

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

No. del Radicado	1-2021-030502
Fecha de Radicado	19 de octubre de 2021
Nº de Radicación CTCP	2021-0623
Tema	Marco contable exploración y explotación de recursos naturales

#### CONSULTA (TEXTUAL)

*“(...) Marco contable para la operación de exploración y explotación de recursos naturales no renovables.*

*El Estado y una persona jurídica celebran un contrato para efectuar, por cuenta y riesgo de este último, los estudios, trabajos y obras de exploración y explotación de recursos naturales no renovables de propiedad estatal que puedan encontrarse dentro de una zona determinada en el acto contractual y que son de interés para ambas partes.*

*Algunas características de este contrato son:*

- 1. De conformidad con los artículos 58, 332 y 360 de la Constitución Política<sup>1</sup>, toda explotación de recursos naturales no renovables de propiedad estatal genera una regalía como contraprestación*

<sup>1</sup> **ARTICULO 58.** <Artículo modificado por el artículo 1o. del Acto Legislativo 1 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> *Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social. La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica. El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.*

*Por motivos de utilidad pública o de interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. Esta se fijará consultando los intereses de la comunidad y del afectado. En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, sujeta a posterior acción contenciosa - administrativa, incluso respecto del precio.*

**ARTICULO 332.** *El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes.*

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



*obligatoria. Esta consiste en un porcentaje, fijo o progresivo, del recurso natural no renovable bruto explotado objeto del acto contractual y sus subproductos, calculado o medido al borde de mina o en boca de pozo, pagadero en dinero o en especie.*

- 2. La obligación de pagar regalías sobre la explotación de recursos naturales no renovables es incompatible con el establecimiento de impuestos nacionales, departamentales y municipales sobre esa misma actividad, sean cuales fueren su denominación, modalidades y características.*
- 3. La propiedad del Estado sobre los recursos naturales no renovables en el suelo o el subsuelo de los terrenos públicos o privados se presume legalmente.*
- 4. El acto contractual, no transfiere a la persona jurídica un derecho de propiedad de los recursos naturales no renovables "in situ" sino el de establecer, en forma exclusiva y temporal dentro del área otorgada, la existencia de recursos naturales no renovables de su interés en cantidad y calidad aprovechables, y a apropiárselos mediante su extracción o captación.*
- 5. Este acto contractual no podrá ser modificado, terminado o interpretado unilateralmente por parte de la entidad pública concedente. Para cualesquiera de estas actuaciones se deberá recurrir al juez competente o al empleo de árbitros o peritos.*
- 6. El Gobierno Nacional definirá los criterios y procedimientos que permitan desarrollar la exploración y explotación de recursos naturales no renovables técnica, económica y ambientalmente eficiente, así como los aspectos técnicos, tecnológicos, operativos y administrativos para ejercer la labor de fiscalización.*
- 7. En el acto contractual, el Estado y la persona jurídica establecen un punto físico en donde se determina las cantidades extraídas del recurso natural no renovable objeto de este acto, y en donde se realiza la transferencia de propiedad, del Estado a la persona jurídica.*
- 8. La persona jurídica reconoce como producción propia las cantidades extraídas de los recursos naturales no renovables objeto del acto contractual menos el porcentaje de regalías que le corresponde al Estado.*
- 9. El Estado recauda en especie el porcentaje de regalías que le corresponde de los recursos naturales no renovables objeto del acto contractual extraídos por la persona jurídica. Sin embargo, para*

---

ARTICULO 360. <Artículo modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables. Mediante otra ley, a iniciativa del Gobierno, la ley determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías.

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

*algunos recursos naturales no renovables, el Estado recauda en dinero lo correspondiente a las regalías a partir de tarifas fijadas por el mismo, y le permite a la persona jurídica disponer de su porcentaje de regalías en especie.*

*De este contrato,*

*Basado en el postulado básico de Entidad Económica, ¿El Estado cumpliría las características de Entidad?*

*Basado en el postulado básico de sustancia económica, ¿el Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP podría indicarnos qué tipo de acuerdo contemplado en las NIIF se ajusta a las etapas de exploración y explotación de este acto contractual? Por ejemplo, operación conjunta, arriendo, subvención, concesión, etc.*

*Bajo NIIF ¿Cuáles son las diferencias sustanciales de una operación conjunta, un arrendamiento, la subvención, la concesión, y en caso tal, el tipo de acuerdo contemplado por la CTCP en el numeral anterior?*

*¿Cuál sería el registro contable más apropiado que debería realizar la persona jurídica para la actividad de recaudo de las regalías en especie que realiza el Estado?*

*¿Cuál sería el registro contable más apropiado que debería realizar la persona jurídica para la actividad de recaudo de las regalías en dinero que realiza el Estado?*

*¿Los costos y gastos que la persona jurídica asumió se deben distribuir a la cantidad total de lo extraído, o solo al porcentaje que le corresponde a esta?*

*¿El recaudo que realiza el Estado respecto al porcentaje de regalías que le corresponde lo puede llevar la persona jurídica como costo o gasto de la operación? (...)"*

## CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En primer lugar, debemos anotar que el CTCP tiene competencia para dar orientación sobre las normas de información financiera aplicadas para una entidad informante del sector privado, tratándose de

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

entidades o empresas del gobierno, la competencia para emitir orientaciones es de la contaduría general de la Nación. Por otra parte, le corresponde a la Dian emitir las orientaciones en materia tributaria.

Respecto de su consulta, debemos indicar que la Ley 1314 de 2009, en el párrafo del artículo 3, estableció que los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal. En los marcos de información financiera emitidos, para entidades informantes del sector privado, también existen diversas normas que deben ser consideradas y aplicadas por una entidad al reconocer, medir, presentar o revelar transacciones relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales no renovables, algunas de estas normas, aplicables por entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 del DUR 2420 de 2015, son las siguientes.

Descripción	Grupo 1	Grupo 2
Políticas contables, cambios en estimaciones y errores	NIC 8: P. 7 a 12	Sección 10: P. 10.2 a 10.6
Exploración y evaluación de recursos minerales	NIIF 6	Sección 34: P. 34.11 a 34.11F
Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de clientes	NIIF 15. P. 56 a 59	Sección 23: P. 23.28 a 23.29
Definición de los acuerdos conjuntos	NIIF 11. P. 4 a 13	Sección 15. P. 15.2 a 15.3
Operaciones y activos controlados de forma conjunta	NIIF 11. P. 14 a 19	Sección 15: p. 15.4 a 15. 7
Acuerdos de arrendamiento	NIIF 16: P. 3	Sección 20. P. 20.1.
Clasificación y definición de los arrendamientos	NIIF 16. P. 9 a 17	Sección 20: P. 20.4 a 20.8
Acuerdos de concesión	CINIIF 12	Sección 34: P. 34.12 a 34.16
Inventarios – Alcance de la norma	NIC 2. P. 2 a 5	NIC 2. P. 13.1 a 13,3

Para mayor claridad sobre las normas aplicables en las actividades de exploración y desarrollo, incluimos a continuación algunas referencias que podrían ser útiles para establecer el tratamiento contable permitido en las normas de información financiera vigentes en Colombia:

- La NIIF 6 Exploración y evaluación de los recursos minerales, establece que estos activos deben medirse inicialmente por su costo, esta norma también requiere que la entidad elabore una política contable que especifique que tipo de desembolsos se reconocen como activos de exploración, y aplicará esa política de forma coherente.
- La NIC 16 Propiedades, planta y equipo y la NIC 38 Activos intangibles, establecen en su alcance que dichas normas no son aplicables para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación, los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares, y desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.
- La NIC 40 Propiedades de inversión, excluye de su alcance los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



SC-CER958027

GD-FM-009.v20

- d) La NIC 2 Inventarios, de forma similar también indica que dicha norma no es aplicable a los productores de minerales y productor minerales, cuando ellos sean medidos por su valor neto realizable, esto es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Respecto del tratamiento contable sobre las regalías pagadas en la industria petrolera, el CTCP se pronunció en los conceptos 2020-1027 y 2021-0209, en estos conceptos se indicó que si la regalía se causa al borde de la mina o en boca del pozo, las regalías pagadas representarían un costo para la entidad que realiza la explotación, el cual se capitaliza como un inventario, el cual, cuando la venta es realizada, es dado de baja reconociendo el costo de venta correspondiente en el estado de resultados. Si la regalía se causa sobre el precio de venta, la regalía representará un gasto de operación. No reconocer dichas partidas como costos o gastos, representaría una desviación de las normas de información financiera aplicadas, ello sin perjuicio de que para efectos fiscales se establezcan normas distintas para determinar las deducciones.

Otros comentarios sobre los temas de su consulta son los siguientes:

***“Basado en el postulado básico de Entidad Económica, ¿El Estado cumpliría las características de Entidad?”***

Debe tenerse en cuenta que la contabilidad de la entidad concedente difiere de la contabilidad de la entidad constituida para realizar actividades de exploración y evaluación. La entidad reportante o entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.

***“Basado en el postulado básico de sustancia económica, ¿el Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP podría indicarnos qué tipo de acuerdo contemplado en las NIIF se ajusta a las etapas de exploración y explotación de este acto contractual? Por ejemplo, operación conjunta, arriendo, subvención, concesión, etc.”***

La caracterización de un contrato, y de las transacciones y otros eventos y sucesos que de este se derivan dependerá de los derechos y obligaciones contractuales, al reconocer una partida se considerarán los lineamientos del marco de información financiera aplicado por la entidad. Las operaciones conjuntas son un tipo de acuerdo conjunto, donde existe control conjunto, para establecer el tipo de acuerdo (negocio conjunto o entidad controlada conjuntamente, u operación conjunta) se requieren de juicios y análisis de los hechos y circunstancias en que ocurre la transacción, en todo caso para que exista un acuerdo conjunto se requiere que exista control conjunto.

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

*Bajo NIIF ¿Cuáles son las diferencias sustanciales de una operación conjunta, un arrendamiento, la subvención, la concesión, y en caso tal, el tipo de acuerdo contemplado por la CTCP en el numeral anterior?*

Una operación conjunta es un tipo de acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.

Un arrendamiento es un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Un arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente. Un arrendamiento operativo es un tipo de arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Un acuerdo de concesión de servicios, que está dentro del alcance de la IFRIC 12, involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad), y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado. El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo. Éste se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas. Tal acuerdo a menudo se describe como un acuerdo de concesión del tipo “construir-operar-transferir”, o bien de “rehabilitar-operar-transferir”, o bien como un acuerdo de concesión de un “servicio público a un operador privado”.

Las subvenciones del gobierno son ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

*¿Cuál sería el registro contable más apropiado que debería realizar la persona jurídica para la actividad de recaudo de las regalías en especie que realiza el Estado?*

*¿Cuál sería el registro contable más apropiado que debería realizar la persona jurídica para la actividad de recaudo de las regalías en dinero que realiza el Estado?*

La contabilización de la regalía por parte del operador dependerá de lo que se establezca en la legislación y en el contrato suscrito entre las partes, para su reconocimiento (hecho generador), si una parte de los costos de transformación del inventario son trasladados al concedente, el importe de la baja del inventario entregado, se entendería que se realiza al costo, salvo que en el contrato se haya establecido un precio distinto.

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

En el caso en que el pago se realice en efectivo, calculado en la boca de mina o del pozo, este formará parte de los costos de producción, tal como se indica en otros apartes de esta consulta.

*¿El recaudo que realiza el Estado respecto al porcentaje de regalías que le corresponde lo puede llevar la persona jurídica como costo o gasto de la operación? (...)*

La contabilización depende de la fecha en que se causa la regalía a borde de la mina o en boca del pozo (que corresponde con el hecho generador, ver CINIIF 21)- Las regalías pagadas representarían un costo para la entidad que realiza la explotación, las cuales se capitalizan como parte del costo del inventario, cuando la venta sea realizada, el inventario se da de baja reconociendo el gasto correspondiente en el estado de resultados (costo de ventas). Si la regalía se causa sobre el precio de venta, la regalía no forma parte del costo, sino que se reconoce como un gasto de operación.

*¿Los costos y gastos que la persona jurídica asumió se deben distribuir a la cantidad total de lo extraído, o solo al porcentaje que le corresponde a esta?*

En primer lugar, debemos anotar que si la entidad que incurre en los costos de exploración y evaluación actúa como principal, las regalías pagadas en boca de mina serían parte del costo, cuando se realiza la venta, los costos capitalizados se reconocerían como gastos de los productos vendidos. Otro tratamiento distinto se daría cuando la entidad actúa como agente y no como principal, en un contrato un contrato de comisión.

Según la NIC 2 Inventarios, el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, transformación así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Los costos de transformación de los inventarios comprenden aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica y los activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta. (Ver párrafos 12 a 14 de la NIC 2, o el párrafo 13.8 de la NIIF para las Pymes)

En conclusión, las transacciones y otros eventos y sucesos que son reconocidos, medidos, presentados y revelados por entidades del sector privado, cuyo objeto es la exploración y explotación de recursos naturales no renovables, y que se originan por contratos de exploración y evaluación, deben ser contabilizados con fundamento en lo establecido en el marco de información financiera aplicado por la

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



El progreso  
es de todos

Mincomercio



CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA

entidad, para ello será necesario realizar juicios y analizar los hechos y circunstancias, así como las obligaciones y derechos que se derivan de los acuerdos contractuales, y que cumplen los criterios para su reconocimiento. En todo caso, en los libros de contabilidad, que son la base para la elaboración de los estados financieros con propósito general, es la esencia o realidad económica de la transacción y no únicamente la forma legal la que definirá la forma adecuada de contabilización.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,

WILMAR FRANCO  
Presidente CTCP

Proyectó: Wilmar Franco  
Consejero Ponente: Wilmar Franco  
Revisó y aprobó: Leonardo Varón García/Wilmar Franco

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20