

142.- Acuerdos de cesión de software. Solución conceptual

Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez. Profesores de la Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®

Planteamiento del caso

La empresa SLDS (Software of Library and Database as a Service) dispone de un programa y un repertorio bibliográfico y de base de datos de empresas que se encuentra alojado en la nube y lo comercializa ofreciendo el acceso a los clientes por un periodo de 3 años, no cancelables, salvo penalización por el importe de las cuotas contratadas. Las entidades realizan un pago anual. El contrato puede ser renovado por el cliente por periodos similares.

Los servicios que se ofrecen pueden ser de dos tipos:

- Por un lado, el servicio estándar de acceso en el cual el cliente puede efectuar consultas durante un periodo de tiempo.
- Por otro, un servicio especial que supondría desarrollar una aplicación para una mejor explotación de la información y que implicarían un uso específico y exclusivo por parte del cliente.

El vendedor realiza mejoras genéricas en el servicio que ofrece las cuales quedan a disposición del cliente desde que se instalan. Entre otras, la actualización de las bases de datos.

Se pide que describa cuál es la contabilización que debe realizar tanto la entidad propietaria del software como la entidad cliente.

Solución propuesta¹

1.- Fundamentos económicos

Este tipo de contratos abordan el acceso a una propiedad intelectual, en forma de software, por parte de los clientes que se suscriben a dichos servicios. El vendedor desarrolla una aplicación que tiene interés comercial para una amplia base de clientes. Éstos están dispuestos a pagar por el acceso a dicha propiedad intelectual. Asimismo, el vendedor desarrolla aplicaciones específicas para atender necesidades concretas de los clientes.

Los dos productos básicos consisten en:

- a) Acceso libre a las bases de datos y bibliográficas.
- b) Elaboración de un software específico y acceso específico a él en el periodo de contrato.

¹ El Interpretations Committee del IASB tiene abierto un proyecto sobre este particular. Se puede consultar en: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/customers-right-to-access-suppliers-application-software-ias-38/>

Los fundamentos económicos de este negocio consisten en alcanzar un volumen de clientes suficiente para cubrir los costes de desarrollo de la plataforma, su gestión y los márgenes que compensen el riesgo asumido. Los costes descritos son de naturaleza indirecta.

Adicionalmente, los desarrollos específicos deben permitir facturar importes adicionales que permitan recuperar los costes asociados al desarrollo tecnológico en el periodo contractual más contribuir a la cobertura de los costes indirectos y generar los márgenes razonables en función del riesgo incurrido. Los costes de estos desarrollos en principio, con un criterio de gestión prudente, se han de recuperar íntegramente en el contrato específico; aunque residualmente la entidad podría aprovechar parte de esos esfuerzos para futuros desarrollos específicos.

Los desarrollos específicos hacen más atractivos la suscripción a la base de datos y bibliográfica. Ahora bien, es un desarrollo específico en cada cliente que sólo puede utilizar él.

A continuación, presentamos el tratamiento por parte del vendedor y después por parte del cliente, desde una perspectiva de los conceptos incluidos en el marco conceptual.

2.- Contabilización del vendedor

Nuestro análisis va a distinguir los servicios que se prestan entre, los accesos estándar y, posteriormente, los servicios a medida o específicos.

2.1.- Servicios estándar

El vendedor está facultando al cliente el acceso a un activo intangible, si bien el vendedor sigue reteniendo el control del intangible. El vendedor es el que gestiona y modifica (se supone que mejorando) el programa, por lo que es la entidad que dirige el uso de dicho software. El vendedor se apropia de los beneficios económicos derivados del contrato con el cliente, y está expuesto a la variabilidad en caso de fallos en el funcionamiento del programa.

Por tanto, de los dos criterios que determinan el control del activo, el vendedor retiene ambos, mientras que el cliente, conforme acceda al software se apropia de los beneficios económicos que genera.

El vendedor retiene el activo en su balance de situación y debería reconocer el ingreso conforme presta su actividad que consiste en facilitar el acceso al software, actualizarlo y garantizar su correcto funcionamiento.

2.2. Servicios a medida o específicos

El vendedor realiza un desarrollo específico a priori permitiendo al cliente el acceso desde el comienzo del contrato. No obstante, el programa está adaptado a las necesidades y requerimientos del cliente, de tal forma que su uso es privativo del mismo, no pudiéndose utilizar por otros. De esta forma, un programa estándar pasa a ser un programa personalizado y solo utilizable por la entidad que ha contratado ese servicio. El contrato en este caso contiene dos obligaciones de desempeño distintas: por un lado, el acceso a la base de datos; por otra el desarrollo de una aplicación específica para el cliente para que facilite su explotación.

La primera obligación de desempeño se cumple anualmente conforme el vendedor facilita el acceso a la base de datos y bibliográfica. La segunda obligación se cumple cuando la entidad pone a disposición del cliente la aplicación personalizada, que no tiene uso alternativo para el vendedor, y que cobrará en las cuotas a girar durante los tres ejercicios siguientes. Entendemos que ambas obligaciones son independientes pues no estamos ante una personalización de la

base de datos. El cliente puede usar el servicio estándar independientemente de la aplicación específica. En el caso de haber sido una personalización de la base de datos, el vendedor estaría prestando un servicio integrado y entonces se debería reconocer el ingreso completo como un contrato de servicios.

En este caso, el vendedor ha ejecutado su compromiso contractual consistente en la elaboración de una aplicación concreta para su base de datos. Ya no controla el activo ya que la personalización que ha efectuado le va a impedir controlar y dirigir ese recurso. El cliente controla el activo desde el momento en que se han cumplimentado los requerimientos que convierten a ese programa un recurso único para el cliente.

Lo anterior se vería reforzado si además el contrato permitiese acceder a una copia al cliente y éste poder gestionarla o modificarla en función de sus requerimientos. En cualquier caso, sí se habría transferido el control del activo al cliente con la firma del contrato y la puesta a disposición. Por tanto, la entidad propietaria del software debería reconocer el ingreso en el momento en el que se finaliza la personalización del programa.

El ingreso del contrato debe dividirse entre el componente que es acceso a la base de datos y bibliográfica y el desarrollo específico. Si como consecuencia de la contratación del desarrollo específico se concede un descuento en el importe total del contrato, éste ha de distribuirse entre ambas obligaciones de desempeño en función del precio de venta de cada obligación independiente.

3.- Contabilización del cliente.

La firma del contrato supone el derecho a acceder a la plataforma durante un periodo de tiempo. ¿Supone dicha facultad el control del activo? Nuestro análisis anterior para el vendedor sería equivalente para el comprador, desde un punto de vista conceptual. El cliente controla la base de datos y bibliográfica conforme tiene el acceso. La capacidad para dirigir el uso de ese activo le corresponde al vendedor.

Esta situación sería distinta si el cliente pudiese modificar el activo y adaptarlo a sus necesidades concretas. En el caso de la versión estándar del producto entendemos que el contrato, cuando se firma, está pendiente de ejecución y que conforme transcurra el tiempo, y se acceda al servicio, el cliente ha de reconocerse el gasto que representa el uso de este recurso.

Por el contrario, en la versión a medida, como el cliente dispone una adaptación específica entendemos que existe un intangible adquirido: el software a medida. En función de los términos del contrato, conforme este acuerdo fuese más exclusivo, se podría argumentar que es un producto controlado por el cliente, pues éste ha dado las especificaciones técnicas concretas del desarrollo que en la práctica confieren el derecho a dirigir el uso durante el periodo contractual.