

Septiembre de 2012

	منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة	联合国 粮食及农业组织	Food and Agriculture Organization of the United Nations	Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture	Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций	Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura
---	--------------------------------------	-------------	---	---	---	---

CONSEJO

145.^º período de sesiones

Roma, 3-7 de diciembre de 2012

Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS) (JIU/REP/2010/6)

1. Este informe de la Dependencia Común de Inspección (DCI) va acompañado de breves comentarios del Director General y de las observaciones conjuntas más amplias de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación (documento A/66/308/Add.1 de la Asamblea General de las Naciones Unidas).

Comentarios del Director General de la FAO

2. La FAO considera que las recomendaciones 1 y 2, que se aplican a los órganos legislativos de la Organización, se han llevado a la práctica en la medida en que: i) se proporcionan al Comité de Finanzas informes periódicos sobre el estado de aplicación de las IPSAS (que se ha incorporado al Programa sobre el Sistema mundial de gestión de recursos [SMGR]); y ii) la Conferencia ha aprobado un presupuesto para la ejecución.

3. La FAO considera que las 16 prácticas óptimas que se han de aplicar al ejecutar el proyecto sobre las IPSAS, de acuerdo con la recomendación 3, ya han sido aplicadas o se pondrán en práctica cuando lo exija el plan del Programa.

4. La FAO señala a la atención del Comité la práctica óptima número 3, a saber: “*En el caso de un cambio importante en el entorno del proyecto, reevaluar la estrategia inicial de adopción de las IPSAS y ajustarla de ser necesario*”. Así se hizo en mayo de 2012, cuando se informó al Comité de la decisión de modificar el plan de ejecución para abordar riesgos conocidos en relación con la capacidad de las oficinas descentralizadas para adaptarse a los cambios que supondrían los nuevos procedimientos y sistemas del SMGR y las iniciativas de cambio más amplias. Este plan de ejecución revisado incluía un nuevo plazo para la producción de los primeros estados financieros de la FAO conformes a las IPSAS, los correspondientes al ejercicio económico de 2014. En el documento FC 147/13, titulado “Informe sobre los progresos en relación con la puesta en marcha del Sistema mundial de gestión de recursos”, se proporciona información actualizada acerca de los progresos realizados en el Programa sobre el SMGR y se señala que los trabajos para la aplicación de sistemas y la preparación de estados financieros compatibles con las IPSAS siguen su curso y deberían completarse en los plazos fijados en el proyecto. Cabe señalar que en el resumen del informe de la DCI, que se publicó a mediados de 2010, se hace referencia al plazo anteriormente previsto para la preparación de las cuentas oficiales de conformidad con las IPSAS, es decir, 2012.

Para minimizar los efectos de los métodos de trabajo de la FAO en el medio ambiente y contribuir a la neutralidad respecto del clima, se ha publicado un número limitado de ejemplares de este documento. Se ruega a los delegados y observadores que lleven a las reuniones sus copias y que no soliciten otras. La mayoría de los documentos de reunión de la FAO está disponible en Internet, en el sitio www.fao.org



Asamblea General

Distr. general
17 de agosto de 2011
Español
Original: inglés

Sexagésimo sexto período de sesiones

Tema 140 del programa provisional*

Dependencia Común de Inspección

Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS)

Nota del Secretario General

El Secretario General tiene el honor de transmitir a los Miembros de la Asamblea General sus observaciones y las de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación sobre el informe de la Dependencia Común de Inspección titulado “Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)” (JIU/REP/2010/6).

* A/66/150.

Resumen

En el informe de la Dependencia Común de Inspección titulado “Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)” se examina la situación de la transición a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y se señalan las prácticas óptimas y los riesgos.

En el presente informe se exponen las opiniones de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas sobre las recomendaciones formuladas en el informe de la Dependencia Común de Inspección. Esas opiniones se han consolidado sobre la base de la información proporcionada por las organizaciones que son miembros de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación, que acogieron con beneplácito el análisis y las recomendaciones del informe. En general, los organismos aceptaron los puntos de referencia propuestos en el informe, aunque expresaron reservas sobre algunos de ellos.

1. En el informe de la Dependencia Común de Inspección titulado “Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)” (JIU/REP/2010/6) se examina la situación de la transición a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS) en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y se señalan las prácticas óptimas y los riesgos. También se propone un conjunto de puntos de referencia que deberían utilizar los organismos para la aplicación de las IPSAS.

2. Los miembros de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación acogieron con beneplácito el análisis incluido en el informe, así como las recomendaciones que figuran en él, y muchos organismos indicaron que habían adoptado o estaban en vías de adoptar muchos de los puntos de referencia propuestos.

3. Si bien observaron que las dos primeras recomendaciones iban dirigidas a los órganos legislativos, muchos miembros de la Junta de los jefes ejecutivos indicaron que ya presentaban informes periódicos a sus órganos legislativos en relación con la aplicación de las IPSAS, como se preveía en la recomendación 1.

4. Los organismos aceptaron los puntos de referencia propuestos por la Dependencia Común de Inspección, pero formularon observaciones sobre varios de ellos. En primer lugar, los miembros de la Junta de los jefes ejecutivos señalaron que la práctica óptima núm. 13 (“planificar y preparar estados financieros provisionales para que sean examinados por auditores externos con suficiente antelación respecto de la fecha final de ejecución para evitar sorpresas desagradables”) podía resultar difícil de aplicar para los organismos con una estructura muy descentralizada y múltiples sistemas financieros. La Secretaría de las Naciones Unidas, por ejemplo, está poniendo en marcha actualmente un nuevo sistema de planificación de los recursos institucionales, que integrará múltiples sistemas que ahora se encuentran en diferentes ubicaciones. Puesto que es posible que no en todas las ubicaciones se ponga en marcha simultáneamente el nuevo sistema de planificación de los recursos institucionales y dado el apretado calendario de introducción de ese sistema, la Organización puede tener dificultades para elaborar numerosos estados financieros provisionales.

5. Los organismos también expresaron su preocupación por la posibilidad de que la práctica óptima núm. 15 (“realizar pruebas constantes de los mecanismos de control interno durante la etapa preliminar de ejecución de un proyecto de IPSAS para garantizar la exactitud de los datos”) no representara plenamente la debida relación entre los responsables institucionales y los departamentos de auditoría interna en el ámbito de las pruebas de control interno. Algunos organismos consideraron que ese proceso podría corresponder más bien al mandato de la auditoría interna. Para respaldar esa opinión, la Secretaría de las Naciones Unidas citó el párrafo 5.15 de su Reglamento Financiero y Reglamentación Financiera Detallada, en que se establece que “los auditores internos examinarán y evaluarán la utilización de los recursos financieros, así como la eficacia, la suficiencia y la aplicación de los sistemas y procedimientos de fiscalización financiera interna y otros medios de fiscalización interna, e informarán al respecto”.

6. Por último, algunos organismos también observaron que les podía resultar difícil aplicar la práctica óptima núm. 16 (“garantizar que se lleve a cabo una validación y una verificación independientes y globales del sistema una vez ultimado”). Esos organismos señalaron que, puesto que los requisitos de las IPSAS

se habían incorporado en los procesos institucionales y los sistemas de planificación de los recursos institucionales, estarían sometidos a pruebas exhaustivas antes de su aplicación a fin de asegurar su validación y verificación. Por tanto, si se espera hasta que esté ultimado o el sistema, puede ser demasiado tarde para realizar cambios.

Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)

Preparado por

Gérard Biraud

Dependencia Común de Inspección



Naciones Unidas, Ginebra 2010

Resumen

Preparación de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas para las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS) JIU/REP/2010/6

El objetivo del presente informe es ofrecer una visión general de la transición a las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS) en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y de la situación en que se encuentra su aplicación, así como mostrar en qué medida ha puesto en marcha ese proceso cada organización, haciendo hincapié en la delimitación de las mejores prácticas y los posibles riesgos.

Después de 25 años de intentos de armonizar las prácticas de presentación de informes financieros en todas las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y de prever una mejor comparabilidad de sus estados financieros mediante la utilización de un conjunto concreto de normas contables de las Naciones Unidas, en 2006 la Asamblea General hizo suya la recomendación de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación y aprobó que las Naciones Unidas adoptasen las IPSAS. Otras organizaciones de las Naciones Unidas hicieron pronto lo propio, al reconocerse que las IPSAS resultaban especialmente apropiadas para las organizaciones intergubernamentales no lucrativas.

La adopción de las IPSAS se considera un elemento clave de la reforma del sistema de las Naciones Unidas y sigue recibiendo apoyo de los órganos rectores y del personal directivo superior. Desde 2006 las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas han realizado avances en su adaptación a los requisitos de las IPSAS. Con todo, cada vez son más conscientes de que esa labor resultará más ardua y compleja que la inicialmente prevista. De las 22 organizaciones examinadas, 1 (el Programa Mundial de Alimentos (PMA)) ya ha sido objeto de una opinión sin salvedades (es decir, favorable) de sus auditores externos acerca de sus estados financieros correspondientes a 2008 y 2009, cuya presentación se considera que se ajusta a las IPSAS (su experiencia y sus mejores prácticas se presentan en el anexo IV); 8 organizaciones (la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI), la Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (ONUDI), la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), la Organización Marítima Internacional (OMI), la Organización Meteorológica Mundial (OMM), la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), la Organización Panamericana de la Salud (OPS) y la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT)) han adoptado las IPSAS en el plazo inicialmente previsto, es decir para 2010, y sus auditores externos determinarán en 2011 si las están cumpliendo; 2 organizaciones (el Organismo Internacional de Energía Atómica (OIEA) y la Unión Postal Universal (UPU)) esperan aplicar las IPSAS en 2011; 9 organizaciones (el Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados (ACNUR), el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF), el Fondo de Población de las Naciones Unidas (UNFPA), la Oficina de las Naciones Unidas de Servicios para Proyectos (UNOPS), el Organismo de Obras Públicas y Socorro de las Naciones Unidas para los Refugiados de Palestina en el Cercano Oriente (OOPS), la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Organización Mundial de la Salud (OMS) y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD)) en 2012; y 2 organizaciones (las Naciones Unidas y la Organización Mundial del Turismo (OMT)) en 2014.

El examen muestra que la adopción de las IPSAS está comenzando a tener importantes repercusiones en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, ya que se extienden más allá de la contabilidad. La conversión a las IPSAS debe hacer posible una mejor gestión de los recursos, de los procesos institucionales y de la gestión basada en los resultados en todo el sistema de las Naciones Unidas. En función del grado de preparación inicial de las organizaciones para adoptar los requisitos de las IPSAS, la transición a éstas ha resultado una tarea fundamental para la mayoría de las organizaciones, ya que afectan a su contabilidad, a la presentación de informes financieros y a los sistemas conexos de tecnología de la información y deben dar lugar a un nuevo enfoque respecto de la planificación, la adopción de decisiones, la presupuestación y la presentación de informes financieros. Se prevé que la información sobre el activo, el pasivo, los ingresos y los gastos de conformidad con normas internacionales independientes mejorará considerablemente la calidad, la comparabilidad y la credibilidad de los estados financieros que el sistema Naciones Unidas presenta a los Estados Miembros, los donantes y el personal, lo que a su vez servirá para mejorar la rendición de cuentas, la transparencia y la gobernanza.

Muchas organizaciones subestimaron los esfuerzos coordinados y los recursos que se necesitarían y no llevaron a cabo una preparación inicial ni evaluaciones de los riesgos. Además, el examen mostró que el éxito de la transición a las IPSAS dependía del firme apoyo y la participación del personal directivo superior, la dedicación de los equipos de tareas intradepartamentales y la adopción de un enfoque de gestión de los proyectos.

Como apoyo a los proyectos de las IPSAS de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, ha resultado esencial poner en marcha un proyecto a nivel de todo el sistema bajo la autoridad del Comité de Alto Nivel sobre Gestión. El proyecto, coordinado por el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad, abarcaba la preparación de orientaciones en materia de contabilidad, material de capacitación e intercambio de experiencias entre los equipos de las IPSAS (tal como muestran el informe del Secretario General sobre la marcha de la adopción de las Normas y el sitio web sobre normas contables, etc.) y la participación en la labor de establecimiento de normas del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

Además de exponer los beneficios que se esperan de la aplicación de las IPSAS, en el presente informe se señalan y examinan varios riesgos que los jefes ejecutivos deberían tener en cuenta a fin de garantizar la debida transición a las IPSAS.

En el informe se recomienda que los jefes ejecutivos garanticen la aplicación del siguiente conjunto de 16 prácticas óptimas, además de las 2 recomendaciones que se formulan a sus respectivos órganos legislativos. El Inspector es consciente de que la mayoría de las prácticas recomendadas están siendo aplicadas o ya han sido aplicadas por muchas organizaciones.

Conjunto de las 16 prácticas óptimas para una transición sin trabas a las IPSAS

1. Establecer un comité directivo de proyectos o un órgano equivalente encargado de conseguir que el personal directivo superior comprenda los objetivos y la visión en que se sustenta la transición a las IPSAS. El comité debería tener un mandato plurianual e incluir a funcionarios especializados en el diseño previo, el diseño propiamente dicho y la aplicación de sistemas de planificación de los recursos institucionales.
2. Realizar un análisis a fondo de las disparidades entre los procesos institucionales existentes, los procedimientos, los informes financieros y las funciones que se han establecido según el marco de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas y los requisitos y repercusiones de cada una de las IPSAS.

3. En el caso de un cambio importante en el entorno del proyecto, reevaluar la estrategia inicial de adopción de las IPSAS y ajustarla de ser necesario.
4. Aplicar metodologías probadas en materia de planificación y ejecución de proyectos, lo que incluye objetivos estratégicos, productos, plazos, hitos y procedimientos de supervisión claramente definidos.
5. Establecer una estrategia para preparar saldos de apertura que se ajusten a las IPSAS para la fecha prevista de la aplicación (primer día del primer año de cumplimiento), así como el saldo del cierre para el día anterior, sobre la base de la norma de contabilidad previa (Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas), pero fácilmente traducible en términos de las IPSAS respecto del saldo de apertura del año previsto.
6. Con miras a garantizar la participación permanente de los órganos rectores en el proceso de cambio, informar periódicamente a los órganos rectores sobre los progresos realizados en la aplicación de las IPSAS y pedirles que adopten las decisiones pertinentes, particularmente en relación con las modificaciones que requiera el Reglamento Financiero y la asignación de recursos al proyecto.
7. Determinar y presupuestar los recursos humanos adicionales que se requieran en las esferas administrativa, presupuestaria y financiera para garantizar no sólo la eficacia en la transición a las IPSAS, sino también la capacidad adecuada para mantener en lo sucesivo el cumplimiento de las IPSAS.
8. Velar por que se disponga de recursos financieros para la capacitación, cuando sea viable, de expertos internos en contabilidad, actividades empresariales y gestión del cambio o para la contratación de expertos externos.
9. Analizar detalladamente los sistemas de información existentes (el legado) para comprobar la compatibilidad y la sinergia con los requisitos de las IPSAS y, como principal elemento del análisis inicial de las lagunas, apreciar los cambios que el sistema de planificación de los recursos institucionales ha de experimentar para servir de apoyo a las IPSAS.
10. Transmitir conocimientos sobre la transición a las IPSAS recurriendo a todos los medios disponibles de comunicación, capacitación y documentación. Ello puede lograrse mediante contactos personales, presentaciones y testimonios de personas relacionadas con casos que hayan tenido éxito fuera de la entidad, retiros, ejercicios prácticos y otro material de capacitación que compare las políticas contables existentes y nuevas.
11. Garantizar que el personal actual y futuro, en particular los gerentes y el personal de la cadena de producción y distribución, estén plenamente familiarizados con los nuevos procedimientos y requisitos mediante la utilización de documentación concreta (manuales) y actividades de formación.
12. Adoptar estrategias y prácticas de evaluación, gestión y mitigación de riesgos para la ejecución del proyecto de conformidad con los objetivos de éste.
13. Planificar y preparar estados financieros provisionales para que sean examinados por auditores externos con suficiente antelación respecto de la fecha final de ejecución para evitar sorpresas desagradables.
14. Establecer y mantener, tan pronto como sea posible, un diálogo bilateral entre la organización y sus auditores externos en relación sobre la transición a las IPSAS para contribuir a que los auditores externos e internos comprendan a fondo el nuevo sistema y sus efectos en los procedimientos de control, dado que la aplicación de las IPSAS exigiría la migración a la contabilidad basada en valores devengados.
15. Realizar pruebas constantes de los mecanismos de control interno durante la etapa

preliminar de ejecución de un proyecto de IPSAS para garantizar la exactitud de los datos.

16. Garantizar que se lleve a cabo una validación y una verificación independientes y globales del sistema una vez ultimado.

Teniendo en cuenta todas esas prácticas óptimas, las dos primeras recomendaciones que figuran a continuación están dirigidas concretamente a los órganos legislativos de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y la tercera a sus jefes ejecutivos: todas tienen por objeto mejorar la rendición de cuentas, la eficacia y la eficiencia de la transición de todas y cada una de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas a la aplicación de las IPSAS.

Recomendación 1

Los órganos legislativos deberían pedir a sus respectivos jefes ejecutivos que publiquen periódicamente informes sobre la situación de la aplicación de las IPSAS.

Recomendación 2

Los órganos legislativos deberían proporcionar el apoyo, el personal y los fondos necesarios para garantizar una transición adecuada y efectiva a las IPSAS.

Recomendación 3

Los jefes ejecutivos deberían velar por que el conjunto de las 16 prácticas óptimas señaladas en el presente informe de la Dependencia Común de Inspección se aplique cuando se ejecute el proyecto de las IPSAS.

Índice

<i>Capítulo</i>	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
Resumen.....		iii
Siglas.....		ix
I. Introducción.....	1–8	1
A. Origen.....	2–3	1
B. Objetivos	4–5	2
C. Metodología.....	6–8	2
II. Hacia las IPSAS.....	9–28	4
A. Por qué se necesitan normas internacionales de contabilidad para preparar informes financieros.....	9–13	4
B. El problema que enfrentan las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas	14	5
C. Una primera y fugaz solución: las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas.....	15–18	5
D. Una nueva solución a un antiguo problema: las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)	19–21	6
E. 2005–2007: Las decisiones políticas de adoptar las IPSAS	22–28	7
III. Efectos de las IPSAS en las organizaciones. Cuestiones clave.....	29–72	11
A. El cambio fundamental a la contabilidad basada en valores devengados.....	29–37	11
1. Novedad	29–30	11
2. Problemas.....	31–35	11
3. Ventajas.....	36–37	13
B. Otras cuestiones relacionadas con la aplicación de las IPSAS	38–51	14
1. Riesgo de descrédito	38–40	14
2. Posibles riesgos.....	41–43	15
3. Gestión del cambio.....	44	15
4. Las IPSAS resultan laboriosas y costosas	45–46	16
5. Aspectos culturales	47–48	17
6. Aspectos políticos	49–51	17
C. Algunas modificaciones contables con repercusiones más significativas	52–72	18
1. Presentación de los estados financieros	53	19
2. Tratamiento de los activos: propiedades, planta y equipo.....	54–59	19
3. Prestaciones de los empleados	60–64	21
4. La cuestión del presupuesto	65–69	22
5. Reconocimiento de ingresos	70	23
6. Contabilidad de los fondos.....	71	24
7. Tipos de cambio y periodicidad de los estados financieros.....	72	24

IV.	Ejecución de los proyectos relativos a las IPSAS en el sistema de las Naciones Unidas	73–163	26
A.	El proyecto para todo el sistema (Junta de los jefes ejecutivos).....	74–83	26
1.	Una labor interinstitucional.....	74–76	26
2.	Productos y servicios	77–83	27
B.	Los proyectos de las organizaciones: cuestiones estratégicas y diversidad....	84–155	28
1.	Gobernanza y gestión del cambio	84–94	28
2.	Análisis de las lagunas y los usuarios	95–96	31
3.	Una estrategia gradual y planificada	97–102	32
4.	Gestión del proyecto	103–108	34
5.	Planificación de los recursos institucionales	109–111	36
6.	Cumplimiento de las disposiciones del órgano rector y sus expectativas iniciales	112–113	37
7.	Recursos humanos.....	114–116	39
8.	Recursos financieros	117–118	40
9.	La planificación de los recursos institucionales y su interacción con la aplicación de las IPSAS	119–129	41
10.	Sensibilización y comunicación.....	130–133	45
11.	Capacitación.....	134–139	47
12.	Evaluación de los riesgos	140–143	49
13.	Supervisión	144–155	51
C.	Un indicador clave: la fecha prevista de aplicación por la organización.....	156–163	56
V.	Las IPSAS y la crisis financiera y económica.....	164–168	59
VI.	Conclusión	169–171	61

Anexos

I.	Lista de las IPSAS (Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Federación Internacional de Contadores, 2010)	63
II.	Importancia atribuida a cada una de las IPSAS por las organizaciones participantes (porcentajes).....	65
III.	Diagrama del proceso de transición a la aplicación de las IPSAS	66
IV.	Un caso de éxito: el proceso del PMA	67
V.	Sinopsis de las medidas que han de adoptar las organizaciones participantes respecto de las recomendaciones de la Dependencia Común de Inspección – JIU/REP/2010/6.....	78

Siglas

ACNUR	Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados
CAC	Comité Administrativo de Coordinación
CCAAP	Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto
CCCA (FP)	Comité Consultivo en Cuestiones Administrativas (Cuestiones Financieras y Presupuestarias)
CCCA	Comité Consultivo en Cuestiones Administrativas
FAO	Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación
FASB	Junta de Normas de Contabilidad Financiera
FIC	Federación Internacional de Contadores
FIDA	Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola
IAS	normas de contabilidad internacional
IASB	Junta Internacional de Normas de Contabilidad
IASC	Comisión Internacional de Normas de Contabilidad
IMIS	Sistema Integrado de Información de Gestión
IPSAS	Normas Contables Internacionales para el Sector Público
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OACI	Organización de Aviación Civil Internacional
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos
OIEA	Organismo Internacional de Energía Atómica
OIT	Organización Internacional del Trabajo
OMI	Organización Marítima Internacional
OMM	Organización Meteorológica Mundial
OMPI	Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
OMS	Organización Mundial de la Salud
OMT	Organización Mundial del Turismo
ONG	organización no gubernamental
ONUDI	Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial
OOPS	Organismo de Obras Públicas y Socorro de las Naciones Unidas para los Refugiados de Palestina en el Cercano Oriente
OPS	Organización Panamericana de la Salud
OSSI	Oficina de Servicios de Supervisión Interna
PMA	Programa Mundial de Alimentos
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo

TIC	tecnología de la información y las comunicaciones
UIT	Unión Internacional de Telecomunicaciones
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura
UNFPA	Fondo de Población de las Naciones Unidas
UNICEF	Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia
UNOPS	Oficina de las Naciones Unidas de Servicios para Proyectos
UPU	Unión Postal Universal
WINGS	Sistema Mundial y Red de Información del PMA

I. Introducción

1. Como parte de su programa de trabajo para 2008, la Dependencia Común de Inspección llevó a cabo un estudio titulado "Aplicación de las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS) en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas". El presente informe, que va dirigido a un amplio público, tiene por objeto abordar varias cuestiones complejas e interrelacionadas y ofrecer una visión general. Habida cuenta del volumen y del carácter sumamente técnico del proyecto de las IPSAS (el texto completo de las IPSAS abarca más de 1.000 páginas), constituyó una improba tarea sintetizar el estudio en un informe legible y lo más conciso posible. Así pues, los datos que se proporcionan en el presente informe aparecen en secciones relativamente cortas que resultan adecuadas, de ser necesario, para realizar un estudio a título individual. Se anima a los lectores a utilizar el índice como guía de las cuestiones que les susciten especial interés:

El capítulo II tiene particular interés para quienes deseen comprender la razón de ser de la reforma;

El capítulo III explica algunas diferencias concretas entre las IPSAS y las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas y cómo los requisitos y beneficios de las IPSAS repercutirán en las organizaciones;

El capítulo IV explica cómo ha abordado cada organización el mismo problema en diferentes ámbitos; cuáles fueron los componentes del éxito o del fracaso; cómo actuó el equipo de proyectos que apoyó a las organizaciones a nivel interinstitucional; y cuáles son las prácticas óptimas, ámbito en que tanto los jefes ejecutivos como los Estados Miembros han de desempeñar un importante papel;

El capítulo V ofrece una visión del marco general de las IPSAS; y

El anexo IV se centra en el primer y hasta el momento único caso de éxito respecto del cumplimiento de las IPSAS en el sistema de las Naciones Unidas.

A. Origen

2. Desde 1980 y en especial desde 2004, las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas han reconocido la necesidad de poner en marcha un proceso coordinado para lograr una transición ordenada hacia el cumplimiento de normas contables comunes e internacionalmente reconocidas. El examen de ese proceso común ofrece una oportunidad excepcional para que la Dependencia Común de Inspección desempeñe su mandato de hacer un uso óptimo de los recursos disponibles de las organizaciones, en particular mediante una mayor coordinación entre ellas¹. Este examen dio comienzo en 2008 y la mayor parte de la labor de investigación y de redacción se llevó a cabo en 2009.

3. Como era de esperar, los primeros en considerar que era urgente emprender esa reforma fueron los expertos en contabilidad internacional de todo el sistema las Naciones Unidas. El Inspector recuerda la dura valoración de la Federación Internacional de Contadores (FIC), que destacó que "pese a la importancia de contar con normas de calidad en materia de informes financieros y de contabilidad para mejorar la gobernanza, la rendición de cuentas y la transparencia, en la mayoría de los informes sobre la reforma de la gestión del sistema de las Naciones Unidas no se han vinculado los informes financieros ni

¹ Artículo 5 del Estatuto de la Dependencia Común de Inspección.

las normas contables con esos tres objetivos de la reforma² (con la excepción del proyecto de gobernanza del Programa Mundial de Alimentos (PMA)). En concreto, si las IPSAS se hubieran aplicado en los últimos decenios, no hubiera habido sorpresas desagradables en relación con la necesidad y el costo del Plan maestro de mejoras de infraestructura, las obligaciones relacionadas con el seguro médico después de la separación del servicio o los millones de activos no contabilizados, especialmente en misiones de mantenimiento de la paz.

B. Objetivos

4. Habida cuenta de que todas las decisiones de principio a los efectos de la adopción de las IPSAS ya se tomaron en 2006 y 2007, en el presente informe no se examinará si son o no apropiadas, sino que se intentará proponer medios y arbitrios para que se apliquen de la manera más eficiente posible. Por consiguiente, los objetivos del informe son:

- Comprender por qué y cómo las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas decidieron poner en marcha un proceso de tránsito hacia las IPSAS, junto con los principales beneficios, retos y dificultades que se plantean;
- Destacar las disposiciones de las IPSAS que entrañarían importantes modificaciones comunes en las prácticas contables y de gestión de todo el sistema de las Naciones Unidas; y
- Ofrecer una visión de cuestiones clave relacionadas con las IPSAS con objeto de ayudar a los órganos legislativos, los jefes ejecutivos y los administradores de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas a evaluar la situación de la aplicación de su proyecto sobre las IPSAS y, de ser necesario, reconsiderar su estrategia de adopción.

5. En el presente informe se intenta hacer que aumente la concienciación sobre las IPSAS entre los delegados y funcionarios de las diferentes secretarías, quienes, en su mayor parte, carecen de formación en contabilidad. El Inspector considera que es esencial que esta reforma contable, que es muy técnica, sea comprendida como cualquier otra reforma de la gestión de manera que tanto los Estados Miembros como los funcionarios puedan apreciar los beneficios que se esperan de la adopción de las IPSAS. Otro de los objetivos es ayudar a los encargados de adoptar decisiones a tener plenamente en cuenta los principales factores de éxito a los efectos de la consecución de su objetivo común de preparar lo antes posible un conjunto de estados financieros ajustado a las IPSAS, de conformidad con las decisiones adoptadas en 2004 y 2005 por los directores de contabilidad y finanzas de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y posteriormente por sus órganos legislativos en 2006 y 2007.

C. Metodología

6. El estudio abarca la aplicación de las IPSAS en todas las organizaciones participantes desde 2006 a mediados de 2010³. De conformidad con las normas y directrices

² Federación Internacional de Contadores, *Study 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, agosto de 2001.

³ Aunque la Organización Panamericana de la Salud (OPS) se considera a sí misma como la Oficina Regional de la Organización Mundial de la Salud (OMS) para América, no es una organización participante en la Dependencia Común de Inspección. No obstante, figura entre las 22 organizaciones participantes (incluso financieramente) en el proyecto interinstitucional y en el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad y fue examinada en los informes del Secretario General sobre la marcha de las IPSAS.

internas de la Dependencia Común de Inspección y sus procedimientos de trabajo internos, la metodología que se siguió en la preparación del presente informe consistió en un examen preliminar, cuestionarios, entrevistas y análisis pormenorizados. La Dependencia tuvo acceso a las respuestas a los cuestionarios semestrales distribuidos por el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación. Además, la Dependencia envió un cuestionario detallado a todas las organizaciones participantes. Sobre la base de las respuestas recibidas, el Inspector se entrevistó con funcionarios de las organizaciones participantes. Además, recabó las opiniones de la secretaría de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación y de las organizaciones que habían adoptado las IPSAS, entre las que figuraban la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Comisión Europea y el Banco Mundial. También se solicitaron las opiniones del Consejo de las IPSAS, la FIC, la Junta de Auditores de las Naciones Unidas y el Gobierno de Francia.

7. Para preparar el informe, se han solicitado observaciones sustantivas sobre el proyecto de informe a las organizaciones participantes, observaciones que se han tenido en cuenta. De conformidad con el artículo 11.2 del Estatuto de la Dependencia Común de Inspección, el presente informe recibió su forma definitiva tras la celebración de consultas entre los inspectores de modo que las recomendaciones y conclusiones fueran sometidas a la prueba del juicio colectivo de la Dependencia. Para facilitar la utilización del informe y la aplicación de sus recomendaciones y su seguimiento, el anexo V contiene un cuadro en el que se indica si el informe es presentado a las organizaciones a que concierne para que tomen medidas o para su información. En el cuadro se señalan las recomendaciones de interés para cada organización y se especifica si requieren una decisión de su órgano legislativo o rector o si su jefe ejecutivo puede llevarlas a la práctica. El Inspector desea manifestar su agradecimiento a quienes le prestaron ayuda en la preparación del informe y, en particular, a quienes participaron en las entrevistas y compartieron sus conocimientos y experiencia.

8. El informe se dedica a la memoria de Jean François des Robert, cuya conferencia en la Dependencia sirvió de inspiración al presente proyecto y quien, pese a ser un reconocido especialista en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las IPSAS en diferentes países de África, Asia y Europa Central, aceptó modestamente trabajar para este proyecto en calidad de oficial de investigaciones de la Dependencia Común de Inspección de enero de 2008 hasta los últimos días de su vida, en abril de ese año⁴. Deja un gran vacío como experto y como ser humano ejemplar. Posteriormente el presente proyecto se dejó en suspenso durante un año.

⁴ Sus publicaciones incluyen *Normes IFRS et PME* (2004) y *Les Normes IPSAS et le Secteur Public* (2008); esta última fue publicada póstumamente por Dunod, París. Estaba previsto publicar una traducción al inglés.

II. Hacia las IPSAS

A. Por qué se necesitan normas internacionales de contabilidad para preparar informes financieros

9. Hasta que decidieron migrar de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas a las IPSAS, la mayoría de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas tenían pocos contadores y apenas comprendían el papel sustantivo que los contadores podían desempeñar para mejorar la gestión financiera de los servicios públicos y conseguir un mejor uso de los recursos.

10. El objetivo de los **estados financieros** es proporcionar información básica estructurada sobre el desempeño de una entidad privada o pública y sobre su posición financiera (es decir, sobre su "salud" y su patrimonio) a los usuarios tanto internos como externos⁵.

11. Para que sean de utilidad, **los estados financieros han de ser comprendidos del mismo modo por todos los usuarios** y, por consiguiente, deben utilizar principios, políticas o normas contables comunes preparados por especialistas que sean autoridades en la materia e independientes: de ahí el concepto de normas contables. A causa del desarrollo del comercio internacional, las finanzas y los intercambios de inversiones, la necesidad de contar con mecanismos comunes para analizar el valor de las entidades comerciales entrañó el reconocimiento internacional de esas normas.

12. Esa necesidad, sentida inicialmente en el sector privado, ha sido abordada principalmente por contadores, quienes primero se reunieron a nivel nacional y posteriormente a nivel internacional para establecer y mantener órganos normativos como la Comisión Internacional de Normas de Contabilidad (IASC)⁶ y su sucesora, a saber, la Junta Internacional de Normas de Contabilidad (IASB)⁷, con sede en Londres e integrada por 15 miembros. Sus NIIF, dimanantes de las **Normas Internacionales de Contabilidad** (NIC), fueron declaradas obligatorias en 2005 por la Unión Europea para todas las sociedades admitidas a cotizar en bolsa y las NIIF, o sus equivalentes nacionales, están pasando gradualmente a ser obligatorias en otros países como los Estados Unidos, la India, Sudáfrica y Turquía.

13. "Según la filosofía subyacente en las normas internacionales de contabilidad, tales normas constituyen una serie de principios para juzgar las decisiones sobre la contabilización de determinadas transacciones. La aplicación y la auditoría de tales normas se basan en la hipótesis de que éstas serán aplicadas por personas que tienen profundos conocimientos de la teoría y la práctica contables y serán auditadas por personas con una formación similar."⁸

⁵ Además de preparar estados financieros de carácter general, una entidad puede preparar estados financieros para determinadas partes que piden que esos estados se adapten a sus necesidades concretas de información (por ejemplo, los órganos rectores, los órganos legislativos y otras partes que desempeñan una función de supervisión). Esos estados se conocen como "estados financieros para fines especiales".

⁶ Establecida en 1973.

⁷ Establecida en 1991 como órgano normativo independiente en materia de contabilidad y financiada con fondos privados.

⁸ Fédération des Experts Comptables Européens (FEE): *The adoption of accrual accounting and budgeting by Governments* (julio de 2003), denominada en lo sucesivo "FEE 2003".

B. El problema que enfrentan las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas

14. Las organizaciones del sistema Naciones Unidas tardaron 25 años en pasar de una situación en que la falta de un marco común para preparar informes contables y financieros impedía realizar comparaciones entre los estados financieros de las organizaciones con miras a la adopción gradual de las mismas normas de contabilidad internacionalmente reconocidas. Las principales etapas de esa evolución han sido las siguientes:

1980: Creación de un grupo de trabajo sobre la armonización de los estados financieros por el sector financiero y presupuestario del Comité Consultivo en Cuestiones Administrativas (Cuestiones Financieras y Presupuestarias) (CCCA (FP)) y su acuerdo de que las recomendaciones de la IASC deberían servir como directrices útiles.

1981: Aprobación por el Comité Administrativo de Coordinación (CAC) de varios principios de sentido común basados en principios de contabilidad generalmente aceptados y que tenían a su vez como fundamento normas, convenios y reglas que aplicaban los contadores al contabilizar las transacciones y preparar los estados financieros. En particular, los principios guardan relación con la continuidad ("empresa en marcha"), la uniformidad, la prudencia, la preponderancia de la sustancia sobre la forma, la divulgación de las políticas significativas de contabilidad que se hayan seguido, la materialidad, la sinceridad, la periodicidad y la regularidad. Ese mismo año el CCCA (FP) estableció la obligatoriedad de la divulgación de las políticas contables para las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas.

Decenio de 1980: Había dos escuelas de pensamiento opuestas en relación con la dificultad (CCCA (FP)) o la necesidad (Grupo de Auditores Externos) de establecer un órgano de normas de contabilidad que se aplicaran concretamente a las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas.

1991: El Grupo de Auditores Externos explicó claramente el problema que enfrentaban las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas: "Desde luego hay numerosas razones por las que las normas que se han preparado expresamente para satisfacer las necesidades de las empresas y de la contabilidad comercial no puedan, en líneas generales, aplicarse directamente en las situaciones totalmente distintas de las organizaciones de las Naciones Unidas [...] En líneas generales, las metas y los objetivos de las organizaciones de las Naciones Unidas, los requisitos correspondientes de presentación de datos, los intereses y las necesidades de las organizaciones que preparan los estados financieros y los de los diversos usuarios de las cuentas finales son en muchos aspectos apreciablemente distintos de los que son convenientes para los organismos comerciales"⁹. Ese mismo año se estableció una Comisión de Normas.

C. Una primera y fugaz solución: las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas

15. Finalmente, en respuesta a una solicitud de la Asamblea General al Grupo de Auditores Externos¹⁰ de fecha 21 de diciembre de 1990, el anexo del informe del Secretario General de 1993 sobre normas de contabilidad¹¹ pasó a ser la primera versión de las

⁹ A/46/341, párrs. 9 y 10.

¹⁰ En A/RES/45/235, párr. 5.

¹¹ A/48/530.

Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas. Aunque esas Normas han sido objeto de una serie de revisiones y seguían siendo aplicadas por la mayoría de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas en el momento del examen por la Dependencia Común de Inspección, sus objetivos han permanecido inalterados.

16. La utilización de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas constituyó un importante paso con miras a la adopción de un lenguaje y una terminología comunes por parte de los contadores de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, aunque sus objetivos únicamente se alcanzaron en parte.

17. Independientemente de las medidas que puedan adoptarse para revisar las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, persistirán tres importantes aspectos negativos, que serán el precio que hay que pagar por su flexibilidad y adaptabilidad a las diferentes necesidades de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas:

a) Las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas dejan un amplio margen para la interpretación, dado que en el propio texto que las establece se reconoce el principio de la libertad de que dispone la autoridad competente en asuntos financieros, lo que hace posible que las organizaciones no se sometan a una disciplina estricta¹²;

b) En consecuencia, realmente no están "en vigor" y no son "comunes" ni, por extensión, creíbles;

c) Desde el punto de vista de un auditor, pueden dar lugar a un conflicto de intereses, dado que han sido promulgadas por una autoridad que representa a las propias organizaciones cuyas cuentas han de ser auditadas de conformidad con sus propias normas.

18. Aunque el sistema de las Naciones Unidas llevó a cabo repetidas revisiones de sus propias normas con el fin de modernizar sus prácticas contables, las tendencias contables evolucionaban rápidamente en la sociedad civil, especialmente a finales de siglo, a raíz de varios escándalos (Enron, WorldCom, etc.) que dieron lugar a que la opinión pública fuera partidaria de reforzar las normas y políticas contables y su convergencia internacional. Así pues, cada vez estaba más claro que el único modo de garantizar la presentación de informes financieros y procesos de contabilidad coherentes y comparables en todo el sistema Naciones Unidas consistía en asegurarse de que todos los datos financieros que se divulgaran se ajustaran a un mismo conjunto de normas emitido por una autoridad independiente y externa, de composición internacional y adaptada a las necesidades de las entidades no lucrativas.

D. Una nueva solución a un antiguo problema: las Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS)

19. Afortunadamente, después del éxito de las NIIF y como complemento, en 1996 se puso en marcha una iniciativa para atender a esas necesidades. La FIC¹³ estableció en Toronto el Consejo del Sector Público, posteriormente denominado Consejo de las IPSAS, con miras a la preparación de IPSAS, sustentadas por un sistema independiente y transparente de garantías procesales¹⁴ similar al de la IASB¹⁵. El objetivo era establecer

¹² Por ejemplo, en el párrafo 4 se lee lo siguiente: "Si no se aplican esos supuestos fundamentales, ese hecho debe indicarse, junto con las razones correspondientes".

¹³ La FIC está integrada por 159 miembros y asociados en 124 países y jurisdicciones y representa a 2,5 millones de contadores.

¹⁴ Véase www.ifac.org, "Preface to International Public Sector Accounting Standards, 2008", párrs. 30 a 35.

normas contables de gran calidad para ser utilizadas en la preparación de los estados financieros generales de las entidades del sector público de todo el mundo. Las entidades del sector público abarcaban los gobiernos nacionales, los gobiernos regionales y locales y sus entidades integrantes. Las organizaciones intergubernamentales no estaban incluidas dentro del ámbito inicial de las normas. El Consejo de las IPSAS realiza sus actividades con muy poco personal como órgano normativo independiente bajo los auspicios de la FIC. Para alcanzar sus objetivos recurre a:

- Emitir IPSAS y otros pronunciamientos¹⁶;
- Promover la aceptación y la convergencia internacional de las normas contables; y
- Publicar otro tipo de material de orientación sobre la presentación de informes financieros en el sector público.

20. En esencia, en las IPSAS se establecen requisitos de reconocimiento, medición, presentación y divulgación relacionados con transacciones y actividades que han de sintetizarse en los estados financieros generales. En el texto completo de las IPSAS se utiliza en parte nueva terminología¹⁷ y se exponen ejemplos de la aplicación de las normas a transacciones concretas a fin de que se comprendan mejor sus requisitos. Como ayuda para establecer los cambios necesarios que requiere la adopción de las IPSAS a nivel de todo el sistema, el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad ha examinado interpretaciones de las normas y directrices. A finales de 2007, el equipo del proyecto para todo el sistema había creado una serie de políticas y directrices ajustadas a las IPSAS que fueron aceptadas por las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, ya que proporcionaban una plataforma estable para facilitar la armonización de la presentación de informes financieros conformes con las IPSAS en todo el sistema de las Naciones Unidas. En 2008 y 2009, se aceptaron, aprobaron o respaldaron nuevos documentos a nivel de todo el sistema. Sin embargo, la interpretación de las normas contables es objeto de constantes debates, incluso dentro de la misma organización, y evoluciona a lo largo de los años (a este respecto, el PMA, uno de los primeros organismos en adoptarlas, no podía beneficiarse de las orientaciones de otros).

21. Al igual que en el caso de las NIIF, **las IPSAS requieren una aplicación cabal**. No cabe afirmar que un estado financiero se ajusta a las IPSAS si no se ha cumplido **íntegramente algún** requisito de las IPSAS. No obstante, a fin de facilitar la aplicación progresiva de las IPSAS, el Comité de Alto Nivel sobre Gestión propuso, sobre la base de una recomendación del Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad (véase el párrafo 26 *infra*), que, hasta que culminara la transición, las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas se aplicaran de manera flexible y se adaptaran a las políticas y prácticas contables que ya estuvieran en consonancia con los requisitos de las IPSAS.

E. 2005-2007: Las decisiones políticas de adoptar las IPSAS

22. A fin de centrar la atención en la necesidad de reestructurar el sistema contable de las Naciones Unidas, en 2002 se estableció un **Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad**. Ese grupo interinstitucional, integrado por contadores de las organizaciones

¹⁵ Cabe destacar que esta iniciativa fue respaldada no sólo por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, sino también por las Naciones Unidas y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).

¹⁶ Véase en el anexo I el índice del Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

¹⁷ Por ejemplo, en la versión inglesa se sustituye la palabra "income" por "revenue" y la palabra "expenditures" por "expenses", que entrañan escasas diferencias de significado.

del sistema de las Naciones Unidas, fue constituido por el entonces Director de la División de Contaduría General de las Naciones Unidas (actualmente Contralor Adjunto), quien sigue presidiéndola, además de copresidir la Red de Finanzas y Presupuesto de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación¹⁸. El Comité de Alto Nivel sobre Gestión aprobó el establecimiento de un "proyecto" conjunto sobre normas contables internacionales, tal como había recomendado el Grupo de Trabajo. Una vez que se hubieron conocido quién era el jefe cualificado del equipo y cómo se procedería a la financiación conjunta, el proyecto brindó a las organizaciones la oportunidad de intercambiar ideas y experiencias mediante cuestionarios y comentarios sobre diferentes instrumentos (documentos de posición, proyectos de directriz, etc.) que fueron publicados con arreglo a un calendario estricto.

23. Las primeras preguntas básicas que el equipo del proyecto de la Junta de los jefes ejecutivos del sistema de las Naciones Unidas para la coordinación formuló a los miembros del Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad se referían a las **mejores normas contables para el sistema de las Naciones Unidas** y los criterios para evaluarlas. Se propusieron cuatro posibilidades:

- Buenas normas nacionales, tales como las promulgadas por Australia y Nueva Zelanda;
- NIIF;
- IPSAS; y
- Una jerarquía de principios contables generalmente aceptados, acompañados de una norma externa preferida y varias exenciones para situaciones propias de las Naciones Unidas.

24. En las 12 respuestas oficiales recibidas de las 28 organizaciones contactadas (algunas de las cuales eran de las organizaciones más grandes), se atribuía considerable importancia a los criterios de "carácter internacional, firmes garantías procesales y contabilidad totalmente en valores devengados" (véanse los párrafos 29 a 37). Es interesante señalar que las organizaciones estaban casi divididas por igual entre una escuela de pensamiento "práctica", partidaria de las NIIF —el conjunto de normas internacionales ampliamente utilizadas por grandes empresas privadas de muchos países y conocido por la mayoría de los contadores y sobre el que se disponía de amplia información y material de formación— y una escuela "lógica", partidaria de la nueva serie de IPSAS, que consideraba que se ajustaban especialmente a las necesidades concretas de las entidades del sector público. Al final no se decantó ninguna clara mayoría en favor de alguno de los dos enfoques (11 en favor de las IPSAS y 10 en favor de las NIIF).

25. En lo concerniente a la pregunta "¿Está de acuerdo con lo que se sugiere en el documento en el sentido de que la plena adopción de un conjunto externo de normas contables **tal vez no sea posible en el caso de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas a corto ni a mediano plazo?**", en junio de 2005 habían dicho sí 10 de las 12 entidades que respondieron. Por consiguiente, se desplegaron importantes esfuerzos a nivel de todo el sistema para difundir la opinión de que la transición a las normas internacionales podía llevarse a cabo a mediano plazo. Esos esfuerzos constituyeron un componente esencial de las actividades que realizó el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad, con el apoyo del Comité de Alto Nivel sobre Gestión, para impulsar la transición de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas a las IPSAS. Como es lógico, cada organización debería haber realizado un análisis a fondo de su grado

¹⁸ Los miembros del Grupo de Trabajo eligen a su Presidente con el refrendo de la Red de Finanzas y Presupuesto y el Comité de Alto Nivel sobre Gestión.

de preparación en 2005. Ello habría requerido una buena comprensión de los requisitos de las IPSAS por parte de todas las organizaciones, lo que en general no fue así. En lugar de ello, se llevó a cabo un estudio sobre la preparación a nivel de todo el sistema. Sobre la base de sus resultados y del éxito de las experiencias de la OCDE, la Comisión Europea y la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), se seleccionaron cinco años como marco (rígido) estándar para la transición. Además, se identificó a tres organizaciones que era probable que pudieran adoptar las normas internacionales ya en 2008, en tanto que se esperaba que las demás estuvieran en condiciones de cumplirlas en 2010. **Aunque en teoría se deberían haber cuestionado la viabilidad y la falta de flexibilidad de ese plazo, en el verano de 2005 las organizaciones se vieron presionadas a aceptarlo. Por otra parte, es preciso reconocer que, en esa etapa inicial, el establecimiento de un plazo difícil de cumplir suscitó la atención del personal directivo superior y los órganos rectores respecto de esa transición e impulsó la obtención de recursos para el proyecto y el compromiso de realizar esfuerzos en la gestión del cambio.**

26. Eso explica por qué únicamente cinco meses después, a saber, el 30 de noviembre de 2005, el Comité de Alto Nivel sobre Gestión aprobó por unanimidad las recomendaciones siguientes:

- a) Que las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas adoptaran las IPSAS;
- b) Que las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas formularan sus calendarios de ejecución y que todas las organizaciones adoptaran y empezaran a aplicar las IPSAS a más tardar en los períodos de presentación de informes que se iniciaran el 1º de enero de 2010, y el 1º de julio de 2010 por lo que respecta a las operaciones de mantenimiento de la paz de las Naciones Unidas;
- c) Que se siguiera brindando apoyo, coordinación y dirección a este cambio, que abarcaba a todo el sistema, por medio del Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad, bajo los auspicios de la Red de Finanzas y Presupuesto, al tiempo que se siguiera aportando recursos para los proyectos a fin de lograr una interpretación y aplicación coherentes de los requisitos de las IPSAS en todo el sistema;
- d) Que se añadiera la siguiente oración al final del párrafo 3 de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas: "En caso de que una organización se aparte de las prácticas establecidas a continuación para aplicar una o varias IPSAS, se asumirá que dicha organización cumple con las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas";
- e) Que se siguiera aportando financiación y apoyo de otra índole, de carácter interinstitucional, para asegurar una representación efectiva del sistema de las Naciones Unidas en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público¹⁹.

27. Habida cuenta de los informes pertinentes del Secretario General²⁰ y los intercambios de comunicaciones mantenidos con funcionarios de la Secretaría, la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto (CCAAP) hizo suya la recomendación con un grado de entusiasmo sumamente inusual en ese órgano. "La Comisión Consultiva considera evidente que la Organización debe sustituir las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas por las IPSAS."²¹ No obstante, paralelamente se pronunció de manera cautelosa y acertada contra un calendario carente de realismo y destacó que la aplicación debía sincronizarse con la introducción de un nuevo sistema de tecnología de la información.

¹⁹ CEB/2005/HLCM/R.24, párrs. 25 a) a e).

²⁰ A/60/846 y A/60/846/Add.3 e información complementaria transmitida a la CCAAP.

²¹ A/60/870, párr. 42.

28. El 7 de julio de 2006, la Asamblea General se ajustó a lo manifestado por la CCAAP en ambos casos y decidió aprobar la adopción de las IPSAS por las Naciones Unidas, aunque se abstuvo de imponer la fecha límite propuesta por el Secretario General. Además, de conformidad con la recomendación de la CCAAP, aprobó los recursos solicitados por el Secretario General para comenzar el proceso de aplicación²². **En menos de dos años, todas las organizaciones siguieron los pasos de las Naciones Unidas y comenzaron su transición a las IPSAS, lo que constituyó un logro notable.**

²² A/RES/60/283, secc. IV.

III. Efectos de las IPSAS en las organizaciones. Cuestiones clave

A. El cambio fundamental a la contabilidad basada en valores devengados

1. Novedad

29. En 2000, la CCAAP asistió a uno de los simposios anuales sobre devengos organizado por la OCDE para expertos financieros de sus Estados miembros con objeto de examinar el establecimiento de **una nueva base contable: el "devengo" como contrapuesto al "efectivo"**²³. Desde entonces se acepta como convención entre los profesionales que la contabilidad en valores devengados es el mejor método posible para atender las nuevas necesidades de la presentación de informes financieros y el método más adecuado para ofrecer una imagen completa de la situación financiera de una entidad, con información sobre su activo, su pasivo, sus ingresos y sus gastos reales en un año concreto. Actualmente todas las normas contables internacionales exigen que se aplique ese método de consignación de las transacciones.

30. Con arreglo a la contabilidad en valores devengados, **las transacciones y otras operaciones se reconocen cuando ocurren (y no únicamente cuando se recibe o se paga el efectivo o su equivalente)**. En consecuencia, las transacciones y operaciones se consignan en los registros contables y se reconocen en los estados financieros de los períodos con los que guardan relación. Si bien es muy frecuente que difieran las fechas de las transacciones y las fechas de los pagos, según el nuevo método cada una de esas operaciones se reconoce en su fecha real y ha de ser consignada en el estado financiero o el período financiero en cuestión. Así pues, el tratamiento contable será diferente. Los elementos reconocidos con arreglo a la contabilidad en valores devengados son el activo, el pasivo, los ingresos y los gastos (IPSAS 1).

2. Problemas

31. El uso de la contabilidad en valores devengados en la administración pública produce un efecto que va más allá de los asuntos financieros, ya que afecta a las prácticas del trabajo ordinario, desde la adopción de decisiones políticas a las operaciones cotidianas. Ciertamente la adopción de este método equivale como mínimo a **una revolución cultural**. Algunas organizaciones del sistema de las Naciones Unidas llevan largo tiempo utilizando la contabilidad en valores devengados para consignar ciertos ingresos o gastos y, por consiguiente, se encuentran en mejores condiciones para aplicar las IPSAS. Sin embargo, para otras organizaciones ese **cambio requiere ser asimilado no sólo por sus contadores, sino también por los delegados y administradores**, quienes necesitan consultar los estados financieros existentes o tienen que contribuir a generar otros nuevos.

32. El cambio puede resultar igual de intimidante que cuando un cantante o un director de televisión pasa de un estudio de grabación a un programa con público en directo. En la contabilidad tradicional en efectivo, las transacciones se consignan sobre la base de los pagos realizados; sin embargo, mediante la utilización del método del devengo se consignan cuando el ingreso es exigible y cuando se incurre en un gasto (en lugar de cuando se recibe o se paga el efectivo) y se consignan en los estados financieros de los períodos con los que guardan relación. Las fechas de las transacciones y de los pagos

²³ O "efectivo modificado", concepto utilizado en el sistema de las Naciones Unidas pero nunca explicado satisfactoriamente.

frecuentemente no coinciden y, por ello, su tratamiento contable es diferente con arreglo a cada método.

Ejemplo A
La contratación de servicios de un consultor

La firma del contrato no tendrá efectos contables. En cambio, la fecha de ejecución o de prestación del servicio contratado (y no la reserva de fondos presupuestarios) pasará a ser la única referencia. Ahora el acontecimiento clave es la recepción de la solicitud de pago (salvo que pueda fijarse una fecha única de ejecución, como para la adquisición de un bien) y de ella dependerá la asignación de las cargas al ejercicio. Esto supone, pues, que el cumplimiento de las condiciones de los pagos intermediarios se ha comprobado plenamente. Ya no se tratará de liquidar una reserva de fondos, sino de registrar cada operación cuando se haya efectuado²⁴.

Ejemplo B
Envío de mercancías

Cuando una entidad compra 900 carpas para su ulterior distribución entre los beneficiarios, según la contabilidad en efectivo la transacción reconocerá el gasto en el momento en que se haya efectuado el pago del envío al proveedor, siempre que haya tenido lugar realmente la entrega del envío (el pago suele seguir a la entrega de las mercancías). Con arreglo a la contabilidad en valores devengados, el recibo del envío se consignará primeramente en la cuenta del inventario (activo) como el incremento del valor del activo que representa la inclusión en el inventario de 900 carpas depositadas en el almacén de la entidad. Posteriormente, en el momento de la distribución a los beneficiarios, mediante la segunda transacción o las transacciones subsiguientes se consignará una reducción en el valor de inventario (activo) y un incremento en los gastos para representar el valor de las carpas distribuidas. Así pues, la distribución de 200 carpas a 200 beneficiarios dará lugar a una reducción del valor de inventario (activo) equivalente a 200 carpas, con lo que quedará un saldo de 700 carpas, pero se contabilizarán 200 como gastos.

33. De conformidad con las IPSAS, ya no es posible efectuar pequeños reajustes en los registros contables, dado que cualquier actividad que repercuta en la consignación del patrimonio de la entidad habrá de ser reconocida en el momento en que ocurra.

34. Según los **métodos tradicionales de contabilidad en efectivo**, los gastos y los ingresos no necesitan consignarse en el período con el que guardan relación; los gastos e ingresos, junto con los gastos de capital, se contabilizan en totales en el año en que se efectuó la compra o la enajenación de bienes de capital. Además, en la contabilidad en efectivo no se reconoce íntegramente el activo y el pasivo. Por el contrario, en la contabilidad en valores devengados se miden el desempeño y la situación financiera de una entidad al reconocerse las actividades económicas en el momento en que se producen las transacciones (en lugar de en el momento en que se efectúan los pagos). Por ello, los estados financieros preparados según el método del devengo deben proporcionar información sobre elementos tales como los recursos controlados por la entidad que presenta el informe, el costo de sus operaciones (el costo de proporcionar bienes y servicios), la corriente de efectivo y otra información financiera útil sobre su desempeño y su capacidad de recuperación financiera.

²⁴ 180 EX/33, Part I Rev.

35. Habida cuenta de que en muchas organizaciones la información presupuestaria (la supervisión de la ejecución del presupuesto aprobado) seguirá presentándose con arreglo a la contabilidad en efectivo, la transición a las IPSAS dará lugar a una marcada disociación entre la contabilidad y los datos financieros (párrs. 65 a 69).

3. Ventajas

36. Una vez que se han creado las condiciones apropiadas, la contabilidad en valores devengados ofrece numerosas ventajas, que en buena medida contrarrestan los inconvenientes iniciales:

- Los informes financieros preparados según la contabilidad en valores devengados permiten que los usuarios:
 - Evalúen la contabilidad en función de todos los recursos que la entidad informante controla y del despliegue de tales recursos;
 - Evalúen el desempeño, la situación financiera y las corrientes de efectivo de la entidad; y
 - Adopten decisiones relativas a proporcionar recursos a la entidad o realizar operaciones con ella²⁵.
- La contabilidad en valores devengados de las IPSAS dispone de cuentas más completas que las de la contabilidad en efectivo y, por definición, en ellas desaparece el margen para manipular los pagos y los recibos con el fin de alcanzar determinados objetivos en materia de presentación de informes y de control;
- La información disponible a partir de la contabilidad en valores devengados puede mejorar la gestión y la adopción de decisiones y servir para que las organizaciones utilicen de manera más eficiente los recursos (en la contabilidad en efectivo, el gasto de lo que se utiliza durante muchos años se consigna únicamente cuando el dinero se gasta y no se consigna ulteriormente si el activo se sigue utilizando, ha llegado al final de su vida útil o ha sido vendido)²⁶;
- La contabilidad en valores devengados brinda la oportunidad de establecer elementos para una eficaz contabilidad de costos y modificar el comportamiento organizativo mediante la utilización de incentivos y penalizaciones, incluidas comparaciones de los costos de los servicios proporcionados por los sectores privado y público; así como
- La oportunidad de establecer medidas para un desempeño eficaz que no se vean afectadas por las circunstancias variables de los plazos para los pagos de efectivo y los recibos y que incluyan información sobre el activo y el pasivo fijo y corriente;
- Los costos de los bienes de capital se distribuyen a lo largo de la vida útil;
- La contabilidad en valores devengados ofrece una visión más ajustada a la realidad de la situación financiera de una entidad.

37. En suma, la aplicación de las IPSAS entraña:

- a) Un mayor grado de control interno y de transparencia respecto de todo el activo y el pasivo;

²⁵ Comité del Sector Público de la FIC, *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* (2003), párr. 1.19, pág. 7.

²⁶ Comité del Sector Público de la FIC, *Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector* (2002).

- b) Una información más exhaustiva y homogénea acerca de los costos y los ingresos, con lo que se presta un mayor apoyo a la gobernanza, particularmente en el caso de la gestión basada en los resultados;
- c) Una integración del material no fungible en el sistema de contabilidad, con lo que los registros de ese material resultan más precisos y completos;
- d) Una mayor homogeneidad y comparabilidad de los estados financieros a lo largo del tiempo y entre las distintas organizaciones;
- e) La adopción de prácticas contables óptimas mediante la aplicación de normas internacionales de contabilidad creíbles e independientes.

B. Otras cuestiones relacionadas con la aplicación de las IPSAS

1. Riesgo de descrédito

38. Una cuestión fundamental es si los plazos para la aplicación establecidos por las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas se pueden cumplir de manera realista y si las organizaciones podrán recibir del auditor una opinión sin salvedades sobre su primera serie de estados financieros ajustados a las IPSAS.



Riesgo: El riesgo estriba en que, si sus estados financieros pretenden ajustarse a las IPSAS, pero sólo lo hacen en parte, el auditor externo emitirá una opinión con salvedades en relación con la información facilitada.

39. En **términos financieros**, se prevé que algunas de las modificaciones contables requeridas para aplicar las IPSAS reduzcan considerablemente el valor del patrimonio²⁷ (saldo de los fondos) de las organizaciones y que incluso den lugar a un **patrimonio negativo**, como es el caso de los escasos gobiernos, con excepción de Nueva Zelanda, que han optado por los estados financieros en valores devengados. Para los funcionarios de la Comisión Europea constituyó una sorprendente revelación descubrir que el primer estado financiero de la Comisión realizado íntegramente en valores devengados registraba un total de cargos devengados por valor de 64 millones de euros, en tanto que el total de los ingresos devengados se cifraba en 2,5 millones de euros y había 54 millones de euros adeudados por Estados miembros, en lugar de registrarse como anteriormente un valor positivo de 13,5 millones de euros. Esas variaciones obedecen al reconocimiento de las obligaciones íntegras por concepto de prestaciones de los empleados, particularmente el seguro médico después de la separación del servicio (párrs. 60 a 64). Se estimaba que, al 31 de diciembre de 2007, el pasivo de las Naciones Unidas por concepto de prestaciones del seguro médico después de la separación del servicio que abarcaban a todos los participantes se cifraba en 2.430 millones de dólares procedentes de todas las fuentes de financiación²⁸. Esas **obligaciones inesperadamente cuantiosas en los estados financieros no entrañan nuevos gastos**. Se trata sencillamente de información completa sobre obligaciones existentes que anteriormente no se habían reconocido, es decir, no se habían cuantificado nominalmente en los estados financieros.

40. Algunas organizaciones del sistema de las Naciones Unidas ya han dado a conocer en parte en sus estados financieros prestaciones de empleados abonables en el futuro (aunque generadas en períodos contables anteriores). Dado que no había requisitos de divulgación en las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, esas

²⁷ El patrimonio o el valor neto del activo es el valor neto del activo de una entidad después de la reducción de su pasivo. La mayoría de los Estados que han comenzado a utilizar las IPSAS tienen un patrimonio negativo y una de las pocas excepciones es Nueva Zelanda.

²⁸ A/64/7/Add.4.

obligaciones únicamente se recogieron en notas de los estados financieros. Aunque técnicamente puede parecer que es insolvente una organización que facilita información, la experiencia muestra que **el reconocimiento de esas obligaciones a raíz de la adopción de la contabilidad en valores devengados frecuentemente entraña un patrimonio negativo para los gobiernos y las organizaciones**. Por otra parte, tal como se señala en el informe de la FIC titulado *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, el reconocimiento de las obligaciones:

- Obliga (políticamente más que jurídicamente) a las entidades a reconocer y planificar el pago de las obligaciones reconocidas;
- Proporciona información sobre los efectos de las obligaciones existentes en los futuros recursos;
- Permite la atribución de responsabilidad por la gestión de las obligaciones; y
- Proporciona la información necesaria para que las entidades determinen si pueden mantener sus actividades.

2. Posibles riesgos

41. **La adopción de las IPSAS es un proceso complejo y exhaustivo de gestión del cambio.** Si bien ofrece numerosas ventajas a mediano y a largo plazo, también entraña costos a corto plazo y problemas que han de ser abordados con atención por los jefes ejecutivos de todas las organizaciones afectadas.

42. Para aprovechar el pleno potencial que ofrece la utilización de información basada en valores devengados los gerentes deben estar convencidos del valor de los **datos en valores devengados y deben poder adoptar medidas al respecto para mejorar los procesos de gestión**. La contabilidad en valores devengados no debe ser un fin en sí misma.

 **Riesgos:** Según la Federation des Experts-Comptables Européens (FEE), los principales riesgos que entrañan las IPSAS se refieren más a las percepciones que al contenido:

- Las IPSAS se están aplicando o se podrían aplicar sin que se comprendan realmente las cuestiones planteadas;
- No se está procediendo o podría no procederse a abordar debidamente las "lagunas" de las IPSAS;
- Las IPSAS se consideran estáticas, aunque en la práctica evolucionan constantemente²⁹.

43. La reforma de las IPSAS influirá en los procedimientos operativos, en las prácticas de presentación de informes y, por ende, en la gobernanza y en las relaciones con los Estados Miembros. Además de aportar información útil para mejorar la gestión y la adopción de decisiones, las IPSAS también expondrán al personal directivo a un mayor escrutinio público y, por consiguiente, harán que sea más responsable de la eficiencia y la eficacia de sus programas.

3. Gestión del cambio

44. Inevitablemente la adopción de las IPSAS supone un precio para cada organización. Como se destacó en una comunicación de 2002 de la Comisión Europea, "la experiencia de los Estados Miembros muestra que **la reforma de los sistemas de contabilidad pública**

²⁹ Ibíd., párr. 5.3.

representa una importante convulsión tanto desde el punto de vista de la adopción de nuevas prácticas como desde el punto de vista humano, por no hablar ya de los recursos financieros que se requieren"³⁰.

4. Las IPSAS resultan laboriosas y costosas

45. La adopción de métodos contables ajustados a las IPSAS **requiere un compromiso adicional de tiempo y esfuerzo** por parte del personal. Durante la etapa de transición, en función de la disponibilidad de sus recursos, las organizaciones ora tendrán que depender durante un período de tiempo prolongado del apoyo del personal existente, lo que se sumará a sus obligaciones cotidianas, ora tendrán que contratar a muchos nuevos funcionarios. A este respecto, la recomendación del auditor externo de la UNESCO se aplica a todos los proyectos de las IPSAS: "Cuando calculen el tiempo necesario para introducir los cambios requeridos por una norma IPSAS, las organizaciones deberían contar con un plazo suplementario para evitar el riesgo de subestimar el tiempo necesitado. Con frecuencia, el alcance de la labor que se requiere para la instalación del sistema no se apreciará plenamente hasta que se hayan iniciado estos trabajos"³¹. Una vez que se haya puesto en marcha el sistema, habrá nuevas esferas contables que precisarán atención permanente. Por ejemplo, además de proporcionar información esencial sobre los activos que se tengan en propiedad y sobre su vida útil restante, según la norma 17 de las IPSAS, relativa a propiedades, planta y equipo, los componentes de propiedades, planta y equipo habrán de ser objeto de control, reconocimiento, medición, depreciación y divulgación en notas de los estados financieros, a diferencia de la práctica de imputarlos inmediatamente a gastos, según se dispone en las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas. Ese **control permanente respecto de las propiedades, planta y equipo** exigirá que las organizaciones designen funcionarios y establezcan sistemas para garantizar un ciclo completo de contabilización de las propiedades, planta y equipo.

Las cuentas del inventario³² serán particularmente laboriosas y con gran densidad de mano de obra. El cumplimiento de la norma 12 de las IPSAS **requerirá que se proceda a la capitalización³³ y a la divulgación del inventario al valor que proceda.** El inventario se traspasará a gastos cuando el control sobre él se ceda a los beneficiarios finales (como las ONG o las poblaciones destinatarias). Esta nueva divulgación permitirá un mejor control sobre los inventarios, pero también requerirá esfuerzos adicionales para contabilizarlos (también físicamente), valorarlos y determinar cuándo gastarlos.

46. La preparación de saldos de apertura precisos para los inventarios fue un importante reto para el PMA. Los preparativos de la contabilización de los inventarios dieron comienzo más de un año antes de la fecha del saldo de apertura (1º de enero de 2008) y entrañaron la participación de unas 1.000 personas en 700 localidades dependientes del PMA.

Riesgos

- Falta de personal administrativo con los conocimientos técnicos necesarios, y mecanismos de gestión centrados en los activos fijos;

³⁰ COM 2002 755 final: "Modernization of the Accounting System of the European Communities", Bruselas, 17 de diciembre de 2002.

³¹ 180 EX/33 Part I Rev.

³² "Los inventarios son activos: a) en forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso de producción; b) en forma de materiales o suministros que se consumirán o distribuirán en la prestación de servicios; c) que se mantienen para su distribución en el curso ordinario de las operaciones; o d) en el proceso de producción con miras a su venta o distribución" (norma 12 de las IPSAS).

³³ Capitalizar es "*to record expenditure as an asset rather than as an expense*" ("consignar un gasto como activo y no como gasto") (www.reallifeaccounting.com/dictionary.asp).

- Registros financieros no actualizados en tiempo real;
- No realización de un análisis a fondo de cada activo, tal como requieren las IPSAS.

5. Aspectos culturales

47. La adopción de las IPSAS dará lugar a un **cambio cultural que repercutirá en los tratamientos contables y en el modo en que se efectúan algunas transacciones mercantiles**. Por ejemplo, una importante diferencia entre las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas y las IPSAS es el "principio de la entrega". Según las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, un gasto se reconoce en el momento en que se emite una orden de compra, que inicia la contabilización de una obligación por liquidar³⁴. Así pues, una obligación por liquidar se contabiliza antes de la recepción de los bienes o servicios. La práctica vigente (con arreglo a las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas) de considerarla un gasto significa que la intención se consigna como una obligación por liquidar. Por el contrario, en las IPSAS se permite el reconocimiento de gastos sólo cuando la entrega se ha producido realmente. Ese importante cambio hará innecesario informar sobre las obligaciones por liquidar en los estados financieros y entrañará una adecuación más precisa entre los gastos y el presupuesto autorizado en el ejercicio al que se refieran. No obstante, a efectos de la presentación de informes, las obligaciones por liquidar se seguirán registrando en los sistemas presupuestarios y de compra y una práctica que ha de seguirse consiste en informar sobre ellas en las notas de los estados financieros.

48. La adopción de las **IPSAS fomentará prácticas útiles como la contabilidad de costos y el intercambio de datos entre los departamentos o servicios que** hasta el momento han trabajado de manera aislada con el fin de proporcionar a los contadores información completa, precisa y fiable para preparar estados financieros con arreglo a las nuevas normas. Además, puede dar lugar a la preparación de un diagrama común de cuentas. Los recibos y las distribuciones de inventario habrán de consignarse oportunamente en el libro mayor a fin de divulgar con precisión los saldos de inventario.

6. Aspectos políticos

49. Políticamente el requisito más sensible figura en la norma 6 de las IPSAS (Estados financieros consolidados y separados)³⁵, en que se dispone que una entidad presentará estados financieros en que consolide todas las entidades que controla³⁶. La aplicación de esa disposición plantea algunas cuestiones clave para una organización como las Naciones Unidas, como las de si todos los fondos y programa de las Naciones Unidas deben considerarse subsidiarios de la Organización y si el concepto de **consolidación** debe aplicarse a iniciativas conjuntas y, de ser así, qué organización debe ser designada entidad

³⁴ Una obligación por liquidar es un tipo de transacción según las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, que reconoce una futura obligación respecto de los bienes o servicios ordenados (entregados o no). Las obligaciones por liquidar pueden o no pueden materializarse durante el ejercicio económico.

³⁵ La consolidación es el proceso de presentar los estados financieros de todas las entidades que forman parte de la entidad que informa como si se tratara de los estados financieros de una única entidad. Entraña sumar todas las partidas, renglón por renglón, y eliminar todas las transacciones o saldos entre miembros de las entidades que informan. Las entidades han de ajustarse a las políticas y clasificaciones estándar cuando proporcionen información financiera para la consolidación (norma 6 de las IPSAS).

³⁶ Controlar es la facultad de regular las políticas financieras y operativas de otra entidad de manera que se obtengan beneficios de sus entidades.

principal. Estas son importantes consideraciones jurídicas, financieras y políticas que han de abordarse y ser objeto de acuerdos, teóricamente en la etapa inicial de la preparación, tal como recomendó la Junta de Auditores³⁷. Sobre la base de la recomendación de la Comisión Consultiva³⁸, el Secretario General abordó esta cuestión en un informe, en el que confirmó la complejidad que entrañaba para las Naciones Unidas el cumplimiento de las IPSAS³⁹. El equipo del proyecto de aplicación de las IPSAS en las Naciones Unidas observó que en la norma 6 de las IPSAS no se establecía taxativamente el modo de identificar a la entidad "básica" informante, que podía consistir en un acuerdo administrativo sin identidad jurídica. Así pues, las Naciones Unidas y sus entidades conexas, incluidos los fondos y programas, no necesitarían realizar una consolidación formal, lo que haría posible la adopción de un enfoque pragmático en este terreno poco claro. El equipo del proyecto de aplicación de las IPSAS en las Naciones Unidas finalmente acordó no presentar datos consolidados.

50. Hay otras dos cuestiones políticamente sensibles que guardan relación con la consignación de los ingresos: **el modo de tratar los retrasos en el cobro de las contribuciones pendientes y la contabilización de las contribuciones voluntarias**. Por lo que respecta a las primeras, en tanto que, de conformidad con las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, una organización podía efectuar una provisión para esas demoras, en las IPSAS se requiere que todos los activos (incluidas las deudas por cobrar) se consignen con su valor razonable. Por consiguiente, en los casos en que sea improbable que se reciban las contribuciones, su valor tendrá que ser reajustado en consecuencia. Esto puede generar un debate político **acerca de si algunos Estados Miembros pueden estar excusados de pagar sus cuotas a causa de los retrasos en los pagos y si otros Estados Miembros tendrán que sufragar el déficit resultante**. El Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola (FIDA) tuvo que resolver un problema similar para ajustarse a las NIIF. El Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad publicó un documento sobre el asunto en diciembre de 2009. En junio de 2008 la Junta de Auditores sugirió que, habida cuenta de la adopción de las IPSAS, tal vez fuera necesario que las organizaciones hicieran una **provisión para deudas incobrables o deudores que pagarán con retraso**.

51. La transición al método de contabilidad íntegra en valores devengados significa que las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas tendrán que determinar rápidamente los criterios que habrán de aplicarse a los compromisos jurídicos que sustentan las contribuciones voluntarias. La aplicación de la norma 23 de las IPSAS significa que los términos de los compromisos habrán de ser estudiados detenidamente para conocer la fecha y la cuantía que se consignarán en los estados financieros. Los compromisos de los donantes pueden variar considerablemente en función del proyecto o del Estado de que se trate. Por ello, es importante definir el grado de formalización del compromiso: la situación del firmante y el tipo de documento (contrato, promesa, documento presupuestario, etc.).

C. Algunas modificaciones contables con repercusiones más significativas

52. En un estudio realizado por el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad (véase el anexo II), las personas que respondieron señalaron las normas que consideraban tenían repercusiones más significativas para sus organizaciones. Todas las organizaciones señalaron tres normas de las IPSAS: la norma 1, Presentación de estados financieros

³⁷ A/63/5 (vol.I), cap. II, párrs. 10 a) y 27.

³⁸ A/63/496, párr. 7.

³⁹ A/64/355, párrs. 12 y 45 a 47.

(sumamente indispensable); la norma 17, Propiedades, planta y equipo; y la norma 24, Presentación de información del presupuesto en los estados financieros. Se esperaban otros importantes efectos de resultas de la adopción de la norma 3, Superávit o déficit neto del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables; la norma 12, Inventarios; la norma 18, Información financiera por segmentos; la norma 19, Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; la norma 23, Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias); la norma 25, Prestaciones de los empleados; y la norma 31, Activos intangibles. A continuación figuran comentarios sobre las cuestiones de particular interés para las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas.

1. Presentación de los estados financieros

53. **Según la norma 1 de las IPSAS, Presentación de los estados financieros, "los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual"**⁴⁰, ya que su "utilidad [...] se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un período razonable de tiempo, tras la fecha de presentación del período sobre el que se informa. Una entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha"⁴¹. Este requisito será arduo de cumplir para todas las organizaciones y sus auditores externos, ya que casi todos los informes financieros se han presentado hasta la fecha cada dos años o más.

2. Tratamiento de los activos: propiedades, planta y equipo

54. Según los principios básicos de la norma 17 (revisada) de las IPSAS, los activos que se utilicen durante más de un ejercicio económico deben ser "capitalizados" en el balance. Esa norma permite a las entidades **reconocer inicialmente los artículos correspondientes a propiedades, planta y equipo a su costo histórico⁴² o su valor razonable⁴³**, que después se imputa a gastos a lo largo del período de utilización de cada activo. La utilización del valor razonable se justifica por la dificultad de fundamentar de forma fiable el costo de adquisición de artículos correspondientes a propiedades, planta y equipo que se encuentren en poder de una entidad durante un largo período de tiempo, su traspaso entre oficinas exteriores, etc. Cualquier método tendrá que estar respaldado por documentación justificante, lo que requerirá un importante esfuerzo, incluida la labor de identificar y clasificar todos los artículos correspondientes a propiedades, planta y equipo utilizando un método apropiado de valoración. Para la ulterior medición de las propiedades, planta y equipo, las IPSAS permiten elegir entre el modelo de costo y el modelo de revaluación. Los costos que han de capitalizarse han de distinguirse de los contabilizados como gastos; es un proceso difícil en el caso de una operación compleja como el Plan maestro de mejoras de infraestructura para la Sede de las Naciones Unidas en Nueva York. En relación con este caso, la Junta de Auditores recomendó que la División de Contaduría General considerase la posibilidad de capitalizar las obras de renovación realizadas en activos de las Naciones Unidas.

55. **El nivel mínimo para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo** fue objeto de un intenso debate entre las organizaciones de las Naciones Unidas: hubo quienes defendieron un nivel mínimo más elevado para reducir los costos administrativos de obtener y mantener datos, en tanto que otros eran partidarios de un nivel mínimo más bajo

⁴⁰ Norma 1 de las IPSAS, párr. 66.

⁴¹ Ibíd., párr. 69.

⁴² Costo histórico: valor de un activo basado en el costo real de compra.

⁴³ El valor razonable es la suma por la cual podría cambiarse un elemento del activo, o saldarse un elemento del pasivo, entre partes informadas y dispuestas, en condiciones de plena independencia (norma 9 de las IPSAS). Es aproximadamente el valor de mercado.

para lograr un mejor control respecto de las propiedades, planta y equipo. El nivel recomendado por el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad es de 5.000 dólares. Actualmente no hay ningún requisito para el reconocimiento del legado patrimonial⁴⁴.

56. La contabilidad en valores devengados exige que los artículos correspondientes a propiedades, planta y equipo se deprecien a lo largo de su vida útil. Periódicamente se imputa un **cargo por depreciación** a un artículo correspondiente a propiedades, planta y equipo para reducir su valor de manera gradual. El tratamiento contable de una depreciación con arreglo a las IPSAS permitirá que la administración tome decisiones informadas sobre asuntos tales como las obras de construcción y renovación, en ocasiones con años de anticipación. En la práctica, ello exigirá el establecimiento de un módulo de un sistema de **planificación de los recursos institucionales** que pueda realizar automáticamente cálculos y llevar a cabo los correspondientes apuntes en el sistema contable.

57. Aunque en el contexto de las Naciones Unidas frecuentemente es difícil determinar el carácter de **los bienes de los proyectos y los inventarios**⁴⁵, es importante que sean reconocidos en los estados financieros. Aunque las IPSAS contienen definiciones de "activo" y "control", la aplicación de tales definiciones resulta compleja y puede dar lugar a diferentes interpretaciones. Por ejemplo, el control sobre los activos que se transfieren de una entidad que financia a un socio encargado de la ejecución puede depender de la sutil redacción de los acuerdos de ejecución o de la utilización de los activos.

58. El Consejo de las IPSAS ha incluido **disposiciones transitorias respecto de la adopción inicial de ciertas normas** a fin de conceder más tiempo a quienes las adopten para que puedan ajustarse íntegramente a sus requisitos. Por ejemplo, en las disposiciones transitorias de la norma 17 de las IPSAS se establece una excepción al requisito de reconocer todas las propiedades, plantas y equipos en los estados financieros durante los cinco primeros años del cumplimiento previsto. Dado que la mayoría de las organizaciones cuenta con numerosos artículos correspondientes a propiedades, planta y equipo que está previsto que se deprecien totalmente al final del período de transición de cinco años, la invocación de las disposiciones transitorias las excluirán del requisito de tener que reconocer esos artículos en sus estados financieros. Por ejemplo, el PMA se amparó en tales disposiciones en 2008 en el sentido de reconocer únicamente los activos tangibles cuya vida útil excediera de cinco años a partir de su fecha inicial de adopción de las IPSAS.

59. Al incorporar los activos capitalizados integrados y los módulos de inventario en programas informáticos de contabilidad financiera, las organizaciones podrían mejorar sus controles de gestión existentes respecto de la ubicación y el estado de sus activos en todo el mundo. Además, tendrían la capacidad de divulgar los valores de los activos capitalizados de conformidad con las normas internacionales. La ventaja social de esa capitalización para las organizaciones del sector público y los ciudadanos por lo que respecta a sus costos ha sido cuestionada por algunos contadores por considerar, en particular, que "los gobiernos [y las organizaciones intergubernamentales] no existen con fines comerciales, sino para prestar servicios, fundamentalmente de carácter social y otros servicios respecto de los que el sector comercial no está dispuesto a arriesgarse por razones económicas"⁴⁶.

⁴⁴ El legado patrimonial está constituido por activos de importancia cultural, medioambiental, educativa e histórica (norma 17 de las IPSAS), como el Palacio de las Naciones en Ginebra o el edificio de la Comisión Económica para África en Addis Abeba.

⁴⁵ Véase la definición *supra*, nota 43.

⁴⁶ The Ben Chu, ex Contador General Adjunto de Malasia, "Accrual accounting in the Public Sector", *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) International Public Sector Bulletin*, N° 11, febrero de 2008.



Riesgo: En los primeros países en que se adoptó la contabilidad en valores devengados (1991-1992), como el Reino Unido y Nueva Zelanda, "ha suscitado especial preocupación la eficacia de las imputaciones de capital cuando las normas son aplicadas por administradores del máximo nivel en lugar de mediante la integración y la educación de los usuarios de tal información"⁴⁷.

3. Prestaciones de los empleados

60. El Comité de Alto Nivel sobre Gestión ha tomado nota de la magnitud de las repercusiones de la adopción de las IPSAS, sobre todo a los efectos del pleno reconocimiento de las obligaciones en materia de prestaciones de los empleados, como el **seguro médico después de la separación del servicio**, las vacaciones anuales y la prima de repatriación. Ciertamente el Comité de Alto Nivel sobre Gestión destacó que, **aunque las IPSAS únicamente exigirían el reconocimiento y el suministro de información sobre tales obligaciones, la cuestión de la financiación tendría que ser abordada con una atención simultánea e igualmente urgente**⁴⁸.

61. La cuestión fue planteada por primera vez por la CCAAP en 1997, es decir, mucho antes de que se previeran las decisiones sobre la adopción de las IPSAS. La Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), que fue su precursora, reconoció el seguro médico después de la separación del servicio en 2001. No obstante, con la puesta en marcha del proyecto de aplicación de las IPSAS, en los estados financieros habrán de reconocerse obligaciones plenas en materia de seguro médico después de la separación del servicio. Habida cuenta de su magnitud, y a pesar de que existe un serio margen de incertidumbre que afecta a las estimaciones que usan diferentes parámetros⁴⁹, **cada vez es más importante delimitar las fuentes presentes y futuras de financiación**. En los períodos de sesiones sexagésimo y sexagésimo primero de la Asamblea General⁵⁰, el Secretario General recomendó que las Naciones Unidas **reconocieran íntegramente** en sus estados financieros **las obligaciones correspondientes al seguro médico después de la separación del servicio** y que pusieran en marcha una estrategia de financiación encaminada a su plena financiación en el plazo de 30 años. Aunque la Asamblea General aplazó la adopción de una decisión sobre el tema, varias organizaciones, como la FAO, el PNUD, el UNICEF, el PMA, la OMS y la OMM, ya habían decidido adoptar medidas para garantizar —aunque nunca de manera plena— los fondos necesarios para hacer frente a tales obligaciones⁵¹. Otras organizaciones mantuvieron una posición indecisa acerca de cuáles eran los medios más adecuados de financiación y destacaron la necesidad de una mayor armonización de los mecanismos de financiación y de un claro compromiso de los Estados Miembros, ya que eran ellos los que en definitiva tenían que determinar las modalidades de financiación de tales costos. A este respecto, se aconseja a los Estados Miembros que sean consecuentes al adoptar decisiones en todas las organizaciones de las que son miembros, sobre todo para arbitrar una solución común a nivel de todo el sistema. Por el momento, **cada organización tendrá que examinar las dos siguientes opciones** cuando evalúe los efectos a largo plazo de esa obligación, junto con sus riesgos inherentes:

- En los casos en que se haya convenido una estrategia de financiación, el cumplimiento de los requisitos de las IPSAS debería garantizar la gestión de los recursos en un fondo que contenga contribuciones de los Estados Miembros a lo

⁴⁷ H. Mellet, Cardiff Business School (BS) y Neil Marriot, Winchester BS, "Resource accounting in the Public Sector: Problems of implementation", ibid.

⁴⁸ CEB/2005/HLCM/R.24.

⁴⁹ Véase el documento A/65/5 (vol. I), párrs. 164 a 180.

⁵⁰ A/60/450 y A/61/730.

⁵¹ A/60/450, anexo I.

largo del tiempo y que genere ingresos por concepto de inversión, lo que facilitaría los futuros pagos a los ex empleados; y

- Cuando no se haya convenido una estrategia de financiación, esa obligación puede verse afectada por el estado de la economía y la gestión de los fondos públicos no sólo por el Estado Miembro afectado, sino también por todos los Estados Miembros de la organización de que se trate, todos los cuales tendrían que pagar en el futuro cuantiosas sumas con destino al presupuesto de la organización para sufragar las obligaciones contraídas realmente con los ex empleados.

62. En los casos en que existe una estrategia de financiación convenida, las IPSAS destacarán la responsabilidad de los Estados Miembros mediante la divulgación de su volumen de obligaciones en comparación con los activos acumulados en el fondo. Si no existe esa estrategia, será menor la responsabilidad de los Estados Miembros. Hay incertidumbres en ambos casos, y la reciente crisis financiera pone de manifiesto que no hay ninguna opción carente de riesgo. **Una estrategia de financiación convenida podría ser una opción más segura si las inversiones estuvieran bien gestionadas**, como parece ser el caso en otro contexto con la Caja Común de Pensiones del Personal de las Naciones Unidas (CCPPNU).

63. Actualmente la mayoría de las obligaciones respecto de los empleados se liquidan "sobre la marcha", atendiendo los pagos carentes de financiación con cargo a los recursos disponibles en el período en el cual se efectúan dichos pagos. Esto significa, por lo general, que algunos gastos correspondientes a obligaciones no previamente contabilizadas ni consideradas contraídas se imputan a períodos contables posteriores⁵². La reciente crisis financiera puso de manifiesto la necesidad de una planificación a largo plazo.

64. La financiación de las obligaciones por concepto de seguro médico después de la separación del servicio resulta cada vez más compleja debido a que muchos fondos fiduciarios son a corto plazo. Una vez clausurados, no pueden proporcionar recursos para prestaciones después de la separación del servicio con destino a ex empleados que, por ejemplo, hayan pasado a trabajar en otra organización. Eso significa que las futuras obligaciones tendrán que ser sufragadas en su totalidad por la organización receptora.

4. La cuestión del presupuesto

65. La norma 24 de las IPSAS (Presentación de información del presupuesto en los estados financieros) **dispone la presentación obligatoria de las sumas del presupuesto, que han de cotejarse con los datos contables**. Al realizarse la transición desde las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas ("sistema de contabilidad de caja modificada") a la contabilidad en valores devengados se puede recurrir a dos opciones:

1) Aplicar plenamente el principio de la contabilidad en valores devengados al presupuesto y a las cuentas generales (en cuyo caso el balance presupuestario se ajustará a la diferencia entre las prestaciones presupuestadas y las obligaciones establecidas durante el ejercicio económico, independientemente de la suma que se haya desembolsado o recaudado).

2) Aplicar el principio de los valores devengados únicamente a las cuentas generales, al tiempo que la ejecución del presupuesto sigue estando sometida al principio del efectivo (en cuyo caso existe un sistema "**dual**", sobre el cual ha de procederse a una conciliación cada año, publicada en notas de los estados financieros y ratificada por el auditor). Uno de los principales retos que plantea la adopción de las IPSAS es **adecuar la información de los estados financieros a los presupuestos**, práctica que puede servir para

⁵² WFP/EB.A/2007/6-A/1.

evaluar mejor el desempeño de la organización que informa. Eso exigirá una conciliación expresa anual (o trimestral) entre el presupuesto y los estados financieros. Por ejemplo, el Organismo Internacional de Energía Atómica (OIEA) fue invitado por su auditor externo a vincular más las cuentas y el presupuesto⁵³. Se plantea el reto de cómo alentar a los directores de los programas a analizar los datos correspondientes a valores devengados y hacer un buen uso de sus conclusiones.

66. En 2006 únicamente dos de los ocho países europeos que habían adoptado oficialmente la contabilidad en valores devengados asumieron ese doble reto: el Reino Unido (que había tardado 13 años en llevar a cabo la transición) y Suiza.

67. Por el momento **la mayoría de las organizaciones intergubernamentales que ya han pasado a aplicar la contabilidad en valores devengados** (incluida la Comisión Europea) **consideran difícil implantar la presupuestación en valores devengados, por lo menos a corto plazo**. Mantendrán la presentación del presupuesto en efectivo por considerar que la presupuestación en valores devengados no será fácilmente aceptada por sus Estados miembros. No obstante, las presentaciones del presupuesto en efectivo han de realizarse sobre la base de un ejercicio económico anual, en tanto que la mayoría de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas tienen presupuestos bienales o incluso plurianuales. Otro argumento utilizado en favor de esa posibilidad es el hecho de que la etapa de aplicación de las IPSAS exige considerables recursos financieros y humanos, lo que afecta su capacidad para emprender otros proyectos en gran escala. Además, la presupuestación basada en valores devengados es más adecuada para un entorno estable como el de la Secretaría de las Naciones Unidas, pero resulta menos adecuada en situaciones rápidamente cambiantes, como las operaciones de mantenimiento de la paz.

68. **Aunque la presupuestación basada en valores devengados no es un requisito de las IPSAS**, la propugnan varias autoridades contables, incluida la Fédération des Experts-Comptables Européens, que manifestó en 2006 que "Es importante destacar que **las ventajas de la contabilidad en valores devengados únicamente pueden materializarse y afianzarse si los presupuestos también se preparan en valores devengados**. Sin los presupuestos en valores devengados, los administradores financieros no estarán dispuestos a gestionar sus indicadores clave en valores devengados y, por consiguiente, es menos probable que realicen una función financiera íntegramente en valores devengados. También es menos probable que aprovechen todas las posibilidades de la información financiera en valores devengados como un instrumento de gestión financiera durante el ejercicio"⁵⁴.

69. La actualización de los sistemas de planificación de los recursos institucionales para hacer posible una contabilización simultánea de cada gasto en los libros de contabilidad "en valores devengados" y "en efectivo", como ya lo han realizado algunos proveedores, facilitará la comparación entre las cuentas reales e iniciales. La preparación de cuadros comparativos requerirá un esfuerzo conjunto por parte del personal encargado de las cuentas y del presupuesto, que hasta el momento ha trabajado aparte y carece de experiencia en este nuevo ámbito.

5. Reconocimiento de ingresos

70. El reconocimiento de ingresos es otra esfera que tiene exigencias técnicas. En la norma 23 de las IPSAS, **Ingresos de transacciones sin contraprestación**⁵⁵ (lo contrario de los ingresos por ventas o arrendamientos) se determina cuándo deben reconocerse los

⁵³ OIEA, Cuentas del Organismo para 2007, GC(52)/11, párr. 100.

⁵⁴ Fédération des Experts Comptables Européens, "Accrual Accounting for more effective public policy" (febrero de 2006).

⁵⁵ Cuando una entidad recibe algo de determinado valor de otra entidad y no da directamente a cambio algo de un valor aproximado (por ejemplo, subvenciones, donaciones y contribuciones).

ingresos y cómo deben medirse. La dificultad para las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, a diferencia del sector privado, estriba sobre todo en el predominio (entre el 80 y el 90%) de esas transacciones sin contraprestación en el caso de tales organizaciones y el requisito de distinguir entre los diferentes tipos de esas transacciones de ingresos, que han de contabilizarse de diferentes maneras. En tanto que las cuotas estarán sujetas a un tratamiento similar en todas las organizaciones, **los diferentes tipos de acuerdos de financiación voluntaria y de promesas de contribuciones requieren un tratamiento específico de las cuentas**, que ha de determinarse únicamente después de un detenido examen y una interpretación de los acuerdos de financiación⁵⁶. Los millares de fondos fiduciarios constituidos mediante acuerdo en el sistema de las Naciones Unidas suscitan un problema real al respecto⁵⁷.

6. Contabilidad de los fondos

71. Los fondos representan un conjunto de recursos destinados a la realización de determinadas actividades o a la consecución de ciertos objetivos de conformidad con restricciones legislativas o normativas de otra índole impuestas a la utilización de tales recursos. La mayoría de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas informaron de que utilizaban la contabilidad de los fondos con arreglo a las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas. En consecuencia, en los estados financieros deben figurar desgloses e información de cada fondo, al tiempo que han de "consignarse por separado la naturaleza de cada fondo de capital y cuenta de reserva, la autoridad con arreglo a la cual se establecieron, los montos autorizados, las fuentes de financiación y el movimiento de los fondos constitutivos de cada uno de ellos"⁵⁸. "Cuando presenten datos en columnas, las organizaciones deben mostrar claramente qué fondos están a disposición de los Estados miembros de la organización que informa (por ejemplo, fondos del presupuesto ordinario o fondos del capital circulante, etc.) y qué fondos no lo están (por ejemplo, fondos recibidos de donantes para financiar proyectos)." ⁵⁹ No obstante, esas cuestiones no son abordadas en las IPSAS, que guardan silencio sobre la contabilidad de los fondos, otro indicio de que las necesidades de las organizaciones intergubernamentales no fueron tenidas en cuenta por los redactores de las IPSAS. El Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad recomendó un enfoque armonizado, pero en el momento del examen por la Dependencia Común de Inspección no se había encontrado una solución común a causa de los diferentes acuerdos concertados con donantes y las interpretaciones contrapuestas del concepto de "fondo fiduciario". Posteriormente cada organización habrá de examinar y acordar con sus auditores externos la cuestión de la aplicación.

7. Tipos de cambio y periodicidad de los estados financieros

72. Según la norma 4 de las IPSAS, Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, "una transacción en moneda extranjera deberá registrarse, en su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera, **la tasa de cambio de contado** existente entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción". Esa disposición de las IPSAS fue destacada por la Oficina Nacional de Auditoría, auditor externo del PMA, para poner de manifiesto que el

⁵⁶ Por ejemplo, un donante puede imponer una condición respecto del activo transferido, en el sentido de pedir que los recursos se utilicen en el plazo de dos años y que se reembolse la parte que no se utilice.

⁵⁷ Véase el informe 2010/7 de la Dependencia Común de Inspección, relativo a las políticas y los procedimientos para la administración de fondos fiduciarios en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas.

⁵⁸ Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, Rev. VIII (1º de enero de 2007), párr. 56.

⁵⁹ Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, Rev. VIII, párr. 9.

sistema existente de fijar el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas no era suficiente para cumplir con los requisitos de las IPSAS, dado que la "tasa de cambio de contado (*spot exchange rate*) es la tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata"⁶⁰. Según las normas, "puede utilizarse la media de los cambios mensuales o semanales para todas las transacciones que se han producido, en cada moneda extranjera, durante el período" siempre que los tipos de cambio no varíen considerablemente. No obstante, este problema fue resuelto por el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad en 2009. Se decidió que las organizaciones que desearan utilizar el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas (tipo de cambio oficial de las Naciones Unidas) en lugar del tipo de cambio de contado debían **demostrar que eso no generaba ninguna discrepancia sustancial**. Como complemento de esa decisión, se puso en marcha un procedimiento para reducir al mínimo las diferencias entre el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas y los tipos de cambio de contado, lo que incluía realizar ajustes a mitad del mes cuando se hubiese llegado a cierto límite. Además, se decidió que, sobre la base de los tipos de cambio de contado, se publicaría un tipo de cambio operacional revisado de las Naciones Unidas a finales de junio y de diciembre para garantizar que no hubiera diferencias de tipo de cambio en la fecha del balance.

⁶⁰ Norma 4 de las IPSAS.

IV. Ejecución de los proyectos relativos a las IPSAS en el sistema de las Naciones Unidas

73. Tras su adopción por todas las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, el proceso de transición hacia las IPSAS, adoptado en principio, dio lugar a una estrategia de dos niveles para facilitar la coexistencia y la interacción de los proyectos:

- A nivel de la organización, cada entidad se encarga de establecer su propio equipo para el proyecto y de destinar suficientes recursos humanos y financieros para asegurar el éxito de la aplicación de las IPSAS. En la estrategia inicial acordada se previeron dos fases: algunas de las organizaciones precursoras pondrían en práctica las IPSAS en 2008 (sólo una logró ese objetivo) mientras que otras organizaciones lo harían en 2010;
- A nivel del sistema de las Naciones Unidas, un equipo del proyecto para todo el sistema se encarga de la elaboración de políticas contables para promover y estimular una interpretación homogénea de los requisitos de las IPSAS en todo el sistema, y facilitar el examen de cuestiones comunes relativas a la aplicación cuando sea posible adoptar un enfoque para todo el sistema que aumente la eficiencia⁶¹.

A. El proyecto para todo el sistema (Junta de los jefes ejecutivos)

1. Una labor interinstitucional

74. Una vez que se optó por las IPSAS, era necesario traducir cada uno de los requisitos contenidos en esas normas en directrices y documentos de política que cada organización utilizaría para satisfacer necesidades concretas y relacionadas con sus proyectos. La cooperación interinstitucional era esencial. De hecho, como lo señaló un ex Auditor Externo de la ONUDI, "[e]s de suma importancia que la Organización participe en las diversas reuniones sobre las IPSAS y contribuya a su interpretación y aplicación coherente en todo el sistema"⁶².

75. Como parte de las actividades de financiación conjunta establecida en el Presupuesto de las Naciones Unidas, en 2005 se inició un primer proyecto conocido como el proyecto de normas de contabilidad, a fin de determinar la manera en que el sistema de las Naciones Unidas podía aplicar normas de contabilidad apropiadas⁶³. Este proyecto concluyó en noviembre de 2005 con la recomendación de que se adoptaran las IPSAS. El Comité de Alto Nivel sobre Gestión aprobó un nuevo proyecto para el período 2006-2009 con un presupuesto anual de 1.160.000 dólares de los Estados Unidos por año⁶⁴, para apoyar la aplicación de las IPSAS a nivel de todo el sistema y velar por una aplicación armonizada y por la obtención de economías de escala. El proyecto fue prorrogado hasta 2011, pero se redujo a 1,33 millones de dólares por bienio. El proyecto dispone de un jefe de equipo y dos profesionales. El equipo para todo el sistema con sede en Nueva York, que también se redujo considerablemente, rinde cuentas a un Comité Directivo, formado por dos organizaciones de cada uno de los principales centros del sistema de las Naciones Unidas (Nueva York, Ginebra, Viena y Roma) que se reúne cada 15 días y rinde cuentas al

⁶¹ A/62/806.

⁶² ONUDI, Informe del Auditor Externo sobre las cuentas de la Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial correspondientes al ejercicio económico comprendido entre el 1º de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2007, IDB.35/3, párr. 13.

⁶³ CEB/2005/HLCM/R.21.

⁶⁴ Véase el cuadro en A/64/355.

Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad, integrado por altos funcionarios de finanzas de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas y se encarga de establecer las prioridades de los proyectos, definir los productos y examinar los progresos realizados con respecto a las IPSAS. El equipo elaboró amplias políticas contables para asegurar la coherencia y la armonización, y facilitar el examen de cuestiones comunes relativas a la aplicación cuando sea posible adoptar un enfoque para todo el sistema que aumente la eficiencia y mejore la calidad de los informes financieros. El equipo ha establecido también un proceso de examen en el que participan cuatro grupos de debate regionales integrados por profesionales contables de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. Esos grupos de debate, establecidos en Nueva York, Ginebra, Viena y Roma, examinan los documentos sobre políticas y directrices contables preparados por el equipo y formulan recomendaciones y observaciones que el equipo analiza y luego presenta al Grupo de Trabajo para su examen y aprobación. En 2010 se establecieron grupos de trabajo interinstitucionales para intercambiar conocimientos y experiencias sobre importantes requisitos específicos de las IPSAS, como las prestaciones de los empleados, las entidades controladas, los servicios comunes, los inventarios y la donación de los derechos de utilización de locales en virtud de acuerdos conjuntos⁶⁵, al tiempo que el equipo para todo el sistema brindaba apoyo y orientación en materia de políticas. Por último, el equipo también se encarga de presentar las cuestiones contables de las Naciones Unidas al Consejo de Normas Contables Internacionales para el Sector Público, aunque su influencia se limita a la de un simple observador.

76. Si bien la mayoría de los contadores de las organizaciones entrevistados en 2009 manifestaron que **esta cooperación interinstitucional era de gran utilidad**, algunos expresaron preocupación por lo que consideraban un proceso de normalización excesiva aun en los casos en que no era seguro que hubiera una fórmula uniforme aplicable a todos. Se indicó además que el proceso de armonización había retrasado el logro de un consenso sobre las políticas esenciales relativas a las IPSAS, como el tratamiento de los ingresos, los gastos y los activos del proyecto. Teniendo en cuenta esas observaciones críticas, el Grupo de Trabajo decidió en mayo de 2010 permitir y gestionar la nueva diversidad de políticas contables entre las organizaciones, derivadas de los distintos marcos normativos, acuerdos institucionales, mandatos, procesos institucionales, etc. Se establecería un conjunto básico de políticas y prácticas cuando fuera necesario y se crearían a nivel de todo el sistema procesos para lograr una mayor vigilancia y armonización.

2. Productos y servicios

77. En 2006 el equipo elaboró una primera serie de políticas y directrices contables conformes con las IPSAS para que se examinaran en los cuatro grupos de debate regionales. Desde entonces, se ha encargado de elaborar notas informativas, documentos y directrices que detallan las propuestas para armonizar las políticas y directrices contables conformes con las IPSAS. En diciembre de 2009, los documentos y notas informativas del equipo así como las actas de las reuniones conexas sirvieron de base para preparar **59 documentos de políticas y directrices contables**, que fueron **examinados** por el Grupo de Trabajo y posteriormente aprobados por la Red de Finanzas y Presupuesto y el Comité de Alto Nivel sobre Gestión⁶⁶.

⁶⁵ Por ejemplo, el caso de Austria, que autorizó a algunas organizaciones del sistema de las Naciones Unidas a que utilizaran el Centro Internacional de Viena a título gratuito, excluidos los gastos de mantenimiento, o las disposiciones que figuran en los acuerdos sobre el estatuto de las fuerzas o el estatuto de las misiones, firmados por el Departamento de Operaciones de Mantenimiento de la Paz de las Naciones Unidas. En las IPSAS no estaban previstas esas situaciones.

⁶⁶ La lista figura en el anexo I de los informes sobre la marcha de la adopción de las normas A/62/806 y A/64/355.

78. El equipo también se encarga de mantener y actualizar constantemente las normas contables en el sitio web de la Junta de los jefes ejecutivos y de prestar servicios a las reuniones semestrales del Grupo de Trabajo. Además, se invitó al Equipo de la Dependencia Común de Inspección a participar en su reunión de mayo de 2009, celebrada en Roma, en la cual presentó una ponencia sobre los preparativos para el examen de la Dependencia Común de Inspección.

79. El equipo colabora con las organizaciones dando seguimiento a sus progresos en la aplicación de las IPSAS, para lo cual utiliza un cuestionario que les envía periódicamente. También se comunica con los auditores externos de las organizaciones para proporcionarles copias de sus documentos y directrices. Además, ha establecido un proceso formal de comunicación con el Grupo Técnico del Grupo de Auditores Externos para solicitarles su opinión sobre las políticas y directrices contables⁶⁷.

80. Una actividad importante del equipo fue la **creación de los cursos de capacitación sobre las IPSAS** para su utilización en todo el sistema. Tras una demora de varios años, ahora los 18 cursos se han ultimado. Se trata de 7 cursos por computadora y 11 cursos con instructor, ahora disponibles en Internet y CD-ROM. Si bien cada organización se encarga de elaborar su propio plan de capacitación relacionado con las IPSAS y de poner en marcha las actividades de capacitación según ese plan, en los cursos pueden participar personas de todas las organizaciones.

81. Los productos de capacitación abarcan aspectos generales de las IPSAS así como aspectos técnicamente especializados. Como se señala en el informe de la Junta de los jefes ejecutivos sobre las IPSAS, los comentarios recibidos en relación con los cursos han sido muy positivos. Se espera que los cursos se impartan durante varios años, en función de los planes de capacitación y el calendario de aplicación de cada organización.

82. **La futura labor** se centrará en: la resolución de cualquier problema que surja; la evaluación formal de los materiales de capacitación; el mantenimiento de los cursos (modificaciones según la evolución de las IPSAS); y en la traducción de los cursos al español y al francés. El Comité de Alto Nivel sobre Gestión aprobó recursos para el ejercicio 2010-2011 en relación con las actividades de administración y comunicación sobre la adopción de las IPSAS, el desarrollo de las políticas y directrices contables y la participación en el Consejo de Normas Contables Internacionales para el Sector Público, pero no se asignaron recursos para más actividades de capacitación sobre las IPSAS.

83. Pese al reducido tamaño del equipo (constituido por 1 jefe de equipo de la categoría P-5 y 3 funcionarios del cuadro orgánico en 2008, reducido a 1 jefe de equipo de la categoría P-5, 2 funcionarios del cuadro orgánico a tiempo completo y 1 funcionario de la categoría de servicios generales a tiempo parcial en 2010-2011), hay consenso general en el sentido de que el equipo contribuye de manera importante a facilitar la labor interinstitucional de la Junta de los jefes ejecutivos relativa a las IPSAS.

B. Los proyectos de las organizaciones: cuestiones estratégicas y diversidad

1. Gobernanza y gestión del cambio

84. Según la Federación Europea de Contadores⁶⁸ deben existir **varias condiciones esenciales en las entidades del sector público** para asegurar que la introducción de una contabilidad basada en valores devengados no sólo tenga éxito desde el punto de vista

⁶⁷ A/62/806.

⁶⁸ FEE, 2003, ibid.

técnico sino que también contribuya a mejorar la calidad de la gestión financiera y aumentar la independencia y la transparencia del proceso de presentación de informes financieros. Algunas de esas condiciones son las siguientes:

- Consultas y aceptación;
- Participación de profesionales contables y otras partes interesadas;
- Elaboración conjunta de normas de contabilidad;
- Apoyo de los auditores externos;
- Capacitación general del personal directivo;
- Un enfoque cultural adecuado;
- Un proceso sólido de auditoría;
- Un entorno exento de corrupción;
- Conocimiento del cronograma previsto;
- Capacidad en tecnología de la información;
- Voluntad de usar incentivos y sanciones;
- Enfoque basado en valores devengados.



Riesgos: La ausencia de algunas de estas condiciones entraña riesgos graves.

85. A juicio del Inspector, ahora resulta difícil determinar si esas condiciones existían en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas entre 2005 y 2007, cuando se estaban tomando decisiones individuales y colectivas con respecto a la adopción de las IPSAS en 2010.

86. El concepto de "aceptación" es de particular importancia en el caso de esta reforma e implica, en el contexto actual, la voluntad de los funcionarios públicos de aceptar que las reformas supondrán cambios en las funciones que desempeñan los encargados de la gestión financiera, y modificarán considerablemente su influencia y sus responsabilidades. La aceptación debe ir más allá de un grupo relativamente pequeño de tecnócratas. **El personal directivo debe estar convencido de que esa decisión, de aplicarse seriamente, redundará en beneficios claros y concretos para la organización**, lo que compensaría las dificultades y complejidades que surjan durante la transición. Dada la importancia fundamental del proyecto, el pleno compromiso del personal directivo superior y de los funcionarios encargados de las finanzas es esencial, especialmente porque una empresa de este tipo requiere cambios importantes en el comportamiento profesional y es probable que se oponga resistencia a ella.

87. La resistencia es inherente al **proceso de cambio**. Según John P. Kotter, uno de los principales expertos mundiales en liderazgo empresarial, siempre que una comunidad humana se ve obligada a ajustarse a condiciones cambiantes el proceso es doloroso⁶⁹. Basándose en su observación de los errores comunes que se cometan al liderar cambios, Kotter definió un interesante proceso de ocho etapas que puede resumirse en los términos siguientes:

- Establecer un sentido de urgencia;

⁶⁹ "Leading change: Why transformation efforts fail", John P. Kotter, *Harvard Business Review*, 1994.

- Formar una coalición que sirva de guía;
- Crear una visión y una estrategia;
- Comunicar la visión de cambio;
- Potenciar una acción de base amplia;
- Generar victorias de corto plazo;
- Consolidar las mejoras y propiciar más cambios;
- Basar los nuevos enfoques en la cultura.

88. Las primeras tres etapas se ajustan perfectamente al contexto de la transición a las IPSAS. **Para poner en marcha el cambio en una organización es necesario crear una fuerte coalición que sirva de guía.** La composición adecuada del grupo de personas, el nivel de confianza y la visión compartida son factores esenciales para el éxito del equipo y para romper la resistencia de las fuerzas partidarias del *statu quo*. Un líder fuerte no puede por sí sólo hacer que cambien las cosas. Además, el equipo debe tener mucha credibilidad dentro de la organización para que pueda ser eficaz.

89. **Es indispensable que todo el personal directivo superior comprenda la importancia, el alcance y los beneficios que cabe esperar de la transición a las IPSAS.**

Práctica óptima N° 1

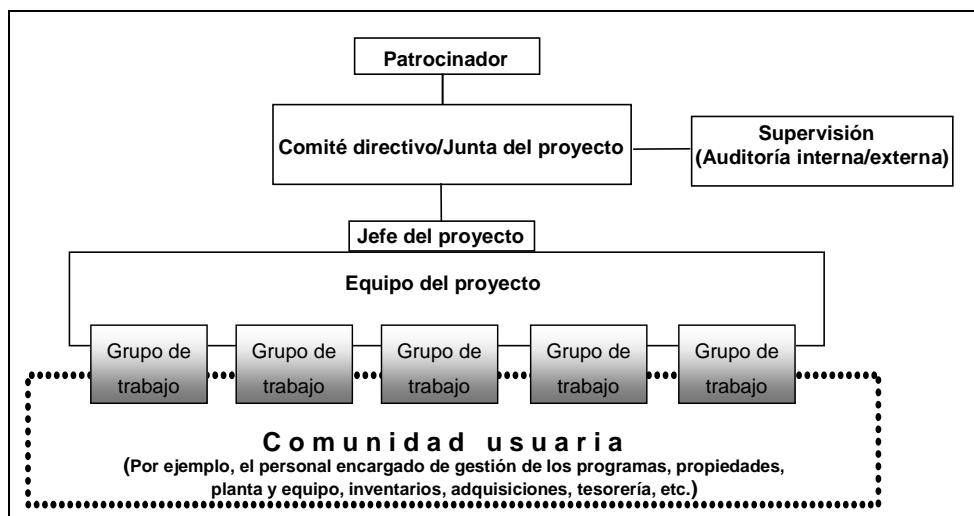
Para una aplicación satisfactoria de las IPSAS es necesario establecer un comité directivo o un órgano equivalente interdepartamental para el proyecto de las IPSAS encargado de conseguir que el personal directivo superior comprenda los objetivos y la visión en que se sustenta la transición a las IPSAS. Se debería encomendar a ese comité un mandato plurianual, e incluir al personal y a los consultores especializados en el diseño previo, el diseño propiamente dicho y la aplicación de los sistemas de planificación de los recursos institucionales.

90. La mayoría de las organizaciones han adoptado una estructura estándar de gobernanza del proyecto (véase el gráfico 1 *infra*) que abarca a un patrocinador, en la mayoría de los casos (que proporciona liderazgo estratégico y político); un comité directivo o una junta del proyecto (que se reúne por lo menos una vez al mes, brinda asesoramiento sobre cuestiones estratégicas y políticas y brinda apoyo al más alto nivel); un órgano interno o externo de supervisión (que proporciona información al comité directivo); un jefe del proyecto y un equipo del proyecto (encargados de poner en marcha los trabajos).

91. El **equipo del proyecto** por lo general cuenta con el apoyo de grupos de trabajo integrados por profesionales de las distintas esferas orgánicas pertinentes, que se encargan de aportar conocimientos técnicos basados en las actividades específicas que realiza su organización.

92. Una práctica óptima sería **crear un puesto, a tiempo completo, de jefe del proyecto**, que rinda cuentas directamente al personal directivo superior y cuente con las atribuciones necesarias que le permitan hacer frente a la resistencia que generará inevitablemente la imposición de una importante reforma de la cultura de presentación de informes y las prácticas de la organización. La estructura de gobernanza del proyecto de las IPSAS de las Naciones Unidas figura en un gráfico del informe de la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto (A/63/496).

Gráfico 1
Estructura común de gobernanza de un proyecto



93. Algunas organizaciones, como la OIT y la OMPI, no han establecido una estructura formal para la ejecución del proyecto. Los equipos encargados de la ejecución eran grupos informales que rendían cuentas al contralor o al director de finanzas. El Inspector duda que esas estructuras de apoyo sean eficientes y está de acuerdo con los expertos que consideran que una fuerte coalición al más alto nivel de cada organización debería servir de apoyo a los proyectos de esa magnitud, la cual debería dar a conocer su visión así como el carácter urgente del proyecto.

94. En muchas organizaciones el equipo del proyecto dispone de un importante componente de tecnología de la información, ya que los sistemas de la tecnología de la información deben mejorarse para apoyar la adopción de las IPSAS (véase el capítulo III, sección B 4). Sin embargo, muchas de ellas también han mantenido el proyecto de aplicación de las IPSAS separado de un elemento mucho más grande que es la planificación de los recursos institucionales. Las buenas prácticas consisten en colocar los dos proyectos distintos bajo la misma autoridad; por ejemplo, una junta común de proyectos, como lo hace el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF) o una dirección común (PMA). La UIT ejecuta un proyecto conjunto de racionalización de las IPSAS y planificación de los recursos institucionales. La OMS es la única organización que no ha iniciado un proyecto de ejecución separado, ya que las IPSAS forman parte de su proyecto de planificación de los recursos interinstitucionales, con lo cual se corre el riesgo de desatender algunos aspectos de la transición a las IPSAS.

2. Análisis de las lagunas y los usuarios

95. **Es esencial evaluar primero el alcance y la magnitud de la acción prevista.** La transición hacia la adopción de normas internacionales de contabilidad requiere una cantidad considerable de estudios y análisis de los procesos institucionales, junto con la formulación de políticas y directrices de procedimiento. En alguna etapa del proceso cada organización u organismo de ejecución deberá formular sus propias políticas, de acuerdo con sus propios objetivos y procesos institucionales. De acuerdo con un antiguo proverbio griego, "conócate a ti mismo", la planificación debería basarse en una visión clara de los objetivos que se ha fijado la entidad en cuestión y en un conocimiento a fondo de sus actividades, procesos y flujos contables. Una buena práctica consiste en definir desde el principio el contenido de la presentación de informes basados en las IPSAS, **integrando los informes operacionales y financieros e identificando los usuarios actuales y posibles de**

los futuros informes financieros. Los usuarios internos son el personal directivo superior, los servicios de autorizaciones y los auditores internos. Al mes de junio de 2010, el 81% de las organizaciones había examinado las normas y habían determinado el efecto de cada una de ellas. Las Naciones Unidas no figuraban entre ellas.

96. Entre los usuarios externos se incluye a los miembros de los órganos rectores, los gobiernos, los auditores externos, los analistas políticos y financieros, las agencias de calificación, los medios de información y el público en general. Se debería proporcionar a los usuarios información financiera acerca de cuestiones tales como los recursos que controla la entidad, el costo de sus operaciones (el costo de la prestación de bienes y servicios), información más detallada sobre la corriente de efectivo y otros datos financieros que sean de utilidad para evaluar la situación financiera de la entidad y los cambios que se producen en ella, y para determinar **si su funcionamiento es rentable y eficiente**. Los usuarios también pueden utilizar los informes financieros para evaluar la manera en que la organización administra los recursos y determinar si cumple con la legislación. En síntesis, **la calidad de la información proporcionada** en los informes financieros determina la utilidad que tienen esos informes para los usuarios. A ese respecto, la contabilidad basada en valores devengados exige que las entidades mantengan en sus balances registros completos de los activos y pasivos y que identifiquen y registren cualquier transacción fuera de balance.

Práctica óptima Nº 2

Para que el proceso de transición a las IPSAS tenga éxito, primero es necesario realizar un análisis de las lagunas de los procesos institucionales, los procedimientos, los informes financieros, y las funciones que se han establecido según el marco de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas y luego realizar un análisis a fondo de los requisitos y repercusiones de cada una de las IPSAS.

3. Una estrategia gradual y planificada

97. Las organizaciones no deberían afirmar que cumplen con las IPSAS antes de haber puesto en marcha y sometido a prueba todos los procedimientos y políticas que rigen la aplicación de las normas. Como parte de la estrategia de adopción, cada organización debería haber planificado un calendario viable para introducir los cambios necesarios en los procedimientos y políticas, optando por una adopción de tipo "big-bang", una fecha de aplicación de tipo "Día-D" bien planificada con antelación, o una aplicación progresiva, por grupos de normas. La respuesta colectiva del sistema de las Naciones Unidas consistió en un "enfoque de tipo big-bang gradual". Las organizaciones pioneras fijaron el 1º de enero de 2008 como fecha de aplicación y otras el 1º de enero de 2010. Sin embargo, las estrategias de algunas organizaciones fueron mal definidas y el período de transición estaba sujeto a ciertas condiciones y restricciones. En algunos casos influyeron mucho las recomendaciones de las empresas consultoras.

98. La experiencia de los primeros países que comenzaron a aplicar las IPSAS (Nueva Zelanda, Canadá, Estados Unidos y Reino Unido) muestra que en su caso la transición tardó en promedio diez años. La transición de Francia, de tipo "big-bang", tardó sólo cinco años (2001-2006), gracias a una clara división de las responsabilidades (servicios de autorización y certificación), el establecimiento de puntos de referencia, sugerido por los expertos británicos, norteamericanos y canadienses, y ante todo a la asistencia prestada durante tres años por un equipo especializado de 15 expertos.

99. Al igual que la OCDE, durante el mismo período (2000-2005) y con el mismo grado de éxito, la Comisión Europea ha experimentado un proceso acelerado bien preparado. Cumplió con los plazos establecidos en su reglamento financiero para la preparación de estados financieros ajustados a las normas internacionales, realizó estudios financieros y de viabilidad en 2002 y estudios contables en 2003; y en 2004 reunió toda la información necesaria para establecer un saldo de apertura al 1º de enero de 2005. Ello demuestra que una "**estrategia de tipo big-bang**" es compatible con una planificación rigurosa; es más, esa planificación rigurosa podría ser indispensable para su adopción.

100. La estrategia de tipo "big-bang" ofrece varias ventajas claras y puede ayudar a las organizaciones a aplicar las IPSAS más rápidamente. Sin embargo, supone más riesgos, ya que si el cambio es inmediato hay que tomar una serie de medidas simultáneas, una situación difícil para un equipo de proyecto pequeño o una organización compleja. El equipo de aplicación de las IPSAS en las Naciones Unidas ha optado por incorporar progresivamente los requisitos de las IPSAS en la medida en que lo permitan los actuales sistemas de información de la Organización, y es consciente de que el año 2013 será particularmente difícil porque algunas oficinas llevarán su contabilidad con arreglo a las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas y otras lo harán con arreglo a los requisitos de las IPSAS. El equipo de Umoja está buscando una solución a este problema. Sin embargo, ello pone en duda la viabilidad del objetivo fijado para 2014. Cualquiera que sea la estrategia elegida, y especialmente en el momento de su adopción, se alienta a las organizaciones a que, en consulta con sus auditores externos, realicen una serie de pruebas para la presentación de los estados financieros que abarquen el período de nueve meses previo a la presentación del primer estado financiero anual con arreglo a las IPSAS, a fin de evaluar hasta qué punto están preparadas para la adopción de esas normas. Ello les permitirá recibir información importante sobre la magnitud de las modificaciones y mejoras que se requieren para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades sobre su estado financiero conforme con las IPSAS al final del año. Además, deberían actualizar periódicamente sus planes y presupuestos de adopción de las IPSAS, de acuerdo con la recomendación formulada por la Junta de Auditores de las Naciones Unidas al ACNUR⁷⁰ y al OOPS⁷¹.

101. Lo anterior plantea otra cuestión, la de si los procesos conformes con las IPSAS pueden **funcionar paralelamente** con los métodos contables tradicionales. A juicio del Inspector, existe el **riesgo grave y probable** de que se sacrificuen actividades que se realizan actualmente para asegurar el futuro cumplimiento de esas normas y el personal ya tiene una sobrecarga de trabajo en relación con las IPSAS, además de sus funciones habituales. La calidad de los trabajos que se realizan en ambos casos podría verse afectada negativamente, lo que impediría establecer una comparación válida entre el ejercicio económico en curso y los subsiguientes.

102. La competencia entre las iniciativas de gestión podría entrañar otro tipo de riesgos graves que los órganos rectores y el personal directivo superior deberían tener en cuenta. En 2009, el PNUD, con la aprobación de su Junta Ejecutiva, decidió aplazar la aplicación de las IPSAS de 2010 a 2012. Asimismo, decidió cambiar el enfoque de la aplicación de todas las normas IPSAS de un enfoque gradual a uno de tipo "**bing-bang**". La consideración esencial era mitigar los riesgos que entrañaba la existencia de múltiples iniciativas de cambio a nivel de toda la Organización, en particular la aplicación a nivel de todo el sistema de la reforma de los arreglos contractuales de las Naciones Unidas y el nuevo sistema de administración de justicia, ambos establecidos por la Asamblea General y cuya entrada en vigor estaba prevista para julio de 2009. El aplazamiento también garantizaba

⁷⁰ A/63/5/Add.5, cap. II, párr. 52.

⁷¹ A/63/5/Add.3, cap. II, párr. 51.

que el PNUD invertiría tiempo y recursos suficientes para la ejecución de un amplio programa de gestión del cambio (por ejemplo, numerosas actividades de capacitación y comunicación) y que las oficinas en los países tendrían tiempo suficiente para prepararse para las consecuencias que tendría la adopción de las IPSAS, como por ejemplo, obtener una dotación de personal adecuada y los conocimientos técnicos necesarios. Ello evitaría la sobrecarga de trabajo de las oficinas en los países en 2008, cuando se esperaba que participaran en varias otras iniciativas en gran escala, como la puesta en marcha de planes estratégicos y la presupuestación basada en los resultados.

Práctica óptima N° 3

En el caso de un cambio importante en el entorno del proyecto, es importante que las organizaciones revalúen su estrategia inicial de adopción de las IPSAS y la ajusten de ser necesario.

4. Gestión del proyecto

103. Una gestión racional, la identificación con el proyecto, la claridad en la definición de las responsabilidades y la asignación de las tareas, una buena participación de todos los interesados y la existencia de sinergias entre los subproyectos son elementos fundamentales para la fluidez del proceso de transición a las IPSAS. Como lo señaló un funcionario de la Comisión Europea al referirse al éxito de la experiencia de esa Comisión, la cuestión principal no son las normas ni las políticas contables, sino la gestión del proyecto.

104. Al mes de junio de 2010, el 86% de las organizaciones disponía de un plan de proyecto y un cronograma detallado (81% en diciembre de 2009). Algunas organizaciones (por ejemplo el UNICEF, el PNUD, el PMA, la UNESCO y la OACI) tienen mecanismos formales para la gestión de proyectos, que han sido a menudo el fruto de la experiencia adquirida en la gestión de iniciativas estratégicas y proyectos anteriores. Otras organizaciones (por ejemplo, la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), el Organismo Internacional de Energía Atómica (OIEA) y la Oficina de las Naciones Unidas de Servicios para Proyectos (UNOPS)) han adoptado mecanismos normalizados para la gestión de proyectos como el "PRINCE2"⁷². Las principales características de este instrumento son:

- La atención especial a la justificación comercial;
- La estructura orgánica definida para el equipo de gestión del proyecto;
- El método de planificación basado en el producto;
- El énfasis en la división del proyecto en fases manejables y controlables; y
- La flexibilidad que ha de aplicarse a un nivel apropiado del proyecto⁷³.

105. Muchos equipos del proyecto disponen de un importante componente de tecnología de la información, ya que los sistemas de tecnología de la información deben perfeccionarse para apoyar la aplicación de las IPSAS. Ello viene creando una verdadera dependencia recíproca entre los proyectos; por ejemplo, la dificultad para financiar el proyecto de las Naciones Unidas de planificación de los recursos institucionales ha sido una de las principales razones de las demoras en la aplicación del proyecto de las IPSAS. Sin embargo, se señalaron otras; y la Junta de Auditores tuvo que recomendar que se terminara

⁷² PRINCE2 (PRojects IN Controlled Environments) es un método basado en un proceso para la gestión eficaz de proyectos – una norma utilizada ampliamente por el Gobierno del Reino Unido y el sector público.

⁷³ Véase <http://www.prince2.com/what-is-prince2.asp>.

de elaborar el cronograma y el plan de proyectos detallados para la aplicación de las IPSAS⁷⁴.

106. Además de la adopción de principios contables basados en valores devengados, una de las medidas necesarias para lograr la armonización con las IPSAS es la **creación de un nuevo sistema de contabilidad integrada**. Ese sistema debería proporcionar los instrumentos necesarios para la presentación de cuentas en valores devengados, en particular información sobre los métodos contables, las reglas de valoración y los principios contables adoptados. Ello debería dar lugar a una mejor calidad de los informes financieros y un cuadro más preciso de la situación financiera de la organización en términos de activos y pasivos, ejecución del presupuesto y flujo de efectivo.

107. Para ello habría que elaborar una **serie completa de políticas contables**. Según la Comisión Europea es necesario:

- Determinar quiénes son los encargados de elaborar y examinar las políticas antes de la aprobación final;
- Establecer plazos para la elaboración y la aprobación;
- Identificar las transacciones y los balances para los cuales se necesitarán políticas contables;
- Determinar el nivel de orientación necesario con respecto a las políticas (la orientación mínima es adecuada cuando los funcionarios están familiarizados con la contabilidad basada en valores devengados y las normas aplicadas);
- Examinar las políticas contables existentes para determinar si son apropiadas en el marco de los nuevos criterios contables;
- Aplicar las IPSAS u otras fuentes de orientación autorizada para transacciones y operaciones contables específicas;
- Obtener una lista completa de las operaciones contables tanto dentro como fuera de balance;
- Establecer un saldo de apertura concreto y mecanismos de control interno⁷⁵ para garantizar la exactitud y la exhaustividad de los datos;
- Gestionar el control interno (políticas y procedimientos concebidos y establecidos por el cuadro directivo para garantizar la legalidad y la regularidad de las transacciones, en particular mediante la protección de los activos y la información, la calidad de los registros contables y la producción oportuna de información financiera y de gestión fidedignas);
- Asegurar la interoperabilidad⁷⁶.

⁷⁴ A/65/5 (vol. 1), párr. 33.

⁷⁵ El control interno en el contexto de la contabilidad se define en sentido amplio como el conjunto de políticas y procedimientos concebidos y establecidos por el personal directivo de una organización para salvaguardar los activos y la información, la calidad de los registros contables y la producción oportuna de información fidedigna de carácter financiero y de gestión.

⁷⁶ Véase Comisión de las Comunidades Europeas, Comunicación de la Comisión, COM (2002).

108. El Inspector determinó que los equipos de proyectos trabajaban mejor cuando aplicaban los principios siguientes:

- La delimitación de responsabilidades claras y convenidas dentro de un equipo multidisciplinario;
- La selección de personas que representen a los distintos grupos de usuarios;
- Los equipos celebran periódicamente reuniones en todos los niveles;
- El trabajo en equipo aumenta la flexibilidad y disminuye la rigidez.



Riesgos

- Subestimar la cantidad de recursos necesaria para el equipo del proyecto;
- Confundir las respectivas funciones del equipo del proyecto y del comité directivo;
- Contar con un comité directivo puramente formal;
- El predominio de una función dentro del comité directivo⁷⁷ (o de la junta de supervisión).

Práctica óptima N° 4

El proceso de aplicación de las IPSAS funciona mejor si se le trata como un proyecto en todo el sentido de la palabra y bien diferenciado. Para facilitar la aplicación, deberían adoptarse metodologías probadas en materia de planificación y ejecución de proyectos que contengan elementos tales como objetivos estratégicos, productos, plazos, hitos y procedimientos de supervisión claramente definidos.

5. Planificación de los recursos institucionales

109. La elaboración de nuevos sistemas de planificación de los recursos institucionales es un requisito indispensable para la aplicación gradual de las IPSAS en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. Actualmente esos sistemas o ya se han elaborado y están plenamente en funcionamiento, o se están poniendo en marcha en las oficinas sobre el terreno. **Un análisis amplio de las lagunas existentes** debería venir acompañado de **una estimación realista de las tareas relacionadas con los cambios necesarios**. En la medida de lo posible, los equipos encargados de los proyectos de aplicación de las IPSAS y de la planificación de los recursos institucionales deberían combinar sus esfuerzos y colaborar estrechamente⁷⁸.

110. **En el caso de las organizaciones pioneras, como la Comisión Europea y el PMA, incluso el establecimiento de los saldos de apertura resultó ser una tarea difícil.** Los saldos de apertura conformes con las IPSAS al 1º de enero del año Y se basarán en los saldos contables al 31 de diciembre del año Y-1 recalcados utilizando las IPSAS en lugar de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas⁷⁹.

⁷⁷ En el comité directivo participan funcionarios de las dependencias de finanzas, presupuesto, recursos humanos, tecnología de la información, capacitación, relaciones exteriores, auditoría y usuarios sobre el terreno.

⁷⁸ Véase el informe de la CCAAP A/64/531, final del párrafo 12.

⁷⁹ Los estados financieros para el año anterior deben corregirse a fin de presentar la información financiera según las IPSAS.

111. Un ejemplo elocuente de las dificultades que se plantean a este respecto es el de la Comisión Europea. En enero de 2005 se incorporaron en el sistema central de contabilidad de la Comisión Europea todos los datos necesarios para la contabilidad basada en valores devengados. Esto incluía más de 7.000 facturas o declaraciones de gastos, 30.000 prefinanciaciones, 92.000 activos y 3.100 garantías. Se invitó a cada servicio⁸⁰ a comprobar la exactitud de los datos introducidos antes del 1º de mayo de 2005, y en julio de 2005 más de 50 Directores Generales y Jefes de Servicio debieron validar formalmente sus saldos de apertura operativos. Después de haber procedido a las correspondientes verificaciones y controles, cada Director General validó las cifras, pero pidió algunas correcciones para garantizar la calidad de los datos. La última validación se recibió en enero de 2006. En 2005 el grueso de la labor de transición consistió en finalizar los saldos de apertura en valores devengados al 1º de enero de 2005, lo que resultó ser una tarea ingente para la Dirección General de Presupuestos y todos los demás servicios. La Dirección General de Presupuestos procedió a revisar y verificar la coherencia de las cifras para asegurar la calidad de los datos.

Práctica óptima N° 5

Para reducir al mínimo la posibilidad de que surjan problemas durante la transición, es conveniente elaborar una estrategia para establecer saldos de apertura que se ajusten a las IPSAS para la fecha prevista de aplicación (primer día del primer año de cumplimiento), así como el saldo de cierre para el día anterior, sobre la base de las normas de contabilidad anteriores (Normas de Contabilidad del Sistema de las Naciones Unidas), pero fácilmente traducible en términos de las IPSAS respecto del saldo de apertura del año previsto.

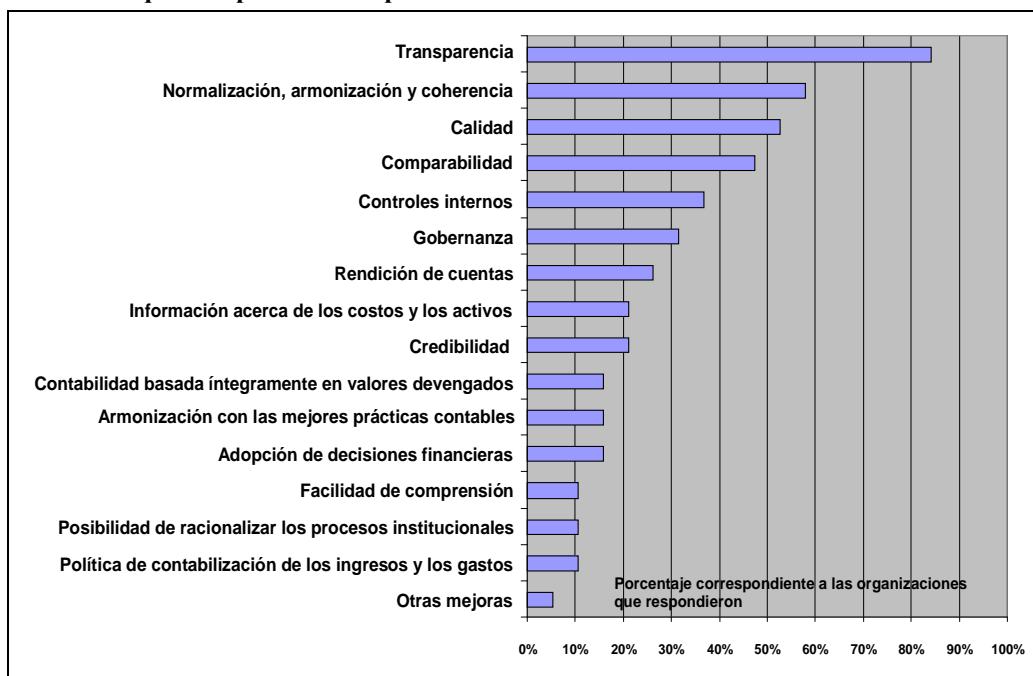
6. Cumplimiento de las disposiciones del órgano rector y sus expectativas iniciales

112. Los Estados Miembros han tomado la decisión de adoptar las IPSAS teniendo en cuenta los beneficios que se prevén para las respectivas organizaciones y han asignado recursos específicos para ello. Por lo tanto, los órganos rectores tienen derecho a que se les mantenga informados sobre los progresos previstos y efectivamente logrados durante la fase de transición; aunque ello suponga invertir esfuerzos en la elaboración de informes que contribuyan a simplificar algunas cuestiones sumamente técnicas. En particular, el cuadro directivo debería compartir sus propias expectativas y compararlas con los logros, en un espíritu de gestión basada en los resultados.

113. Las respuestas de las secretarías al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección muestran que los principales beneficios que esperaban las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas de la transición a las IPSAS eran: la mejora de los estados financieros en términos de transparencia (84,2% de las organizaciones que respondieron), normalización, armonización y coherencia (57,9%), calidad (52,6%), comparabilidad (47,4%), mejora de los controles internos (36,8%), así como otros beneficios que se señalan en el gráfico 2.

⁸⁰ Un servicio es una dependencia administrativa de la Comisión Europea.

Gráfico 2

Beneficios que se esperan de la aplicación de las IPSAS

Fuente: Respuestas al comentario de la Dependencia Común de Inspección.

Práctica óptima N° 6

Con miras a garantizar la participación permanente de los órganos rectores en el proceso de cambio y contar con su compromiso, es necesario informar periódicamente a los órganos rectores sobre los progresos realizados en la aplicación de las IPSAS y pedirles que adopten las decisiones pertinentes, particularmente en relación con las modificaciones que requieran los reglamentos financieros y la asignación de recursos al proyecto.

Se espera que las recomendaciones siguientes contribuyan a aumentar la rendición de cuentas, la eficacia y la eficiencia.

Recomendación 1

Los órganos legislativos deberían pedir a sus respectivos jefes ejecutivos que publiquen periódicamente informes sobre la situación de la aplicación de las IPSAS.

Recomendación 2

Los órganos legislativos deberían proporcionar el apoyo, el personal y los fondos necesarios para garantizar una transición adecuada y efectiva a las IPSAS.

7. Recursos humanos

114. Según datos obtenidos en el cuestionario del Grupo de Trabajo de enero de 2009, el 52% de las organizaciones contaban con un jefe de proyecto a tiempo completo, el 33% con un jefe de proyecto a tiempo parcial, mientras que el 14% aún no había nombrado jefe de proyecto a tiempo completo o a tiempo parcial (porcentaje que se redujo a 5% en junio de 2010). En junio de 2009, el 68% de las organizaciones que respondieron al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección informó de que se disponía de los recursos humanos necesarios para trabajar exclusivamente en la aplicación de las IPSAS. Al mes de junio de 2010, sólo el 88% de las organizaciones que debían comenzar a aplicar las Normas en 2010 había nombrado al director del proyecto. Los proyectos relativos a las IPSAS por lo general cuentan con un equipo pequeño (como máximo cuatro funcionarios) y un jefe del proyecto que trabaja a tiempo completo. Los otros miembros del equipo por lo general trabajan en el proyecto a tiempo parcial, además de desempeñar sus funciones habituales. Es esencial que todas las organizaciones analicen los cambios necesarios e **identifiquen las posibles deficiencias en los recursos humanos de que disponen**. Las organizaciones deben determinar si su personal dispone de los conocimientos especializados que se requieren o si es necesario contratar expertos externos para que asuman las nuevas tareas y retos. En el caso de algunos equipos fue necesario negociar con antelación el tiempo que se dedicaría al proyecto relativo a las IPSAS (por ejemplo, la Unión Postal Universal (UPU)). En 2009 y 2010, la falta de personal adecuado que integrara el equipo encargado de las IPSAS fue una de las principales razones que adujeron las organizaciones para revisar sus fechas de aplicación. El traslado de los miembros del equipo encargado de las IPSAS de una organización a otra no ayuda a hacer frente al problema general. Al mes de junio de 2010 seis organizaciones aún no disponían del personal necesario para integrar sus equipos encargados de las IPSAS.

115. La experiencia adquirida hasta ahora muestra que **es fundamental iniciar el proyecto de las IPSAS mediante un análisis básico de las deficiencias y un inventario de las capacidades técnicas** con el fin de hacer un balance de los servicios de expertos de que se dispone y de la experiencia de los profesionales contables y de finanzas de la organización, y determinar **en qué medida y durante cuánto tiempo se necesitarán los servicios de expertos externos** para complementar la capacidad de la organización.



Riesgo: Una estrategia que no tiene en cuenta los recursos humanos que se necesitan para el proyecto de las IPSAS puede hacer que el personal pierda interés cuando las tareas que desempeña habitualmente entran en conflicto con las del proyecto.

Práctica optima Nº 7

Durante la transición a las IPSAS las organizaciones deberían determinar y posteriormente presupuestar los recursos humanos adicionales que se requieren en las esferas administrativa, presupuestaria y financiera para garantizar no sólo la eficacia en el proceso de transición a las IPSAS, sino también la capacidad adecuada para mantener en lo sucesivo la aplicación de las IPSAS. Si es necesario, debería obtenerse financiación adicional de los órganos rectores o de otras fuentes, procurando evitar cualquier conflicto de interés.

Práctica óptima Nº 8

Es esencial tener en cuenta el costo de la capacitación del personal para una transición satisfactoria a las IPSAS. Deberían proporcionarse recursos financieros para la capacitación de expertos internos en contabilidad, actividades empresariales y gestión del cambio o para la contratación de expertos externos.

116. Las organizaciones, en su mayoría, indicaron en sus respuestas al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección que su capacidad en materia de recursos humanos era "suficiente" o "parcialmente suficiente". Sin embargo, debido a los estrictos plazos fijados, tenían **dificultades para contratar a expertos en las IPSAS**. La FAO, la ONUDI, el ACNUR y la UNOPS no tenían personal suficiente que les permitiera aplicar satisfactoriamente las IPSAS. Además, el hecho de que hubiera simultáneamente una demanda de expertos en IPSAS (un nuevo perfil específico) en los gobiernos, las municipalidades y las organizaciones, hacía que su contratación resultara más difícil y onerosa. Si bien el éxito del proyecto depende de los servicios de expertos disponibles, las organizaciones en general sólo pueden ofrecer contratos a corto plazo debido a las restricciones presupuestarias, con lo cual las condiciones contractuales resultan menos atractivas. Algunas organizaciones, como las Naciones Unidas, el UNICEF y el PMA consideraron que sería ventajoso incluir a contadores públicos titulados en los equipos del proyecto. En respuesta a la inquietud manifestada con respecto a las futuras necesidades de recursos humanos, el representante de las Naciones Unidas subrayó, en una reunión del Grupo de Trabajo la necesidad de comenzar de inmediato a contratar contadores públicos titulados y buscar también la forma de retenerlos en sus puestos por lo menos durante la puesta en marcha del proyecto. La Junta de Auditores, en su riguroso análisis de las cuestiones relacionadas con las IPSAS en las Naciones Unidas, había recomendado aumentar la plantilla del equipo encargado del proyecto⁸¹. Organizaciones como el UNICEF y la UNESCO han proporcionado ejemplos de buenas prácticas al respecto. La primera ha establecido una red informal de profesionales a fin de lograr que los expertos internos participen en el proyecto, mientras que la segunda espera lograr un alto grado de **participación del personal** a lo largo del proceso. Su política tiene por objeto velar por que durante el proceso de adopción se tenga pleno conocimiento de la estructura y las operaciones de la UNESCO, y también facilitar que se retengan los conocimientos relativos a las IPSAS dentro de la organización. La función esencial como tal del equipo de gestión del proyecto se desempeña internamente. Los consultores y la empresa internacional de contadores PricewaterhouseCoopers (PWC) prestan apoyo, principalmente en forma de asesoramiento continuo y asistencia en la gestión del proyecto y los recursos técnicos, tras el estudio de la documentación relativa a las IPSAS.

8. Recursos financieros

117. **Pese a las dificultades de financiación, prácticamente todas las organizaciones han venido trabajando con los presupuestos asignados para sus proyectos de adopción de las IPSAS, lo que algunas veces ha supuesto dificultades importantes para el personal en cuestión.** Para financiar el proyecto, las organizaciones han venido utilizando su presupuesto ordinario, fondos extrapresupuestarios, fondos de reserva, saldos arrastrados y excedentes presupuestarios de años anteriores. Si bien algunas secretarías han presentado estimaciones muy precisas, otras han subestimado las necesidades para el proyecto relativo a las IPSAS.

118. El análisis de los datos disponibles, aunque no muy comparables, sobre las IPSAS y los presupuestos de planificación de los recursos institucionales muestran que si bien las organizaciones grandes, como el PNUD y la FAO, disponían de presupuestos de ejecución importantes en cifras absolutas (dada la magnitud de la organización y de sus numerosas oficinas sobre el terreno), los presupuestos para las IPSAS y la planificación de los recursos institucionales de las organizaciones más pequeñas, como la OMM, la Organización Marítima Internacional (OMI) y la Unión Postal Universal (UPU), representaban una proporción considerable de su presupuesto anual total. En la OMS, el proyecto de adopción de las IPSAS no se consideró un proyecto específico. Por otra parte, la obtención de los

⁸¹ A/65/5 (vol. 1), párr. 33.

fondos para el proyecto resultó ser sumamente difícil para algunas organizaciones más pequeñas, especialmente cuando las asignaciones de fondos sólo podían hacerse mediante arrastre presupuestario (por ejemplo la OACI) o mediante excedentes de años anteriores (la segunda mejor opción en caso de una política presupuestaria restrictiva o de ciclos presupuestarios no alineados). Desde junio de 2010, todas las organizaciones disponen de un presupuesto aprobado para su transición a las IPSAS. La Junta de Auditores recomendó a la Quinta Comisión de las Naciones Unidas que vigilara de cerca los costos para evitar una escalada de costos excesiva e innecesaria (12 de mayo de 2009).

9. La planificación de los recursos institucionales y su interacción con la aplicación de las IPSAS

119. Un sistema de **planificación de los recursos institucionales** integra todos los datos y procesos en un sistema de tecnología de la información unificado. Esto incluye la consolidación de varias o todas las aplicaciones de programas informáticos de la organización relacionados con las finanzas, los recursos humanos, la logística, las adquisiciones, los inventarios, etc. Por ejemplo, cuando se hace una orden de compra, se pone en marcha el proceso de adquisición, se selecciona al proveedor, se piden las mercancías y se reciben en un almacén, y luego se recibe una factura y se paga. Los datos sobre esta actividad se transmiten a las distintas dependencias orgánicas de la entidad. Cada dependencia obtiene los detalles relacionados con sus operaciones y a larga contribuye a la preparación del estado financiero. La ventaja de esta planificación es que los usuarios pueden obtener la información pertinente en el mismo sistema y en todo momento, en lugar de tener que buscarla en varias aplicaciones distintas. Por esa razón el sistema de planificación de los recursos institucionales es el medio más idóneo para cumplir con las disposiciones de las IPSAS, según las cuales debe obtenerse información de las distintas dependencias orgánicas de la entidad.

120. El proceso de transición a las IPSAS requiere un análisis específico de las deficiencias de todos los sistemas de información existentes (el legado) con el fin de determinar si pueden servir de apoyo a una contabilidad en valores devengados (que incluya libros de inventarios y libros de clientes y proveedores); servir de interfaz con otros sistemas; y proporcionar eficazmente seguridad. En junio de 2009, el 91% de las organizaciones había realizado una evaluación de los cambios que se requerían en sus sistemas de información.

121. La mayoría de las organizaciones tuvieron que actualizar sus sistemas de planificación de los recursos institucionales o sustituir los sistemas que habían heredado (por ejemplo el Sistema Integrado de Información de Gestión (IMIS) utilizado por las Naciones Unidas) a fin de crear condiciones conformes con las IPSAS. Los cambios en los procedimientos contables para lograr la armonización con las IPSAS ofrecen la oportunidad de introducir nuevos procesos optimizados mediante el desarrollo, la adaptación o la sustitución de los sistemas preexistentes. Algunos de los motivos para introducir un nuevo sistema de planificación de los recursos institucionales son la necesidad de integrar varios sistemas o el hecho de que la mayoría de los sistemas heredados ya no son capaces de dar cabida a ciertos procesos necesarios con arreglo a las IPSAS, especialmente si su objetivo original era la mecanización de actividades manuales más que la modernización de los procesos operativos. Ello explica por qué las grandes organizaciones descentralizadas, como la OMS, la FAO y las Naciones Unidas decidieron vincular la aplicación de las IPSAS con los proyectos de planificación de los recursos institucionales en que participaban las oficinas descentralizadas y sobre el terreno. Al mes de junio de 2010, el 90% de las organizaciones había realizado una evaluación de los cambios en sus sistemas.



Riesgos: El mantenimiento y el mejoramiento de esos sistemas heredados podrían requerir una intervención manual, lo que aumentaría el riesgo de imprecisión y la falta de exhaustividad en los datos que se obtengan en parte manualmente y que han de utilizarse para la preparación de los estados financieros.

Por otra parte, una vinculación estrecha de los proyectos relativos a las IPSAS con nuevos proyectos importantes de planificación de los recursos institucionales en los que participan las oficinas sobre el terreno y descentralizadas entraña el riesgo de que haya demoras importantes y de que se establezcan cronogramas inciertos, ya que su puesta en marcha está condicionada a la financiación y la gestión de los proyectos de planificación de los recursos institucionales.

122. Teniendo en cuenta las especificidades de cada organización y el estado de su arquitectura informática, un análisis estratégico a corto, mediano y largo plazo del beneficio en función de los costos debería permitir la consideración de las opciones siguientes:

- a) Seguir utilizando el sistema actual;
- b) Adoptar el enfoque de un solo programa comercial (un programa estándar o un programa acompañado de varios módulos compatibles);
- c) Adoptar un nuevo sistema integrado con un programa básico integrado, además de sistemas sectoriales que se mantengan o desarrollen en el marco de la estructura global.

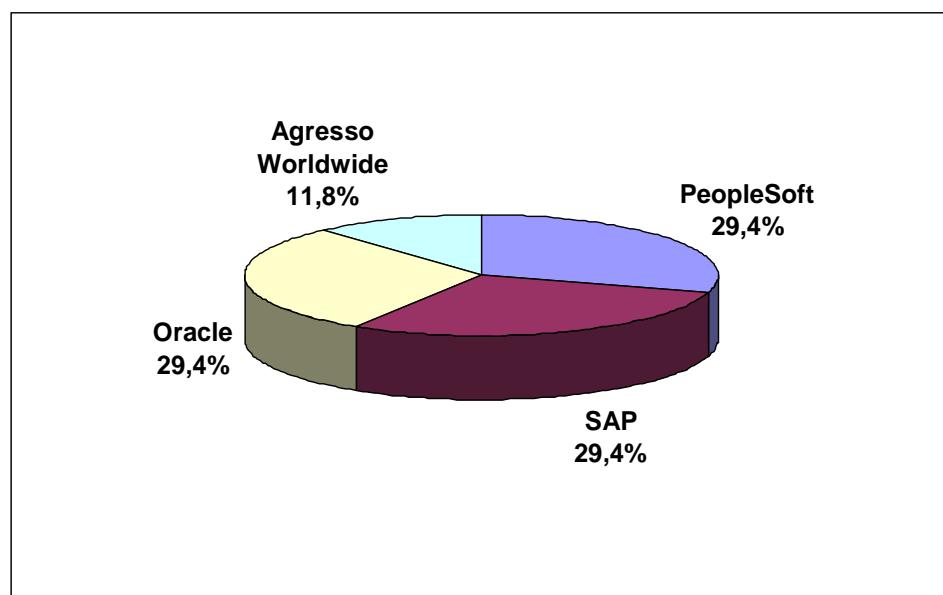
La situación ideal sería disponer de todas las funciones plenamente integradas a fin de garantizar la homogeneidad de los datos en todo momento. Las grandes empresas y organizaciones han adoptado ampliamente tres programas comerciales de planificación de los recursos institucionales. Los programas son producidos por PeopleSoft (adquirido recientemente por Oracle), SAP y Oracle. Los sistemas de segundo nivel, como Exact Software, Agresso Worldwide y JD Edwards son algunos de los programas más utilizados por entidades medianas. Como los sistemas más recientes de planificación de los recursos institucionales fueron desarrollados de acuerdo con las NIIF, en su mayoría pueden ser compatibles con los requisitos de las IPSAS, siempre que se configuren los sistemas necesarios. **Sin embargo, la elección de un sistema de planificación de los recursos institucionales se basa principalmente en las necesidades y funciones de la entidad y en el precio razonable que ofrece el proveedor.** En el caso de sistemas multifuncionales de gran escala, como las Naciones Unidas, es posible que se tarde mucho tiempo en desarrollar un sistema de planificación de los recursos institucionales. **Un problema fundamental es que estos sistemas distintos de planificación de los recursos institucionales no pueden interactuar entre sí.**

123. En el gráfico 3 se indican los sistemas de planificación de los recursos institucionales adoptados por distintas organizaciones del sistema de las Naciones Unidas (según los datos disponibles).

124. La puesta en marcha del sistema de planificación de los recursos institucionales en las grandes entidades exige el compromiso del personal y de los consultores especializados en el diseño previo, el diseño propiamente dicho y la aplicación de esos sistemas de planificación, y es posible que se tarde varios años en lograrlo.

Gráfico 3

Elección de sistemas de planificación de los recursos institucionales en el sistema de las Naciones Unidas



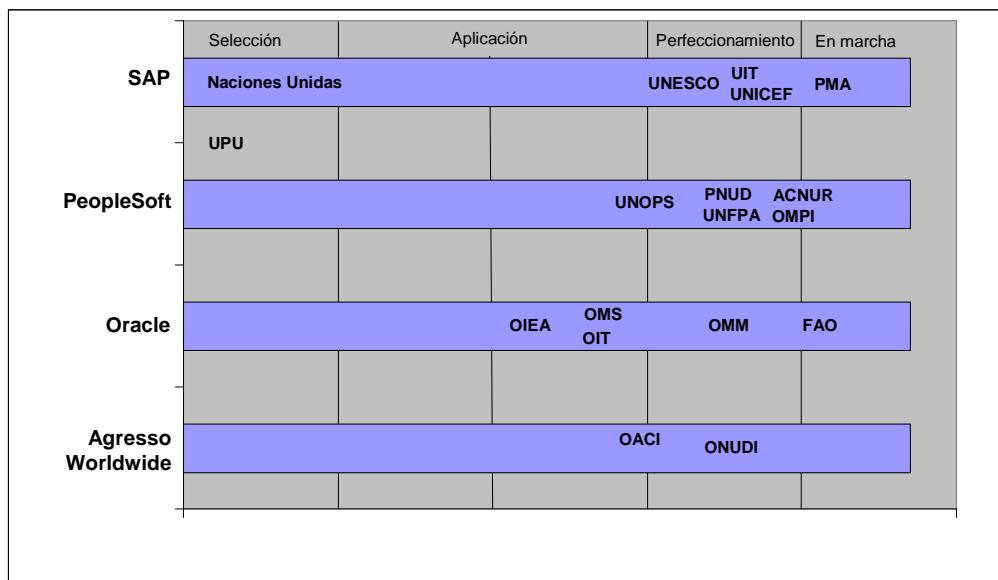
Fuente: Respuestas a las listas de verificación de la Junta de los jefes ejecutivos y al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección.

125. Los sistemas de planificación de los recursos institucionales en cada organización del sistema de las Naciones Unidas se encuentran en distintas etapas de aplicación (véase gráfico 4 *infra*). Los sistemas de planificación de los recursos institucionales que ya funcionan en la mayoría de las organizaciones se encuentran en la fase de perfeccionamiento, aunque quizás todavía tengan que ajustarse a la versión más reciente o añadir un módulo para lograr la conformidad con las IPSAS. Por otra parte, algunas organizaciones, repitiendo una de las principales deficiencias del sistema IMIS en las Naciones Unidas, aún no han puesto en marcha su sistema de planificación de los recursos institucionales en las oficinas fuera de la sede. A principios de 2009, las Naciones Unidas seleccionaron e iniciaron un nuevo proyecto de planificación de los recursos institucionales denominado "Umoja". El primer informe sobre la marcha del proyecto Umoja⁸², proyectaba un despliegue con carácter experimental durante el cuarto trimestre de 2011 y poner en marcha un sistema de planificación de los recursos institucionales plenamente operacional a nivel de toda la Organización para finales de 2013, con lo cual se esperaba poder preparar para 2014 estados financieros conformes con las IPSAS. Sin embargo, si bien algunas de las conclusiones del informe de auditoría de la Oficina de Servicios de Supervisión Interna (OSSI) de las Naciones Unidas, de 24 de agosto de 2010, sobre la gestión de los recursos humanos en la oficina del director del proyecto sobre planificación de los recursos institucionales eran tranquilizadoras, en particular con respecto a la estructura orgánica de la planificación de los recursos institucionales y la experiencia y los conocimientos especializados del personal contratado, algunas infracciones graves de las normas relativas a los recursos humanos, las finanzas y las adquisiciones entrañaban riesgos de descrédito del proyecto de planificación de los recursos institucionales, al cual está vinculado estrechamente el proyecto de las IPSAS.

⁸² A/64/380.

Gráfico 4

Progresos logrados en la aplicación del proyecto de planificación de los recursos institucionales



Fuente: Respuestas a las listas de verificación de la Junta de los jefes ejecutivos y al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección.

126. A comienzos de 2009, el 76,2% de las organizaciones estaba evaluando o había concluido la evaluación de la compatibilidad de sus sistemas de planificación de los recursos institucionales con los requisitos de las IPSAS. El PNUD, el Fondo de Población de las Naciones Unidas (UNFPA) y la UNOPS disponen de una plataforma conjunta para la planificación de los recursos institucionales; y el UNFPA y la UNOPS dependen del resultado del análisis del PNUD.

127. Para principios de 2009, tras un análisis a fondo de los sistemas heredados, a fin de determinar su compatibilidad y sinergias con los requisitos de las IPSAS, varias organizaciones perfeccionaron sus sistemas de planificación de los recursos institucionales, mientras que otras tuvieron que adquirir un nuevo sistema de planificación compatible con las IPSAS. En junio de 2009, el 86% de las organizaciones había concluido los estudios para determinar en qué medida debían perfeccionarse los sistemas de planificación de los recursos institucionales y aprobaron su aplicación. Las demás organizaciones tuvieron que modificar la fecha prevista de aplicación de las IPSAS, ya que **la aplicación sólo puede darse de manera simultánea con el perfeccionamiento de los sistemas existentes de planificación de los recursos institucionales**. Sin embargo, el ACNUR y el PMA indicaron que las IPSAS podían aplicarse en el plazo previsto aunque hubiera retrasos en el perfeccionamiento de los sistemas de planificación de los recursos, y explicaron que las actuales versiones de los sistemas de planificación de los recursos institucionales podían llegar a ser compatibles con las IPSAS mediante algunas operaciones manuales y podían actualizarse después de la aplicación de las IPSAS (véase PMA, anexo IV).

128. Algunas organizaciones con presencia sobre el terreno, como la OIT, experimentaron dificultades respecto de la aplicación de las IPSAS y la capacidad conexa del proyecto de planificación de los recursos institucionales. Esta organización, que en el momento del examen de la Dependencia Común de Inspección había concluido la puesta en marcha de su sistema de planificación de los recursos institucionales, no dispone de una infraestructura adecuada de planificación de los recursos institucionales sobre el terreno y

deberá procesar manualmente los datos contables para armonizar ese sistema con las IPSAS. Este no es un caso aislado. La Comisión Europea también experimenta dificultades para introducir nuevos sistemas y brindar capacitación en localidades que están geográficamente dispersas. Por lo tanto, **es esencial tener en cuenta las necesidades sobre el terreno desde las primeras etapas del proyecto.**

129. La depuración de los datos es el proceso de limpieza de los datos que se han heredado a fin de garantizar que los datos que se están introduciendo en el nuevo sistema de planificación sean válidos, correctos y se ajusten al nuevo formato exigido. A menudo la depuración de los datos continúa hasta la etapa final del proyecto o la etapa posterior a su ejecución. Las organizaciones suelen subestimar los esfuerzos y el tiempo que se requieren para llevar a cabo este proceso.

Práctica óptima Nº 9

Los sistemas existentes (el legado) deben analizarse a fondo para comprobar la compatibilidad y la sinergia con los requisitos de las IPSAS, teniendo plenamente en cuenta las necesidades y la capacidad sobre el terreno.

10. Sensibilización y comunicación

130. La sensibilización sobre el proceso de cambio debería realizarse a través de actividades de comunicación y la capacitación. El objetivo de las actividades de sensibilización es "dar a conocer a todos los interesados los cambios que se producirán en el futuro y sus efectos para la organización, alentar al personal a que empiece a considerar las posibles repercusiones en sus esferas de trabajo respectivas y fomentar la adhesión al proceso de cambio que entraña la adopción de las IPSAS. La capacitación de sensibilización se considera un componente clave del proceso general de gestión del cambio"⁸³. **Debido a la magnitud de los proyectos de aplicación de las IPSAS, es necesario ampliar las actividades de sensibilización para incluir a los órganos rectores y al personal directivo.** Hacer llegar el mensaje adecuado a las personas adecuadas, en el lugar adecuado y en el momento adecuado, es fundamental para que la comunicación sea eficaz. Para ello hay tres reglas: la comunicación debe ser frecuente, debe ser abierta y debe ser para todos. Por eso, la capacitación de sensibilización impartida a estos grupos específicos es aún más importante que la destinada a la comunidad de usuarios que experimentará el nuevo entorno.

Práctica óptima Nº 10

Para crear un sentido de apropiación colectiva del proyecto, las organizaciones deberían invertir tiempo y esfuerzos para asegurarse de que todas las partes interesadas comprendan la visión en que se basa la transición a las IPSAS. Ello puede lograrse de diversas formas: mediante actividades de capacitación, retiros, presentaciones destinadas al personal, productos de información y testimonios de personas relacionadas con casos que hayan tenido éxito fuera de la entidad.

131. Gracias a las actividades de sensibilización, el personal directivo superior y los directores de programas tendrán a su disposición los instrumentos necesarios para generar mejor información sobre las repercusiones financieras de las decisiones; estarán en mejores condiciones de explicar los resultados financieros y de rendir cuentas, y estarán más motivados para adoptar una visión a más largo plazo de los planes y las finanzas. Los

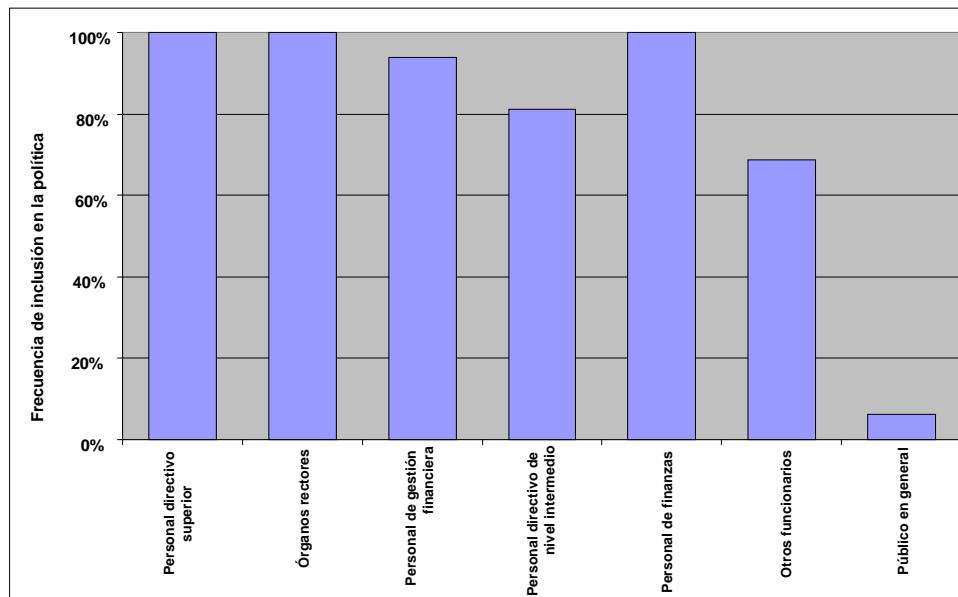
⁸³ A/64/355, párr. 68.

directores de los distintos departamentos deberían aprender a utilizar el nuevo sistema a fin de lograr los beneficios esperados. Además, podrán apreciar cómo cambia el "control" cuando se pasa de un enfoque basado en el "tiempo" (que se manipula con el propósito de atender las exigencias presupuestarias) a un enfoque basado en los recursos utilizados y el precio pagado. Este proceso está relacionado y se corresponde con la tendencia hacia una gestión basada en los resultados.

132. Las transiciones son de importancia fundamental en el proceso de cambio de una organización, pero sin ellas hay muy pocas probabilidades de que el proceso de cambio de una organización tenga éxito. El personal directivo y los funcionarios desempeñan funciones distintas en esas transiciones. La función del personal directivo es convencer a los interesados (incluidos los empleados) de la necesidad de adoptar los cambios. Cada empleado es importante para el éxito en la transición definitiva⁸⁴. En junio de 2010, el 86% de las organizaciones había preparado un plan de comunicación, un avance importante con respecto a diciembre de 2009 (48%) que quizá haya llegado demasiado tarde.

133. Entre los instrumentos de comunicación de las organizaciones internacionales cabe mencionar el uso de Internet o sitios de Intranet, la transmisión de programas, los comunicados de prensa, los boletines electrónicos, los mensajes en el tablero de anuncios, las conferencias de expertos destinados al personal y funcionarios de las misiones permanentes, actividades especiales, exposiciones y conferencias, etc. En junio de 2009, sólo el 63,6% de las organizaciones disponía de planes de comunicación relacionados con el proyecto de las IPSAS y, paradójicamente, un porcentaje más alto (68,2%) había iniciado realmente las actividades de sensibilización. En el gráfico 5 *infra* se señalan los destinatarios de las actividades de comunicación.

Gráfico 5
Planes de comunicación por grupo destinatario



Fuente: Respuestas al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección.

⁸⁴ Mastering the transformation – New public management accrual accounting and budgeting, Deloitte, Países Bajos, 2004.

11. Capacitación

134. De acuerdo con la encuesta realizada en 2007 a nivel de todo el sistema, 36.000 funcionarios de todo el sistema de las Naciones Unidas debían recibir capacitación relacionada con las IPSAS, de los cuales el 65% necesitaba capacitación de sensibilización, el 25% capacitación conceptual básica y el 10% capacitación conceptual especializada⁸⁵. En 2008 y 2009 la división del trabajo entre el equipo encargado del proyecto de las IPSAS en todo el sistema y cada una de las organizaciones, con respecto a la elaboración de los productos de capacitación, era un tanto confusa y debía establecerse claramente. El segundo informe del Secretario General sobre la marcha de la adopción de las IPSAS por las Naciones Unidas aclaró que las organizaciones debían encargarse de elaborar sus planes de capacitación sobre las IPSAS e impartir la capacitación correspondiente conforme a ellos, y agregó que se había adoptado un enfoque para todo el sistema a fin de apoyar los planes de capacitación de las organizaciones. El enfoque consistía en tres etapas: la evaluación de las necesidades de capacitación; la adquisición de los cursos de capacitación; y la puesta en marcha de los cursos⁸⁶.

135. En respuesta a la llamada a licitación hecha en septiembre de 2007, se seleccionó al mejor licitante, a saber, la empresa International Business and Technical Consultants, Inc., y estaba previsto que se concertara un contrato en breve⁸⁷. Sin embargo, las entrevistas realizadas en 2009 por el equipo de la Dependencia Común de Inspección confirmaron que debido a **la falta de recursos** el material de capacitación no estaría disponible antes de fines de 2009. **A pesar de ello, el equipo encargado de la adopción de las IPSAS en las Naciones Unidas, con el apoyo del proveedor de los servicios externos, pudo ultimar el contenido, el diseño y la puesta en marcha de las actividades de capacitación.** De acuerdo con la encuesta de la Junta de los jefes ejecutivos sobre el proceso de adopción de las IPSAS, que abarcó el período hasta finales de diciembre de 2009, el 77% de las 21 organizaciones que respondieron había realizado un análisis de las necesidades de capacitación y el 59% había llevado a cabo sus planes de capacitación. Sin embargo, un porcentaje más elevado (52% en junio de 2009, según la encuesta de la Dependencia Común de Inspección) ya había comenzado a prestar servicios de capacitación, aunque sólo el 32% había llevado a cabo sus planes de capacitación en ese momento.

136. Algunos de los problemas que afectaban la puesta en marcha de las actividades de capacitación eran la necesidad de realizar una evaluación formal del material de capacitación; el mantenimiento de los cursos (modificaciones en respuesta a las novedades relativas a las IPSAS), y la traducción de los productos de capacitación al español y al francés. Según una evaluación preliminar realizada por el PNUD, la traducción de los cursos requería una cantidad considerable de tiempo y recursos. En opinión del Inspector, lo que se requiere es voluntad política, como lo ha demostrado el PMA, que había podido preparar satisfactoriamente material de capacitación en árabe, español, francés e inglés.

Práctica óptima Nº 11

Las organizaciones deberían velar por que el personal actual y futuro, en particular el personal directivo y el encargado de las finanzas y adquisiciones, se familiarice plenamente con los nuevos procedimientos y requisitos mediante la utilización de instrumentos concretos de comunicación como manuales y productos de capacitación en los idiomas apropiados.

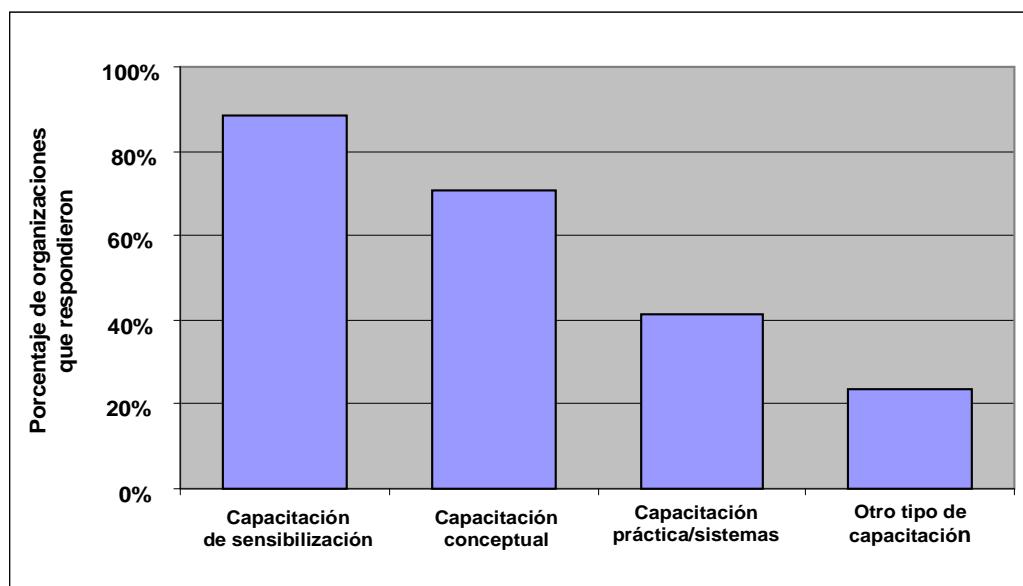
⁸⁵ A/64/355, párr. 19.

⁸⁶ Ibíd., párr. 19.

⁸⁷ CEB/2008/HLCM/7.

137. La encuesta de la Dependencia Común de Inspección realizada en marzo de 2009 demostró que el 88,2% de las organizaciones ya había impartido capacitación de sensibilización sin utilizar el material del equipo de apoyo de la Junta de los jefes ejecutivos. El 70,6% de los cursos de capacitación era conceptual; el 41,2% era práctico (a menudo con la ayuda de un proveedor de servicios de planificación de los recursos institucionales); y otro 23,5% consistió en módulos no específicos relacionados con las IPSAS, que incluían capacitación en la gestión de proyectos. En el gráfico 6 se presenta el resultado de las respuestas de las 17 organizaciones al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección.

Gráfico 6

Inicio de la capacitación sobre las IPSAS (marzo de 2009)

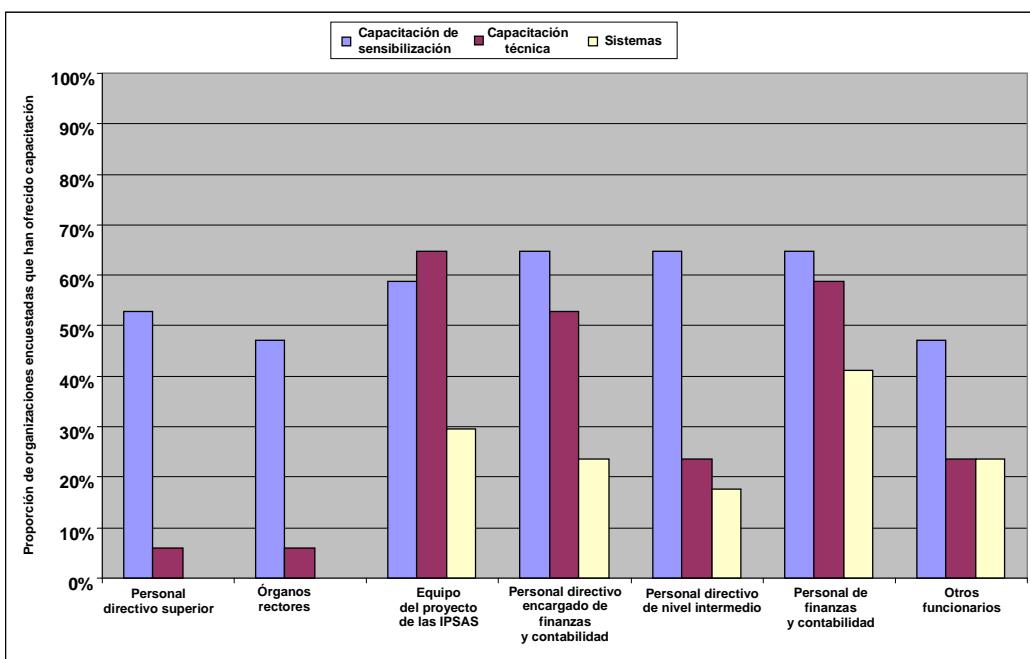
Fuente: Respuestas al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección.

138. Según las organizaciones entrevistadas, las actividades de capacitación y comunicación deben sincronizarse con la aplicación de las IPSAS.

💡 Riesgo: La realización de actividades de capacitación antes de la puesta en marcha de los sistemas pertinentes podría desmotivar al personal.

139. En el gráfico 7 se muestra la distribución por tipo de capacitación ofrecida a los distintos beneficiarios, al mes de marzo de 2009, con respecto al número total de organizaciones que respondieron a la encuesta. **Es esencial que el personal directivo superior reciba capacitación de sensibilización desde el inicio del proyecto a fin de garantizar su pleno apoyo a la fase de aplicación.** Se debería alentar a los miembros de los órganos rectores a que participen en esa capacitación. Sin embargo, en la primavera de 2009, **en casi la mitad de las organizaciones, el personal directivo superior y los órganos rectores no habían recibido aún capacitación de sensibilización**, lo que pone en duda su capacidad para liderar reformas importantes y necesarias.

Gráfico 7
Capacitación de los beneficiarios y tipo de capacitación ofrecida



Fuente: Respuestas al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección.

12. Evaluación de los riesgos

140. Se pidió también a las organizaciones que compartieran las conclusiones sobre las evaluaciones de riesgos que hubieran hecho, teniendo en cuenta que una medida de este tipo era un factor importante para la ejecución satisfactoria del proyecto. Según sus respuestas a la lista de verificación de la aplicación de enero de 2009, preparada por el equipo de trabajo, **más de un tercio de las organizaciones (38,1%) no había realizado ninguna evaluación de los riesgos para su proyecto sobre las IPSAS**. Esa categoría abarcaba:

- Organizaciones pequeñas (UPU, UNFPA);
- Organizaciones cuyos proyectos relativos a las IPSAS habían sido integrados parcial o totalmente en sus proyectos de planificación de los recursos institucionales (OMS, OMPI); y
- Organizaciones que estaban muy atrasadas en la ejecución de su proyecto (Naciones Unidas, OMT).

141. En los casos en que se efectuaron evaluaciones de los riesgos no siempre se utilizó una metodología formal de evaluación de los riesgos, como el modelo COSO 2⁸⁸. El Inspector desea señalar que **la evaluación de los riesgos es un requisito indispensable para la gestión de los riesgos y es esencial para garantizar el logro de los objetivos del proyecto**, como lo confirmó la Junta de Auditores de las Naciones Unidas al PNUD⁸⁹ y al

⁸⁸ Nombre aplicado sucesivamente a un modelo de marco para la gestión de controles internos (COSO 1992), posteriormente un modelo de gestión de los riesgos (COSO 2, 2004), del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Nacional sobre los Informes Financieros Fraudulentos (Comisión Treadway) tras la aprobación de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002.

⁸⁹ A/63/5/Add.1 (Suplemento), párr. 191.

UNFPA⁹⁰. Un ejemplo positivo al respecto es el caso de la OMPI, que realizó una evaluación a fin de determinar las necesidades para cumplir con la fecha de aplicación de 2010 y los aspectos que podrían ocasionar retrasos.

142. La información reunida por el equipo de la Dependencia Común de Inspección confirma los factores de riesgo mencionados en el segundo informe del Secretario General sobre la marcha de la adopción de las IPSAS por las Naciones Unidas⁹¹. En el informe se señaló otro factor importante: "una mayor comprensión de la escala y la complejidad de la labor necesaria después de completar el diagnóstico de los cambios de procedimientos y sistemas necesarios". Las **principales razones que se adujeron para aplazar la fecha de aplicación de las IPSAS son las siguientes:**

- La falta de módulos o la incompatibilidad de los sistemas de planificación de los recursos institucionales con los requisitos de las IPSAS (70% de los que respondieron a la encuesta). Por ejemplo, el obsoleto Sistema Integrado de Información de Gestión (IMIS) "de fabricación casera", aplicado en la Secretaría de las Naciones Unidas, elaborado a finales de los años ochenta y ampliado a mediados de los noventa, requería una compleja renovación, lo cual dio lugar a una llamada a licitación y a la concesión de un contrato a mediados de 2009 para sustituirlo como parte del proyecto global de gestión "Umoja". El Equipo de las Naciones Unidas encargado del proyecto de aplicación de las IPSAS colaboró estrechamente con los jefes del equipo encargado del proyecto Umoja para asegurar que se tuvieran en cuenta los requisitos del sistema de información con arreglo a las IPSAS en el proceso de selección de programas informáticos para el sistema de planificación de los recursos institucionales (véanse el párrafo 51 del informe mencionado y los siguientes informes sobre la marcha de los trabajos).
- La falta o la escasez de especialistas en recursos humanos a tiempo completo, con los conocimientos técnicos necesarios (el 30% de las organizaciones que respondieron). Otro de los aspectos señalados al respecto fue la dificultad para retener al personal con conocimiento institucional.
- Las revisiones y restricciones presupuestarias o el recorte de fondos (el 20% de las organizaciones que respondieron).
- Otras iniciativas de reforma que compiten entre sí por los recursos, a veces a nivel de todo el sistema, y que contribuyen a desviar la atención de las cuestiones relacionadas con las IPSAS (el 15% de las organizaciones que respondieron). Por ejemplo, el UNICEF se refirió a 12 importantes iniciativas que la organización estaba poniendo en marcha en el período 2009-2011, además del proyecto de las IPSAS; el ACNUR estaba poniendo en marcha un nuevo sistema de gestión basada en los resultados, cuya ejecución tenía prioridad sobre el proyecto de las IPSAS, lo que limitaba la disponibilidad del personal para trabajar con las IPSAS; y en la OACI, otras dos iniciativas simultáneas eran la introducción de un nuevo sistema de planificación de los recursos institucionales y la aplicación del sistema de presupuestación basada en los resultados.
- Las demoras en la elaboración de las directrices del Grupo de Trabajo o las decisiones de política a nivel de todo el sistema (el 10% de las organizaciones que respondieron).
- Varios otros factores como el hecho de que las oficinas sobre el terreno y las entidades subsidiarias dependieran de la aplicación de las IPSAS en las sedes; la

⁹⁰ A/63/5/Add.7 (Suplemento), párr. 47.

⁹¹ A/64/355, párr. 27.

incertidumbre con respecto a los saldos de apertura y la contabilización inicial de las propiedades; las demoras en la preparación del material de capacitación; la incertidumbre con respecto a la nueva configuración de los procesos institucionales; y las cuestiones de seguridad (el 5% de las organizaciones que respondieron).

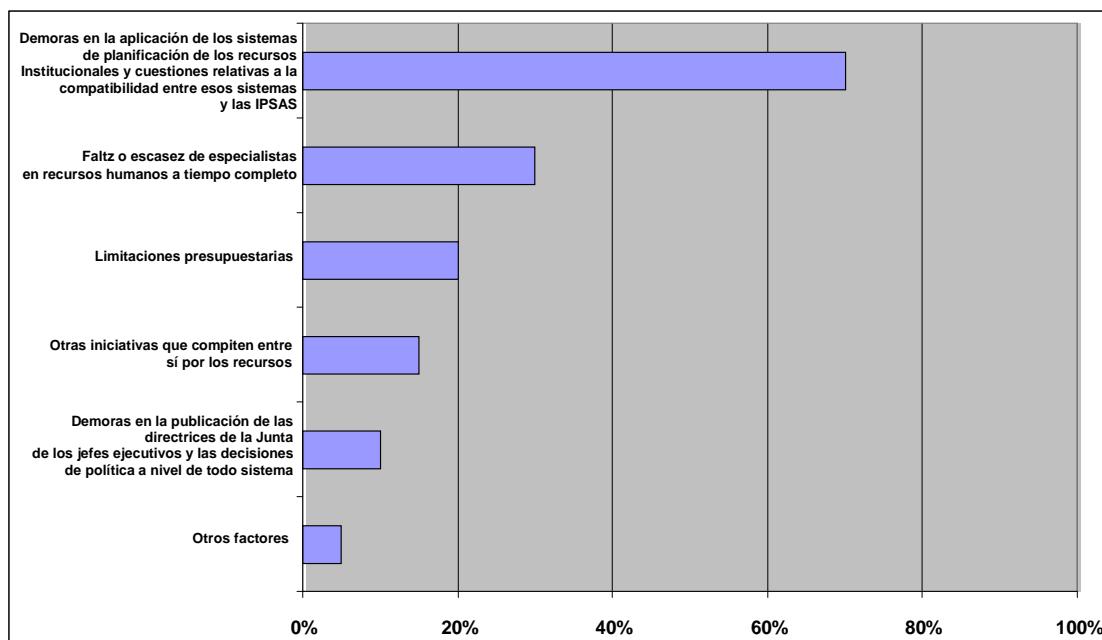


Riesgo: La ausencia de una estrategia adecuada de mitigación de los riesgos.

143. La UNESCO y la OMM dieron ejemplos de prácticas óptimas a este respecto. La UNESCO publicó un marco normativo de control interno que recoge en un sólo documento el marco revisado de políticas procesos y procedimientos financieros. Este marco sirve de base para la elaboración de reglas, políticas y procesos específicos que permitan cumplir con los requisitos de las IPSAS y establece una concepción común de las cuestiones relativas al control interno entre todo el personal. La OMM publicó un cuadro completo sobre la evaluación de los riesgos relacionados con su proyecto de las IPSAS.

Gráfico 8

Factores de riesgo percibidos por la organización



Fuente: Respuestas a las listas de verificación de la Junta de los jefes ejecutivos sobre la adopción de las IPSAS.

Práctica óptima N° 12

Todas las organizaciones que están en el proceso de transición a las IPSAS deben adoptar estrategias y prácticas de evaluación, gestión y mitigación de riesgos para la ejecución del proyecto, de conformidad con los objetivos de éste.

13. Supervisión

144. La transición a las IPSAS y la presentación de estados financieros basados en valores devengados tendrán repercusiones importantes en las tareas de supervisión.

145. Para comprobar en qué medida se cumplen las IPSAS, los auditores, internos y externos, deberán determinar si la administración ha establecido mecanismos de control interno apropiados y los correspondientes procedimientos de prueba, y en qué medida son eficaces.

146. Los auditores internos y externos deberán también invertir para adquirir conocimientos especializados en contabilidad basadas en valores devengados y sobre las IPSAS o para mejorarlos (según su experiencia y formación profesional), y para adaptar sus prácticas de auditoría a los nuevos mecanismos de control y cambios en las prácticas de gestión, a fin de armonizar sus prácticas con las nuevas condiciones. Por ejemplo, los nuevos procedimientos para establecer fechas de cierre⁹² hacen que el cierre de las operaciones resulte más complejo, lo que incrementa el alcance y el nivel de detalle de los procedimientos de auditoría.

a) **Auditores externos**

147. El Inspector está de acuerdo con la opinión de las organizaciones en el sentido de que a los **auditores externos** les corresponde desempeñar una función importante al examinar y comentar las nuevas políticas contables, especialmente durante un proceso de transición de una norma contable a otra. Una vez que se apliquen las IPSAS en los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico, los **auditores externos tendrán que decidir de manera independiente si emiten una opinión con o sin salvedades sobre la aplicación general de las IPSAS**. Esa decisión pondría fin a una relación técnica y humana que debería haber acompañado al proceso de transición a las IPSAS a lo largo de los años. Teniendo en cuenta que nadie tiene un conocimiento absoluto en un ámbito tan nuevo como el de la aplicación de las IPSAS a las organizaciones intergubernamentales, la única manera viable de avanzar es con la buena disposición que manifiesten ambas partes de aprender de esas normas, así como de las interpretaciones que traducen esas normas en políticas contables (en particular la labor del Grupo de Trabajo) y también de la realidad concreta de una organización. La relación entre el PMA y la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, que se describe en el anexo IV, es un ejemplo de ese proceso.

148. Resulta interesante señalar que en la reunión del Grupo de Trabajo celebrada en Roma, la Junta de Auditores de las Naciones Unidas señaló las siguientes cuestiones que podrían dificultar un examen a fondo por parte de las organizaciones:

- La presentación en el estado financiero de los fondos y fondos fiduciarios;
- El control de los activos del proyecto;
- Los tipos de cambio: el tipo mensual medio (de las Naciones Unidas) frente al tipo de cambio al contado;
- La idoneidad del umbral de capitalización;
- El tratamiento de los saldos entre fondos;
- La liquidación de las obligaciones por liquidar;
- El tratamiento de los ingresos por transacciones no cambiarias;
- El tratamiento del estado de la corriente de efectivo;

⁹² Se trata de los procedimientos de auditoría utilizados para determinar si una transacción tuvo lugar antes o después del final de un ejercicio contable y, por lo tanto, garantizan que las transacciones se registren en libros de contabilidad y se contabilicen en los estados financieros de los ejercicios correspondientes.

- Las tasas de descuento para las obligaciones relacionadas con el seguro médico después de la separación del servicio;
- Las consolidaciones;
- Los estados financieros de muestra (provisionales);
- Lo poco práctico que les resulta a los auditores externos emitir una opinión (inicial o provisional) para una organización antes de que se hayan terminado de preparar los estados financieros;
- Los estados financieros anuales sin auditoría;
- La aplicación gradual (siempre que se apliquen normas individuales desde el principio del año).

149. Varias organizaciones (OACI, OMI, ONUDI, PMA, OMPI, OMS, OMM) prepararon un estado financiero provisional (simulacro) que sería examinado por sus auditores externos antes de la presentación de su primer estado financiero conforme con las IPSAS. Por ejemplo, el PMA hizo revisar sus cuentas dos veces antes de la presentación definitiva. Sin embargo, como lo señaló acertadamente la Junta de los jefes ejecutivos, no se pueden emitir opiniones formales de auditoría para estados financieros provisionales. Sin embargo, el Inspector considera que **es indispensable que las organizaciones identifiquen y resuelvan oportunamente cualquier cuestión pendiente que pueda dar lugar a una opinión de auditoría con salvedades.**

Práctica óptima N° 13

Planificar y preparar estados financieros provisionales para que sean examinados por los auditores externos con suficiente antelación respecto de la fecha definitiva de ejecución a fin de evitar sorpresas desagradables.

150. Además, es probable que haya diferencias entre las opiniones de auditoría emitidas por las diez entidades fiscalizadoras superiores que participan en la verificación de cuentas de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas⁹³, puesto que tienen distintos grados de experiencia en la verificación de cuentas basadas en las IPSAS. Algunas de ellas ya han participado en ese tipo de auditorías, a saber: la Oficina Federal de Auditoría de Suiza (las entidades públicas de Suiza utilizan las IPSAS como sus normas contables); la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (las IPSAS se utilizan en las cuentas del Gobierno del Reino Unido y la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido verificó las cuentas basadas en las IPSAS del PMA); la Cour des Comptes de Francia también se beneficia de su reciente experiencia en la verificación de las cuentas del Gobierno de Francia basada en un enfoque de tipo IPSAS.

151. Por lo tanto, la elaboración de directrices es sumamente importante. La Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido ha elaborado instrumentos para ayudar a los auditores externos a utilizar las IPSAS en sus auditorías. También ha publicado una guía de aplicación de las IPSAS destinada a ayudar a las organizaciones a las que presta servicios a comprender el requisito indispensable para poder emitir una opinión de auditoría sin salvedades; la guía incluye una lista de verificación detallada para ayudar a los profesionales a asegurarse de que las cuentas se hayan preparado de acuerdo con los requisitos de las IPSAS. Las directrices establecen las condiciones necesarias y las pruebas que requieren los auditores externos del personal directivo; y presenta ejemplos de las cuestiones y los problemas que pueden plantearse en las auditorías y que deben evitarse. En

⁹³ Alemania, Canadá, China, Filipinas, Francia, India, Pakistán, Reino Unido, Sudáfrica y Suiza.

el caso de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas, las directrices aprobadas por la Junta de los jefes ejecutivos son, naturalmente, el criterio de referencia. Sin embargo, aún es necesario crear un marco que sirva de guía para las interacciones de las organizaciones con los auditores externos. El marco adoptado por el Grupo de Trabajo debería ser examinado por el Grupo de Auditores Externos. El Inspector se abstuvo de formular recomendaciones a ese órgano, lo que habría sido inusual de parte de la Dependencia Común de Inspección, pero espera que el marco facilite la adopción de las prácticas óptimas Nº 13 y Nº 14.

Práctica óptima Nº 14

Establecer y mantener, tan pronto sea posible, un diálogo bilateral entre la organización y sus auditores externos en relación con la transición a las IPSAS para contribuir a que los auditores externos e internos adquieran un conocimiento a fondo del nuevo sistema y sus efectos en los procedimientos de control, dado que la aplicación de las IPSAS exigirá la migración hacia la contabilidad basada en valores devengados.

b) Auditores internos

152. El mayor compromiso de los auditores internos respecto de las cuestiones relacionadas con las IPSAS es uno de los factores que garantizan la elaboración de procedimientos adecuados que permitan analizar objetivamente la situación y los resultados financieros de las organizaciones. Lamentablemente, las directrices en materia de normas de control interno para el sector público de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, actualizadas en 2004 y aprobadas por esa organización, sólo tienen un valor limitado de uso práctico.

153. Durante el examen, el Inspector observó que el grado de compromiso de los auditores internos en el proceso de cambio variaba considerablemente entre las organizaciones, según la apertura, el compromiso y la política del equipo encargado del proyecto. En algunas organizaciones, los auditores internos no participaron en absoluto o participaron en calidad de observadores únicamente, mientras que en otras, participaron activamente, siguieron los avances logrados y examinaron las dificultades del proyecto e intercambiaron opiniones sobre los riesgos con los miembros del equipo encargado del proyecto. En su reunión con el Inspector, los auditores internos describieron algunas de sus actividades:

- Prepararse para examinar los proyectos de aplicación de las IPSAS (por ejemplo, PNUD, UNICEF y PMA);
- Actuar como observadores en el Comité Directivo para la adopción de las IPSAS (OACI, PNUD, UPU, OMM, UNESCO);
- Participar en consultas oficiales y brindar asesoramiento sobre los cambios que deben introducirse en las disposiciones o reglamentos financieros (OIT, UIT, UNFPA, OMPI, OMM, UNOPS);
- Realizar un estudio de los procesos y deficiencias de los proyectos (FAO, OOPS) y mantener conversaciones con los auditores externos (UNFPA);
- Validar el proceso de gestión del cambio, realizar un análisis de las políticas contables, coordinar actividades con la Junta de Asesores y aprobar planes de capacitación (OOPS);

- Hacer una evaluación de los riesgos para el proyecto (OMM);
- Estudiar los componentes de propiedades, planta y equipo, así como las cuentas de inventario de las oficinas sobre el terreno (ACNUR);
- No participaron en la labor del equipo encargado de la adopción de las IPSAS (Naciones Unidas, ONUDI); el auditor externo desempeñó la principal función de supervisión;
- Recomendar en una auditoría que se fortaleciera el equipo encargado de la adopción de las IPSAS, con un coordinador de gestión del cambio y un coordinador de gestión del proyecto, lo que permitiría depender menos de los consultores y daría estabilidad a las principales funciones de gestión.

154. Un subgrupo de auditores internos presentó, ante la Reunión de representantes de servicios de auditoría interna de las organizaciones de las Naciones Unidas y las instituciones financieras multilaterales (UN-RIAS), celebrada en septiembre de 2008 en Washington⁹⁴, un documento detallado sobre el papel de la auditoría interna en la adopción de las IPSAS. En el documento se definió el papel fundamental de la auditoría interna en la conversión a las IPSAS para asegurar que los riesgos relacionados con la conversión a esas normas se evaluaran y gestionaran correctamente, mediante la verificación de los resultados del análisis de las deficiencias en la etapa inicial; y una labor de control mediante una serie de exámenes del proyecto de las IPSAS en las distintas fases del proyecto, tales como la puesta en marcha, los hitos y los productos, en las que los auditores internos pueden brindar asesoramiento de alto valor añadido al cuadro directivo durante la transición a las IPSAS. Para ellos esas funciones pueden consistir en la elaboración de directrices con respecto a la gobernanza y la gestión de los riesgos; los productos del proyecto y las fechas convenidas; el balance de apertura, el perfeccionamiento de los sistemas y la liquidación del proyecto; todo lo cual abarca la mayoría de los componentes del proyecto de adopción de las IPSAS. En el documento también se propusieron funciones de auditoría interna que podían desempeñarse en la fase de transición y se señaló al mismo tiempo que la función de asesoramiento que cumplía la auditoría interna y la programación de los diversos exámenes podía en sí entrañar riesgos para la objetividad de la auditoría interna. Por consiguiente, para proteger su independencia y objetividad, se recomendó a los auditores externos que no interviniieran en el proceso de adopción de decisiones sobre la adopción o la aplicación de las IPSAS; por ejemplo, en la realización de los análisis de las deficiencias o el establecimiento de políticas contables.

155. El tema de las IPSAS fue tratado nuevamente en 2009 en una Reunión de representantes de servicios de auditoría interna de las organizaciones de las Naciones Unidas y las instituciones financieras multilaterales (UN-RIAS) basándose firmemente en las lecciones aprendidas y la experiencia adquirida recientemente. Posteriormente, el subgrupo de UN-RIAS encargado de las IPSAS insistió en la **responsabilidad del personal directivo** (de las organizaciones y en particular de los proyectos de las IPSAS y de la planificación de los recursos institucionales), el cual debe rendir cuentas de las continuas pruebas de los nuevos mecanismos de control interno instalados durante la etapa preliminar de aplicación. Una vez más, los auditores internos de 14 organizaciones indicaron, de manera acertada, que era preciso evitar asumir responsabilidades de gestión a este respecto.

⁹⁴ "UNSAS to IPSAS conversion – adoption of IPSAS by the UN: what should be the role of International Audit Service?".

Práctica óptima N° 15

Durante la etapa preliminar de aplicación de las IPSAS los responsables del proceso institucional deberían realizar pruebas constantes de los mecanismos de control interno a fin de garantizar la exactitud de los datos.

Práctica óptima N° 16

Garantizar que se lleva a cabo una validación y una verificación independientes y globales del sistema una vez ultimado.

C. Un indicador clave: la fecha prevista de aplicación por la organización

156. **De acuerdo con las entidades encargadas de las IPSAS**, se considerará que las organizaciones cumplen plenamente con esas normas una vez que hayan recibido de sus auditores externos una opinión sin salvedades sobre su estado financiero. Por ello, la Junta de Auditores, al verificar los estados financieros de las Naciones Unidas para el bienio 2006-2007, recomendó que la Organización examinara continuamente sus hitos con miras a la aplicación de las IPSAS. El informe de febrero de 2010 sobre la marcha de la adopción muestra que sólo ocho organizaciones seguían bien encaminadas hacia el cumplimiento de las IPSAS en 2010. A la luz de las respuestas por escrito al cuestionario de la Dependencia Común de Inspección y a las entrevistas realizadas durante sus primeras misiones, el Inspector expresó serias dudas, que posteriormente fueron confirmadas, acerca de la fecha de aplicación de las IPSAS a nivel de todo el sistema prevista para 2010.

157. En 2009, el 76% de las organizaciones que respondieron señalaron que sus órganos rectores eran conscientes de las consecuencias de la aplicación cuando votaron a favor de la adopción de las IPSAS en 2006 y 2007. En ese momento, en respuesta a las recomendaciones del Grupo de Trabajo y de la Junta de Auditores, la mayoría de las organizaciones fijaron el ejercicio económico que terminaba el 31 de diciembre de 2010 como plazo para aplicarlas, mientras que algunas de las organizaciones pioneras fijaron como plazo 2008.

158. **Al principio, el Grupo de Trabajo** proporcionó sólo una descripción breve y general de los beneficios comunes y las consecuencias de las IPSAS, señalando que la adopción tendría importantes repercusiones en los informes contables y financieros y en los sistemas conexos de tecnología de la información de la organización; también tendría repercusiones importantes en los sistemas de presupuestación, financiación y gestión de las organizaciones⁹⁵. Sin embargo, ninguna de las organizaciones se encontraba en el mismo punto de partida en 2006 y el documento utilizado por la mayoría de las secretarías y publicado con sus respectivos logotipos para movilizar a sus órganos rectores no mostraba (y probablemente no estaba en condiciones de hacerlo) en qué medida estaba cada una de las organizaciones preparada para la aplicación de las IPSAS o la magnitud y la duración de los cambios que se requerían en varias de ellas para lograr su aplicación.

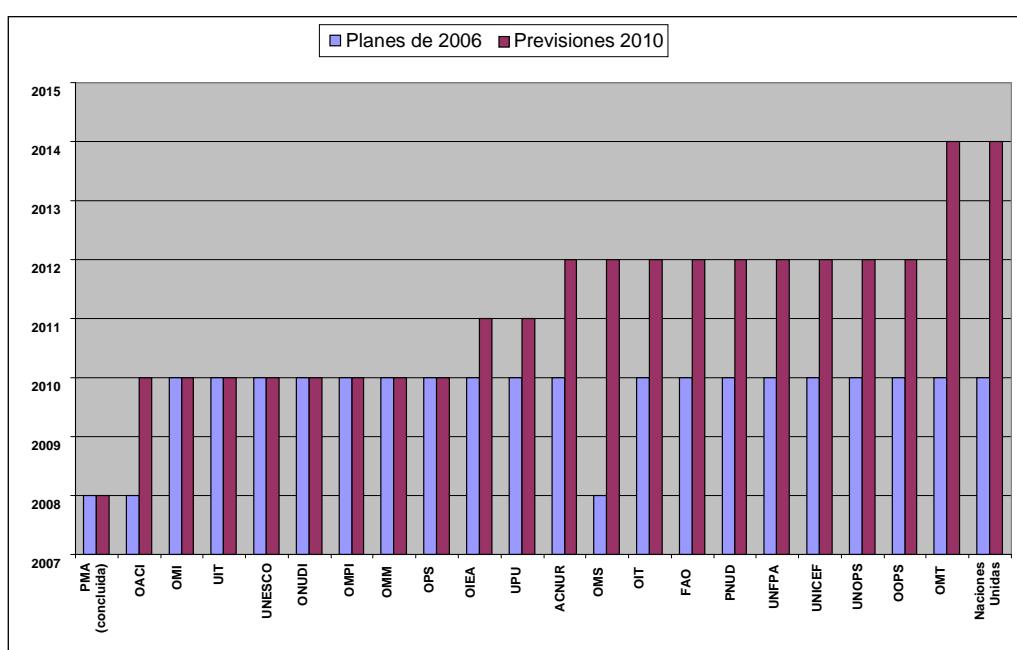
⁹⁵ Noviembre de 2005: recomendación 25 al Comité de Alto Nivel sobre Gestión, párr. 4.

159. El Inspector puede confirmar que los niveles de aplicación eran muy distintos entre las organizaciones debido a las distintas dimensiones y circunstancias de cada una de ellas, así como la compatibilidad de los sistemas de planificación de los recursos institucionales de esas organizaciones en 2005-2006 con los requisitos de las IPSAS.

160. **Las decisiones del Grupo de Trabajo, el Comité de Alto Nivel sobre Gestión, la Junta de los jefes ejecutivos y el Secretario General de 2005 y 2006⁹⁶ pueden criticarse en el sentido de que ejercen presión sobre todas las organizaciones para que opten por el mismo año de aplicación**, independientemente de su grado real de preparación. En lugar de ello, debió haberse asignado tiempo suficiente para realizar primero un estudio de viabilidad. De hecho, hubo que preparar muchos más documentos para informar a los órganos rectores de los requisitos necesarios para una transición satisfactoria a las IPSAS.

Gráfico 9

Año de la plena aplicación de las IPSAS, según los planes y las previsiones al mes de febrero de 2010, según la información proporcionada por las organizaciones⁹⁷



Fuente: Informes del Secretario General sobre los progresos realizados en la aplicación de las IPSAS.

161. De las tres organizaciones precursoras previstas, únicamente el PMA logró aplicar plenamente las IPSAS para el año terminado el 31 de diciembre de 2008 según lo previsto, gracias a las condiciones iniciales favorables y a los esfuerzos concertados (véanse los detalles en el anexo IV); la OMS, que había adoptado varias de esas normas desde 2008, en estrecha relación con la puesta en marcha de su sistema de planificación de los recursos institucionales, ahora prevé terminar de aplicarlas plenamente en 2012, una vez que se haya puesto en marcha en el resto de la organización el sistema de planificación de los recursos institucionales. La OACI, cuyas adquisiciones se han basado desde enero de 2008 en la contabilidad en valores devengados —cuando se terminó de poner en marcha la primera fase de su sistema de planificación de los recursos institucionales y se adoptó el principio de la entrega efectiva— espera terminar de aplicar las IPSAS en 2010.

⁹⁶ Véase cap. II.5 *supra*, 2005-2007: The political decisions to adopt IPSAS.

⁹⁷ CEB/2010/HLCM/7.

162. De las otras 19 organizaciones estudiadas, se prevé que en 7 de ellas las IPSAS se estarán aplicando a partir del 1º de enero de 2010, según los planes: en la OMI, la OMM, la OMPI, la ONUDI, la OPS, la UIT y la UNESCO. De las 12 restantes, 2 organizaciones ahora esperan adoptar las IPSAS en 2011 (el OIEA y la UPU), 8 en 2012 (el ACNUR, la FAO, la OIT, el OOPS, el PNUD, el UNFPA, el UNICEF, la UNOPS) y 2 en 2014 (las Naciones Unidas y la OMT)⁹⁸. Esta situación no debería sorprender, dada la inesperada complejidad y la escala de los preparativos y cambios que se requieren en el proceso de transición para la plena aplicación de las IPSAS, y en el caso de muchas organizaciones, la adopción simultánea de otras iniciativas de gestión difíciles. Ello muestra que el haber presionado a las organizaciones para que adoptaran las IPSAS apenas cuatro años después de que la Asamblea General adoptara la decisión política —por lo que abogaron en 2005 los partidarios del plazo de 2010— no era ni técnicamente viable ni realista. Mucho menos en el caso de las organizaciones que aún seguían sin adoptar una contabilidad basada en valores devengados, que tenían sistemas inadecuados de planificación de los recursos institucionales y que no disponían de suficiente personal capacitado. Como lo señaló un alto funcionario entrevistado por el Inspector en 2008, "la migración al nuevo sistema en 2010 no es más que una consigna".

163. Debido a las demoras en alcanzar los hitos establecidos, algunas organizaciones se vieron obligadas a revisar el calendario para el proyecto en 2009 o 2010, una revisión que fue alentada plenamente por el Comité de Alto Nivel sobre Gestión. Las Naciones Unidas, por ejemplo, han reprogramado la adopción de las IPSAS para 2014, a fin de disponer de más tiempo para sincronizar su aplicación con la introducción de un nuevo sistema de planificación de los recursos institucionales e indicaron que "la cuestión más importante relacionada con la adopción de las IPSAS son los requisitos de sistemas de información para la adopción satisfactoria de las IPSAS y la sincronización de los planes de implantación de las IPSAS y de ejecución del proyecto de planificación de los recursos institucionales"⁹⁹. En junio de 2009, el 62% de las organizaciones, tras prever cierta demora en la aplicación de las normas, había decidido adoptar un enfoque progresivo (aplicación norma por norma). En algunos casos la disponibilidad de recursos también influyó en la decisión de postergar el plazo.

⁹⁸ CEB/2010/HLCM/26.

⁹⁹ A/62/806.

V. Las IPSAS y la crisis financiera y económica

164. La crisis financiera y económica mundial ha venido afectando al proyecto de varias maneras:

- A consecuencia de la crisis, la financiación para la adopción de las IPSAS, de por sí modesta y a veces demasiado modesta para ser verdaderamente eficaz, se ha vuelto aún más difícil de obtener y más dependiente de la comprensión y la buena voluntad del personal directivo superior y los órganos legislativos, máxime si se tiene en cuenta que están en marcha otras iniciativas de gestión que también necesitan financiación y que los Estados Miembros, siempre renuentes a aprobar gastos adicionales y la contratación de más personal, son cada vez más exigentes.
- La crisis ha puesto de manifiesto la importancia de disponer de mejor información sobre la solidez financiera de las organizaciones y los riesgos inherentes a su situación. **La crisis crediticia ha acentuado la necesidad de procedimientos de rendición de cuentas en el sector público** y transparencia en sus transacciones financieras.
- La crisis ha suscitado **controversias entre los contadores con respecto al efecto procíclico de las normas internacionales de presentación de informes financieros y la forma en que se ha de medir el valor razonable¹⁰⁰** en épocas de crisis, aspectos particularmente importantes de la NIC 39 norma 15 de las IPSAS, relativa a la divulgación y presentación de instrumentos financieros. Se ha criticado la NIC 39 aduciendo que contribuye a una mayor inestabilidad de los estados financieros al exigir que toda una serie de activos se calculen en un valor razonable.

165. Movidos por la presión política suscitada por la quiebra de Lehman Brothers y luego por las reuniones del G20, los contadores han tomado el asunto muy en serio. La Federación Internacional de Contadores (FIC) organizó varios seminarios en la reunión de su consejo mundial para examinar las causas de la crisis financiera y las medidas que los profesionales contables, los reguladores y los gobiernos podían adoptar para prevenir futuras crisis. La Junta Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) y la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) convinieron en trabajar de forma conjunta y con prontitud para definir normas comunes relativas a las actividades que no figuran en los balances y la contabilidad de los instrumentos financieros. Además, convinieron en presentar propuestas para reemplazar sus respectivas normas sobre instrumentos financieros por una norma común "en cuestión de meses y no años"¹⁰¹. Ambas indicaron que las empresas no tenían la obligación de utilizar precios de mercado en condiciones difíciles. Por su parte, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público ha elaborado recientemente varias IPSAS nuevas (28, 29 y 30), basadas en el modelo de las NIC 32, 39 y 7 y relativas a las mismas cuestiones de presentación, contabilización y medición y divulgación.

166. Como todas las normas de contabilidad, las IPSAS están sujetas a mejoras y modificaciones continuas, lo que supone introducir los cambios correspondientes en las políticas de contabilidad de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. En abril de 2009, el G20 exhortó a la FASB y a la IASB a "lograr avances concretos hacia un

¹⁰⁰ El valor razonable es la suma por la cual podría cambiarse un elemento del activo, o saldarse un elemento del pasivo, entre partes informadas y dispuestas, en condiciones de plena independencia (terminología IPSAS).

¹⁰¹ Comunicado de prensa conjunto de la FASB y la IASB (24 de marzo de 2009).

conjunto único de normas mundiales de contabilidad de alta calidad" para finales de ese año¹⁰². El Inspector celebra los esfuerzos realizados por la IASB y la FASB para uniformizar las NIIF y los principios de contabilidad generalmente aceptados en el sector privado, lo cual contribuía a la "convergencia de las normas contables", uno de los ideales a los que aspira la profesión contable.

167. Ahora bien, ello plantea la cuestión de cómo puede un conjunto único de normas contables, concebidas para servir al sector privado comercial, responder a las necesidades concretas de las entidades del sector público y las organizaciones sin fines de lucro, en que la mayor parte de las transacciones no están basadas en el intercambio sino en transacciones asimétricas tanto en el caso de los ingresos como los gastos. Es preciso que los observadores de las Naciones Unidas (la Secretaría de las Naciones Unidas y el PNUD) ante el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público sigan el asunto de cerca, pues este órgano respalda oficialmente **la convergencia de las IPSAS y las NIIF**. Puesto que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público no tiene que rendir cuentas a ningún órgano rector del sistema de las Naciones Unidas y como no se ha facultado a los observadores de las "Naciones Unidas" para que hablen en nombre del sistema, ¿qué deben hacer dichos observadores ante la voluntad de que esa convergencia se haga efectiva: simplemente aceptarla, respaldarla, promoverla o guardar silencio? Se debería organizar un debate bien fundado entre representantes de las entidades de las Naciones Unidas, a fin de que todos los interesados comprendan el asunto y lo que está en juego. Recordemos que el motivo por el cual se optó por las IPSAS es precisamente porque se adecuaban mejor que las NIIF a las características específicas de las entidades públicas. La mayor parte de las características de las NIIF, elaboradas para las empresas privadas, ya se han incorporado a las IPSAS. El Inspector comparte la opinión del Director Internacional del Consejo Nacional de Contabilidad de Francia (Conseil National de la Comptabilité) de que es lamentable que, debido a limitaciones de tiempo, la mayoría de las IPSAS no sean más que una copia de las NIIF y, por consiguiente, no sean sino parcialmente compatibles con las realidades del sector público. Mientras siga habiendo "transacciones sin contraprestación", la "contabilidad de los principios" deberá seguir separada de la "contabilidad de los comerciantes".

168. **En el futuro, el principio rector de la elaboración y la aplicación de las IPSAS debería ser la rendición de cuentas**, que la FIC define de forma concisa y correcta como la obligación de dar cuenta de la responsabilidad que se ha asumido¹⁰³. Una tarea importante, análoga a la que realiza la Comisión Internacional de Interpretación de la Información Financiera en la esfera de las NIIF, podría encomendarse a un comité especial, encargado por la FIC de prestar asistencia a las entidades del sector público, en particular a las organizaciones internacionales, en la armonización e interpretación de las IPSAS, especialmente en los primeros años del proceso de aplicación, cuando entren en terreno desconocido. Ese comité proseguiría la labor realizada por el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad, pero su ámbito de competencia sería mucho más amplio, pues estaría integrado por representantes de Estados, municipios y organizaciones sin fines de lucro, de conformidad con los principios de las garantías procesales.

¹⁰² Para más detalles, véase Risk, 20 de mayo de 2009.

¹⁰³ Federación Internacional de Contadores, Study 13 Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (agosto de 2001).

VI. Conclusión

169. La transición de todas las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas a las IPSAS es sin duda una de las iniciativas más ambiciosas en materia de gestión emprendidas a nivel de todo el sistema. Es indispensable que se lleve a cabo si las organizaciones han de pasar a una gestión más racional. En el presente informe se han procurado destacar los obstáculos, las limitaciones y los riesgos que conlleva el paso de las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas a las IPSAS, trátese del tiempo necesario para seleccionar los mejores sistemas de planificación de los recursos institucionales o de perfeccionar los existentes, las dificultades para entablar un diálogo con los órganos legislativos, la falta de visión y de un sentimiento colectivo de identificación con el proceso de cambio o la falta de compromiso de parte del personal directivo superior.

170. En 2005, muy pocas de las organizaciones, si acaso alguna, eran conscientes de la envergadura de los cambios que se debían realizar. Por muchos motivos, de 22 organizaciones, sólo 1 logró conseguir el objetivo de cumplimiento con las normas en la fecha límite inicial y otras 8 tienen previsto hacerlo en 2010. Sobre la base del examen, el Inspector no puede sino llegar a la conclusión de que la mayoría de las organizaciones calcularon mal los cambios monumentales que se requerían en muchos niveles diferentes y que algunas tardaron en reconocer que la única forma de lograr lo que se habían propuesto era hacer de ese esfuerzo una prioridad institucional. El compromiso inicial de adoptar las IPSAS para 2010 tampoco reflejaba el hecho de que cada organización partía de niveles completamente distintos y que para algunas de ellas la adopción de las IPSAS representaba una empresa de gran envergadura. Las organizaciones pioneras como la OCDE, la Comisión Europea y el PMA han demostrado que con la voluntad y la determinación suficientes se podía realizar esa tarea titánica. Ahora bien, es preciso aprender de la experiencia de esos organismos para ayudar a otras organizaciones a aplicar las IPSAS en los próximos años.

171. Tras un período de varios años durante los cuales se adoptó toda una serie de decisiones políticas importantes, ha quedado claro que algunas organizaciones van a tardar más que otras en alcanzar el objetivo de producir estados financieros que se ajusten a las IPSAS sin salvedades¹⁰⁴. **Los principales riesgos que se han de sortear ahora son la desilusión y el desaliento**, tanto más cuanto que los efectos positivos de la adopción de las IPSAS sólo podrán apreciarse una vez que se haya completado la transición y que los directivos tardarán cierto tiempo en familiarizarse con las nuevas exigencias. **Del examen se determinaron varias prácticas óptimas (enumeradas en el resumen), basadas en la experiencia** de los organismos de las Naciones Unidas y otras entidades pioneras en la adopción de las IPSAS ajenas al sistema de las Naciones Unidas. El Inspector considera que la aplicación de esas prácticas óptimas contribuirá a que la transición a las IPSAS se haga de forma estratégica, integrada y oportuna. Teniendo en cuenta esas prácticas, el Inspector formuló la recomendación siguiente, que a su juicio debería mejorar la eficacia, la eficiencia y la rendición de cuentas en la transición de todas y cada una de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas a la aplicación de las IPSAS.

¹⁰⁴ Véase por ejemplo el Informe sobre el avance de la aplicación de las IPSAS en el PNUD, el UNFPA y la UNOPS (Progress Report on the Adoption of IPSAS at UNDP, UNFPA and UNOPS: Briefing to the Executive Board (1º de junio de 2009), que se puede consultar en: www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress_report_presentation_june09.ppt.

Recomendación 3

Los jefes ejecutivos deberían velar por que el conjunto de las 16 prácticas óptimas señaladas en el presente informe de la Dependencia Común de Inspección se aplique cuando se ejecute el proyecto de las IPSAS.

Anexo I

Lista de las IPSAS (Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Federación Internacional de Contadores, 2010)

Alcance del manual

El manual recoge información básica de referencia sobre la Federación Internacional de Contadores (FIC) y los pronunciamientos sobre el sector público actualmente en vigor emitidos por la FIC al 15 de enero de 2010.

Índice

Volumen I	<i>Página</i>
Cambios sustanciales con respecto a la edición 2009 del Manual	1
Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público – Mandato provisional..	3
Federación Internacional de Contadores	8
Prólogo a las Normas Contables Internacionales para el Sector Público	11
Introducción a las Normas Contables Internacionales para el Sector Público	20
IPSAS 1 – Presentación de estados financieros	21
IPSAS 2 – Estado de flujos de efectivo.....	82
IPSAS 3 – Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	104
IPSAS 4 – Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	135
IPSAS 5 – Costos de endeudamiento	160
IPSAS 6 – Estados financieros consolidados y separados	172
IPSAS 7 – Inversiones en empresas asociadas.....	207
IPSAS 8 – Participaciones en negocios conjuntos	227
IPSAS 9 – Ingresos procedentes de transacciones con contraprestación	251
IPSAS 10 – Información financiera en economías hiperinflacionarias.....	274
IPSAS 11 – Contratos de construcción	288
IPSAS 12 – Inventarios.....	314
IPSAS 13 – Contratos de arrendamiento.....	333
IPSAS 14 – Contingencias y hechos ocurridos después de la fecha del balance	369
IPSAS 15 – Instrumentos financieros: presentación e información que se ha de revelar	385
IPSAS 16 – Inversiones en propiedades inmobiliarias	443
IPSAS 17 – Propiedades, planta y equipo.....	476
IPSAS 18 – Información financiera por segmentos	517

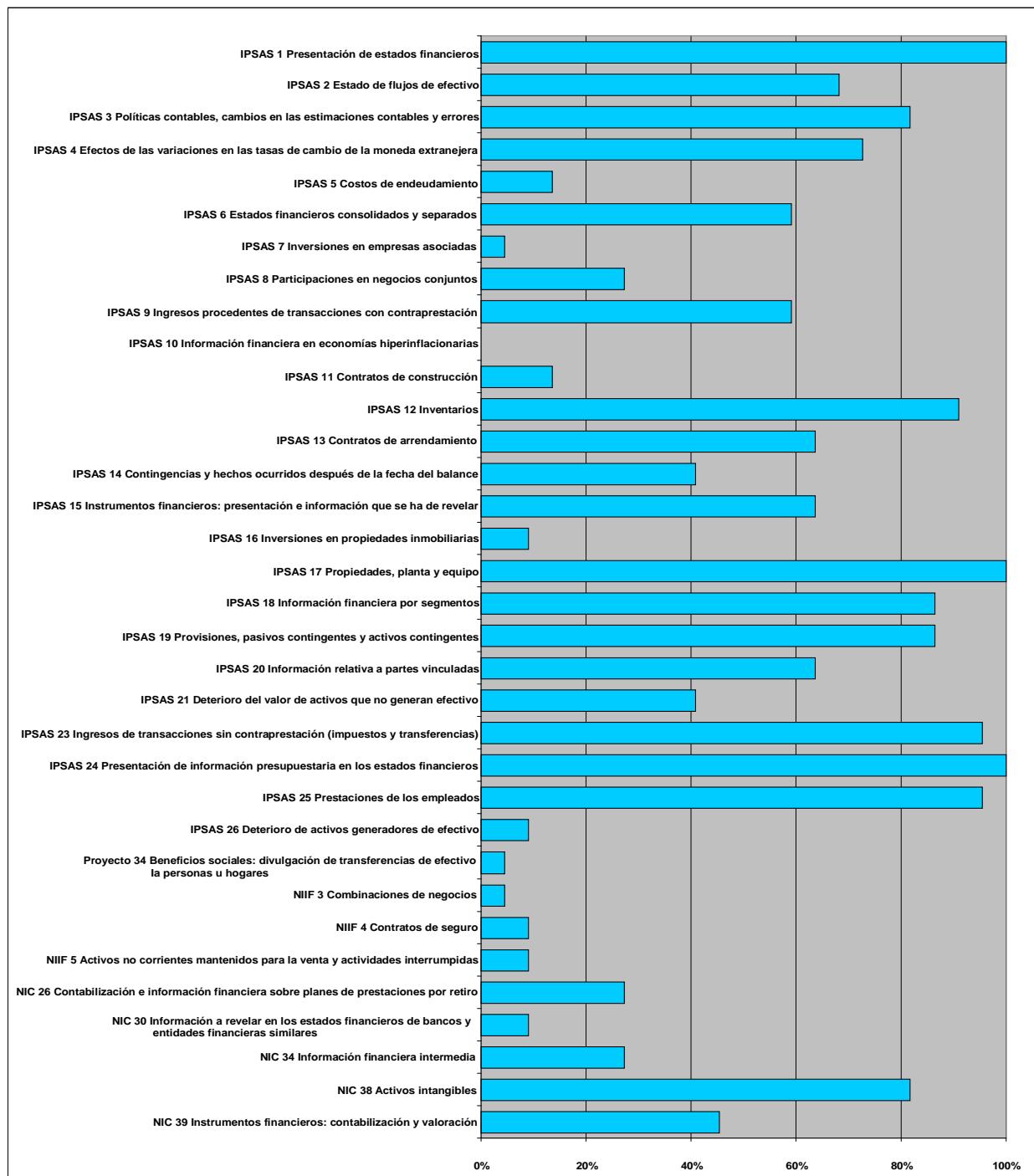
IPSAS 19 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	548
IPSAS 20 – Información relativa a partes vinculadas	592
IPSAS 21 – Deterioro del valor de activos que no generan efectivo	613
IPSAS 22 – Revelación de información financiera sobre la administración pública	652
IPSAS 23 – Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)	678
IPSAS 24 – Presentación de información presupuestaria en los estados financieros.....	735
IPSAS 25 – Prestaciones de los empleados	763

Volumen II

IPSAS 26 – Deterioro de activos generadores de efectivo.....	845
IPSAS 27 – Agricultura	904
IPSAS 28 – Instrumentos financieros: presentación	933
IPSAS 29 – Instrumentos financieros: contabilización y medición	1022
IPSAS 30 – Instrumentos financieros: revelación.....	1287
IPSAS 31 – Activos intangibles.....	1337
IPSAS relativa a la contabilidad en valores de caja – Presentación de informes financieros según el método basado en los valores de caja	1388
Glosario de los términos definidos en las normas IPSAS 1 a 26	1389
Directriz 2 – Aplicabilidad de las normas internacionales de auditoría a la auditoría de los estados financieros de las empresas públicas	1514
Resumen de otros documentos.....	1555
Código de conducta de la Federación Internacional de Contadores para contadores profesionales	1558

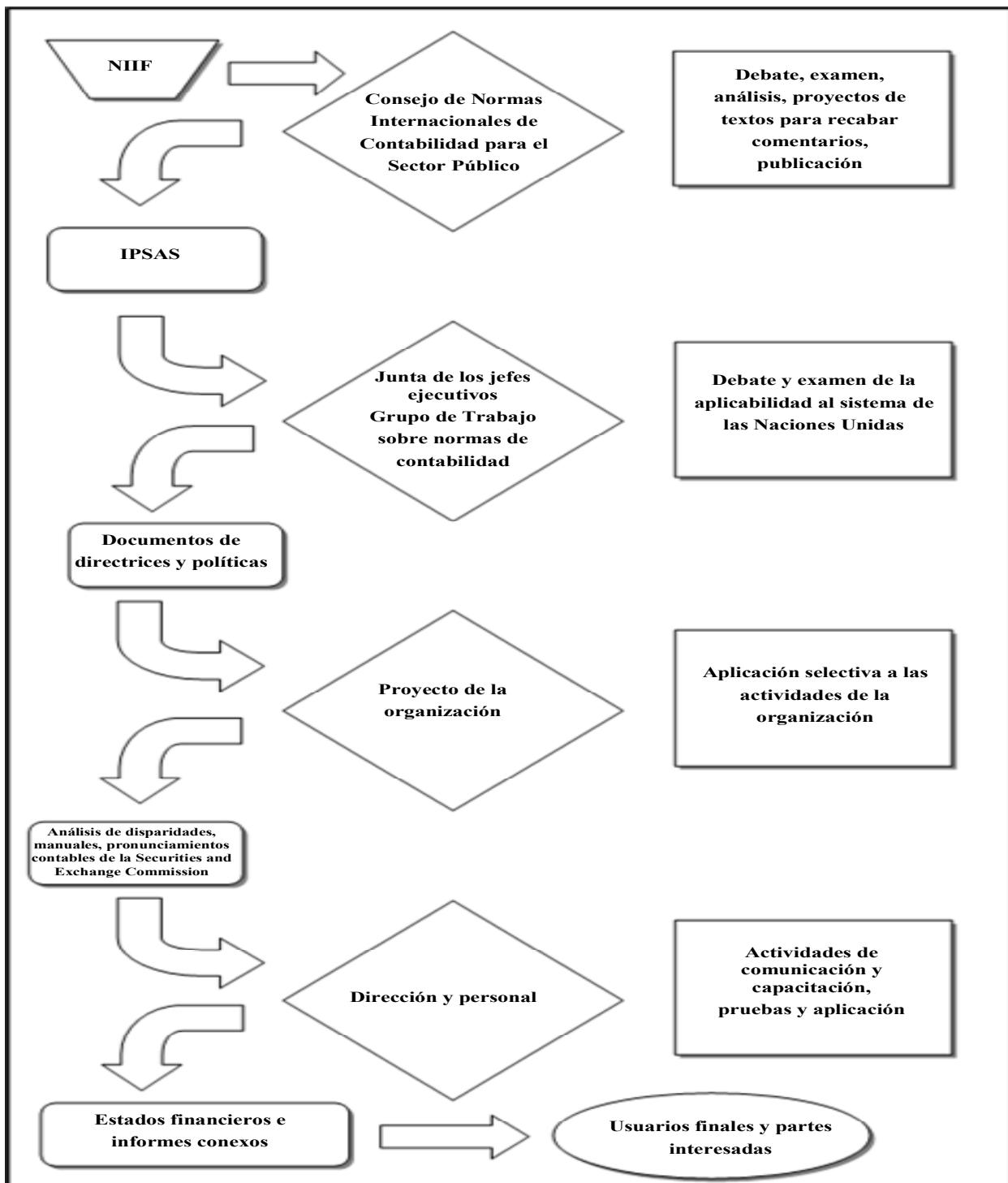
Anexo II

Importancia atribuida a cada una de las IPSAS por las organizaciones participantes (porcentajes)



Anexo III

Diagrama del proceso de transición a la aplicación de las IPSAS



Anexo IV

Un caso de éxito: el proceso del PMA

1. A continuación se reseñará en detalle sólo uno de los más de 20 proyectos sobre las IPSAS en las organizaciones que participan en la Dependencia Común de Inspección. Se trata del primer, y hasta el momento (2010) único, caso de éxito, una experiencia de la que, a juicio del Inspector, hay mucho que aprender. El PMA dista mucho de ser el único organismo en el que se han observado buenas prácticas, pero en abril de 2009, el PMA logró que sus estados financieros correspondientes a 2008 se presentaran de conformidad con las IPSAS y fueron certificados por su auditor externo, menos de tres años después de que su Junta decidió (en junio de 2006) adoptar las IPSAS, logro que se repitió en el ejercicio económico siguiente y que merece, por lo tanto, ser objeto de una descripción detallada. La presente sección se basa principalmente en documentos oficiales publicados por la Directora Ejecutiva del PMA (entre ellos los seis informes parciales sobre el proyecto), las cuentas publicadas y los informes y las declaraciones del auditor externo. En aras de la brevedad, sólo se han incluido unas cuantas referencias en el presente documento, pero las demás se proporcionarán a las personas interesadas que las soliciten.
2. En vista de la fecha límite que se había fijado para el inicio del ejercicio económico en el que se preveía la adopción de las IPSAS, el Equipo del proyecto IPSAS del PMA dispuso sólo de 18 meses para prepararse. La introducción de las IPSAS, desde cero y paso a paso, fue un proyecto multifacético, complejo y sujeto a plazos bien definidos. Gracias a un liderazgo eficaz y una gestión del riesgo cuidadosa, el proyecto se llevó a cabo con éxito en la forma originalmente prevista. El PMA, en definitiva la única organización "pionera" en la adopción de las IPSAS, fue también la primera de todas las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas en plantear cuestiones contables técnicas relativas a las IPSAS. La adopción de estas normas, iniciativa de gran envergadura, conllevó un examen detallado de todas las políticas financieras y de las muchas revisiones que se hicieron de ellas, la preparación de un manual de orientación y numerosos cursos de capacitación para el personal.

A. La organización de la gestión financiera como etapa preliminar

3. Este logro notable es también la culminación de un proceso global de transformación de la gestión financiera de toda la organización, cuyos orígenes se remontan por lo menos al bienio 2002-2003, cuando, por iniciativa de su auditor externo (la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido), el PMA emprendió **la modernización de su gestión financiera**.

4. Un proyecto sobre las IPSAS se sustenta en **la motivación, los conocimientos y la responsabilidad comunes** de todas las personas que desempeñan funciones relacionadas con las finanzas de la entidad interesada, **en todos los niveles de las sedes, las oficinas regionales y las oficinas en el terreno**. Fue preciso integrarlas a todas en una red activa para posibilitar la plena comprensión y aplicación del nuevo modelo operativo y crear un entorno receptivo a las reformas necesarias. Con ese fin, **se debe contratar en forma oportuna a suficiente personal dotado de las calificaciones adecuadas para ocupar los puestos esenciales**. La capacitación del personal y los directivos de finanzas y la participación conjunta de empleados de niveles jerárquicos diferentes es una de las claves del éxito pues es condición *sine qua non* de la creación de una cultura moderna de contabilidad.

5. En 2004-2005 los directivos del PMA introdujeron varias iniciativas destinadas a mejorar la calidad y la puntualidad de la presentación de informes financieros a la Junta, los donantes y el personal directivo. Se fijaron las siguientes prioridades en materia de gestión:

- Ampliación a escala mundial de la capacidad operativa del sistema de planificación de los recursos institucionales del PMA (conocido como Sistema Mundial y Red de Información del PMA o WINGS, por sus siglas en inglés, y, posteriormente, WINGS II, en su versión actualizada);
- Inversión en recursos humanos con la contratación de otros 19 oficiales de finanzas internacionales y 17 nacionales en el terreno (lo cual representa un incremento del 61% y el 68%, respectivamente) y 5 analistas financieros regionales encargados de prestar apoyo al nuevo modelo operativo resultante del examen de los procesos operativos;
- Capacitación del personal directivo en gestión financiera y familiarización del personal de finanzas con los procesos operativos y financieros del PMA, en particular en las oficinas en el terreno, donde se empezó a aplicar un conjunto de normas de presentación de informes con cierre mensual;
- Capacitación de los nuevos directores en los países, haciendo hincapié en sus responsabilidades con respecto a los controles internos y la eficacia de la gestión financiera;
- Talleres organizados con los oficiales superiores de finanzas procedentes de la sede, las oficinas regionales y las oficinas en los países para analizar aspectos estratégicos de la gestión financiera y definir claramente las diferentes funciones y responsabilidades;
- Talleres anuales en las oficinas regionales en los que participaron oficiales de finanzas de las oficinas en los países con el fin de preparar el cierre de las cuentas bienales, presentar nuevas iniciativas, examinar el seguimiento de la respuesta a las recomendaciones de auditoría e impartir capacitación avanzada en relación con el sistema WINGS;
- Publicación del Manual de finanzas unificado con el propósito de dar una clara orientación sobre las políticas y los procedimientos financieros; presentación de informes relativos a la gestión y la ejecución financiera de los proyectos producidos por el sistema WINGS;
- Elaboración de una nueva estrategia en materia cambiaria para reducir los riesgos, sobre la base de un análisis de los riesgos cambiarios del PMA;
- Reorganización de la función financiera de modo que se preste más atención al análisis de costos y a los controles internos.

B. La elección de normas de contabilidad: una medida sumamente proactiva

6. En enero de 2005, el auditor externo del PMA observó que **el PMA ya presentaba un juego casi completo de estados financieros ajustados a lo previsto en las NIC/NIIF o las IPSAS**. Tras la presentación del informe del auditor externo sobre normas de presentación de informes financieros, en el que se alentaba a la Junta Ejecutiva del PMA a adoptar normas internacionales de contabilidad, universalmente aceptadas, la Directora Ejecutiva estableció **un comité de coordinación y un equipo de tareas** encargados de gestionar esa transición. Después de consultar a organizaciones externas y a expertos en normas contables, el comité de coordinación y el equipo de tareas realizaron **un examen**

preliminar de los reglamentos y las normas del PMA que tal vez convendría revisar antes de que la organización pudiera adoptar plenamente normas internacionales de contabilidad. Como todas las normas contables modernas exigen el paso a una contabilidad en valores devengados, la adopción de ese método contable prepararía a la entidad para la aplicación de cualquier norma de contabilidad. En 2007, el PMA reconoció que el sistema WINGS de entonces, en el que estaban incorporados algunos aspectos de las IPSAS, había permitido al PMA introducir mejoras sistemáticas en su presentación de informes financieros, entre ellas la contabilización de los ingresos en valores devengados, la contabilización de las inversiones a la tasa del mercado, la contabilización de los gastos según el principio de la entrega efectiva y la presentación de informes financieros anuales. En ese sentido, **el PMA ya había llegado a una etapa avanzada de preparación para adoptar las IPSAS.**

7. Ahora bien, no fue fácil; las IPSAS se basan en principios. Como el PMA fue el primero de las Naciones Unidas en adoptar las IPSAS y una de las primeras organizaciones del mundo en hacerlo, el equipo del proyecto IPSAS tuvo que **elaborar numerosas políticas, a menudo antes de que el Grupo de Trabajo interinstitucional hubiera examinado el asunto y publicado orientaciones al respecto.** Algunas de esas políticas resultaron muy difíciles de redactar, entre ellas las relativas a la capitalización de inventarios, el asiento de los gastos, la medición, los instrumentos financieros, los servicios en especie, las propiedades, planta y equipo, los activos intangibles y, en particular, la contabilización de los ingresos; la normalización de este último aspecto fue particularmente difícil, dadas las grandes diferencias entre el PMA y el sector privado, pero podrá aplicarse también a otras organizaciones basadas en contribuciones y a Estados. La comparación entre los estados financieros anteriores, preparados de conformidad con las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, y los estados financieros actuales, preparados de conformidad con las IPSAS, permite hacerse una idea del alcance de esas políticas contables y las dificultades para elaborarlas.

8. La actitud del PMA hacia la labor de apoyo realizada por el equipo encargado de la aplicación de las normas en todo el sistema y el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad fue de una activa colaboración y se caracterizó por una firme determinación de avanzar, incluso adelantándose al equipo cuando era necesario, como ocurrió con el material didáctico (el PMA se adelantó y creó su propio material de capacitación, sin esperar a que llegara el material de la Junta de los jefes ejecutivos que llevaba retraso). Dado que el PMA fue una de las primeras organizaciones en adoptar las IPSAS, sus opiniones y sus experiencias en la materia son muy valiosas para otras organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. En las circunstancias de entonces, en que los debates en las Naciones Unidas todavía no habían avanzado lo suficiente para pronunciarse con respecto a todas las cuestiones relativas a las IPSAS, la dirección interpretaba esas normas como juzgaba conveniente, de acuerdo con el auditor externo. En los casos que no estaban contemplados en ninguna norma de las IPSAS, se utilizaban las NIIF. Al ser "pionero", el PMA no siempre podía contar con el asesoramiento práctico y la orientación de las Naciones Unidas con respecto a una amplia gama de cuestiones que se presentaron durante el período de transición. Al contrario, otras organizaciones de las Naciones Unidas esperaban que el PMA les diera orientación y les sirviera de ejemplo. El PMA también estaba en contacto con otras entidades pioneras de las IPSAS, como la Comisión Europea, la OTAN y el Gobierno de Suiza.

9. En el verano de 2005, cuando el Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad examinó el asunto con el equipo de ejecución del proyecto de la Junta de los jefes ejecutivos y optó por adoptar las IPSAS, el PMA, que se había preparado para la transición, no tardó en mostrarse dispuesto a encabezar el proceso en calidad de pionero. El PMA presentó dos documentos básicos que pusieron de manifiesto una capacidad de profunda reflexión autónoma sobre su propia situación: un cronograma provisional de la transición

hacia la adopción de normas internacionales de contabilidad de 2005 a 2008 y un cuadro sinóptico de todos los cambios que debían introducirse en la entidad, basado en su análisis de las disparidades, norma por norma. Esos dos documentos conformaron la base del proyecto de las IPSAS del PMA. El plan de trabajo aprobado en junio de 2006 por la Junta Ejecutiva preveía plazos, hitos, medidas de coordinación con el proyecto WINGS II y una estimación de los costos, el presupuesto y las opciones de financiación que permitieran al PMA aplicar las IPSAS a partir de 2008, tal como se había recomendado.

C. Cómo concebir y dimensionar plenamente las tareas que han de realizarse

10. Según un extracto del informe del auditor externo del PMA sobre los preparativos para llevar a cabo dos proyectos importantes, el proyecto IPSAS y el proyecto WINGS II, la observancia de normas internacionales de contabilidad exigía mucho más que una revisión y mejora de los aspectos relativos a la presentación de los informes financieros tal como aparecían en las cuentas anuales de la organización. Era preciso mejorar los procedimientos institucionales y los procedimientos operativos estándar, por ejemplo el modo en que el PMA gestionaba y contabilizaba el activo y el pasivo, y la manera en que contabilizaba y notificaba sus ingresos y gastos. Para ello era necesario modificar profundamente los procesos institucionales y la gestión financiera de la infraestructura operativa y los procedimientos financieros del PMA, transformaciones de las que se ha encargado la secretaría.

11. Como se vio anteriormente, el PMA estaba mejor preparado que las demás entidades del sistema de las Naciones Unidas para realizar muchos de esos cambios y optó por una vía rápida: se propuso llevar a cabo la transición en 18 meses, partiendo de la etapa en que se encontraba, muy bien preparado, por cierto, para llegar al objetivo por el más corto de todos los caminos escogidos por las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. En 2006 se preparó por primera vez en el PMA un juego completo de estados financieros **anuales** (conformes con las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas). De ese modo el PMA se preparó para introducir cuentas de periodicidad anual sujetas a una comprobación completa, que le sirvieron de base para preparar el ejercicio económico anual que sería obligatorio a partir de 2008. Como la dependencia encargada de la presentación de informes financieros del PMA sería la más afectada directamente por las IPSAS, su papel fue fundamental en el proceso de aplicación de dichas normas. Con motivo de la preparación de los estados financieros de 2008 conforme a las IPSAS, el PMA preparó una serie de pruebas de cuentas utilizando los mismos criterios pero abarcando períodos de seis a nueve meses de duración.

D. Un proyecto en todo el sentido de la palabra

1. Esquema

12. De conformidad con la decisión adoptada por la Junta en noviembre de 2005, la secretaría elaboró un plan de trabajo general para el proyecto de normas de contabilidad en el que se describía la manera en que se determinarían y abordarían los cambios que debían introducirse en el Estatuto y el Reglamento del PMA, así como en las políticas contables y los procedimientos administrativos que se verían afectados por la aplicación de las IPSAS. Se fijaron hitos para las distintas etapas del proyecto, que incluían un análisis, propuestas de revisión de políticas y procedimientos, la ratificación por el personal directivo del PMA, el Auditor Externo y la Junta, la preparación de directrices y la capacitación de personal en la sede y sobre el terreno. La secretaría preparó asimismo estimaciones presupuestarias de los costos de ejecución del proyecto.

2. Gobernanza

13. Inicialmente se proyectó que la transición estaría a cargo de un equipo relativamente pequeño (cuatro consultores en finanzas, un consultor en administración de proyectos, otro consultor, dos funcionarios de la dependencia de finanzas y otras cuatro personas) dirigido por un director de proyecto a tiempo completo que dependería del Jefe de Finanzas, que también estaba encargado del proyecto WINGS II y por lo tanto estaba en condiciones de establecer sinergias entre el sistema WINGS II y las IPSAS. En 2007 se estableció una junta de gestión del proyecto que se encargaría de proporcionar supervisión, orientación y asesoramiento de alto nivel al proyecto IPSAS. De acuerdo con las recomendaciones de auditoría interna y la evaluación de riesgos, un coordinador de la gestión del cambio y un coordinador de la gestión del proyecto se sumaron al personal del proyecto. Gracias a ellos se pudo depender menos de los consultores y se logró una mayor estabilidad en materia de comunicación y capacitación, así como en el seguimiento y la actualización del presupuesto y el plan de trabajo.

3. Financiación

14. Gracias a su nueva cultura de gestión financiera, ya en septiembre de 2005, el PMA estaba en condiciones de presentar estimaciones detalladas de los costos y previsiones presupuestarias correspondientes a:

- La contratación de expertos en las esferas siguientes:
 - i) Transición a las normas internacionales de contabilidad;
 - ii) Modificación de los flujos operativos de la institución;
 - iii) Gestión de los activos; y
 - iv) Elaboración de políticas, procedimientos y manuales de orientación.
- Los viajes y las actividades de capacitación para la aplicación de los nuevos procedimientos y políticas (talleres, etc.);
- Numerosas actividades de planificación y revisión de los procesos institucionales, junto con la formulación de políticas y orientaciones sobre los procedimientos.

15. Como primera medida para financiar el proyecto se procuró determinar las economías que se podrían realizar mediante la absorción de los costos adicionales. La segunda consistió en tratar de crear sinergias con un proyecto conexo en curso. La tercera consistió sencillamente en buscar nuevas formas y fuentes de financiación.

16. En junio de 2006, la Junta autorizó que se asignara la suma de 3,7 millones de dólares de los Estados Unidos, del presupuesto administrativo y apoyo a los programas, para sufragar durante dos años los costos de una introducción de las IPSAS en los plazos previstos para el ejercicio económico de 2008. Dos años después, un análisis retrospectivo de los gastos del proyecto puso de manifiesto que, globalmente, los gastos efectivos se habían mantenido cerca del monto previsto y que si bien en algunos casos se habían subestimado los gastos en personal (sujetos al régimen común de las Naciones Unidas), ello se había visto compensado por las economías efectuadas en la mayor parte de las demás partidas, especialmente los gastos en viajes. A lo largo de la duración del proyecto, los gastos en consultores se mantuvieron en el bajísimo nivel de 0,3 millones de dólares, por debajo de los 0,5 millones de dólares previstos, suma relativamente modesta en comparación con los presupuestos de otras organizaciones.

4. Recursos humanos

17. En el plan del proyecto estaba prevista la constitución de un equipo especializado, encargado del proyecto relativo a las normas contables, apoyado por personal del PMA, que proporcionaría los conocimientos pertinentes en sus respectivas esferas de competencia y responsabilidad. El proyecto estaría a cargo de un administrador de proyectos, que contaría con el apoyo de personal competente interno así como de especialistas y consultores contratados para la ocasión a fin de que el PMA dispusiera de la capacidad necesaria para realizar con éxito la transición hacia las IPSAS. Sin embargo, resultó difícil encontrar personal para el proyecto; en 2006, cuando se empezó a buscar a expertos en el ámbito de las IPSAS, prácticamente no había ninguno. Muchos contadores eran expertos en las NIIF o las normas de Nueva Zelanda o de Australia, pero casi ninguno era especialista en la aplicación de las IPSAS. Sólo los que habían trabajado con organizaciones pioneras en la materia, como la OCDE y la Comisión Europea, tenían experiencia en las IPSAS. Además, muchos consultores tenían conocimientos teóricos acerca de las IPSAS pero no tenían experiencia práctica. Finalmente, el administrador del proyecto optó por contratar a contadores profesionales y darles tiempo suficiente para que se familiarizararan con las IPSAS, invirtiendo en ellos de modo que fueran constituyendo progresivamente un acervo de conocimientos especializados sobre la aplicación de las IPSAS.

5. Contenido y productos

18. El equipo elaboró una documentación completa para la aplicación de las IPSAS que abarcaba todas las normas y todos los proyectos de textos para recabar comentarios, incluidos los nuevos proyectos de disposiciones y prácticas contables a las que ajustarían la preparación de los estados financieros del PMA a partir del 1º de enero de 2008, y que servirían de orientación para los usuarios y los creadores de sistemas. Se elaboraron planes detallados para cada esfera contable en los que se indicaba cómo se aplicarían en la práctica las IPSAS adoptadas, en particular el establecimiento de saldos de apertura al 1º de enero de 2008 respecto de las existencias, las prestaciones al personal y los bienes inmuebles, maquinaria y equipo y el registro contable de los ingresos conforme a las IPSAS. Estaba prevista la elaboración de un manual de aplicación destinado a las dependencias operativas y a los profesionales de finanzas.

E. Una organización motivada: comunicación, capacitación y gestión del cambio**1. Apoyo a las actividades de comunicación y de capacitación**

19. En el marco de su programa de comunicación el PMA creó una página web especial sobre la transición a las IPSAS y entre 2006 y 2008 produjo una serie suplementaria de seis "informes parciales" sobre la cuestión, en los que se exponía u ofrecía toda la información pertinente sobre las decisiones, anteriores o futuras, presentados a la Junta a título informativo, para su examen o para su aprobación, manteniéndola de esa forma plenamente informada, motivada y activa, en pro de la buena marcha del proceso de transición.

20. En esa página del proyecto IPSAS creada en la Intranet, muy utilizada por el personal del PMA, se ofrecía información sobre las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, las normas internacionales de contabilidad, las IPSAS y el proceso de adopción de estas últimas. La página era una fuente integral de recursos para los usuarios que buscaban información u orientación sobre las IPSAS. En el marco de la estrategia de comunicación, se distribuían boletines bimestrales a los oficiales de finanzas y a otros miembros del personal, principalmente para informar al personal sobre el terreno acerca de la marcha del proyecto. Algunos expertos en las IPSAS y expertos financieros con

experiencia en proyectos de aplicación de las IPSAS en otras organizaciones realizaron talleres para que el personal del PMA se familiarizara con la aplicación de las IPSAS. En el segundo semestre de 2006 y a principios de 2007 se organizaron talleres en todas las oficinas regionales para poner al tanto a los directores regionales, los directores en los países y los oficiales de finanzas de las actividades de aplicación de las IPSAS y sus principales repercusiones en el PMA. Se organizaron otros talleres y sesiones de capacitación a medida que se fueron elaborando los nuevos métodos contables ajustados a las IPSAS.

21. De igual manera, para dar a conocer el proyecto y obtener apoyo, fue necesario mantener una comunicación fluida entre el personal directivo superior, el personal directivo intermedio y el resto del personal y prever mecanismos de retroinformación. El equipo de aplicación de las IPSAS emprendió una estrategia institucional de capacitación y comunicación, cuya finalidad era que en todo el PMA el personal estuviera informado acerca del proyecto y se familiarizara con las IPSAS. Esta labor se coordinó con la del proyecto WINGS II y con la dependencia de capacitación de la Dirección de Recursos Humanos a fin de garantizar su eficacia y realizar economías de escala. A principios de 2008 ya se había impartido capacitación sobre las IPSAS a 1.400 miembros del personal de la sede y las oficinas sobre el terreno. A lo largo de 2008 se organizarían cursos de actualización para las partes interesadas tales como miembros de la Junta y los participantes en los grupos de trabajo y actividades de las Naciones Unidas. La coordinación con el equipo IPSAS de Nueva York continuó, mientras se elaboraba material de capacitación especializado sobre la aplicación a las Naciones Unidas del sistema de contabilidad en valores devengados, pero todavía no había sido publicado o no se podía utilizar.

22. En total se dedicó un tiempo considerable a actividades de capacitación y comunicación, debates, talleres, reuniones y grupos de trabajo, a fin de convencer al personal acostumbrado a las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas de la conveniencia de adoptar las IPSAS, normas que se consideraban más difíciles y más exigentes (con razón). Por lo tanto, la conversión del personal, especialmente los "escépticos" resultó sumamente difícil y hubo que recurrir a toda una serie de medios.

2. "Sintonización" con la Junta Ejecutiva

23. El PMA estableció y mantuvo estrechas relaciones de comunicación acerca del proyecto IPSAS con su Junta Ejecutiva, integrada por 36 Estados Miembros de las Naciones Unidas y la FAO, donantes y países receptores. El auditor externo y la secretaría del PMA lograron aprovechar esa diversidad de actores entre 2005 y 2009 y colaboraron para presentar a la Junta una serie de informes relativos a sus respectivas funciones. El auditor externo y la secretaría del PMA tenían opiniones concordantes sobre la transición a normas contables internacionales y crearon un clima de confianza, deteniéndose en cada etapa para explicar la situación, los riesgos, las propuestas presentadas y los beneficios previstos. **Despertar y mantener ese interés y el apoyo a la esfera administrativa y financiera**, que suele ser menos atractiva para los delegados de los Estados Miembros, **constituye un logro importantísimo**. Se manifestó el temor de que los nuevos estados financieros conformes a las IPSAS fueran más difíciles de comprender que los anteriores, elaborados con arreglo a las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas, que prevén que los informes financieros se presenten en un formato análogo al del presupuesto. Para atender esa preocupación, se organizaron debates, sesiones informativas, consultas oficiales, seminarios sobre finanzas e intervenciones de oradores invitados.

24. La comunicación con el órgano legislativo (la Junta Ejecutiva) se realizó asimismo con diferentes medios, incluida la serie especial de los seis informes parciales ya mencionados. **Gracias a ello, se obtuvo la financiación inicial de los puestos creados para reforzar la administración financiera y posteriormente fue relativamente fácil**

obtener financiación para los proyectos IPSAS y WINGS, lo cual permitió que los equipos correspondientes pudieran dedicarse plenamente a las actividades sustantivas de los proyectos sin desperdiciar su energía en recaudar fondos. El resultado fue que la Junta Ejecutiva respaldó las diferentes medidas propuestas con miras a adoptar las IPSAS propuestas. Ahora bien, obtener financiación es más fácil que cambiar los hábitos de trabajo y de gestión profundamente arraigados de los directivos y el personal. Esto fue muy difícil en el PMA, al igual que en otras organizaciones.

F. Un proyecto en red

1. Iniciativas de colaboración institucionales

25. El PMA no trabajó nunca de forma aislada. Del mismo modo que puso en marcha los procesos internos de reflexión y capacitación, procuró sacar el máximo provecho de las fructíferas relaciones que mantenía con sus asociados externos.

26. El primero de estos fue el auditor externo del PMA, procedente de la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, que muy rápido resultó ser la fuerza impulsora de la introducción de normas contables reconocidas internacionalmente, en particular en el informe sobre la cuestión que presentó a la Junta Ejecutiva¹⁰⁵. El auditor externo y la Directora Ejecutiva del PMA destacaron reiteradamente en sus informes respectivos su provechosa colaboración hasta que en 2009 pudieron compartir orgullosos el honor de haber logrado preparar el primer juego de estados financieros preparados con arreglo a las IPSAS (correspondientes al ejercicio económico de 2008) y haberlos presentado a la Junta Ejecutiva con una opinión sin salvedades del auditor externo, logro que repitieron en el ejercicio económico anual siguiente. El Inspector considera que es justo mencionar, además de la participación del auditor externo a nivel local, la ingente labor realizada por la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido en materia de educación e información con respecto a la utilización de las IPSAS, que incluye dos importantes "guías" detalladas que se pueden descargar del sitio de la Oficina en la web (www.nao.org.uk):

- Una guía de la observancia de las IPSAS en la que se ofrece una lista de control detallada que permite verificar paso a paso que las cuentas se ajustan a lo dispuesto en las IPSAS.
- Una guía sobre las IPSAS y la preparación para la comprobación de cuentas, producida especialmente para ayudar a las organizaciones internacionales a entender lo que exigiría el auditor externo para emitir una opinión sin salvedades con respecto a los requisitos de las IPSAS. En el prólogo, la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido indica que "en la guía se describen las circunstancias necesarias y los documentos que los directivos deben proporcionar a los auditores externos y se ilustran las cuestiones y los problemas de auditoría que se pueden plantear y que se deben evitar".

27. Otro asociado institucional importante fue el **Comité de Auditoría** que, según su informe anual de 2009, dedicó tiempo y atención considerables a la supervisión de este difícil proyecto. En cada reunión se supervisaron los planes de ejecución y posibles obstáculos, incluidos los cambios en el personal básico del proyecto. El Comité de Auditoría señaló hitos importantes (por ejemplo las pruebas que se realizaron en junio y septiembre de 2008) y evaluó los resultados obtenidos por el personal directivo y los informes sobre los avances realizados, presentados independientemente por la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (NAO) y la Oficina de Auditoría Interna. Asesoró

¹⁰⁵ Informe del auditor externo sobre las normas aplicables a los informes financieros del Programa Mundial de Alimentos (WFP/EB.1/2005/5-E).

sobre cómo superar eficazmente los obstáculos que se presentaron y reforzó el compromiso del personal directivo con el proyecto. Las opiniones y recomendaciones del Comité de Auditoría se comunicaron a la dirección. El Comité propuso algunas modificaciones y examinó la respuesta de la dirección durante el proceso de aplicación y mientras se examinaban las versiones finales del proyecto de estados financieros.

28. Como ya se ha mencionado, el PMA hizo más de lo que le correspondía en la interacción con los demás organismos del sistema de las Naciones Unidas participando activamente en el Grupo de Trabajo y el "grupo de debate de Roma" conexo. Sin ánimo de disminuir los méritos del PMA en la exitosa transición, el Inspector subraya una vez más que el PMA era una de las organizaciones mejor preparadas, sobre todo por su cultura financiera institucional¹⁰⁶.

2. Iniciativas de colaboración internas

29. Otra iniciativa de colaboración, no menos importante, fue interna y consistió en la coordinación de la concepción y la realización de los dos proyectos interrelacionados IPSAS y WINGS II. Desde el principio fue indispensable que hubiera una sinergia y una interacción continua para determinar nuevos y mejores procesos operativos y ponerlos en marcha a fin de evitar la duplicación de actividades o la omisión de procesos necesarios para lograr la conformidad con las IPSAS. Pero la necesidad de preparar el sistema WINGS II para los requisitos de las IPSAS representó una exigencia muy grande para el modesto equipo del proyecto IPSAS del PMA.

30. Además de la colaboración con interlocutores institucionales, también fue importante la colaboración con diferentes componentes de la secretaría. Se atribuyeron funciones distintas pero sinérgicas a los proyectos sobre las IPSAS y sobre planificación de los recursos institucionales, en un espíritu de respeto mutuo y colaboración en aras del objetivo común de mejorar la gestión de la organización. En ese tipo de situaciones no debe haber dominación, ni competencia, ni confusión, y se debe dejar la vía libre para un desarrollo continuo sistemático. Ello vale también para la comunidad de usuarios y miembros del personal cuyo trabajo se ve afectado por los cambios en los procesos institucionales.

G. Marco jurídico y políticas contables

31. El equipo del proyecto determinó cuáles artículos del Estatuto, el Reglamento General y el Reglamento Financiero del PMA era necesario modificar a consecuencia de la aplicación de las IPSAS. Esa evaluación inicial fue revisada a lo largo del proyecto. La principal modificación del Estatuto es el paso a la presentación de estados financieros anuales. No se señaló ningún otro cambio de política contable sujeto a la aprobación de la Junta. A ese respecto, el caso del PMA puede considerarse particularmente favorable, ya que, a excepción de esa modificación y algunas disposiciones relativas a la financiación, la mayor parte de un proceso de transición de esa envergadura quedó, desde el punto de vista jurídico, en manos de la dirección ejecutiva.

32. A partir de 2005, el PMA revisó periódicamente sus políticas contables e introdujo cambios que permitieron mejorar la presentación de los informes financieros. Cabe citar como ejemplo los cambios en la política de contabilidad de los ingresos, con el paso del método de contabilización en valores de caja a la contabilidad en valores devengados, y en

¹⁰⁶ Véase el documento JIU/REP/2009/7, sobre el examen de la gestión y la administración del Programa Mundial de Alimentos.

la consignación de las obligaciones en concepto de prestaciones médicas después del cese en el servicio para el personal del PMA.

33. Los principales cambios con respecto a la normativa anterior (las Normas de contabilidad del sistema de las Naciones Unidas) fueron la capitalización de propiedades, planta y equipo, el registro de los inventarios, la contabilización de las prestaciones al personal y la contabilización de los ingresos. Ahora bien, la reforma de adopción de las IPSAS es un proceso continuo: casi un año después de la fecha del saldo de apertura de los estados financieros de 2008, elaborados de conformidad con las IPSAS, el año 2008 seguía siendo considerado "año de transición" por el equipo del proyecto, lo cual daba a entender que todavía había margen para seguir progresando.

H. Situación final, riesgos y beneficios derivados de la transición

34. En junio de 2008, la capacidad incorporada en el equipo encargado de la adopción de las IPSAS debía mantenerse, con sujeción a los recursos disponibles, por lo menos hasta que se pusiera en marcha el sistema WINGS II, a principios de 2009, y se sometieran a la aprobación de la Junta los primeros estados financieros ajustados a las IPSAS en junio de 2009. Se preveía completar el proceso de adopción de las IPSAS en junio de 2009, para luego integrar la capacidad desarrollada en el marco del proyecto en las actividades ordinarias, teniendo en cuenta las limitaciones de recursos.

35. **Los principales problemas que persistían** se relacionaban, entre otras cosas, con la contabilización de inventarios, el asiento y la exhaustividad de los datos relativos a propiedades, planta y equipo, la contabilización de los ingresos y otras políticas contables, el cálculo de las prestaciones otorgadas al personal sobre el terreno que depende de organismos distintos del PMA, la identificación y gestión de los activos intangibles y el ajuste del presupuesto. Se habían evaluado y se debían gestionar **los múltiples riesgos de todo tipo**, internos y externos, relacionados con las diferentes partes interesadas o con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Los factores que más estrés y presión generaban eran la obtención del apoyo del personal directivo superior, la disponibilidad de un sistema de planificación de los recursos institucionales conforme con las IPSAS, el mantenimiento de la capacidad del personal y de su conocimiento de las IPSAS, el apoyo del órgano rector, la eficacia de las comunicaciones con el auditor externo, la eficacia de las actividades de comunicación y capacitación y la participación del Grupo de Trabajo sobre normas de contabilidad. Tratándose de un organismo que ya había atribuido mucha importancia a todos esos factores y que ya llevaba un año aplicando las normas, ello **demuestra lo vulnerable que es y sigue siendo un proyecto semejante**, hasta que todos estén acostumbrados a las nuevas funciones asignadas. En el análisis retrospectivo de riesgos que figura en el sexto y último informe parcial se llega a la conclusión siguiente: "Entre las dificultades que [se plantearon] cabe mencionar la escasez de candidatos cualificados que [pudieran] comprometerse con un proyecto de corta duración, el estricto cronograma de adopción, la falta de material de capacitación especializado y la insuficiencia de capacidad interna en las primeras etapas del proyecto"¹⁰⁷.

36. En otras palabras, los principales desafíos consistían en mantener informado al órgano rector, atender a las partes interesadas internas, comunicarse con el auditor externo, resolver las diferencias de opinión con los auditores internos, hacer frente a las dificultades y las diferencias de opinión en el seno del Grupo de Trabajo interinstitucional sobre normas de contabilidad y, aún así, llevar adelante el proceso de aplicación de las normas. Se

¹⁰⁷ Sexto informe parcial sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (WFP/EB.A/2008/6-G/1), párr. 31.

dedicaron innumerables horas a allanar las diferencias e intentar encontrar todo tipo de soluciones y formas de mitigar los riesgos.

37. El PMA y su auditor externo se enorgullecen, con toda razón, del logro que han conseguido en materia de aplicación de las IPSAS y en junio de 2009 se publicó un folleto sobre el asunto titulado *WFP Leads the Way: enhanced credibility and transparency in the United Nations system accounting practices – A glance at WFP's 2008 Financial Statements under IPSAS* (*El PMA muestra el camino: mejora de la credibilidad y la transparencia de las prácticas contables en el sistema de las Naciones Unidas – Una mirada a los estados financieros de 2008, elaborados de conformidad con las IPSAS*), mientras que el informe del auditor externo sobre los beneficios de la aplicación de las IPSAS, preparado para el período de sesiones de la Junta Ejecutiva que se celebró en febrero de 2010, lleva el subtítulo "Fortalecimiento de la gestión financiera"¹⁰⁸. En el informe, lejos de considerar que el éxito de los proyectos WINGS II e IPSAS fuera un fin en sí mismo, se recomendó que se aprovecharan los beneficios en materia de presentación de informes financieros a fin de:

- Informar con mayor periodicidad al Director Ejecutivo y al personal directivo superior, en particular con respecto a esferas fundamentales de riesgos o interés en materia de gestión financiera para potenciar y orientar la función de supervisión que desempeñan a nivel institucional y orientar el proceso de toma de decisiones;
- Informar acerca de los resultados financieros y evaluarlos;
- Establecer un vínculo más claro entre los objetivos estratégicos, los recursos y los resultados; y de que
- El personal directivo superior elabore una visión institucional común de los resultados financieros.

¹⁰⁸ Informe del auditor externo sobre los beneficios derivados de la aplicación de las IPSAS: Fortalecimiento de la gestión financiera (WFP/EB.1/2010/6-E/1).

Anexo V

Sinopsis de las medidas que han de adoptar las organizaciones participantes respecto de las recomendaciones de la Dependencia Común de Inspección – JIU/REP/2010/6

		Efectos deseados	Naciones Unidas, sus fondos y programas														Organismos especializados y el OIEA											
			Junta de los jefes ejecutivos*	Naciones Unidas**	UNCTAD	UNODC	PNUMA	ONU-Hábitat	ACNUR	OOPS	PNUD	UNFPA	UNICEF	PMA	UNOPS	OIT	FAO	UNESCO	OACI	OMS	UPU	UIT	OMM	OMI	OMPI	ONUDI	OMT	OIEA
Informe	Para adopción de medidas	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		
	Para información	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
	Recomendación 1		L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	
	Recomendación 2		L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	
	Recomendación 3		E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	

Leyenda: L: Recomendación para la adopción de decisiones por un órgano legislativo.

E: Recomendación para la adopción de medidas por un jefe ejecutivo (*en el caso de la Junta de los jefes ejecutivos, por el Presidente de la Junta).

: La recomendación no supone la adopción de medidas por la organización.

Efecto deseado: a: mejor rendición de cuentas; b: difusión de mejores prácticas; c: mayor coordinación y cooperación; d: mayor control y cumplimiento; e: mayor eficacia; f: economías considerables; g: mayor eficiencia; o: otros.

* Abarca todas las entidades enumeradas en ST/SGB/2002/11 excepto el ACNUR, ONU-Hábitat, el OOPS, el PNUMA, la UNCTAD y la UNODC.