



Asamblea General

Distr. general
29 de marzo de 2007
Español
Original: inglés

Sexagésimo primer período de sesiones

Tema 117 del programa

Presupuesto por programas para el bienio 2006-2007

Viabilidad de la aplicación de los principios de contabilidad de costos en la Secretaría de las Naciones Unidas

Informe del Secretario General

Resumen

Este informe se presenta en respuesta a la solicitud formulada por la Asamblea General en su resolución 59/275 de que el Secretario General informara sobre la viabilidad de aplicar principios de contabilidad de costos en la Secretaría de las Naciones Unidas.

En el informe se estudia la forma de aplicar técnicas de contabilidad de costos en la Secretaría. También se examina el marco más amplio de gestión financiera para esa contabilidad, por ejemplo mecanismos para regular la recuperación de costos, y los marcos financieros necesarios para disponer de los ingresos resultantes de dicha recuperación.

La Asamblea General quizás desee tomar nota del informe y volver a ocuparse de esta cuestión al determinar la prioridad relativa de los beneficios que van a obtenerse mediante el nuevo sistema de planificación institucional de los recursos.



I. Introducción

1. En su resolución 59/275, la Asamblea General pidió al Secretario General que informara sobre la viabilidad de aplicar principios de contabilidad de costos en la Secretaría de las Naciones Unidas. En la nota del Secretario General sobre la introducción de un sistema de contabilidad de costos (A/60/714) se informó sobre los progresos realizados para dar respuesta a esta solicitud, en particular acerca de la terminación de la labor técnica llevada a cabo por los consultores.

2. Sobre la base de las conclusiones del examen técnico de los consultores, en el presente informe se estudia la viabilidad de aplicar principios de contabilidad de costos en la Secretaría de las Naciones Unidas, en el contexto de las iniciativas en curso para preparar la aplicación del nuevo sistema de planificación institucional de los recursos y observar las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS).

3. El informe se centra en las diferentes actividades emprendidas por los departamentos sustantivos y por los servicios de apoyo. Se considera que para una amplia aplicación de técnicas de contabilidad de costos se requeriría no sólo el registro y la valoración del tiempo de trabajo, sino también una determinación de los costos de las actividades. En el informe se examinan las metodologías y prácticas actuales de contabilidad de costos, así como la cuestión más general de si se precisa un enfoque más uniforme de las políticas y prácticas de recuperación de costos.

II. Grado de aceptabilidad de los principios de contabilidad de costos

4. Aunque no hay ningún sistema de contabilidad de costos de uso general en la Secretaría de las Naciones Unidas, se aplican principios similares en muchos ámbitos, aunque con métodos diversos. En la mayoría de los casos se trata de una contabilidad realizada “entre bastidores” por funcionarios de la Oficina de Planificación de Programas, Presupuesto y Contaduría General, los departamentos sustantivos, sus oficinas ejecutivas y otras oficinas de las Naciones Unidas. Cuando la determinación de costos es una actividad habitual, se hace principalmente para poder sufragar los costos de actividades no previstas en el presupuesto ordinario para las que deben solicitarse recursos extrapresupuestarios, o bien para recuperar costos, por lo general ex post facto. El Departamento de Operaciones de Mantenimiento de la Paz calcula también los costos estándar del establecimiento de nuevas operaciones y los costos mensuales de los contingentes militares y policiales. También se fijan costos estándar para la preparación del presupuesto, de manera que el cálculo de esos costos estándar es una idea firmemente arraigada.

5. Hay un interés muy difundido por mejorar la información sobre los costos de las actividades y los productos. En consonancia con la presupuestación basada en los resultados, muchas dependencias intentan mejorar la relación entre la información sobre la ejecución del presupuesto, que indica los costos correspondientes a las diversas partidas presupuestarias, y la información sobre la ejecución de los programas, que se refiere a los productos. Existe un interés análogo por las operaciones de mantenimiento de la paz, ya que se pide que los costos se presenten desglosados por componentes (por ejemplo, actividades políticas, seguridad, gobernanza, socorro humanitario, apoyo).

6. En algunos casos, como las telecomunicaciones, los servicios de asistencia de tecnología de la información y los servicios de conferencias en la Oficina de las Naciones Unidas en Nairobi, se aplica también un sistema de recuperación íntegra de los costos mediante la facturación a los usuarios. Sin embargo, en un informe anterior (A/57/348), el Secretario General llegó a la conclusión de que no había ninguna razón imperiosa para ampliar el concepto de recuperación de costos porque, entre otras cosas, una descentralización financiera plena (mediante un sistema de facturación a los usuarios) requeriría fondos adicionales para crear una reserva operacional.

7. Es necesario crear una reserva operacional cuando las funciones deben llegar a autofinanciarse (véase el párrafo 31), con una plena integración del sistema de facturación a los usuarios en el sistema de contabilidad financiera. Los consultores observaron que la gran mayoría de organizaciones no aspiran a ese nivel de integración entre los sistemas de contabilidad financiera y de gestión. En el caso de la Secretaría, la determinación de los costos puede basarse en información procedente del sistema de contabilidad financiera pero no tiene por qué estar totalmente integrada en ese sistema. El objetivo primordial de los cálculos es ayudar a determinar el costo de las diversas actividades y productos, no la recuperación de los costos, aunque también es útil a tal efecto.

8. La preocupación general por las fuentes de financiación también influye en la aceptación del cobro de los servicios de apoyo. Por lo general, el principio de establecer programas extrapresupuestarios separados y crear cuentas extrapresupuestarias para atenderlos ha dado lugar a que sean considerados actividades que generan costos “marginales”¹, mientras que el presupuesto ordinario representa los costos “fijos”². El cuadro que figura a continuación ilustra la conclusión a la que llegó el estudio de que cuanto mayor es la necesidad de fondos extrapresupuestarios (EP), tanto mayor es el interés por adoptar un sistema de recuperación íntegra de los costos. Las secciones y dependencias financiadas principalmente con cargo al presupuesto ordinario (PO), como en A y B, no suelen basarse en la recuperación de los costos, mientras que las que dependen más de la financiación extrapresupuestaria sí lo hacen. Cuando el paradigma refleja una gran necesidad de fondos extrapresupuestarios, la recuperación íntegra de los costos resulta esencial.

Interés por una recuperación íntegra de los costos

Bajo		Elevado	
PO 100%	EP 20%	EP 50%	EP 80%
	PO 80%	PO 50%	PO 20%
A	B	C	D

¹ El Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) define “costo marginal” como “el costo de una unidad de un producto o servicio que se evitaría si esa unidad no se produjera o prestara”.

² El CIMA define “costo fijo” como “el costo que se genera durante un determinado período y que, dentro de unos determinados límites de producción y volumen, no suele verse afectado por las fluctuaciones del nivel de actividad”.

III. Justificación de la aplicación de principios de contabilidad de costos

9. La justificación principal de la aplicación de principios de contabilidad de costos es mejorar la gestión de los costos y el aprovechamiento del tiempo. Además, puede haber otras ventajas, como las siguientes:

a) Generación de mayores ingresos por los servicios de apoyo cuando se cobran los costos, por ejemplo de los servicios de conferencias y de tecnología de la información, de resultados de la revisión de las tarifas para incluir los gastos generales y de la ampliación del margen de cobro (véanse los párrafos 25 a 33);

b) Ahorro de tiempo y de otros costos gracias a los cambios introducidos al darse cuenta de los costos reales de las actividades sustantivas y de apoyo. Estos cambios pueden consistir en la terminación de proyectos, la menor duración de reuniones y conferencias y la presentación de informes más breves;

c) Una mejor gestión de los proyectos gracias a la utilización de información de la contabilidad de costos;

d) Mejor información sobre costos para la preparación de presupuestos;

e) El hecho de que la iniciativa redundaría en beneficio de la Organización al demostrar públicamente sus intentos de mejorar la rendición de cuentas y la relación costo-eficacia y permitir informar sobre los costos de las actividades concretas emprendidas en cumplimiento de los diversos mandatos.

10. También pueden conseguirse ventajas intangibles. Un sistema de contabilidad de costos y registro del tiempo permitiría tener constancia de la amplitud y profundidad de la labor abarcada por una determinada sección, lo que no es fácil de comprender desde fuera. Al ofrecer un resumen del empleo del tiempo de cada persona durante un determinado período, puede servir de ayuda para la gestión de los recursos humanos y la evaluación del desempeño profesional identificando todos los proyectos y programas en los que el personal ha estado trabajando durante ese período. El sistema también puede detallar las horas trabajadas a la semana; así, por primera vez, puede disponerse de información sobre el número de horas no remuneradas que se trabajan.

11. Sin embargo, si bien puede considerarse la posibilidad de aplicar íntegramente los principios de contabilidad de costos a todas las funciones de la Secretaría, la magnitud del cambio necesario para implantar dicho sistema con éxito merece un atento examen. Lograr todos los beneficios previstos sería una ardua tarea, habida cuenta del considerable cambio institucional necesario para aplicar con éxito ese sistema mientras están en marcha otras iniciativas de reforma, como las IPSAS y el nuevo sistema de planificación institucional de los recursos. Además, se prevé que un sistema de contabilidad de costos y de registro del tiempo no sería generalmente bien acogido y que algunos calificarían de medida radical la introducción de un sistema de registro e información del tiempo de trabajo. Los consultores dijeron que las principales objeciones que cabía prever eran las siguientes:

a) Este sistema se consideraría una intrusión y un atentado contra la integridad de los funcionarios en lo que respecta al empleo del tiempo;

b) Sería otra tarea que vendría a añadirse a un programa de trabajo ya muy apretado;

c) Muchos funcionarios quizás trabajan más de las 40 horas previstas, pero el sistema de determinación de costos utilizaría tarifas estándar sobre la base de 40 horas a la semana;

d) Dudas acerca de sus beneficios netos;

e) La sospecha de que con ese sistema lo que se persigue es medir la productividad y a la larga reducir el personal.

12. Para poder utilizar las nuevas aplicaciones e interpretar los nuevos datos que puedan aportar dichas aplicaciones, el personal de finanzas, en particular los funcionarios encargados del presupuesto, tendrían que recibir formación sobre los principios y prácticas de la contabilidad de gestión. Introducir un sistema de determinación de costos en función del tiempo supondría reforzar y reorientar la función de las actuales dependencias presupuestarias a fin de que aplicaran principios de contabilidad de gestión, además de cumplir sus obligaciones de preparación y control del presupuesto. Asimismo, utilizarían métodos y sistemas de contabilidad de costos para preparar informes que facilitarían a los administradores información que les permitiese aprovechar sus recursos y controlar los costos de manera más eficaz.

13. Todos los cambios introducidos para aplicar los principios de contabilidad de costos deberían integrarse con los cambios paralelos necesarios para adoptar las IPSAS, implantar el sistema de planificación institucional de los recursos, y llevar a cabo otras iniciativas de reforma ahora y en el futuro, incluidos cambios en la gestión de los recursos humanos, una estructura de control interno y una gestión institucional de los riesgos. A falta de recursos específicos para la gestión del cambio, habría que crear un equipo aparte para la gestión eficaz del proyecto, que sería el principal responsable de su ejecución y se ocuparía de su interrelación con otras iniciativas.

IV. Determinación de costos en los departamentos sustantivos

14. En el conjunto de la Secretaría, los gastos de personal representan los mayores y más cruciales costos de la Organización. Como las actividades fundamentales de la Secretaría son llevadas a cabo por los departamentos sustantivos en el marco de los diversos proyectos y programas, es en esos ámbitos que se necesitaría un sistema de registro y valoración de la utilización del tiempo del personal del cuadro orgánico a fin de determinar sus actividades y productos.

15. La introducción de un sistema de registro del tiempo y determinación de costos aumentaría la capacidad de la Organización para determinar a nivel estratégico cómo se utilizan los fondos y cuáles son los costos, es decir, cuáles son las actividades y productos, con mayor precisión que los sistemas actuales, que registran los costos al nivel de subprogramas. Esta mejor correlación entre los datos presupuestarios y los productos serviría para reforzar la presupuestación basada en los resultados y progresar en la gestión basada en los resultados. Teóricamente, el aprovechamiento eficaz del tiempo del personal es un factor importante para aumentar la eficiencia general y mejorar la relación costo-eficacia en la Secretaría de las Naciones Unidas.

16. Algunas otras organizaciones de características similares, como el Banco Mundial, utilizan el registro del tiempo para calcular los costos de los proyectos y

programas y controlarlos mejor. Además, el registro del tiempo y la determinación de costos son frecuentes en empresas que emplean a personal profesional y cobran por sus servicios. Contables, arquitectos, auditores, informáticos, ingenieros, banqueros, abogados, consultores especializados en gestión y muchos otros profesionales utilizan sistemas para calcular el costo del tiempo y los gastos en su trabajo.

17. Si bien este sistema se ha aplicado y ensayado en otros lugares, el Secretario General está de acuerdo con la opinión de los consultores de que su implantación en la Secretaría crearía considerables problemas. El registro del tiempo de trabajo afectaría a gran número de funcionarios. Pero la mayor dificultad para la aplicación del sistema sería lograr que fuera aceptado tanto por la administración como por el personal:

a) Los administradores tendrían que convencerse de la necesidad del sistema y de su utilidad para ellos en el contexto de una organización que trabaja sin afán de lucro. Estarían obligados a revisar los informes sobre las hojas de asistencia y a tener en cuenta los informes sobre los costos que se producen;

b) Habría que convencer al personal en general de la importancia de una mayor disciplina en el empleo del tiempo y de una mejor información sobre la gestión para aumentar la eficacia.

18. Además, uno de los elementos importantes para determinar los costos de los productos y las actividades de los departamentos sustantivos es su utilización de los servicios de apoyo y la generación de otros gastos generales³. Todos los departamentos sustantivos necesitan oficinas y toda una serie de servicios de apoyo. Sin embargo, el nivel real de los gastos generales no se refleja en los costos de sus productos y actividades. Como regla empírica, el importe de los gastos generales suele ser casi igual al costo de los sueldos del personal del cuadro orgánico (véanse los párrafos 34 a 37 *infra*).

19. En vista de lo que antecede, si la contabilidad de costos fuera necesaria para los departamentos sustantivos, antes habría que aplicar esos principios a todos los servicios de apoyo (véanse los párrafos 25 a 33 *infra*).

V. Determinación de los costos de los servicios de apoyo

20. En muchos servicios de apoyo ya se han desarrollado sistemas de determinación de costos de acuerdo con las necesidades de cada oficina. Las oficinas situadas fuera de la Sede, como la Oficina de las Naciones Unidas en Ginebra, tienen una escala detallada de cargos por los servicios de apoyo que incluyen los gastos generales⁴. Otras entidades que participan en los gastos son conscientes de las bases para asignar gastos generales pero están generalmente satisfechas con los métodos empleados.

21. En comparación, los consultores encontraron que en la Sede había mayor margen para ampliar la utilización de la contabilidad de costos y al mismo tiempo

³ El CIMA define “gastos generales” como “los gastos en mano de obra, material o servicios que no pueden definirse económicamente dentro de una unidad vendible específica”.

⁴ Los gastos generales comprenden los gastos de capital (en lugar de la depreciación) pero excluyen la renta hipotética.

para examinar las bases con arreglo a las cuales se fijan las tarifas para el cobro de servicios de apoyo. Aparte de la renta y los costos de las telecomunicaciones y los servicios de asistencia de tecnología de la información, en la Sede prácticamente todos los servicios se cobran sobre la base de un costo marginal virtual o de una suma simbólica, y en ningún caso se tienen en cuenta los gastos generales. Por lo tanto, los usuarios de servicios de apoyo en la Sede que no pertenecen a la Secretaría están efectivamente subvencionados.

22. Algunos servicios de apoyo deben entregar productos en un determinado plazo (como por ejemplo la auditoría interna, las investigaciones y los sistemas de información); en otros casos es preciso saber el costo del tiempo utilizado para realizar una actividad (como el tiempo medio para tramitar un determinado número de facturas o solicitudes de empleo, o para la entrega del correo). Con todo, no ocurre así en la mayoría de los servicios de apoyo que representan colectivamente una gran diversidad de funciones, como el asesoramiento jurídico, las operaciones de transporte aéreo, la reunión y difusión de estadísticas económicas y sociales, los servicios de limpieza, la adquisición de bienes y servicios, la seguridad y la venta de artículos a visitantes. Por consiguiente, se requieren diversas técnicas de contabilidad de costos y métodos de fijación de costos según la función de que se trate.

23. La mayor parte de servicios de apoyo necesitarían métodos de fijación de costos basados en una combinación del tiempo, la actividad y los costos estándar. En todo sistema de contabilidad de costos el esfuerzo adicional necesario para determinar los costos debe estar justificado por los beneficios que se espera obtener de esa información. Sería preciso adoptar un enfoque práctico basado en el sentido común que en algunos casos previese la asignación de costos a las funciones de apoyo y en otros la fijación de costos estándar que se cobrarían en función de la utilización efectiva del servicio.

24. Para reforzar la práctica actual de contabilidad de costos, y aplicar sus principios a todos los servicios de apoyo, sería necesario estudiar con detalle cuál es la base apropiada para determinar los costos de todos los servicios de apoyo, y evaluar la necesidad de incluir los gastos generales, como se examina más detenidamente en los párrafos 25 a 33 y 34 a 37, respectivamente. Quizás valga la pena examinar también otras posibles mejoras de la estructura financiera, como el establecimiento de un mecanismo reforzado para la fijación y aprobación de tarifas a efectos de recuperar costos y la preparación de propuestas sobre marcos financieros apropiados para las diversas funciones que prevén la recuperación de costos (véanse los párrafos 30 a 33 *infra*).

VI. Recuperación de los costos de los servicios dentro de la Secretaría

25. Mientras se establecen claramente unos marcos financieros, administrativos y competenciales más amplios, todavía debe elaborarse una política coherente de recuperación de costos (o cobro interno) de los servicios. A lo largo del tiempo se han ido adoptando ocasionalmente medidas para la recuperación de costos, que por ese motivo quizás no constituyen en su conjunto un sistema financiero óptimo.

26. A continuación se indican algunos de los enfoques actualmente utilizados para la recuperación de costos:

a) Los servicios de tecnología de la información cobran a los departamentos la utilización que hacen de ellos en exceso de lo presupuestado. Se aplica un control detallado de los costos mediante un método que no forma parte del Sistema Integrado de Información de Gestión (IMIS)⁵;

b) Las telecomunicaciones se cobran mensualmente, según el uso que se haga del teléfono a una tarifa uniforme. El objetivo es conseguir la recuperación íntegra de los costos⁶;

c) La Dependencia de Correo factura los servicios de correo externo pero, aparte de un acuerdo parcial de participación en los gastos con el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF)⁷, por lo demás no cobra sus servicios;

d) La Administración del Garaje cobra a los delegados y a las misiones tan sólo el estacionamiento durante la noche y al personal de las Naciones Unidas el estacionamiento de día. Las tarifas de estacionamiento no se han revisado desde enero de 1994 (y entonces sólo se revisaron para el personal de la Organización);

e) El alquiler que se cobra a los inquilinos se basa en la renta más elevada que paga la Secretaría de las Naciones Unidas en cualquier lugar, ya que este se considera el valor de mercado. Si se compara este criterio con los ejemplos mencionados anteriormente, en especial el apartado d), se pone claramente de manifiesto la incongruencia de las prácticas seguidas.

27. Tal vez sean deseables una política y un mecanismo transparentes para regular aquellos ámbitos en que se pretende introducir el cobro de los servicios, para determinar si la recuperación de costos es apropiada y, en tal caso, para sentar las bases necesarias. Lo más idóneo sería adoptar para cada tipo de servicio una política y una metodología uniformes que regulen la práctica y el procedimiento para fijar los cargos tanto interna como externamente. Si bien no sería apropiado adoptar una política única de recuperación de costos para todas las dependencias de la Secretaría, puede ser conveniente mantener la coherencia en los enfoques y la transparencia en los principios que han de aplicarse. Una política apropiada debería garantizar que:

a) Existan controles y procedimientos de gestión para autorizar la fijación de los costos;

b) Los costos se determinen de manera coherente y apropiada;

c) No se recuperen más o menos costos de lo debido;

⁵ Los servicios de tecnología de la información pretenden cobrar a los departamentos todos los servicios que éstos utilizan a fin de disponer de fondos para financiar inversiones en tecnología ahora y en el futuro. En la actualidad los fondos asignados por los departamentos al principio del bienio no bastan para lograr una continua mejora de los servicios sino que se basan en los costos pasados.

⁶ Para ello se utiliza un fondo controlado por separado. El fondo tiene actualmente superávit, pero su finalidad es sufragar futuros gastos de desarrollo. Sin embargo, los departamentos usuarios no siempre están satisfechos con la falta de transparencia en la tarifa que se les aplica. Esta es la única política de recuperación íntegra de los costos vigente en Nueva York.

⁷ El PNUD y el UNICEF financian algunos puestos de la Dependencia de Correo mediante una cuenta para aprovechar solicitudes de empleo no satisfechas.

d) El régimen de fijación de costos haga aumentar al máximo la utilización de los recursos;

e) Cuando proceda, la competencia con los proveedores externos sea leal, es decir, no esté sujeta a subvenciones cruzadas⁸.

28. En general, puede considerarse que, cuando exista un mercado competitivo para un determinado servicio interno, los directores de los programas deberían poder elegir un proveedor interno o externo y entonces debería aplicarse una política de recuperación íntegra de los costos. Cuando los departamentos usuarios no tienen esa elección y deben utilizar proveedores internos, los servicios deberían ser gratuitos o estar sujetos a políticas de recuperación de costos marginales. Con todo, debería mantenerse la opción de cambiar de política cuando factores locales lo justifiquen.

29. Las garantías de calidad y la medición del desempeño son componentes importantes del marco financiero para funciones que permiten cobrar cargos. En el caso de servicios o funciones que recuperan una parte significativa de sus costos a nivel interno, o que se autofinancian en su totalidad, sería posible garantizar además la calidad facultando a los directores de los programas para que adquiriesen el servicio de cualquier proveedor, de dentro o de fuera de la Organización. Esta práctica reforzaría también la responsabilidad de los departamentos que utilizan los servicios, ya que dispondrían de diversas opciones para cumplir con su obligación de conseguir los mejores servicios al precio más económico y gestionar de la mejor manera posible los escasos recursos de la Organización.

30. Asimismo, cabe preguntarse si las corrientes financieras resultantes de los cambios internos deben ser también compatibles con los mandatos. La recepción y la redistribución de fondos al margen del mecanismo de consignación presupuestaria podrían crear confusión en la asignación existente y provocar por motivos técnicos que se efectuaran gastos con alguna finalidad no prevista inicialmente (más allá de la competencia asignada) o que se excedieran los límites máximos de gastos previstos para determinados programas o servicios.

31. La utilización de sistemas más coherentes y uniformes de cobro de servicios probablemente permitirá generar mayores ingresos. Para afrontar un posible conflicto entre ingresos y consignaciones, quizás deban elaborarse mecanismos claros de control financiero para las entidades internas autorizadas a generar ingresos. Esos mecanismos financieros podrían tener las características siguientes:

- a) Directrices y políticas estrictas de aplicación de la recuperación de costos;
- b) Control de la plantilla y de los gastos de funcionamiento más generales mediante regímenes financieros distintos⁹ que varíen según el nivel de recuperación de costos:
 - i) Brutos: los ingresos no pueden utilizarse para sufragar gastos;
 - ii) Netos: se prevén créditos para sufragar los gastos correspondientes a los costos estimados menos los ingresos previstos obtenidos;

⁸ Las subvenciones cruzadas harían aumentar el costo de los servicios para los Estados Miembros y restringirían de manera injusta la posibilidad de que los departamentos se valieran de proveedores externos que podrían ofrecerles servicios mejores y más económicos.

⁹ Los regímenes financieros netos y sin financiación requerirían la creación de una reserva operacional (véase el documento A/57/348).

- iii) Sin financiación: los ingresos se utilizan para sufragar gastos, de manera que la función se autofinancia;
- c) La información necesaria para la gestión se ajusta a los niveles de financiación;
- d) Se dan incentivos a los administradores y al personal para que utilicen los recursos con eficacia;
- e) El desempeño se mide y supervisa mediante la creación de marcos estratégicos de control que fijan objetivos, miden productos y exigen responsabilidades a la administración por la ejecución.

32. Según este modelo, el régimen de cobro apropiado se acordaría paralelamente a la introducción de regímenes de financiación apropiados y de mecanismos de asignación e información presupuestaria que garantizaran que los ingresos y los gastos obedecían a las intenciones de los Estados Miembros. Luego, con el tiempo, las políticas correspondientes serían aplicadas sistemáticamente por todas las oficinas de las Naciones Unidas¹⁰.

33. En la actualidad dentro de la Secretaría hay funciones que entrañan actividades generadoras de ingresos y pueden beneficiarse de un marco financiero apropiado. Cuando las funciones pudieran autofinanciarse, el marco financiero resultante facilitaría la posible valuación de opciones para una prestación alternativa de los servicios. Además, otros servicios podrían aproximarse cada vez más a la autofinanciación, en especial cuando hubiera posibilidades de una prestación alternativa de los servicios.

VII. Asignación de gastos generales

34. Las actividades básicas de la Secretaría de las Naciones Unidas son realizadas por los departamentos sustantivos, como el Departamento de Operaciones de Mantenimiento de la Paz, el Departamento de Asuntos Políticos y la Oficina de Coordinación de Asuntos Humanitarios. Estos departamentos sustantivos necesitan oficinas y toda una serie de servicios de apoyo (desde servicios de contabilidad, archivos y registros hasta actividades de capacitación, viajes y transporte) que comportan gastos generales.

35. Los consultores determinaron que una de las dificultades para la asignación de gastos generales era que no siempre se comprendía la incidencia de esos gastos. En la actualidad, los gastos generales se omiten en la mayoría de las determinaciones de costos en la Sede y por lo general no se tiene una idea exacta del monto real de esos gastos. Los consultores observaron además que la mayoría de las empresas externas han ido descubriendo con el tiempo que los gastos generales son casi iguales al costo de los sueldos del personal del cuadro orgánico (esta regla empírica se utiliza desde hace más de un siglo). Por consiguiente, en la Sede el costo del personal de apoyo y otros costos de los departamentos no sustantivos (incluidos los gastos en telecomunicaciones y los cargos de la División de Servicios de Tecnología de la Información) no pueden diferir mucho del costo del personal del cuadro orgánico de los departamentos sustantivos.

¹⁰ Salvo que factores excepcionales justificaran una modificación de la normativa en un determinado lugar; en tal caso, la nueva política debería exponerse claramente y aprobarse.

36. En el caso de las actividades extrapresupuestarias, el reembolso de los gastos de apoyo a los programas por servicios prestados constituye el mecanismo utilizado por las Naciones Unidas para la recuperación parcial de los costos de los usuarios externos. Los consultores estimaron que los porcentajes indicados parecían insuficientes para que con los volúmenes y valores habituales de los programas pudieran cubrirse los costos efectivos de, por ejemplo, la auditoría y la presentación de informes separados según un régimen de recuperación íntegra de los costos. En el supuesto de que las tarifas de los gastos de apoyo a los programas cubran tan sólo una parte marginal de los costos, entonces los gastos generales deben seguir sufragándose en otro lugar.

37. Cuando se aplican principios de contabilidad de costos, todos los gastos generales deben tenerse en cuenta al fijar los costos estándar y las tarifas correspondientes al registro del tiempo y otros sistemas de determinación de costos.

VIII. Normas Contables Internacionales para el Sector Público y contabilidad de costos

38. En el contexto de los cambios necesarios para observar las IPSAS, será preciso revisar sustancialmente la información facilitada por el sistema de gestión financiera para justificar decisiones administrativas. A este respecto, hay una diferencia clara e importante entre contabilidad financiera y contabilidad de gestión. En los estados financieros se consignan tan sólo los fondos y los gastos correspondientes al ejercicio económico en cuestión (uno o dos años civiles) y no se reflejan los costos de los proyectos y programas que se acumulan de un bienio a otro, ni se comparan los gastos con los indicadores no financieros. La contabilidad de gestión detecta y notifica el costo de un programa o proyecto en relación con el presupuesto y los indicadores cuantitativos de progreso desde el comienzo hasta el final. Esos datos pueden abarcar varios años. La actual base contable, o sea las Normas de Contabilidad del Sistema de las Naciones Unidas (UNSAS), facilita de muchas maneras parte de la información que necesita la administración mediante su contabilidad de las obligaciones.

39. En toda la Secretaría los administradores necesitan datos de la contabilidad de gestión para hacer su trabajo lo mejor posible, en especial para administrar proyectos y programas. Sobre todo los administradores de los departamentos sustantivos deberían recibir informes sobre el costo acumulativo de los proyectos y programas de los que son responsables de manera que pudieran comparar esos costos con el presupuesto y con los progresos realizados. Esta información les ayudaría a evaluar el desempeño del personal y les alertaría cuando los costos de los proyectos estuvieran a punto de superar los límites previstos. Entonces estarían en mejores condiciones de determinar si el problema se debía a la ineficiencia interna o si había otros factores que hacían aumentar el tiempo de ejecución y los costos, y de informar a los altos cargos de la administración de los remedios que se proponían adoptar.

40. Será necesario examinar a fondo los datos de la contabilidad de gestión en el contexto de la aplicación de las IPSAS y del nuevo sistema de planificación institucional de los recursos, a fin de satisfacer mejor las necesidades de los administradores. También puede examinarse la necesidad de disponer de información de la contabilidad de costos.

IX. Opciones existentes para los sistemas de información

41. Quizás sea posible concebir un sistema muy perfeccionado para la determinación del costo de los procesos que, además de ofrecer un sistema complejo de registro del tiempo (por ejemplo, mediante un dispositivo que permita medir el uso de las computadoras), calcule con detalle el costo de cada documento que se genera y tramita y de cada artículo que se maneja, cada procedimiento que se aplica y, por último, cada actividad y producto. Sin embargo, este sistema no está dentro de las posibilidades de la tecnología de la información disponible y la enorme inversión necesaria para su despliegue lo hace inviable.

42. Las opciones técnicas más viables para el registro del tiempo y la contabilidad de costos pueden dividirse en cuatro categorías principales:

- a) Un sistema interno;
- b) Un sistema comercial registrado ya disponible;
- c) Un sistema de planificación institucional de los recursos;
- d) Una combinación de dos o más de los sistemas precedentes.

43. Si bien en el momento de redactar su informe los consultores consideraron que un sistema interno era la solución más viable, el Secretario General estima ahora que esta opción no es factible habida cuenta de la decisión reciente de la Asamblea General de sustituir el IMIS por un nuevo sistema de planificación institucional de los recursos, a fin de aprovechar las ventajas de una integración de los sistemas. Si la Asamblea General decidiera que la Organización debía aplicar una contabilidad de costos, las necesidades operacionales del nuevo sistema de planificación institucional de los recursos podrían formularse de tal manera que incluyeran los elementos necesarios para el registro e información del tiempo de trabajo, la determinación de costos y la contabilidad de costos y de gestión. Si bien el sistema de planificación institucional de los recursos tendría la ventaja de estar plenamente integrado y de haber sido ya probado y ensayado, existe el riesgo de que fueran necesarios nuevos ajustes y adaptaciones. Además, resulta difícil estimar los costos adicionales de los programas informáticos para una planificación institucional de los recursos, dado que los componentes relativos al registro del tiempo, la determinación de su costo y la contabilidad de costos quedarían englobados en la instalación y aplicación de todo el sistema.

X. Conclusiones y recomendaciones

44. **El Secretario General recomienda que la aplicación de los principios de contabilidad de costos en toda la Secretaría siga examinándose en el contexto de la implantación del nuevo sistema de planificación institucional de los recursos. Es demasiado pronto para poder asignar una prioridad relativa a la contabilidad de costos dentro del conjunto de otras posibles mejoras derivadas de la aplicación de dicho sistema de planificación o para decir en qué fase del proceso de aplicación ocurrirían tales mejoras.**

45. **De cara al futuro, en caso de que la Asamblea General estime importante que la Organización aplique principios de contabilidad de costos, el Secretario General recomienda que esos principios se apliquen de entrada a todos los**

servicios de apoyo, tras examinar las bases apropiadas para determinar los costos de esos servicios y tras adoptar un enfoque uniforme para fijar dichos costos. La opción de hacer extensiva la contabilidad de costos, y en particular el registro del tiempo, a las actividades de mantenimiento de la paz y otros ámbitos programáticos, debería examinarse más adelante después de haber comprobado el éxito de los sistemas de contabilidad de costos para los servicios de apoyo dentro del nuevo sistema de planificación institucional de los recursos.

46. En conclusión, quizás la Asamblea General desee tomar nota del presente informe y:

a) Tomar nota de los cambios en las necesidades de información para la gestión que se derivarán de sustituir el IMIS por un nuevo sistema de planificación institucional de los recursos, y las UNSAS por las IPSAS;

b) Examinar las consecuencias de la aplicación de los principios de contabilidad de costos y decidir volver a ocuparse de esta cuestión al determinar la prioridad relativa de los beneficios que desean lograrse mediante la aplicación de un sistema de planificación institucional de los recursos, en particular el fortalecimiento de los mecanismos de gestión financiera en la Secretaría con respecto a los procedimientos internos de cobro y recuperación de los costos.
