

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS SITIOS WEB, ¿ESTAMOS LOS CONTADORES SUFICIENTEMENTE INFORMADOS?

GRACIELA SCAVONE

Dra. GRACIELA SCAVONE

- Doctora en Ciencias Económicas y Contadora Pública (FCE-UBA)
- Profesora Regular (FCE -UBA)
- Directora de la carrera de Contador Público (USAL)
- Investigador de la Universidad de Buenos Aires – Categoría III
- Profesora y Consultora en otras universidades del país y del exterior
- Autora de libros y artículos universitarios.

· Publicación presentada el 9 de mayo de 2011. Aprobada el 17 de mayo de 2011

**TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS SITIOS WEB,
¿ESTAMOS LOS CONTADORES SUFICIENTEMENTE INFORMADOS?**

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

Key Words

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. La Evolución de la Web**
- 3. Impacto de la web en las organizaciones**
- 4. Reconocimiento de los efectos patrimoniales del uso de la WWW en las organizaciones**
- 5. Análisis del tratamiento contable aplicable**
 - 1.1 Etapa inicial**
 - 1.2 Etapa de desarrollo y operación**
 - 1.3 Etapa operativa**
- 6. Ejemplo de aplicación de SIC-32**
- 7. Síntesis del tratamiento contable**
- 8. Reflexiones finales**
- 9. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

SIC32 – SITIOS – WEB - TI - NIIF

KEY WORDS

SIC32- INTERPRETATIONS – WEBSITES - IT - IFRS

Resumen

Los contadores necesitan poder reconocer apropiadamente, y sin perder de vista los criterios de la normativa internacional, los sitios WEB utilizados por la mayoría de las organizaciones de hoy. En este trabajo se hace un análisis exhaustivo de la Interpretación 32 referida específicamente al tratamiento contable de un sitio WEB. Brindar un enfoque que combine lo informático con el campo de lo contable es la finalidad que se desea lograr con el espíritu de enriquecer la profesión contable a través del debate fructífero, la formación continua y la reflexión entre pares.

Abstract

Accountants need to recognize properly, considering IFRS criteria, Web sites used by most of nowadays organizations. This paper is about an exhausted analysis made on SIC 32 related specifically with accounting treatment of Web sites. The objective persuaded is to combine information technology concepts with accounting regulation in order to enhanced accounting profession by fructifying debating;

continue formation, and exchanging ideas among peers.

1. Introducción

En 1989, las piezas para la construcción de la World Wide Web estaban dadas, pero fue la visión de Tim Berners-Lee, un desarrollador británico que trabajaba para la Organización Europea para la Investigación Nuclear (CERN), en Ginebra, quien impulsó los mecanismos que resultaron exitosos. Propuso un sistema de información con referencias cruzadas, acceso y obtención de “hipertextos” a través de Internet.

El concepto de la arquitectura de información hipertextual no era una novedad, y ya estaba siendo utilizada en programas individuales ejecutados en computadoras independientes alrededor del mundo. La vinculación de documentos almacenados en diferentes computadoras a través de Internet, fue la verdadera innovación.

La primera página Web en Internet fue construida en el CERN, y se subió la órbita virtual el 6 de Agosto de 1991. Contenía información acerca de la nueva World Wide Web (WWW). Contaba con información acerca de cómo conseguir un navegador y como instalar un servidor Web. A lo largo del tiempo también se convirtió en el primer directorio de la Web, dado que Berners-Lee mantenía una lista de enlaces con otros sitios Web, a medida que estos aparecían.

Por su lado, la contabilidad también avanzaba hacia una armonización global, con etapas similares en la normalización internacional. El International Accounting Standard Board (IASB) necesitó buscar un apoyo para sus normas y, además, encontrar argumentos para disminuir las alternativas presentes en sus pronunciamientos anteriores.

Como consecuencia de su Proyecto de Comparabilidad. Entonces apareció, en 1988, el Marco Conceptual, el cual a partir de ese momento

ha sido utilizado por el IASB para reducir al máximo las alternativas presentes en sus normas, pero también, para revisar y ampliar las ya publicadas, así como para elaborar otras nuevas. El Marco Conceptual es el compendio de los principios y criterios subyacentes en las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que es un instrumento necesario, incluso ineludible, para adentrarse en el análisis, estudio y comprensión del tratamiento de hechos que tengan efecto en el patrimonio y en los resultados de un ente.

La normativa contable ha seguido evolucionando y hoy podemos hablar de la adopción de Normas internacionales de Información Financiera. La globalidad nos lleva a ser más precavidos en la utilización de criterios contables dado que ahora las miradas sobre la información son mundiales. Si nos referimos a cuestiones globales, que más global que un sitio WEB que puede ser consultado desde cualquier parte del mundo.

El dilema que se presenta para los contadores es cómo reconocer apropiadamente, y sin perder de vista la opinión mundial, estos sitios WEB, los cuales contienen una serie de hechos y actos propios de su entorno, con los cuales el profesional contable no está siempre familiarizado.

Brindar un enfoque que combine lo informático con el campo de lo contable es la finalidad que se desea lograr con el espíritu de enriquecer la profesión contable a través del debate fructífero, la formación continua y la reflexión entre pares.

2. La evolución de la Web

Kent Wertime (Wertime, et al., 2008) resume claramente los aspectos básicos relacionados con el proceso evolutivo de la WWW: “La Web ha tenido la tasa de adopción más alta de cualquier medio de información en la historia. El teléfono demoró 35 años para alcanzar el 25% de la población de los Estados Unidos; la televisión tardó 26 años; la

radio 22 años; y los celulares 13 años. La Internet Solo 7 años (dentro de los Estados Unidos, que está muy por detrás de los países que adoptaron Internet)

En los comienzos, los sitios Web eran diseñados y completamente controlados por el dueño del mismo. El consumidor visitaba el sitio y podía consultar la información que el dueño del sitio transmitía. El sitio le hablaba al usuario. Los comerciantes ponían publicidad, escribían gacetillas de prensa, ponían artículos en venta.

La Web era principalmente un vasto catálogo electrónico de información, bienes y servicios, diseñados en su mayoría por compañías y algunos particulares muy técnicos. La interacción era mínima. La relación de los usuarios con otros usuarios quedaba confinada a las cadenas de mensajes en los foros. Sin embargo, debe destacarse que la Web estaba menos restringida por sus características físicas que cualquier otro medio tradicional. La Web, construida sobre elementos de software era mucho más maleable que los medios gráficos, la vía pública, la radio y o la televisión.

En los últimos 10 años, la Web no solo se ha tornado más y más importante como fuente de información y ventas, también ha evolucionado. La Web de hoy es muy diferente a lo que era 10 años atrás. Es esta habilidad para evolucionar en casi cualquier cosa que podamos soñar lo que distingue entre otros medios digitales, como también lo señala Wertime en la obra citada. Hoy la WWW trabaja para el usuario las 24 horas, y este puede interactuar continuamente.

3. Impacto de la WEB en las organizaciones

A todo nivel, en la naturaleza, se establece una sociedad cuando un conjunto de seres interactúan entre sí para conseguir todos o algunos de los objetivos de la vida. La comunicación es la herramienta que hace posible la existencia de una sociedad, y la misma consiste en el intercambio de mensajes entre los distintos individuos.

Dentro de una sociedad, los integrantes de la misma buscan contar con ciertos productos o servicios. Estos pueden conseguirse a través de diferentes mecanismos, la Internet se ha convertido en un protagonista principal en este escenario. E por ello que las organizaciones, de todos los tamaños y ramos, no pueden desarrollar sus actividades adecuadamente sin apoyarse en las diversas posibilidades que permiten las nuevas tecnologías, principalmente las basadas en Internet.

Reconociendo esta nueva necesidad empresaria, no hay duda que debe ser medida razonablemente en relación con los costos asociados de su utilización para poder asimismo evaluar el efecto que se proyecta en sus flujos de fondos futuros, influidos significativamente por las nuevas estrategias comerciales y globalmente instaladas.

Para cumplir con el fin señalado, en este trabajo se hace un análisis exhaustivo de la Interpretación 32 emitida por IFRS Foundation, referida específicamente al tema abordado

4. Reconocimiento de los efectos patrimoniales del uso de la WWW en las organizaciones

Una entidad puede incurrir en gastos para el desarrollo y la operación de su sitio en la red, tanto se trate de un sitio para acceso interno o externo: Un sitio en la red diseñado para acceso externo puede ser utilizado para varios propósitos, tales como promover y publicitar los productos y servicios propios de la entidad, brindar servicios electrónicos, y vender productos y servicios. Un sitio en la red diseñado para acceso interno puede ser utilizado para almacenar políticas de compañía y detalles sobre los clientes, y para la búsqueda de información relevante.

Es evidente que los profesionales en Ciencia Económicas no pueden ser ajenos a esta situación porque son los responsables de generar información de calidad para que los decisores utilicen en el desempeño de sus funciones.

Entender cuál es el rol de la tecnología es imprescindible para trabajar en la elaboración, en la supervisión y en la auditoría de información organizacional. Esto lo ha reconocido el comité de normas internacionales emitiendo normativa al respecto, orientando a los contadores en cómo valorar y exponer estos impactos.

La SIC 32, emitida por la Internacional Financial Reporting Standards Foundation es una interpretación que aporta claridad a esta problemática. A continuación serán comentados los aspectos salientes de esta norma a fin de contribuir al debate sobre cuestiones, que como se ha señalado, son imprescindibles para la actualización de la profesión contable.

5. Análisis del tratamiento contable aplicable

Es claro que al tratarse de un sitio Web, la asociación inmediata que viene a la mente de una persona con conocimientos de contabilidad, es asimilarlo a un bien intangible. De hecho en la NIC 38.8 se define a un activo intangible como un activo identificable, no monetario, sin sustancia física. Un sitio Web encuadra perfectamente en esta definición. Es más, en la NIC 38.9 se presenta al software de computación como un ejemplo común de un activo intangible. Por analogía, un sitio-Web es otro ejemplo de un activo intangible.

Por otro lado, en la norma se aclara que algunos activos intangibles pueden estar contenidos en un soporte de naturaleza física, como es el caso de un disco compacto, en el caso de programas informáticos. Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o como un activo intangible según la NIC 36, la entidad deberá evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para una computadora que no pueda funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo necesario para el funcionamiento de la computadora. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

Sin embargo existen otros aspectos que es necesario evaluar a fin de encuadrar todas las actividades relacionadas con el sitio Web de un ente adecuadamente, asegurando que la información que se genere al respecto represente razonablemente la imagen fiel de la situación de ese ente. Por tanto, es preciso conocer todos los aspectos relacionados con el sitio Web y el destino que le dará el ente, o sea la razón de su generación.

En consecuencia, para analizar el tratamiento contable relacionado con los sitios-Web organizacionales es preciso conocer las etapas de su desarrollo, las cuales se pueden describir de la siguiente manera:

- a) *Planeamiento*: Esta etapa incluye la realización de estudios de viabilidad; la definición de objetivos y especificaciones; la evaluación de alternativas, y la selección de preferencia.
- b) *Desarrollo de aplicaciones e Infraestructura*: Incluye la obtención del nombre del dominio; la compra de hardware y el desarrollo del software operativo, la instalación de las aplicaciones desarrolladas y las pruebas de funcionamiento.
- c) *Desarrollo del diseño gráfico*: Comprende el diseño de las páginas del sitio propiamente dichas.
- d) *Elaboración de los contenidos*: Corresponde a la creación, compra, preparación y carga de la información, tanto de naturaleza textual como gráfica, en el sitio en la red antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede ser almacenada en bases de datos separadas que se integran en el sitio-Web o son codificadas directamente en las páginas en la red.

Una vez completado el desarrollo de un sitio comienza la etapa operativa. Durante la misma, una entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido de un sitio en la red, es decir cumple con un proceso de actualización en forma permanente.

5.1 Etapa Inicial

El tema a debatir es cómo se contabiliza la inversión, el gasto interno para el desarrollo y la operación del sitio. Ya sea que el mismo se oriente a acceso interno o externo, los puntos críticos a evaluar son si el sitio en la red es un activo intangible generado internamente y sujeto a los requerimientos de NIC 38; y si éste es el tratamiento contable adecuado de dicha inversión

Distinto es el caso si se trata de una inversión en compra, desarrollo y operación de hardware (por ejemplo, servidores de la red,

servidores de presentación, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio en la red. Dicha inversión, no hay duda, se contabiliza bajo NIC 16. Además, cuando una entidad tiene desembolsos en concepto de provisión de servicios de Internet por el hospedaje del sitio en servidores del proveedor, este concepto se reconoce como un gasto

La NIC 38 no se aplica a activos intangibles que una entidad posea para la venta durante el curso ordinario del negocio, en este caso la normativa aplicable sería la NIC 2 y la NIC 11, en caso de leasing, se encuentra dentro del alcance de la NIC 17.

En consecuencia, esta Interpretación no se aplica a la inversión en el desarrollo u la operación de un sitio en la red, vale decir al tratamiento del software de un sitio en la red) para ser vendido a otra entidad. Cuando un sitio en la red se otorgue bajo un lease operativo, el propietario aplicará esta Interpretación. Cuando se lo otorgue bajo un lease financiero, el arrendatario aplicará esta Interpretación luego de la evaluación inicial del activo otorgado en lease

Se reafirma que un sitio Web surgido del desarrollo se reconocerá como un activo intangible, si - y sólo si - además de cumplir los requerimientos descritos en la NIC 38.21 para el reconocimiento y la medición inicial una entidad puede satisfacer los requerimientos de NIC 38.57, es decir, una entidad deberá poder cumplir el requerimiento de demostrar cómo su sitio en la red generará probables beneficios económicos a futuro por ejemplo, que sea capaz de generar ganancia, incluyendo ganancia directas al permitir que se realicen pedidos.

Por el contrario, si una entidad no puede demostrar cómo su sitio Web, desarrollado solamente o principalmente para promover y publicitar sus propios productos y servicios, genera probables beneficios económicos a futuro, toda inversión para desarrollar dicho sitio en la red será reconocida como un gasto cuando se realice.

5.2 Etapa de desarrollo y operación

En la etapa de desarrollo y operación, la naturaleza de la actividad por la que se realiza la inversión será evaluada para determinar el tratamiento contable adecuado, por ejemplo, entrenamiento de empleados, mantenimiento del sitio en la red, y la etapa de desarrollo o post-desarrollo del sitio, Por ejemplo:

La etapa de Planificación es similar en naturaleza a la etapa de investigación en NIC 38.54-56. La inversión que se realice en esta etapa se reconocerá como un gasto cuando se realice.

La etapa de Aplicación y Desarrollo de Infraestructura, la de Diseño Gráfico y la de Desarrollo de Contenido en cuanto el contenido se desarrollo para fines que no sean publicidad ni promoción de los productos y servicios propios de una entidad, son similares en naturaleza a la etapa de desarrollo en NIC 38.57-64. La inversión que se realice durante estas etapas se incluirá en el costo del sitio, identificada como un activo intangible, cuando la inversión pueda ser directamente atribuida y sea necesaria para la creación, producción o preparación del sitio en la red a fin de que el mismo pueda operar de la forma deseada por la gerencia. Por ejemplo, la inversión en la compra o la creación de contenidos específicamente para un sitio Web, diferente a aquel contenido que publicita y promueve los productos y servicios propios de una entidad, o la inversión para posibilitar el uso del contenido en el sitio Web, como por ejemplo un arancel para adquirir una licencia para su reproducción, se incluirá en el costo de desarrollo.

Sin embargo, de acuerdo con NIC 38.71, la inversión afectada a un bien intangible, inicialmente reconocido como un gasto en estudios financieros previos será reconocida como parte del costo de un bien intangible a fecha posterior (p. ej. si los costos de derechos de reproducción y copyright han sido amortizados en su totalidad, y el contenido se provee subsecuentemente a un sitio en la red).

La Inversión efectuada en la etapa de Desarrollo de Contenido, al punto que el contenido se desarrolle para publicitar y promover los servicios y productos propios de una entidad, por ejemplo: fotografías digitales de los productos, se reconocerá como un

gasto cuando se efectúe, de acuerdo con NIC 38.69(c). Por ejemplo, cuando se contabilice una inversión en servicios profesionales por tomar fotografías digitales de los productos propios de una entidad y para mejorar su presentación, la inversión se reconocerá como un gasto mientras se reciban los servicios profesionales durante el proceso, no cuando las fotografías digitales se exhiban en el sitio en la red.

5.3 Etapa operativa

Esta etapa comienza una vez que se completa el desarrollo del sitio-Web. La inversión que se efectúe en esta etapa se reconocerá como un gasto cuando se realice. Sin embargo, si la entidad puede demostrar que el desembolso cumple con el criterio de reconocimiento de un activo intangible en cuanto a su definición como activo intangible y a el reconocimiento de los costos incurridos inicialmente, para adquirir o generar internamente ese activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente, o los necesarios para sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento, podría, en los términos de la NIC 38 ser considerado un activo. La mejor estimación de la vida útil de un sitio en la red debería ser breve.

Un sitio-Web reconocido como activo intangible será medido luego del reconocimiento inicial aplicando los requerimientos de NIC 38. La naturaleza de los activos intangibles hace que en muchos casos, no existe posibilidad de sumar valor al activo reconocido inicialmente o sustituir partes del mismo. Consecuentemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento requeridos por la norma.

En relación con la valuación del activo con posterioridad a su reconocimiento inicial, el activo en cuestión podrá valuarse a su valor de costo o a su valor revaluado, según lo amerite el caso. En el primer caso, se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Si se aplicara

la revaluación, con posterioridad al reconocimiento inicial, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones, la NIC 38 establece que el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

6. Ejemplo de aplicación de SIC-32

Con el fin de ilustrar ejemplos de inversión que ocurren durante cada una de las etapas descritas en el documento analizado SIC32 y aportar a la clarificación de su significado, se exponen a continuación hechos propios de cada etapa del proceso de diseño, desarrollo e implementación de una página WEB. No se pretende que estos ejemplos abarquen exhaustivamente todos los hechos que representen desembolsos que se pueden realizar en este tipo de temáticas.

ETAPA NATURALEZA DE LA INVERSIÓN	ENFOQUE CONTABLE
<p>Planeamiento</p> <ul style="list-style-type: none"> • Realización de estudios de viabilidad • Definición de las especificaciones 	<p>No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de</p>

<p>de hardware y software</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluación de productos y proveedores alternativos • Selección de preferencias 	<p>investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran. En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.</p>
<p>Aplicación y Desarrollo de Infraestructura</p> <ul style="list-style-type: none"> • Compra o desarrollo de hardware 	<p>Aplicar los requerimientos de NIC 16</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Obtención de un nombre de dominio • Desarrollo de software operativo (p. ej. software de sistema operativo y de servidor) • Desarrollo de código para la aplicación • Instalación en el servidor de la red de las aplicaciones desarrolladas • Pruebas de estrés 	<p>Reconocer como un gasto cuando se la efectúa, a menos que la inversión pueda atribuirse directamente a la preparación del sitio en la red para operar en la forma deseada por la gerencia, y el sitio cumpla los criterios de reconocimiento de un activo intangible :</p> <p>(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y</p> <p>(b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.</p> <p>La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.</p> <p>Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si la entidad puede demostrar</p>

	<p>todos los extremos siguientes:</p> <p>(a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.</p> <p>(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.</p> <p>(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.</p> <p>(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.</p> <p>(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.</p> <p>(f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.</p> <p>En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.</p>
<p>Desarrollo de Diseño Gráfico</p> <ul style="list-style-type: none"> • Diseño de la presentación (p. ej. distribución y color) de las páginas del sitio en la red 	<p>Reconocer como un gasto cuando se la efectúe, a menos que la inversión pueda ser directamente atribuida a la preparación del sitio en la red para</p>

	<p>operar en la manera deseada por la gerencia y el sitio en la red cumpla con los criterios de reconocimiento señalados precedentemente.</p>
<p>Desarrollo del Contenido</p> <ul style="list-style-type: none"> • Creación, compra, preparación (p.ej.: creación de hipervínculos (links) e identificación de etiquetas (tags) y carga de información, ya sea en forma de texto o gráfica, al sitio en la red antes de completar el desarrollo del mismo. Los ejemplos de Contenido incluyen información sobre una entidad, los productos y servicios ofrecidos en venta y los contenidos a los que los suscriptores pueden acceder. 	<p>En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. Tanto en el caso del suministro de bienes como en el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a los mismos</p> <p>El punto a destacar es el contenido que se desarrolla para publicitar y promover los productos y servicios propios de una entidad (p.ej.: fotografías digitales de sus productos).</p> <p>Solo se podrá reconocer como activo si la inversión pueda atribuirse directamente a la preparación del sitio en la red para operar en la forma deseada por la gerencia, y el sitio cumpla con el criterio de reconocimiento ya expuestos</p>
<p>Operación</p> <ul style="list-style-type: none"> • Actualización de gráficos y revisión de contenidos • Incorporación de nuevas funciones y contenidos • Indexar el sitio Web con herramientas de búsqueda • Resguardo de datos • Revisión de la seguridad de acceso • Análisis del uso del sitio en la red 	<p>Determinar si cumple con la definición de activo intangible y el criterio de reconocimiento detallado en NIC 38.18, en cuyo caso la inversión será reconocida por el monto del activo del sitio Web</p>

<p>Otros</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inversión en costos operativos de compra, administrativos y generales a menos que la inversión pueda ser atribuida directamente a la preparación del sitio en la red para su operación en la forma deseada por la gerencia. • Ineficiencias claramente identificadas y pérdidas operativas iniciales acaecidas antes de que el sitio Web logre el rendimiento planificado (p. ej. falso testeado al comienzo) • Entrenamiento de los empleados para que operen el sitio Web 	<p>Reconocer como un gasto cuando se lo efectúe de acuerdo con la NIC 38.apartados 66 a.70</p>
--	--

Fuente: Elaboración propia basado en los ejemplos de aplicación de la SIC 32.

7. Síntesis del tratamiento contable

La consideración de los criterios adoptados por la NIC 38 es, como se ha desarrollado, la fuente principal para el adecuado reconocimiento contable de los costos de un sitio WEB. A continuación se destacan los puntos salientes que fueron considerados como base para arribar a las conclusiones por el comité de elaboración de la Interpretación 32:

- La NIC 38.58 requiere la inversión en un bien intangible para que sea reconocida como gasto cuando se lo realiza, a menos que forme parte del costo de un activo intangible que cumpla el criterio de reconocimiento de NIC 38.18-.67.

- NIC 38.69 requiere inversión en actividades de lanzamiento o start-up para que se reconozcan como un gasto cuando se efectúen. Una entidad que desarrolle su propio sitio en la red para acceso interno o externo no está realizando una actividad de lanzamiento al punto de la creación de un activo intangible internamente generado.
- Los requerimientos y la guía en NIC 38.52-.67, además de los requerimientos generales descritos en NIC 38.21 para el reconocimiento y la medición inicial de un acto intangible, se aplican a la inversión realizada en el desarrollo del sitio en la red propio de una entidad.
- Como se describe en NIC 38.65-.67, el costo de un sitio en la red reconocido como un activo intangible generado internamente comprende toda inversión que pueda ser atribuida directamente y que sea necesaria para la creación, producción y preparación del activo para que sea capaz de operar en la forma deseada por la gerencia.
- NIC 38.54 requiere inversión en investigación (o en la etapa de investigación de un proyecto interno) para que sea reconocida como un gasto cuando se la efectúa. Los ejemplos provistos en NIC 38.56 son similares a las actividades realizadas en la etapa de Planificación del desarrollo de un sitio en la red. En consecuencia, la inversión realizada durante la etapa de Planificación del desarrollo de un sitio en la red es reconocida como un gasto cuando se la efectúa.
- NIC 38.57 requiere un activo intangible que surge de la fase de desarrollo de un proyecto interno que será reconocido sólo si una entidad puede demostrar el cumplimiento de los seis criterios especificados. Uno de los criterios es demostrar cómo un sitio en la red generará probables beneficios económicos a futuro (NIC 38.57(d)). NIC 38.60 indica que este criterio se cumple evaluando los beneficios económicos que derivarán del sitio en la red y utilizando los principios en NIC 36 *deterioro de activos* que

contempla el valor actual de los flujos de caja provenientes del uso continuo del sitio en la red estimados a futuro.

- Los beneficios económicos futuros provenientes de un activo intangible, según se especifica en NIC 38.17, pueden incluir ganancia por la venta de productos o servicios, ahorro en costos, u otros beneficios resultantes del uso del activo por parte de la entidad. Por lo tanto, los beneficios económicos futuros de un sitio en la red se pueden evaluar cuando el sitio en cuestión sea capaz de generar ganancia o ingresos.
- Un sitio en la red desarrollado exclusiva o primordialmente para publicitar o promover los productos y servicios propios de una entidad no será reconocido como un activo intangible porque la entidad no puede demostrar los beneficios económicos a futuro que generará. En consecuencia, toda inversión en el desarrollo de un sitio en la red con el fin exclusivo o primordial de publicitar o promover los productos y servicios propios de una entidad será reconocida como un gasto cuando se la efectúe.
- NIC 38.65 indica que el costo de un activo intangible generado internamente es la suma de las inversiones efectuadas desde la fecha en que por primera vez el activo intangible cumple con el criterio de reconocimiento especificado.
- Cuando una entidad adquiere o crea contenido con objetivos diferentes a los de publicitar o promover los productos y servicios propios de una entidad, puede ser posible identificar un activo intangible, por ejemplo, una licencia o derechos de autor. Sin embargo, no se reconoce un activo por separado cuando se atribuye la inversión directamente a la creación, producción y preparación del sitio en la red para que sea capaz de operar en la forma deseada por la gerencia - *en cuyo caso* se incluye la inversión en el costo del desarrollo del sitio.
- NIC 38.69 requiere inversión en actividades de publicidad y promoción para que sea reconocida como gasto cuando se la

efectúa. La inversión en desarrollo de contenido que publicita y promueve los productos y servicios propios de una entidad, es en sí una actividad de publicidad y promoción y por ende está reconocida como un gasto cuando se la efectúa.

- Una vez completado el desarrollo de un sitio en la red, la entidad comienza las actividades descritas en la etapa Operativa. Se reconoce como gasto la inversión posterior para mejorar o mantener el sitio en la red de una entidad en el momento de efectuarse la misma, a menos que cumpla el criterio de reconocimiento en NIC 38.18.
- NIC 38.20 explica que la mayoría de las inversiones subsiguientes probablemente mantendrán los beneficios económicos a futuro derivadas de un activo intangible en existencia en lugar de cumplir la definición de un activo intangible y los criterios de reconocimiento estipulados en NIC 38. Además, es a menudo difícil atribuir la inversión posterior directamente a un activo intangible en particular en lugar de a un negocio en su totalidad. Por lo tanto, sólo excepcionalmente se reconocerá la inversión posterior en el valor de un activo.
- Un activo intangible se mide luego del reconocimiento inicia, aplicando los requerimientos de NIC38.72-.87. El modelo de revaluación en NIC 38.75 se aplica sólo cuando se puede determinar el valor razonable de un activo intangible por referencia a un mercado activo. Sin embargo, como es improbable que exista un mercado activo para los sitios-Web, se aplica el modelo de costo histórico. Además, como se indica en NIC 38.92, muchos activos intangibles son susceptibles de obsolescencia tecnológica y, dada la historia de veloces cambios en la tecnología, la vida útil de los sitios-Web es corta.

8. Reflexiones Finales

Realizar una razonable valuación de empresas depende en gran medida de la confiabilidad de la información económico financiera disponible. La información económico financiera inexacta puede inducir a

error y a consecuencias no deseadas para los usuarios de la información

Los IFRS se están convirtiendo en el juego de normas adoptadas como propias tanto por los países desarrollados como los pertinentes para que los estados financieros puedan brindar garantía de calidad de información, dado que los éstos se preparan sobre la base de regulaciones que dictan los organismos de control.

En Argentina la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas y la Comisión Nacional de Valores han solo aplicado los IFRS en forma obligatoria para las sociedades comprendidas en el régimen de oferta pública de sus títulos y acciones para los ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 2012.

Estos procesos destinados a la adopción de normas permitirán, establecer políticas contables dirigidas a satisfacer los requerimientos que plantean los organismos de regulación y facilitan los procesos de consolidación de los estados financieros de los negocios que se combinan.

Los sitios WEB, como ejemplo de nuevos hechos que debe interpretar quien elabora información, no escapan a la necesidad de ser analizados contablemente en forma apropiada. Es aún más destacable considerar su tratamiento contable dado que se puede llegar a afirmar que en la actualidad no existe organización que no cuente con un sitio WEB. Es obvio que se le debe asignar a este tema un espacio de reflexión técnica para que los contadores puedan acceder a los conocimientos y criterios más actualizados para una aplicación profesional conciente y adecuada.

9. Bibliografía

GÓMEZ, M., (2004): “Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (N.I.I.F.) desde la teoría de la contabilidad y el control” - Innovar. Revista de ciencias administrativas y sociales, N° 24, julio – diciembre.

GONZALO ANGULO (2004): "Las NIIF: Contabilidad y Control: la cara oculta de las Normas Internacionales". En Revista AECA, núm 65, especial NIIF (1), octubre-diciembre, págs. 3 a 11.

GRAY, S,J, (1988): "Towards a Theory of Cultural Influence on Development of Accounting Systems Internationally" - Abacus, marzo

IAB. 2009. IAB Ad Unit Guidelines 2009 Update. *Interactive Advertising Bureau*. [Online] Noviembre 2009. [Cited: Septiembre 11, 2010.] http://www.iab.net/ad_unit.

IFRS, (2008), SIC Interpretation 32 – Intangible Assets – WEB Site Costs, IFRS Foundation, UK,

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2009) - Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - Londres.

INTERNET WORLD STATS. 2010. *Internet World Stats*. [En línea] Miniwatts Marketing Group, 2010. [Citado el: 27 de 10 de 2010.] <http://www.internetworldstats.com/>.

KOTLER, PHILIP Y LANE, KELLER KEVIN. 2006. *Dirección de Marketing*. 12da Edición. México : Pearson Educación, 2006. ISBN 970-26-0763-9.

LOUDON, DAVID Y DELLA VITTA, ALBERT. 1995. *Comportamiento del Consumidor: Conceptos y aplicaciones*. 4ta Edición. México : Mc Graw-Hill Interamericana de México, 1995. ISBN 0-07-038767-2.

MASLOW, ABRAHAM HAROLD. 1987. *Motivation and personality*. Tercera Edición. Nueva York : Harper & Row, Publishers, Inc., 1987. 0-06-041987-3.

MEERMAN SCOTT, DAVID. 2010. *The New Rules of Marketing & PR*. 2nd Edition. Hoboken, New Jersey : John Wiley & Sons, 2010. ISBN 978-0-470-54781-6.

NEGROPONTE, NICHOLAS. 2000. *El Mundo Digital*. [trad.] Marisa Abdala. Barcelona : Ediciones B, 2000. 8440698569.

PLUMMER, JOE, ET AL. 2007. *The Online Advertising Playbook: Proven strategies and tested tactics from The Advertising Research Foundation*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2007. ISBN 978-0-470-05105-4.

RADWANICK, SARAH. 2010. 4 Out of 5 Internet Users in Australia Viewed Online Video in July. *comScore*. [Online] comScore, Septiembre 4, 2010. [Cited: Septiembre 11, 2010.]
http://www.comscore.com/Press_Events/Press_Releases/2010/9/4_Out_of_5_Internet_Users_in_Australia_Viewed_Online_Video_in_July.

RYAN, DAMIAN AND JONES, CALVIN. 2009. *Understanding Digital Marketing: Marketing strategies for engaging the digital generation*. Philadelphia, USA : Kogan Page Limited, 2009. ISBN 978-0-7494-5389-3.

SCAVONE, G., KIMURA, E., (2002) - Aspectos contables del comercio electrónico, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina

TUA PEREDA, J. (2009) - “Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. Especial referencia a las NIC’s” - Ponencia presentada en el Simposio "Análisis y propuestas creativas ante los retos del nuevo entorno empresarial". Universidad ICESI y Revista Estudios Gerenciales. Cali, Colombia, Octubre.

TUA PEREDA, J. (2004) “El Marco Conceptual, Soporte De Las Normas Internacionales” Trabajo realizado para la Revista AECA. Madrid

TUA PEREDA, J. (2006) - “Ante la reforma del ordenamiento contable: nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo” - publicado en RC – SAR – Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review – Vol. 9 – N° 18

VICENTE, MIGUEL ANGEL, Y OTROS. 2009. *Marketing y competitividad: Nuevos enfoques para nuevas realidades - 1era Ed.* Buenos Aires : Prentice Hall - Pearson Education, 2009. 978-987-6150-712.

WERTIME, KENT AND IAN, FENWICK. 2008. *DigiMarketing: The Essential Guide to New Media & Digital Marketing*.

