



En Breve 05/2014 | IFRS | Auditoría | 24 de septiembre de 2014

## Contabilización de los contratos de exploración y extracción y de las reservas

### Contenido

1. Introducción
2. Resumen de los contratos
3. Contabilización de los contratos

En diciembre de 2013, se realizaron cambios a la Constitución Mexicana y recientemente se aprobaron las leyes secundarias relacionadas que abren el mercado de energía de petróleo y gas, por primera vez desde 1938, a la inversión privada nacional y extranjera.








Los hidrocarburos en el subsuelo continúan siendo propiedad del Estado Mexicano, sin embargo, el sector privado puede participar en actividades de exploración y extracción (según se definen estos términos en las leyes) a través de cuatro tipos de contratos: Licencias, Utilidad Compartida, Producción compartida y Servicios.




Más aún, las leyes indican que los contratistas podrán reportar los contratos y sus beneficios esperados para efectos contables y financieros.

El objetivo de este documento es discutir los impactos contables potenciales de los contratos y las revelaciones de reservas en los estados financieros.

#### Resumen de los contratos

La siguiente tabla resume los contratos en los aspectos relevantes del análisis contable

	Licencias	Utilidad compartida	Producción compartida	Servicios
- <b>Contraprestaciones a favor del contratista</b>	Transmisión onerosa de los hidrocarburos extraídos.	En efectivo: i. La recuperación de los costos ii. Remanente de utilidad operativa después de cubrir la contraprestación al Estado por la utilidad operativa.	En especie: i. La recuperación de los costos ii. Remanente de utilidad operativa después de cubrir la contraprestación al Estado por la utilidad operativa.	En efectivo por producción contractual entregada. El pago lo realiza el Fondo Mexicano del Petróleo.
- <b>Comercialización hidrocarburos</b>	El contratista comercializa.	El contratista entrega toda la producción al comercializador	El contratista comercializa su parte de la producción. El contrato establecerá las contraprestaciones que se entregan en especie al comercializador.	N/A
- <b>Contraprestación a favor del Estado:</b>				Totalidad de la producción contractual
<b>Bono a la firma</b>  <i>El monto se incluirá en las bases de la licitación y será pagado en efectivo por el contratista al Estado. No se espera que sea significativo y sirve como mecanismo para asegurar la seriedad de las ofertas.</i>		N/A	N/A	N/A
<b>Cuota contractual para la fase exploratoria</b>  <i>Incentiva al contratista a explorar el área contractual de forma expedita. Ascende a \$1,150 durante los primeros 60 meses y después a \$2,750, por kilómetro cuadrado.</i>				N/A
<b>Regalías</b>  <i>Pago equivalente a un porcentaje del valor bruto de los hidrocarburos producidos. Las tasas se determinarán como sigue:</i>  <i>Petróleo: [(0.125 x Precio contractual del petróleo, según se define) + 1.5 ] % con un piso de 7.5%.</i>  <i>Gas Natural: en función al Precio contractual del gas natural, según se define, y considerando los rangos de precio para el gas natural no asociado.</i>				N/A
- <b>Contraprestación adicional</b>	Aplicando una tasa al valor contractual de los hidrocarburos.	Aplicando un porcentaje a la utilidad operativa	Aplicando un porcentaje a la utilidad operativa	N/A

	Licencias	Utilidad compartida	Producción compartida	Servicios
- <b>Determinación de la utilidad operativa</b>	N/A	Valor contractual de los hidrocarburos (cada contrato contendrá los mecanismos de determinación del precio que reflejen las condiciones de mercado).  Menos:		N/A
	N/A		- Regalías  - Contraprestación para recuperación de costos	N/A
	N/A	Se establece un límite de recuperación de costos; los excedentes, se pueden recuperar en periodos subsecuentes  Se establecen conceptos no deducibles		N/A
- <b>Ajuste por rentabilidad extraordinaria</b>  Se establecerá en las bases de licitación				N/A
- <b>Impuesto sobre la renta</b>  Porcentajes de deducción que deberán aplicar los contratistas para efectos de ISR	I. 100% de inversiones realizadas para la exploración, recuperación secundaria y mejorada, y el mantenimiento no capitalizable;  II. 25% de inversiones realizadas para el desarrollo y explotación de yacimientos de petróleo o gas natural, y  III. 10% de inversiones realizadas en infraestructura de almacenamiento y transporte indispensable para la ejecución del contrato.			

**Contabilización de los contratos bajo Normas de Información Financiera (NIF) mexicanas y bajo Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés)**

**Contratos de Licencia, Utilidad Compartida y Producción Compartida**

Es importante aclarar que los análisis contables deberán realizarse sobre cada contrato en lo particular, ya que los términos económicos relevantes y otros aspectos técnicos se establecerán contrato por contrato. Además, a la fecha de emisión de este documento, aún no se han definido los reglamentos que regirán algunos aspectos de los contratos. Por lo anterior, presentamos un modelo genérico de contabilización, sin embargo, cada contrato deberá analizarse basado en los hechos y circunstancias específicas. Además, la falta de literatura contable específica puede resultar en diversidad en la aplicación práctica de la literatura.

En primera instancia, una entidad debe definir si el contrato bajo análisis cae bajo el alcance de alguna norma existente (NIF o IFRS según sea las normas que aplique). En particular, se deberá determinar si el contrato califica como un acuerdo conjunto. Otras normas que deben considerarse, son las que discuten la contabilización de contratos que transfieren el derecho de uso sobre activos a cambio de una serie de pagos (i.e., arrendamientos) o de concesiones para prestar servicios públicos; sin embargo, parece poco probable que califiquen bajo alguna de estas normas. Si determina que ninguna norma (NIF o IFRS) dicta específicamente el tratamiento del contrato, la entidad deberá establecer una política contable que refleje la sustancia de la transacción.

Respecto de los gastos de exploración y evaluación, un contratista debe desarrollar una política contable que especifique el tipo de gastos que capitaliza como activos de

exploración y evaluación. La política debe aplicarse consistentemente, pero se permite mayor flexibilidad de lo normal respecto a los requisitos que debe cumplir dicha política. La determinación de los gastos elegibles para capitalización debe basarse en qué tan cercanamente está asociado el gasto con el descubrimiento de recursos minerales específicos. En la práctica, los métodos de esfuerzos exitosos o costos totales pueden aplicarse, sujetos a ciertas limitaciones.

En los contratos de Licencia, el contratista generalmente reconocerá los recursos de la venta de los hidrocarburos como ingresos. En los contratos de Utilidad o Producción Compartida, el contratista probablemente reconocerá los recursos de la venta de los hidrocarburos que le recuperan sus costos, gastos e inversiones como ingresos por “petróleo de costo” (*cost oil*, en inglés) y los recursos de la venta una vez que ha recuperado sus costos como ingresos por “petróleo de utilidad” (*profit oil*, en inglés), por la parte de la producción que le corresponde.

Es importante aclarar que las reservas no se reconocen contablemente en el estado de posición financiera (con algunas excepciones, por ejemplo, cuando se adquieren en una combinación de negocios). Sin embargo, algunas normas contables o reguladores exigen la revelación de las reservas en las notas a los estados financieros.

Las NIF o IFRS no requieren específicamente revelaciones sobre las reservas. Sin embargo, una presentación adecuada de estados financieros requiere incorporar las revelaciones necesarias para evaluar el impacto de transacciones, eventos y condiciones en la situación financiera, desempeño y flujos de una entidad. Por lo tanto, generalmente se incluyen revelaciones respecto de las reservas para que el estado financiero cumpla con los requisitos de presentación adecuada. Dado que no hay guías específicas de lo que se debe revelar, es común seguir las reglas establecidas en los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos. En México, los reguladores no han establecido requisitos mínimos de revelación de reservas.

Además, las reservas pueden tener otros impactos en los estados financieros, por ejemplo, los costos capitalizados en pozos con reservas probadas generalmente se amortizan utilizando un método de unidades producidas que utiliza los montos de reservas como base del cálculo.

Es probable que en la mayoría de los contratos que se establezcan dentro de las modalidades de Licencia, Utilidad o Producción Compartida, el contratista esté expuesto a riesgos significativos en la actividad de exploración y evaluación y por lo tanto, revele las reservas en sus estados financieros, a pesar de que técnicamente sean propiedad del Estado Mexicano.

También es importante indicar que las leyes no prohíben ni limitan la revelación de las reservas en los estados financieros de los contratistas (como es el caso en otros países). Esto promueve la inversión dado que la información financiera es más transparente.

#### **Contratos de servicios**

En la medida que estos contratos se liciten como contratos de servicios puros, en los que el contratista no tenga riesgos significativos en la exploración y evaluación, no se considerará que dicho contratista realice actividades de exploración y evaluación de recursos minerales para efectos contables. Consecuentemente, el contratista reconocerá sus ingresos con base en el método de grado de avance, en la medida que la transacción puede medirse confiablemente.

Generalmente, tampoco revelaría información sobre las reservas en sus estados financieros. En la medida que los contratistas asuman riesgos de evaluación y exploración, pudieran calificar para contabilizar sus contratos de forma similar a los de utilidad o producción compartida.

## Mayor información



**Miguel Millán**  
Socio de Advisory  
Auditoría  
Tel: +52 (55) 5080-6000  
[migmillan@deloittemx.com](mailto:migmillan@deloittemx.com)



**Omar Esquivel**  
Socio de Auditoría  
Tel: +52 (55) 5080-6000  
[omesquivel@deloittemx.com](mailto:omesquivel@deloittemx.com)



**Visite Deloitte México**  
[www.deloitte.com/mx](http://www.deloitte.com/mx)

**IFRS**  
[www.deloitte.com/mx/ifrs](http://www.deloitte.com/mx/ifrs)

**Auditoría**  
[www.deloitte.com/mx/auditoria](http://www.deloitte.com/mx/auditoria)

**Aguascalientes**

Universidad 1001, piso 12-1, Bosques del Prado  
20127 Aguascalientes, Ags.  
Tel: +52 (449) 910 8600, Fax: +52 (449) 910 8601

**Cancún**

Avenida Bonampak SM 6, M 1, lote 1, piso 10  
77500 Cancún, Q. Roo  
Tel: +52 (998) 872 9230, Fax: +52 (998) 892 3677

**Chihuahua**

Av. Valle Escondido 5500, Fracc. Des. El Saucito E-2, piso 1,  
31125 Chihuahua, Chih.  
Tel: +52 (614) 180 1100, Fax: +52 (614) 180 1110

**Ciudad Juárez**

Baudelio Pelayo No. 8450  
Parque Industrial Antonio J. Bermúdez  
32400 Ciudad Juárez, Chih.  
Tel: +52 (656) 688 6500, Fax: +52 (656) 688 6536

**Culiacán**

Calz. Insurgentes 847 Sur, Local 103, Colonia Centro Sinaloa  
80128 Culiacán, Sin.  
Tel: +52 (667) 761 4339, Fax: +52 (667) 761 4338

**Guadalajara**

Avenida Américas 1685, piso 10, Colonia Jardines Providencia  
44638 Guadalajara, Jal.  
Tel: +52 (33) 3669 0404, Fax: +52 (33) 3669 0469

**Hermosillo**

Blvd. Francisco E. Kino 309-9, Colonia Country Club  
83010 Hermosillo, Son.  
Tel: +52 (662) 109 1400, Fax: +52 (662) 109 1414

**León**

Paseo de los Insurgentes 303, piso 1, Colonia Los Paraísos  
37320 León, Gto.  
Tel: +52 (477) 214 1400, Fax: +52 (477) 214 1405

**Mazatlán**

Avenida Camarón Sábalo 133, Fraccionamiento Lomas  
de Mazatlán  
82110 Mazatlán, Sin.  
Tel: +52 (669) 989 2100, Fax: +52 (669) 989 2120

**Mérida**

Calle 56 B 485 Prol. Montejo Piso 2  
Colonia Itzimna 97100 Mérida, Yuc.  
Tel: +52 (999) 920 7916, Fax: +52 (999) 927 2895

**Mexicali**

Calzada Francisco López Montejano 1342, Piso 7 Torre Sur  
Fraccionamiento esteban cantú  
21320 Mexicali, B.C.  
Tel: +52 (686) 905 5200, Fax: +52 (686) 905 5232

**México, D.F.**

Paseo de la Reforma 489, piso 6, Colonia Cuauhtémoc  
06500 México, D.F.  
Tel: +52 (55) 5080 6000, Fax: +52 (55) 5080 6001

**Monclova**

Blvd. Ejército Nacional 505, Colonia Los Pinos  
25720 Monclova, Coah.  
Tel: +52 (866) 635 0075, Fax: +52 (866) 635 1761

**Monterrey**

Lázaro Cárdenas 2321 Poniente, PB, Residencial San Agustín  
66260 Garza García, N.L.  
Tel: +52 (81) 8133 7300, Fax: +52 (81) 8133 7383

Carr. Nacional 85, 5000, local S-6 Colonia La Rioja  
64988, monterrey, N.L.  
Tel: +52 (631) 320 1673  
Fax: +52 (631) 320 1673

**Nogales**

Apartado Postal 384-2  
Sucursal de Correos "A"  
84081 Nogales, Son.  
Tel: +52 (631) 320 1673, Fax: +52 (631) 320 1673

**Puebla**

Edificio Deloitte, Vía Atlxycayotl 5506, piso 5, Zona Angelópolis  
72190 Puebla, Pue.  
Tel: +52 (222) 303 1000, Fax: +52 (222) 303 1001

**Querétaro**

Avenida Tecnológico 100-901, Colonia San Ángel  
76030 Querétaro, Qro.  
Tel: +52 (442) 238 2900, Fax: +52 (442) 238 2975, 238 2968

**Reynosa**

Carr. Monterrey-Reynosa 210-B, PA  
Fracc. Portal San Miguel  
88730 Reynosa, Tamps.  
Tel: +52 (899) 921 2460, Fax: +52 (899) 921 2462

**San Luis Potosí**

Av. Salvador Nava Martínez 3125, 3-A  
Fracc. Colinas del Parque  
78294 San Luis Potosí, S.L.P.  
Tel: +52 (444) 1025300, Fax: +52 (444) 1025301

**Tijuana**

Misión de San Javier 10643, Piso 8,  
Zona Urbana Rio Tijuana. Tijuana B.C., 22010  
Tel: +52 (664) 622 7878, Fax: +52 (664) 681 7813

**Torreón**

Independencia 1819-B Oriente, Colonia San Isidro  
27100 Torreón, Coah.  
Tel: +52 (871) 747 4400, Fax: +52 (871) 747 4409

# deloitte.com/mx

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sociedad privada de responsabilidad limitada en el Reino Unido, y a su red de firmas miembro, cada una de ellas como una entidad legal única e independiente. Conozca en [www.deloitte.com/mx/conozcanos](http://www.deloitte.com/mx/conozcanos) la descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios profesionales de auditoría, impuestos, consultoría y asesoría financiera, a clientes públicos y privados de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en más de 150 países, Deloitte brinda capacidades de clase mundial y servicio de alta calidad a sus clientes, aportando la experiencia necesaria para hacer frente a los retos más complejos de los negocios. Cuenta con alrededor de 200,000 profesionales, todos comprometidos a ser el modelo de excelencia.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C., la cual tiene el derecho legal exclusivo de involucrarse en, y limita sus negocios a, la prestación de servicios de auditoría, consultoría fiscal, asesoría financiera y otros servicios profesionales en México, bajo el nombre de "Deloitte".

Esta publicación sólo contiene información general y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro, ni ninguna de sus respectivas afiliadas (en conjunto la "Red Deloitte"), presta asesoría o servicios por medio de esta publicación. Antes de tomar cualquier decisión o medida que pueda afectar sus finanzas o negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte, será responsable de pérdidas que pudiera sufrir cualquier persona o entidad que consulte esta publicación.