

GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO. CRITERIOS NACIONAL E INTERNACIONAL: ALGUNAS REFLEXIONES CONTABLES

José Luis Mínguez Conde

RESUMEN.— Este trabajo trata de ilustrar las diferencias existentes entre la normativa internacional y la de ámbito nacional, en lo que a la contabilización de Gastos de Investigación y Desarrollo se refiere. Ello se ilustra a través de una exposición teórica seguida de una propuesta de solución a un sencillo caso. Propuesta de solución realizada desde la perspectiva de ambas normativas, donde se pueden apreciar las diferencias de tratamiento contable existentes.

Mostrando finalmente los aspectos más críticos expuestos en ambas normativas.

1. INTRODUCCION

Desde un punto de vista demasiado simple, podríamos considerar la viabilidad de una empresa siempre que ésta asegure unos flujos de caja positivos, pero sin duda esto no aseguraría su supervivencia, deberíamos ser más ambiciosos y no quedarnos en un simple análisis de liquidez. Para asegurar esta supervivencia será necesario analizar su rentabilidad, pero sin duda la empresa que termine en este punto su perspectiva analítica carecerá de una visión amplia de futuro, para lo cual deberá fijar sus miras en la consecución de un beneficio potencial.

Este beneficio potencial lo conseguirá realizando una planificación adecuada de sus actividades, y trazando un camino a seguir que muchas veces pasa por poseer un adecuado nivel tecnológico, y una capacidad innovadora. Estas exigencias son impuestas por el mercado y sin ellas la empresa vería comprometido su futuro, por consiguiente aquella empresa que desee una permanencia en el mercado con un cierto grado de estabili-

dad, se verá obligada a satisfacer las futuras necesidades de sus clientes cada vez de una forma más óptima. Se trata, en definitiva, de adaptarse a las exigencias del mercado, cada día más competitivo e innovador, lo cual requiere un esfuerzo.

Las empresas en ese esfuerzo de adaptarse a las exigencias del mercado se ven muchas veces inmersas en el afán por descubrir nuevos productos, nuevos procesos productivos o nuevos mercados. Para ello se requiere emprender acciones de investigación y el posterior desarrollo de los resultados obtenidos en las mismas, incurriendo en unos costes. Es de su tratamiento contable de lo que trataremos en el presente trabajo.

La discusión entorno al tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo no es un tema nuevo, sino que ya en la década de los setenta aparecen los primeros pronunciamientos profesionales. Sin embargo, los criterios internacionales no coinciden con la normativa aplicable en el ámbito nacional. Veremos dónde se produce esa divergencia y lo ilustraremos con un sencillo ejemplo.

Resaltar, por último, que en ningún momento estaremos haciendo referencia a los gastos de investigación y desarrollo incurridos por las empresas que habitualmente los realicen para terceros, empresas de prospección, o de nueva creación. Tampoco tendrán la consideración de tales, aquellos que se produzcan como consecuencia de la búsqueda de mercados para productos ya existentes.

2. NORMATIVA Y CONTABILIZACION

El Plan General de Contabilidad, cuando hace referencia a Gastos de Investigación y Desarrollo, nos sitúa ante gastos diferentes; definiendo los primeros como aquellos que se originan en el esfuerzo empresarial por descubrir alguna innovación, y los segundos como los derivados de la puesta en marcha de la misma.

La normativa internacional propone para los gastos de esta naturaleza una contabilización, ya lo veremos en adelante, distinta a la propuesta en el ámbito nacional.

Como norma general estos gastos son de imputación al resultado del ejercicio en que se producen, sin embargo, bajo ciertas condiciones que veremos más adelante, su tratamiento será diferente por lo que la distinción entre ambos es necesaria. La discrepancia fundamental entre la normativa contable internacional y la de ámbito nacional se produce en el campo de la activación de estos gastos.

Así, en el texto de la N.I.C. núm 9, se permite exclusivamente la activación de los gastos de desarrollo y no los de investigación, bajo una serie de condiciones que pasamos a exponer:

- Producto o proceso definido e imputación de costes por separado.
- Viabilidad técnica demostrada.

- Manifestación de la utilidad, producción y comercialización por parte de la dirección.
- Que el mercado o la utilidad interna de la empresa estén definidos en caso de éxito del proyecto.
- Existencia de recursos suficientes para finalizar y comercializar el resultado obtenido.

Si bajo estos supuestos la empresa opta por la activación de los gastos de desarrollo deberá establecer, tanto el momento de su activación como el criterio de imputación a resultados de la forma más racional posible; comprobando siempre que las condiciones se siguen cumpliendo y la rentabilidad del proyecto esté siempre razonablemente asegurada.

Este mismo planteamiento es el propuesto por la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), haciendo especial hincapié en que en el momento en que se ponga de manifiesto la insuficiencia de ingresos futuros, para la cobertura de los gastos de desarrollo activados más los que produzca la comercialización, se cargará el saldo pendiente al resultado del ejercicio.

La mayoría de los pronunciamientos profesionales indican el camino anteriormente expuesto para la activación de estos gastos.

En cambio el Plan General de Contabilidad contempla la activación de los gastos de investigación y desarrollo (5ª parte, 5ª norma, apartado a), cuando concurren las siguientes condiciones:

- Estar individualizados por proyectos y su coste establecido para su atribución temporal.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad del proyecto.

El ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), en el desarrollo de estas condiciones para la activación de los gastos de investigación y desarrollo establece las siguientes:

- Proyecto específico e individual para cada actividad de investigación y desarrollo.
- Establecimiento en cada proyecto de la asignación, imputación y distribución temporal de costes.
- Motivos razonables de éxito técnico.
- Rentabilidad razonablemente asegurada.
- Fuentes de financiación razonablemente aseguradas para permitir la conclusión de cada proyecto.

Por lo tanto, en la normativa de ámbito nacional se permite también la activación de gastos de investigación.

Se establece, sin embargo, un momento de amortización distinto para los gastos activados. En el caso de gastos de investigación se iniciará a partir del ejercicio en que éstos se activen, mientras que en el caso de los gastos de desarrollo comenzarán a amortizarse a partir del ejercicio en que finalice el proyecto. En ambos casos el plazo máximo para su amortización será de cinco años (art. 194 del Texto Refundido de la Ley de Socie-

dades Anónimas) y en consonancia con los rendimientos que se esperan obtener. Señalar que el artículo mencionado condiciona el reparto de dividendos a la amortización total de estos gastos, mientras no esté cubierto el saldo pendiente con reservas disponibles. Igual medida de cautela se establece para los Gastos de Establecimiento y Fondo de Comercio.

En cuanto a la imputación de gastos a estos proyectos el Plan General de Contabilidad distingue entre los que son contratados con terceros y aquellos que realiza la propia empresa con sus medios.

En cuanto a los primeros éstos se imputarán por el precio de adquisición, estableciendo para los segundos los siguientes:

- Costes directos de personal.
- Costes de materias primas y consumibles.
- Servicios directos.
- Amortización directa.
- Costes indirectos razonablemente imputables.

No permitiendo, en ningún caso, la imputabilidad de los costes de subactividad, estructura general, ni los financieros.

En cuanto a la finalización del proyecto y su posterior inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial, si es que ésta se produce, el Plan General de Contabilidad no hace distinción entre los gastos de investigación y los de desarrollo, mientras que en la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC se expresa taxativamente que sólo los gastos de desarrollo se incorporarán junto con los gastos incurridos en la inscripción, a la modalidad de propiedad industrial a que den origen.

En el caso de adquisición de cualquier manifestación de propiedad a un tercero, ésta se contabilizará por el coste de adquisición.

Siempre habrá que prestar atención a las condiciones exigidas para su activación, ya que en el momento que dejen de cumplirse habrá que imputar al resultado del ejercicio el saldo pendiente de amortizar.

A continuación, pasaremos a ilustrar lo que hasta aquí se ha dicho mediante la propuesta de solución de un sencillo ejemplo.

La empresa «H» S. A. emprende, con el asesoramiento debido, un proyecto de investigación, incurriendo en unos costes que se reflejan en la tabla anexa:

	1992	1993	1994	1995
Mano de obra	400	500	1.200	600
Materias primas	400	500	800	500
Gastos financieros	50	75	100	150
Amort. directas	100	200	500	500
Serv. ind. imputables	100	300	500	400
TOTAL	1.050	1.575	3.100	2.150

Los gastos en los que incurrió durante 1992 y 1993 se consideran íntegramente como gastos de investigación, mientras que durante 1994 sólo la mitad correspondieron a dichos gastos, el resto se consideran gastos de desarrollo.

Cumpliendo todos los requisitos exigidos decide en 1993, concretamente desde el 31 de junio de ese mismo año, activar los gastos correspondientes, siguiendo un plan de amortización *lineal* durante el plazo máximo permitido.

En 1995 el proyecto finalizó con éxito, optando por su inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial al inicio de 1996, incurriendo en unos gastos registrales de 150 u. m.

Los gastos en los que ha incurrido la empresa se suponen satisfechos al contado.

EJERCICIO 1992:

400	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)		
400	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)		
100	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (68)		
100	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (62)		
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	100	
	TESORERIA (57)	900	

EJERCICIO 1993:

500	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)		
500	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)		
200	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (68)		
300	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (62)		
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	200	
	TESORERIA (57)	1300	

Por la activación de los gastos correspondientes al ejercicio 1993.

1500	GTOS. DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)		
	a TRABAJOS REALIZADOS PARA GTOS. DE INVESTIGACION (73)	1500	

Por la amortización correspondiente a la proporción anual en que se decide la activación de los gastos.

150	AMORTIZACION DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (68)	
	(1500 x 20% x 0,5) a AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (28)	150

EJERCICIO 1994:

600	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)	
400	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)	
250	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (68)	
250	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (62)	
600	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (64)	
400	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (60)	
250	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (68)	
250	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (62)	
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	500
	TESORERIA (57)	2500

Se procede a la activación de los gastos incurridos.

1500	GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)	
	a TRABAJOS REALIZADOS PARA GTOS. DE INVESTIGACION (73)	1500
1500	GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)	
	a TRABAJOS REALIZADOS PARA GTOS. DE DESARROLLO (73)	1500

Por la amortización correspondiente a los gastos de investigación.

600	AMORTIZACION DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (68)	
	a AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (28)	600

EJERCICIO 1995:

600	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)	
500	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)	
500	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (68)	
400	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (62)	
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	500
	TESORERIA (57)	1500

2000	GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)	
	a TRABAJOS REALIZADOS PARA GTOS. DE DESARROLLO (73)	2000

600	AMORTIZACION DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (68)	
	a AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (28)	600

Por la finalización del proyecto.

3000	GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS TERMINADOS (21)	
	a GASTOS DE INVESTIGACION EN PROY. NO TERMINADOS (21)	3000

1350	AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS NO TERMINADOS (28)	
	a AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE INVESTIGACION EN PROYECTOS TERMINADOS (28)	1350
3500	GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (21)	
	a GASTOS DE DESARROLLO EN PROY. NO TERMINADOS (21)	3500

Los gastos de desarrollo se amortizan por 1º vez.

700	AMORTIZACION DE GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (68)	
	a AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (28)	700

EJERCICIO 1996:

Por la inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial.

700	AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (28)	
2950	PROPIEDAD INDUSTRIAL (21)	
	a GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (21)	3500
	TESORERIA (57)	150

Como vemos el valor contable de la propiedad industrial a que den origen los gastos de desarrollo corresponderá al valor neto de éstos más los gastos incurridos por la inscripción de los mismos (BOICAC: núm. 8, Resolución de 21 de enero de 1992). En cualquier caso en el momento en que las condiciones que estos gastos debían cumplir para su activación dejen de existir, se imputarán a pérdidas del ejercicio. No obstante, y para completar la información contable, será precisa la inclusión de una serie de aspectos referentes a las actividades de investigación y desarrollo, en el

informe de gestión anual elaborado por la empresa. Entre tales aspectos a reseñar deberían incluirse básicamente los siguientes:

- Descripción de las actividades de I + D realizadas.
- Importe de los gastos totales incurridos, distribuidos por proyectos.
- Criterios utilizados en la imputación de costes.
- Cumplimiento de condiciones para la activación de gastos.
- Criterios de amortización utilizados.
- Grado de cumplimiento de objetivos.
- Inversiones afectas a la actividad desarrollada.

A continuación, y según la normativa internacional, la propuesta de solución al supuesto anterior sería como sigue:

EJERCICIO 1992:

400	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)	
400	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)	
100	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (68)	
100	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (62)	
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	100
	TESORERIA (57)	900

La imputación anual a gastos del ejercicio sigue el mismo criterio que habíamos visto.

EJERCICIO 1993:

500	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)	
500	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)	
200	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (68)	
300	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (62)	
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	200
	TESORERIA (57)	1300

Recordar que según la normativa internacional sólo se permite la activación de los gastos de desarrollo, así pues los gastos de investigación bien se originen por cuenta de la empresa o por cuenta ajena, serán de imputación directa a los resultados del ejercicio en que éstos se produzcan.

EJERCICIO 1994:

600	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (64)	
400	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (60)	
250	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (68)	
250	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE INVESTIGACION (62)	
600	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (64)	
400	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (60)	
250	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (68)	
250	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (62)	
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	500
	TESORERIA (57)	2500

Por la activación de los gastos de desarrollo correspondientes.

1500	GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)	
	a TRABAJOS REALIZADOS PARA GTOS. DE DESARROLLO (73)	1500

EJERCICIO 1995:

600	GTOS. DE PERSONAL IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (64)	
500	COMPRAS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (60)	
500	AMORTIZACIONES IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (68)	
400	GTOS. INDIRECTOS IMPUTABLES A GASTOS DE DESARROLLO (62)	
	a AMORT. AC. IN. MATERIAL (28)	500
	TESORERIA (57)	1500
2000	GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)	
	a TRABAJOS REALIZADOS PARA GTOS. DE DESARROLLO (73)	2000

Por la finalización de proyecto.

3500	GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (21)	
	a GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS NO TERMINADOS (21)	3500
700	AMORTIZACION DE GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (68)	
	a AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (28)	700

EJERCICIO 1996:

700	AMORTIZACION AC. DE GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (28)	
2950	PROPIEDAD INDUSTRIAL (21)	
	a GASTOS DE DESARROLLO EN PROYECTOS TERMINADOS (21)	3500
	TESORERIA (57)	150

3. CONCLUSIONES

En lo visto hasta ahora y como conclusión observada, en lo que a la normativa nacional se refiere, podemos decir que las exigencias a cumplir para la activación de gastos de investigación y desarrollo se hallan impregnadas de una abstracción que parece inducir a que las empresas imputen el importe de estos gastos, al ejercicio en que tienen lugar en la mayoría de los casos.

En primer lugar la imputación de costes por separado en proyectos aunque éstos estén «claramente definidos» suele ser complicado para la mayoría de las empresas, y sobre todo cuando se trabaja en varios proyectos simultáneamente.

En cuanto a la viabilidad técnica del proyecto, en muchos casos también es difícil de determinar; lo mismo ocurre respecto a la existencia de un futuro mercado para los resultados obtenidos.

Otra objeción a las condiciones señaladas es la que se refiere a la «rentabilidad razonablemente asegurada», lo que en la mayoría de los casos es prácticamente imposible de determinar a priori.

Así pues, podríamos decir que estas condiciones responden a un caso ideal más que práctico.

Cualquier empresa que decida emprender un proyecto de investigación estará convencida inicialmente de su rentabilidad futura, así como de su utilidad, ya que hablamos de empresa y no de una fundación para la investigación. De la misma forma suponemos la creencia del éxito técnico por parte de la empresa.

En cuanto a su contabilización, y más concretamente en lo concerniente a la activación de estos gastos, cabe pensar que es más razonable la misma desde la perspectiva del desarrollo que de la de investigación, como propone la normativa internacional.

No obstante también cabe pensar que la activación de los gastos de investigación debería encuadrarse dentro del subgrupo de gastos a distribuir en varios ejercicios y no dentro del inmovilizado inmaterial. Aunque la naturaleza de estos gastos activados no esté en concordancia con la del resto de las cuentas que componen dicho subgrupo; lo indudable es que los gastos de investigación activados nunca darán lugar a la aparición de otro inmovilizado en las cuentas anuales.

Finalmente, y aunque hubiese sido deseable una mayor concreción por parte del Plan General de Contabilidad, probablemente no sea más que la conseguida la que pretenda un «plan general contable».

BIBLIOGRAFIA

- Rojo Ramírez, A.: «Gastos de investigación: cómo contabilizarlos». *Técnica contable*, nº 528, pp. 777-789, 1991.
- Norma Internacional Contable. Norma, nº 9.
- Real Decreto Ley 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- AECA. Doc. núm. 3, pp. 56-60.
- Cañibano Calvo, L.: *Costes de Investigación y Desarrollo*. ICAC, 1988.
- BOICAC: Núm. 8. Resolución de 21 de enero de 1992.
- Bernal Llorens, M.; Martín Hernández, S.; Vela Rodena, J.: «Los Gastos de Investigación y desarrollo en el nuevo Plan General de Contabilidad». *Actualidad Financiera*, nº 35, pp. 241-248, 1991.
- Láinez Gadea, J. A.; Gimeno Zuera, J.: «Efectos del Nuevo Plan en el cálculo y presentación del resultado empresarial». *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 65, pp. 885-887. AECA, 1990.