



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 23 de Septiembre de 2007

CTCP N° 162 / 2007

Señor(a):

E0000000000000000
0000000000000000
0000000000000000
0000000000000000

REFERENCIA:		
FECHA	DE	LA 23 de SEPTIEMBRE DE 2007
CONSULTA.....:		
ENTIDAD	DE	Presentación Directa
ORIGEN.....:		
Nº	DE	RADICACIÓN
CTCP...:		
TEMAS.....	VALORACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE HIDROCARBUROS	

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA 1 (Textual):

“¿LAS EMPRESAS PÚBLICAS Y PRIVADAS DEDICADAS A LA EXPLOTACIÓN DE LAS RESERVAS DE HIDROCARBUROS (PETROLEO Y GAS) DESARROLLAN SU OBJETO SOCIAL CON BASE EN LOS DERECHOS DE PRODUCCIÓN OTORGADOS EN LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN Y CONCESIÓN.

BASADOS EN LOS DERECHOS DE PRODUCCIÓN SOBRE LAS RESERVAS PROBADAS Y NO PROBADAS:

1. ¿QUÉ REGISTROS CONTABLES DEBEN EFECTUAR; ¿CÓMO LAS VALORIZAN LAS RESERVAS?;



2. ¿CÓMO SE CONTABILIZAN LAS REGALIAS?;
3. EN LA CONTABILIZACIÓN DE DERECHOS DE PRODUCCIÓN, REGALÍAS, GOOD WILL Y KNOW HOW, ¿QUÉ INCIDENCIA TIENE O VA A TENER EL SIGUIENTE PARRAFO?

“La armonización de las normas nacionales de contabilidad con los estándares internacionales es, en este contexto, un tema de especial trascendencia que implicará un fundamental cambio en la regulación, la economía empresarial, los flujos de información, la tecnología, los mercados, el sistema fiscal, entre otros. Con el propósito de entregar herramientas de juicio para el debate, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) lideró un estudio que buscó reflexionar sobre las divergencias y las posibles consecuencias de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (IAS – IFRS) en la economía nacional (Consejo Técnico de la Contaduría Pública).

4. MAS CLARO , EN CANADÁ, EE. UU., MÉXICO, BRASIL Y ECUADOR, ¿CÓMO SE EFECTUAN LAS CONTABILIZACIONES Y VALORACIONES?;
5. LA CONTABILIZACIÓN DEL GOOD WILL Y EL KNOW – HOW ES OBLIGATORIA U OPCIONAL?

RESPUESTA:

Respecto de las inquietudes del consultante, sobre el tratamiento contable de intangibles en la industria del petróleo y la valoración de reservas de hidrocarburos, de acuerdo con las disposiciones de los Decretos 2625 de 2000 y 727 de 2007, nos permitimos hacer las siguientes precisiones:

- En primer lugar, es necesario tener en cuenta que la normatividad contable en nuestro país, se encuentra diferenciada para los sectores público y privado, de forma que cada sector tiene directrices propias de acuerdo con la naturaleza del ente, las cuales atendiendo expresas disposiciones legales emanan de los organismos competentes en cada sector.
- Es así que la Contabilidad del sector público, está a cargo de la Contaduría General de la Nación, autoridad competente para emitir pronunciamientos con carácter vinculante, sobre temática contable que aplica para las empresas que manejan recursos del Estado.
- Por su parte, corresponde al Consejo Técnico de la Contaduría Pública por expresas disposiciones de la Ley 43 de 1990, la asesoría técnico- contable de los entes económicos del sector privado, organismo que entre otras actividades emite conceptos y orientaciones, que si bien no tienen carácter vinculante, constituyen un referente o parámetro a seguir en aspectos propios de la profesión contable,



- Por lo anterior, es de aclarar que en lo relacionado con el manejo y registro contable de reservas de hidrocarburos, así como sobre los derechos de producción, de empresas cuyo patrimonio es propiedad del Estado, bien sea en forma total o en porcentaje mayoritario, se deben atender las disposiciones que emita la Contaduría General de la Nación sobre el particular, quien como ya dijimos es el ente competente para emitir directrices contables del sector público.

- En lo concerniente a las preguntas sobre manejo contable de intangibles para empresas de petróleos del sector privado, vale la pena mencionar que a este respecto se deben atender las disposiciones puntuales del Decreto 2649/93, que reglamenta la contabilidad, y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia; norma que debe ser aplicada por las empresas obligadas a llevar contabilidad, a fin de dar cumplimiento a las exigencias técnicas para la elaboración y presentación de información financiera en el país.

Teniendo en cuenta lo anterior, nos permitimos dar respuesta a las preguntas en el orden formulado en la consulta, atendiendo en todo a la normatividad contable vigente aplicable al caso, de la siguiente forma :

“ BASADOS EN LOS DERECHOS DE PRODUCCIÓN SOBRE LAS RESERVAS PROBADAS Y NO PROBADAS:

1.¿QUÉ REGISTROS CONTABLES DEBEN EFECTUAR; ¿CÓMO LAS VALORIZAN LAS RESERVAS?

En lo que tiene que ver con el registro de los derechos de producción concedidos por el Estado a un ente privado para extraer reservas de crudo o gas dentro del territorio nacional, aclaramos al consultante que los valores correspondientes a conceptos inmateriales, como sería el caso de los derechos mencionados, se clasifican contablemente en el rubro de activos intangibles; por lo que para su adecuado reconocimiento y registro, es necesario tener en cuenta las normas técnicas aplicables al manejo de dichos activos, de acuerdo con las disposiciones del Decreto 2649/93, que establece:

“ Art. 66.- Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación puedan obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables , tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, ...” (negrilla fuera del texto).



Adicionalmente a lo dispuesto sobre Activos Intangibles en el Art. 66 del Decreto antes citado, para un adecuado registro de los mismos, es necesario atender también las disposiciones del mismo decreto en materia de normas básicas aplicables al tema, en aspectos relacionados con: el reconocimiento de los hechos económicos, medición al valor histórico, y prudencia, según lo estipulado en los siguientes artículos:

*“ Art.47.- **Reconocimiento de los hechos económicos.** El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.*

Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable...
(negrilla fuera del texto).

Como se observa la técnica contable, exige el reconocimiento de los hechos económicos, de forma que estos sean plenamente identificables con algún elemento de los estados financieros, como también que puedan ser medidos a efectos de que su registro contable sea confiable y pertinente. A este respecto es necesario tener en cuenta lo dispuesto el Decreto 2649/93, en relacionado con la medición de los hechos económicos, que establece:

*Art. 49.- **Medición al valor histórico.** Los hechos económicos se reconocen inicialmente por su valor histórico, aplicando cuando fuere necesario la norma básica de la **prudencia...***
(negrilla fuera del texto).

*Art. 10.- ...**Valor o costo histórico** es el que representa el importe original consumido y obtenido en efectivo , o en su equivalente , en el momento de realización de un hecho económico.*

*Art. 17.- **Prudencia.** Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”.*

Del análisis conjunto de los artículos antes citados se concluye, que solamente se acepta reconocer y registrar contablemente como activos intangibles, el valor de aquellos partidas que cumplen con las características propias de la naturaleza de dichos activos, siempre y cuando su medición se determine mediante el método aceptado para ello; siendo entonces que solamente se reconocen como intangibles aquellas erogaciones plenamente identificables con el costo de dichos activos, es decir que correspondan a desembolsos efectivamente realizados para su adquisición, formación o uso .

No se pueden registrar como activos intangibles valores correspondientes a estimaciones o avalúos que no obstante corresponder a cálculos técnicamente establecidos, no



corresponden a desembolsos efectivamente realizados, imputables a la obtención de derechos inmateriales. Es claro que la normatividad vigente no establece una metodología de reconocido valor técnico para el reconocimiento y valoración de los activo intangibles distinta del costo histórico, por lo tanto no son aceptados otros métodos particulares de reconocimiento y valuación de los activos, razón por la cual que no es procedente afectar la cuenta con valores estimados.

En síntesis, para el caso consultado, el valor de los derechos de producción de hidrocarburos concedidos por el Estado a una empresa del sector petrolero, solamente se puede reconocer y registrar como activo intangible, en la parte correspondiente a aquellas cifras que cumplan con las exigencias puntuales en materia de reconocimiento, identificación y valuación de dichos activos del decreto 2649/93, lo que equivale a decir que los montos allí reflejados siempre deben corresponder a erogaciones identificables, efectivamente realizadas, cuyo valor sea imputable al costo de adquisición, formación o uso de los mencionados activos.

El reconocimiento y registro de valores estimados como activos intangibles, no es aceptado en la contabilidad, por cuanto no se tiene establecida una metodología de reconocido valor técnico de general aceptación, que permita un apropiado reconocimiento y medición de los activos inmateriales a ser incorporados como Activo y consecuentemente como Patrimonio de la entidad, de forma que atiendan debidamente a la norma básica de la prudencia, y cumplan con los requisitos de confiabilidad de una información financiera de calidad, útil para los diferentes usuarios de la misma.

En lo relacionado con la valorización de reservas, es necesario tener en cuenta, que de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 332 de la Constitución Política, el Estado es el propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, ratificado por el art. 5 de la Ley 685 de 2001 que al respecto señala:

“Los minerales de cualquier clase y ubicación yacentes en el suelo y el subsuelo, en cualquier estado físico natural, son de exclusiva propiedad del Estado, sin consideración a que la propiedad, posesión o tenencia de los correspondientes terrenos, sean de otras entidades públicas, de particulares o de comunidades o grupos”.

De acuerdo con lo anterior, las reservas de hidrocarburos son propiedad de la nación, por lo tanto compete a los organismos estatales encargados de la valoración y registro contable de las reservas de hidrocarburos pronunciarse al respecto, vale decir al Ministerio de Minas y Energía y a la Contaduría General de la Nación respectivamente.

2. ¿CÓMO SE CONTABILIZAN LAS REGALIAS?

DE ACUERDO CON LA LA LEY 685 DE 2001, ART.227 SE ENTIENDE COMO REGALIA LA CONTRAPRESTACIÓN OBLIGATORIA GENERADA EN TODA EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES DE PROPIEDAD ESTATAL.



Es claro que las regalías corresponden a una contraprestación de carácter obligatorio a favor del Estado, que constituyen una erogación necesaria para la producción de los hidrocarburos, razón por la cual hacen parte del costo de producción de los mencionados bienes, y como tal deben ser registradas contablemente.

3. *EN LA CONTABILIZACIÓN DE DERECHOS DE PRODUCCIÓN, REGALÍAS, GOOD WILL Y KNOW HOW, ¿QUÉ INCIDENCIA TIENE O VA A TENER EL SIGUIENTE PARRAFO?*

“La armonización de las normas nacionales de contabilidad con los estándares internacionales es, en este contexto, un tema de especial trascendencia que implicará un fundamental cambio en la regulación, la economía empresarial, los flujos de información, la tecnología, los mercados, el sistema fiscal, entre otros. Con el propósito de entregar herramientas de juicio para el debate, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) lideró un estudio que buscó reflexionar sobre las divergencias y las posibles consecuencias de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (IAS – IFRS) en la economía nacional (Consejo Técnico de la Contaduría Pública).

La afirmación anterior significa que el proceso de armonización de las normas nacionales de contabilidad con los estándares internacionales tendrá significativas repercusiones en los diferentes ámbitos de influencia de la normatividad contable, atendiendo las características propias de los sectores empresariales existentes en el país.

4.- *MAS CLARO , EN CANADÁ, EE. UU., MÉXICO, BRASIL Y ECUADOR, ¿CÓMO SE EFECTUAN LAS CONTABILIZACIONES Y VALORACIONES?;*

A este respecto cabe manifestar que la órbita de actuación del Consejo Técnico de la Contaduría, es servir de órgano asesor en materia de investigación y orientación técnico – contable en el orden nacional, no le compete pronunciarse respecto de normatividad y procedimientos contables aplicados en otros países , por lo que se recomienda al consultante acudir a otras fuentes de información , que le puedan solucionar las inquietudes en la materia.

5.- *LA CONTABILIZACIÓN DEL GOOD WILL Y EL KNOW – HOW ES OBLIGATORIA U OPCIONAL?*

Reiteramos al consultante que el registro de los activos inmateriales se debe realizar siempre que los montos a contabilizar correspondan a erogaciones identificables, efectivamente realizadas, y su valor sea imputable al costo de adquisición, formación o uso de los activos en mención, en cumplimiento de las exigencias del Decreto 2649/93 sobre el particular.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 20 de Noviembre de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/mfs
20/11/2007 17:54