

**CONCEPTO 370 DE 21 DE OCTUBRE DE 2015
CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

Bogotá, D.C.

Señor
EFRAÍN OLARTE OLARTE
Contador Público
Carrera 74B No 23A-41
Bogotá
efrainolarte46@yahoo.es

Asunto: Consulta
Destino: Externo
Origen: 10

Fecha de Radicado 11 de Mayo de 2015
Entidad de Origen Consejo Técnico de la Contaduría Pública
No. de Radicación CTCP2015-370 -CONSULTA
Tema Reserva de hidrocarburos

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 2784 de 2012, parágrafo 3 del artículo 3 del Decreto 2706 de 2012 y el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 3022 de 2013 resolverá las inquietudes que se formulen en la aplicación de los marcos técnicos normativos de información financiera. En desarrollo de esta facultad procede a responder una consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

"Con base en el artículo 23 de la Constitución y normas que reglan el derecho de petición de interés general, solicito el favor de responder las siguientes consultas, que están dirigidas a la actualización del CTCP No. 162/2007, "Valoración y contabilización de las reservas de hidrocarburos".

Las respuestas serán enviadas a la comisión de expertos que estudian la reforma tributaria estructural, la OCDE y facultades de Contaduría Pública.

El CTCP en el año 2007 respondió las siguientes preguntas, ligeramente

actualizadas en la presente consulta

1. - Las empresas públicas y privadas dedicadas a la explotación de las reservas de hidrocarburos (petróleo y gas) no son dueñas de ellas, desarrollan su objeto social con base en los derechos de exploración, producción o explotación, DEPR, otorgados en los contratos de asociación, concesión y otras modalidades contractuales.

Basados en los derechos de producción sobre las reservas probadas y no probadas, con base en las NIIF ¿Qué registros contables deben efectuar; ¿cómo se valorizan los DEPR?

2. ¿Cómo se contabilizan las regalías?

3. En la contabilización de los intangibles DEPR, regalías, good will y know how, ¿qué incidencia tiene el siguiente párrafo?

"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. Más claro, en Canadá, EE. UU., México, Brasil y Ecuador, ¿cómo se efectúan las contabilizaciones y valoraciones?

Esta pregunta busca saber si la aplicación de las NIIF en Colombia guardan armonía con las de otros países.

A las anteriores preguntas, adiciono la siguiente:

5. Teniendo en consideración que las principales empresas del sector hidrocarburos de Colombia cuentan con participación accionaria mayoritaria de la Nación ¿sigue vigentes los siguientes apartes del CTCP No. 162/2007?

"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.

Más claro, la Contaduría General de la Nación con base en el Decreto 127 del 2007 ¿puede emitir reglamentaciones diferentes a las del sector privado, que también aplica las NIIF?

1.1. Solicito que al responder la pregunta 1: ¿qué registros contables deben efectuar; ¿cómo se valorizan los DEPR?, tengan en consideración:

La CGN sin refutar los siguientes argumentos en contra de excluir los DPER del activo intangible, ratifica su mandato de mantenerlos por el año 2014 en cuentas de orden por fuera del activo, sin embargo, informa que el grupo empresarial Ecopetrol en el periodo contable que se inició el 1 de enero del 2015 debe aplicar las normas internacionales de información financiera -NIIF- adoptadas en el Decreto Nacional 2784 del 2012, que mediante el NIIF 6 obliga a Ecopetrol a incluir los DPER en el activo intangible¹ aumentado la base gravable del impuesto al patrimonio.

Los argumentos que la CGN no refuta -también son aplicables a las empresas del sector privado-, son los siguientes:

Impuesto al patrimonio y el activo intangible DEPR. Estos derechos son el principal activo que tiene Colombia, sin embargo, no están incluidos dentro de los activo intangibles, lo que significa que para calcular contablemente el valor real de las empresas y el impuesto al patrimonio, no se tienen en consideración, una de las razones está expuesta en las nota 21 los estados financieros de Ecopetrol donde se explica el registro contable de los derechos sobre las reservas valorados en \$61 billones:

"Reservas valoradas al 31 de diciembre de 2013 con base en los volúmenes del estudio de reservas auditado y aplicando el precio promedio determinado por normatividad aprobada por la SEC.

¹ Oficio 20142300030481 del 22/10/2014.

"El 7 de marzo de 2007 se emitió el Decreto 121 en el cual se establece el registro en cuentas de orden los derechos de exploración y producción poseídos a la fecha de corte de los estados financieros de conformidad con lo estipulado por la Contaduría General de la Nación; sin embargo, las cuentas de orden no hacen parte del balance general de la Empresa".

El Manual de Contabilidad Pública define los intangibles:

"los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable, en caso contrario se registrarán como gasto...".² En mi concepto los DEPR de las sociedades de economía mixtas o privadas, si cumplen los requisitos del Manual, según lo explico en el siguiente cuadro:

<p>Marco Conceptual. Requisitos exigidos para contabilizar en el activo del Balance General un intangible, negados por la Dirección de Grandes Contribuyentes, Contraloría, CGN, Ecopetrol, Ministerio de Hacienda.</p>	<p>Argumentación de Efraín Olarte respecto al cumplimiento de los requisitos, que obligan registrar en el activo y patrimonio de Ecopetrol los DEPR</p>
<p>Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.</p>	<p>Los derechos de producción son la principal fuente de ingresos y utilidades que tiene Colombia, sin ellos no se podría extraer las reservas del subsuelo ni trabajar servicios en conjunto con otras empresas.</p>
<p>Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios;</p>	<p>El Informe de gestión de ECOPETROL y los contratos de asociación y concesión son pruebas irrefutables del cumplimiento de este requisito. Los únicos terceros que tienen acceso sin permiso a esa riqueza son los ladrones de combustible.</p>

² Procedimientos contables numeral VI.1.

<p>Su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.</p>	<p>Actualmente con base en el Decreto 121 y normas internacionales de valoración altamente confiable, Ecopetrol los valora en alrededor de US\$72.6 billones</p>
<p>Puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable campos con petróleo y gas plenamente pública y vendido, cedido, dado en operación, independientes, con ellos puede realizar arrendado o intercambiado; o cuando surge de cualquier a de las operaciones exigidas por el derechos legales, con independencia de que Marco Conceptual respecto a la identificación esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones;</p>	<p>ECOPETROL tiene aproximadamente 104, campos con petróleo y gas plenamente independientes, con ellos puede realizar cualquier a de las operaciones exigidas por el Marco Conceptual respecto a la identificación</p>
<p>CON ESTE CUADRO SE DEMUESTRA PLENAMENTE QUE LOS DEPR SON UN ACTIVO INTANGIBLE Y QUE LA CONTADURÍA, CONTRALORÍA, DIAN, ECOPETROL, MINISTERIO DE HACIENDA, MINISTERIO DE MINAS Y ANH, SE EQUIVOCAN AL CONSIDERAR Y REGLAR QUE NO DEBEN INCLUIRSE EN EL ACTIVO Y PATRIMONIO DE ECOPETROL S.A. VALGA ACLARAR QUE NINGUNA DE LAS ENTIDADES NOMBRADAS SE HA PRONUNCIADO DE FONDO SOBRE ESTOS REQUISITOS, NI SIQUIERA EN SUS ESCRITOS MENCIONAN ARGUMENTOS SOLIDOS O ENDEBLES, SE LIMITAN A DECIR SOMERAMENTE QUE NO LOS CUMPLEN.</p>	

1.2.- Solicito que al responder la pregunta "2. ¿Cómo se contabilizan las regalías?, tengan en consideración

Es claro que la información de algunas cuentas contables es diferente de la tributaria, sin embargo la primera es una poderosa guía para dilucidar la valides de la segunda.

El siguiente artículo del Estatuto Tributario es seriamente cuestionado debido a que se hizo extensiva a todas empresas privadas

Artículo 116. Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados. <Fuente original compilada: L 75/86 Art. 38> Los impuestos, regalías y contribuciones, que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes.

Veamos los cuestionamientos:

(i) Las empresas privadas no están catalogadas como organismos descentralizados, tampoco se saben que son "organismo descentralizados". La ley 489 en el artículo 68 definen las entidades descentralizadas dentro de las cuales se encuentra ECOPETROL, REFICAR y la Agencia Nacional de Hidrocarburos. La Constitución contempla los órganos de control.

(ii) En la época en que la entidad descentralizada ECOPETROL era 100% pública, tuvo el privilegio de usar la totalidad de las regalías -de origen público y/o privado- en la refinación y en la comercialización de petróleo, razón por la cual en la operación comercial de comprar las regalías de otros operadores y la propias, la Ley 75 de 1986 le otorgó el beneficio de considerar como costo el pago por la compra de regalías¹³, deducible de la renta bruta a partir de la cual se liquida el impuesto de renta, sin embargo, éste beneficio no podía ni puede ser extendido a la empresas privadas que no podían disponer para su uso o comercialización las regalías, más claro, no podía comprarlas, tenían que entregarlas a ECOPETROL.

(iii) A partir de la creación de la Agencia Nacional de Hidrocarburo en el año 2003 y la expedición de la Ley 1530 del 2012, ese privilegio de Ecopetrol cambio, la ANH con base en los artículos 15 y 16 viene otorgando selectivamente a las empresas privadas, que parte de sus regalías sean pagadas en dinero, caso en el cual ese pago se convierte en un costo de ventas del petróleo que comercializan, sin embargo, las regalías en especie no pueden tener costo alguno para las empresa privadas.

(iv) En el caso de entrega de regalías a la Agencia Nacional de Hidrocarburo, los requisitos para la deducibilidad exigida por el Estatuto

³ Derogó el artículo 6 del Decreto Legislativo 1979 de 1974 que permitida deducir los pagos del impuesto de renta.

Tributario no son aplicables (causalidad, necesidad y proporcionalidad) debido a que la contraprestación económica regalías no genera ingresos para los productores de petróleo, ni son un gasto.

(v) Además, según lo determina la Corte Constitucional las regalías no está representado en dinero sino en especie, susceptibles de convertirse en dinero al comercializasen.

"Las regalías son comprendidas por el derecho constitucional como una contraprestación económica que recibe el Estado, en razón de la extracción de recursos naturales no renovables existentes en el subsuelo. Como lo ha explicado la jurisprudencia reiterada, este concepto refiere a la "contraprestación económica que percibe el Estado de las personas a quienes se les concede el derecho a explotar los recursos naturales no renovables en determinado porcentaje sobre el producto bruto explotado (C-010 del 2013, subrayado fuera de texto)".

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

Antes de dar respuesta a algunas de sus inquietudes, queremos hacer las siguientes precisiones:

1. El artículo segundo de la Ley 1314 de 2009, señala:

"La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

(...)

PARÁGRAFO. Deberán sujetarse a esta ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba".

A su vez, el párrafo del artículo primero de la mencionada Ley, indica:

"PARÁGRAFO. Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad

presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos”.

Por otra parte, el artículo 4 de la citada Ley, ordena:

"...INDEPENDENCIA Y AUTONOMÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FRENTE A LAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera”.

De las normas mencionadas podemos concluir que:

a) la Ley 1314 y sus decretos reglamentarios solo aplican a las entidades del sector privado obligadas a llevar contabilidad y las que quieran hacer valer su información como medio de prueba. Por lo que las entidades pertenecientes al sector público están obligadas a dar cumplimiento a las normas emanadas por la Contaduría General de la Nación (CGN) por expreso mandato de la Constitución.

b) A partir de la expedición de Ley varias mencionada, se dio una independencia y separación entre las normas de tipo tributario y las contables y de información financiera, por lo que las primeras, como se sucedía en el pasado, no pueden regular asuntos relacionados con la contabilidad y la presentación de la información financiera de las entidades.

c) De otra parte, en las funciones asignadas al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en la Ley 1314, en la Ley 43 de 1990 y en el Decreto Reglamentario 3567 de 2011, entre otras normas, este Organismo no cuenta con facultades para pronunciarse sobre las normas

de información financiera aplicables a las entidades del Sector Público, lo cual es exclusivo de la Contaduría General de la Nación como ya se mencionó y sobre las relacionadas con asuntos tributarios, lo cual es de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Por lo que, en la respuesta que damos a continuación a algunas de sus inquietudes, solo nos referiremos a las relacionadas con las Normas de Información Financiera aplicables a las entidades del sector privado y particularmente las Normas que deben aplicar las entidades pertenecientes al Grupo 1, es decir las NIIF plenas contenidas en el decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones.

2. Frente a su inquietud relacionada con el tratamiento de los DEPR, la NIC 38, NIIF 6 y el glosario de las NIIF, señalan:

- *"Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física".*

El Párrafo 24 de la NIC 38 establece como medición inicial que: "Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo"

La medición posterior al reconocimiento de acuerdo con lo indicado en el Párrafo 72, será: *"La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del Párrafo 74 o el modelo de revaluación del Párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos".*

- *"Activos para exploración y evaluación: son desembolsos relacionados con la exploración y evaluación reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la entidad".*

El Párrafo 9 de la NIIF 6, menciona: "La entidad establecerá una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política de forma coherente. Al establecer esta política, una entidad considerará el grado en el que los desembolsos puedan estar asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

(a) *adquisición de derechos de exploración;*

(b) *estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;*

- (c) perforaciones exploratorias;
- (d) excavaciones de zanjas y trincheras;
- (e) toma de muestras; y
- (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral".

La medición posterior al reconocimiento de acuerdo con lo indicado en el Párrafo 12, se realizará: *"Después del reconocimiento, la entidad aplicará el modelo del costo o el modelo de la revaluación a los activos para exploración y evaluación. Si se aplicase el modelo de la revaluación (ya sea el contenido en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo o el modelo contenido en la NIC 38), se hará de forma coherente con la clasificación de esos activos (véase el párrafo 15)"*.

Para el deterioro del valor el Párrafo 18, indica: *"Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su importe recuperable. Cuando esto suceda, la entidad medirá, presentará y revelará cualquier pérdida por deterioro del valor resultante de acuerdo con la NIC 36, excepto por lo dispuesto en el párrafo 21 siguiente"*.

Por lo anterior, y considerando que los DEPR a que hace referencia el consultante, son aquellos derechos de producción y exploración sobre las reservas probadas y no probadas, las entidades deberán considerar si cumplen con la definición y los criterios de reconocimiento de un activo intangible o un activo para exploración y evaluación. En caso contrario, la entidad no podrá reconocerlo como activo en su Estado de Situación Financiera.

3. Ahora bien, en cuanto al tema de regalías se pueden considerar como una subvención y su reconocimiento y demás tratamiento lo podemos ubicar en la NIC 20, de la cual destacamos los siguientes párrafos:

Párrafo 23: *"Las subvenciones del gobierno pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, para uso de la entidad. En estas circunstancias, es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor*

razonable. En ocasiones se sigue un procedimiento alternativo consistente en recoger las subvenciones y los activos relacionados por importes nominales simbólicos”.

Párrafo 24: “Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan”.

4. Frente a su tercera inquietud, el CTCP en el documento de recomendación de las NIIF a los Ministerios de Comercio y Hacienda, realizó un detallado análisis de los diferentes impactos que tendría la aplicación de estos estándares en las entidades obligadas a su aplicación, al igual que su efecto en cada uno de los diferentes rubros de los estados financieros, documento que lo invitamos a consultar en la página web del CTCP, en link: www.ctcp.gov.co/documentos/documentosdefinitivos

5. Las NIIF son aplicadas por aproximadamente 140 países en el mundo, esta fue la principal razón por la cual el CTCP en su momento recomendó a los Reguladores la aplicación de estos estándares para las entidades pertenecientes al Grupo 1. De los países señalados en su pregunta, Canadá, México, Brasil y Ecuador estos aplican las NIIF para las entidades que cotizan en el mercado público de valores. En EE.UU. la entidades locales se rigen por los conocidos USGAAP y las extranjeras que cotizan sus acciones en las bolsas estadounidenses pueden presentar sus estados financieros bajo NIIF, sin tener que hacer conciliaciones con los USGAAP.

6. Tal como lo mencionamos anteriormente, la CGN por expreso mandato de la Constitución cuenta con amplias facultadas para emitir instrucciones sobre como deben llevar y presentar la información financiera todas las entidades pertenecientes al sector público. Es así, como mediante la Resolución 743 de 2013 permitió a las entidades de este sector que cotizan en el mercado público de valores o captan y maneja ahorro del público, aplicar el anexo del decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones, es decir, el Marco Técnico Normativo al que están sujetas todas las entidades que pertenecen al Grupo 1. Sin embargo, para efectos de poder contar con la información necesaria para presentar el balance general consolidado de la Nación, cada una de las entidades debe remitir información adicional a la CGN para este propósito.

7. Finalmente, todo lo relacionado con el tratamiento de las cuentas de orden lo puede encontrar en la Orientación Técnica 001 emitida por este Organismo, la cual puede ubicar en nuestra página WEB en link: www.ctcp.gov.co/documentos/publicaciones

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 escrito son los previstos por el artículo 28 Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

(Fdo.) GUSTAVO SERRANO AMAYA, Consejero.