

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE
ADMINISTRACIÓN



**Trabajo de investigación monográfica presentado en la Facultad de
Ciencias Económicas y de Administración para la obtención del título
de Contador Público**

**Valuación y exposición de bienes de cambio en empresas de
Software y Agencias de Publicidad**

Cátedra: Contabilidad Básica

**Alejandra Tobler
Martín Sapriza
Leonel Möller**

**Tutor:
Cr. Manuel Amoerio**

2009

El presente trabajo trata de analizar la valuación y exposición de los bienes de cambio en empresas de software y publicidad, en las cuales no es tan claro dicho tratamiento debido a la inmaterialidad del inventario que poseen, o a que son prestadores de servicios.

Esta situación es más compleja que la que se presenta en una empresa industrial, en la cual cada elemento que compone el inventario es perfectamente identificable.

Para realizar dicho análisis, haremos un estudio de la normativa vigente relativa al tema, NIC 2 Inventario, NIC 18 Ingresos ordinarios y NIC 38 Activos intangibles, que nos permitan tener un marco normativo para el tratamiento de dichos bienes.

Luego del análisis de la normativa, realizaremos un trabajo de campo que consiste en entrevistarnos con varias empresas dedicadas a estas actividades, con el fin de comparar lo que establecen las normas contables con el tratamiento que realmente se le da en nuestro país.

Razones de distinta índole llevan a que en su gran mayoría tanto las empresas de software como las de publicidad reconozcan un gasto por todo concepto, realizando extracontablemente el análisis de costos por producto o servicio.

AGRADECIMIENTOS

Queremos agradecer a todos aquellos que colaboraron con la realización de este trabajo, especialmente a nuestras familias y amigos que supieron entender la necesidad de dedicarle tantas horas a este trabajo.

Por otra parte agradecemos la colaboración de todas las empresas que accedieron a entrevistarse con nosotros, así como los responsables de los departamentos contables de las mismas, que hicieron posible la realización de este trabajo. Varias prefirieron permanecer en el anonimato por razones de confidencialidad.

Por último queremos agradecer también a nuestro tutor el Cr. Manuel Amoerio que nos guió en la realización de este trabajo y nos brindó su permanente apoyo.

INDICE

INTRODUCCIÓN	6
ALCANCE.....	6
OBJETIVO.....	7
CAPÍTULO 1	8
CONCEPTOS TEÓRICOS	8
1.1. Marco Conceptual - Activos.....	8
1.2. Concepto de Bienes de cambio según el Dec. 103/91	9
1.3. NIC 2 Inventarios.....	10
1.4. NIC 38 Activos Intangibles.....	11
1.5. Definición de Bienes de Cambio según varios autores.....	12
1.5.1 Mario Biondi (<i>Tratado de Contabilidad intermedia y superior</i>).....	12
1.5.2. Enrique Fowler Newton (<i>Contabilidad Básica</i>)	12
1.5.3 W.A. Paton (<i>Tratado de contabilidad media y superior</i>).....	13
CAPITULO 2	14
DESCRIPCIÓN DE NEGOCIO	14
2.1 Empresas de Software.....	14
2.1.1. <i>Introducción</i>	14
2.1.2. <i>Tipos de Software</i>	14
2.1.3. <i>Comercialización del Software</i>	15
2.2 Agencias de Publicidad.....	19
2.2.1. <i>¿Qué es una Agencia de Publicidad?</i>	19
2.2.2. <i>Tipos de organización de las Agencias</i>	21
2.2.3. <i>Organización Operativa</i>	22
2.2.4. <i>Servicios prestados por una Agencia de Publicidad</i>	23
CAPÍTULO 3	26
TRATAMIENTO CONTABLE	26
3.1. <i>Introducción</i>	26
3.2. NIC 2 “Inventarios”	26
3.3. NIC 38 “Activos Intangibles”	29
3.4. NIC 18 “Ingresos Ordinarios”	33
CAPÍTULO 4	39
CONCLUSIONES TEÓRICAS	39
4.1. Empresas de Software.....	39
4.1.1. <i>Compra y venta de licencias de Software</i>	39
4.1.2. <i>Diseño de Software Standard y comercialización de licencias</i>	40

4.1.3. Software desarrollado a medida.....	42
4.2. Agencias de Publicidad.....	45
CAPÍTULO 5.....	48
TRABAJO DE CAMPO	48
5.1. Introducción.....	48
5.2. Empresas de Software.....	48
5.2.1. Cuestionario estándar de software.....	49
5.2.2. Entrevista personal - SONDA S.A.....	50
5.2.3. Entrevista personal - ARTECH.....	51
5.2.4. Entrevista personal - MEMORY COMPUTACIÓN.....	53
5.2.5. Entrevista personal – FENG OFFICE.....	55
5.2.6. Entrevista personal – EMPRESA A.....	56
5.3. Agencias de publicidad.....	57
5.3.1. Cuestionario estándar de agencias de publicidad.....	57
5.3.2. Entrevista personal – EMPRESA B.....	58
5.3.3. Entrevista personal – EMPRESA C.....	60
5.3.4. Entrevista personal – COMLOT.....	61
5.3.5. Entrevista personal – EMPRESA D.....	62
5.3.6. Entrevista personal – PUNTO OGILVY.....	63
CAPÍTULO 6.....	65
CONCLUSIONES FINALES.....	65
6.1. Introducción.....	65
6.2. Empresas de Software.....	65
6.3. Agencias de publicidad.....	67
Bibliografía	70

INTRODUCCIÓN

Dado el avance tecnológico y el gran desarrollo del software y la publicidad, resulta necesario una correcta valuación y exposición de los bienes de cambio en dichas empresas.

En el mercado existen diferentes empresas dedicadas a estas actividades. Dentro de las empresas de software podemos encontrar aquellas que compran y venden las licencias de uso de software, empresas que diseñan y desarrollan un software standard y venden las licencias de uso del producto que ellos mismos crearon, y las que producen un software diseñado a medida del cliente.

En cuanto a las agencias de publicidad, existen las que se encargan de la creación y diseño de la campaña publicitaria, aquellas que solo realizan la contratación de los medios, y las que realizan la producción audiovisual y el merchandising

Alcance

El presente trabajo analizará, mediante el estudio bibliográfico de la normativa vigente, el tratamiento contable de:

- Empresas de software que compran y venden licencias de uso, de software diseñados por otras empresas.
- Empresas que desarrollan software a medida
- Empresas que desarrollan un software estándar y venden licencias de uso a lo largo de su vida útil.
- Agencias de publicidad que desarrollan campañas publicitarias

Este trabajo no aplicará a:

- Empresas que desarrollen publicidad o software para uso interno.
- Tratamiento contable que debe darle el comprador.
- Agencias de publicidad que desarrollen o tercericen los departamentos de producción y medios de comunicación, entendiendo departamento de producción aquel que desarrolla tareas relativas a audiovisual, gráfica, fotografía y eventos.

Objetivos

- Analizar el tratamiento contable de los bienes de cambio, su valuación y exposición en los estados contables de las empresas de software y agencias de publicidad.
- Recopilar normas contables vigentes y contrastar con la realidad de las empresas dedicadas a estas actividades, a efectos de verificar el grado de cumplimiento de las mismas.
- Brindar a los emisores de Estados Contables herramientas para cumplir con los requerimientos de precisión, exactitud y veracidad en la exposición de la información contable.

CAPITULO 1

CONCEPTOS TEÓRICOS

Previo a introducimos en el tratamiento contable es necesario tener claro los conceptos que trataremos, para eso, presentamos a continuación una recopilación de definiciones de distintas fuentes.

1.1 Marco Conceptual - Activos

El Marco Conceptual en su numeral 49 define el activo como “un recurso controlado por la empresa como resultado de acontecimientos pasados y del cual se espera que la empresa reciba beneficios económicos futuros”.

De lo anterior se desprende que todo activo debe tener su origen en acontecimientos pasados, que en el caso de los bienes de cambio serán las compras o costos de producción, y que debe tener algún beneficio económico futuro asociado, el cual podrá provenir del intercambio por otro activo.

Mas adelante en el numeral 89 se exponen las dos condiciones que deben cumplirse para que un ítem pueda ser reconocido como activo:

- a) es probable que algún beneficio económico futuro asociado con el ítem fluirá hacia la empresa, y
- b) el ítem tiene un costo o valor que se puede medir confiablemente.

1.2 Concepto bienes de cambio según decreto 103/91

“Los bienes de cambio comprenden aquellos que se adquieren o producen para la venta, los que se encuentran en proceso de producción o aquellos que resultan consumidos en la producción o comercialización de los bienes o servicios que se destina a la venta. Deben separarse los bienes de intercambio ordinario o habitual según los distintos tipos de explicación de la empresa y dentro de cada uno de ellos, deberá efectuarse una discriminación por categorías de bienes.”

“En actividades de tipo específico, como la agropecuaria, inmobiliaria, de prestación de servicios, deben usarse los títulos que correspondan para la apropiada identificación de los bienes. (...)

Deben ser mostrados por separado, aquellos montos estimados para cubrir el riesgo de que ciertos bienes reduzcan su valor (previsiones por desvalorización) exponiéndose de tal modo el valor neto de los bienes”

Este decreto se aplica a sociedades comerciales, con objeto industrial, comercial, agropecuario y de servicios, sin perjuicio de su adaptación a empresas con distinto objeto de los indicados.

Esta definición le otorga importancia a la intención de la dirección de la empresa para con los bienes. En el caso de un bien de uso, a pesar de su definición como tal, si está destinado a la venta lo incluye dentro del rubro bienes de cambio y no lo mantiene como bien de uso hasta su egreso de la empresa.

1.3 NIC 2 – Inventarios

Según el párrafo 6, los inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción de cara a tal venta; o
- (c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.

Por otra parte el párrafo 8 establece que entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercancías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes. También los terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un suministrador de servicios, como se describe en el párrafo 16, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso ordinario correspondiente (véase la NIC 18 Ingresos Ordinarios).

Esta Norma debe ser aplicada, dentro de los estados financieros, preparados en el contexto del sistema de costo histórico, para contabilizar los inventarios que no sean:

- (a) obra en proceso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NIC 11 Contratos de Construcción);
- (b) instrumentos financieros; y
- (c) inventarios procedentes de la producción agrícola, ganadera y forestal y minas de mineral, que estén en poder de los productores, siempre que sean medidos al valor neto realizable, de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias; y

(d) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase NIC 41 Agricultura).

1.4 NIC 38 – Activos Intangibles

En el párrafo 2 inciso a), se establece que esta norma no aplica para “los activos intangibles mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase al respecto la NIC 2 Inventarios, así como la NIC 11 Contratos de Construcción)”, pero los conceptos aquí utilizados sirven para identificar cuándo un software o una publicidad deben ser tratados como activos, lo que determina la aplicación de la NIC 2 es la decisión de la dirección de la empresa de que sean destinados a la venta.

En su párrafo 3 hace referencia al software, en cuanto especifica que “los programas informáticos para una máquina herramienta controlada por computadora, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo”. En cambio, “cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles”.

En el párrafo 4 establece que “esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, a los de formación del personal, a los de puesta en marcha de la actividad, o de la empresa, y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades puede derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia tangible del elemento es de importancia secundaria con respecto a sus componentes intangibles, que vienen constituidos por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.”

1.5 Definiciones de bienes de cambio según los siguientes autores:

1.5.1 Mario Biondi

“Comprenden aquellos bienes adquiridos o producidos por el ente para su posterior comercialización; los bienes y servicios en proceso de producción, siempre y cuando correspondan a actividades normales del giro de la empresa.”

1.5.2 Enrique Fowler Newton

“Los que en la Argentina denominamos bienes de cambio, que:

- son adquiridos o producidos para su venta como parte de la actividad principal del ente;
- se encuentran en proceso de producción para dicha venta; o
- se consumen en tal proceso o en el de generación de servicios vendidos.”

A su vez Fowler Newton define como “otras existencias” dentro de bienes de cambio a:

- “las existencias de bienes a ser consumidos en funciones distintas a las de producción de mercaderías o servicios de terceros, como los materiales de publicidad y los utilizados en tareas administrativas (formularios, disquetes, etcétera);
- las inversiones en bienes tangibles de fácil comercialización (que no hayan sido adquiridos para su alquiler a terceros).”

El autor aclara que no todos los bienes de cambio son tangibles, que los conceptos indicados en los dos primeros puntos incluyen servicios en proceso, que constituyen activos mientras no cumplan las condiciones para el reconocimiento contable de los correspondientes ingresos.

1.5.3 W. A. Paton

“La palabra inventario abarca todos los tipos de mercaderías, materiales, trabajos en proceso, artículos terminados y provisiones. Las mercaderías comprenden productos de diferentes clases que tienen para la venta mayoristas, minoristas y distribuidores. Llámese materiales, a las mercaderías que se someten a los procesos de fabricación o transformación para su venta posterior bajo la forma de producto terminado o su utilización de alguna otra manera (...). Dentro de una misma firma es posible que los materiales abarquen desde productos básicos o materias primas “en estado natural” hasta mercaderías elaboradas que luego deben incorporarse al producto final mediante los procedimientos de ensamble. Por trabajo en curso o proceso se entiende todas las mercaderías que se han sometido a las operaciones fabriles para su transformación en productos terminados (...).

Los productos terminados de las industrias extractivas y fabricantes guardan, evidentemente, una estrecha relación con las mercaderías y comprenden una gran variedad de artículos.

Las provisiones, fundamentalmente son materiales que facilitan las operaciones, pero que no aparecen físicamente en el producto. Las principales provisiones de fábrica, envase o embalaje, entrega y oficina.”

CAPÍTULO 2

DESCRIPCIÓN DE NEGOCIO

2.1 EMPRESAS DE SOFTWARE

2.1.1 Introducción

Dentro de las Tecnologías de la Información (TI) confluyen tres familias de innovaciones, las pertenecientes a la microelectrónica, las telecomunicaciones y la informática. El sector del Software es uno de los segmentos de estas tecnologías.

Definir con precisión qué está comprendido dentro de la industria del Software resulta complicado, tanto por su naturaleza intangible como por lo acelerado y continuo de su proceso de cambio tecnológico.

“El Software, también conocido como programática o equipamiento lógico es el conjunto de programas que puede ejecutar el hardware para la realización de las tareas de computación a las que se destina. Se trata del conjunto de instrucciones que permite la utilización del ordenador. El software es la parte intangible de la computadora, es decir programas, aplicaciones, etc.”.

2.1.2 Tipos de Software.

El software puede ser de tres tipos:

a) Software de base o de sistema: es el conocido con el nombre de "sistema operativo" y se puede definir como el Conjunto mínimo de programas necesarios para que el ordenador funcione, esto es, para que el sistema pueda realizar sus funciones como tal sistema de ordenador.

b) Software de utilidad. Se tiene por costumbre incluir dentro del sistema operativo este tipo de software cuyo objeto es proporcionar una ayuda al usuario con el fin de facilitar el manejo de los datos y programas que le son útiles. Este software de utilidad está formado por diferentes programas de ayuda al usuario, como pueden ser los programas de copia de ficheros, de clasificación y ordenación de datos, etcétera.

c) Software de usuario o de aplicaciones: compuesto por aquellos programas que sirven para la resolución de procesos específicos del usuario (da el nombre de software de usuario). Dentro de los programas de usuarios existen dos tipos claramente diferenciados:

- Aquellos que por su utilidad común sirven para diversos usuarios y que han sido concebidos para su utilización general, como puede ser un programa de tratamiento de textos, o una base de datos, o una hoja de cálculo; a éstas se les denomina software de aplicación común.
- Aquellos programas pensados y diseñados para la resolución de un problema de un usuario o grupo de usuarios específicos como puede ser un programa de gestión de un despacho de abogados, o un programa de cálculo para un grupo muy determinado y preciso (abogados, ingenieros); y en ocasiones, para una persona en particular ya que se realizan bajo encargo y a medida del despacho o actividad de quienes los encargan.

2.1.3 Comercialización del Software

Dado el avance de la tecnología, es casi imprescindible el uso de un computador que contenga un software específico realizado a medida o adquirir un programa en plaza desarrollado en forma masiva que permita cubrir las necesidades de la empresa.

Hoy en día se cuenta con una gran cantidad de empresas dedicadas a la comercialización de Software, ya sea como distribuidores de programas prontos para su uso, como de programas diseñados a medida. Esta variedad permite al usuario satisfacer cualquier tipo de requisitos contando con una gran oferta en el mercado.

Modalidades de comercialización:

Licenciamiento de Uso

La más común es la venta de una licencia de uso del software con derecho al servicio de soporte técnico y mantenimiento. Una licencia de software es la autorización o permiso concedido por el titular del derecho de autor, en cualquier forma contractual, al usuario de un programa informático, para utilizar éste en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas.

La licencia, que puede ser gratuita u onerosa, precisa los derechos (de uso, modificación o redistribución) concedidos a la persona autorizada y sus límites. Además, puede señalar el plazo de duración, el territorio de aplicación y todas las demás cláusulas que el titular del derecho de autor establezca. Por lo general se trata de un permiso de utilización del programa para determinada cantidad de usuarios, siendo entonces variable el monto facturado en relación al número de personas autorizadas a operar dicho software.

Otra forma de comercialización es por medio del cobro de una tasa de utilización del software, con derecho al servicio técnico y mantenimiento. Dicha tasa se considera como un monto ficto pactado entre las partes, mediante el cual el usuario del software paga por determinado período una especie de arrendamiento o suscripción que le otorga todos los beneficios o derechos para su utilización. De este modo, el usuario evita el pago de altos costos originados en la adquisición de licencias (costos de propiedad) y logra una actualización permanente del producto. Por otro lado el vendedor evita los largos períodos de evaluación y logra establecer una relación comercial a largo plazo.

Independientemente de la modalidad de comercialización, el proveedor suele incluir dentro del precio, la instalación y el entrenamiento inicial de los usuarios, que será necesario para el buen funcionamiento del software.

Atendiendo a los posibles canales de distribución del software podemos encontrarnos con que es vendido generalmente a través de:

- 1- Licencia al usuario final. Quien desarrolla el software, brinda el software y su licencia directamente al usuario final
- 2- Ventas al por menor. La mayoría del software para computadores personales es brindado por el desarrollador del software a distribuidores al por mayor o menor, que obtienen el derecho de pasar las licencias de uso de software al consumidor final.
- 3- Licencias de reventa con valor agregado. Quien desarrolla el software en primera instancia vende la licencia a otro vendedor de software, quien adquiere el derecho de vender nuevamente la licencia de dicho software como parte de un sistema. Este mecanismo es común en la creación de programas con distintas aplicaciones.
- 4- Licencia al fabricante original de hardware. Quien desarrolla el software vende la licencia al proveedor de hardware, quien adquiere el derecho de incorporar el software al hardware que vende al usuario final.

Servicios de post-venta (Mantenimiento)

El servicio de post-venta generalmente incluye asistencia telefónica o vía Internet para el consumidor con respecto al uso del software, el cual incluye la corrección de pequeños errores, denominados “bugs”. Muchas veces incluye también mejoras continuas a los productos, durante el contrato de servicios de post-venta que son más que simples cambios o actualizaciones de información.

El servicio de post-venta es una importante fuente de ingresos para las compañías de software porque les permite obtener ganancias de forma continua con clientes existentes. Las compañías de software pueden otorgar nuevas licencias anualmente a los mismos clientes simplemente brindándoles una versión mejorada del programa anterior.

Los contratos de servicios de post-venta generalmente se realizan por un tiempo definido, entre unos meses a varios años. La mayoría se realizan por períodos de un año, en donde la compañía prevé renovaciones anuales.

Servicios de desarrollo de software

Otras veces, las empresas de software realizan contratos para desarrollar software directamente con el consumidor final. En este tipo de servicios, las actividades de desarrollo de software y de generación de ingresos se superponen. La compañía por lo general retiene el derecho de vender el software que desarrolla bajo un contrato con un usuario a terceras personas. Estos contratos se denominan “contratos para el desarrollo financiado de software”

Servicios asociados al software

La venta de productos de software brinda la posibilidad a las compañías de vender una gran cantidad de servicios asociados, incluyendo la instalación, la capacitación y la asistencia en la integración e implementación. Aunque estas actividades no generan grandes márgenes de ganancia, contribuyen con las operaciones de la empresa. Hasta cierto punto, estos servicios brindan ingresos adicionales, que son generados por personal ya contratado por la empresa.

Existe también el caso en que las empresas, manteniendo un área de sistemas, busquen desarrollar internamente su propio software. Esta situación se genera en su mayoría en empresas que necesitan satisfacer requisitos particulares de su operativa que les impide adquirir en el mercado un producto estándar y que por alguna razón optan por no tercerizar el desarrollo y seguimiento del proyecto, por ejemplo en casos de confidencialidad crítica o sensibilidad en el manejo de la información.

2.2 AGENCIAS DE PUBLICIDAD

2.2.1 ¿Qué es una Agencia de Publicidad?

Es una organización independiente de servicio profesional, que planifica y realiza comunicaciones en masa y provee su talento para el desarrollo de las ventas, el que se integra a los programas de marketing y relaciones públicas.

Las agencias de publicidad son empresas dedicadas a la prestación de servicios relacionados con la creación, ejecución y distribución de campañas publicitarias, en la cual se encuentran personas naturales o jurídicas que se dedican profesionalmente y de manera organizada a crear, programar o ejecutar publicidad por cuenta de un anunciante. El presente capítulo se centra en la agencia de publicidad como empresa.

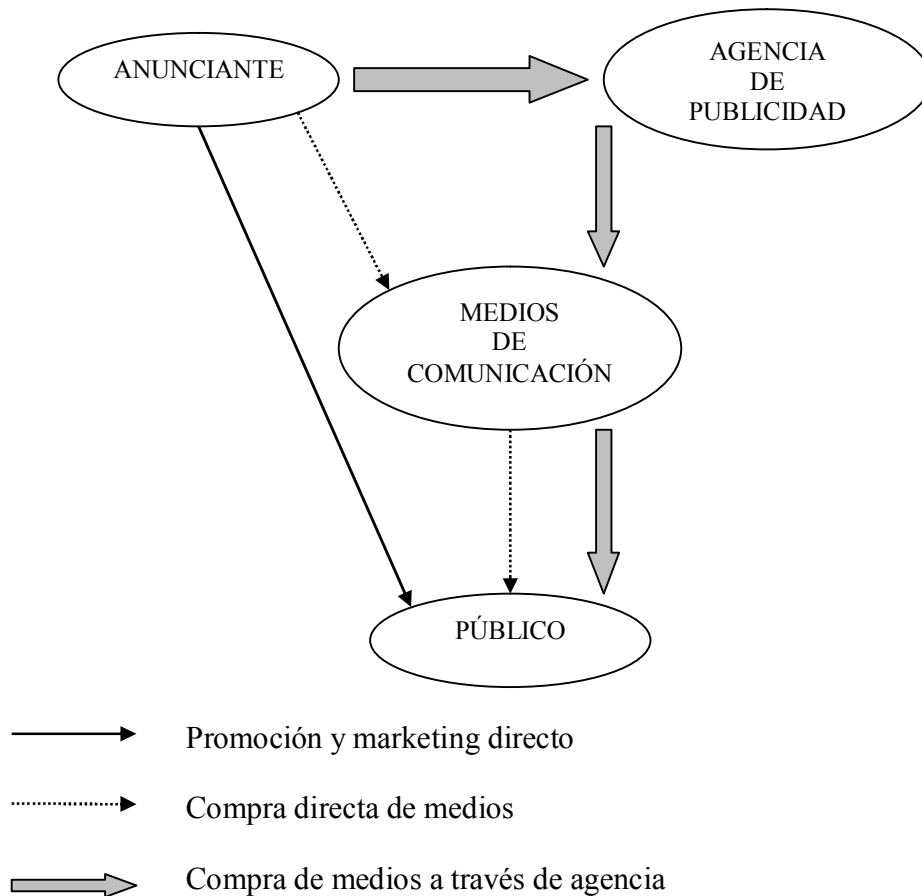
La agencia es una empresa de servicios con características propias, claramente diferenciadas, que surgen de su propia naturaleza y del entorno en que se mueve. Para poder comprender el real significado de la agencia como empresa se hace necesario comprender este entorno con sus características tan especiales.

En el escenario sobre el cual se mueve el aparato publicitario pueden encontrarse tres actores:

- a) La agencia de publicidad, cuya tarea consiste en planear y preparar la campaña publicitaria, confeccionar avisos y asesorar a sus clientes en cuanto a cómo, dónde, cuándo y cuánto invertir.
- b) El anunciante, que es el interesado en transmitir los mensajes al público y que en definitiva es quien paga las facturas y cuyo nombre, o el de sus productos, suele aparecer en alguna parte del anuncio.
- c) Los medios, que llevan los mensajes publicitarios al público

El anunciante tiene tres formas de llevar la comunicación al público:

- a) Promoción y marketing directo
- b) Compra directa de medios
- c) Compra de medios a través de agencia



El alcance de nuestro trabajo se enfoca en la tercera opción, es decir cuando el anunciante delega en la agencia de publicidad la creación y difusión de la campaña publicitaria. En Uruguay más del 90% de las empresas que realizan campañas publicitarias encargan a una agencia el manejo de su publicidad. Esto último obedece a varias razones:

- Aptitudes especializadas, una agencia puede permitirse el lujo de contratar especialistas aptos y bien pagos que no podría pagar un solo cliente.

- Objetividad del punto de vista, al anunciante por lo general, le resulta difícil analizar objetivamente sus problemas. Por lo tanto, tiene un gran valor para él el hecho de que pueda disponer de una opinión que no esté sujeta a la política interna, o a los limitados puntos de vista de la compañía.
- Poder de negociación, las agencias tienen un contacto permanente con los medios de comunicación, pues actúan como intermediarios entre éstos y los anunciantes. Tiene entonces, un poder para negociar precios sobre el espacio y el tiempo que se compra a los medios publicitarios.

2.2.2 Tipos de organización de las Agencias

Debido a la naturaleza tan personal del negocio de las agencia de publicidad, resulta difícil hacer generalizaciones sobre su organización. Una constante muy marcada de las agencias en nuestro país está determinada en la función de su relación con las agencias internacionales de publicidad, las cuales de una manera u otra establecen presencia en el mundo entero.

En función a ésto, podemos clasificar a las agencias uruguayas en tres categorías:

- a) Agencias cien por ciento locales, existen en gran número en plaza y que podrían ser consideradas como pequeñas agencias.
- b) Agencias locales con representación asignada de una agencia internacional, de la cual reciben soporte técnico y clientes alineados internacionalmente a cambio de algún tipo de regalía. La mayoría de las grandes agencias nacionales conforman este grupo, existiendo desde los últimos tiempos un proceso creciente de obtención de representación internacional por parte de agencias uruguayas en crecimiento.
- c) Agencias multinacionales, que siendo sucursal de empresas extranjeras establecidas en el país siguen los lineamientos de su casa matriz.

En materia de organización interna, la mayoría de las agencias grandes y de tamaño mediano tienden a seguir uno de estos dos sistemas de organización: el sistema de grupos o el sistema departamental.

Sistema de Grupos

Conforme al sistema de grupo, a los redactores, dibujantes, compradores de espacio y tiempos de los medios publicitarios y a otros publicitarios se les asigna cierto grupo de clientes. Todos quedan bajo la dirección general de un director de campaña o jefe de grupo. Una de las ventajas principales de este sistema consiste en que se aplica la destreza de los especialistas a una serie común de problemas, a partir del conocimiento específico de la realidad particular del anunciante.

Sistema Departamental

Según el sistema departamental, los especialistas se agrupan en un mismo departamento. De esta manera todos los redactores se encuentran en el departamento de redacción, los dibujantes en el departamento artístico, etc. Los empleados no son responsables directamente ante los directores de campaña, sino antes los jefes de sus respectivos departamentos.

2.2.3 Organización Operativa

Dentro de la organización interna de la Agencia podemos encontrar cinco áreas de medular importancia. Creación, Cuentas, Medios, Producción y Administración. Utilizando una analogía con la estructura organizacional de una empresa industrial podríamos establecer que los departamentos de Creación y Producción conformarían el clásico departamento de Producción, Cuentas sería Ventas, Medios se asimilaría a Distribución, siendo Administración el área que está presente en todas las empresas.

Una agencia común tiene cinco departamentos básicos:

Departamento Creativo: es el departamento que “crea” la campaña y todos sus componentes.

Departamento de Cuentas: a través de los ejecutivos de cuentas mantiene un contacto directo con los clientes. Es el nexo entre el cliente y la agencia.

Departamento de Medios: se encarga de comprar tiempo en los diferentes medios de comunicación y de buscar el medio y soporte mas adecuado para cada campaña.

Departamento de Producción: aquí se coordina y controla todo lo que tiene que ver con la producción definitiva de los comerciales que saldrán al público y que, en la mayoría de los casos son contratados por la agencia a terceros, ya sea productoras de audio, video o imprentas gráficas.

Departamento de Administración: este departamento no difiere del resto de las empresas, salvo por los problemas que deberá atender a consecuencia del desarrollo particular de la actividad publicitaria.

Algunas agencia grandes, además poseen otro tipo de departamentos como: Investigación de mercado, Marketing, Marketing directo, Relaciones Públicas, etc.

2.2.4 Servicios prestados por una Agencia de Publicidad

El servicio de una agencia consiste en interpretar ante el público al que se desea llegar, las ventajas de un producto o servicio. A partir del “brief” aportado por el cliente, que como mínimo incluirá el objetivo de marketing y el presupuesto de costos, la agencia deberá encontrar los caminos más adecuados para transmitir el mensaje.

Cobra vital importancia en este sentido la definición del objetivo publicitario que debe ser aportado por el anunciante. La definición del objeto que debe recibir la agencia debe contener tres elementos fundamentales: la intención que se persigue, la cuantificación de la meta y el plazo para alcanzarla. Sin alguno de ellos, el objetivo sería una vaguedad tal que no pasaría de una expresión de deseo.

Puntos fundamentales del servicio que prestan las agencias de publicidad:

- Formulación de un plan.
- Ejecución del plan.
- Redacción, diseño, ilustración de anuncios y de otras formas apropiadas del mensaje.
- Contratación del espacio u otros medios de publicidad.
- Incorporación adecuada del mensaje en su forma mecánica y envío del mismo con instrucciones apropiadas para el cumplimiento del contrato.
- Producción del anuncio.
- Comprobación y verificación de las inserciones en TV, radio, prensa, exhibiciones u otros medios utilizados.
- Auditar, facturar y pagar el servicio, el espacio y la preparación.
- Cooperación con el trabajo de ventas para asegurar el mayor efecto de la publicidad.

Muchas empresas amplían sus servicios ofreciendo a sus clientes el diseño de envases, investigación de ventas, adiestramiento de ventas, preparación de ventas, literatura de servicios, diseño de exposición de mercaderías, promociones, etc.

En el Uruguay las agencias de publicidad contratan los servicios de compañías especializadas en investigación de mercado, que serán las encargadas de realizar el estudio necesario del producto a publicar.

En el momento de realizar una evaluación de la gestión de la agencia, cosa que periódicamente lleva a cabo, el anunciante tendrá en cuenta, entre otros, cuatro factores fundamentales:

- Creatividad vendedora.
- Capacidad de respuesta del departamento de Cuentas.
- Conocimiento del negocio del anunciante.
- Cuidado en el manejo presupuestario.

CAPITULO 3

TRATAMIENTO CONTABLE

3.1 Introducción

El tratamiento contable adecuado de los bienes de cambio es de fundamental importancia a la hora de establecer que parte del gasto incurrido se puede acumular al valor del activo, y de esa manera diferirlo hasta que los ingresos correspondientes sean realizados.

Analizaremos los activos mantenidos para la venta en el curso ordinario de las actividades en las empresas de software y publicidad.

La NIC 2 establece el tratamiento contable de los bienes de cambio, pero utilizaremos también la NIC 38 para el reconocimiento y medición de los activos en el caso de las empresas de software. Por otro lado la NIC 18 también es importante desde el punto de vista que establece que en empresas de servicios debe tratarse como inventario aquellos costos incurridos por los cuales no se tiene aún un ingreso asociado.

3.2 NIC 2 “Inventarios”

La NIC 2 establece en primer lugar que los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Por otro lado, en el párrafo 10 dice *“el costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y transformación de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales”*.

Aquí encontramos 2 elementos, por un lado el costo de adquisición y por otro el de transformación:

- Los costos de adquisición según la NIC 2 comprenderán: *“el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente ante las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de la mercadería, los materiales o los servicios.”*

Ésta es la situación de mayor simplicidad, ya que en una empresa de software la situación no es muy diferente, se compra la licencia del mismo para revenderla. En el caso de las agencias de publicidad esta situación es de muy difícil concreción en la realidad, se podría dar cuando la agencia compra a un medio un espacio sin que ningún cliente lo haya requerido.

- Los costos de transformación según la NIC 2 son: *“aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.”*

Por otro lado en el párrafo 17 establece que se identifican limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios, según NIC 23.

En el párrafo 19 la NIC 2 establece que *“En el caso de un prestador de servicios tenga inventarios los medirá, por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos directamente atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gasto en el período en el que se hayan*

incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que a menudo se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.”

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea el menor. La estimación del valor neto realizable se basará en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen las condiciones existentes al final del período.

El valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basan en el precio que figura en el contrato en cuestión.

En cada período se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado

La dificultad en el inventario de las empresas que analizamos radica en evaluar si el mismo cumple con los criterios de reconocimientos establecidos en el marco conceptual.

3.3 NIC 38 “Activos Intangibles”

La NIC 38 establece el tratamiento contable de los activos intangibles. Dichos activos pueden ser adquiridos de distintas maneras:

- a) Adquisición independiente
- b) Como parte de una combinación de negocios
- c) Por subvención del gobierno
- d) Generados internamente

Para este trabajo nos enfocaremos en aquellos generados internamente.

Si bien la NIC 38 establece que no se encuentra dentro de su alcance el tratamiento de los activos intangibles mantenidos para la venta en el curso ordinario de las operaciones, utilizaremos dicha norma para establecer qué gastos pueden ser considerados como “costo de transformación” a los cuales hace referencia la NIC 2.

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Por otro lado, la NIC 38 establece que un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Por consiguiente, la dificultad radica en determinar la identificabilidad de los mismos.

La NIC 38 establece que “Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

- es separable, esto es, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con lo que guarde relación; o

- surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Una entidad controla un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales o bien por una obligación legal de los empleados a mantener confidencialidad(...).

Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos por actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, de los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad”.

La empresa debe reconocer el activo cuando se cumple con los dos requisitos de reconocimiento que establece el Marco Conceptual para la Preparación de Estados Contables, es decir, que sea probable que beneficios futuros asociados con el bien fluyan hacia la empresa y que el bien tenga un costo que se pueda medir confiablemente.

Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la NIC 38 establece que la entidad clasificará la generación del activo en:

- fase de investigación; y
- fase de desarrollo

Según dicha norma, los costos incurridos durante la etapa de investigación son resultado del período en el cual se realizaron, y los incurridos en la etapa de desarrollo son los que se pueden cargar al costo del producto.

En el párrafo 54 se establece que *“No se procederá a reconocer activos intangibles surgidos de la investigación. Los desembolsos por investigación deben reconocerse como gastos del período en el que se incurran”*.

Por otro lado en el párrafo 57 dice *“Un activo intangible, surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y solo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:*

- a) técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;*
- b) su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo;*
- c) su capacidad de utilizar o vender el activo intangible;*
- d) la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;*
- e) la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible;*

- f) *su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo*”.

Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación.

Una vez que son demostrables todos los extremos de la fase de desarrollo, se plantea la siguiente problemática; ¿qué costos podemos activar?.

La NIC 38 en su párrafo 66 responde a esta pregunta diciendo “*el costo de un activo intangible, generado internamente, comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:*

- a) *Los costos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.*
- b) *Los costos de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.*
- c) *Los honorarios para registrar los derechos legales.*
- d) *La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles*”.

También hace referencia a la activación de los costos por intereses como lo establece la NIC 23.

Es importante recalcar que la norma menciona expresamente que lo que se reconoció como gasto en la etapa de investigación, no puede ser activado luego de que el activo cumple con las condiciones que establece el párrafo 66.

3.4 NIC 18 “Ingresos Ordinarios”

La NIC 18 establece el tratamiento contable de los ingresos ordinarios provenientes de las actividades de:

- a) Venta de productos.
- b) Prestación de servicios.
- c) Uso por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

En el presente trabajo nos centraremos en los dos primeros puntos.

La NIC 18 en su párrafo 7, define ingreso ordinario como: *“entrada bruta de beneficios económicos, durante el período, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”*

Posteriormente en el párrafo 9 establece que *“La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos”*.

Y en el párrafo 11 dice *“En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes, recibidos o por recibir”*.

Luego, la NIC 18 realiza un análisis de los ingresos ordinarios, separando en “Venta de Bienes” y “Prestación de Servicios”.

Venta de bienes

La NIC 18 establece en el párrafo 14 que *“los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:*

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.*
- b) La entidad no conserva para si ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.*
- c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con fiabilidad.*
- d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.*
- e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad”.*

La NIC aclara que en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador.

Dado que el tema de la transferencia de riesgos y responsabilidades es sumamente importante, la norma establece una serie de ejemplos en los cuales la empresa vendedora retiene los riesgos y ventajas, éstos son:

- *Cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía.*
- *Cuando la recepción de los ingresos de actividades ordinarias de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta posterior de los bienes.*
- *Cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad.*
- *Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.”.*

Los ingresos de actividades ordinarias se deben reconocer cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. Puede suceder que esta situación solo se verifique cuando se recibe la contraprestación o cuando desaparezca una determinada incertidumbre. La norma ejemplifica también esta situación: *“En una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea admitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso.”.*

Por último, en el párrafo 19 establece que *“Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos”.*

Prestación de servicios

Para el tratamiento de los ingresos ordinarios provenientes de la prestación de servicios la NIC 18 se refiere al método del porcentaje de terminación.

En el párrafo 20 dice: *“Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:*

- a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad.*
- b) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.*
- c) El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad.*
- d) Los costos ya incurridos, en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.*

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los períodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y ejecución en un determinado período”.

En el párrafo 23 establece que *“Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:*

- *Los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir.*
- *La contrapartida del intercambio.*
- *La forma y los términos del pago”.*

Surge ahora la pregunta de, ¿cómo establecer el porcentaje de terminación de una transacción?

El párrafo 24 de la NIC responde a esta pregunta, *“El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran:*

- a) La inspección de los trabajos ejecutados.*
- b) La proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.*
- c) La proporción que los costos incurridos hasta la fecha representan sobre el costo total estimado de la operación”.*

La norma establece explícitamente que ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

Por último, la norma establece que cuando el resultado de una transacción que implique una prestación de servicio no pueda estimarse con fiabilidad, pueden plantearse dos situaciones:

- Los costos correspondientes se consideran recuperables, entonces se reconocerán ingresos de actividades ordinarias en la misma cuantía que dichos gastos.
- Los costos correspondientes no se consideran recuperables, entonces no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias, y se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del período. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían reconocer como recuperables los costos incurridos, se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias en proporción al grado de terminación del servicio.

CAPITULO 4

CONCLUSIONES TEÓRICAS

4.1 Empresas de software

Si nos basamos en lo desarrollado en el capítulo 2 acerca del funcionamiento de las empresas de software y lo desarrollado en el capítulo 3 sobre el tratamiento contable según las NIC, podemos resumir la actividad de las empresas de software en 3 modalidades:

- a) Empresas que compran y venden licencias de uso.
- b) Empresas que desarrollan un software standard y comercializan las licencias de uso de dicho software.
- c) Empresas que desarrollan software a medida según las necesidades del cliente.

En base a estas tres modalidades, analizaremos el tratamiento contable de cada uno de ellos.

4.1.1 Compra y venta de licencias de software

La empresa compra y vende la licencia de uso, por consiguiente este tipo de comercialización de software no difiere de lo que puede suceder en una empresa comercial.

En este caso según la NIC 2 párrafo 11 debería valuarse por su costo de adquisición que comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (no recuperables), los transportes y el almacenamiento.

Según la NIC 18 el ingreso debe reconocerse cuando se cumplan los requisitos que aparecen en el párrafo 14 de dicha NIC. En la mayoría de los casos estos requisitos se cumplen cuando se transfiere el derecho de uso de la licencia.

4.1.2 Diseño de software standard y comercialización de licencia

La segunda modalidad, refiere a aquella empresa de software que produce un software standard para luego vender licencias de uso del mismo.

Este es un caso más complejo, ya que el software que la empresa produce debería ser tratado como un activo intangible.

Si bien el proceso de generación del activo intangible, por no clasificarse dentro de los bienes de cambio de la empresa queda fuera del alcance de este trabajo, es importante conocer qué gastos pueden incluirse dentro del costo de dicho activo, porque el mismo se irá amortizando según la vida útil, la cual estará reflejada por la cantidad de licencias que se puedan comercializar. Dicha amortización, formará parte del costo de ventas de la licencia vendida.

Debemos entonces remitirnos a la NIC 38 para el tratamiento de intangibles. La NIC en primer lugar, como vimos en el capítulo 3, establece la definición de Activo Intangible, lo define como un activo identificable, de carácter no monetario, y sin apariencia física.

De esta manera, podemos decir que un Activo Intangible es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener beneficios económicos futuros. Al decir que es identificable, se entiende que es separable, es decir susceptible de ser separado, vendido, arrendado o que surge de derechos contractuales o legales.

Por otro lado, este activo puede ser reconocido en los estados contables cuando cumple con los requisitos de reconocimiento que establece dicha norma en el párrafo 21, los cuales son: que sea probable que los beneficios futuros fluyan hacia la empresa y que el costo del activo pueda medirse con fiabilidad.

La NIC para evaluar si un Activo Intangible cumple con los requisitos de reconocimiento, divide el proceso de generación del activo en dos etapas:

- Etapa de investigación.
- Etapa de desarrollo.

La etapa de investigación es aquella en la cual se busca obtener nuevos conocimientos, y la etapa de desarrollo es aquella en la que se aplican dichos conocimientos en el diseño y creación del producto.

Los desembolsos realizados en la etapa de investigación, deben ser reconocidos como gastos en el período en el que se incurran, mientras que los incurridos en la etapa de desarrollo se cargaran al costo del Activo Intangible.

Para afirmar que el activo se encuentra en la etapa de desarrollo, se deben cumplir con las condiciones que establece el párrafo 57:

- Que sea técnicamente posible terminar la producción.
- Que exista intención por parte de la empresa de terminar el activo intangible.
- Que la empresa posea capacidad para utilizar o comercializar dicho activo.
- Existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, en este caso el producto del activo intangible es la licencia de uso.
- Disponibilidad de los recursos técnicos y financieros para el desarrollo del mismo.
- Capacidad de medir en forma fiable los desembolsos atribuibles al activo durante su desarrollo.

Luego de que la empresa puede cumplir con todos los requisitos que establece la norma, recién puede comenzar a activar los costos incurridos.

Aquellos desembolsos que fueron reconocidos como gastos, no se pueden reconocer posteriormente como parte del costo del Activo Intangible.

Es importante destacar que en el párrafo 66 la NIC establece que el costo de un Activo Intangible se compone de los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden constituirse de costos de materiales utilizados, remuneración de ingenieros y empleados derivados de la generación del activo.

También deben incluirse los costos de préstamos específicos según lo establece la NIC 23 Costos por Intereses.

La vida útil de dicho Activo Intangible debe medirse por medio de la mejor estimación posible, la cual puede ser la utilización esperada del activo por parte de la entidad, es decir por la cantidad de licencias que se espera vender. Esta cantidad debe ser revisada al finalizar cada período.

A medida que se venden las licencias de uso, la vida útil del Activo Intangible se reduce, por consiguiente se debita la cuenta amortización, la cual forma parte del costo de venta de la licencia comercializada. De esta manera se cumple también con lo que establece la NIC 18 en su párrafo 19, en cuanto al reconocimiento de ingresos y egresos ordinarios de manera simultánea (proceso de correlación de gastos con ingresos).

4.1.3 Software desarrollado a medida

La NIC 2 establece que los costos de los inventarios se componen de costos de adquisición y costos de transformación.

En este caso, debemos remitirnos al párrafo 12 de la NIC 2, el cual desarrolla el concepto de costos de transformación, estableciendo que los mismos están constituidos por los costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como mano de obra directa, así como una parte de los costos indirectos, calculados de forma sistemática, incurridos para realizar el producto.

Dado que se trata de un activo que resulta más compleja su identificación, debemos apoyarnos en la NIC 38 para establecer a partir de que momento se pueden activar los gastos incurridos. Por consiguiente, debemos hacer el mismo análisis que hicimos en el punto anterior, es decir: existen dos etapas, investigación y desarrollo, los desembolsos en la primera etapa son gastos del ejercicio, y los desembolsos en la segunda pueden ser activados, siempre y cuando constituyan, como lo establece la NIC 2, costos directamente relacionados con las unidades producidas.

Las condiciones que debe cumplir la empresa para considerar que el activo se encuentra en la etapa de desarrollo son las mismas que vimos en el punto anterior.

En cuanto a la etapa de venta, en un principio podemos tener varias situaciones:

- 1) El software se termina en el ejercicio y se vende, por consiguiente se reconoce en el mismo período el ingreso por la venta y el costo de ventas en el estado de resultados, no quedando saldo de inventarios en los Estados Contables de la empresa en cuestión.
- 2) Al terminar el período, el software se encuentra en proceso de desarrollo, por lo que según la NIC 18 debería reconocerse los ingresos asociados, en proporción a los costos incurridos considerando el porcentaje de terminación del producto.

En esta segunda situación, podemos reconocer un resultado estimado de esta transacción.

Este resultado puede estimarse con fiabilidad siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El ingreso puede medirse con fiabilidad.
- Es probable que los beneficios económicos derivados de la transacción fluyan hacia la empresa.
- Se conoce el porcentaje de terminación.
- Se conocen los costos totales y los incurridos hasta el momento.

Es importante tener presente que ni los pagos a cuenta, ni los anticipos recibidos de los clientes, reflejan el porcentaje de avance del producto.

Dentro del segundo caso, al momento del cierre de ejercicio pueden plantearse varias situaciones:

- 1) Ingresos y costos tienen una perfecta correlación temporal, por lo que se incurrieron en costos en el mismo porcentaje que se devengaron ingresos.
- 2) Se recibieron adelantos del cliente en una proporción superior a los costos incurridos. En esta hipótesis debemos reconocer ingresos y costos en el mismo porcentaje y la diferencia será deudas diversas correspondientes a los adelantos del cliente.
- 3) Se incurrieron en costos en cual no tiene un ingreso asociado por no cumplir con las condiciones que establece el párrafo 20 de la NIC 18 para el reconocimiento del mismo, por lo que este exceso de costos incurridos puede exponerse como inventarios ya que cumple con todos los requisitos como vimos anteriormente.

4.2 Agencias de publicidad

Para analizar la valuación y exposición de los bienes de cambio en agencias de publicidad, debemos remitirnos a lo que establece la NIC 2 en su párrafo 19, el cual dice que en el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción, y aclara que estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrado en la prestación del servicio.

Dado que el alcance de nuestro trabajo se centra en las agencias de publicidad que desarrollan el proceso de creación de la campaña publicitaria, podemos considerar como costos necesarios para su producción, las horas de trabajo dedicadas por los creativos de la agencia y otros costos relacionados.

Para que estos costos puedan llegar a ser considerado como activo, deben en primer lugar cumplir con la definición de activo del Marco Conceptual, el cual dice que:

- Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de acontecimientos pasados. En este caso al firmar un contrato con el anunciante en el cual la agencia se hace responsable de la campaña publicitaria podemos decir que el recurso es controlado por la agencia, ya que hay una limitante legal.
- Del cual se espera que la empresa reciba beneficios económicos futuros. También mediante el acuerdo o contrato se fija el precio de la realización de la campaña publicitaria, ya sea un precio fijo o el costo mas una comisión.

Por otro lado, para que pueda ser reconocido en los Estados Contables, debe cumplir con los dos requisitos que establece el Marco Conceptual:

- Es probable que los beneficios económicos asociados fluyan hacia la empresa. También en el contrato, además de fijarse el importe, puede fijarse la modalidad de pago.

- El ítem tiene un costo que se puede medir confiablemente. Podemos cuantificar confiablemente los costos incurridos en la creación de la campaña publicitaria.

Por otro lado, la NIC 18 establece en su párrafo 20 que en las empresas prestadoras de servicios, cuando los beneficios puedan estimarse con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación de servicio a la fecha de balance.

Para eso deben cumplirse las siguientes condiciones:

- El importe de ingreso pueda medirse confiablemente.
- Es probable que los beneficios económicos fluyan hacia la empresa.
- Se conoce el grado de avance de la prestación de servicio.
- Se conoce el costo total y el costo incurrido hasta la fecha de balance.

La NIC también establece, como vimos en el capítulo 3 lo que deben haber acordado las partes para que la agencia sea capaz de hacer estimaciones fiables:

- Se conocen los derechos exigibles por cada una de las partes.
- Se conoce la contrapartida del intercambio.
- Se conoce la forma y los términos de pago.

Todas estas condiciones perfectamente se cumplen cuando las partes firman el contrato de prestación de servicios.

Dadas todas estas condiciones, al momento del cierre de ejercicio, pueden presentarse varias situaciones:

- a) La campaña publicitaria, se realizó y se terminó dentro del ejercicio económico, por consiguiente, se reconoce el ingreso por la venta del servicio y el costo de ventas por la prestación del mismo.

- b) La campaña publicitaria está en proceso y existe una perfecta correlación de ingresos con egresos. En esta situación, por el método de grado de avance que vimos en el capítulo 3, se reconoce el ingreso devengado en el ejercicio y el costo de ventas correspondiente, sin que permanezcan costos activados en el estado de situación patrimonial.
- c) La campaña publicitaria, está en proceso y el anunciante realizó adelantos en proporciones superiores al porcentaje de terminación del servicio. En este caso, se reconoce un ingreso por ventas asociado al porcentaje de terminación del servicio, el costo de ventas correspondiente, y se expone en deudas diversas el adelanto del cliente.
- d) La campaña publicitaria, está en proceso y se incurrieron en costos en una proporción superior a los ingresos devengados. En este caso, se reconoce por el porcentaje de terminación el ingreso por ventas y el costo de ventas, el exceso de costos incurridos puede exponerse como inventarios ya que cumple con todos los requisitos como vimos anteriormente.

CAPITULO 5

TRABAJO DE CAMPO

5.1 Introducción

Para poder enriquecer nuestro trabajo y tener un fiel reflejo de lo que sucede en las empresas que funcionan en nuestro país, realizamos una serie de entrevistas personales con los responsables del departamento de Contabilidad de varias empresas de software y agencias de publicidad.

Varias de estas empresas prefirieron permanecer en el anonimato por razones de confidencialidad que comprendemos perfectamente.

A pesar de ello, su aporte fue indispensable para poder apreciar como se manejan este tipo de empresas en nuestro medio.

5.2 Empresas de software

Tratando de conocer la realidad de las empresas de software en el Uruguay, en cuanto a los bienes de cambio que puedan tener y al tratamiento que le dan al software que comercializan, realizamos cinco entrevistas personales.

Para abordar las entrevistas y tratar de abarcar los temas relacionados con el alcance de nuestro trabajo, presentamos el siguiente cuestionario, el cual sirvió de guía para la realización de las entrevistas.

5.2.1 Cuestionario estándar de software

Las preguntas que integraron el cuestionario fueron:

- 1) ¿Cuál es la actividad de la empresa?
- 2) ¿Qué tipos de software produce, a medida o estándar?

En caso de responder que producen Software estándar

- 3) ¿Tiene una etapa de investigación antes de comenzar a desarrollar el software?
- 4) ¿Qué tratamiento contable le da a los desembolsos sucedidos en esta etapa?
- 5) ¿Qué egresos tiene asociados al desarrollo del software?
- 6) ¿Qué tratamiento contable le da a los desembolsos sucedidos en esta etapa?
- 7) En el caso de activar los egresos, una vez finalizado el software, ¿en qué rubro del Estado de Situación lo expone?
- 8) ¿Considera al software un activo intangible?
- 9) ¿Cómo es el sistema de comercialización?
- 10) ¿Cuándo reconoce un ingreso?
- 11) A dicho ingreso reconocido, ¿le asocia algún costo?
- 12) ¿Cómo calcula dicho costo?

En caso de responder en la pregunta 2), que producen software a medida

- 13) ¿Cómo es el sistema de venta?
- 14) ¿Tiene una etapa de investigación antes de comenzar a desarrollar el software?
- 15) ¿Qué tratamiento contable le da a dichos egresos?
- 16) ¿Qué egresos tiene asociados al desarrollo del software?
- 17) ¿Qué tratamiento contable le da a dichos egresos en caso de no tener ingresos asociados a los mismos?
- 18) ¿Lleva un sistema de costeo adecuado de forma de obtener el costo real del software?
- 19) ¿Cómo es el sistema de reconociendo de ingresos y costos?

5.2.2. Entrevista personal - SONDA S.A.

SONDA S.A. es una empresa fundada en Chile en 1974, en asociación con COPEC (Compañía de Petróleo de Chile). En 1984 comienza su proceso de internacionalización fundando SONDA Perú, a la que le siguieron Argentina en 1986 y Ecuador en 1990.

En el Uruguay se establecieron en 1994, posteriormente siguieron otros países de Latinoamérica como Colombia, Brasil, Costa Rica, y México.

Actualmente más del 56,5% de los ingresos consolidados provienen desde fuera de Chile, siendo el 40% de los mismos generados en Brasil.

La empresa se dedica a la prestación de servicios informáticos, dentro de los cuales se incluyen:

- Comercialización de Hardware.
- Desarrollo de Software.
- Outsourcing de aplicaciones.
- Implementación y soporte de aplicaciones.
- Servicios de IT.

A continuación presentamos un resumen de la entrevista personal que se realizó en la empresa.

La actividad de la empresa consiste en la prestación de servicios informáticos, dentro de los cuales se incluye el desarrollo de software, estos software se desarrollan según las necesidades del cliente, por lo que podemos considerar que los mismos son diseñados a medida.

En nuestro país, el sistema de ventas de la empresa en su gran mayoría es por medio de licitación pública.

La empresa no considera la existencia de una etapa de investigación como la define la NIC 38, ya que consideran que todas las erogaciones que se realizan por el proyecto deben tener tratamiento de “desarrollo”, es decir que todo se carga al costo del producto final.

Básicamente, estas erogaciones consisten en mano de obra, es decir, horas trabajadas por los ingenieros y el personal directamente vinculado al proyecto.

Por otro lado, informaron que los ingresos y egresos generalmente están acompañados, el sistema de reconocimiento de los mismos es por grado de avance del proyecto.

En el caso que se realicen erogaciones en una proporción superior a los ingresos devengados, llegado el cierre de ejercicio, la empresa expone ese “exceso” en el estado de situación como bienes de cambio.

En cuanto al sistema de costeo que utiliza la empresa, nos comentaron que se agrupan los ingresos y costos por proyecto de forma de tener bien identificadas todas las partidas. Dicho control lo realizan contablemente, es decir que esta información figura en los estados contables de la empresa.

5.2.3 Entrevista Personal - ARTECH

Artech es la empresa líder en herramientas de desarrollo de software basadas en gestión automática del conocimiento según su página web oficial.

Cerca de 6.000 clientes en el mundo utilizan GeneXus para crear e integrar aplicaciones de misión crítica que fácilmente se adaptan a los implacables cambios del negocio. La tecnología GeneXus permite que cada empresa utilice el know-how exclusivo de su negocio en las plataformas tecnológicas líderes del mercado.

Artech fue fundada en 1988 y tiene su base en Montevideo, Uruguay. Además, cuenta con oficinas en Estados Unidos, México, Brasil y Japón, y una red de más de 30 distribuidores en el mundo.

Realizada la entrevista con el encargado del Departamento de Contabilidad de Artech, obtuvimos la siguiente información.

La actividad de la empresa consiste en el desarrollo de software del tipo estándar, es decir que no produce software a pedido de los clientes sino que tiene el software diseñado previamente y lo que ofrece son las licencias de uso del mismo.

Estas licencias se comercializan por medio de venta directa que realiza la propia empresa, ventas a través de distribuidores y por medio de sucursales en el resto del mundo.

Consultado sobre la identificación de las etapas de investigación y desarrollo en la producción del software, la empresa contesta que si bien reconoce que existen esas dos etapas, el tratamiento que les aplica es el mismo para ambas. Tanto en la etapa de investigación como en la etapa de desarrollo los desembolsos incurridos son considerados como resultados del período en el que se realizan.

La empresa no activa gastos de producción de software, y no reconoce Intangibles por este concepto en sus estados contables.

A su vez, reconoce un ingreso cuando se vende la licencia de uso, al cual no le reconoce un costo asociado.

5.2.4. Entrevista Personal - MEMORY COMPUTACIÓN

Memory Computación es una empresa de desarrollo de software fundada en 1986 en Montevideo, Uruguay. Desde el comienzo se ha focalizado en proveer soluciones tecnológicas para PYMES, habiendo captado el 71% del mercado local y más de 40.000 usuarios en todo el país.

Actualmente mantiene su centro de investigación y desarrollo en Uruguay, pero tiene además presencia directa en México, Argentina, Chile, Paraguay, Guatemala y Ecuador.

El producto que ofrece Memory, está compuesto por tres módulos que pueden funcionar de forma independiente, o integrados entre si. Pueden ser adquiridos por el cliente, por separado o como un único paquete. Para eso, el software de Memory permite la integración de los mismos automatizando y optimizando de esta manera el funcionamiento.

Estos tres módulos son:

- Memory Magus: software que permite simplificar la gestión administrativa y comercial de las empresas, resolviendo entre otras cosas las tareas de facturación, cuentas de clientes, proveedores e inventarios.
- Memory Worky: software que permite simplificar la tarea de administración de personal y liquidación de sueldo.
- Memory Conty: software que permite realizar todas las tareas contables. Según datos de la empresa, actualmente es utilizado por el 90% de los Contadores Públicos del Uruguay.

Al realizar la entrevista en Memory Computación obtuvimos la siguiente información.

Esta empresa, desarrolla software estándar, que abarcan distintos sectores de la actividad de la empresa: administración, sueldos y contabilidad. La empresa comercializa las licencias de uso de dicho software.

La empresa reconoce que existe una etapa de desarrollo y le asigna el tratamiento que establece la NIC 38, es decir, que todos los desembolsos incurridos en esta etapa se consideran como resultado del período en el que fueron realizados.

A su vez, cuando la empresa se encuentra en condiciones de establecer que cumple con las condiciones que establece la NIC 38 para considerar que el intangible se encuentra en la etapa de desarrollo, las erogaciones realizadas en dicha etapa son activadas y se reconocen en los estados contables como activo intangible.

La empresa reconoce un ingreso cada vez que comercializa una licencia de uso, y a su vez, reconoce un costo en base a la amortización del intangible, la cual se calcula en base a la relación que existe entre las unidades vendidas y las unidades que estima vender, cumpliendo así con lo que establece el párrafo 90 de la NIC 38.

Por otro lado, nos informaron que en el año 2007 realizaron una nueva activación de intangible debido a que realizaron una actualización del módulo Worky (liquidación de haberes), a causa de la reforma tributaria debieron modificar varios elementos del mismo para que pudiera seguir siendo útil para sus clientes.

La activación de nuevas erogaciones como parte del costo del activo intangible está considerada por la NIC 38 en el párrafo 68, el mismo establece que pueden activarse aquellos gastos que se realicen sobre un activo intangible siempre y cuando cumplan con las condiciones de reconocimiento que establece el párrafo 57.

5.2.5. Entrevista Personal - FENG OFFICE

Feng Office es proveedor de servicios y tecnología para mejorar la calidad del trabajo en equipo en las pequeñas y medianas organizaciones.

Los servicios de Feng Office se basan en un conjunto integrado de aplicaciones y tecnología que mejoren la productividad y la comunicación, facilitan la colaboración, información y gestión del conocimiento

Realizada la entrevista con los responsables de dicha empresa pudimos recabar la siguiente información.

La actividad de la empresa consiste en desarrollo de software, capacitación, soporte y consultoría.

El software que la empresa desarrolla es estándar comercializando la licencia de uso del mismo. Identifican una etapa de investigación en el desarrollo del mismo reconociendo todos los desembolsos incurridos en esta etapa como gastos del período, estos gastos están constituidos principalmente por mano de obra y servicios tercerizados.

La empresa reconoce la existencia de una etapa de desarrollo en la producción del software, si bien consideran que los egresos relacionados a esta etapa deberían ser activados, el tratamiento contable que les aplican es el mismo que a los incurridos en la etapa de investigación. Por consiguiente no reconocen ningún activo intangible en sus estados contables.

Se reconoce el ingreso al momento de la comercialización de la licencia, no identificando un costo asociado al mismo.

5.2.6. Entrevista Personal – EMPRESA A ¹

La empresa brinda servicios de consultoría informática, desarrollo de software producidos a medida y comercialización de licencias de uso de un software estándar desarrollado por una empresa del exterior.

En cuanto al software desarrollado a medida, las ventas están enfocadas a clientes privados de gran porte y al Estado a través de la licitación pública.

La empresa reconoce la existencia de una etapa de investigación según lo establece la NIC 38, y son tratados como gastos del ejercicio pero su exposición va a depender de si se concreta el negocio o no, considerándolo como gasto de administración y ventas en el caso que no se concrete la venta, y como costo de venta si se concreta la misma.

A su vez distingue una etapa de desarrollo en la cual los desembolsos incurridos son tratados como costos de ventas. Estos costos se constituyen principalmente de mano de obra dependiente y servicios tercerizados.

Los ingresos asociados se reconocen por avance de proyecto de acuerdo a lo establecido en la NIC 18, tratando de tener una correlación de ingresos y costos. El seguimiento de los costos incurridos para determinar el avance del proyecto se determinan extracontablemente mediante planillas electrónicas.

En el caso de la comercialización de licencias de uso, se realiza la importación de la misma una vez que se concretaron las condiciones de venta con el cliente, reconociendo ingresos y costos asociados en el estado de resultados, por lo tanto, resulta muy poco probable que tengan stock de bienes de cambio en su estado de situación patrimonial.

¹ La empresa prefirió mantener el anonimato de su identidad

5.3 Agencias de publicidad

Del mismo modo que con las empresas de software, realizamos unas cinco entrevistas personales en agencias de publicidad para poder apreciar con mayor claridad la situación de las mismas en cuanto al tratamiento contable que tienen los bienes de cambio que poseen, en el caso de que reconozcan la existencia de alguno.

5.3.1. Cuestionario estándar de agencias de publicidad

Para poder analizar la situación de dichas agencias nos basamos en el siguiente cuestionario:

- 1) ¿Cuál es la actividad de la empresa?
- 2) ¿Qué tipo de servicios brindan a sus clientes?
 - ¿Creación y diseño de campañas publicitarias?
 - ¿Contratación de medios?
 - ¿Producción audiovisual y/o merchandising u otros?

En caso de incluir creación y diseño de campañas publicitarias

- 3) ¿Cómo es el sistema de ventas que tiene la empresa?
- 4) ¿Qué tipo de egresos se incurren antes y durante la prestación del servicio?, es decir, antes y después de asegurar la venta o concretar el negocio.
- 5) ¿Qué tratamiento contable le da a los egresos incurridos antes de concretar el negocio?
- 6) ¿Qué tratamiento contable le da a los egresos incurridos una vez concretado el negocio?
- 7) En caso de no tener ingresos asociados, ¿qué tratamiento contable le da a dichos egresos?
- 8) ¿Qué tipo de sistema utiliza para identificar los costos asociados a cada servicio?

- 9) ¿Cómo distribuyen los costos indirectos?
- 10) ¿Cuál es el criterio de reconocimiento de ingresos y egresos?
- 11) ¿En algún momento reconocen bienes de cambio en su contabilidad?

5.3.2. Entrevista personal – EMPRESA B²

Esta empresa se dedica a prestar servicios publicitarios, promociones, relaciones públicas y demás servicios relacionados.

Dentro de las actividades de la empresa, se encuentran:

- Creación y diseño de campañas publicitarias, es decir que realizan el proceso creativo.
- Contratación de medios, la agencia también funciona como intermediario entre el anunciante y los medios de comunicación, para poder llegar al público de la mejor manera.
- Producción audiovisual y/o Merchandising, también realizan filmaciones, grabaciones y artículos promocionales.

De la entrevista realizada con el jefe de contabilidad de esta agencia, obtuvimos la siguiente información.

El proceso de venta de esta agencia surge con la necesidad del potencial anunciante, quien solicita el trabajo a la agencia, ésta estudia el caso y, en base a las necesidades de la empresa y la propuesta de la agencia, se confecciona un presupuesto. Luego de enviado el mismo, en el caso de que el anunciante lo apruebe, éste oficia de orden de compra, la cual desencadena los procesos necesarios para realizar lo acordado con el cliente.

² La empresa prefirió mantener el anonimato de su identidad

Este presupuesto se calcula en base a la aplicación de un margen de resultado preestablecido, aplicado sobre los costos presupuestados.

Consultado sobre los principales egresos en los que se incurren, respondieron que básicamente consisten en costos de contratación con terceros, estos costos surgen de llevar a la realidad la idea acordada con el cliente, es decir producción audiovisual, afiches, entre otros.

Todos estos costos se cargan directamente al costo de lo vendido, en el caso de no tener ingresos asociados a dichos egresos al momento del cierre de ejercicio, se cargan a gastos de administración y ventas.

En cuanto a los costos indirectos, se distribuyen los sueldos y gastos de papelería e insumos por consumo asociándolo a cada cliente. Es decir que no se asocia por factura, sino que se hace por cliente.

La empresa no reconoce bienes de cambio en sus estados contables, dado que la mayoría son costos de terceros que finalmente se les aplica un margen y se obtiene el ingreso de la agencia.

A cierre de ejercicio, se verifican los costos incurridos y dado que se conocen los costos totales presupuestados, se establece en grado de avance de la campaña del cliente y se devengan los ingresos correspondientes.

Es importante aclarar que los costos se asocian por cliente y no por campaña.

5.3.3. Entrevista personal – EMPRESA C³

Esta agencia de publicidad surge de la unión de dos publicitarios con más de 20 años de experiencia, tratando de lograr una sinergia que permita la mayor satisfacción del cliente.

Los servicios que presta esta agencia consisten en:

- Creación y diseño de campañas publicitarias.
- Contratación de medios para la difusión de la campaña.

La agencia terceriza completamente la actividad de producción audiovisual y merchandising.

El procedimiento de ventas surge del acuerdo del ejecutivo de cuentas con los representantes del cliente a partir de una necesidad específica de este último. A partir de allí el ejecutivo de cuentas coordina con el resto de la agencia la estrategia a utilizar dado el requerimiento del cliente.

La actividad que realiza el departamento de cuentas abarca no solo el relacionamiento con el cliente y la comprensión de lo que éste está buscando, sino que también puede ser necesario, por ejemplo, un estudio de mercado que sirva de herramienta para el diseño de la campaña publicitaria.

Los egresos en los que se incurre para prestación del servicio consiste en la contratación con proveedores externos, como ser productoras, imprentas, medios etc.

A estos egresos son tratados como costo de ventas. Llegado el cierre de ejercicio, y dado que se conocen los costos incurridos y los costos totales presupuestados, se puede establecer el porcentaje de avance de la campaña. Aplicándole un margen preestablecido a los costos incurridos, se llega a los ingresos devengados.

³ La empresa prefirió mantener el anonimato de su identidad

Consultados sobre si reconocen bienes de cambio en sus estados contables, nos respondieron que dicho reconocimiento es de muy difícil concreción debido a que solo se podría llegar a dar en el caso de que la agencia compre a un medio un espacio sin que ningún cliente lo haya requerido. Dicho saldo se debería mantener en stock, y luego se vendería a cualquiera de sus clientes.

5.3.4. Entrevista personal - COMPLIT

Complot es una empresa uruguaya fundada en 2003. La actividad de la empresa se basa en el diseño de campañas publicitarias, y la contratación de medios y producción audiovisual y/o merchandising.

En la entrevista realizada al director de la empresa nos informó que las ventas pueden ser concretadas mediante dos modalidades:

- los ejecutivos de ventas se contactan con potenciales clientes ofreciendo los servicios de la firma.
- participación en licitaciones públicas.

Si bien la empresa reconoce la existencia de dos etapas en el proceso publicitario, una de investigación previa a la concreción del negocio, y otra de desarrollo que comienza una vez que el cliente acepta la propuesta, los egresos asociados a dichas etapas tienen el mismo tratamiento contable, se consideran costo de venta dentro del período en que se incurren.

Los principales egresos corresponden a horas hombre dedicadas a la campaña.

Los ingresos asociados se reconocen al finalizar la campaña publicitaria.

5.3.5. Entrevista personal – Empresa D⁴

Agencia líder del mercado que representa a una importante firma internacional, en la década del '90 comienza a prestar servicios en Uruguay.

La filosofía de la firma consiste en crear ideas que generen diferenciación relevante.

De la entrevista realizada con el director financiero de la firma surge la siguiente información:

La actividad de la empresa está enfocada en la creación y diseño de campañas publicitarias, tercerizando la contratación de medios y la producción audiovisual.

El sistema de venta se basa en la reputación que posee la agencia en el mercado, prestando sus servicios a importantes clientes. Además cuenta con clientes globales de la firma internacional y participan de licitaciones de organismos públicos nacionales e internacionales.

La empresa reconoce la existencia de dos etapas en el proceso publicitario:

- investigación
- desarrollo

Los egresos asociados a la primera etapa son tratados como gastos de administración y ventas, estos gastos son los que se incurren previo a la aceptación de la campaña por parte del cliente. Este tratamiento no sufre modificaciones en el caso que se concrete la campaña publicitaria. El monto de los costos incurridos en esta etapa dependerá de la importancia de la campaña, pueden consistir desde una simple reunión hasta la realización de un demo.

⁴ La empresa prefirió mantener el anonimato de su identidad

Los egresos asociados a la segunda etapa son tratados como costo de ventas ya que se incurren en los mismos una vez que el cliente aprueba la propuesta. Los costos de esta etapa consisten en horas hombres del personal directamente atribuibles a la campaña, insumos y la contratación de medios y productora. Los gastos indirectos son incluidos dentro de gastos de administración y ventas.

Se realiza un control de rentabilidad por cliente en forma extracontable, asignando los costos indirectos mediante un coeficiente determinado por la empresa basado en el tiempo insumido por el personal.

La empresa reconoce los ingresos al momento de finalizar la campaña, no realizan un monitoreo de los costos por avance de proyecto, ya que la duración de éstos normalmente no exceden los dos meses, y la relación costo/beneficio no justifica los costos a incurrir en dicha preparación.

No reconocen bienes de cambio en sus estados contables ya que los costos incurridos después de aprobadas las condiciones por parte del cliente son reconocidos como costos de ventas.

El entrevistado comentó que alguna vez se reconocieron bienes de cambio debido a que algunos clientes realizaron sus pagos mediante canje, los productos obtenidos fueron clasificados como bienes de cambio debido a que la agencia decidió ponerlos a la venta.

5.3.6. Entrevista personal – PUNTO OGILVY

Punto Ogilvy es una empresa de capitales nacionales que está asociada operativamente a la internacional Ogilvy, con 45 años de vida es una empresa de publicidad líder del mercado según encuestas realizadas para la AUDAP. Se enfoca básicamente en clientes nacionales grandes y también exportan sus servicios a clientes que pauten para la región. Todos los años la empresa es auditada por una auditora reconocida del medio.

La actividad de la empresa se centra en la creación y diseño de campañas publicitarias pero también contratan medios y productoras a cuenta de los clientes. El sistema de ventas se enfoca en la cartera de clientes que poseen los ejecutivos de cuenta, esporádicamente participan en alguna licitación para organismos o entes públicos.

La empresa reconoce que hay una etapa de investigación, en la cual incurren en costos para la elaboración de la propuesta para ser presentada al cliente. Una vez lograda la aprobación de la misma, comienza la etapa de desarrollo, los principales egresos de la misma están constituidos por horas hombre directamente relacionados a la creación y diseño de la campaña, contratación de medios y productoras.

El tratamiento contable de los egresos de la etapa de investigación, son clasificados como gastos de administración y ventas, mientras que los incurridos en la etapa de desarrollo son tratados como costo de ventas.

Extracontablemente se lleva un registro de los costos insumidos por cliente, tanto los directos como los indirectos, los indirectos son distribuidos en base a ratios, índices que en mayor o menor medida se basan por las horas insumidas por el cliente. El criterio de reconocimiento de los costos e ingresos es en base a lo devengado, los honorarios son en base mensual y los costos una vez incurridos.

No reconocen bienes de cambio en sus estados contables, una vez que concretan el negocio los egresos son enviados directamente a costo de ventas, por lo tanto no ven motivos para activarlos.

Plantean la posibilidad de reconocer bienes de cambio cuando se contratan medios, como por ejemplo, minutos en la televisión, sin haber sido solicitados por un cliente.

CAPITULO 6

CONCLUSIONES FINALES

6.1 Introducción

En el presente capítulo analizaremos la situación de las empresas entrevistadas con respecto a la normativa vigente desarrollada en el capítulo 3.

La muestra utilizada en el trabajo de campo tuvo como objetivo abarcar diversos tipos de empresas de software y agencias de publicidad. El mismo tomó en cuenta, tanto empresas líderes en el mercado como pequeñas, así como las distintas modalidades de producción y comercialización dentro del alcance de nuestro trabajo.

De esta manera obtuvimos una visión general del tratamiento contable aplicado por las empresas del medio dedicadas a las actividades tratadas en el presente trabajo.

6.2 Empresas de software

El trabajo de campo consistió de cinco entrevistas a empresas de software, abarcando las distintas modalidades definidas en el capítulo 4, es decir, empresas que desarrollan software a medida, que compran y venden licencias de uso, y que desarrollan un software standard y comercializan las licencias de uso del mismo.

En el caso de las empresas que compran y venden licencias de uso, no encontramos diferencias con la normativa vigente, debido a que su tratamiento contable no ofrece mayores complicaciones, ya que es similar al de las empresas comerciales. No encontramos empresas que tuvieran licencias en stock, debido a que la modalidad es realizar la compra una vez se tiene la solicitud por parte del cliente.

El ingreso asociado se reconoce al momento de la entrega de la licencia de uso según NIC 18, reconociendo como costo de ventas el costo de adquisición de la licencia, como lo establece la NIC 2.

En cuanto al tratamiento contable en las empresas que desarrollan un software standard, comercializando las licencias de uso del mismo, nos encontramos con que no todos aplican el mismo criterio para reconocer el activo intangible que surge de la activación de los costos incurridos en la etapa de desarrollo. Si bien todas las empresas entrevistadas reconocen la existencia de dos etapas en el proceso de creación del software, investigación y desarrollo, algunas de ellas le aplican a ambas el tratamiento establecido por la NIC 38 para la etapa de investigación, no activando los egresos de la etapa de desarrollo y por consiguiente no reconociendo un activo intangible en sus estados contables.

Con relación al tratamiento contable de ingresos, todas manifestaron reconocerlos al momento de la venta. No reconocen costos asociados aquellas empresas que clasificaron todos los egresos como pérdida en el momento en que se incurrieron, mientras que aquellas empresas que reconocieron un activo intangible en sus estados contables, tienen como costo de ventas la amortización del mismo, calculada en base a la estimación de las licencias que se espera vender como lo establece la NIC 38.

Las empresas que desarrollan un software a medida si bien reconocen la existencia de las dos etapas antes mencionadas, prefieren tratar todas las erogaciones como costo de ventas, es decir, aplicando el criterio establecido para la etapa de desarrollo. Reconocen como gastos de administración y ventas los egresos incurridos en la etapa de investigación cuando no se concreta el negocio.

Según la NIC 38, solo se deben activar los egresos correspondientes a la etapa de desarrollo, tratando a los incurridos en la etapa de investigación como gastos de administración y ventas, sin importar si el negocio se concreta o no. La NIC establece explícitamente que los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente

como gastos del período no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Los ingresos se reconocen de acuerdo al avance del proyecto como lo establece la NIC 18. De acuerdo a las entrevistas realizadas, entendemos que existe una correlación entre ingresos y costos, por lo que no se reconocen bienes de cambio en el estado de situación patrimonial. Por consiguiente, en la muestra utilizada no se planteó la situación de que existieran costos por los que no se puedan reconocer ingresos asociados, y en consecuencia activarlos como inventario.

6.3 Agencias publicidad

El trabajo de campo consistió de cinco entrevistas a agencias de publicidad, abarcando tanto empresas de gran porte, líderes en el mercado, como pequeñas agencias publicitarias.

De esta manera, obtuvimos una muestra representativa del mercado nacional, que nos permite tener una visión completa del tratamiento contable que aplican los distintos tipos de agencias.

En el trabajo de campo encontramos que más allá de la participación que las empresas tengan en el mercado, la actividad que desarrollan es similar, es decir, creación y diseño de campañas publicitarias, contratación de medios, contratación de producción audiovisual y merchandising.

Todas las agencias entrevistadas reconocen dos etapas en la prestación del servicio:

- Investigación
- Desarrollo

La primera etapa consiste en egresos incurridos previos a la aceptación por parte del cliente de la propuesta publicitaria. Entendemos por investigación todos aquellos costos en que la agencia incurre con el objetivo de captar nuevos clientes, para eso se debe obtener el “brief” del cliente, es decir, el conocimiento de los objetivos y políticas de la empresa.

El importe de los mismos puede ser variado, en algunos casos consistirá de simples reuniones y en otros, dichos importes pueden constituir costos importantes como la entrega de un boceto como en el caso de una licitación pública. El tratamiento contable de dichos egresos es tratado de distintas maneras según pudimos verificar en las entrevistas. En algunos casos son tratados como gastos de administración y ventas, y en otros casos son cargados directamente al costo de ventas. Entendemos que este último no corresponde debido a que no hay una probabilidad razonable de obtener algún beneficio económico futuro asociado que fluya hacia la empresa, según párrafos 82 y 83 del Marco Conceptual.

En cuanto a la etapa de desarrollo, todas las empresas entrevistadas coinciden en clasificar dichos egresos como costo de ventas. Lo cual compartimos porque cumple con los párrafos del Marco Conceptual antes mencionados.

Con relación a los ingresos, los mismos son reconocidos utilizando el criterio de avance de proyecto o a término de la campaña publicitaria. Algunas agencias, si bien consideran que lo más adecuado es reconocer ingresos por avance de proyecto como lo establece la NIC 18, prefieren reconocerlos al término de la campaña debido a que la corta duración de las mismas no justifica los costos asociados al cálculo del avance de proyecto. Nosotros entendemos que deben tener en cuenta la materialidad de estos costos y diferirlos con el objeto de asignarlos al período en que se producen los ingresos.

Dentro de las agencias entrevistadas, no encontramos razones para reconocer bienes de cambio en sus estados contables, dicho reconocimiento podría ser posible en caso de que

la agencia contratara un espacio en un medio por cuenta propia, para luego vender a sus potenciales clientes. Este caso es muy poco probable debido a varias razones:

- Costo financiero asociado
- En nuestro mercado, los medios condicionan la venta a que tengan la publicidad elaborada
- Evitar condicionar al cliente a la compra de un espacio en un medio que no es el óptimo para sus intereses.

BIBLIOGRAFIA

Normativa

- Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Contables International Accounting Standards Committee, 1989.
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°2 “Inventarios”
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°18 “Ingresos Ordinarios”
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°23 “Costos por intereses”
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°38 “Activos Intangibles”
- Decreto 103/91
- Decreto 266/07

Libros

- Contabilidad Superior, Quinta edición, Tomo I, Enrique Fowler Newton. Edición La Ley, Buenos Aires, 2005.
- Tratado de Contabilidad intermedia y superior, Cuarta edición, Mario Biondi. Ediciones Macchi, 1993.
- Tratado de contabilidad media y superior, W. A. Paton, Tomo III. Ediciones Contabilidad Moderna S.R.L., Buenos Aires, 1962.

Artículos

- Material Cátedra Contabilidades Especiales “Agencia de Publicidad”. Curso 2008, CCEEA.
- Material Cátedra Contabilidades Especiales “Empresas de Software”. Curso 2008, CCEEA.
- “Software: tratamiento, reconocimiento y valuación de acuerdo a normas internacionales y su aplicación en Uruguay”, Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas y Administración, Universidad de la República, 2007.

Páginas Web

- www.ain.gub.uy, Julio 2009.
- www.cuti.org.uy, Octubre 2009.
- www.solucionesmemory.com, Setiembre 2009.
- www.complot.com.uy, Octubre 2009.
- www.puntoogilvy.com.uy, Octubre 2009.
- www.artech.com.uy, Octubre 2009.
- www.fengoffice.com, Octubre 2009.
- www.monografias.com, Julio 2009.
- www.rppnet.com.ar, Julio 2009.

Entrevistas y Casos de Estudio

- Mónica Long, Sonda. Octubre 2009.
- Walter Zeballos, Artech. Octubre 2009.
- Zoa Tambasco, Memory Computación. Setiembre 2009.
- Marcos Saiz, Feng Office. Octubre 2009.
- Sebastián Blanco, Complot. Octubre 2009.
- Marcelo Vercesi, Punto Ogilvy. Octubre 2009.