

175.- Configuración y personalización en los sistemas de un cliente para acceder a un programa alojado en la nube

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

Enunciado

La entidad B, proveedor de servicios y programas informáticos, alcanza un acuerdo con la empresa A para la prestación de servicios de acceso a un software de gestión alojado en la nube, para lo que se requiere que el proveedor realice unas actividades de personalización y configuración en los sistemas de la entidad A. Estos servicios permitirán, por un lado, la interacción del software de gestión con otras aplicaciones de la empresa A y, por otro, desarrollar códigos de software nuevos que generan funciones adicionales. El acuerdo es por un periodo de 5 años, realizándose el pago de los servicios por anticipado.

¿Cómo ha de tratar la entidad A, cliente, los costes de configuración y personalización?

Solución

1.- Planteamiento de la cuestión

La cuestión que se trata de resolver es si los costes de personalización y configuración constituyen económicamente una de las dos alternativas siguientes:

- Una actuación necesaria para prestar el servicio principal y formaría parte del coste de este.
- Un servicio independiente de la prestación del acceso al programa alojado en la nube durante 5 años, por lo que sería un servicio recibido del proveedor en el momento en el que este realiza la actuación.

En el primer caso, la entidad debería reconocer el gasto conforme se presta el servicio principal (acceso al programa en la nube). La cuestión es cómo tratar el importe satisfecho por anticipado, ¿sería un gasto anticipado o un activo intangible?

En el segundo caso, la cuestión a dilucidar es si el importe satisfecho constituye un activo de la entidad o es un gasto del periodo.

El Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) ha tomado una posición en una decisión de agenda el pasado mes de abril de 2021¹.

2. Reconocimiento de elementos

La primera cuestión es si los importes satisfechos por personalización y configuración constituyen un activo o un gasto. Un activo es un recurso y un recurso se caracteriza porque es capaz de generar beneficios económicos. Para reconocerse un recurso, la entidad debe controlar un recurso, lo que requiere dos condiciones:

¹ Puede consultarse la página: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/configuration-or-customisation-costs-in-a-cloud-computing-arrangement-ias-38/>

- el acceso a esos beneficios económicos que tienen capacidad de generar e impedir que otros puedan acceder a ellos, y
- la capacidad para dirigir el uso de ese recurso.

La NIC 38.69A establece como criterio para reconocer los servicios cuando “*han sido prestados por el proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad, y no cuando la entidad los utiliza para prestar un servicio, por ejemplo, para realizar un anuncio comercial para sus clientes*”. La NIC 38 “Activos Intangibles” no concreta cuándo presta el servicio el proveedor; ese criterio es abordado, desde la contabilización del vendedor, cuando los prescribe la NIIF 15. Siguiendo lo establecido por la NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” 10-11², ¿puede servir la NIIF 15 para establecer una política contable no definida por la NIC 38?

2.1. La personalización y configuración los presta el vendedor del software como un servicio integrado

La CINIIF realiza la siguiente interpretación: La personalización y configuración permiten el acceso al programa en la nube, siendo este el recurso que es capaz de generar beneficios económicos a la entidad. Es decir, se cuestiona que la actuación de personalización y configuración sean un recurso pues depende del programa al que se asocia. Esta interpretación en la que se vincula la personalización y la configuración con el recurso que genera los beneficios económicos sería consistente (simétrica) con la visión que tendría el vendedor del software cuando realiza esta actividad, donde esta actuación sería parte de la obligación de desempeño de cesión de uso del software en el periodo de contrato. El vendedor de software no transmite un activo ni un servicio al cliente pues la personalización y la cesión de software están vinculadas en el contexto del contrato. Este caso es similar a un coste necesario para poner en marcha un activo, si tiene lugar antes de la puesta en marcha, o, si tiene lugar con posterioridad, debería ser resuelto de forma equivalente al tratamiento de las mejoras de los activos, los cuales no se consideran independientes de los activos mejorados. **En conclusión, el cliente reconocería un gasto anticipado que se imputaría a gastos de explotación a lo largo de la vida del contrato.**

Por otra parte, el acceso al software no es un recurso porque este es de acceso abierto a varios clientes y, por tanto, no lo controlaría.

2.2. Creación de un código adicional o susceptible de ser prestado por un tercero (servicio o bien distinto)

Por el contrario, la CINIIF advierte que es preciso estudiar los términos concretos de este servicio porque la solución podría variar. Si la configuración permitiese la creación de un código adicional que habilita unos accesos que no tendrían otros, entonces sí se estaría ante un recurso controlado por la entidad, pues tiene capacidad en combinación con otros activos de generar beneficios económicos que controla la entidad A, pudiendo excluir por tanto el acceso de terceros a esos beneficios económicos. **Este recurso sería un activo intangible** que es un activo separable e identificable pues surge de un derecho contractual (NIC 38.12.b) y lo controla la entidad (NIC 38.13-17).

Adicionalmente, si el servicio de personalización y configuración lo pudiese realizar un tercero, el vendedor lo trataría como un servicio distinto; por lo que el cliente debería considerarlo como

² En dichos párrafos se establece como debe actuar la dirección en ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción

un servicio diferenciado, aplicando esta visión por analogía con la NIIF 15 y que adopta la Decisión de Agenda del CINIIF. Este servicio distinto, cuando no genera un recurso (por ejemplo, un código adicional con prestaciones diferenciadas), **se reconoce como gasto en el momento en que lo presta el proveedor** (que se lo reconocería como ingreso en ese momento). En el caso de haber desarrollado la personalización y configuración el equipo informático de la propia entidad cliente, no sería un servicio integrado por el proveedor, por lo que es gasto conforme se incurre en él, salvo que fuese un código nuevo que permitiese un uso distinto del que hacen otros usuarios del programa en la nube.

3.- Conclusión

La Decisión del CINIIF es importante pues utiliza la NIIF 15 como referencia para desarrollar una política contable en el cliente. Como indica la Decisión de Agenda es preciso evaluar las circunstancias que se dan cita en cada caso. Esta decisión ha suscitado algunas críticas entre los participantes que han intervenido en la consulta pública en relación al uso por analogía de la NIIF 15.