

ASPECTOS NORMATIVOS DE LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

Por

PILAR GARZÓN MARÍN

Profesora de la Escuela U. de CC. Empresariales de Plasencia

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LA ACTIVIDAD EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.- 3. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC) Y LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.- 4. RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) DE 21 DE ENERO DE 1992 POR LA QUE SE DICTAN NORMAS DE VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL.- 5. PRINCIPIOS CONTABLES DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) EN RELACIÓN CON LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.- 6. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene como objetivo analizar el proceso normativo español de la actividad en investigación y desarrollo que llevan a cabo las empresas, teniendo en cuenta la normativa al respecto recogida en el Plan General de Contabilidad (P.G.C.), la resolución del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial y los principios contables sobre el inmovilizado inmaterial y gastos amortizables recogidos en el documento 3 de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas).

2. LA ACTIVIDAD EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

El P.G.C. define en su parte tercera¹ la investigación como la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico. Y el desarrollo como la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

Las empresas realizan una serie de trabajos con la finalidad de aumentar sus conocimientos en los campos científico y técnico, así como para encontrar nuevas aplicaciones que les permitan poder intervenir en un mercado competitivo. Por lo tanto los gastos relacionados con este tipo de actividades llegan a alcanzar gran importancia para la empresa surgiendo así la necesidad de conocer los pronunciamientos contables al respecto.

Por otro lado las empresas son conscientes de la incertidumbre que representa la actividad de investigación y desarrollo ya que en ocasiones pueden producir una corriente de ingresos futuro pero no siempre se llega a la consecución de resultados favorables de tal modo que para la empresa puede suponer también importantes gastos.

¹ Definiciones y relaciones contables.

3. EL P.G.C. Y GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

En la quinta parte² del Plan General de Contabilidad, la norma 5^a (normas particulares para inmovilizado inmaterial) establece lo siguiente:

Los gastos de investigación y desarrollo se considerarán como gastos del ejercicio en que se realicen, no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones:

-Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

-Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación y Desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que concluya el proyecto de Investigación o Desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

De lo que antecede se deduce que el P.G.C. considera los gastos de investigación y desarrollo de la cuenta 210 como inmovilizado inmaterial³, una vez que se cumplan los requisitos establecidos en la norma 5^a de valoración.

Por lo tanto los citados gastos en principio se registrarán como cargos en las correspondientes cuentas del grupo 6, cuando la investigación la realiza la propia empresa o en la cuenta también del grupo 6 Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio, en el caso de que la investigación se haya encargado a otras empresas.

Es decir en estos momentos estamos aplicando el principio de prudencia valorativa que nos indica que debemos cargar a gastos del ejercicio los de investigación y desarrollo mientras no concurren las circunstancias citadas con anterioridad. En caso de que no se cumplieran las condiciones que establece la norma de valoración para poder activar los gastos de investigación y desarrollo, no deberemos realizar ningún proceso contable más ya que hemos registrado en

² Normas de valoración.

³ Son elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica. (Tercera parte del P.G.C. sobre definiciones y relaciones contables).

el grupo 6 los mencionados gastos que en el proceso de regularización pasarán a formar parte de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Pero en el caso que se reúnan los requisitos especificados en la norma 5ª, activaremos los gastos incluyéndolos en la cuenta del inmovilizado inmaterial (210) Gastos de investigación y desarrollo; en estos momentos lo que realmente tenemos es un inmovilizado inmaterial, es decir un derecho susceptible de valoración económica. Para realizar contablemente el proceso de activación hemos utilizado la cuenta del grupo 7, (731) Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial y de este modo se neutraliza el gasto registrado en el grupo 6.

Una vez activados los mencionados gastos, será el principio de correlación de ingresos y gastos el que prevalece sobre el de prudencia, ya que se consigue una adecuada correlación entre la corriente de ingresos futuros y los gastos necesarios para producirla, de modo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

El plazo establecido para realizar dicha amortización será el más breve posible y siempre dentro del periodo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado. En este sentido se establece además en el artículo 194 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas la prohibición de distribuir beneficios hasta que esta cuenta haya sido amortizada por completo, salvo que existan reservas de libre disposición por un importe equivalente.

4. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 21 DE ENERO DE 1992 POR LA QUE SE DICTAN NORMAS DE VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con objeto de desarrollar las normas de valoración contenidas en el P.G.C., en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba dicho texto, procedió a dictar la Resolución de 30 de julio de 1991, cuyo contenido se refiere a las normas sobre valoración del inmovilizado material.

Con la finalidad de proseguir los desarrollos normativos sobre los criterios de valoración de los distintos elementos patrimoniales, se realiza en la Resolución de 21 de enero de 1992 el desarrollo de aspectos concretos de las normas de valoración contenidas en el P.G.C.

Del contenido de dicha Resolución podemos sacar una serie de conclusiones, entre ellas la consideración de los gastos de investigación y desarrollo como gastos del ejercicio en que se produzcan debido fundamentalmente a la dificultad de delimitación del concepto de gasto de investigación y desarrollo, a la incertidumbre ya nombrada que genera para la empresa la realización de la actividad en investigación y desarrollo y a la necesidad de las empresas de mantener un nivel de innovación que les permita ser competitivas.

La activación de los gastos de investigación y desarrollo será objeto de las limitaciones especificadas en la Resolución⁴ que superan a las establecidas en el P.G.C de modo que se precisa el cumplimiento de todas y cada una de ellas. Se considerarán las condiciones durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto y el importe a activar será el que se produzca a partir del ejercicio en que se cumplan las citadas condiciones.

Los costes de los proyectos encargados a otras empresas se valorarán por el precio de adquisición. Los costes de los proyectos en investigación y desarrollo realizados por la propia empresa se valorarán por su coste de producción⁵.

⁴ Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.

- La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.

- En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la empresa tenga intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

-La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.

-La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

Para los gastos de investigación, la apreciación de la rentabilidad económico-comercial y del éxito técnico de los mismos se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

⁵ El coste de producción, incluirá, en particular los siguientes conceptos:

a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.

b) Costes de materias primas, materiales consumibles y servicios utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.

c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.

d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa, ni los financieros.

Especifica claramente la Resolución del ICAC que los gastos de investigación van a seguir su propio proceso sin que se puedan considerar incluidos en los gastos de desarrollo.

En relación con el tema de las amortizaciones, los gastos de investigación activados se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático a partir del ejercicio en que sean activados y en un periodo máximo de cinco años. Los gastos de desarrollo activados, comenzarán a amortizarse también de modo sistemático en un plazo máximo de cinco años pero a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el periodo en el cual genere ingresos sin sobrepasar la limitación de los cinco años.

Los proyectos de desarrollo que culminen con éxito se imputarán a "Propiedad Industrial", de modo que la misma será amortizada de acuerdo con su naturaleza.

Como se ha expuesto anteriormente los proyectos de desarrollo serán seguidos año tras año, de modo que si no se cumplen las condiciones para que sean considerados como inmovilizado inmaterial se imputará al resultado del ejercicio, como gasto, el saldo no amortizado.

5. PRINCIPIOS CONTABLES DE LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS EN RELACIÓN CON LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

Una vez que hemos expuesto la normativa relacionada con la actividad en investigación y desarrollo del P.G.C y del ICAC, vamos a dar a conocer los pronunciamientos sobre el tema de AECA que es la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

AECA se creó en 1979 por un amplio colectivo de profesionales⁶ con una serie de objetivos entre los que se encuentra el de contribuir a establecer un cuadro normativo en materia contable, para ello se creó una Comisión de estudio dedicada a emitir unos "Principios y normas de contabilidad" que llegaran a tener la condición de generalmente aceptados en España.

La asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, en su documento 3 sobre principios contables del inmovilizado inmaterial y gastos

⁶ Procedentes del ámbito universitario, firmas de auditores, Colegios de Economistas, Ejecutivos financieros, Analistas de Inversiones, etc.

amortizables hace referencia al tema que nos ocupa sobre la contabilización de los gastos de investigación y desarrollo estableciendo una serie de matices en relación con la norma quinta de valoración del P.G.C.

En este sentido cabe señalar en principio que la definición de investigación coincide con la del P.G.C. y la definición de desarrollo figura de forma más amplia como la aplicación de los logros obtenidos en la investigación o de otros conocimientos en planes o proyectos para la producción de materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, antes de comenzar su producción comercial.

Estos criterios no se van a aplicar a:

a) Actividades de investigación y desarrollo efectuadas para terceros mediante contrato.

b) Empresas energéticas y de prospección de yacimientos de petróleo, gas y minerales.

c) Actividades de investigación y desarrollo de las empresas en estado de creación o de nuevas partes de una empresa en funcionamiento.

No tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo los costes en que incurra la empresa para mantener la producción o promover las ventas de productos ya existentes, tales como modificaciones rutinarias o periódicas introducidas en productos, líneas de producción, procesos de fabricación y otras operaciones en marcha ya existentes, así como los costes permanentes o de promoción relacionados con las actividades de investigación de mercados.

No obstante, las actividades de investigación de mercados emprendidas antes de comenzar la producción comercial con vistas a establecer la utilidad de un producto o la existencia de un mercado potencial, son similares a las actividades de desarrollo. En estos casos, los costes relativos a tales operaciones se tratan a veces como gastos de desarrollo.

Los costes de las actividades de investigación y desarrollo se determinan de modo muy similar a como se especifica en la Resolución del ICAC con la diferencia que AECA incluye como costes de investigación y desarrollo los relacionados con la amortización de patentes y licencias y por su parte el ICAC especifica que no se debe imputar a las actividades de investigación y desarrollo los costes de subactividad.

Una vez que establece las consideraciones previas la Asociación especifica que como norma general, los gastos de investigación y de desarrollo deberán llevarse a gastos cuando se produzcan, al igual que el P.G.C.

Aunque, también permite diferir a ejercicios futuros los gastos de desarrollo de un proyecto⁷ (no los de investigación, que considera que deberán llevarse siempre a gastos) cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1.- Que el producto o proceso esté claramente definido y que los costes atribuidos al mismo puedan identificarse separadamente.

2.- Que existan expectativas razonables de la viabilidad técnica del producto o proceso.

3.- Que la empresa esté dispuesta a producir y comercializar o a usar el producto o proceso.

4.- Que exista clara evidencia de que hay un mercado futuro para el producto o proceso o, si se va a utilizar internamente en lugar de venderse, pueda demostrarse su utilidad para la empresa.

5.- Que existan recursos financieros adecuados para completar el proyecto y comercializar el producto, o bien que se pueda esperar razonablemente la obtención de dichos recursos, sin que ello altere el equilibrio financiero de la entidad.

Los condicionantes para la activación, como podemos apreciar superan a los expuestos en el P.G.C, también se especifica que el plazo para decidir la inclusión en el activo o llevar a resultados los gastos de desarrollo de un proyecto en curso no debe superar un año.

El importe de los gastos de desarrollo que sea considerado como gasto amortizable, no debe ser superior al montante que razonablemente pueda suponerse recuperable de los correspondientes ingresos futuros, teniendo en cuenta, que con dichos ingresos han de cubrirse otras cargas tales como los gastos adicionales de desarrollo, los correspondientes costes de producción o los de venta y administración incurridos directamente en la comercialización del producto.

En relación con el tema de la amortización, una vez que se difieren los gastos de desarrollo, la imputación de los mismos a ejercicios futuros se realizará teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Que el período de amortización ha de ser aquel durante el que la empresa estime obtener beneficios del producto o proceso, no rebasando la frontera de los cinco años.

⁷ Esta sería la principal diferencia que se establece entre la normativa del P.G.C. y la de AECA, ya que el Plan General de Contabilidad permite activar tanto los gastos de investigación como los de desarrollo, mientras que AECA sólo permite la activación de los gastos de desarrollo.

b) El método de amortización se escogerá en relación con el ritmo esperado de obtención de beneficios, decreciente si se espera que los beneficios derivados del producto o proceso sean mayores durante los primeros años o lineal si se espera que los resultados no presenten sensibles oscilaciones en el tiempo.

Si durante el periodo de amortización de los citados gastos se pone de manifiesto la insuficiencia de los ingresos futuros para cubrir la recuperación de los gastos de desarrollo diferidos y de los restantes costes relacionados con la producción o comercialización del producto, el saldo no amortizado se cargará a los resultados del periodo corriente. De igual modo, se realizará dicha cancelación cuando dejen de cumplirse las condiciones exigidas para el diferimiento de los gastos.

En la memoria de la empresa deberá informarse al respecto de:

a) El importe total de los gastos de investigación y desarrollo incurridos durante el ejercicio, desglosando el montante cargado a resultados y la parte de los gastos de desarrollo que se hayan diferido y registrado como activo.

b) Los criterios que han determinado la inclusión en el activo y la amortización de los gastos de desarrollo, si es que éstos han sido diferidos.

Adicionalmente se recomienda que la memoria o el informe de gestión incluya un resumen del estado de los proyectos de investigación y desarrollo en curso, mencionando sus datos más significativos.

6. BIBLIOGRAFÍA

Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Resolución de 21 de enero de 1992, (BOICAC núms. 8 y 9, enero y abril 1992, respectivamente) "Normas de valoración del inmovilizado inmaterial".

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA): "Principios contables para el inmovilizado inmaterial y gastos amortizables". Documento nº 3, Madrid, 1983.

CAÑIBANO CALVO, LEANDRO: "Principios de contabilidad generalmente aceptados en España: La regulación profesional de AECA". Partida Doble, nº 59, septiembre de 1995.

ROJO RAMIREZ, ALFONSO A.: "Gastos de investigación y desarrollo: cómo contabilizarlos". Técnica Contable, año XLIV num. 528, diciembre de 1992.