

POSIBLES ALTERNATIVAS DE CONTABILIZACIÓN DOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN E DESENVOLVEMENTO SEGUNDO O PLANO XERAL DE CONTABILIDADE DE ESPAÑA

M^a JOSÉ DOMÍNGUEZ CALVO

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Universidade de Santiago de Compostela

NÉLIDA PORTO SERANTES

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Universidade de Santiago de Compostela

Palabras clave: *Gastos de I+D, Normas de contabilización de I+D, Contabilidade Financeira, Normas de valoración.*

Key words: *R&D expenditures, Accounting standards of R&D, Financial accounting, Assessment standards.*

Resumo

O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas co obxecto de desenvolver as normas de valoración contidas no Plano Xeral de Contabilidade en virtude da disposición final quinta do Real Decreto 1.643/1990, de 20 de Decembro, polo que se aproba o devandito texto, procede a dictar normas de valoración.

Na nosa exposición trataremos de dar unha visión das posibles formas de contabilizar unha parte do inmovilizado inmaterial, en concreto, á parte de gastos de investigación e desenvolvemento na normativa contable española, definindo e expoñendo os requisitos que deben cumprilos devanditos gastos para a súa contabilización, así como as distintas posibilidades de anotación contable.

Abstract

The Institute of Accounting and Accounts Auditing issued assessment standards, in order

to develop them for the General Accounting Plan. This was done in accordance with the fifth and final provision of the Royal Decree 1.643/1990, approved on, December 20th, 1990.

This paper attempts to give a vision of the possible ways of entering in a specific type of account, intangible assets, according to standardized Spanish bookkeeping. Particularly, the paper deals with those accounts related to research and development expenditures. It also defines the requirements that accountability of such expenditures should fulfill, as well as the different possibilities of accounting annotation.

1. INTRODUCCIÓN

Os gastos de investigación e desenvolvemento —en adiante I+D— son unha partida cada vez máis habitual nas contas das nosas empresas e da súa complexidade dá fe o feito de que admita a dobre posibilidade da súa inclusión no Activo do Balance da empresa ou a súa

consideración como gasto do exercicio, dependendo das circunstancias que se contemplan nos recentes e profundos cambios experimentados pola nosa lexislación contable.

Para facilitar unha maior comprensión no desenvolvemento deste tema, iniciáremo-la súa exposición definindo, en primeiro lugar, o que se entende en contabilidade por inmovilizado inmaterial, para continuar cos requisitos que debe cumprí-la contabilización dos gastos de I+D e o seu posicionamento dentro das contas anuais que teñen que formular tódalas empresas españolas, calquera que sexa a súa forma xurídica individual ou societaria, con carácter obrigatorio a final de cada exercicio económico, que xeralmente coincide co ano natural.

2. O INMOBILIZADO INMATERIAL

A normativa en vigor para o inmovilizado aparece recollida no Plano Xeral de Contabilidade de España —en adiante PXC— e na Resolución de 21 de Xaneiro de 1992, (BOE do 7 de abril de 1992), do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas —en adiante ICAC— pola que se dictan normas de valoración do inmovilizado inmaterial co obxecto de desenvolver as normas de valoración contidas no PXC, en virtude da disposición final 5ª do Real Decreto 1.643/1990, do 20 de Decembro, polo que se aproba o devandito texto. Nesta resolución desenvólvense aspectos concretos das normas de valoración cuarta e quinta do PXC, no que o seu contido se refire ó inmovilizado inmaterial.

Así, o PXC defíneo como "o inmovilizado composto por elementos patrimoniais intanxibles constituídos por dereitos susceptibles de valoración económica".

Segundo AECA¹, esta masa patrimonial do Activo reúne certas características, resumidas da seguinte forma:

a) É de natureza intanxible, aínda que ás veces se atopan representados por títulos, ou anotados en rexistros públicos, como son as Patentes e as Marcas entre outros ou incluso poden estar recollidos en Leis ou Decretos como é o caso das Concesións Administrativas.

b) Debe terse producido unha transacción económica que orixine un desembolso para poder recoñecer-la súa existencia dentro do patrimonio empresarial.

c) A súa permanencia como Activo da empresa está condicionada a que o ben de inmovilizado inmaterial sexa capaz de producir ingresos no futuro. O que significa que se debe avaliar esta perda de capacidade así como nas amortizacións reflecti-la devandita diminución.

d) A diminución do valor previamente recoñecido nestes activos, serán cargos nas contas de gastos.

e) A súa duración é superior a un ano, por tanto é inmovilizado, que pode depreciarse ó longo da súa utilización no tempo e contablemente debe estar suxeito ás correccións de valor.

f) Non é doado efectuar comparacións dos seus valores contabilizados con valores de mercado, xa que polo xeral, non adoitan existir estes últimos.

Os elementos de inmovilizado inmaterial atopáanse representados no PXC no subgrupo 21, co seguinte catálogo de contas:

- 210. Gastos de investigación e desenvolvemento.
 - 2100. Gastos de I+D en proxectos non rematados.
 - 2101. Gastos de I+D en proxectos rematados.
- 211. Concesións Administrativas.
- 212. Propiedade Industrial.
- 213. Fondo de Comercio.
- 214. Dereitos de Traspaso.
- 215. Aplicacións Informáticas.
- 217. Dereitos sobre bens en réxime de arrendamento financeiro.
- 218. Anticipos para inmovilizacións inmatriciais.

Dentro deste listado de contas, dedicáremo-la nosa atención á primeira partida, é dicir, ós gastos de I+D, aínda que tamén nos referiremos á Propiedade Industrial e ás aplicacións informáticas, por estar directamente relacionadas.

3. OS GASTOS DE I+D

O PXC, aprobado en Decembro de 1990, supuxo para as empresas unha nova forma de contabilización dos gastos de I+D, xa que como

regra xeral os considera gastos do exercicio no que se realicen, non obstante ó peche do exercicio permítese a súa activación sempre que cumpla unha serie de condicións preestablecidas, que comentaremos con vagar nun apartado posterior.

Este novo enfoque dado polo legislador ós gastos de I+D, é unha translación da normativa emitida pola IASC no seu NIC N° 9², sendo a súa data de entrada en vigor o 1 de Xaneiro de 1980, onde se recolle que os gastos de I+D deben ser considerados coma gastos do exercicio, a menos que se cumpran unha serie de condicións que, practicamente, coinciden coas sinaladas no PXC e na Resolución aprobada o 21 de Xaneiro de 1992, do ICAC.

O ICAC, AECA e o IASC coinciden, case na totalidade, coa definición contida no PXC, que entende por *investigación* "a indagación orixinal e planificada que persegue descubrir novos coñecementos e superior comprensión nos terreos científico ou técnico", mentres que o *desenvolvemento* o define como "a aplicación concreta dos logros obtidos na investigación ata que se inicie a produción comercial".

O criterio xeral, na normativa española, establece que os gastos derivados dos proxectos de I+D, sexan considerados como gastos do exercicio no que se realicen, tanto se proceden de proxectos encargados a outras empresas ou institucións de investigación coma se os realiza a propia empresa.

Non obstante, poderáanse activa-los gastos de I+D se se cumpren unha serie de condicións durante tódolos exercicios nos que se estea a realiza-lo proxecto. O importe que se poderá activar será o valor neto contable que resulte a partir do exercicio no que se cumpran todas e cada una desas condicións.

Poderáanse activa-los gastos de I+D se se cumpren todas e cada unha das seguintes condicións:

a) Debe existir un proxecto específico e individualizado para cada actividade de investigación e desenvolvemento.

b) Debe estar claramente establecida a asignación, imputación e distribución temporal dos custos de cada proxecto.

c) Deben existir motivos fundados de éxito técnico na realización do proxecto de I+D, tanto no caso de que a Empresa teña a intención da súa explotación directa coma para o da venda, unha vez rematado, a un terceiro se se estima que existe mercado para a súa venda. No caso de gastos de investigación a apreciación do éxito realizarase xenericamente para cada conxunto de actividades de investigación interrelacionadas pola existencia dun obxectivo común.

d) Debe estar asegurada a rendibilidade económico-comercial do proxecto ou proxectos de que se trate, realizándose unha apreciación xenérica para os gastos de investigación.

e) Debe estar razoablemente asegurada o financiamento dos distintos proxectos de I+D, para asegura-la súa completa realización.

Esta última esixencia non estaba contemplada no PXC, pero xa aparecía recollida pola normativa procedente do IASC en 1978 e nos principios contables emitidos por AECA en Maio de 1983 e que foi incorporada pola resolución do 21 de Xaneiro de 1992.

4. NORMAS DE VALORACIÓN DO INMOBILIZADO INMATERIAL

As normas de valoración recollidas na quinta parte do PXC e axustadas ás normas contidas no Código de Comercio e no Texto Refundido da Lei de Sociedades Anónimas, constitúen un desenvolvemento dos principios contables. Estas normas, de obrigado cumprimento, foron ampliadas mediante a Resolución do 21 de Xaneiro de 1992 do ICAC e supoñen un grande avance dado que reflícten non só o pensamento europeo contido na cuarta Directiva, senón tamén o progreso contable dos últimos anos.

Estas normas, en relación cos gastos de I+D, establecen que cando os devanditos gastos corresponden ó exercicio en curso, deben imputarse ós resultados do período.

Nos casos en que se estableza que un proxecto de I+D pode ser considerado inmovilizado inmaterial, as normas contables estable-

cen que se valorarán en función dos seguintes criterios:

a) O prezo de adquisición, cando foran encargados a outras empresas ou institucións.

b) O custo de produción se os proxectos son realizados con medios propios da empresa, que deberán incluír:

- b.1. Os custos do persoal vinculado directamente ás actividades do proxecto de I+D.
- b.2. Os custos das materias primas, materias consumibles e servizos utilizados directamente no proxecto.
- b.3. A amortización do inmovilizado vinculado directamente ó proxecto de I+D.
- b.4. A parte que razoablemente corresponda dos custos indirectamente imputables ó proxecto, na medida en que tales custos correspondan a unha imputación racional.

Expresamente recóllese neste regulamento que non se poderán imputar ó custo dos proxectos:

- Os custos de subactividade.
- Os da estrutura xeral da empresa.
- Os custos financeiros.

A imputación de custos ós produtos de desenvolvemento poderase realizar ata o momento en que remate o proxecto, e sempre que exista certeza de éxito económico e técnico da súa explotación.

Á hora de activar como inmovilizado os gastos de desenvolvemento, débese ter en conta que non poden incluírse en ningún caso os gastos de investigación.

Os gastos de I+D activados amortizaranse de acordo cun método de carácter sistemático e que contemple as características técnico-económicas dos mesmos e nun período máximo de 5 anos, que comezará a contar:

a) Para os gastos de investigación a partir do exercicio no que se activen.

b) Para os gastos de desenvolvemento a partir da data de terminación do proxecto e extenderase durante o período no que xere ingresos sen supera-lo devandito prazo.

Os gastos de I+D, consecuencia de proxectos de desenvolvemento, deben imputarse á conta "Propiedade Industrial", amortizarse de acordo coa súa natureza e avaliar, en cada un dos exercicios de vida do proxecto, o cumprimento das condicións que motivaron a activación dos mesmos, para analizar se os ingresos que se esperan obter son suficientes para cubrir os gastos de desenvolvemento que figuran no activo do balance e os demais custos relacionados coa produción ou comercialización, procedéndose, en caso contrario, a imputar directamente a perda ós resultados do exercicio do saldo pendente de amortizar.

A Propiedade Industrial que vai incluír, entre outras, as patentes de invención, os certificados de protección de modelos de utilidade e as patentes de introducción, valorarase polos custos realizados para a obtención do dereito ó uso ou á concesión do uso das distintas manifestacións da propiedade industrial, sempre que, polas condicións económicas que se deriven do contrato, deban inventariarse pola empresa adquirente; isto é, polo prezo de adquisición ou custo de produción. Neste último caso trátase de gastos de desenvolvemento imputables a tales dereitos pendentes de amortización, incorridos pola propia empresa e capitalizados no momento no que se obteña a correspondente patente ou similar, incluíndo o custo de rexistro e formalización da propiedade industrial, e sempre que se cumpran as condicións legais necesarias para a súa inscrición no correspondente Rexistro.

Para a Propiedade Intelectual utilízanse os mesmos principios e criterios de valoración que os indicados para a propiedade industrial, empregando para a súa contabilización unha conta específica.

A conta de "Aplicacións Informáticas" rexistrará o importe satisfeito pola propiedade ou polo dereito ó uso de programas informáticos, sempre que estea prevista a súa utilización

en varios exercicios, e incluíndo, ademais, as aplicacións elaboradas pola propia empresa que, en termos xerais, se considerarán gastos do exercicio. Non obstante, poderanse activar cando cumpran as condicións contempladas para a activación dos gastos de I+D. É importante sinalar que non se consideran como importe das Aplicacións informáticas os seguintes conceptos:

a) Os custos producidos como consecuencia de modificacións ou modernización de aplicacións ou sistemas informáticos xa existentes dentro da estrutura operativa da empresa.

b) Os custos derivados da formación do persoal para a aplicación do sistema informático.

c) Os custos derivados de consultas realizadas a outras empresas e as revisións globais de control dos sistemas e aplicacións informáticas.

d) Os custos de mantemento da aplicación informática.

Para este tipo de Activos establécese que a amortización se realizará sistematicamente no prazo de tempo no que se utilicen, sen sobrepasa-lo prazo de cinco anos, na mesma forma que os proxectos de I+D.

5. PRESENTACIÓN NAS CONTAS ANUAIS

O produto final do sistema de información contable son as contas anuais que o empresario deberá formular ó peche do exercicio; estas contas anuais comprenden o balance, a conta de perdas e ganancias e a memoria³. Estes documentos forman un todo, sen que prevalezan os uns sobre os outros, reflectindo a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa, de conformidade coas disposicións legais. Para a elaboración das contas anuais terase en conta que:

a) Nos supostos en que os custos incorridos para os gastos de I+D se produzan en moeda

diferente á nacional, aplicarase ó prezo de adquisición ou custo de produción o tipo de cambio vixente na data na que os bens se tiveran incorporado ó patrimonio.

b) Nos casos de correccións valorativas de gastos de I+D activados terase en conta este valor para as posibles dotacións.

5.1. CONTA DE PERDAS E GANANCIAS

Os gastos de I+D, por norma xeral, ó seren considerados gastos do exercicio, deben aparecer recollidos na conta de perdas e ganancias:

a) Se son encargados a terceiras persoas, alleas á empresa: Imputaranse ó longo do exercicio económico no subgrupo 62 "servicios exteriores", na conta 620 "Gastos de I+D do exercicio", que se incluírá no debe a conta de Perdas e Ganancias, formando parte dos Resultados da explotación, no apartado:

A) GASTOS

6 "Outros gastos de explotación"

a) "Servicios exteriores"

b) Se son Gastos de I+D incorridos pola propia empresa na súa actividade innovadora, aparecerán diluídos en distintas contas do grupo 6 dependendo da súa natureza, o que significa que estarán dispersos nos distintos subapartados da conta de perdas e ganancias, que se inclúen dentro do apartado A) GASTOS.

5.2. BALANCE DE SITUACIÓN

Nos casos en que os gastos de I+D se activen, contabilízanse no grupo 2 de inmovilizado:

a) Dentro do subgrupo 21 de inmovilizado inmaterial, na conta 210 "Gastos de I+D", mentres non se rexistraran.

b) Nas contas 212 "Propiedade Industrial" ou 215 "Aplicacións Informáticas" se se procedeu ó seu rexistro. Na conta 215 "Aplicacións Informáticas" incluírase o importe satisfeito pola

propiedade ou polo dereito ó uso de programas informáticos, incluíndo os elaborados pola propia empresa.

No Balance de Situación, débense reflectir no Activo, dentro do apartado:

B) INMOBILIZADO

II. Inmobilizacións inmateriais

- 210. 1. Gastos de Investigación e desenvolvemento.
- 212. 2. Concesións, patentes, licencias, marcas e similares.
- 215. 5. Aplicacións informáticas.

5.3. MEMORIA

A información sobre os gastos de I+D, como conta pertencente á masa patrimonial do Inmobiliado inmaterial, está recollida na cuarta parte do PXC, no apartado seis do contido da memoria. No mesmo detallárase o movemento habido durante o exercicio económico de cada unha das contas incluídas nesta masa patrimonial, e das súas correspondentes amortizacións acumuladas e provisións, especificando:

- O saldo inicial de cada unha das contas.
- As entradas de bens ou dereitos ou as dotacións ás amortizacións e/ou provisións.
- O aumento por transferencias ou traspaso doutra conta.
- Saídas, baixas ou reducións.
- Diminucións por transferencias ou traspaso a outra conta.
- Saldo final.

Será necesario distinguir entre os activos adquiridos a título oneroso e os creados pola propia empresa.

Cando sexa necesario facilitarase información adicional sobre o uso, data de caducidade e período de amortización de determinados elementos.

Nos casos excepcionais nos que a xuízo do profesional da contabilidade, a aplicación dunha disposición legal en materia de contabilidade fora incompatible coa imaxe fiel que deben

proporcioná-las contas anuais, tal disposición non será aplicable e deberá sinalarse na memoria esa falta de aplicación, explicando os motivos e a influencia sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados da empresa.

NOTAS

1. Asociación Española de Contabilidade e Administración de Empresas. Documento N° 3. Principios contables do inmaterial e gastos amortizables. Maio 1983, edición revisada en 1991, pág. 23 e ss.
2. A Comisión de Normas Internacionais de Contabilidade (IASAC), na Norma Internacional de Contabilidade (NIC) N° 9. "Contabilidade das actividades de investigación e desenvolvemento". Traducción efectuada por José Antonio Gonzalo Angulo e Jorge Tua Pereda. Edicións do Instituto de Censores Xurados de Contas de España. Madrid, 1983. Estas NIC son os intentos máis serios de normalización contable no mundo. Practicamente a maioría dos países europeos e americanos son membros de dita comisión e aceptaron o compromiso de impulsa-la aceptación e respecto das normas básicas emitidas en cada un dos países membros, intentando que os gobernos e os organismos normalizadores cumpran cos aspectos substanciais das devanditas normas.
3. Plan Xeral de Contabilidade de España, parte cuarta "Contas anuais", art. 34 do Código de Comercio e art. 172 da Lei de Sociedades Anónimas. Todos estes preceptos constitúen case unha transcripción do art. 2.1 da cuarta Directriz da CEE, de xullo de 1978, que establece que "1. As contas anuais comprenden o balance, a conta de perdas e ganancias e o anexo. Estes documentos forman unha unidade".

BIBLIOGRAFÍA

- ANTOLÍNEZ COLLET, S. (1990). "Imagen fiel y Principios contables", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XIX, N° 63, abril-xuño, pp. 351-361.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (AECA). Documento N° 13.

- Serie Principios contables "Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables", 6ª ed., Marzo, 1992.
- CEE. IV Directiva do Consello, 25 de xullo de 1978, baseada na letra g) do apartado 3 do artigo 54 do Tratado e relativa ás contas anuais de determinadas formas de sociedade (78/660/CEE).
- GABAS TRIGOS, F. (1990). "La Memoria de las Cuentas Anuales", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 65, outubro-décembro, pp. 925-959.
- GALLARDO VÁZQUEZ, D.; TEIXEIRA QUIRÓS, J. (1991). "La memoria como instrumento de análisis", *IV Encuentros de Profesores Universitarios de Contabilidad*, pp. 1.003-1.024. Santander: Universidade de Cantabria.
- Lei 19/1989, de 25 de xullo, de Reforma Parcial e Adaptación da Lexislación Mercantil ás Directivas da CEE en materia de Sociedades.
- MONTESINOS JULVE, V. (1990). "La valoración del inmovilizado en en nuevo Plan General de Contabilidad", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 64, setembro, pp. 559-586.
- Norma Internacional de Contabilidade (NIC), N° 9. (1983). "Contabilidade das actividades de investigación e desenvolvemento", emitida pola Comisión de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC), na tradución efectuada por José Antonio Gonzalo Angulo e Jorge Tua Pereda. Madrid: Edicións do Instituto de Censores Xurados de Contas de España.
- Plano Xeral de Contabilidade. Real Decreto 1.643/1990, de 20 de decembro, polo que se aproba o Plano Xeral de Contabilidade. Ministerio de Economía e Facenda, corrección de erros publicada no BOE de 14 de marzo de 1991.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J. (1989). "Las diversas alternativas de los gastos de investigación y desarrollo (I+D)", *Revista Técnica Contable*, agosto-setembro, pp. 373-380.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J. (1991). *Normativa contable internacional*. Madrid: Ediciones Ciencias Sociales.
- Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de decembro, polo que se aproba o texto refundido da Lei de Sociedades Anónimas.
- Resolución de 21 de xaneiro de 1992, do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, pola que se dictan normas de valoración do inmovilizado inmaterial, BOE n° 84, de 7 de abril de 1992.
- SÁEZ TORRECILLA, A.; CORONA ROMERO, E. (1991). *Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad*. Editorial McGraw-Hill.
- VELA PASTOR, M.; MONTESINOS JULVE, V.; SERRA SALVADOR, V. (1991). *Manual de Contabilidad*. Barcelona: Editorial Ariel Economía.