



CONVENCION
DE LAS NACIONES UNIDAS
SOBRE EL DERECHO DEL MAR

LOS/PCN/SCN.3/1991/CRP.12
31 de julio de 1991
ESPAÑOL
ORIGINAL: INGLES

COMISION PREPARATORIA DE LA AUTORIDAD
INTERNACIONAL DE LOS FONDOS MARINOS
Y DEL TRIBUNAL INTERNACIONAL DEL
DERECHO DEL MAR

Nueva York, 12 a 30 de agosto de 1991

COMENTARIOS SOBRE EL PROYECTO DE REGLAMENTO RELATIVO AL PROCEDIMIENTO
Y LOS PRINCIPIOS CONTABLES (LOS/PCN/SCN.3/WP.6/Add.7)

(Preparado por la Secretaría)

Nota introductoria

1. Como se indica en la nota introductoria del documento de trabajo preparado por la Secretaría 1/, el presente proyecto de reglamento se basa en los procedimientos contables que aplican varias de las empresas más grandes que se dedican a la producción de petróleo costa afuera en diversos países de Africa, América del Sur y Asia, así como en un modelo preparado por el Centro de las Naciones Unidas sobre las Empresas Transnacionales (CET) para las operaciones petroleras costa afuera de un gran país asiático en 1981 ("el modelo de procedimiento contable del CET de 1981"). Se estimó que las operaciones petroleras costa afuera constituían el mejor modelo de que se disponía por el momento para las operaciones mineras costa afuera.

2. Como se indica también en la nota introductoria, el proyecto constituye un intento de establecer un equilibrio entre la uniformidad necesaria en materia de contabilidad y presentación de informes y la flexibilidad que se requiere para que cada contratista pueda establecer su propio manual de contabilidad y su propio plan contable, sujetos a la aprobación de la Autoridad, a fin de que los procedimientos contables detallados que utilice sean los más adecuados para sus propias operaciones y sean compatibles con los requisitos establecidos por sus propios auditores independientes y con la legislación nacional aplicable. Ello se ajusta a la práctica de la industria petrolera costa afuera de incluir el procedimiento contable como anexo al acuerdo básico celebrado entre un gobierno y una empresa petrolera.

1/ LOS/PCN/SCN.3/WP.6/Add.7.

3. El proyecto de reglamento es plenamente compatible con las Conclusiones sobre la contabilidad y la presentación de informes en las empresas transnacionales 2/ del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos del CTC en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes.

4. El proyecto de reglamento también es compatible con las Normas Internacionales de Contabilidad de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) vigentes al 1° de enero de 1990. La IASC "formula y publica, en interés público, las normas de contabilidad que se habrán de utilizar en la presentación de estados financieros. Cuenta con el apoyo y la participación a nivel mundial de contadores profesionales, analistas financieros, empresarios, sindicatos, organismos reguladores de valores y bolsas de valores. Además colabora estrechamente con los órganos nacionales de establecimiento de normas y con las organizaciones intergubernamentales" 3/. La IASC cuenta con órganos miembros en más de 70 países y su directorio se reúne periódicamente con un Grupo Internacional Consolidado integrado por representantes de la Corporación Financiera Internacional, el Banco Mundial y un observador del CET. Cabe recordar que en el artículo 13 9) b) del anexo III de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar se dice que la Autoridad "adoptará normas, reglamentos y procedimientos que figen normas y procedimientos contables uniformes e internacionalmente aceptables ...". Las Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC constituyen precisamente ese tipo de normas y procedimientos contables.

5. Los principios y procedimientos contables se aplican a los contratistas y a la Empresa.

Comentario

Artículo 2

Términos empleados

El término "manual de contabilidad" está definido en el párrafo 1. Cada manual será propuesto por un contratista para uso interno y deberá contener instrucciones detalladas sobre el registro de las transacciones, los procedimientos de control interno, el plan contable (los diferentes epígrafes o categorías bajo las cuales se registran las transacciones) y la preparación de análisis e informes financieros. Cada manual estará sujeto a la aprobación de la Autoridad. Como resultado de ello, cada contratista contará con el

2/ Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.88.II.A.18. En adelante, "Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo".

3/ "International Accounting Standards 1990", International Accounting Standards Committee, 41 Kingsway, Londres WC2 B6YU, pág. 9. En adelante, "las Normas de 1990".

manual de contabilidad, que mejor se adapte a sus propias prácticas contables, y que será diferente de los demás. No obstante, los principios contables que se utilicen serán los establecidos en el reglamento de conformidad con los principios contables generalmente reconocidos a que se hace referencia en el artículo 138 del presente proyecto de reglamento.

La definición de "registros contables" que figura en el párrafo 2 es bastante amplia, pues incluye no sólo los libros de cuentas, sino también todos los documentos, análisis, documentos de trabajo e informes de apoyo, a fin de permitir la inspección y verificación de toda esa documentación con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 155 del presente proyecto de reglamento.

El término "material controlable" se ha definido de manera que no es necesario llevar un registro detallado del material que no tiene gran importancia (material de poco valor, por ejemplo, tornillos y tuercas). Las directrices para esa determinación se encontrarán en la sección de clasificaciones del manual de contabilidad y deberán ajustarse a la práctica internacional de contabilidad de la industria.

Artículo 137

Alcance de la presente Parte

En el artículo 17 1) c) i) del anexo III de la Convención, se dispone que la Autoridad adoptará y aplicará de manera uniforme normas, reglamentos y procedimientos con respecto de, entre otras cosas, el "establecimiento de normas uniformes y no discriminatorias en materia de determinación de costos y de contabilidad". En consecuencia, el reglamento se debe aplicar al registro de todas las transacciones financieras de los contratistas y debe constituir un sistema uniforme de normas para el manejo de los fondos, el material y el equipo.

También es necesario contar con un sistema uniforme para la preparación de los informes exigidos por el reglamento y los contratos, a fin de que los estados financieros resulten comparables ^{4/}. Esa comparabilidad es necesaria para que la Autoridad pueda supervisar debidamente las operaciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 1) b) viii) del anexo III de la Convención y, como se señala en el párrafo 4 de la nota introductoria al documento de trabajo preparado por la Secretaría, para "asegurar la igualdad de trato financiero y obligaciones financieras comparables respecto de todos los contratantes", con arreglo al artículo 13 1) c) del anexo III.

Huelga decir que esos reglamentos son necesarios para "asegurar a la Autoridad ingresos óptimos derivados de los ingresos de la producción comercial", según lo dispuesto en el artículo 13 1) a) del anexo III.

^{4/} Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, párr. 21, pág. 8.

Artículo 138

Principios contables

Párrafo 1

En este párrafo se estipula que todos los gastos del contratista "deberán ser razonables, necesarios y compatibles con la eficiencia y la economía de las operaciones". La expresión "necesarios" se utiliza en la definición de los "gastos de inversión del contratista" que figura en el artículo 13 6) h) ii) del anexo III de la Convención. "La realización eficiente de las actividades en la Zona" y "la evitación de desperdicios innecesarios" son requisitos establecidos en el inciso b) del artículo 150 de la Convención. En el modelo de procedimiento contable del CET de 1981 se establece que "los gastos deben ser necesarios y los costos adecuados para realizar las operaciones petroleras, y el monto de dichos gastos deberá ser justo y razonable". Desde luego, esos gastos se ajustan a los "principios comerciales sólidos" conforme a los cuales debe actuar la Empresa de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 1 del anexo IV de la Convención, cuya aplicabilidad es general.

Párrafo 2

La referencia a los "principios contables generalmente reconocidos" se encuentra en varias disposiciones del anexo III 5/. Se ha añadido la frase "compatibles con las prácticas aceptadas en la industria minera internacional" para ampliar el ámbito de la frase "normas y procedimientos contables internacionalmente aceptables" que figura en el artículo 13 9) b) del anexo III y a fin de asegurar la "comparabilidad". El Grupo Intergubernamental de Trabajo "estuvo de acuerdo en que las normas de contabilidad deberían contener, cuando fuera procedente, elementos comparables" 6/. Además, tanto el Grupo Intergubernamental de Trabajo 7/ como la IASC 8/ han destacado que la "comparabilidad" es una de las características cualitativas de los estados financieros.

5/ Art. 13, párr. 6 h), i), k), l), n), iv) y v), párr. 7 b), párr. 11 del anexo III.

6/ Párrafo 21 de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, pág. 8.

7/ Párrafo 75 e) de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, pág. 24.

8/ Normas de 1990, párrs. 39 a 42, pág. 39.

Aunque está previsto que con el tiempo el número de operaciones de explotación minera de los fondos marinos será suficiente para permitir la comparabilidad de los informes financieros, al principio será necesario comparar la explotación minera de los fondos marinos con las prácticas de la industria minera internacional y de la industria petrolera costa afuera.

Párrafo 3

Este párrafo se basa en el artículo 13 9) b) del anexo III de la Convención, en que se menciona a la Comisión de Empresas Transnacionales de las Naciones Unidas y a "otras organizaciones internacionales" y se hace referencia a las "normas y procedimientos contables internacionalmente aceptables". Entre estas últimas se incluirían las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo y las Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC.

Artículo 139

Monedas

Párrafo 1

Es necesaria una moneda única a fin de evitar las fluctuaciones de los tipos de cambio que impedirían la "comparabilidad" examinada anteriormente en relación con los artículos 137 y 138. Se ha elegido al dólar de los Estados Unidos como unidad de cuenta, en consonancia con el objetivo enunciado en el artículo 13 1) c) del anexo III. Como se señala en la nota de pie de página 19 del proyecto de disposiciones financieras de los contratos, parte VI del reglamento 9/, como ese objetivo consiste en asegurar la igualdad de trato financiero, todos los cálculos deben expresarse en una unidad monetaria común. De lo contrario, las fluctuaciones de los tipos de cambio distorsionarían la comparación de los resultados financieros. Se eligió al dólar de los Estados Unidos como unidad de cuenta para los derechos previstos en los párrafos 2) y 3) del artículo 13 del anexo III, y el gasto mínimo exigido en el párrafo 1 a) i) de la resolución II también está fijado en dólares de los Estados Unidos. Es ésta la moneda en que se cotiza básicamente la mayor parte de la mercadería y se comercializan los metales en los mercados internacionales. Habida cuenta de que en el artículo 13 13) del anexo III se prevén ajustes para tener en cuenta la inflación, se utilizó el índice de precios al por mayor de los Estados Unidos porque éste abarca una clasificación más amplia de mercaderías que la mayoría de los demás índices.

El requisito de que las demás monedas se conviertan a dólares de los Estados Unidos está en consonancia con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 80 (82) del proyecto de disposiciones financieras de los contratos, parte VI del reglamento 10/.

9/ LOS/PCN/SCN.3/WP.6/Add.2, pág. 6.

10/ LOS/PCN/SCN.3/WP.6/Add.2, Rev.1, pág. 12.

Párrafo 2

La disposición de que las ganancias o las pérdidas realizadas en divisas deberán asentarse en una cuenta separada está en consonancia con lo dispuesto en los párrafos 67 a 71 del capítulo V de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo 11/, y con la Norma Internacional de Contabilidad No. 21, "Contabilidad de los efectos de las fluctuaciones de los tipos de cambio" 12/.

Artículo 140

Cuentas y manuales

Párrafo 1

El manual de contabilidad y el completo plan contable constituyen el detallado sistema de contabilidad que deberán aplicar los tenedores de libros del contratista. Como se señaló anteriormente en relación con el artículo 2, el hecho de proponer un plan contable y un manual de contabilidad propios permitirá a cada contratista determinar los procedimientos contables detallados que mejor se ajusten a sus operaciones y que armonicen con los requisitos contables de sus propios auditores independientes y de la legislación nacional aplicable. Esta es la práctica acostumbrada de la industria petrolera costa afuera. También en este caso el plan contable y el manual de contabilidad deberán ser aprobados por la Autoridad.

Si bien es cierto que la Autoridad podría establecer de entrada un manual de contabilidad y un plan contable para todos los contratistas, entre ellos la Empresa, se ha señalado que este sería tal vez un método demasiado rígido, especialmente si hay falta de experiencia, pero una vez que ésta se adquiera, la Autoridad tal vez desee hacerlo, a fin de que la comparabilidad sea efectiva.

Párrafo 2

Es importante que se lleve un juego completo de libros de contabilidad en un lugar determinado a fin de que los contadores puedan realizar la verificación de cuentas de conformidad con el reglamento. Ello no excluye la posibilidad de que los contratistas mantengan duplicados de los libros de contabilidad en los lugares que les resulten convenientes. Eso es algo que suele hacerse, particularmente en esta época de computadorización. Cabe prever la probabilidad de que los libros de contabilidad estén completamente computadorizados, pero de conformidad con este párrafo, habría que mantener cintas magnéticas, así como copias legibles o tirajes de impresora, en el establecimiento principal de cada contratista.

11/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, págs. 21 y 22.

12/ Normas de 1990, págs. 274 a 286.

Artículo 141

Contabilidad del material y los suministros

Párrafo 1

Este párrafo dispone que el material y los suministros que se adquieran únicamente para utilizarlos en las operaciones del contratista serán imputados según el precio de factura en el lugar de utilización o destino. Esta disposición se basa en el precio de adquisición establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 13/.

Párrafo 2

Este párrafo trata del material y los suministros procedentes de las existencias del contratista, que no han sido adquiridos especialmente para utilizarlos en las operaciones que deba realizar el contratista con arreglo al contrato, de los que trata el párrafo 1. Esos materiales y suministros se dividen en tres categorías: estados A, B y C. El estado A se refiere al material nuevo cuyo precio se fija sobre la misma base estipulada en el párrafo 1 de este artículo para las compras realizadas únicamente para utilizarlas en las operaciones que deba realizar el contratista con arreglo al contrato. El precio del material nuevo incluido en el estado A se fija sobre la base del precio de adquisición más los gastos efectuados para dejar al material en condiciones de ser utilizado y para trasladarlo al lugar en que será utilizado.

El material que no es nuevo sino usado (de segunda mano) se divide en dos categorías: el estado B, que es el material en buenas condiciones y que puede ser reutilizado sin necesidad de reacondicionamiento; y el estado C que corresponde al material que requiere reacondicionamiento. De conformidad con la práctica contable de la industria petrolera costa afuera, el precio del material correspondiente al estado B se fija en el 75% del precio de adquisición, y el del material correspondiente al estado C en el 50% del precio de adquisición. Estas mismas cifras fueron utilizadas en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981.

El precio del material que no se puede clasificar en los estados A, B ni C (material sin gran valor) se fija en un valor acorde con su utilidad, fórmula que también es igual a la utilizada en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981.

Párrafo 3

Este párrafo, según el cual se han de llevar a perpetuidad registros contables del material controlable, permite que se lleve a cabo el inventario físico necesario para la comprobación de cuentas. Esos registros contables

13/ Normas de 1990, págs. 67 a 75. Véanse también los párrafos 99 a 106 de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, págs. 30 y 31.

deben abarcar el material trasladado a depósitos o fuera de éstos y el material que se encuentren en existencia. Cabe observar que el material de que aquí se trata es el "material controlable" definido en el párrafo 3 del artículo 2.

Párrafo 4

Este párrafo trata del problema de cómo fijar los precios del material que pueda adquirirse en oportunidades diferentes y que no pueda distinguirse entre sí; por ejemplo, ¿es una pieza determinada aquélla por la que se pagó 100 dólares, o 150 dólares? En los casos en que resulte difícil u oneroso individualizar específicamente ciertos artículos en existencia que normalmente son intercambiables entre sí, se pueden formular, a los fines de la contabilidad, varias hipótesis generalmente aceptadas sobre corrientes de efectivo respecto del material controlable, tales como:

- a) salida en el orden de adquisición;
- b) salida en orden inverso al de adquisición;
- c) salida en el orden de la próxima adquisición;
- d) costo medio ponderado; y
- e) último precio de compra.

Aunque el método seleccionado a los fines de la asignación de costos puede tener efectos muy diferentes en un ejercicio contable determinado, los resultados de cualquier método que se aplique en forma uniforme durante la vigencia del contrato (según lo estipulado en este párrafo) no deberían ser muy diferentes de los resultados de otros métodos. Desde luego, podría cambiarse de método de vez en cuando a fin de acomodar los costos, pero el párrafo 4 contiene una disposición en contrario, según la cual la fórmula elegida no será modificada sin consentimiento de la Autoridad 14/.

14/ Véase la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, especialmente los párrafos 13 y 14 y el análisis que figura en los párrafos 13 a 15 de la explicación, Normas de 1990, página 71. Según el párrafo 102 de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, página 30, el método elegido debe ser "el que refleje con mayor claridad la realidad económica de la situación" de modo que "proporcione una descripción fiel y objetiva de los resultados de las operaciones". En las Conclusiones se hace hincapié también en que "el método debe aplicarse invariablemente de ejercicio en ejercicio y describirse claramente en los estados financieros".

Párrafo 5

En este párrafo se permite expresamente al contratista optar, por uno de los métodos indicados en el manual de contabilidad para el cálculo del costo por unidad del material controlable, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 2 y 4 del artículo. De esa manera los contratistas gozan de un cierto grado de flexibilidad, pero el método debe aplicarse en forma uniforme durante la vigencia del contrato.

Párrafo 6

La Autoridad podrá exigir que cada contratista le presente informes y listas de todo el material controlable en existencia. Esto permitirá también la comprobación y verificación de las cuentas. En el modelo de procedimiento contable del CET de 1981 figura una disposición análoga.

Párrafo 7

El requisito de que se haga una vez al año un inventario físico del material controlable es muy común y figura también en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981.

Párrafo 8

En este párrafo se prevé un mecanismo para que la Autoridad y los contadores puedan participar en cada inventario físico. El mismo requisito se encuentra en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981.

Párrafo 9

Con arreglo a este párrafo, habrá que dejar constancia de cualesquiera discrepancias "considerables" que haya en los registros de existencias y el inventario físico y suministrar explicaciones al respecto. A tal efecto se presentará a la Autoridad un informe para que dé su aprobación. El término "considerables" se define como "el ajuste total del inventario que exceda del 1% del valor total en dólares del inventario antes del ajuste". La cifra del 1% fue recomendada por especialistas con experiencia en contabilidad de operaciones de extracción de petróleo en el mar en una de las seis empresas internacionales de contabilidad más grandes del mundo.

Artículo 142

Contabilidad del equipo

Párrafo 1

Este artículo trata de la contabilidad del equipo capitalizado como activo físico. El párrafo se remite al párrafo 1 del artículo 141, ya que dispone que el equipo que el contratista adquiera sea imputado sobre la misma base que el material y los suministros, es decir, según el precio de factura,

deducidos todos los descuentos y con adición de los gastos efectivos inclusive el flete, el seguro, los gravámenes, los derechos, los gastos de carga y descarga y otros gastos efectivamente desembolsados hasta el lugar de destino.

Nuevamente se utiliza como base el costo inicial 15/.

Párrafo 2

En consecuencia, el párrafo 2 dispone que se haga cada cinco años, o por solicitud de la Autoridad, un inventario físico del activo físico capitalizado 16/. Hacer un inventario físico, es decir, un examen de los activos enumerados en el inventario para confirmar que figuran realmente en él, es una práctica contable habitual, necesaria para justificar los gastos de depreciación. Sería totalmente imprecendente imputar gastos de depreciación por activos que no estuvieran físicamente presentes.

Párrafo 3

Este párrafo, en el que se dispone que se dé aviso de cada inventario físico a la Autoridad y a los contadores con 60 días de antelación por lo menos, es necesario para que la Autoridad pueda supervisar debidamente las operaciones 17/.

Párrafo 4

Nuevamente, al igual que en el párrafo 9 del artículo 141, lo que se deduce es que habrá que dejar constancia de cualesquier discrepancias considerables que haya en los registros de existencias y el inventario físico y suministrar explicaciones al respecto. Si las ganancias o las pérdidas fuesen "considerables", se harán constar, junto con la explicación correspondiente, en un informe que se presentará a la Autoridad para que dé su aprobación. Al igual que en el párrafo 9 del artículo 141, el término "considerables" se define como "el ajuste total del inventario que exceda del 1% del valor total en dólares del activo físico antes del ajuste".

15/ Véase la nota que figura al pie del párrafo 1 del artículo 141 supra.

16/ Dado que en el párrafo 6 del artículo 80 (82) del proyecto de disposiciones financieras de los contratos, parte VI del reglamento, se exige a los contadores, entre otras cosas, que verifiquen los cálculos de la participación de la Autoridad en los ingresos netos imputables para cada año, la verificación del inventario físico por parte de los contadores sería normalmente un requisito previo para esa verificación. Los contadores podrían requerir que se hicieran inventarios físicos a intervalos más frecuentes que cada cinco años. Este párrafo es similar al párrafo 8 del artículo 141.

17/ Art. 17 1) b) viii) del anexo III.

Artículo 143

Gastos de personal

Párrafo 1

Este párrafo trata de los gastos de personal efectuados directamente y amplía el concepto de "salarios, sueldos, prestaciones a los empleados" que figura en la definición de "gastos de explotación del contratista" del artículo 13 6) k) del anexo III. En el párrafo se señala claramente que entre tales gastos se incluyen el sueldo bruto y las bonificaciones y primas. Además, para que no quede ninguna duda, también se incluyen expresamente entre los gastos de personal los gastos y contribuciones efectuados o aportados en virtud de obligaciones impuestas por los gobiernos en relación con esos gastos (como, por ejemplo, los pagos de la seguridad social).

Párrafo 2

Del mismo modo, se amplía en este párrafo el concepto de "prestaciones" a que se hace referencia en la definición del artículo 13 6) k) del anexo III, para incluir los gastos correspondientes a feriados, vacaciones, licencias de enfermedad y pagos por invalidez, junto con otros beneficios como el seguro médico o el seguro de vida colectivo, los planes de pensión y los planes de ahorro, que serán imputados de conformidad con el manual de contabilidad para proporcionar la flexibilidad necesaria. Es probable que cada contratista tenga diferentes prestaciones de acuerdo con las prácticas de su Grupo. Si bien no se quiere dictar una uniformidad completa a ese respecto, el control se ejerce mediante la aprobación del manual de contabilidad por la Autoridad.

Párrafo 3

Cabe formular las mismas observaciones con respecto a este párrafo, que trata de los gastos de viaje y viáticos del personal, que, una vez más, serán imputados de conformidad con las normas y procedimientos indicados en el manual de contabilidad por las razones expuestas en los párrafos anteriores.

Artículo 144

Gastos por concepto de programas de capacitación

Este artículo se refiere a los gastos de los programas de capacitación para el personal de la Autoridad y de Estados en desarrollo, según lo dispuesto en el artículo 15 del anexo III.

Artículo 145

Gastos por concepto de transmisión de datos

Del mismo modo, el artículo 14 del anexo III dispone que el contratista transmita los datos a la Autoridad; este artículo se refiere al costo de dicha transmisión.

/...

La palabra "necesarios" figura en la definición de "gastos de inversión del contratista", del artículo 13 6) h) ii) del anexo III.

Artículo 146

Gastos por concepto de contratos con terceros

Este artículo se refiere a los gastos directos de los contratos de servicios técnicos y de otra índole proporcionados por terceros. Dichos gastos deben ser "razonables y necesarios" y no deben ser "más elevados que lo que se cobre generalmente por trabajos y servicios comparables". En el modelo de procedimiento contable del CET de 1981, esos gastos deben ser los "gastos necesarios y propios" para efectuar operaciones y "el monto de esos gastos debe ser justo y razonable". La utilización de la palabra "comparables" remite al examen del término "comparabilidad" en los párrafos 39 a 42 del Marco para la preparación de Normas Internacionales de Contabilidad 18/. Se trata de un factor determinante en la selección y aplicación de políticas contables adecuadas que se menciona también en el inciso e) del párrafo 75 de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo 19/. Los precios, para ser comparables, deben haberse determinado en el mercado libre o con arreglo a la norma de la independencia. En el artículo 13 9) a) del anexo III se indica que "las determinaciones de precios y valores ... serán el resultado de transacciones efectuadas en el mercado libre o con arreglo a la norma de la independencia".

Artículo 147

Gastos por concepto de filiales

Este artículo trata de la fijación de precios de transferencia, los gastos imputados por transacciones efectuadas entre partes relacionadas entre sí. La definición de partes relacionadas entre sí que figura en este artículo es bastante común y se basa en el control de una parte por otra. Como se señala en las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, "se considera que las partes están emparentadas si una parte tiene capacidad para controlar a la otra parte o ejerce influencia considerable sobre ella en la adopción de decisiones financieras y operacionales, o si las partes tienen una casa matriz común" 20/. La Norma Internacional de Contabilidad No. 24 trata de las transacciones entre partes relacionadas entre sí y "se considera que las partes están emparentadas si una parte tiene capacidad para controlar a la otra parte o ejerce influencia considerable sobre ella en la adopción de

18/ Normas de 1990, pág. 39.

19/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, pág. 24.

20/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, párr. 158, pág. 45.

decisiones financieras y operacionales" 21/. El control abarca "la propiedad, en forma directa o indirecta a través de filiales, de más de la mitad de los votos de una empresa, o un porcentaje considerable de los votos y la facultad de dirigir, en virtud de una disposición o mediante acuerdo, las políticas financieras y operacionales de la administración de la empresa" 22/. El concepto de control se examina también en el párrafo 45 de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo 23/.

La norma de la independencia es de aplicación universal. Figura en los apartados a) y b) del párrafo 9 del artículo 13 del anexo III. El término se utiliza en la explicación del párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 24 24/. También se utiliza en el artículo 81 (83) del proyecto de disposiciones financieras de los contratos, parte VI del reglamento 25/.

Artículo 148

Pagos por concepto de alquiler

Este artículo dispone que los cargos financieros incluidos en los pagos por concepto de alquiler serán imputados únicamente en la medida en que el valor actual de las obligaciones capitalizadas por concepto de alquiler esté incluido en la relación deuda-capital social aprobada por la Autoridad y en la medida en que la Autoridad considere que los tipos de interés son razonables teniendo presente la práctica comercial vigente, según se dispone en el artículo 13 6) o) del anexo III. Esto concuerda con el artículo 78 (80) del proyecto de disposiciones financieras de los contratos, parte VI del reglamento. Si no se hiciera así, un contratista podría evadir esas restricciones de la relación deuda-capital social y los tipos de interés.

Artículo 149

Costo del seguro y pérdidas

Este artículo permite que un contratista impute las primas netas efectivas de seguro, la parte deducible de las pérdidas aseguradas y las pérdidas no aseguradas. Se trata de una práctica normal y en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981 figura una disposición similar.

21/ Normas de 1990, pág. 315.

22/ Ibid.

23/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, pág. 14.

24/ Normas de 1990, pág. 318.

25/ LOS/PCN/SCN.3/WP.6/Add.2, Rev.1, pág. 13.

Ahora bien, no se podrán imputar las pérdidas que hayan sido resultado de la culpa grave o el dolo del contratista. En el apartado b) del artículo 150 de la Convención se exige "la realización eficiente de las actividades en la Zona" y "la evitación de desperdicios innecesarios". No cabe decir que esos gastos "se relacionen directamente con la extracción de los recursos del área objeto del contrato", según se requiere en los apartados iii) a v) del inciso n) del párrafo 6 del artículo 13 del anexo III. Si se permitiera imputar gastos atribuibles a la culpa grave o el dolo del contratista, dichos gastos recaerían en parte sobre la Autoridad al disminuir su participación en los ingresos netos imputables. No cabe decir que esos gastos sean "razonables, necesarios y compatibles con la eficiencia y la economía en las operaciones", según se requiere en el párrafo 1 del artículo 138 de este proyecto de reglamento. Tampoco pueden haberse efectuado esos gastos conforme a las "prácticas comerciales habituales", según las definiciones de "gastos de inversión" y de "gastos de inversión correspondientes a la extracción" que figuran respectivamente en el párrafo 5 a) i), y en el párrafo 6 del artículo 2 del proyecto de disposiciones financieras de los contratos, parte VI del reglamento.

Artículo 150

Los gastos legales serán imputados en la medida en que sean necesarios o convenientes para la protección de los intereses del contratista. Esos gastos deben formar parte de los "gastos de inversión del contratista, los gastos de inversión correspondientes a la extracción y los gastos de explotación del contratista", según se requiere en el párrafo 6 del artículo 13 del anexo III. Puesto que el contratista no tenía ningún interés que proteger con arreglo al contrato antes de la fecha de su entrada en vigor, no se reconocen los gastos anteriores a esa fecha. Los gastos deben ser justos y razonables, pues si fueran injustos y excesivos se reducirían los ingresos de la Autoridad derivados de los ingresos de la producción comercial, en contra de lo dispuesto en el artículo 13 1) a) del anexo III de que, entre otras cosas, los reglamentos asegurarán a la Autoridad ingresos óptimos.

Artículo 151

Gastos generales y gastos administrativos

Párrafo 1

Para los fines de este artículo se han dividido los gastos generales y los gastos administrativos. El párrafo 1 se refiere a los gastos administrativos que se puedan determinar fácilmente. Dichos gastos pueden determinarse porque corresponden específica y exclusivamente a operaciones realizadas en virtud del contrato y están incluidos en la definición de "gastos de inversión" y "gastos de explotación". El párrafo 2 se refiere a los gastos administrativos que no puedan determinarse fácilmente.

Párrafo 2

Este párrafo se refiere a los gastos indirectos que, aunque no correspondan específica y exclusivamente a las operaciones, pueden estar relacionados en parte con las operaciones realizadas en virtud de un contrato y en parte con otras operaciones. Con arreglo a la práctica habitual en el sector de producción de petróleo en el mar y de conformidad con el modelo de procedimiento contable del CET de 1981, esos gastos generales serán imputados como un porcentaje de los gastos de inversión y de los gastos de explotación que será convenido por el contratista con la Autoridad. Así se evita la necesidad de llevar un registro detallado, lo cual es impracticable desde el punto de vista comercial, y de asignar los gastos, cuya determinación es muy difícil y costosa.

No es raro que se negocien esos porcentajes con arreglo a una escala gradual, de forma que a medida que aumente el volumen de operaciones disminuya el porcentaje de gastos generales debido al aumento proporcional del rendimiento. Por utilizar una analogía simple: los gastos generales indirectos de una compañía aérea con 100 aviones serían inferiores en proporción a los que se necesitarían para explotar una compañía aérea que tuviera sólo un avión.

Párrafo 3

Este párrafo se refiere a los empleados técnicos que trabajen directamente en operaciones realizadas en virtud del contrato. Es relativamente eficaz en función de los gastos contabilizar el tiempo que emplean en un contrato determinado, de modo que sus sueldos, salarios y gastos se pueden imputar directamente y no se incluyen en el porcentaje de los gastos generales previsto en el párrafo 2.

Párrafo 4

Los gastos generales en caso de emergencia o catástrofe se tratan normalmente sobre una base diferente, como en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981. Estos porcentajes serán convenidos también entre el contratista y la Autoridad.

Tampoco se pueden imputar esos gastos si han tenido que efectuarse por culpa del contratista o porque éste no ha aplicado la práctica apropiada de la industria minera. Esta es una cláusula que normalmente figura en la definición de fuerza mayor, es decir, un hecho que normalmente justificaría el incumplimiento porque se ha producido por causas que el contratista no podría impedir o controlar razonablemente. En este párrafo se prevé también una escala gradual de porcentajes, según la práctica habitual en la industria de extracción de petróleo en el mar y según se estableció en el modelo de procedimiento contable del CET de 1981.

Párrafo 5

En este párrafo se permite al contratista y a la Autoridad modificar los porcentajes de los gastos generales convenidos si, en la práctica, las proporciones resultasen excesivas o insuficientes. Es posible que la Autoridad disponga que se apliquen proporciones convenidas para un período determinado a fin de que ambas partes adquieran experiencia.

Artículo 152

Créditos

Este es un artículo netamente técnico según el cual se acreditarán a las cuentas:

Apartado a): el producto de seguros, cuando las primas pagadas por tales seguros se hayan imputado a las cuentas con arreglo al contrato;

Apartado b): los ingresos percibidos de terceros por la utilización de activos que se han imputado a las cuentas;

Apartado c): los pagos recibidos por concepto de ajustes de proveedores o fabricantes en relación con material defectuoso que se haya imputado a las cuentas; y

Apartado d): los alquileres, reembolsos u otros créditos percibidos que sean aplicables a un cargo imputado a las cuentas.

Artículo 153

Duplicación de gastos, cargos y créditos

Se trata de otro artículo técnico claro, según el cual no habrá duplicación de gastos y cargos por el contratista por una parte, ni de créditos a la Autoridad por otra.

Artículo 154

Informes financieros

Párrafo 1

Este párrafo dispone que se deberán preparar y presentar informes financieros trimestrales y anuales. Los informes financieros (a veces denominados estados financieros) son indispensables para que la Autoridad pueda cumplir con su deber de supervisar las operaciones de los contratistas conforme al artículo 17) 1) b) viii) del anexo III y de asegurar "ingresos óptimos" con arreglo al artículo 13 1) a) del anexo III, y no cabe ninguna

duda de que son indispensables desde el punto de vista de la comparabilidad necesaria para que la Autoridad pueda "asegurar la igualdad de trato financiero y obligaciones financieras comparables respecto de todos los contratantes", según se dispone en el artículo 13 1) c) del anexo III. La práctica de exigir informes financieros anuales es la que se sigue en todo el mundo. (Véase el examen del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes en los párrafos 23 a 30 de las Conclusiones sobre las normas internacionales de contabilidad y la presentación de informes 26/ así como el que figura en los párrafos 1 a 21 del Marco para la preparación y presentación de estados financieros que figura en los párrafos 1 a 21 de las Normas Internacionales de Contabilidad 27/.)

Dependiendo de las necesidades de los destinatarios, también se suelen exigir informes financieros trimestrales o mensuales. En el modelo de procedimiento contable del CET se exigen informes mensuales y anuales. Pese a que los informes mensuales podrían resultar útiles, sobre todo si el propósito es supervisar las actividades del contratista en la Zona en forma relativamente estricta, a los efectos financieros se acostumbra exigir informes financieros trimestrales y anuales.

Párrafo 2

En este párrafo se especifican los distintos informes que se deberán presentar. Entre éstos figuran el balance y el estado de ganancias y pérdidas, que se exigen en todo el mundo. El balance describe la situación financiera de un contratista determinado en un momento determinado, en tanto que el estado de ganancias y pérdidas indica los resultados financieros de las operaciones en un determinado período.

El párrafo 2 dispone asimismo que se preparará y presentará un estado de origen y disposición de los fondos 28/, que es uno de los requisitos previstos en la Norma Internacional de Contabilidad No. 7 29/. Este informe contiene información sucinta sobre la corriente de efectivos durante un período determinado. También contiene información sobre los fondos generados internamente por las operaciones y los fondos obtenidos de fuentes externas y sobre el destino que se ha dado a esos fondos. El informe se diferencia del estado de ganancias y pérdidas ya que su propósito no es determinar si las

26/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, págs. 9 y 10.

27/ Normas de 1990, págs. 28 a 34.

28/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, párrs. 150 a 152, pág. 43.

29/ Normas de 1990, págs. 95 a 101.

operaciones han arrojado ganancias o pérdidas, sino únicamente reflejar la corriente de entrada y salida de efectivo a raíz de las operaciones. Los informes de esta índole "ayudan a comprender más fácilmente las operaciones y actividades de una empresa en el período sobre el que se informa" 30/.

El complemento del estado de caja es el plan de las cuentas acumuladas por cobrar y por pagar, que también figura entre los requisitos previstos en este párrafo. Aunque los estados de caja registran las entradas y salidas de efectivo, no indican qué cuentas hay que pagar ni qué ingresos se pueden prever, ya que sólo dan cuenta de los movimientos de efectivo. Por esta razón se atendió a la sugerencia de los especialistas con experiencia en contabilidad de operaciones de extracción de petróleo costa afuera de una de las más grandes empresas internacionales de contabilidad de que se añadiera el requisito de la inclusión de un plan de las cuentas acumuladas por cobrar y por pagar.

Los especialistas sugirieron además, que se dispusiera que cada informe anual incluyera asimismo un análisis de las pérdidas y ganancias en el inventario físico, como se exige en el párrafo en examen.

Por último, el párrafo 2 dispone que cada informe anual estará acompañado de un estado de las pérdidas y ganancias proyectadas o previstas para el año siguiente. Este requisito, que se incluyó también por sugerencia de los especialistas de esa empresa internacional de contabilidad, permitirá a la Autoridad prever los resultados financieros de las operaciones y, por ende, los ingresos que necesitará para sus propias actividades de programación y planificación.

Párrafo 3

Corresponderá a la Autoridad estipular la forma y el contenido de los informes, a fin de que resulten comparables no sólo con los informes presentados anteriormente por un mismo contratista, sino también con los presentados por otros contratistas. Ello es necesario para "asegurar la igualdad de trato financiero y obligaciones financieras comparables respecto de todos los contratantes" con arreglo al artículo 13 1) c) del anexo III y para que la Autoridad pueda cumplir en debida forma sus obligaciones en lo que atañe a la supervisión de las operaciones, con arreglo al artículo 17 1) b) viii) del anexo III 31/. Al mismo tiempo, el texto es flexible, pues en la medida en que la Autoridad no estipule la forma ni el contenido de los informes, cada contratista podrá tomar sus propias decisiones al respecto con arreglo al manual de contabilidad (que, evidentemente, está sujeto a la aprobación de la Autoridad).

30/ Párrafo 2 de la explicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 7, Normas de 1990, pág. 97.

31/ Véanse las deliberaciones sobre la comparabilidad a propósito del proyecto de artículo 137 supra.

Párrafo 4

Según este párrafo cada informe que un contratista presente a la Autoridad constituirá un reflejo "cabal y exacto" de su situación y sus resultados financieros, así como de los cambios en su situación financiera. En el párrafo 38 de las Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo 32/ se indica que los estados financieros deberán contener información adecuada que presente "una imagen fiel y objetiva" [de la empresa]. Se han utilizado otras fórmulas, en particular "que presente un informe contable en forma objetiva", o a veces, "un informe contable cabal y exacto". El IASC examina esta cuestión en el párrafo 46 del marco para la preparación y presentación de estados financieros 33/: "Con frecuencia se dice que los estados financieros proporcionan una imagen fiel y objetiva de la situación financiera, los resultados y los cambios en la situación financiera de una Empresa o que presentan esas cuestiones en forma objetiva".

Párrafo 5

En consonancia con la recomendación de los especialistas de la empresa internacional de contabilidad, los informes trimestrales se enviarán a la Autoridad dentro de los 45 días siguientes al término de cada trimestre.

Párrafo 6

Los informes anuales se enviarán dentro de los 60 días siguientes al término de cada año civil.

Conviene hacer notar que el plazo para la presentación anual del cálculo de la participación de la Autoridad en los ingresos netos imputables es de 60 días contados desde el término de cada ejercicio contable, con arreglo al párrafo 4 del artículo 80 (82) del proyecto de disposiciones financieras de los contratos que figura en la parte VI del reglamento. También en este caso se ha fijado un plazo de 60 días. Para preparar los cálculos, será necesario preparar previamente por lo menos el estado de ganancias y pérdidas.

Párrafo 7

Este párrafo dispone que la Autoridad podrá formular observaciones y proponer modificaciones a los informes financieros dentro de los plazos indicados. Evidentemente, los contadores tendrían que examinar tales observaciones y propuestas. El párrafo también destaca la importancia del envío de informes trimestrales para que se puedan formular observaciones y proponer modificaciones oportunamente.

32/ Conclusiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo, pág. 12; véase asimismo ibid., párr. 15, pág. 6.

33/ Normas de 1990, pág. 40.

En caso de que la Autoridad tenga reparos respecto de un informe financiero, sus observaciones, junto con las modificaciones que proponga, servirán de base para las deliberaciones orientadas a dirimir el desacuerdo. Si ello no es posible, las observaciones formuladas y las modificaciones propuestas darán pie para una controversia que deberá someterse a arbitraje comercial obligatorio, a menos que ambas partes convengan en resolverla por otros medios en consonancia con el párrafo 2 del artículo 188 de la Convención 34/.

Párrafo 8

Se trata de un párrafo de naturaleza técnica según el cual los informes tendrán carácter definitivo, con la salvedad de los ajustes dimanados del inventario físico (que en el caso del activo físico capitalizado se podrá hacer cada cinco años, con arreglo al párrafo 2 del artículo 142) o de auditorías realizadas por los contadores.

Artículo 155

Inspección y auditoría

Párrafo 1

Según este artículo los contadores seleccionados por cada contratista de entre los que figuren en una lista que llevará la Autoridad con arreglo al artículo 85 del proyecto de disposiciones financieras de los contratos contenido en la parte VI del reglamento harán una auditoría anual. El párrafo faculta asimismo a la Autoridad a solicitar que se hagan otras auditorías, pero éstas se harán a expensas de la Autoridad.

Párrafo 2

Este párrafo dispone que los contadores seleccionados por un contratista tendrán acceso a todos los registros contables a los efectos de su examen y verificación y autoriza a los contadores a copiar los documentos, piezas de correspondencia o registros que razonablemente sean necesarios para proceder a las comprobaciones y verificaciones o a tomar extractos de ellos. La disposición que permite a los contadores consultar a terceros, incluidos los terceros a que se hace referencia en el proyecto de artículo 147 (Cargos por concepto de filiales) fue propuesta por los especialistas de la empresa de contabilidad internacional, y parece necesaria para que los cargos de las filiales se imputen sobre la base de los precios con arreglo a la norma de la independencia prevista en ese artículo.

34/ Véase el artículo 87 del proyecto de disposiciones financieras de los contratos que figura en la parte VI del reglamento.

Párrafo 3

Para que la auditoría se pueda hacer en debida forma, los contadores deberán tener derecho a visitar e inspeccionar todas las instalaciones, locales, etc., utilizados por el contratista, incluidas las utilizadas por filiales o terceros y ello, en virtud de la mención de los emplazamientos utilizados "directa o indirectamente en relación con el contrato".

Párrafo 4

A fin de que la auditoría sea eficaz, y para evitar errores o equívocos, este párrafo dispone que el contratista impartirá instrucciones a sus empleados, agentes y representantes para que cooperen con los contadores y den respuesta o proporcionen explicaciones a las preguntas o solicitudes que aquéllos formulen en el curso de su examen y verificación. Quedará garantizada así la eficiencia de la auditoría y se evitarán controversias y equívocos innecesarios.

Párrafo 5

Este artículo faculta a la Autoridad para designar personal que participe en las auditorías de esa índole. El propósito de esta disposición es que la Autoridad entienda los informes financieros, con lo que se debería reducir el número de observaciones que de lo contrario la Autoridad podría formular y de modificaciones que podría proponer con arreglo al párrafo 7 del proyecto de artículo 154 y evitar equívocos y controversias.

Párrafo 6

Este párrafo dispone claramente que las auditorías deberán realizarse con prudencia, pero hay que reconocer que toda auditoría causa inconvenientes. En consecuencia, el párrafo impone a los contadores el deber de hacer todo lo posible por reducir al mínimo los inconvenientes.

Párrafo 7

Según este párrafo la auditoría anual se completará dentro de los 120 días siguientes al término de cada año civil, con arreglo a la recomendación de los especialistas de la empresa internacional de contabilidad.

Artículo 156

Conservación de libros, registros y documentos

Párrafo 1

Habida cuenta de que, en virtud del párrafo 7 del proyecto de artículo 154, la Autoridad podrá formular observaciones y proponer modificaciones dentro de los cinco años siguientes a la fecha de envío del informe anual y de que es posible que luego las partes no se pongan de acuerdo

/...

y necesiten tiempo para resolver sus diferencias, este párrafo dispone que los libros, registros y documentos a que se hace referencia en el artículo 155 se conservarán durante no menos de siete años contados a partir de la fecha de preparación del informe financiero de que se trate. El plazo de siete años previsto en esta disposición es el plazo habitual de conservación de documentos en los países que se rigen por el common law. Es también el plazo que propusieron los especialistas de la empresa internacional de contabilidad.

Párrafo 2

Como es posible que haya controversias que no se resuelvan dentro del plazo de siete años, este párrafo dispone claramente que los documentos se conservarán hasta que las cuestiones queden dirimidas definitivamente; naturalmente, se podrán aplicar los mecanismos de arreglo de controversias a los que se hizo referencia antes a propósito del párrafo 7 del artículo 154, incluido el arbitraje.

Artículo 157

Este artículo dispone que el reglamento de contabilidad será aplicable en igual grado (mutatis mutandis) a la Empresa que a los contratistas. De esta manera será posible comparar el desempeño de la Autoridad y el de los contratistas a fin de garantizar que la Empresa actúe "según principios comerciales sólidos", en consonancia con el artículo 1 3) del anexo IV.
