Организация Объединенных Наций A/61/826

Генеральная Ассамблея

Distr.: General
29 March 2007
Russian
Original: English

Шестьдесят первая сессия
Пункт 117 повестки дня
Бюджет по программам на двухгодичный период 2006–2007 годов

Возможность применения принципов учета расходов в Секретариате Организации Объединенных Наций

Доклад Генерального секретаря

Резюме

Настоящий доклад представляется во исполнение обращенной к Генеральному секретарю в резолюции 59/275 просьбы Генеральной Ассамблеи подготовить доклад о возможности применения принципов учета расходов в Секретариате Организации Объединенных Наций.

В настоящем докладе изучаются возможные способы применения методов учета расходов в Секретариате. В нем также анализируются более общая система управления финансовыми средствами с точки зрения учета расходов, включая механизмы регулирования возмещения расходов, и финансовая система учета поступлений, полученных благодаря использованию механизмов возмещения расходов.

Генеральная Ассамблея, возможно, пожелает принять к сведению этот доклад и вернуться к рассмотрению этого вопроса в контексте определения относительной приоритетности результатов, которых предполагается достичь благодаря внедрению новой системы планирования общеорганизационных ресурсов (ПОР).

07-28883 (R) 110407 120407

I. Введение

1. В своей резолюции 59/275 Генеральная Ассамблея просила Генерального секретаря представить доклад о возможности применения принципов учета расходов в Секретариате Организации Объединенных Наций. В записке Генерального секретаря о внедрении системы исчисления расходов (A/60/714) описывается промежуточный прогресс, достигнутый в выполнении этой просьбы, включая завершение консультантами технической работы в связи с обзором.

2. На основе выводов, сделанных консультантами в ходе технического обзора, в настоящем докладе изучается возможность применения принципов учета расходов в Секретариате Организации Объединенных Наций в контексте ведущейся деятельности по подготовке к внедрению новой системы планирования общеорганизационных ресурсов (ПОР) и переходу на международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС).

3. Особое внимание в докладе уделяется различным видам деятельности, осуществляемым, соответственно, основными департаментами и вспомогательными службами. В результате делается вывод о том, что широкое применение методов учета расходов должно предусматривать не только регистрацию затрат рабочего времени и калькуляцию на базе этого себестоимости, но и учет расходов на конкретные виды деятельности. В докладе рассматриваются существующие методологии и практические методы учета расходов и обсуждается более общий вопрос необходимости выработки более унифицированного подхода к политике и практике возмещения расходов.

II. Степень приемлемости принципов учета расходов

4. В настоящее время нет единой системы учета расходов, которая широко применялась бы в Секретариате Организации Объединенных Наций, однако многие подразделения широко применяют соответствующие принципы, хотя и используют при этом разные методики. В основном эта «закулисная» работа по применению принципов учета расходов выполняется сотрудниками по бюджету, работающими в Управлении по планированию программ, бюджету и счетам, основных департаментах, их административных канцеляриях и других подразделениях Организации Объединенных Наций. Там, где традиционно производится калькуляция расходов, ее главная цель заключается в установлении платы за деятельность, не финансируемую из регулярного бюджета, на проведение которой должны испрашиваться внебюджетные ресурсы, или в получении возмещения расходов, главным образом постфактум. Калькуляция расходов производится также Департаментом операций по поддержанию мира для определения нормативных расходов на развертывание новых операций и размеров ежемесячных выплат за воинские и полицейские контингенты. Кроме того, нормативные расходы рассчитываются для целей подготовки бюджета, и в этой области концепция калькуляции нормативных расходов соблюдается неукоснительно.

5. В настоящее время очень многие проявляют интерес к повышению качества отчетности о расходах на различные виды деятельности и мероприятия. В соответствии с методикой составления бюджета, ориентированного на результаты, многие подразделения стремятся добиться более тесной взаимосвязи ме-

жду отчетами об исполнении бюджета, которые содержат информацию о расходах по каждой бюджетной статье в отдельности, и отчетами об исполнении программ, которые содержат данные о мероприятиях. Такой же интерес вызывает и отчетность по миротворческим операциям, в отношении которой нередко высказываются просьбы представлять отчетность о расходах с разбивкой по компонентам (например, по политическому компоненту, компоненту безопасности, компоненту управления, компоненту гуманитарной помощи и компоненту поддержки).

6. В отдельных случаях, таких, как телекоммуникации, консультативно-справочная поддержка пользователей информационными технологиями (ИТ) и конференционное обслуживание в Отделении Организации Объединенных Наций в Найроби, используется также методика полного возмещения расходов на основе системы их погашения. Однако в представленном ранее докладе (A/57/348) Генеральный секретарь пришел к выводу об отсутствии убедительных причин для дальнейшего расширения концепции возмещения расходов, поскольку, в частности, полная финансовая децентрализация (путем применения системы погашения уже произведенных расходов) может привести к необходимости выделения дополнительных средств для создания оперативных резервов.

7. Создание оперативного резерва наряду с полной интеграцией системы погашения произведенных расходов в систему финансового учета является одним из необходимых условий перевода выполняемых функций на самофинансирование (см. пункт 31). Консультанты отметили, что подавляющее большинство организаций не пытается обеспечить такой уровень интеграции систем финансового и управленческого учета. Что касается Секретариата, то калькуляция расходов может производиться на основе данных системы финансового учета, но отнюдь не обязательно должна быть полностью интегрирована в эту систему. Главная цель калькуляции расходов заключается в содействии установлению себестоимости различных видов деятельности и мероприятий, а не в возмещении расходов, хотя и способствует достижению этой цели.

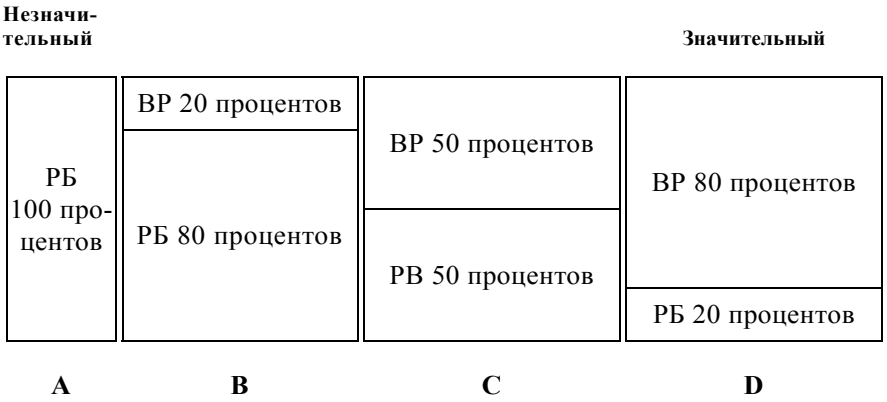
8. Широко распространенное опасение в отношении источников финансирования также сказывается на приемлемости взимания платы за оказание вспомогательных услуг. В целом соблюдение принципа создания отдельных внебюджетных программ и учреждения внебюджетных счетов для их обслуживания привело к тому, что эти виды деятельности стали рассматриваться как деятельность, приводящая к возникновению «предельных» издержек[1], тогда как регулярный бюджет представляет собой «фиксированные» издержки[2]. Приведенная ниже диаграмма иллюстрирует сделанный в ходе обзора вывод о том, что чем больше зависимость того или иного подразделения от внебюджетного финансирования (ВР), тем больше это подразделение заинтересовано в переходе на полное возмещение расходов. Секции и подразделения, которые финансируются главным образом по линии регулярного бюджета (РБ), показанные в колон-

[1] Институт дипломированных бухгалтеров по управленческому учету (СИМА) определяет «предельные издержки» как «расходы на производство единицы продукции или оказание единицы услуги, которых можно было бы избежать, если бы эта единица не производилась и не оказывалась».

[2] СИМА определяет «фиксированные издержки» как «расходы, которые возникают в течение данного периода и которые в определенных пределах производства и оборота, как правило, не зависят от колебаний уровня активности».

ках A и B, как правило, не рассчитывают на возмещение расходов, тогда как подразделения, находящиеся в большей зависимости от внебюджетного финансирования, проявляют активный интерес к этой системе. Для подразделений, находящихся в очень сильной зависимости от внебюджетного финансирования, полное возмещение расходов становится исключительно важным.

Интерес к подходу, предусматривающему полное возмещение расходов



III. Доводы в пользу применения принципов учета расходов

9. Главным доводом в пользу применения принципов учета расходов является повышение качества управления расходами и использования рабочего времени. Кроме того, могут быть получены и другие результаты, такие, как:

a) увеличение поступлений, получаемых вспомогательными службами, которые взимают плату за свои услуги, например, конференционными службами и службами ИТ, в результате пересмотра ставок оплаты для учета в них накладных расходов и расширения круга услуг, за которые взимается плата (см. пункты 25–33);

b) экономия времени и других издержек в результате внесения изменений в ответ на определение подлинной себестоимости основной и вспомогательной деятельности. Эта экономия может проявляться в форме прекращения осуществления проектов, сокращения продолжительности совещаний и конференций и уменьшения объема докладов;

c) повышение качества управления проектами благодаря использованию данных учета расходов;

d) повышение качества информации о расходах для подготовки бюджетов;

e) положительное влияние этой инициативы на репутацию Организации, поскольку она станет наглядным проявлением усилий Организации по повышению подотчетности и эффективности затрат и позволит перейти к отчетности о расходах на конкретные предусмотренные мандатами виды деятельности.

10. Кроме того, могут быть получены и неосязаемые результаты. Система учета расходов и регистрации затрат рабочего времени способствовала бы учету всего круга работ, выполняемых тем или иным подразделением на всех этапах производственной цепочки, которые не вполне понятны внешнему наблюдателю. Поскольку такая система позволит получить обобщенное представление о времени, потраченном каждым сотрудником в течение определенного периода, она может способствовать управлению людскими ресурсами и проведению обсуждений в рамках служебной аттестации благодаря определению всех проектов и программ, в осуществлении которых в течение рассматриваемого периода принимал участие тот или иной сотрудник. Кроме того, эта система может позволить установить количество часов, отработанных в течение недели; таким образом, впервые могут быть подготовлены отчеты, иллюстрирующие количество неоплаченных отработанных часов.

11. Вместе с тем если полный переход на принципы учета расходов при исполнении всех возложенных на Секретариат функций еще можно себе представить, то вопрос о масштабах изменений, которые необходимо осуществить для успешного внедрения такой системы, требует внимательного изучения. Ввиду кардинальных организационных изменений, необходимых для успешного внедрения такой системы параллельно с осуществлением других инициатив по проведению реформ, таких, как переход на МСУГС и новую систему ПОР, получение всех ожидаемых результатов потребует серьезного напряжения сил. Кроме того, ожидается, что внедрение системы учета расходов и регистрации затрат рабочего времени не всеми будет воспринято с энтузиазмом, а некоторые вообще сочтут внедрение такой системы регистрации и затрат времени и представления соответствующей отчетности радикальной мерой. Консультанты выделили следующие ожидаемые принципиальные возражения:

a) такая система будет рассматриваться как интрузивный контроль и проявление сомнения в добросовестном использовании сотрудниками своего рабочего времени;

b) она лишь еще больше затруднит выполнение и без того загруженного графика работы;

c) многие сотрудники, возможно, работают больше нормативных 40 часов в неделю, однако в системе калькуляции расходов заложены нормативные ставки оплаты проработанного времени из расчета 40–часовой рабочей недели;

d) сомнения в чистом выигрыше от перехода на эту систему и связанное с этим;

e) подозрение в том, что данную систему предполагается использовать для оценки производительности труда и в конечном итоге сокращения штатов.

12. Чтобы иметь возможность использовать новые программы и анализировать новые данные, которые могут быть получены благодаря этим программам, необходимо будет обучить сотрудников, занимающихся финансовыми вопросами, особенно вопросами бюджета, принципам и практическим методам управленческого учета. Внедрение системы калькуляции расходов на основе затрат рабочего времени будет означать укрепление существующих бюджетных подразделений и пересмотр порядка их функционирования, с тем чтобы они могли применять принципы управленческого учета параллельно с выполнением своих обязанностей по подготовке бюджета и контролю за его исполнением.

Кроме того, они будут использовать методы и системы учета расходов для подготовки отчетов с данными, позволяющими руководителям более эффективно использовать имеющиеся в их распоряжении ресурсы и контролировать расходы.

13. Любые изменения, способствующие переходу на принципы учета расходов, необходимо будет также увязывать с параллельными изменениями, обусловленными переходом на МСУГС, внедрением ПОР и осуществлением других текущих и потенциальных инициатив в области реформы, включая изменения в практических методах управления людскими ресурсами, в системе внутреннего контроля и в общеорганизационном управлении рисками. В отсутствие целевого выделения ресурсов на управление преобразованиями необходимо будет учредить фактически независимую группу управления проектами и возложить на нее главную ответственность за осуществление этого проекта и регулирование его взаимосвязей с другими инициативами.

IV. Калькуляция расходов в основных департаментах

14. Как показывает анализ положения в Секретариате в целом, наиболее значительной и важной статьей расходов Организации являются расходы на персонал. Поскольку ключевыми направлениями деятельности в Секретариате занимаются основные департаменты в рамках проектов и программ, именно в этих областях необходимо будет внедрить систему регистрации затрат рабочего времени сотрудниками категории специалистов и калькуляции на ее базе соответствующих расходов для определения себестоимости осуществляемых ими видов деятельности и мероприятий.

15. Внедрение системы регистрации затрат рабочего времени и калькуляции на ее базе соответствующих расходов повысит способность Организации получать более детализированную информацию о направлениях использования средств и величине соответствующих расходов на стратегическом уровне, т.е. на уровне видов деятельности и мероприятий, чем при использовании существующих систем, которые обеспечивают регистрацию расходов до уровня подпрограмм. Такое улучшение увязки бюджетных данных с информацией о конкретных мероприятиях будет способствовать совершенствованию практики составления и исполнения бюджета, ориентированного на результаты, и стимулировать переход к управлению, ориентированному на результаты. С концептуальной точки зрения рациональное использование рабочего времени сотрудников является важным фактором обеспечения общей эффективности и результативности затрат в Секретариате Организации Объединенных Наций.

16. Некоторые другие организации со схожими характеристиками — такие, как Всемирный банк, — используют систему регистрации рабочего времени для калькуляции себестоимости проектов и программ и контролирования расходов на их осуществление. Кроме того, система регистрации затрат рабочего времени и калькуляции на ее базе соответствующих расходов широко используется коммерческими организациями, которые имеют в своем штате специалистов и взимают плату за оказываемые ими услуги. Бухгалтеры, архитекторы, аудиторы, компьютерные специалисты, консультанты по инженерно-техническим вопросам, инвестиционные банкиры, юристы, консультанты по вопросам управления и многие другие специалисты используют системы учета

затрат рабочего времени и произведенных расходов для расчета платы за предоставленные услуги.

17. Однако несмотря на то, что эта концепция уже апробирована и испытана другими, Генеральный секретарь согласен с мнением консультантов о том, что внедрение такой системы в Секретариате натолкнется на серьезные трудности. Регистрация затрат рабочего времени затронет многих сотрудников. И сложнее всего при внедрении такой системы будет заручиться согласием на это администрации и персонала:

a) администрацию необходимо будет убедить в необходимости такой системы и ее полезности для нее в условиях работы в некоммерческой организации. Руководителям придется изучать табели учета рабочего времени и принимать решения в отношении подготовленных отчетов о расходах;

b) персонал в целом придется убедить в важности дисциплины в использовании рабочего времени и повышения качества управленческой информации для содействия повышению эффективности.

18. Кроме того, важным элементом определения величины расходов на осуществление мероприятий и видов деятельности основных департаментов являются использование ими вспомогательных услуг и другая деятельность, ведущая к возникновению накладных расходов[3]. Все основные департаменты нуждаются в служебных помещениях и в целом комплексе вспомогательных услуг. Однако подлинная величина приходящихся на них накладных расходов не отражается в расходах на осуществление ими мероприятий и видов деятельности. В качестве практического ориентира принято считать, что типичная величина накладных расходов, как правило, примерно равна сумме расходов на выплату окладов сотрудникам категории специалистов (см. пункты 34–37 ниже).

19. С учетом вышеизложенного следует иметь в виду, что если потребуется перевести основные департаменты на учет расходов, то прежде необходимо будет внедрить принципы учета расходов во всех вспомогательных службах (см. пункты 25–33 ниже).

V. Калькуляция расходов вспомогательных служб

20. Во многих областях вспомогательного обслуживания системы калькуляции расходов со временем модифицировались с учетом потребностей каждого подразделения. В отделениях вне Центральных учреждений, таких, как Отделение Организации Объединенных Наций в Женеве, уже существует подробно разработанная шкала платежей за вспомогательные услуги, в которой учтены накладные расходы[4]. Другие подразделения, функционирующие на основе совместного несения расходов, руководствуются определенными основаниями для распределения накладных расходов и в целом удовлетворены используемыми методами.

---

[3] СИМА определяет «накладные расходы» как «расходы на рабочую силу, материалы или услуги, которые не могут быть с экономической точки зрения отнесены на конкретную единицу реализуемой продукции».

[4] Накладные расходы включают капитальные расходы (вместо амортизации), но не включают вмененный показатель арендной платы.

21. В Центральных учреждениях, как обнаружили консультанты, имеются дополнительные возможности для более широкого использования принципов учета расходов и одновременного изучения оснований для установления ставок оплаты за вспомогательные услуги. Помимо аренды, телекоммуникаций и платы за консультативно-справочное обслуживание пользователей ИТ, практически все сборы в Центральных учреждениях начисляются либо на основе виртуальных предельных издержек, либо в виде символической суммы и ни в одном из случаев не учитывают накладные расходы. Это, соответственно, выливается в фактическое субсидирование внешних для Секретариата пользователей вспомогательными услугами в Центральных учреждениях.

22. Некоторые вспомогательные службы осуществляют конкретные мероприятия, предполагающие определенные затраты рабочего времени (такие, как внутренние ревизии, расследования и разработка информационных систем); другим учет затрат рабочего времени необходим для оценки показателей производительности (таких, как среднее время обработки определенного числа счетов-фактур или заявлений о приеме на работу или доставки почты). Однако в большинстве вспомогательных служб, которые в совокупности выполняют широкий круг самых разных функций, включая юридическое консультирование, авиадиспетчерское обслуживание, сбор и распространение данных экономической и социальной статистики, уборку помещений, закупки, безопасность и продажу продукции посетителям на коммерческих условиях, дело обстоит по-иному. Поэтому в зависимости от выполняемых функций необходимо использовать разные методы учета и калькуляции расходов.

23. Большинству вспомогательных служб придется использовать методы калькуляции расходов на основе применения в том или ином сочетании учета затрат времени, расходов на определенные виды деятельности или нормативов. Любая система учета расходов предполагает компромисс между дополнительными усилиями, необходимыми для выявления источника возникновения расходов, и пользой, которую можно извлечь из этой информации. Следует, руководствуясь здравым смыслом, выработать практический подход, который предусматривал бы выделение ассигнований на покрытие определенных расходов вспомогательных подразделений и установление нормативов в отношении других расходов и взимание платы для погашения этих расходов на основе фактического использования предоставленных услуг.

24. Для укрепления существующей практики учета расходов и обеспечения более широкого применения принципов учета расходов во всех вспомогательных службах необходимо будет провести углубленный анализ надлежащей базы калькуляции расходов всех вспомогательных служб и оценить необходимость включения в нее накладных расходов, о чем подробнее говорится в пунктах 25–33 и пунктах 34–37, соответственно. Возможно, целесообразно будет рассмотреть и другие потенциальные изменения финансовой базы, включая внедрение модернизированной системы практического использования и утверждения применительно к установлению платы для целей возмещения расходов и разработку предложений в отношении надлежащих финансовых систем для подразделений, работающих на основе возмещения расходов (см. пункты 30–33 ниже).

VI. Возмещение расходов за услуги, оказываемые в рамках Секретариата

25. Если в более общих областях финансового регулирования, административного управления и распределения полномочий уже установлены четкие рамки, регламентирующие деятельность, то в области возмещения расходов (или внутренних взаиморасчетов) за услуги последовательная стратегия до сих пор отсутствует. Стратегия в области возмещения расходов хаотично формируется с течением времени, и вследствие этого совокупность мер в этой области не может отражать оптимальных практических методов финансовой деятельности.

26. Ниже приводятся примеры, иллюстрирующие применяемые в настоящее время подходы к возмещению расходов:

a) службы информационно-технического обеспечения взимают с департаментов плату в счет погашения расходов за значительное использование ресурсов сверх предусмотренного в бюджете. Детализированный контроль за расходами ведется с использованием системы, не являющейся частью Комплексной системы управленческой информации (ИМИС)[5];

b) плата за телекоммуникации рассчитывается ежемесячно на основе пользования телефонной связью по стандартной ставке. Задача заключается в том, чтобы обеспечить полное возмещение расходов[6];

c) Группа почтовых отправлений взимает плату для покрытия расходов на услуги внешних почтовых служб, однако не требует никакой платы за свои услуги, если не считать частичного покрытия расходов совместно с Программой развития Организации Объединенных Наций (ПРООН) и Детским фондом Организации Объединенных Наций (ЮНИСЕФ)[7];

d) Гаражная администрация взимает с членов делегаций и сотрудников представительств плату лишь за пользование гаражом в ночное время, а с сотрудников Организации Объединенных Наций — и за пользование гаражом в дневное время. Плата за пользование гаражом не пересматривалась с января 1994 года (и даже тогда была пересмотрена лишь плата, взимаемая с сотрудников Организации Объединенных Наций);

e) плата, взимаемая за аренду помещений, рассчитывается по наивысшей ставке арендной платы, оплачиваемой где-либо Секретариатом Организа-

---

[5] Службы информационно-технического обеспечения стремятся перейти к практике погашения департаментами всех расходов, связанных с оказываемыми им услугами, на основе фактического использования для получения средств не текущие и будущие инвестиции в ИТ. В настоящее время выделяемые департаментами в начале двухгодичного периода средства не обеспечивают покрытия расходов на постоянное повышение качества обслуживания, а рассчитываются исходя из расходов прошлых периодов.

[6] Для этого используется независимо контролируемый фонд. В настоящее время поступления в этот фонд превышают расходы из него, с тем чтобы обеспечить будущее развитие инфраструктуры. Однако департаменты-пользователи не всегда удовлетворены методикой расчета ставок, по которым производится оплата, считая ее недостаточно транспарентной. Это — единственный пример применения принципа полного возмещения расходов в Нью-Йорке.

[7] ПРООН и ЮНИСЕФ финансируют часть должностей в Группе почтовых отправлений по линии счета для совместного покрытия вспомогательных расходов (ОЈА).

ции Объединенных Наций, поскольку именно этот показатель считается коммерческой ставкой. При сравнении этого метода с приведенными выше примерами, особенно с подпунктом (d), особенно заметна непоследовательность в практике взимания платы.

27. По-видимому, желательно разработать транспарентную стратегию и механизм для регулирования областей, в которых предполагается перейти к взиманию платы, с тем чтобы определить, насколько целесообразно применение принципа возмещения расходов, и в случае положительного решения установить базу для расчета размеров платы. Как показывает передовой практический опыт, для каждого вида услуг следует разработать стандартизированную стратегию и методологию, регулирующие практическую деятельность и процесс установления платы, взимаемой как с внутренних, так и с внешних пользователей. Хотя вряд ли стоит пытаться разработать для всех подразделений Секретариата единую стратегию возмещения расходов, полезно было бы, по-видимому, обеспечить последовательный подход и транспарентное применение принципов. Такая политика обеспечивала бы:

a) наличие управленческих механизмов контроля и процедур, регулирующих принятие решений об установлении взимаемой платы;

b) последовательное и надлежащее установление взимаемой платы;

c) недопущение взимания завышенной или заниженной платы в счет покрытия расходов;

d) установление режима взимания платы, обеспечивающего максимально эффективное использование ресурсов;

e) справедливую конкуренцию в соответствующих случаях с внешними поставщиками, т.е. отсутствие перекрестного субсидирования[8].

28. В целом можно считать, что в тех случаях, когда в отношении данного вида услуг, оказываемых внутренними поставщиками, имеется конкурентное рыночное предложение, руководители программ должны иметь возможность выбирать между внутренним и внешним поставщиком и руководствоваться стратегией полного возмещения расходов. В тех случаях, когда департаменты-пользователи лишены возможности такого выбора и вынуждены пользоваться услугами внутренних поставщиков, эти услуги должны оказываться либо безвозмездно, либо на основе возмещения предельных издержек. Вместе с тем следует сохранить возможность варьировать политику установления платы за услуги в случаях, когда определенное отклонение от вышеупомянутого принципа обосновано действием местных факторов.

29. Важными компонентами системы финансирования подразделений, которым разрешено взимать плату за оказываемые услуги, являются гарантия качества и оценка результатов деятельности. Применительно к службам или подразделениям, значительная часть расходов которых возмещается внутренними пользователями или которые действуют на условиях полного самофинансирования, дополнительными гарантиями качества может стать предоставление руководителям программ полномочий на закупку соответствующих услуг у лю-

[8] Перекрестное субсидирование приводит к удорожанию услуг для государств-членов и несправедливо ограничивает возможности департаментов по обращению к внешним поставщикам, которые могут обеспечивать наибольшую отдачу на вложенные средства.

бого поставщика — как внутреннего, так и внешнего для Организации. Такая практика позволила бы повысить подотчетность департаментов-пользователей, поскольку они получили бы возможность использовать разные варианты действий для выполнения своей обязанности наиболее рационально использовать средства для получения соответствующих услуг и обеспечивать оптимальное расходование дефицитных ресурсов Организации.

30. Кроме того, можно задаться вопросом, должны ли финансовые потоки, обусловленные взиманием платы внутренними поставщиками услуг, соответствовать мандатам. Получение и перераспределение финансовых средств за рамками механизма выделения бюджетных ассигнований в принципе может сделать нетранспарентной существующую процедуру распределения ресурсов и привести к появлению технической возможности расходовать средства не для тех целей, для которых они изначально предназначались (ultra vires), или превышению установленной предельной суммы расходов на определенные программы или услуги.

31. Внедрение более последовательных и единообразных практических методов взимания платы, вероятно, приведет к увеличению поступлений. Для устранения потенциального конфликта между поступлениями и ассигнованиями, по-видимому, необходимо будет разработать четкую систему финансового контроля для внутренних подразделений, уполномоченных заниматься приносящими доход видами деятельности. Такая финансовая система может обладать следующими характеристиками:

a) наличием жестких руководящих принципов и стратегий применения метода возмещения расходов;

b) возможностью регулировать штатное расписание и покрывать более широкий круг текущих расходов с использованием различных финансовых режимов[9], выбор которых определялся бы уровнем возмещения расходов:

i) брутто: поступления не могут использоваться для покрытия расходов;

ii) нетто: выделяемые на покрытие расходов ассигнования рассчитываются на основе сметных расходов за вычетом прогнозируемых поступлений;

iii) нефондируемые: для финансирования расходов используются поступления, в результате чего данное подразделение становится самофинансирующимся;

c) потребности в управленческой информации определяются режимами финансирования;

d) наличием стимулов, призванных заинтересовать администрацию и персонал в эффективном использовании ресурсов;

e) результаты работы оцениваются и контролируются путем заключения рамочных соглашений о стратегическом контроле, в которых устанавливаются целевые показатели, оцениваются конечные результаты работы и предусматривается ответственность администрации за решение поставленных задач.

[9] Выбор нетто- или нефондируемого финансового режима должен предусматривать создание оперативного резерва (см. A/57/348).

32. Этот сценарий предусматривает согласование соответствующего режима взимания платы параллельно с внедрением надлежащих режимов финансирования и механизмов ассигнования бюджетных средств и отчетности, обеспечивающих соответствие поступлений и расходов в рамках взаиморасчетов намерениям государств-членов. Затем можно было бы обеспечить постепенный переход всех подразделений Организации Объединенных Наций к последовательному проведению соответствующей стратегии[10].

33. В настоящее время существует ряд подразделений Секретариата, которые занимаются приносящими доход видами деятельности и могут выиграть от внедрения надлежащей финансовой системы. В тех случаях, когда подразделения могут функционировать на условиях самофинансирования, соответствующая финансовая система будет способствовать проведению возможной оценки вариантов альтернативного оказания услуг. Кроме того, со временем на такой механизм финансирования могли бы постепенно перейти и другие службы, особенно при наличии потенциальных возможностей для альтернативного оказания услуг в будущем.

VII. Распределение накладных расходов

34. Ключевыми видами деятельности в Секретариате Организации Объединенных Наций занимаются основные департаменты, такие, как Департамент операций по поддержанию мира, Департамент по политическим вопросам и Управление по координации гуманитарных вопросов. Этим основным департаментам требуются служебные помещения и широкий круг вспомогательных услуг (от услуг по бухгалтерскому учету, ведению архивов и подготовке отчетов до профессиональной подготовки и организации поездок и перевозок), которые ведут к возникновению накладных расходов.

35. Как установили консультанты, одна из существующих проблем с распределением накладных расходов заключается в том, что не все понимают, откуда возникают такие расходы. В настоящее время накладные расходы в подавляющем большинстве случаев не учитываются при калькуляции расходов Центральных учреждений, и подлинный уровень накладных расходов, как правило, неизвестен. Консультанты далее отметили, что большинство внешних компаний со временем пришли к выводу, что величина накладных расходов, как правило, практически равна сумме расходов на выплату окладов сотрудникам категории специалистов (это правило используется в качестве практического ориентира уже более 100 лет). Таким образом, в Центральных учреждениях расходы на оплату услуг вспомогательного персонала и покрытие других издержек (включая плату за телекоммуникации и услуги Отдела информационно-технического обслуживания) неосновных департаментов не должны сильно отличаться от расходов на сотрудников категории специалистов в основных департаментах.

36. Что касается внебюджетных видов деятельности, то для частичного покрытия расходов внешними пользователями в Организации Объединенных На-

[10] Если отсутствуют уникальные факторы, обосновывающие необходимость проведения в конкретном месте особой стратегии; в случае необходимости проведения особой стратегии должно быть подготовлено четкое описание такой стратегии и получена санкция на ее проведение.

ций используется механизм возмещения вспомогательных расходов по программам за оказанные услуги. По мнению консультантов, установленная процентная доля покрываемых расходов, по-видимому, не обеспечивает с учетом показателей физического и стоимостного объема типичной программы покрытие фактических расходов, скажем, на ревизию и независимое представление отчетности на основе полного возмещения расходов. Если исходить из того, что такие нормы возмещения вспомогательных расходов по программам покрывают лишь предельные издержки, то накладные расходы должны все равно кем-то оплачиваться.

37. При применении принципов учета расходов все накладные расходы должны учитываться при установлении нормативных расходов и ставок оплаты для систем регистрации затрат рабочего времени и других систем калькуляции расходов.

VIII. Международные стандарты учета в государственном секторе и учет расходов

38. С учетом изменений, которые необходимо внести для перехода на МСУГС, потребуется кардинально пересмотреть круг данных, предоставляемых системой финансового управления для содействия принятию управленческих решений. В этой связи выявляется очевидная и существенная разница между финансовым и управленческим учетом. Финансовый учет предусматривает представление информации о финансировании и расходах лишь за соответствующий финансовый период (один или два календарных года) и не отражает совокупных расходов по проектам или программам за несколько двухгодичных отчетных периодов и не предполагает сопоставления расходов с нефинансовыми показателями деятельности. Специалист по управленческому учету отслеживает и учитывает динамику расходов по проекту/программе в сопоставлении с бюджетом и поддающимися контролю показателями прогресса с момента начала разработки данного проекта или программы и до его или ее завершения. Этот период может занимать целый ряд лет. Существующая система учета — Стандарты учета системы Организации Объединенных Наций (СУСООН) — во многих отношениях облегчает предоставление руководству некоторых из требуемых ему данных благодаря предусмотренной в ней практике учета обязательств.

39. Руководителям всех подразделений Секретариата необходимы данные управленческого учета для оптимального исполнения своих служебных обязанностей, особенно при управлении проектами и программами. В частности, руководителям в основных департаментах необходимы отчеты о совокупных расходах по проектам и программам, за осуществление которых они отвечают, с тем чтобы иметь возможность следить за этими расходами с учетом бюджетных ассигнований и достигнутого прогресса. Эта информация позволяла бы им оценивать результаты работы сотрудников и предупреждала бы их о грозящем перерасходе средств по проектам. В этом случае им было бы легче определить, обусловлена данная проблема внутренней неэффективностью или действием других факторов, ведущих к увеличению затрат времени и расходов, и информировать высшее руководство о предлагаемых ими мерах по исправлению положения.

40. В контексте перехода на МСУГС и внедрения новой системы ПОР необходимо будет провести углубленный обзор данных управленческого учета, с тем чтобы они полнее отвечали потребностям руководителей. Такой обзор может включать анализ потребностей в информации об учете расходов.

IX. Варианты информационных систем

41. Возможно, удастся разработать весьма совершенную систему калькуляции себестоимости отдельных процессов, применение которой параллельно с системой скрупулезной регистрации затрат рабочего времени (например, на основе режима пользования компьютером) позволяло бы в деталях отслеживать расходы по подготовке и обработке каждого документа и рассчитывать стоимость каждой операции, каждого производственного процесса и, наконец, каждого вида деятельности и мероприятия. Однако существующие системы информационных технологий не позволяют внедрить такую систему, а огромные инвестиции, необходимые для ее разработки, делают переход на нее практически нецелесообразным.

42. Более осуществимые с практической точки зрения технические варианты регистрации затрат рабочего времени и учета расходов можно разбить на следующие четыре основные категории:

a) собственная система;

b) запатентованная коммерческая система, имеющаяся в свободной продаже;

c) система ПОР;

d) сочетание одной или нескольких из вышеперечисленных категорий.

43. Хотя на момент составления своего доклада консультанты полагали, что наиболее целесообразным с практической точки зрения вариантом является создание собственной системы, Генеральный секретарь в настоящее время считает, что с учетом принятого недавно Генеральной Ассамблеей решения заменить ИМИС новой системой ПОР указанный вариант с точки зрения достижения преимуществ интеграции систем посредством реализации проекта ПОР практически нецелесообразен. В случае принятия Генеральной Ассамблеей решения о применении в Организации принципов учета расходов можно было бы разработать оперативные требования, предъявляемые к системе ПОР, предусматривающие необходимые элементы регистрации затрат рабочего времени и представления соответствующей отчетности, калькуляции издержек, учета расходов и управленческого учета. Система ПОР выгодно отличается тем, что она обеспечивает полную интеграцию, апробирована и испытана, однако существует опасность того, что может потребоваться дополнительная индивидуализация и модификация этой системы. Кроме того, при выборе варианта ПОР трудно оценить дополнительные расходы на программное обеспечение ввиду того, что компоненты регистрации затрат рабочего времени, калькуляции себестоимости на базе затрат рабочего времени и учета расходов пришлось бы интегрировать в разработку и внедрение всей системы.

X. Выводы и рекомендации

44. **Генеральный секретарь рекомендует продолжить изучение вопроса о применении принципов учета расходов в рамках всего Секретариата в контексте внедрения новой системы ПОР. На данном этапе представляется преждевременным определять относительную приоритетность учета расходов среди целого ряда других возможных улучшений, обусловленных внедрением новой системы ПОР, или принимать решение о том, на каком этапе процесса внедрения эти улучшения будут достигнуты.**

45. **Если Генеральная Ассамблея впоследствии признает важность перехода Организации на принципы учета расходов, Генеральный секретарь рекомендует перейти к применению таких принципов первоначально во всех вспомогательных службах после изучения базы калькуляции расходов на вспомогательные услуги и утверждения стандартного подхода к такой калькуляции. На последующем этапе после анализа результатов внедрения систем учета расходов во вспомогательных службах в рамках новой системы ПОР необходимо будет изучить возможность распространения практики учета расходов — и в частности регистрации затрат рабочего времени — на миротворческую деятельность и другую деятельность по программам.**

46. **В заключение Генеральная Ассамблея, возможно, пожелает принять к сведению настоящий доклад и:**

a) принять к сведению постоянно меняющиеся, в частности под воздействием перехода от ИМИС к ПОР и от СУСООН к МСУГС, потребности в управленческой информации;

b) изучить последствия применения принципов учета расходов и постановить вернуться к этому вопросу в контексте определения относительной приоритетности преимуществ, которых предполагается достичь в результате внедрения системы ПОР, включая укрепление системы финансового управления в Секретариате в отношении методов внутренних взаиморасчетов и возмещения расходов.