



BOICAC Nº 139/2024 Consulta 3

Sobre el registro contable de los ingresos generados por una empresa dedicada al desarrollo de proyectos de I+D+i.

Respuesta:

La consulta versa sobre una empresa cuya actividad principal es el desarrollo de proyectos de I+D+i. Estos proyectos, registrados como inmovilizado intangible, se desarrollan específicamente para cada cliente adecuándose a sus necesidades específicas. Posteriormente se procede a la venta de los productos resultantes del proyecto al respectivo cliente. En la consulta también se indica que generalmente se entrega el producto al cliente y su cobro se produce en una fecha posterior. La consultante pregunta sobre el tratamiento de las operaciones descritas.

En primer lugar, es preciso señalar que, con carácter general, el registro de los ingresos y gastos debe realizarse obligatoriamente aplicando el principio de devengo recogido en el Marco Conceptual (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud:

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

La Norma de Registro y Valoración (NRV) 14.^a *Ingresos por ventas y prestación de servicios*, contenida en la segunda parte del PGC, establece que una empresa reconocerá los ingresos en el desarrollo de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes.

Dicha NRV ha sido objeto de desarrollo mediante Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos).

De acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido en esta norma, en concreto en su artículo 8, los ingresos se reconocen cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes y por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa. Asimismo, para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

En el caso de compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo, los ingresos se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance, en caso contrario sólo se reconocerán ingresos en la cuantía de los costes incurridos que se consideren recuperables.



En el caso de las obligaciones contractuales que se cumplen en un momento determinado, los ingresos derivados de su ejecución se reconocerán en tal fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se contabilizarán como existencias.

En cuanto a los criterios para determinar si la obligación se cumple a lo largo del tiempo, o en un momento determinado, se recogen en los artículos 9 y 10 de la RICAC de ingresos, que establecen lo siguiente:

“Artículo 9. Cumplimiento a lo largo del tiempo.

1. La empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

(...)

Artículo 10. Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo; es el caso de que la empresa pueda haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.

b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o un consignatario pueden tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el



control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. En particular, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

(...).”

De acuerdo con lo indicado, en tanto no se haya transferido el control del bien o servicio al cliente y, por tanto, no se pueda reconocer el ingreso, las cantidades facturadas y recibidas por la empresa se registrarán como anticipos de clientes.

En el caso de que la obligación se cumpla a lo largo del tiempo, como parece deducirse de la información facilitada en la consulta, los ingresos se registrarán en función del grado de avance, tal y como se ha indicado anteriormente, para cuya medición se seguirán los criterios establecidos en el artículo 11 de la RICAC de ingresos.

En caso contrario, si la obligación se cumple en un momento determinado, los costes incurridos en la elaboración del bien o servicio se reconocerán como existencias de acuerdo con los criterios de la Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.