DOCUMENTO TÉCNICO

ACTIVOS INTANGIBLES DESARROLLADOS INTERNAMENTE

1. Caracterización de Parques Nacionales Naturales de Colombia

El Departamento Administrativo de la Función Pública, mediante el decreto número 3572 de 27 de septiembre de 2011, considerando que es necesario contar con un organismo técnico que se encargue de la administración y manejo del Sistema de Parques Naturales y la coordinación del Sistema Nacional de Áreas Protegidas crea la Unidad Administrativa Especial denominada Parques Nacionales Naturales de Colombia, del orden nacional, sin personería jurídica, con autonomía administrativa y financiera, con jurisdicción en todo el territorio nacional, en los términos del artículo 67 de la Ley 489 de 1998. Este organismo del nivel central está adscrito al Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Parques Nacionales Naturales de Colombia está conformado orgánicamente para efectos administrativos, financieros y operativos por el Nivel Central y seis Direcciones Territoriales con autonomía administrativa y Financiera: Andes Nororientales, Andes Occidentales, Pacífico, Caribe, Amazonía y Orinoquía; las cuales a su vez tienen a su cargo las 59 Áreas Protegidas ubicadas en todo el territorio nacional.

2. Antecedentes

Parques Nacionales Naturales de Colombia es una entidad bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, dada la naturaleza de la entidad y su realidad económica, la cual debe ser reflejada en los estados financieros, es oportuno precisar los cambios incorporados en el manejo contable de los programas o software desarrollados internamente.

3. Consideraciones

Activos Intangibles

El numeral 15 del Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 425 de 2019, establece:

> *"1.* ***Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses****.*
>
> *2.* ***Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con***

otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. *Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.*

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. ***La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo****. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.*

6. ***La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos****.*

7. ***La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial****.*

8. ***Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para 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 para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio****. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.*

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

11. ***Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos****.*

(…)

12. ***Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente****.*

(…)

20. ***Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.***

21. ***El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles****.*

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

(…)

24. ***Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil.*** *Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.*

(…)

29. ***La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización****.*

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal."

Reconocimiento

Con base en lo anterior, es necesario que Parques Nacionales Naturales de Colombia evalúe si el software desarrollado internamente cumple con los siguientes criterios de reconocimiento como activo intangible:

A. Identificable: Uno de los principales criterios de reconocimiento de un activo intangible generado internamente es que pueda ser separado de la entidad, con independencia de que se tenga o no esta intención, pues esto permite que el activo se identifique de manera individual y se diferencie del conjunto de activos de la entidad. En este sentido, es necesario que la entidad evalúe si el software es susceptible de ser vendido, transferido, entregado en

explotación, arrendado o intercambiado con otra entidad, sin que este pierda su funcionalidad o propósito.

B. De carácter no monetario y sin apariencia física.
C. Se espera usar durante más de 12 meses, a partir de la fecha de su reconocimiento.
D. La entidad controla el bien, es decir, puede obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio y puede restringir el acceso de terceros a estos.
E. Se puede medir fiablemente, mediante la existencia de transacciones similares o de variables que se pueden traducir en términos monetarios.

Si la entidad demuestra que el software desarrollado internamente cumple con todos los criterios de reconocimiento descritos anteriormente, entonces debe proceder a evaluar si existe un activo intangible generado internamente que se encuentra en desarrollo o sea producto de una fase de desarrollo. En caso contrario, si la entidad no puede demostrar que el software desarrollado internamente cumple con todos y cada uno de los criterios de reconocimiento descritos anteriormente, entonces deberá reconocer los desembolsos realizados como gasto en el resultado del periodo respectivo.

Conforme lo define la norma citada anteriormente, únicamente se reconocerán como parte del activo intangible generado internamente los desembolsos atribuibles a una fase de desarrollo, mientras que los desembolsos atribuibles a la fase de investigación se reconocerán en el gasto del respectivo resultado del periodo.

En este sentido, es pertinente distinguir lo que la norma define como fase de investigación y fase de desarrollo, como sigue a continuación:

A. Fase de investigación: corresponde a las actividades para buscar y obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, usualmente realizadas en el marco de un proyecto de investigación. Por ejemplo, forman parte de esta fase, los desembolsos asociados a las pruebas de ensayo y error para obtener una fórmula química o un código de programación de un software.
B. Fase de desarrollo: corresponde a las actividades de aplicación de los nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, obtenidos de la fase de investigación, en la planificación o el diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados. Por ejemplo, en la fase de investigación se obtuvo una serie de códigos de programación para el procesamiento de información de la entidad y esta serie de códigos se empiezan a configurar en un software, por tanto, los desembolsos realizados, desde la fecha en que dichos códigos empiezan a ser aplicados en el software hasta la fecha en que se confirma su funcionamiento de acuerdo con los requerimientos de la

dirección de la entidad, se deben capitalizar como parte del activo intangible generado internamente.

Ahora bien, si la entidad no logra diferenciar los desembolsos de cada una de las fases anteriores, entonces debe reconocer todos los desembolsos como gastos en el resultado del periodo. Por el contrario, si la entidad logra diferenciar los desembolsos de cada una de las fases anteriores, entonces la entidad puede reconocer los desembolsos asociados a la fase de desarrollo como activo intangible generado internamente si y solo si puede demostrar lo siguiente:

A. Su capacidad técnica y disponibilidad de recursos para terminar de desarrollar el activo intangible generado internamente hasta que se encuentre en las condiciones necesarias para su uso o venta.
B. Su intención y capacidad de, así como la disponibilidad de recursos necesarios para, utilizar o vender el activo intangible generado internamente.
C. Su capacidad para medir fiablemente el importe de los desembolsos asociados a la fase de desarrollo.
D. La forma en que obtendrá los beneficios económicos o el potencial de servicio futuro del activo intangible generado internamente, mediante el uso o la venta.

En línea con lo anterior, si la entidad no puede demostrar todo lo listado anteriormente, entonces debe reconocer los desembolsos de la fase de desarrollo en el gasto del resultado del periodo respectivo.

Medición inicial

Una vez se haya establecido que se puede reconocer un activo intangible generado internamente, producto de una fase de desarrollo, cuyos desembolsos cumplen las condiciones especificadas por la norma para su reconocimiento y estén directamente relacionados con la producción y puesta en marcha del activo intangible, es necesario que la entidad tenga presente que los siguientes desembolsos no pueden formar parte del costo del activo:

- Gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso.
- Cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.
- Pérdidas operativas.
- Desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo.
- Desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado.

Medición posterior

Con posterioridad a su reconocimiento, la entidad debe medir el activo intangible generado internamente al costo menos amortización y pérdidas por deterioro de

valor acumuladas. En este sentido, es necesario que la entidad establezca una vida útil definida, en función de la expectativa que tenga sobre el periodo durante el cual obtendrá los beneficios económicos o el potencial de servicio de este activo.

Para tal efecto, la entidad debe considerar el medio a través del cual va a obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio, la capacidad operativa del activo, los efectos del paso del tiempo y el uso sobre las condiciones del activo, la dependencia de su funcionalidad frente a cambios externos (en este caso, los cambios tecnológicos) y otros riesgos, en el contexto particular de la entidad, asociados al control del activo.

Por el contrario, si no es posible para la entidad definir una vida útil, entonces establecerá una vida útil indefinida y el activo no será objeto de amortización, pero sí se debe realizar la evaluación de deterioro de valor. Adicionalmente, para aquellos activos intangibles que tengan una vida útil indefinida se deberá revelar en las notas a los estados financieros, las razones por las cuales se determinó dicha vida útil indefinida.

Ahora bien, si la entidad realiza adiciones o mejoras al activo intangible, es decir, nuevos desarrollos que mejoren sustancialmente la eficiencia operativa o la capacidad de servicio del software, aumenten la vida útil del activo, mejoren la calidad de los productos y servicios a los que contribuye o reducen significativamente los costos, entonces deberá incluir estos desembolsos como un mayor valor del activo, lo que afectará el cálculo de la amortización.

En todo caso, los desembolsos de mantenimiento y reparación del software, es decir, aquellos realizados con el fin de mantener su capacidad operativa y funcionalidad, se deben reconocer en el gasto del resultado del periodo respectivo.

Corrección de Errores

El numeral 4 del Capítulo VI del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 425 de 2019, establece:

> *"21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.*
>
> *22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.*
>
> *23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos,*

pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo."

Con base en lo anterior, si la entidad logra demostrar que existía información fiable en periodos anteriores que condujera al reconocimiento del activo intangible desarrollado internamente, en atención a lo considerado anteriormente sobre activos intangibles, entonces deberá reconocer el activo, en el periodo actual, y los efectos sobre el resultado (amortizaciones y deterioro de valor), de todos los periodos transcurridos desde la fecha en que debió reconocerse el activo hasta el periodo anterior al descubrimiento del error, contra la cuenta respectiva de resultados acumulados en el patrimonio de la entidad.

Los efectos sobre el resultado del periodo actual (amortizaciones y deterioro de valor) se deben reconocer en el resultado del periodo, antes de la fecha de autorización de los estados financieros del periodo contable actual.

Si se determina que el error cometido es material, es decir, que los estados financieros emitidos, que incluían el error, condujeron a error a los usuarios de la información financiera, entonces la entidad debe realizar, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la reexpresión de los saldos comparativos correspondiente, tanto en los estados financieros como en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, si la entidad no logra demostrar que existía información fiable en los periodos anteriores que condujera al reconocimiento de un activo intangible generado internamente, en atención a las consideraciones anteriores sobre activos intangibles, entonces no se trata de un error, sino de nueva información que debe

ser incorporada en los estados financieros a partir del periodo actual. En consecuencia, todos los desembolsos reconocidos en el resultado de los periodos anteriores no podrán ser capitalizados en el activo intangible generado internamente.

4. Conclusión

En aras al cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Parques Nacionales Naturales de Colombia debe:

- Evaluar si el software desarrollado internamente cumple con los criterios de reconocimiento como activo intangible, en especial el criterio de identificabilidad, vinculado con la posibilidad de que el activo se separe de la entidad, mediante transacciones con terceros.
- Si se cumple el inciso anterior, entonces la entidad debe evaluar si es posible distinguir la fase de desarrollo y la fase de investigación.
- Si se cumple el inciso anterior, entonces la entidad debe evaluar si puede demostrar las condiciones de reconocimiento de los desembolsos de desarrollo.
- Si se cumple el inciso anterior, entonces la entidad puede reconocer un activo intangible desarrollado internamente y deberá medirlo al costo, que incluye todos los desembolsos directamente atribuibles a la producción y puesta en marcha del activo, con excepción de los desembolsos detallados en la sección anterior.
- En todo caso, si la entidad no cumple con alguna de las condiciones anteriores, entonces deberá reconocer todos los desembolsos realizados en el gasto del resultado del periodo respectivo.
- Con posterioridad a su reconocimiento, la entidad debe medir este activo a su costo menos amortizaciones y pérdidas por deterioro de valor acumuladas. Para lo cual la entidad debe definir una vida útil, en función de sus expectativas y las condiciones contextuales sobre la funcionalidad del software.
- Las adiciones y mejoras se pueden capitalizar como una mayor valor del activo y afectarán los cálculos posteriores de amortización y deterioro.
- Las erogaciones por mantenimiento o reparación se reconocen como gastos en el resultado del periodo.
- Si el reconocimiento del activo intangible se debió realizar en periodo anteriores, el efecto de la corrección de este error relacionado con periodos anteriores se debe reconocer contra la cuenta respectiva de resultados acumulados de ejercicios anteriores en el patrimonio de la entidad.

- Los efectos de la corrección de este error relacionados con el periodo actual se deben reconocer en el periodo contable actual, antes de la autorización de los estados financieros.
- Si el error es material, entonces se debe realizar la reexpresión de los estados financieros, para efectos de presentación del próximo conjunto de estados financieros.