

Corso teorico – pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

I costi di start-up: problematiche operative e aspetti contabili

Quadro di riferimento

I **costi di start-up** sono i costi sostenuti dalle imprese di nuova costituzione o esistenti, per avviare nuovi rami d'azienda, nuovi processi produttivi e/o nuove sedi o filiali industriali e commerciali. La traduzione letterale di costi di start-up è quella costi **pre-operativi**. Proprio a causa della finalità di questi costi, appare corretto, indipendentemente dalla natura degli stessi e in considerazione del protrarsi nel tempo della loro utilità, **procedere alla loro capitalizzazione** e al **loro successivo ammortamento**, sebbene non si possa prescindere, anche in considerazione della fase aziendale, da un'attenta analisi volta a classificare correttamente le spese di start-up, per evitare che possa realizzarsi un annacquamento del capitale.

Aspetti generali della dei costi di start-up

Per le imprese di nuova costituzione si pone il problema di riconoscere quali costi hanno natura pluriennale e quali costi, anche nella fase pre-operativa, hanno natura di costi d'esercizio. Relativamente ai costi che hanno natura pluriennale, il differimento va effettuato fino alla generazione dei primi ricavi. A tal riguardo, appare inequivocabile, da un punto di vista fiscale, il contenuto dell'art. 108, co. 4 del T.U.I.R. che stabilisce che le spese relative a più esercizi, comprese le spese d'impianto, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono stati conseguiti i primi ricavi.

Il principio contabile OIC 24, definisce i costi relativi alle imprese di nuova costituzione «costi di avviamento di una nuova impresa o di una nuova attività». Il principio contabile associa questi costi a quelli sostenuti da un'impresa di nuova costituzione o da un'impresa preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per un'impresa che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo. I principi contabili naziona-

Il commercialista telematico

li permettono la capitalizzazione di questi costi tra le attività immateriali, solo nel rispetto delle seguenti condizioni:

- ✚ i costi si riferiscono al periodo precedente l'avvio dell'attività;
- ✚ rientra nella prassi consolidata del settore di riferimento, il differimento di questi costi;
- ✚ il principio della ripartibilità temporale dei costi risulti rispettato.

I costi capitalizzati devono essere ammortizzati, secondo quanto stabilito dal principio contabile OIC n. 24 *per un periodo ragionevolmente breve, a partire dalla data in cui la nuova azienda, il nuovo ramo d'azienda, il nuovo centro commerciale o il nuovo processo produttivo divengono disponibili per l'uso.*

Dunque, i *costi di start-up*, sono i costi sostenuti, per *gli investimenti finalizzati alla realizzazione di un nuovo processo produttivo, commerciale od organizzativo o all'avvio di un nuovo ramo d'azienda.* Sono quei costi che *hanno come finalità principale l'introduzione ed l'innovazione dei processi aziendali*, pur se non sempre le componenti negative di reddito allocabili in questa classe, *hanno natura di costo differibile.* Si parla di costi pre-operativi anche relativamente *ai costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa (studi, ricerche, eccetera) inclusi quelli di partecipazione a gare che possono essere classificati quali costi pre-operativi.* I costi in argomento, però, includono anche *i costi del personale avviato alla nuova unità organizzativa, i costi relativi alla loro formazione, i costi per l'allacciamento dell'utenze, i costi di pubblicità e promozione della nuova unità organizzativa*¹. In linea generale, quest'ultimi hanno normalmente natura di costi d'esercizio e debbono essere imputati al conto economico dell'esercizio in cui essi vengono sostenuti, in quanto essi rappresentano il costo di attività di natura ricorrente necessarie per lo svolgimento della normale attività commerciale o di procacciamento degli affari dell'impresa. Tuttavia, nel quadro di iniziative di avvio o di ammodernamento di imprese, *secondo il principio contabile n. 23* – relativo ai lavori in corso su ordinazione - , è possibile differire tali costi tra quelli pre-operativi. Il principio stabilisce, che sono *costi pre-operativi quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto, ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione o il processo produttivo*, quali:

- ✚ *i costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto;*

¹ V. Antonelli e R. D'Alessio in Summa Contabile 2007, ed. Il Sole 24 Ore, pag. n. 584 e ss.

- ✚ *i costi di organizzazione e di avvio della produzione per lavorazioni in stabilimento;*
- ✚ *i costi di impianto e di organizzazione del cantiere, cioè quelli di approntamento delle installazioni di cantiere, di trasporto in sito del macchinario, di allacciamento, eccetera.*

PRINCIPIO OIC N. 24

COSTI PER L'ACQUISIZIONE DI COMMESSE E RELATIVI COSTI PRE-OPERATIVI

I **costi pre-operativi** sono quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto, ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione o il processo produttivo, quali:

- ✚ i costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto;
- ✚ i costi di organizzazione e di avvio della produzione per lavorazioni in stabilimento);
- ✚ i costi di impianto e di organizzazione del cantiere, cioè quelli di approntamento delle installazioni di cantiere, di trasporto in sito del macchinario, di allacciamento, eccetera.

Una volta classificati nella voce di bilancio B I 7) dell'Attivo patrimoniale, vanno ammortizzati in ragione di 1/5 l'anno. Il principio contabile continua affermando che se *l'impresa adotta il criterio della commessa completata, i costi pre-operativi sono rilevati tra le rimanenze dei lavori in corso su ordinazione con gli stessi criteri con cui si rilevano i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere.* Se, invece, *l'impresa adotta il criterio della percentuale di completamento per valutare la commessa, i costi pre-operativi sono differiti quando sostenuti ed ammortizzati in*

relazione all'avanzamento dei lavori determinato con le modalità specifiche previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

Per assimilazione ai costi d'impianto ed ampliamento, nel caso in cui si ravvisino gli *elementi di capitalizzabilità e quindi di recuperabilità frazionata dei costi in argomento*, appare necessario che il Collegio sindacale, se presente, ai sensi dell'art. 2426, co. 1 n. 5) del codice civile, si esprima autorizzando la capitalizzazione, al fine *di evitare l'adozione di comportamenti che possano tradursi in operazioni di annacquamento del capitale.*

Il commercialista telematico

Tabella riassuntiva dei costi di start-up²

Classi di costo	Capitalizzabili	Da spendere (*)
• Costi organizzativi		X
• Ricerche in nuove aree o campi di conoscenza		X
• Conversione dei risultati della ricerca nell'idea di un nuovo prodotto		X
• Ricerca del mercato potenziale per il nuovo prodotto		X
• Progetto del nuovo prodotto	(1)X	
• Lavoro, materiali e costi indiretti per la produzione dei prototipi	(1)X	
• Costi del personale operativo che avvia la nuova attività	X	
• Costi di assunzione del nuovo personale	X	
• Costi di addestramento del nuovo personale	(3)X	
• Selezione e addestramento del personale addetto alla produzione o vendita del nuovo prodotto		X
• Sviluppo di procedure operative		X
• Ricerca di fonti di approvvigionamento affidabili		X
• Prove di produzione e realizzazione di pre-serie		X
• Pubblicità di lancio	(2)X	

(*) I costi pre-operativi, specialmente quelli non correlati ad attività materiali, generalmente si spendono nel conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti, per il principio della prudenza. Spendere tali costi è preferibile, in quanto: i benefici futuri sono raramente certi o misurabili, i costi come attività immateriali non sono separatamente trasferibili e il periodo futuro sul quale i costi differiti possono essere ripartiti è generalmente arbitrario.

(1) Tale costo è capitalizzabile se sussistono le seguenti condizioni:
(a) il prodotto o processo è chiaramente definito ed i costi sono separatamente identificati e misurati attendibilmente;
(b) la fattibilità tecnica del prodotto o del processo può essere dimostrata;
(c) l'impresa intende produrre e vendere o utilizzare il prodotto o processo;
(d) possono essere dimostrati:
- l'esistenza di un mercato per il prodotto o il processo;
- l'utilità per l'impresa, se il prodotto o il processo sarà utilizzato internamente;
(e) esistono adeguate risorse (o ne può essere dimostrata la disponibilità) per completare il progetto e vendere o utilizzare il prodotto o il processo.

(2) I costi per la pubblicità di lancio di un nuovo prodotto o di una nuova linea possono essere capitalizzati qualora esistano benefici futuri collegati a tale investimento; è comunque necessario che tali costi abbiano utilità pluriennale.

(3) Capitalizzabili solo quando sono strettamente connessi all'avvio di un'attività o di una nuova impresa.

Come evidenzia la tabella precedente, esistono diversi costi pre-operativi che un'impresa di nuova costituzione sostiene prima di diventare operativa. Alcuni di questi costi possono essere capitalizzati, altri invece devono essere spesi nell'esercizio nel quale sono sostenuti. La regola generale consente la capitalizzazione tra le immobi-

² Memento Pratico Contabile, ed. IPSOA – FRANCIS LEFEBVRE S.r.l. – Banca Dati M4, par. 3067.

Il commercialista telematico

lizzazioni immateriali solo se i costi sono correlabili ai futuri ricavi attesi.

Le scritture contabili relative ai costi di start-up

1) rilevazione di costi di start-up per 100.000 Euro + IVA non capitalizzabili :

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Costi di start-up	CE - B 7)	100.000,00	
IVA ns/credito	A - C II 4-bis)	20.000,00	
Debiti verso fornitori	P - D 7)		120.000,00

2) rilevazione di costi di start-up per 100.000 Euro + IVA capitalizzabili:

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Costi di start-up ammortizzabili	A - B I 7)	10.000,00	
IVA ns/credito	A - C II 4-bis)	2.000,00	
Debiti verso fornitori	P - D 7)		120.000,00

Matera, 21/01/2008

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2007 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.