

SIC – 32

Activos Intangibles—Costos de Sitios Web

La Interpretación SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web* se encuentra en los párrafos 7 a 10. La SIC-32 viene acompañada de Fundamentos de las Conclusiones y de un apéndice que ilustra la aplicación de la Interpretación. El alcance y autoridad de las Interpretaciones se establece en los párrafos 1 y 8 a 10 del prólogo de las IFRIC.

Referencia: NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2003), NIC 2 *Inventarios* (revisada en 2003), NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipos* (revisada en 2003), NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003), NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004), NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004), NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

Esta versión incluye las modificaciones procedentes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de marzo de 2004. La sección “Cambios en esta edición”, situada al comienzo de éste volumen tras el Índice, contiene las fechas de aplicación de las NIIF nuevas y modificadas y también identifica aquellas NIIF que no están incluidas en este volumen.

PROBLEMA

1. Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y mantenimiento de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como la promoción y el anuncio de los productos y servicios de la entidad, el suministro servicios electrónicos o la venta de productos y servicios. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la compañía y los detalles de clientes, así como para la búsqueda de información relevante.
2. Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:
 - (a) Planificación – incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias.
 - (b) Desarrollo de la aplicación y la infraestructura – incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de equipo de cómputo y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad.
 - (c) Desarrollo del diseño gráfico – incluye el diseño de la apariencia de las páginas web.
 - (d) Desarrollo del contenido – incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes, que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.
3. Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase operativa. Durante esta fase, la entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.
4. Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y operar un sitio web propiedad de la entidad para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:
 - (a) si el sitio web es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38; y
 - (b) cuál es el tratamiento contable adecuado de tales desembolsos.
5. Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del equipo de cómputo (por ejemplo, servidores web, servidores de

plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando la entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 78 de la NIC 1 y el *Marco Conceptual*.

6. La NIC 38 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso habitual del negocio (véase la NIC 2 *Inventarios*, y la NIC 11 *Contratos de Construcción*) ni a los arrendamientos que caen dentro del alcance de la NIC 17, *Arrendamientos*. Consecuentemente, esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Interpretación. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Interpretación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.

ACUERDO

7. El sitio web, propiedad de una entidad, que surge del desarrollo y está disponible para acceso interno o externo, es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38.
8. Un sitio web desarrollado debe ser reconocido como un activo intangible si, y sólo si, además de cumplirse los requisitos generales descritos en el párrafo 21 de la NIC 38 para el reconocimiento y medición inicial, la entidad es capaz de satisfacer las exigencias contenidas en el párrafo 57 de la NIC 38. En particular, la entidad ha de ser capaz de satisfacer el requisito consistente en demostrar cómo puede el sitio web en cuestión generar beneficios económicos futuros probables, de acuerdo con el párrafo 57(d) de la NIC 38, lo que sucederá, por ejemplo, si el sitio web es capaz de generar ingresos, entre los que se incluyen los ingresos directos procedentes de la generación de pedidos. La entidad no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso de que el sitio web se haya desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.
9. Todo desembolso interno, hecho para desarrollar y operar el sitio web propio de la entidad, debe ser contabilizado de acuerdo con la NIC 38. Deberá evaluarse tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, adiestramiento de los empleados y mantenimiento del sitio web), como la fase de desarrollo o postdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (el Apéndice A esta Interpretación suministra directrices adicionales). Por ejemplo:
 - (a) La fase de Planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 54 a 56 de la NIC 38. Los desembolsos incurridos en esta fase deberán ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos.
 - (b) La fase de Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación, la fase de Diseño Gráfico y la fase de Desarrollo del Contenido, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 57 a 64 de la NIC 38 en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los productos y servicios propios de la entidad. Los desembolsos incurridos en estas fases deben ser incluidos en el costo del sitio web que se reconoce como un activo intangible, de acuerdo con el párrafo 8 de esta Interpretación cuando el desembolso pueda ser asignado directamente, o distribuido utilizando criterios razonables y coherentes, a la actividad de preparación del sitio web para el uso al que va destinado. Por ejemplo, los desembolsos realizados para comprar o crear contenido (distinto de los contenidos que anuncian y promocionan los productos y servicios de la propia entidad)

específicamente para el sitio web, o los desembolsos que permiten el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, el costo de adquirir una licencia para reproducir), deben ser incluidos en el costo de desarrollo cuando se cumpla la anterior condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 71 de la NIC 38, los desembolsos relativos a una partida intangible, que inicialmente fue reconocida como un gasto en estados financieros previos, no deben ser reconocidos como parte del costo de ningún activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, cuando los costos del derecho de autor han sido completamente amortizados, y el contenido es suministrado posteriormente a través del sitio web).

- (c) Los desembolsos realizados en la fase de Desarrollo del Contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promover los productos y servicios de la propia entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos), deben ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 69(c) de la NIC 38. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por los servicios profesionales consistentes en tomar las fotografías digitales de los productos de una entidad y para mejorar su exhibición, los desembolsos deben ser reconocidos como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiben en el sitio web.
 - (d) La fase de Operación comienza una vez que el desarrollo del sitio web esté completo. Los desembolsos acometidos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que satisfagan los criterios del párrafo 18 de la NIC 38.
10. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un sitio web que se ha reconocido como un activo intangible según el párrafo 8 de esta Interpretación, debe ser medido mediante la aplicación de los requisitos contenidos en los párrafos 72 a 87 de la NIC 38. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser un intervalo corto de tiempo.

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

[El texto original ha sido marcado para recoger la revisión de la NIC 16 en 2003 y la posterior emisión de la NIIF 3: el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado]

- 11. Un activo intangible se define en el párrafo 8 de la NIC 38 como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, ~~que se pese para ser utilizado en la producción y suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad~~. El párrafo 98 de la NIC 38 cita a los programas de cómputo o aplicación como un ejemplo común de activo intangible. Por analogía, un sitio web es otro ejemplo de un activo intangible.
- 12. El párrafo 6856 de la NIC 38 exige que los desembolsos sobre una partida intangible sean reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento contenidos en los párrafos 18 a 6755 de la NIC 38. El párrafo 6957 de la NIC 38 exige que los desembolsos por gastos de arranque (o costos de puesta en marcha de las actividades) sean reconocidos cuando se incurre en ellos. El desarrollo por una entidad de su propio sitio web, para el acceso interno o externo, no se considera como la puesta en marcha de una actividad, siempre que se dé lugar a un activo intangible generado internamente. Los requisitos y guías contenidos en los párrafos 52 a 67 40 a 55 de la NIC 38, junto con los requisitos generales descritos en el párrafo 2119 de la NIC 38, para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, son de aplicación a los desembolsos en que se incurra para el desarrollo del sitio web de una entidad. Según se describe en los párrafos 65 a 6753 a 55 de la NIC 38, el costo de un sitio web reconocido como un activo intangible generado internamente comprende todos los desembolsos que pueden ser atribuidos directamente, ~~o distribuidos sobre una base razonable y coherente, y es necesario que tengan su origen en la creación, producción y preparación del activo para que sea capaz de operar de la manera que busca la dirección para el uso al que está destinado~~.

13. El párrafo 5442 de la NIC 38 exige que los desembolsos relacionados con la investigación (o con la fase de investigación de un proyecto interno) sean reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos. Los ejemplos que proporciona el párrafo 5644 de la NIC 38 son similares a las actividades desarrolladas en la fase de Planificación del desarrollo de un sitio web. Consecuentemente, los desembolsos acometidos en la fase de Planificación del desarrollo de un sitio web se reconocen como gasto cuando se incurra en ellos.
14. El párrafo 5745 de la NIC 38 obliga a reconocer el activo intangible surgido de la fase de desarrollo de un proyecto interno, sólo si la entidad pueda demostrar el cumplimiento de los seis criterios especificados. Uno de los criterios consiste en demostrar que el sitio web generará beneficios económicos probables futuros (NIC 38.5745(d)). El párrafo 6048 de la NIC 38 indica que se satisface este criterio valorando los beneficios económicos que se recibirán del sitio web, usando para ello los principios de la NIC 36, Pérdidas de valor por deterioro, que considera el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del funcionamiento continuo del sitio web. Los beneficios económicos futuros que fluyen de un activo intangible, según se establece en el párrafo 17 de la NIC 38, pueden incluir los ingresos de la venta de productos o servicios, el ahorro de costos u otros beneficios derivados del uso del activo por parte de la entidad. Por tanto, los beneficios económicos futuros de un sitio web pueden ser estimados cuando éste sea capaz de generar ingresos. Un sitio web, que se haya desarrollado sólo o fundamentalmente para anunciar y promover los productos propios de la entidad, no se reconocerá como un activo intangible, porque la entidad no puede demostrar que se vayan a producir beneficios económicos futuros. Consecuentemente, todos los desembolsos para desarrollar un sitio web única o fundamentalmente para promover y anunciar los productos y servicios de una entidad se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos.
15. Según el párrafo 2149 de la NIC 38, se reconoce un activo intangible si, y sólo si, satisface los criterios especificados. El párrafo 6553 de la NIC 38 indica que el costo de un activo intangible generado internamente es la suma de los desembolsos en que se ha incurrido desde la fecha en que el activo intangible satisface por primera vez los criterios de reconocimiento especificados. Cuando una entidad adquiere o crea contenidos para propósitos distintos de anunciar o promover sus propios productos o servicios, puede ser posible identificar un activo intangible (por ejemplo, una licencia o un derecho de autor) separado de su sitio web. Sin embargo, no se procede a reconocer un activo separado cuando los desembolsos para la creación, producción y preparación de un sitio web para el uso al que va destinado, para que sea capaz de operar de la forma que busca la dirección se asignan directamente, o se distribuyen sobre una base razonable y coherente, tales desembolsos se incluyen en el costo de desarrollo del sitio web.
16. El párrafo 6957(c) de la NIC 38 exige que los desembolsos para actividades de publicidad y promoción sean reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos. Los desembolsos en los que se incurre para el desarrollo de contenidos que anuncian y promueven los productos y servicios de la entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos) forman parte de la actividad de publicidad y promoción, y consecuentemente se reconocen como un gasto cuando se incurre en ellos, de acuerdo con el párrafo 57(c) de la NIC 38.
17. Una vez que se ha completado el desarrollo de un sitio web, la entidad comienza las actividades descritas en la fase de Operación. Los desembolsos posteriores, que se hagan para mejorar o mantener el sitio web de la entidad, se reconocen como gastos a medida que se incurren, a menos que satisfagan los criterios de reconocimiento contenidos en el párrafo 60 de la NIC 38. El párrafo 61 de la NIC 38 explica que si los desembolsos son necesarios para mantener el activo en su nivel inicial previsto de rendimiento, entonces tales desembolsos se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos. Una vez que se ha terminado el desarrollo del sitio web, la entidad comienza las actividades que fueron descritas en la fase operativa. Los gastos que se produzcan con posterioridad con objeto de mejorar o mantener el sitio web de la entidad se

reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que cumplan los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 18 de la NIC 38. El párrafo 20 de la NIC 38 explica que la mayoría de gastos posteriores se generan para mantener los beneficios económicos futuros relacionados con un activo intangible y no cumplen los criterios de activos intangibles establecidos en la NIC 38. Además, habitualmente es difícil atribuir los gastos posteriores de manera directa a un activo intangible concreto, en lugar de al negocio en su conjunto. Por lo tanto, los gastos posteriores „Y aquellos en los que se ha incurrido después del reconocimiento inicial de la compra de un activo intangible o una vez que se ha concluido la creación de un activo intangible generado internamente.“Y se reconocerán excepcionalmente en el valor en libros de un activo“.

18. Despues de su reconocimiento inicial, los activos intangibles se miden aplicando los requisitos de los párrafos 72 a 87 ~~63 a 78~~ de la NIC 38. El modelo de revaluación ~~tratamiento alternativo permitido en el párrafo~~ 7564 de la NIC 38 sólo es aplicable cuando el valor razonable de un activo intangible pueda ser determinado por referencia a un mercado activo. Sin embargo, como es improbable que exista un mercado activo para sitios web, será aplicable el modelo de costo ~~tratamiento por punto de referencia~~. Además, ~~debido a que el párrafo 84 de la NIC 38 establece que un activo intangible siempre tiene una vida útil finita, un sitio web que sea reconocido como un activo se amortizará a lo largo del período que constituya la mejor estimación de su vida útil, según el párrafo 79 de la NIC 38.~~ como se indica en el párrafo 9284 de la NIC 38, muchos activos intangibles son susceptibles de obsolescencia tecnológica, y dada la historia de rápidos cambios en la tecnología, la vida útil de un sitio web será corta.

Fecha de acuerdo: mayo de 2001

Fecha de vigencia: Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 25 de marzo de 2002. Los efectos de la adopción de esta Interpretación deberán ser contabilizados según los requerimientos de la versión de la NIC 38 emitida en 1998. Por tanto, cuando un sitio web no satisfaga los criterios de reconocimiento como un activo intangible, pero haya sido reconocido previamente como un activo, la partida deberá ser dada de baja cuando esta Interpretación entre en vigor. Cuando exista un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento de un activo intangible, pero no haya sido reconocido previamente como un activo, tampoco procederá reconocer el activo intangible cuando esta Interpretación entre en vigor. Sin embargo, cuando exista la partida correspondiente a un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento como activo intangible, y se diera el caso de haber sido reconocido previamente como un activo y medido al costo, se considerará que el importe inicialmente reconocido ha sido determinado de forma adecuada.

* Este texto nuevo fue añadido por la NIIF 3 Combinaciones de Negocios en 2004

Apéndice a la SIC - 32

Este Apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de la Interpretación. El objetivo del Apéndice es ilustrar ejemplos de desembolsos que se incurren durante cada una de las fases descritas en los párrafos 2 y 3 de la Interpretación, así como ilustrar la aplicación de la Interpretación, para ayudar a clarificar su significado. No se pretende incluir una relación detallada de desembolsos en los que podría incurrirse.

EJEMPLO DE APLICACIÓN DE LA SIC-32

Fase / Naturaleza del desembolso	Tratamiento contable
Planificación <ul style="list-style-type: none">▪ estudios de viabilidad▪ definición de las especificaciones de▪ equipo y programas de cómputo▪ evaluación de productos y▪ proveedores alternativos▪ selección de preferencias	Se llevan a gastos en cuanto se incurren, según el párrafo 54 de la NIC 38
Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación <ul style="list-style-type: none">▪ compra o desarrollo de equipo de cómputo	Se aplican los requisitos de la NIC 16
<ul style="list-style-type: none">▪ obtención de un nombre de dominio▪ desarrollo de programas de cómputo▪ de operación (por ejemplo, sistema operativo y programas de operación del servidor)▪ desarrollo de códigos para la aplicación▪ instalación de aplicaciones desarrolladas en el servidor web▪ pruebas de fiabilidad	Se lleva a gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente o distribuidos sobre una base razonable y coherente, a los costos de preparar el sitio web para su uso previsto, y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 21 y 57* de la NIC 38
Desarrollo de Diseño Gráfico <ul style="list-style-type: none">▪ diseño de la apariencia (p.e. el formato y el color) de las páginas web	Se lleva a gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sea atribuidos directamente o distribuidos sobre una base razonable y coherente, a los costos de preparar el sitio web para su uso previsto, y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 21 y 57* de la NIC 38

Fase / Naturaleza del desembolso	Tratamiento contable
<p>Desarrollo del contenido</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ creación, compra, preparación (por ejemplo, creación de enlaces e identificación de etiquetas), y carga de información, ya sea textual o gráfica, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo; ejemplos de contenido incluyen información acerca de la entidad, acerca de los productos o servicios que ofrece para su venta, y tópicos para el acceso de suscriptores. 	<p>Llevar a gastos cuando se incurran, según el párrafo 69(c) de la NIC 38, en la medida que se desarrolle el contenido con el fin de anunciar y promover los productos y servicios propios de la entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos). En otro caso, serán gastos cuando se incurran, a menos que el desembolso sea directamente atribuido, o distribuido sobre una base razonable y coherente, a los costos de preparación del sitio web para el uso al que va destinado, y el sitio web satisfaga los criterios de reconocimiento fijados en el párrafo 21 de la NIC 38 y en el párrafo 57* de la NIC 38.</p>
<p>Operación</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ actualización del diseño y revisión del contenido ■ incorporación de nuevas funciones, características y contenido registro del sitio web en los motores de búsqueda ■ realización de copias de seguridad ■ revisión de la seguridad de acceso ■ análisis del uso del sitio web 	<p>Se llevan a gastos cuando se incurre en ellos, salvo en las raras circunstancias en las que se satisfagan los criterios contenidos en el párrafo 18 de la NIC 38, en cuyo caso el desembolso es incluido en el costo del sitio web</p>

Fase / Naturaleza del desembolso	Tratamiento contable
<p>Otros</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ desembolsos relacionados con la venta, administración y otros desembolsos generales, a menos que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para su uso ▪ identificación clara de las ineficiencias y pérdidas operativas iniciales incurridas antes de que el sitio web alcance su rendimiento previsto (por ejemplo, una falsa pruebas de arranque) ▪ entrenamiento de los empleados que operan el sitio web 	<p>Se llevan a gastos cuando se incurren, según los párrafos 65 a 70 de la NIC 38</p>

* Todos los desembolsos para desarrollar un sitio web, con el propósito único o fundamental de promover y anunciar los productos y servicios de la propia entidad, se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos, según lo establecido en el párrafo 68 de la NIC 38.