

## 42.- El tratamiento contable de los gastos de I+D

*Autoras: Elena De las Heras Cristobal, Beatriz García Osma, Ana Gisbert Clemente y Begoña Navallas Labat.*

Un laboratorio farmacéutico especializado en la investigación contra el cáncer, comenzó en el año 2003 un nuevo proyecto (PREVCA) para desarrollar un medicamento preventivo contra la enfermedad, especialmente indicado para pacientes con mayor riesgo de desarrollo. Tras los tres primeros años de investigación, la empresa logra en enero de 2006 obtener las primeras muestras del producto, obteniendo buenos resultados en las pruebas realizadas sobre un número significativo de potenciales pacientes. Tras el éxito de las investigaciones y de los resultados obtenidos, la dirección empresarial ratifica en junio de 2006 (22/06/2006) su apoyo al proyecto, garantizando su viabilidad técnica y financiera. Unos meses más tarde (30/09/2006) las autoridades sanitarias nacionales e internacionales competentes dan su aprobación para la comercialización futura del fármaco en base a los resultados de las pruebas realizadas. El producto está listo para su comercialización a finales del 2007 y se patenta en enero de 2008 (gastos de registro 325€). Una vez lanzado al mercado, la empresa farmacéutica continúa trabajando a lo largo del año 2008 en la mejora de la formulación del fármaco en base a su impacto clínico en su uso médico habitual.

El total de los costes directos imputables al proyecto ascienden a 1.388 Miles €, correspondientes a material de investigación, salarios del personal de investigación, amortización de patentes y maquinaria técnica de la compañía así como los costes financieros asociados a la financiación del proyecto.

### Proyecto PREVCA (2003-2007)

**Tabla 1: Desglose de los gastos anuales imputables al proyecto**

	Material de investigación	Salarios	Amortización de patentes	Gastos financieros	TOTAL
<b>INVESTIGACIÓN</b>					
2003	2.500	160.000	20.500	35.000	218.000
2004	2.230	180.000	30.000	30.000	242.230
2005	2.450	200.000	30.500	35.000	267.950
<b>Total fase de investigación (a)</b>	<b>7.180</b>	<b>540.000</b>	<b>81.000</b>	<b>100.000</b>	<b>728.180</b>
<b>DESARROLLO</b>					
2006	4.500	220.000	20.500	30.000	275.000
2007	3.750	210.000	20.800	30.000	264.550
2008	1.500	80.000	3.500	35.000	120.000
<b>Total fase de desarrollo (b)</b>	<b>9.750</b>	<b>510.000</b>	<b>44.800</b>	<b>95.000</b>	<b>659.550</b>
<b>Total gastos en I+D [(a) + (b)]</b>					<b>1.387.730</b>

**Tabla 2: Desglose trimestral de los gastos incurridos en el ejercicio 2006**

	<b>Material de investigación</b>	<b>Salarios</b>	<b>Amortización de patentes</b>	<b>Gastos financieros</b>	<b>TOTAL</b>
<b>2006</b>					
<b>1er trimestre</b>	1.130	45.000	5.125	7.600	58.855
<b>2º trimestre</b>	1.000	65.000	5.125	7.550	78.675
<b>3er trimestre</b>	1.250	45.000	5.125	7.450	58.825
<b>4º trimestre</b>	1.120	65.000	5.125	7.400	78.645
<b>Total</b>	<b>4.500</b>	<b>220.000</b>	<b>20.500</b>	<b>30.000</b>	<b>275.000</b>

**La solución al caso está dividida en cuatro partes:**

- 1. Tratamiento contable de acuerdo al PGC 2007 y PGC 2007 PYMES**
- 2. Tratamiento contable de acuerdo a NIC 38.**
- 3. Tratamiento contable de acuerdo al PGC 1990.**
- 4. Diferencias entre los distintos marcos regulatorios**

## SOLUCIÓN AL CASO:

### 1. Tratamiento contable de acuerdo al PGC 2007 y PGC 2007 PYMES

Según lo dispuesto en la norma 6ª de valoración relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible, los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en el que se realicen. No obstante, el PGC 2007 permite su activación siempre que los costes asociados a esta fase estén claramente identificados y existan motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto.

En base a lo dispuesto en el enunciado y de acuerdo a los requisitos de capitalización dispuestos en la norma, no es hasta octubre del año 2006 cuando las pruebas realizadas en el laboratorio, así como el apoyo recibido por la dirección de la empresa y la aprobación de la comercialización del fármaco por las autoridades sanitarias, permiten garantizar la viabilidad técnica y la rentabilidad económico-comercial del proyecto. Por este motivo, la inversión realizada en la fase de investigación, es decir, los gastos totales incurridos en los tres primeros años y que ascienden a un total de 728.180 € se reconocerían en función de su naturaleza en cada uno de los ejercicios contables en los que tuvieron lugar, afectando directamente al resultado del ejercicio.

Si a lo largo del desarrollo de la fase de investigación, la empresa pudiese comprobar el éxito técnico, así como la rentabilidad económico-comercial futura del proyecto, la norma 6ª de valoración del PGC 2007 permite, como ya hemos dicho, la capitalización de la inversión. Así por ejemplo, si la empresa fuese capaz de cumplir las condiciones de capitalización a partir de enero de 2004, los gastos incurridos en el año 2004 y 2005 podrían capitalizarse. En este caso, el asiento de capitalización sería el siguiente:

#### Capitalización de los gastos de investigación. Ejercicio 2004

	Debe	Haber
Investigación (Cta. 200)	242.230	
Trabajos realizados para el inmovilizado intangible (Cta. 730)		242.230

#### Capitalización e los gastos de investigación. Ejercicio 2005

	Debe	Haber
Investigación (Cta. 200)	267.950	
Trabajos realizados para el inmovilizado intangible (Cta. 730)		267.950

Respecto a la amortización de la partida "Investigación", la norma 6ª de valoración obliga a establecer como plazo máximo un total de cinco años. Además, si en algún momento la empresa duda de la viabilidad del proyecto, el valor registrado en el activo como "investigación" deberá imputarse inmediatamente como pérdida del ejercicio.

### Tabla de amortización de los gastos de investigación

Año	Investigación gastos capitalizados 2004			Investigación gastos capitalizados 2005			Total Amortización (a) + (b)
	Importe	Cuotas Amortización (a)	Valor Neto Contable (VNC)	Importe	Cuotas Amortización (b)	Valor Neto Contable (VNC)	
2004	242.230						-
2005		48.446	193.784	267.950			48.446
2006		48.446	145.338		53.590	214.360	102.036
2007		48.446	96.892		53.590	160.770	102.036
2008		48.446	48.446		53.590	107.180	102.036
2009		48.446	0		53.590	53.590	102.036
2010					53.590	0	53.590
<b>Total</b>		<b>242.230</b>			<b>267.950</b>		<b>510.180</b>

En base a la tabla anterior, los asientos de amortización que debería realizar la empresa son los siguientes:

Año 2005

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible (Cta. 680)	48.446	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (Cta. 280)		48.446

Año 2006, 2007, 2008 y 2009

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible (Cta. 680)	102.036	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (Cta. 280)		102.036

Año 2010

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible (Cta. 680)	53.590	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (Cta. 280)		53.590

Respecto a la fase de desarrollo, el éxito de las pruebas de laboratorio, el apoyo técnico y financiero del proyecto por parte de la dirección, así como la confirmación de la viabilidad comercial una vez recibida la aprobación por parte de las autoridades sanitarias competentes, permite ratificar los requisitos de capitalización dispuestos en la norma 6ª del PGC 2007. Es a partir de octubre de 2006, una vez recibida la aprobación de las autoridades sanitarias, cuando la capitalización de los gastos de la fase de desarrollo es el tratamiento contable obligatorio que la empresa debe seguir.

La empresa comienza a capitalizar los gastos de desarrollo a partir del 1 de octubre de 2006 por lo que al cierre del ejercicio la partida patrimonial "Desarrollo" ascenderá a 78.645 €. En el año 2007, la empresa capitalizará un total de 264.550 € más, por lo que en el momento de finalización del proyecto y antes de patentar el producto, el valor del activo intangible reconocido en el balance patrimonial será de 343.195 €.

Capitalización de los gastos de desarrollo. Ejercicio 2006

	Debe	Haber
Desarrollo (Cta. 201)	78.645	
Trabajos realizados para el inmovilizado intangible (Cta. 730)		78.645

Capitalización de los gastos de desarrollo. Ejercicio 2007

	Debe	Haber
Desarrollo (Cta. 201)	264.550	
Trabajos realizados para el inmovilizado intangible (Cta. 730)		78.645

En relación a la amortización de los gastos de desarrollo, el PGC 2007 indica que se deberá amortizar en un plazo que se presume que no será superior a cinco años. No obstante, una adecuada justificación permitiría ampliar este plazo.

Año	Desarrollo gastos capitalizados 2006			Desarrollo gastos capitalizados 2007			Total Amortización (a) + (b)
	Importe	Cuotas Amortización (a)	VNC	Importe	Cuotas Amortización (b)	VNC	
2006	78.645						-
2007		15.729	62.916	264.550			62.916
2008		15.729	47.187		52.910	211.640	68.639
2009		15.729	31.458		52.910	158.730	68.639
2010		15.729	15.729		52.910	105.820	68.639
2011		15.729	0		52.910	52.910	68.639
2012					52.910	0	52.910
<b>Total</b>		<b>78.645</b>			<b>264.550</b>		

En enero de 2008 se realiza el registro de la patente, incurriendo en unos gastos adicionales de 325 €. La empresa realiza en este momento la reclasificación del activo incorporando como parte del valor de la patente los gastos de registro. En el momento de la reclasificación, el valor neto contable de la cuenta "Desarrollo" asciende a 327.466 € (valor inicial 343.195 - 15.729 Amortización Acumulada)

	Debe	Haber
Patentes y marcas	327.791	
Desarrollo		327.466
Bancos		325

De acuerdo al contenido del PGC 2007, la empresa también podrá capitalizar como "Desarrollo" los gastos incurridos a lo largo del año 2008 en la mejora de la formulación del fármaco en base a su impacto inicial una vez comenzada su comercialización.

Capitalización de los gastos de desarrollo. Ejercicio 2008

	Debe	Haber
Desarrollo	120.000	
Gastos de personal		80.000
Amortización inmovilizado material e intangible		3.500
Suministros		1.500
Gastos financieros		35.000

## 2. Tratamiento contable de acuerdo a NIC 38

De acuerdo al tratamiento dispuesto en la NIC 38 (2004) para los proyectos de I+D, todos los gastos de la fase de investigación serán imputados directamente al resultado del ejercicio en el que han tenido lugar. Por lo tanto, los gastos de 728.180 € correspondientes a los tres primeros años de la fase de investigación se imputarán en todo caso a la cuenta de resultados de cada ejercicio. Como recoge el párrafo 54 de la NIC 38 (2004), "no se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación".

El tratamiento de los gastos asociados a la fase de desarrollo coincide con el dispuesto en el PGC 2007. El éxito de las pruebas de laboratorio, el apoyo técnico y financiero del proyecto por parte de la dirección, así como la confirmación de la viabilidad comercial una vez recibida la aprobación por parte de las autoridades sanitarias, garantiza el cumplimiento de los requisitos de capitalización dispuestos en la NIC 38 (2004). A partir de octubre de 2006, una vez cumplidos todos los requisitos de la NIC 38 (2004), la capitalización de los gastos de la fase de desarrollo es el tratamiento contable obligatorio que la empresa debe seguir.

La empresa comienza a capitalizar los gastos de desarrollo a partir del 1 de octubre de 2006 por lo que al cierre del ejercicio la partida patrimonial "Desarrollo" ascenderá a 78.645 €. En el año 2007, la empresa capitalizará un total de 264.550 € más, por lo que en el momento de finalización del proyecto y antes de patentar el producto, el valor del activo intangible reconocido en el balance patrimonial será de 343.195 €.

### Capitalización de los gastos de desarrollo. Ejercicio 2006<sup>1</sup>

	Debe	Haber
Desarrollo	78.645	
Gastos de personal		65.000
Amortización inmovilizado material e intangible		5.125
Suministros		1.120
		7.400

### Capitalización e los gastos de desarrollo. Ejercicio 2007

	Debe	Haber
Desarrollo	264.550	
Gastos de personal		210.000
Amortización inmovilizado material e intangible		20.800
Suministros		3.750
Gastos financieros		30.000

De acuerdo a la NIC 38 (2004) la amortización de un activo intangible debe comenzar en el momento en el que el activo esté en condiciones de uso. En este sentido, de acuerdo al contenido de la NIC 38 (2004), los gastos de desarrollo comenzarán a amortizarse en el momento en el que se haya finalizado el proyecto (finales de 2007). Es decir, es a partir de enero de 2008 cuando la empresa debe comenzar a amortizar el importe capitalizado en "Desarrollo". Es en esta misma fecha se realiza el registro de la patente por lo que no consideramos el efecto de la amortización en la reclasificación realizada en el momento de registro.

<sup>1</sup> Como hemos visto en el punto 1, el PGC utiliza la cuenta 730 "Trabajos realizados para el inmovilizado intangible" como cuenta de abono en la que se recoge el importe total de los gastos capitalizables, previamente reconocidos contablemente por la empresa e imputables a las actividades de desarrollo

En enero de 2008 se realiza el registro de la patente, incurriendo en unos gastos adicionales de 325 €. La empresa realiza en este momento la reclasificación del activo incorporando como parte del valor de la patente los gastos de registro. Como ya se ha indicado, el registro tiene lugar de forma simultánea a la finalización del proyecto y por lo tanto, el valor del activo "Patentes y marcas" no se ve afectado por la amortización del activo "Desarrollo".

	Debe	Haber
Patentes y marcas	343.520	
Desarrollo		343.195
Bancos		325

La empresa podrá capitalizar como "Desarrollo" los gastos incurridos a lo largo del año 2008 en la mejora de la formulación del fármaco en base a su impacto inicial una vez comenzada su comercialización.

#### Capitalización de los gastos de desarrollo. Ejercicio 2008

	Debe	Haber
Desarrollo	120.000	
Gastos de personal		80.000
Amortización inmovilizado material e intangible		3.500
Suministros		1.500
Gastos financieros		35.000

Junto a los requisitos informativos generales para los activos intangibles, la empresa debe informar a lo largo de la ejecución del proyecto de I+D, de todos los gastos incurridos que no han sido capitalizados (NIC 38, 2004, párr. 126).

### **3. Tratamiento contable de acuerdo al PGC 1990.**

De acuerdo al contenido de la 5ª norma de valoración del PGC de 1990, la inversión en investigación y desarrollo podía capitalizarse siempre que la empresa (a) pudiese comprobar el éxito técnico, así como la rentabilidad económico-comercial del proyecto y (b) la empresa tuviese correctamente identificados los gastos asociados al proyecto. El PGC de 1990 no discriminaba entre la fase de investigación y la de desarrollo, el tratamiento contable era el mismo para las dos fases del proyecto.

Teniendo en cuenta el contenido del PGC de 1990, la empresa comenzaría a capitalizar los gastos incurridos en el proyecto a partir del 1 de octubre de 2006, momento en el que la empresa puede corroborar el cumplimiento de los requisitos de capitalización exigidos en el PGC de 1990.

#### Capitalización de los gastos de I+D. Ejercicio 2006

	Debe	Haber
I+D	78.645	
Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado		78.645

#### Capitalización e los gastos de I+D. Ejercicio 2007

	Debe	Haber
I+D	264.550	
Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado		264.550

De acuerdo al contenido del PGC 1990, la amortización comenzaba en el momento en el que el proyecto finalizaba. Asimismo, la amortización debía realizarse con la mayor brevedad posible en un plazo no superior a cinco años.

En enero de 2008 se registra la patente, incorporando los gastos de registro como más valor del activo. El registro tiene lugar de forma simultánea a la finalización del proyecto y por lo tanto, el valor del activo "Patentes y marcas" no se ve afectado por la amortización del activo "I+D".

	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Patentes y marcas	343.520	
I+D		343.195
Bancos		325

De acuerdo al contenido del PGC 1990, la empresa también podría capitalizar como "I+D" los gastos incurridos a lo largo del año 2008 en la mejora de la formulación del fármaco.

#### Capitalización de los gastos de I+D. Ejercicio 2008

	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
I+D	120.000	
Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado		120.000

#### **4. Diferencias entre los principales marcos regulatorios.**

##### *a) PGC 2007 vs. NIC 38*

Mientras que los criterios de valoración así como el tratamiento contable de los gastos asociados a fase de desarrollo de un proyecto de investigación es coincidente en las dos normativas (NIC 38 vs. PGC, 2007), la diferencia principal surge en la valoración y tratamiento contable de los gastos asociados a la fase de investigación.

Como se ha indicado anteriormente, la NIC 38 (2004) no permite la capitalización de los gastos asociados a esta primera parte de cualquier proyecto de I+D e indica además en su párrafo 53 que cuando la empresa no pueda distinguir entre las dos fases del proyecto por separado (Investigación y Desarrollo), todos los gastos se considerarán de "Investigación" y por lo tanto se imputarán al resultado de cada ejercicio, sin posibilidad de ser capitalizados. Sin embargo, a diferencia del contenido de la NIC 38 (2004), la norma 6ª del PGC (2007) sí permite la capitalización de los gastos de investigación, siempre que se cumplan todos los requisitos de éxito técnico así como rentabilidad económico-comercial dispuestos en la norma.

Asimismo, también podrán observarse diferencias en el plazo y momento en el que comenzará la amortización de la inversión capitalizada en la fase de desarrollo. Como se ha indicado, la NIC 38 (2004) indica que la amortización comenzará en el momento en el que el activo esté en condiciones de uso, sin indicar un plazo máximo para su amortización. Por su parte, el PGC 2007 establece un plazo máximo de amortización de cinco años, sin hacer referencia exacta al momento en el que debe comenzar la amortización.

*b) PGC 1990 vs. PGC 2007 y NIC 38*

La principal diferencia en el tratamiento de los gastos de Investigación y Desarrollo entre la antigua normativa PGC 1990 y el actual PGC 2007 y la NIC 38 se encuentra en la actual necesidad de separar claramente entre las dos etapas de un proyecto de I+D: Investigación y Desarrollo, estableciendo de forma clara los costes asociados a cada fase. Si en el PGC 1990 el tratamiento contable era el mismo en ambas fases, el actual PGC 2007 así como la NIC 38, establecen como hemos visto tratamientos contables diferentes para cada una de las dos fases del proyecto.