Una soluzione diffusa nella pratica: la contabilizzazione dei costi di ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi come «risconti»**

Diverse aziende del settore tessile-abbigliamento, anche quotate alla Borsa valori, e quindi sottoposte, tra l'altro, ai controlli della CONSOB, sono solite utilizzare la tecnica contabile dei risconti per rinviare tutti quei costi inerenti al *processo di ideazione, realizzazione e promozione del campionario* che sono ritenuti di competenza dei futuri esercizi.

Da un punto di vista civilistico, l'art. 2424 bis, V comma, prevede che possano essere iscritte fra i risconti attivi solamente quote di costi:

- sostenuti numerariamente entro la chiusura dell'esercizio, *comuni a due o più esercizi*;
- la cui *entità matura in ragione del tempo*.

Guardando al processo di campionario, la prima condizione può dirsi sostanzialmente rispettata. Occorre ricordare, infatti, la tempistica delle attività di campionario. Il campionario della collezione autunno/inverno, che andrà in produzione a partire dall'anno N, è realizzato nella primavera dell'anno N-1. Analogo è il discorso per il campionario della collezione primavera/estate che andrà in produzione a partire dall'anno N. Questo viene realizzato negli ultimi mesi dell'anno N-1 e nei primi mesi dell'anno N. In entrambi i casi, dunque, costi sostenuti nell'anno N-1 sono economicamente correlati a ricavi dell'anno N ed eventualmente anche a ricavi degli esercizi successivi nei quali la produzione continuerà ad essere venduta. Si tratta, dunque, di costi di competenza di uno o più esercizi successivi.

La *seconda condizione, invece, non potrà mai verificarsi. Non ci si trova, infatti, di fronte a costi la cui entità matura con il decorrere del tempo*, come nel caso, invece, di costi relativi ad affitti o ad interessi. Mancando la correlazione con il tempo non è possibile procedere a determinare, secondo la logica propria dei risconti, la quota dei costi sostenuti da rinviare agli esercizi successivi.

Per tali motivi si ritiene che questo modo di procedere, soprattutto se relativo alle spese sostenute nelle fasi di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto e di realizzazione dei prototipi*, non rispetti il dettato civilistico e, in particolare, contravvenga alla clausola della rappresentazione veritiera e corretta.

Occorre, peraltro, sottolineare che la capitalizzazione di determinati costi come risconti, piuttosto che come oneri pluriennali, non è soggetta alle norme restrittive, dettate per questi ultimi, a tutela dell'integrità del patrimonio aziendale. Per gli oneri pluriennali, infatti, è richiesto il consenso del collegio sindacale per la loro iscrizione nell'attivo di stato patrimoniale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Inoltre, finché l'ammortamento non è completato, «*possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati*».<sup>38</sup>

Inoltre, le informazioni obbligatorie da fornire nella *Nota Integrativa* (cfr. art. 2427 punto 3) e nella *Relazione sulla Gestione* (cfr. art. 2428 II comma punto 1) per illustrare le motivazioni della capitalizzazione delle spese di R&S sono molto più complete ed esaustive rispetto a quanto previsto per i risconti (cfr. art. 2427 punto 7).

Infine, la tecnica dei risconti, rispetto alla capitalizzazione come immobilizzazioni immateriali, conferisce una minore capacità informativa al Conto Economico. Infatti, operando un risconto, si procede a correggere direttamente i valori di costo interessati, i quali, pertanto, figureranno nel Conto Economico per un importo rettificato. Si perde, così, l'evidenza dei costi complessivamente sostenuti nell'esercizio nelle varie fasi del processo di campionario.

## 5. L'attività di ricerca e sviluppo nel processo di campionario: dai profili contabili alla determinazione di valore. Il bilancio dell'intangibile

La prospettiva della catena del valore, alla quale si è fatto ricorso per una lettura contabile del processo di campionario, evidenzia la centralità delle fasi di *ricerca ed ideazione estetica del tessuto* e di *realizzazione dei prototipi* nell'economia dei lanifici e, più in generale, dell'intera filiera del tessile abbigliamento. Favorendo l'incontro tra funzioni di studio e di sistematica sperimentazione e funzioni di ascolto del mercato e di individuazione dei bisogni in esso latenti, le fasi creative del campionario vengono di fatto a costituire il *locus* ove si formano ed accumulano le competenze interne all'impresa e dove si promuove l'immagine esterna dell'impresa sul mercato. Da tali fasi, dunque, trae alimento il patrimonio di risorse intangibili dell'impresa, sotto forma sia di risorse di competenza che di risorse di fiducia (relazionali).<sup>39</sup> Un patrimonio, questo, che costituisce la fonte del vantaggio competitivo caratteristico di ogni lanificio e la determinante principale del suo *valore economico*.<sup>40</sup>

In questa prospettiva, una misura meramente economico-finanziaria degli investimenti in R&S realizzati nell'esercizio non è un'informazione sufficiente: occorre considerare altre dimensioni relative a tali investimenti che consentano di apprezzarne la qualità in chiave strategica.<sup>41</sup> In altre parole, la sola esplicitazione nei prospetti contabili del bilancio dei costi di R&S sostenuti per il campionario non è in grado di informare sul *livello di originalità* e di *eccellenza dei risultati della ricerca*, né sulla sua *tempestività ed attitudine a migliorare i processi a valle*. Pertanto, l'informazione di bilancio, al di là di quanto prescritto dal Codice, dovrebbe essere integrata dai lanifici con un'informazione volontaria che aiuti a comprendere:

- la capacità creativa, ossia la «*crescita del patrimonio di competenze aziendali*» generate dalle attività di ideazione del campionario;
- l'effettiva rispondenza di tali attività agli obiettivi di *miglioramento dei processi* e di *soddisfazione del cliente*.<sup>42</sup>

Questi obiettivi potrebbero essere raggiunti sempre muovendosi all'interno del sistema di bilancio. La *Relazione sulla Gestione*, infatti, potrebbe essere arricchita con una *serie di indicatori che sottopongano ad attenta anatomia lo sforzo innovativo sostenuto dall'azienda*; si tratta di *indicatori quantitativi, ma anche qualitativi* adatti a misurare la capacità degli investimenti in campionario di creare valore.<sup>43</sup>

Presentiamo di seguito alcuni possibili indicatori per il monitoraggio dell'attività di R&S che caratterizza il processo di realizzazione del campionario dei lanifici.<sup>44</sup> La logica alla quale ispirarsi è quella, ormai ampiamente collaudata nel controllo di gestione, ma recentemente riscoperta anche per la

comunicazione esterna, della *Balanced Scorecard*. Prendendo spunto da quest’impostazione, gli aspetti del processo di campionario da esplorare e rendicontare sono tre:

- A) capacità di *apprendimento e crescita delle competenze* organizzative;
- B) capacità di soddisfare le *esigenze dei clienti* (efficacia competitiva);
- C) livelli di *efficienza fisico -tecnica* del processo.

Questi aspetti, ovviamente, devono essere interpretati alla luce dei risultati economici effettivamente conseguiti. Da qui, un quarto set di indicatori (D) che, rielaborando opportunamente i dati contabili, sintetizzino gli *andamenti reddituali e finanziari* della gestione del campionario.

A) CAPACITÀ DI APPRENDIMENTO E CRESCITA DELLE COMPETENZE ORGANIZZATIVE<sup>45</sup>

- *Numero di nuovi prodotti presentati per ogni collezione*: esprime in termini fisici la potenzialità creativa del team di persone che operano nella R&S.
- *Percentuale di fatturato investito in R&S*: suggerisce lo sforzo compiuto ogni anno dall’impresa per sviluppare il campionario in relazione al volume di attività realizzato.
- *Numero di addetti nella R&S (stilisti, tecnici, ...)*: mostra la struttura organizzativa alla base dell’attività di R&S.
- *Tempo necessario per realizzare una nuova collezione*: indica la capacità di passare dall’idea al campione da presentare ai clienti. È una prima misura di *time to market*.

B) CAPACITÀ DI SODDISFARE LE ESIGENZE DEI CLIENTI

- *Percentuale di fatturato derivante dai nuovi prodotti*: esprime la parte del volume d’affari che è stato generato grazie ai nuovi articoli.
- *Nuovi clienti acquisiti con una data collezione*: misura l’attitudine di una determinata collezione ad attrarre nuovi clienti.
- *Numero di articoli presentati/numero di articoli collocati sul mercato*: stima la capacità di tradurre lo sforzo creativo in prodotti realmente commercializzabili.
- *Numero di articoli leader di mercato*: considera la capacità di eccellere con alcuni prodotti.

C) LIVELLI DI EFFICIENZA FISICO-TECNICA DEL PROCESSO DI CAMPIONARIO

- *Tempo medio per lo sviluppo industriale di nuovi prodotti*: misura la capacità di passare dal campione presentato ai clienti al prodotto confezionato e pronto per la spedizione. Si tratta di una seconda misura di *time to market* che integra quella relativa al «tempo necessario per realizzare una nuova collezione».
- *Numero di nuovi prodotti/Numero di addetti impegnati nel processo di campionario*: indica la produttività pro-capite del processo di campionario. L’indicatore è riferibile al personale impegnato sia nell’intero processo, sia nelle singole attività che lo compongono.

D) RISULTATI ECONOMICO-FINANZIARI OTTENUTI DALL’IMPRESA GRAZIE ALL’ATTIVITÀ DI R&S<sup>46</sup>

- *Ricavi da nuovi prodotti/Costi di R&S*:<sup>47</sup> stima la capacità degli investimenti in una determinata collezione di creare opportunità di vendita.
- *Riduzioni di costo ottenute con nuovi prodotti*: mostra l’attenzione dei «creativi» verso soluzioni che riducano i costi del processo di produzione. L’indicatore in sostanza segnala

l'orientamento dell'impresa ad una gestione strategica dei costi.

La costruzione di un sistema di indicatori simile a quello appena descritto non raggiungerebbe pienamente i suoi scopi se le misure fornite si concentrassero sui valori consuntivi e non tenessero conto degli obiettivi legati ai futuri programmi di gestione. Non a caso la capacità informativa del bilancio cresce non solo quanto più vengono coperte le varie dimensioni della comunicazione sugli *intangibles* (strategie; clienti e mercato; risorse umane; processi e innovazione; organizzazione), ma anche in relazione alla *natura* dell'informazione: consuntiva e prospettica.<sup>48</sup> Anzi, a ben vedere è questa la prima discriminante del contenuto informativo del bilancio in tema di *intangibles*. E non potrebbe essere diversamente, tenuto conto che la caratteristica essenziale degli *intangibles* è quella di assicurare benefici economici *futuri* e *difendibili*.<sup>49</sup> L'apprezzamento del valore delle attività immateriali, dunque, dipende anche da informazioni prospettiche.<sup>50</sup>

Per rispondere a questa esigenza, una valida soluzione potrebbe essere quella di comunicare, in un unico prospetto, accanto alle informazioni consuntive quelle prospettive. In tal modo il lettore del bilancio è in grado, da un lato, di confrontare le performance dell'impresa nel tempo e, dall'altro, di verificare il raggiungimento degli obiettivi pianificati.<sup>51</sup> A titolo di esempio, presentiamo un *cruscotto* dove raccogliere e confrontare nel tempo le informazioni necessarie per una compiuta valutazione del patrimonio immateriale generato dal processo di campionario dei lanifici (cfr. Tavola 9).<sup>52</sup>

Lo *sforzo informativo* proposto, peraltro, appare ancor più giustificato se teniamo conto che, oggi, gli investitori sono più interessati alle informazioni non contabili sulle potenzialità innovative delle imprese che non a quelle tradizionali di bilancio.<sup>53</sup> Una recente ricerca, infatti, indica che:<sup>54</sup> «*Tra i dieci criteri di valutazione (di un investimento azionario) più importanti per gli investitori tre dei primi quattro sono chiaramente orientati al lungo termine: la crescita di mercato, lo sviluppo di nuovi prodotti, e gli investimenti in ricerca e sviluppo. Il quarto, la qualità dei prodotti, oltre a dare indicazioni sulle cause nascoste dell'attuale andamento finanziario, è anche un buon indicatore dell'andamento futuro, se la qualità viene mantenuta. Sebbene gli analisti abbiano un livello di interesse analogo per lo sviluppo di nuovi prodotti e per gli investimenti in ricerca e sviluppo il loro interesse per la crescita del mercato e la qualità dei prodotti è leggermente inferiore».*<sup>55</sup>

In questa stessa prospettiva si pone anche il possibile ruolo esercitato da un fondamentale *stakeholder*: lo Stato. Si pensi, in proposito, ai provvedimenti emanati a sostegno dell'attività di ricerca e sviluppo svolta dalle imprese. Tali provvedimenti possono assumere le forme più diverse. Ad esempio, si possono tradurre nella concessione di crediti d'imposta (cfr. art. 13 della Legge 140 del 1997), oppure in finanziamenti con tassi agevolati a cui, eventualmente, si aggiungono contributi in conto capitale per quelle aziende che abbiano svolto e sappiano documentare le loro attività innovative; è questo il caso della legge 17 febbraio 1982, n. 46 (cfr. art. 14).<sup>56</sup> Guardando ai costi di campionario, il richiamo alla legge 46/82 è quanto mai appropriato. Le provvidenze della legge 46/82, infatti, sono state recentemente estese anche ai costi sostenuti per l'ideazione e la creazione del campionario.<sup>57</sup> Così facendo, il legislatore ha riconosciuto che le attività di creazione del campionario sono espressione di attività di R&S.

Proprio con riferimento alle leggi agevolative sopra menzionate è utile ricordare che i loro regolamenti attuativi pongono particolare enfasi sull'esposizione in bilancio, e segnatamente nella Relazione sulla Gestione, delle informazioni relative ai programmi di R&S realizzati dalle imprese.<sup>58</sup> Anche in questa prospettiva, dunque, la posta in gioco nell'evidenziazione in bilancio dei costi sostenuti per il campionario è molto alta: la possibilità dell'impresa di acquisire i capitali necessari per alimentare il suo costante processo di sviluppo.

## 6. Conclusioni

Il processo di campionario riveste un ruolo essenziale per la sopravvivenza e lo sviluppo delle imprese tessili. Cruciali appaiono le fasi di «ricerca ed ideazione estetica del tessuto» e di «realizzazione dei prototipi». Tali attività, infatti, rappresentano *«l'onda lunga della creazione di valore in cui le aziende innanzitutto identificano e coltivano nuovi mercati, nuovi clienti, e insieme le esigenze emergenti e ancora latenti dei clienti già acquisiti»*.<sup>59</sup> Nel campionario, dunque, trova espressione, a tutti gli effetti, la funzione di R&S svolta dalle imprese tessili.

E' allora indispensabile che ogni azienda si doti di adeguati sistemi di rilevazione, valutazione e comunicazione degli investimenti indirizzati verso attività così strategiche.

Pur essendo fondamentale individuare gli investimenti nelle attività del campionario, il rapporto fra input utilizzati (risorse consumate) nell'attività di R&S e output ottenuti (risultati) è comunque molto debole. Si rende pertanto necessario, al fine di esprimere giudizi compiuti sulle prestazioni effettivamente ottenute nel processo di creazione del campionario, integrare informazioni di carattere economico-finanziario con altri parametri qualitativi e quantitativi.

Un simile sforzo è sicuramente indispensabile ai fini del controllo di gestione. Esso, però, si prospetta assai utile anche per soddisfare l'esigenza di una più ampia comunicazione dei risultati all'esterno, specialmente ai finanziatori. Solo così, infatti, questi potranno apprezzare compiutamente il valore dell'impresa senza trascurare il suo patrimonio più importante: il *valore delle idee* che essa è in grado di generare.<sup>60</sup>

Tavola 9 - Un *cruscotto* per la comunicazione dell'efficacia delle attività di R&S

Risultati economici e finanziari			
Indicatore	obiettivo	consuntivo	benchmark
Ricavi da nuovi prodotti/costi di R&S	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Riduzioni di costo ottenute con nuovi prodotti	XXXXX	XXXXX	XXXXX
.....	.....	.....	.....

Soddisfazione del cliente			
Indicatore	obiettivo	consuntivo	benchmark
% di fatturato da nuovi prodotti	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Nuovi clienti acquisiti con la collezione	XXXXX	XXXXX	XXXXX
.....	.....	.....	.....

Efficienza del processo			
Indicatore	obiettivo	consuntivo	benchmark
Tempo per lo sviluppo	XXXXX	XXXXX	XXXXX
N° nuovi prodotti / N° addetti impegnati nel processo di campionario	XXXXX	XXXXX	XXXXX
.....	.....	.....	.....

Capacità di apprendimento e crescita			
Indicatore	obiettivo	consuntivo	benchmark
N° di nuovi prodotti presentati	XXXXX	XXXXX	XXXXX
% di fatturato investito in R&S	XXXXX	XXXXX	XXXXX
.....	.....	.....	.....

## Bibliografia

- ADAMO S. (2000), La capitalizzazione degli oneri ad utilità pluriennale: tra obbligo e facoltà, in “Rivista dei Dottori Commercialisti”, n. 4.
- AIAF (2002), La comunicazione degli intangibles e dell’intellectual capital: un modello di analisi, Quaderno n. 106.
- ATKINSON A. A. – BANKER R. D., KAPLAN R. S. - YUNG S. M., Management Accounting una prospettiva fondata sulle attività, ed. it. a cura di F. Buttignon e E. Santesso, Torino, ISEDI, 1998;
- BECATTINI G. – BELLANDI M – DEI OTTATI G. - SFORZI F. (2003), From industrial Districts to Local Development. An Itinerary of Research, Northampton, Edward Elgar.
- BECATTINI G. – BELLANDI M – DEI OTTATI G. (2001), Il caleidoscopio dello sviluppo locale, Torino, Rosenberg & Sellier.
- BERGAMINI I. – ZAMBON S. (2002), A scoring methodology for ranking company disclosure on intangibles, paper presentato al convegno: “The transparent Enterprise. The value of Intangibles”, Autonomus University of Madrid & Ministry of Economy, November 25-26, 2002, Madrid.
- BERNARDI B. (1980), L’introduzione di un sistema di controllo nell’area della ricerca e sviluppo, Venezia, Libreria universitaria editrice.
- BOCCHINI E. (1995), Diritto della contabilità delle imprese, II edizione, Torino, Utet.
- BUBBIO A. (1993), L’activity based costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali, Liuc papers n.4, Serie Economia Aziendale, dicembre.
- BUBBIO A. - RUBELLO U. - SOLBIATI M. (2002), Manuale per il calcolo dei costi per le aziende tessili, Como, Associazione Tessile Italiana.
- BURATTI N. (2000), Lo sviluppo di nuovi prodotti. Modelli ed esperienze nei mercati industriali, Torino, Giappichelli.
- CAPALDO P. (1998), Reddito, capitale e bilancio di esercizio. Una introduzione, Milano, Giuffrè.
- CARAMEL R. (1996), Il bilancio delle imprese, Milano, il Sole 24 Ore.
- CARATOZZOLO M. (1998), Il bilancio di esercizio, Milano, Giuffrè.
- CATTURI G. (1999), La redazione del bilancio di esercizio, Padova, Cedam.
- CENTRO STUDI CONFINDUSTRIA (2001), Previsioni macroeconomiche e tendenze dell’industria – L’economia dei settori produttivi nel 2000, Roma, Sipi.
- COLLINI P. (2001), Controllo di gestione e processi aziendali, Padova, Cedam.
- COLOMBO G. E. (1994), Il bilancio di esercizio, in COLOMBO G. E. – OLIVIERI G., Bilancio di esercizio e consolidato, “Trattato delle società per azioni”, diretto da Colombo G. E. – Portale G. B., vol VII, Torino, Utet.
- COLUCCI E. – RICCOMAGNO F. (2002), Il bilancio di esercizio e il bilancio consolidato, Padova, Cedam.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE (2001), Quadro di valutazione dell’innovazione 2001, disponibile su <[http://www.cordis.lu/innovation-smes/scoreboard/scoreboard\\_2001.htm](http://www.cordis.lu/innovation-smes/scoreboard/scoreboard_2001.htm)>.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE (2002), Quadro di valutazione dell’innovazione 2002, disponibile su <<http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/index.html>>.
- CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI E RAGIONIERI (1996), Documento n. 16, Le immobilizzazioni materiali, Milano, Giuffrè.
- CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI E RAGIONIERI (1999), Documento n. 24, Le immobilizzazioni immateriali, Milano, Giuffrè.
- CORNO F. (1996), Patrimonio intangibile e governo delle imprese, Milano, Egea.
- CURTIS C. C. – ELLIS L. W. (1997), Balanced Scorecard for new product development, in “Journal of Cost Management”, may-june.

- DE VECCHI C. (1979), I costi di ricerca e sviluppo. Problemi di classificazione e calcolo economico, Milano, Giuffrè.
- DECASTRI M. (1984), a cura di, Organizzazione e cultura dell'innovazione in impresa: la funzione ricerca e sviluppo, Milano, Giuffrè.
- DELLA BELLA C. (2002), Value-value companies nel settore del lusso, Milano, Egea.
- DEMARTINI P. (2002), Superare le asimmetrie informative fra PMI e operatori del Private Equity, Economia e Management, n. 2, marzo-aprile.
- DIXON J. R. – NANNI A. J. - VOLLMANN T. E. (1990), The new performance challenge. Measuring operations for world-class competition, New York, Business One Irwin.
- DONNA G. (1992), L'impresa competitiva, un approccio sistematico, Milano, Giuffrè.
- ECCLES R. G. – HERZ H. – KEEGAN E. M. – PHILLIPS M. H., 2001, The ValueReporting<sup>TM</sup> Revolution. Moving beyond the Earnings Game, New York, Wiley & Sons.
- EUROPEAN COMMISSION (2001), Statistics on Innovation in Europe. Data 1999-1997, Bruxelles, EUROSTAT, disponibile su <<http://europa.eu.int/comm/eurostat/>>.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1974), SFAS 2, Accounting for Research and Development Costs.
- GILARDONI A. (1984), Le politiche tecnologiche delle imprese industriali, Milano, Giuffrè.
- GILARDONI A. (1998), Tecnologia, Innovazione e Crescita Aziendale, Milano, Egea.
- GIUNTA F. – BONACCHI M. (2002), Il controllo dei costi di campionario nelle aziende del settore tessile-abbigliamento, in "Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", n. 7/8.
- GIUNTA F. – GORI S. (2002), (a cura di), Il valore delle idee. Il campionario delle aziende tessili tra Ricerca & Sviluppo e Marketing, Prato, La Spola, disponibile su <[www.giuntaonline.net](http://www.giuntaonline.net)>.
- GIUNTA F. (1988), La funzione ricerca e sviluppo: aspetti di pianificazione, Padova, Cedam.
- GUATRI L. – BINI M. (2002), I moltiplicatori nella valutazione delle Aziende. Principi e linee guida professionali, Milano Egea.
- GUATRI L. – ECCLES R. G. (2000), Informazione e valore: il caso italiano, Milano, EGEA.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (1998), IAS 38, Intangible Assets.
- KAPLAN R. S. – NORTON D. (1996), The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Harvard Business School Press, Boston; (trad. it. a cura di BUBBIO A. (2000), Balanced Scorecard: Tradurre la strategia in azione, ISEDI, Torino).
- KAPLAN R. S. – ATKINSON A. A., Advance Management Accounting, Gli strumenti del controllo di gestione, edizione italiana a cura di Bianchi C. – Bubbio A. 2002, Torino, ISEDI.
- KLEINKNECHT A. (1987), Measuring R&D in small firms: How much we are missing?, "The journal of industrial economics", Vol. XXXVI, december.
- KLEINKNECHT A. (1991), More evidence on the undercounting of small firm R&D, "Research policy", n. 20.
- LEV B. (2001), Intangibles Management, Measurement and Reporting, Washington, Brookings Institution Press.
- LYNCH R. L. – CROSS K. F. (1992), Migliorare la performance aziendale, Milano, Franco Angeli.
- MANNI F. (1994), I costi di ricerca e sviluppo nel bilancio di esercizio, Padova, Cedam.
- MERCATI L. (1999), I costi di campionario nei bilanci delle aziende di produzione di abbigliamento, in: "Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", n. 3-4.
- MIOLI VITALI P., Strumenti per l'analisi dei costi, Vol. II, Torino, Giappichelli.
- PETRONI G (1993), a cura di, Gli investimenti in ricerca e sviluppo: gli effetti della ricerca industriale nella dinamica dell'impresa, Padova, Cedam.
- PICOLLI A. – GIUSSANI A. (2002), Principi contabili internazionali 2001, Milano, Il Sole 24 Ore.
- PUDDU L. (1980), La ricerca e sviluppo nel sistema d'impresa, Milano, Giuffrè.

- PUGNO M. – SANTARELLI E (1986), La controversia tecnology push/demand pull. Una riconsiderazione, in “Economia e politica Industriale”, n. 50.
- QUADRI CURZIO A. – FORTIS M. – GALLI G. (a cura di) (2002), La competitività dell’Italia. Scienza, ricerca, innovazione, Vol. I, Milano, Il Sole 24 Ore.
- QUAGLI A. (1991), L’activity based costing quale metodo di calcolo dei costi di produzione: principi ispiratori e caratteristiche operative, in “Rivista dei Dottori Commercialisti”, n. 4.
- QUINN B. J. (1960), How to evaluate research output, in “Harvard Business Review”, march-april.
- RIVA P. (2001), Informazioni non finanziarie nel sistema di bilancio. Comunicare le misure di performance, Milano, Egea.
- TERZANI S. (1996), Le comparazioni di bilancio, Padova, Cedam.
- TERZANI S. (1999), Lineamenti di pianificazione e controllo, Padova, Cedam.
- TERZANI S. (2002), Il sistema dei bilanci, Milano, Franco Angeli.
- TOSCANO G. (a cura di) (1991), Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (activity-based costing), Unicopli.
- TRAVAGLINI C. (1997), Il controllo di gestione nel settore dell’abbigliamento, in “Amministrazione e Finanza”, n. 13.
- URBAN G. L. – HAUSER J.R. (1997), Design e Marketing dei nuovi Prodotti, Torino, ISEDI.

## Note

- 1 Il presente lavoro, pur essendo frutto di una comune attività di ricerca, è da attribuirsi come segue: F. Giunta paragrafi 4 e 6; M. Bonacchi paragrafi 1, 2, 3 e 5. Gli Autori desiderano formulare un particolare ringraziamento a Silvano Gori, già presidente della Camera di Commercio di Prato, per aver promosso e costantemente sostenuto la ricerca da cui ha preso spunto il presente lavoro.
- 2 Si veda in proposito: european commission (2001:125), Table 5.7, disponibile su <<http://europa.eu.int/comm/eurostat/>>; Quadrio Curzio – Fortis – Galli (2002).
- 3 Si veda in proposito: european commission (2001:49), Table 2.3.3, disponibile su <http://europa.eu.int/comm/eurostat/>.
- 4 Sul punto: Commissione delle comunità europee (2002). I risultati dello scorebord sono stati efficacemente sintetizzati su [http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/pdf/table\\_b.pdf](http://trendchart.cordis.lu/Scoreboard2002/pdf/table_b.pdf).
- 5 Le determinanti dell'innovazione sono da tempo terreno di scontro fra gli studiosi. Alcuni sono convinti assertori del «technological push». Essi cioè ritengono che il cambiamento tecnologico tragga origine essenzialmente da scoperte scientifiche e tecniche. Solo in questi casi, infatti, l'innovazione sarebbe in grado di incidere profondamente sulla capacità di sopravvivenza e sviluppo delle imprese. Altri, per contro, sostengono la tesi del «demand pull», affermando che sono i bisogni espressi dalla domanda lo stimolo principale a cercare nuove soluzioni tecnologiche. A sostegno di quest'ultima tesi si riportano i risultati di indagini empiriche le quali dimostrerebbero che le innovazioni originate dal mercato sono quelle che di fatto vengono più frequentemente coronate dal successo. Una tale contrapposizione, pur essendo indubbiamente utile per inquadrare il problema, appare per molti versi sterile. Indubbiamente nuovi bisogni determinano l'evoluzione tecnologica dei processi/prodotti, ma è pur vero che quest'ultima apre nuove opportunità di soddisfare esigenze latenti nel mercato e non ancora chiaramente espresse. Non sembra dunque corretto ricercare una «causa prima» dell'innovazione in quanto essa è costituita da una sintesi inestricabile tra un'opportunità di mercato ed un'opportunità tecnologica. Sul punto si veda: Gilardoni (1984), Gilardoni (1997); Petroni (1993); Pugno – Santarelli (1986); Giunta (1988).
- 6 Si veda, in proposito: Commissione delle comunità europee, Quadro di valutazione dell'innovazione 2001, pag. 43, disponibile su <[http://www.cordis.lu/innovation-smes/scoreboard/scoreboard\\_2001.htm](http://www.cordis.lu/innovation-smes/scoreboard/scoreboard_2001.htm)>.
- 7 Sulle attività alla base dello sviluppo di nuovi prodotti si veda: Urban – Hauser (1997).
- 8 Sul punto si veda: Centro Studi Confindustria (2001); Kleinknecht (1987); Kleinknecht (1991).
- 9 Sul punto si veda: Centro Studi Confindustria (2001).
- 10 Sull'insufficienza del modello contabile per misurare compiutamente l'output delle attività di R&S si veda: Clément M. P. in Petroni (1993:140-144)
- 11 Sulle relazioni che si instaurano fra le aziende operanti all'interno di un distretto industriale si vedano i recenti lavori di: Becattini – Bellandi– Dei Ottati (2001); Becattini – Bellandi– Dei Ottati – Sforzi (2003).
- 12 Le fasi e le operazioni che le caratterizzano sono state messe a fuoco attraverso una ricerca empirica che ha interessato un gruppo di lanifici operanti nel distretto tessile di Prato. Per maggiori dettagli sulla metodologia di ricerca e sui risultati si rinvia a: Giunta - Gori (2002).
- 13 A tale proposito Kaplan e Norton sottolineano come: «Alcune formulazioni della catena del valore di una unità di business considerano il fattore ricerca e sviluppo come un processo di supporto, e non un elemento primario del processo di valutazione....Tuttavia, lavorando a stretto contatto con le aziende, ci siamo resi conto che l'innovazione era un processo interno essenziale», Kaplan – Norton (1996:97). È aderendo a questa chiave di lettura che altri autori propongono la R&S fra le attività primarie. In proposito si veda: Donna (1992). Si noti come nel processo di produzione vi siano sia le attività di produzione vera e propria sia la gestione dei terzisti. La prevalenza dell'uno o dell'altro aspetto dipende dal modello di business del lanificio.
- 14 Sull'interazione fra la funzione di R&S e le altre funzioni aziendali si veda: Buratti (2000:99-125); Gilardoni (1998:142-158).
- 15 Una completa analisi di tutte le fasi del processo di campionario e delle relative modalità di loro contabilizzazione è descritta in: Giunta – Gori (2002).
- 16 Il tema della rilevazione in bilancio dei costi di campionario nelle aziende del settore abbigliamento è trattato anche in: Mercati (1999).
- 17 Sulle problematiche relative all'iscrizione dei costi di R&S nel bilancio di esercizio si veda: De Vecchi (1979); Manni (1994).
- 18 Trattandosi di oneri pluriennali, i riferimenti normativi e di prassi contabile sono gli stessi proposti nella Tavola 5 per la rilevazione di alcune attività di marketing del processo di campionario, come le

attività di preparazione e promozione del campionario; diverso, tuttavia, è il risultato finale che ne può scaturire poiché diverso è l’orientamento della prassi contabile nei confronti dei costi di ricerca e sviluppo rispetto ad altre tipologie di oneri pluriennali.

19 La definizione di immobilizzazione immateriale viene fornita dal Codice Civile e integrata dalla prassi contabile.

Secondo il Codice Civile, art. 2424 bis I comma:

«Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni».

Secondo il documento 24 emesso dal CNDCeR:

«Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite immateriali. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell’impresa o mediante l’acquisizione diretta dall’esterno o mediante la produzione all’interno dell’impresa stessa.

Nella più ampia accezione di immobilizzazioni immateriali rientrano anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all’acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell’esercizio in cui sono sostenuti.

Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione «oneri (costi) pluriennali».

Conseguentemente le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- i costi pluriennali che non si concretizzano nell’acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, ecc.)»
- ...

Secondo il principio internazionale numero 38, paragrafo 7:

«un’attività immateriale è una attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o fornitura di beni e servizi, per l’affitto a terzi, o per fini amministrativi» (Traduzione tratta da: Picolli – Giussani, 2001).

20 A questo punto è interessante ricordare la definizione di Ricerca e di Sviluppo fornita dai principi contabili statunitensi. Lo SFAS 2 emesso dal Financial Accounting Standard Board (FASB) afferma infatti che:

- «research is planned search or critical investigation aimed at discovery of new knowledge with the hope that such knowledge will be useful in developing a new product or service (...) or a new process or technique (...) or in bringing about a significant improvement to an existing product or product or process»;
- «development is the application of research findings or other knowledge into a plan or design for a new product or process or for a significant improvement to an existing product or process whether intended for sale or use. It includes the conceptual formulation, design, and testing of product alternatives, construction of prototypes, and operations of pilot plants. It does not include routine or periodic alterations to existing products, production lines, manufacturing processes, and other ongoing operations, even though those alterations may represent improvements, and it does not include market research or market-testing activities».

21 Si veda in proposito CNDCeR, Documento 24, nota 18: «Si ritiene, comunque, che il legislatore abbia utilizzato l’accezione ricerca e sviluppo con ciò volendosi riferire ai costi relativi alla ricerca applicata, che, come si è detto, sovente, non sono scindibili dai costi di sviluppo».

22 Cfr. CNDCeR, Documento n. 24.

23 Un esempio concreto di tali schede è formalizzato in Giunta – Gori (2002:53-57).

24 Cfr. IAS 38 paragrafi 13 - 16.

25 Cfr. CNDCeR, Documento n. 24.

26 Indubbiamente, il frutto di queste fasi del processo è rappresentato da metture di tessuto, ossia ha una evidente materialità. A tale proposito, però, è utile ricordare che, relativamente al requisito dell’assenza di consistenza fisica di un bene immateriale, la prassi internazionale cita come esempio il prototipo, il quale, sebbene possegga una materialità fisica, deve essere considerato immateriale in quanto «la componente fisica è secondaria rispetto alla sua componente immateriale, che è la conoscenza in esso contenuta» (Cfr. IAS 38 paragrafo 4).

27 Il legislatore non chiarisce se, una volta accertata la presenza delle condizioni di capitalizzazione delle spese di R&S, questa sia una facoltà od un obbligo. Le posizioni in proposito espresse dalla dottrina sono contrastanti.

Chi propende per una mera facoltà fa leva sull’interpretazione letterale del termine «possono» utilizzato dal legislatore e sulla rilevante aleatorietà delle condizioni sottostanti alla capitalizzazione. In questo senso, si veda: CNDCeR, Documento n. 24, par. A.III; Capaldo (1998); Colucci –

Riccomagno (2002). Chi, invece, ravvisa un obbligo nelle parole del legislatore ritiene che il termine «possono» non voglia esprimere una mera facoltà, ma sia da riferirsi alla necessità di accertare la presenza delle condizioni di capitalizzabilità, mancando le quali la patrimonializzazione degli oneri non è consentita, ma in presenza delle quali è necessaria. Il termine «possono», dunque, non è nient'altro che un forte richiamo alla cautela, comportamento doveroso tenuto conto della delicatezza dei valori in gioco. Diversamente, si sostiene, che la discrezionalità degli amministratori potrebbe prestarsi a manipolazioni dei risultati di bilancio, nonché dare luogo a violazioni del fondamentale principio della competenza economica. In questo senso, si veda: Bocchini (1995); Colombo (1994). In qualche misura orientati verso l'obbligo, sia pur in presenza di fenomeni di rilievo, si veda anche: Caramel (1996); Catturi (1999).

Partendo dalla considerazione che: «la giusta prudenza richiamata dalla totalità dei commentatori non deve divenire giustificazione valida per poter non capitalizzare oneri ad utilità pluriennale» Adamo propone un'acuta lettura della questione alla luce dell'interpretazione proprio del principio della prudenza, giungendo alla conclusione che la capitalizzazione degli oneri pluriennali, quando ne ricorrono le condizioni debitamente e prudentemente accertate, è obbligatoria per non distorcere la rappresentazione veritiera e corretta delle situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'impresa, ossia per non violare la clausola generale sovraordinata alla costruzione dell'intero bilancio. Cfr. Adamo (2000).

In questa direzione pare orientata anche la giurisprudenza. Si vedano, fra le altre, le sentenze: Cassazione, sezione I civile, n. 7398 dell'8 agosto 1997; Corte d'Appello di Milano, 15 luglio 1997; Tribunale di Milano, 27 luglio 1987.

28 In realtà questa non è la sola cautela che il legislatore pone per la capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo. Come i costi di impianto e ampliamento e di pubblicità, infatti, l'ammortamento deve essere esaurito entro un periodo massimo di cinque anni e, fino a che questo non è stato completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati. Inoltre, per le società non quotate, la capitalizzazione richiede il consenso del collegio sindacale (cfr. art. 2426 I comma punto 5, cod. civ.). L'intervento del collegio non può riguardare aspetti tecnologici del progetto, piuttosto deve riguardare aspetti economico-contabili. Si tratta, in sostanza, di verificare la presenza delle condizioni di capitalizzabilità indicate nel testo. L'intervento del collegio sindacale è decisivo al punto che la mancanza del parere favorevole rende impossibile agli amministratori presentare nel progetto di bilancio il costo patrimonializzato. Si veda sul punto: Caratozzolo (1998:414); Colombo (1994:398).

29 Si veda in proposito CNDCeR, documento n. 16. A tal fine si veda anche lo IAS 38 paragrafo 88, laddove si afferma: «Il metodo di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con cui i benefici economici dell'attività sono impiegati dall'impresa. Se tali modalità non possono essere determinate attendibilmente, deve essere utilizzato il metodo a quote constanti», (traduzione tratta da Piccoli – Giussani (2001).

30 Si vedano in proposito i documenti n. 16 e 24 emessi dal CNDCeR. Il documento n. 38 emesso dallo IASC ribadisce al paragrafo 79 che: «Il processo di ammortamento deve avere inizio nel momento in cui l'attività è disponibile per l'uso».

31 Si veda in proposito anche lo IAS 38 paragrafo 54.

32 Cfr. IAS 38 paragrafo 55.

33 Su tale logica si vedano: Atkinson – Bunker – Kaplan – Yung (1998); Collini (2001); Kaplan – Atkinson (2002), Bubbio (1993); Miolo Vitali (1997); Quagli (1991); Terzani S. (1999); Toscano (1991). Per una applicazione di tale logica al settore tessile si veda: Bubbio – Rubello – Solbiati (2002).

34 Lo IAS 38 stabilisce che il bilancio di esercizio deve fornire le seguenti informazioni:

- vita utile o percentuale annua di ammortamento;
- metodo di ammortamento impiegato;
- costo storico e fondo ammortamento all'inizio e alla fine del periodo;
- la voce di conto economico in cui viene classificato l'ammortamento degli intangible assets;
- riconciliazione del costo storico all'inizio e alla fine del periodo, comprensiva di:
  - incrementi dell'esercizio, con separata indicazione degli incrementi dovuti a immobilizzazioni generate internamente e degli incrementi dovuti a business combinations;
  - decrementi dell'esercizio;
  - incrementi e decrementi derivanti da rivalutazioni e svalutazioni;
  - ammortamento dell'esercizio;
  - eventuali differenze di cambio;
  - altre variazioni del costo storico durante il periodo.

35 Cfr. CNDCeR, Documento n. 24.

- 36 A tale proposito è importante ricordare che la facoltà di non capitalizzazione non autorizza un esercizio ingiustificato del postulato della prudenza. Si veda anche la nota 27.
- 37 Si veda in proposito l'art. 2426 c.c., I comma punto 5: «I costi di impianto ed ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni...»
- 38 Cfr. art 2426 I comma p.to 5.
- 39 Per un'analisi delle dimensioni rilevanti del patrimonio intangibile si veda: Corno (1996).
- 40 Sull'identificazione del patrimonio stilistico come parte del knowledge capital e sul ruolo che riveste nella creazione di valore si veda: Della Bella (2002).
- 41 Sull'importanza di affiancare all'informazione economico finanziaria anche quella di tipo descrittivo-qualitativa ai fini di un miglioramento delle valutazioni aziendali eseguite attraverso i multipli si veda, fra gli altri, anche il recente lavoro di Guatri – Bini (2002:138-146)
- 42 Per un'approfondimento sugli strumenti di management che consentono di compiere le analisi in questione si veda: Dixon – Nanni – Vollmann (1990), Kaplan – Norton (1996); Lynch – Cross (1992). Per un'applicazione di tali logiche allo sviluppo di nuovi prodotti si veda: Curtis – Ellis (1997).
- 43 Per un'analisi delle metodologie di valutazione dell'output della ricerca industriale si veda: Gilardoni (1998:166-181); Petroni (22-36); Quinn (1960).
- 44 Sul controllo dei costi di ricerca e sviluppo si veda: Bernardi (1980); De Vecchi (1979); Puddu (1980); con particolare riferimento, invece, al tessile abbigliamento si veda: Travaglini (1997); Giunta – Bonacchi (2002).
- 45 Per un approfondimento sui processi di R&S letti come sistemi di apprendimento si veda: Carlsson – Keane – Martin in Decastri (1984).
- 46 Sulla dimensione economico finanziaria nella valutazione delle attività di R&S si veda anche il contributo di Drews D. J. in Petroni (1993: 92-109).
- 47 La logica di calcolo dei costi di R&S è quella esposta nel paragrafo 4.3.
- 48 Cfr. AIAF (2002); Bergamini – Zambon (2002).
- 49 Cfr. IAS 38 paragrafi 7-17.
- 50 Per un'evidenza empirica sulla rilevanza delle informazioni prospettive per gli investitori nel capitale di rischio si veda: Demartini (2002).
- 51 Sull'opportunità di arricchire l'informazione sugli intangibili con dati prospettici si veda: AIAF (2002); Bergamini – Zambon (2002).
- 52 Per un approfondimento su logiche e strumenti di comparazione delle informazioni aziendali nel tempo e nello spazio si veda: Terzani (1996).
- 53 Sull'importanza del bilancio come strumento di comunicazione si veda: Terzani (2002:7-25).
- 54 Si veda Guatri – Eccles (2000:18). Anche a livello mondiale la recente ricerca di PricewaterhouseCooper conferma l'importanza delle misure di performance riconducibili all'intangibile (cfr. Eccles – Herz – Keegan – Phillips, 2001).
- 55 Queste istanze informative non sono rimaste inascoltate dalla prassi contabile. Particolare attenzione è stata dedicata alle informazioni non finanziarie in materia di bilancio soprattutto dagli standard setter d'oltreoceano. In particolare l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ha istituito, sin dal 1991, uno speciale comitato (Jenkin's Committee). Il progetto del AICPA ha portato alla seguente pubblicazione: «AICPA, Improving business reporting. A customer focus», New York, 1994. Noto come Jenkin's Committee report, il documento è disponibile sul sito del AICPA all'indirizzo: <<http://www.aicpa.org/members/div/acctstd/ibr/links.htm>>. Più tardi, sulla base dell'esperienza dell'AICPA, lo stesso Financial Accounting Standard Board (FASB) ha attivato un progetto di ricerca (Business Reporting Research Project) i cui risultati sono stati di recente pubblicati nel documento «Improving business reporting: insights into enhancing voluntary disclosures». Il documento del FASB è disponibile nel sito: <<http://www.fasb.org/brrp/brrp2.shtml>>.
- Per un'approfondita analisi sulle informazioni non finanziarie nel bilancio d'esercizio si veda: Riva (2001).
- 56 Ricordiamo che la circolare Agenzia delle Entrate 17/10/2001 n. 90/E, a commento delle disposizioni introdotte dalla legge 18/10/2001 n. 383 sulla determinazione del reddito d'impresa reinvestito (c.d. Tremonti – bis), ha chiarito che «costituiscono oggetto di agevolazione non tutte le immobilizzazioni immateriali, come individuate dall'art. 2424 del codice civile, ma soltanto quelle che danno luogo a beni immateriali in sé precisamente identificabili, che conservano una propria individualità, essendo rappresentati da diritti suscettibili di tutela giuridica che conferiscono all'imprenditore la potestà di sfruttare determinati benefici futuri». Risultano, pertanto, esclusi dal campo di applicazione dell'agevolazione in commento i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità.

57 Si veda in proposito l'art. 2 del disegno di legge contenente «Misure per favorire l'iniziativa privata e lo sviluppo della concorrenza» («Ddl concorrenza», collegato alla Finanziaria 2002), approvato il 27 novembre 2002, di cui riportiamo uno stralcio:

«Gli interventi del fondo hanno per oggetto programmi di imprese destinati a introdurre rilevanti avanzamenti tecnologici finalizzati a nuovi prodotti o processi produttivi o al miglioramento di prodotti o processi produttivi già esistenti, oppure rilevanti innovazioni di contenuto stilistico e qualitativo del prodotto. Tali programmi riguardano le attività di progettazione, sperimentazione, sviluppo, preindustrializzazione e i processi realizzativi di campionatura innovativa, unitariamente considerati [...] Al fine di sostenere programmi di sviluppo e di innovazione nelle piccole e medie imprese dei settori tessile, dell'abbigliamento e calzaturiero specificamente diretti alla ideazione di nuove collezioni di prodotti, il Fondo di cui all'articolo 14 della legge 17 febbraio 1982, n. 46, e successive modificazioni, è incrementato di 2 milioni di euro per 2002».

58 A questo proposito:

- 1) la Circolare 10 luglio 1998 del Ministero dell'Industria protocollo 900290, volta a regolamentare l'attuazione delle misure per il sostegno dell'innovazione di cui all'art. 13 della Legge 140/97, richiede, al paragrafo 2.7, che la relazione sulla gestione debba «contenere, a pena di improcedibilità, gli elementi che [...] evidenziano la natura dei costi e la loro imputazione alle attività agevolabili e la descrizione della finalità delle stesse».
- 2) il decreto 16 gennaio 2001 del Ministero delle attività produttive, volto a delineare le direttive per la concessione delle agevolazioni del fondo speciale rotativo per l'innovazione tecnologica di cui all'articolo 14 della legge 17 febbraio 1982, n. 46, richiede, all'articolo 14 III comma, che: «Le imprese devono documentare l'attuazione del programma nella relazione di bilancio relativa a ciascuno degli esercizi immediatamente successivi a quello in cui hanno luogo le singole erogazioni delle agevolazioni».

59 Kaplan – Norton (1996:97).

60 Su questo tema si veda: Eccles – Herz - Keegan – Phillips (2001); Guatri – Eccles (2000); Guatri – Bini (2002); Lev (2001).