JIU/REP/72/10

Informe sobre la introducción de una contabilidad de costos en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas

por
Maurice Bertrand
Dependencia Común de Inspección

Dependencia Común de Inspección

Ginebra y Nueva York
Octubre de 1972

JIU/REP/72/10

INFORME SOBRE LA INTRODUCCION DE UNA CONTABILIDAD DE COSTOS EN LAS ORGANIZACIONES DEL SISTEMA DE LAS NACIONES UNIDAS

por

Maurice Bertrand

Dependencia Común de Inspección

Ginebra y Nueva York
Octubre de 1972

GE.72/8786

INDICE

		Párrafos	Página
Capítulo I.	Razones de este estudio y exposición del problema	1 - 9	1
	Estado actual del estudio del problema. Resolución del Consejo de Administración del PNUD	1 - 5	1
	Contabilidad analítica y gastos generales	6 - 9	2
Capítulo II.	Objetivos y métodos de una contabilidad de costos en las organizaciones internacionales	10 - 25	3
	Objetivos, métodos y plan general. Relaciones con la presentación del presupuesto	10 - 14	3
	Técnicas de análisis y de distribución	15 - 20	4
	"Estructuras de producción" y proyectos del PNUD	21 - 23	6
	Gastos fijos y gastos variables	24	8
	Modelo general	25	8
Capítulo III.	Examen del sistema propuesto	26 - 56	10
	Descripción del sistema propuesto por el CCCA	26 - 37	10
	Sistemas propuestos anteriormente, en particular por la UNESCO	38 - 41	14
	Comentarios sobre la experiencia en curso	42 - 56	16
Capítulo IV.	El problema de los métodos de reembolso de los gastos generales	57 - 66	24
	Definición del problema y examen de las propuestas del Estudio sobre la Capacidad y del Grupo de Trabajo del CCCA	57 - 62	24
	Soluciones posibles	63 - 64	26
	Posibilidad de crear un "fondo de modernización"	65 - 66	27
Capítulo V.	Resumen del informe y lista de las principales recomendaciones	67 - 79	29
	Resumen del informe	67 - 69	29
	Lista de las principales recomendaciones	70 - 79	30

INFORME SOBRE LA INTRODUCCION DE UNA CONTABILIDAD DE COSTOS EN LAS ORGANIZACIONES DEL SISTEMA DE LAS NACIONES UNIDAS

Capítulo I

RAZONES DE ESTE ESTUDIO Y EXPOSICION DEL PROBLEMA

Estado actual del estudio del problema. Resolución del Consejo de Administración del PNUD

1. La introducción de una contabilidad analítica de costos constituye un elemento importante de todo programa general de modernización del mecanismo administrativo de las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas. En particular, este sistema está vinculado a la adopción de métodos modernos de programación.

2. En 1969 (JIU/REP/69/2) se propuso por primera vez que el conjunto de los organismos adoptara un sistema de este tipo. Desde entonces, tras una primera serie de reacciones favorables en principio, pero seguidas de un período de expectativa en la mayoría de los organismos, el estudio del problema ha avanzado considerablemente. En julio de 1971 se publicó el estudio especial emprendido por iniciativa de la OMS y de la UNESCO sobre el problema del cálculo del reembolso, por el PNUD a los organismos de ejecución, de los gastos generales correspondientes a programas extrapresupuestarios. En una nota de la Dependencia Común de Inspección, de fecha 17 de septiembre de 1971 (JIU/Note/71/2), se formularon varias observaciones sobre ese estudio. En noviembre de 1971 (documento E/5081), el CAC preparó un informe favorable sobre el problema; en diciembre del mismo año, la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto formuló sus comentarios (documento DP/L.212/Add.1) y apoyó la propuesta, dirigida a las organizaciones más importantes, de explorar las posibilidades en el campo de la contabilidad general de costos, siempre que también se requiera esa labor para propósitos que no sean el de calcular los gastos generales. El Consejo Económico y Social y el Consejo de Administración del PNUD (DP/L.225) han aprobado asimismo en principio el estudio de un problema de esa índole.

3. Por consiguiente, el Comité Consultivo en Cuestiones Administrativas (CCCA) decidió a principios de 1972 establecer un grupo de trabajo especializado cuyas atribuciones se definieron en el informe sobre su 35º período de sesiones (Coord. R/930, de 11 de marzo de 1972). Los objetivos del grupo de trabajo eran:

- proceder a una clasificación de las funciones desempeñadas por las diversas organizaciones, tanto en la sede como sobre el terreno, prestando especial atención a los servicios técnicos y administrativos de apoyo;
- determinar exactamente todos los elementos del costo total de esos servicios de apoyo;
- proponer métodos de medición del costo de esos servicios;
- proponer criterios para determinar qué parte de esos gastos de apoyo está directamente vinculada a los proyectos y para distribuir la parte restante entre los programas financiados con fondos de diferentes fuentes.

El informe preparado por el grupo de trabajo (abril de 1972), se publicó el 29 de abril con la signatura CCAQ/SS.1(72)/R.2(FB). El grupo, con una composición ligeramente distinta 1/, se ha reunido posteriormente para estudiar más en detalle los métodos de aplicación de la fase 1 del programa en los diversos organismos. El grupo (que se reunió del 4 al 15 de septiembre de 1972 en Ginebra) publicó un informe el 15 de septiembre, con la signatura CCAQ/S.36/R.8(FB).

4. El Consejo de Administración del PNUD, en su 14º período de sesiones, celebrado en mayo de 1972 en Ginebra (336ª sesión), "recabó el asesoramiento y las observaciones de la DCI y de la CCAAP para tomar su decisión sobre el estudio de los gastos generales". En consecuencia, el Administrador del PNUD transmitió esa solicitud a la Dependencia Común de Inspección por carta de 12 de julio de 1972 en la que puntualizaba que sería conveniente que se presentaran los comentarios para mediados de noviembre.

5. El objetivo del presente documento es exponer las observaciones de uno de los Inspectores sobre los informes del grupo de trabajo del CCCA y hacer un examen general del problema de la contabilidad analítica de costos en las organizaciones del sistema de las Naciones Unidas.

Contabilidad analítica y gastos generales

6. Me parece preciso ante todo disipar cualquier confusión que pudiera existir entre el problema del cálculo de los gastos generales de los programas extrapresupuestarios y el de la introducción de una contabilidad analítica de costos. Es innegable que estas dos cuestiones están estrechamente relacionadas entre sí, pero son distintas 2/, por lo que es preciso tener en cuenta las siguientes observaciones.

7.a) Es indispensable adoptar una contabilidad de costos para conocer la cuantía de los gastos generales (imputables a los organismos) de los programas financiados por el PNUD.

8.b) Una vez conocida esa cifra, la elección de un método de reembolso parcial o total de los gastos generales a los organismos constituye una decisión política que incumbe esencialmente al Consejo de Administración del PNUD. Los estudios técnicos pueden facilitar esa decisión pero no sustituirla.

9.c) Por último, la adopción de una contabilidad de costos servirá para resolver otros muchos problemas, distintos del cálculo de la cifra de gastos generales. Será preciso por tanto que los encargados de elegir un sistema de contabilidad tengan presente esos otros objetivos.

1/ El primer grupo de trabajo estaba integrado por representantes de las Naciones Unidas, la OMS, la OIT y la FAO. La UNESCO, que había enviado un observador al primer grupo de trabajo, no estuvo representada en el segundo.

2/ Ya se ha hecho hincapié sobre este particular en la nota JIU/Note/71/2, párrafo 1.

Capítulo II

OBJETIVOS Y METODOS DE UNA CONTABILIDAD DE COSTOS EN LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

Objetivos, métodos y plan general. Relaciones con la presentación del presupuesto

10. Para situar mejor el planteamiento actual del problema, me parece útil recordar sucintamente los objetivos y los métodos de una contabilidad de costos. En términos generales, cabe decir que se trata de una técnica que tiene:

- por objetivo, que los productores (industriales, agricultores o suministradores de servicios) conozcan en todas las etapas de la fabricación el costo de sus "productos" (y los elementos que integran dicho costo);

- por método principal, determinar los elementos que integran ese costo, partiendo de las cifras presentadas por la contabilidad general, y distribuirlas y asignarlas a los diversos productos con arreglo a una serie de "claves de distribución" o mediante el cálculo de las horas de trabajo.

11. En el caso de los servicios administrativos, es evidente que el "producto" será más difícil de definir que en la industria y la agricultura, pues los objetivos de los servicios públicos, en general, y de las organizaciones internacionales, en particular, no siempre son fáciles de definir. Sin embargo, se comprende fácilmente que en materia económica y social, por ejemplo, el "proyecto" (o parte de un programa que forme un todo), como puede ser un proyecto del PNUD, es un "producto" de bastante fácil identificación. Es indispensable, sin embargo, definir lo más exactamente posible el conjunto de las actividades en función del objetivo que se persigue si se pretende que los cálculos sean válidos. Por ello, existe una relación directa entre la contabilidad de costos y los métodos de programación presupuestaria (o de presentación por objetivos y gastos conexos).

12. Pero, aunque estos "proyectos" son, sobre todo en la esfera económica y social, los "productos finales" cuyo costo (y composición) más interesa conocer, existe también una serie de "productos intermedios", o etapas características de la preparación de los proyectos, cuyo costo puede ser también importante conocer. Tal sería el caso del costo de una conferencia o de una reunión (algunas conferencias o reuniones pueden asimilarse a veces a un producto final, ya que las decisiones que en ellas se adoptan representan el objetivo fundamental), del costo de una publicación de cierta importancia (sobre todo si está destinada a la venta), etc. Por último, el cálculo de precios unitarios normalizados (costo de contratación de un experto, costo medio de un día de conferencia de una índole determinada, costo de la transcripción mecanográfica, de la traducción y de la distribución de una página de un documento, etc.) es una manera de dirigir, controlar y mejorar el rendimiento de los servicios más importantes.

13. Cabe describir sucintamente el plan general de una contabilidad de costos del modo siguiente:

- la contabilidad presupuestaria facilita, en el orden de las partes, secciones y capítulos del presupuesto, la cifra de los gastos efectuados (mensual, trimestral o anualmente) dentro de cada uno de esos capítulos. La materia prima disponible es por tanto función de la presentación del presupuesto. Si la presentación se hace por tipos de gastos (como el presupuesto actual de las Naciones Unidas: personal, material, gastos de viaje, etc.), habrá que distribuir prácticamente todos los elementos básicos entre los proyectos o los

elementos de los programas para conocer su costo. Si, por el contrario, el presupuesto se presenta por programas, como se hace en la actualidad en los principales organismos, los gastos imputables a cada proyecto figuran por separado en el presupuesto. Para obtener el costo real de cada proyecto, habrá que agregar a los elementos ya individualizados en el presupuesto los resultados de la redistribución de los demás elementos de los gastos que se incluyen en las secciones de administración general, finanzas, presupuesto o control o en los capítulos de ejecución de los propios programas, ya que el personal administrativo de los departamentos orgánicos tiene a menudo funciones que corresponden, bien al programa, bien al apoyo más o menos directo a ese programa.

14. Ninguna presentación presupuestaria, por detallada que sea e incluso si se realiza en función del programa, es decir, de los objetivos (o "productos" previstos) puede, en efecto, determinar por anticipado el costo exacto de cada objetivo. Por una parte, hay siempre servicios comunes y, por otra, muchos miembros del personal tienen que desempeñar constantemente, de hecho, varias funciones a la vez. Es evidente, en cambio, que una contabilidad de costos adecuada, al proporcionar precios "normalizados", promedios, "normas", etc., puede ser útil en el futuro para mejorar la presentación presupuestaria, al aumentar el número de elementos cuyo costo puede calcularse por adelantado y que son susceptibles, por tanto, de "presupuestación". Una presentación presupuestaria más "refinada" servirá a su vez para mejorar la contabilidad de los costos. Se da, de hecho, una interacción constante entre los dos sistemas que lleva a un perfeccionamiento continuo de los métodos administrativos.

Técnicas de análisis y de distribución

15. De todas maneras subsiste un problema de redistribución, es decir, de reparto y de asignación de los gastos comunes a varios proyectos (de programas o de subprogramas). Este problema se resuelve, por lo general, dividiendo los gastos comunes (que se deben asignar) en una serie de elementos (costo de los alquileres y edificios, gastos de oficina, gastos de los servicios de personal, de los servicios presupuestarios, etc.) y distribuyendo estos elementos entre los diversos productos cuyo costo se pretende conocer utilizando "claves de distribución" o métodos de medición de las horas de trabajo.

16. La complejidad o la simplicidad de un sistema depende, por tanto, de dos series de factores:

- el número de elementos de los costos empleados: cabe incluir en grupos considerados como homogéneos elementos relativamente dispares o, por el contrario, crear un grupo especial para cada uno de ellos; por ejemplo, el material de oficina y los gastos de teléfono, limpieza, transporte o correos pueden reagruparse en una sola sección de "servicios de oficina" a la que se aplicará la misma clave de distribución, o por el contrario, cabe establecer una distinción entre cada uno de los elementos citados con objeto de buscarles la asignación más justa; lo mismo puede decirse de los gastos de personal en que cabe establecer o no una distinción entre gastos de gestión y gastos de contratación; dentro de los gastos de contratación puede establecerse también una diferencia entre los de contratación de personal administrativo, de expertos, de servicios generales, etc.

- los métodos o claves de distribución o de medición de las horas de trabajo: en este caso se pueden adoptar algunas claves de distribución simples o, por el contrario, buscar para cada elemento el método de distribución más exacto posible. Cuando se trata, en especial, de distribución de los porcentajes del tiempo de trabajo del personal cabe efectuar, por medio de "planillas de distribución de horas", cálculos minuciosos y frecuentes, o cabe la posibilidad, en cambio, de realizar cálculos bastante amplios, poco frecuentes y que no abarquen más que grupos simples. Es evidente que los métodos más complejos son también los más costosos, pero son los que tienen más probabilidad de ser exactos y útiles; los métodos más simples ofrecen características opuestas.

17. Ni que decir tiene que, para utilizar las claves de distribución y las planillas de medición de las horas de trabajo (que pueden aplicarse a servicios enteros o a un determinado número de funcionarios que tengan que distribuir su tiempo entre actividades múltiples cuyo costo convenga conocer por separado), es preciso determinar de antemano el tipo de "productos" cuyo costo se desea conocer.

La elección de un método de distribución de los costos entre los productos finales (o intermedios) cuyo costo se pretende conocer representa, en definitiva, la característica más importante de cualquier sistema: cuanto más exactos sean los resultados previstos mayor será también la complejidad, sobre todo en lo tocante a la concepción de los modelos de planillas de distribución de las horas de trabajo distribuidas a los funcionarios. Cuanto más "exacto" sea el resultado perseguido, tanto mayor será el volumen de datos que habrán de figurar en esas planillas: ello ocasionará por tanto un trabajo mucho más pesado para los funcionarios que tengan que llenarlas y un mayor volumen de operaciones de contabilidad y de elaboración de la información obtenida.

18. Por ejemplo, para calcular los gastos generales de los programas extrapresupuestarios con un sistema de contabilidad de costos, cabe definir el objetivo perseguido (el "producto" cuyo costo se desea conocer) de varias maneras:

a) Se puede intentar calcular, para una sola organización y durante un período determinado (un año, un trimestre, un mes), el importe total de los gastos generales derivados del programa del PNUD, del programa ordinario y de los programas financiados con cargo a otras fuentes de fondos. Se trata de una cifra global relativamente simple, para la que sólo se requiere el conjunto de los elementos del costo (tras haber eliminado los elementos considerados como gastos fijos) en tres sectores de actividad: el programa ordinario, los proyectos del PNUD y los demás proyectos.

b) Se puede intentar, por el contrario, calcular el resultado infinitamente más exacto de los costos generales de cada proyecto o elemento de programa. En este caso, se deberá solicitar, en las planillas de distribución de las horas de trabajo que tendrán que llenar los funcionarios que comparten su tiempo entre varios programas o actividades de apoyo a diversos programas, que indiquen con un número el título de cada proyecto o de cada elemento de programa en que hayan participado. La elaboración de esta información, que deberá utilizarse para una distribución entre varios centenares de proyectos o elementos de programa, es evidentemente más compleja que la que se basa en una distribución entre tres tipos de actividades solamente.

c) Cabe también la posibilidad de perfilar aún más el tipo de información deseada pidiendo que para cada programa se establezca una distinción entre ciertos tipos de

actividades de apoyo: actividades de preparación de proyectos o de programas, actividades de ejecución o actividades de evaluación, por ejemplo, o estableciendo dentro de las actividades de ejecución una separación entre las relativas a la contratación de personal, la adquisición de material, los servicios de administración financiera, etc. De esta manera, se obtendrán, mediante unas operaciones bastante complicadas, los costos generales de cada proyecto para cada tipo de actividades de apoyo.

d) Cabe por fin elegir cualquier solución intermedia entre los dos extremos representados por el tipo a) y el tipo b) + c) combinados, y buscar el tipo de información que se considere más adecuado adaptando exactamente los modelos de planillas de medición de las horas de trabajo al objetivo perseguido.

19. Es posible, desde luego, fijarse otros tipos de objetivos (véanse los párrafos 9 y 12). Si se desea averiguar, por ejemplo, el costo de contratación medio de un experto, el costo de una publicación, el costo medio de un día de conferencia de determinada índole, etc., se puede utilizar con flexibilidad el método de las planillas de medición de las horas de trabajo, agregando, durante un período dado y para ciertas categorías de funcionarios, preguntas más concretas en las planillas que tengan que llenar. También cabe realizar así encuestas periódicas aún más detalladas que pueden proporcionar informaciones muy valiosas. Pero es imprescindible, por supuesto, para que el sistema funcione correctamente, que todos los miembros del personal que deban colaborar en su funcionamiento hayan comprendido perfectamente su utilidad y su importancia.

20. Una vez seleccionados los objetivos, queda por decidir un método práctico de distribución de los costos entre los componentes del costo, tomados de la contabilidad general, y los "productos" cuyo costo se desea averiguar. No creo que sea necesario describir aquí en detalle las técnicas empleadas. No tienen, por lo demás, nada de misterioso: se trata de aplicar claves de distribución (lo que no es más que una serie de divisiones y multiplicaciones) y sumar de modo selectivo los elementos obtenidos y los que se obtienen de la información facilitada por los funcionarios que han llenado las planillas de las horas de trabajo. Toda esta operación exige la preparación de grandes cuadros que faciliten las diversas operaciones que haya que efectuar, cuadros que cabe denominar "matrices de distribución de los costos".

"Estructuras de producción" y proyectos del PNUD

21. Sin embargo, para comprender exactamente cómo y en qué orden se realizan estas operaciones, no hay que olvidar que toda contabilidad de los costos debe tener en cuenta la estructura administrativa de la empresa o de la organización, o más exactamente el orden de las operaciones que contribuyen a la obtención del "producto".

La "estructura de producción" a que nos referimos aquí es bastante sencilla. Hay que hacer una distinción, en realidad, entre tres series de actividades, de naturaleza diferente, y tres tipos de servicios. Pero los servicios y las actividades no siempre se corresponden exactamente, pues en la producción de un proyecto o de una parte de un programa intervienen en realidad:

a) Los servicios de programas y los expertos en misión sobre el terreno: se encargan de ejecutar sobre el terreno los proyectos del PNUD o del programa ordinario, o las partes de programa realizadas en la misma sede.

b) Los servicios de apoyo directo al programa, que en general forman de hecho, en la mayoría de los organismos, parte integrante de los mismos servicios orgánicos que se encargan de la ejecución del programa en la sede:	Se encargan del apoyo técnico directo (planificación, preparación de los proyectos, apoyo directo durante la ejecución, informes, correspondencia, enlace con los servicios de administración general, etc.).
c) Los servicios de administración general:	Se encargan de la gestión general de los servicios y trabajan para los servicios del programa, para las actividades de apoyo directo y para sí mismos. En la práctica, en algunos casos 1/ se encargan también del apoyo directo.

22. En estas condiciones, para calcular el costo total de un proyecto del PNUD, por ejemplo, habrá que tener en cuenta:

a) El costo del proyecto propiamente dicho, financiado por el PNUD y que se conocerá cuando el PNUD y el organismo de ejecución se hayan puesto de acuerdo sobre un presupuesto con arreglo al plan de operaciones; comprende, por lo general, todos los gastos efectuados sobre el terreno.

b) El costo del apoyo directo al programa: para determinarlo es preciso medir el tiempo dedicado a esos proyectos por los funcionarios de los servicios orgánicos (o a veces de los servicios de administración general) encargados del apoyo a ese programa. Ello supone la recopilación de todos los datos contenidos en las planillas de las horas de trabajo de esos funcionarios (además del costo del tiempo de sus colaboradores).

c) El costo de las actividades de los servicios de administración general que han prestado ayuda directa o indirectamente a las actividades de apoyo (definidas en el apartado b) y las actividades del programa (apartado a)).

d) Por último, para mayor exactitud, es necesario tener en cuenta que cada uno de los servicios de la administración general trabaja no sólo para los servicios de programa y para los servicios de apoyo directo, sino también para los demás servicios de administración general. Por ejemplo, el servicio de personal trabaja para contratar expertos sobre el terreno, para contratar y dirigir a los funcionarios del cuadro orgánico que trabajan en la sede y también para contratar y dirigir a los funcionarios de los demás servicios de administración general (presupuesto, servicio de conferencias, etc.), así como a su propio personal.

23. El costo total de un proyecto del PNUD se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

Costo del proyecto sobre el terreno, financiado por el PNUD.
\+ Precio de las actividades de apoyo directo (principalmente en los servicios orgánicos de la sede).

1/ Por ejemplo, el Servicio de Contratación para la Asistencia Técnica de las Naciones Unidas.

+ Costo de las actividades de administración general destinadas a:
  - las actividades sobre el terreno,
  - las actividades de apoyo directo,
  - las actividades de administración general relacionadas con los dos grupos de actividades anteriores.

Gastos fijos y gastos variables

24. Hay que señalar, por último, lo que probablemente constituye el problema más difícil con que se tropieza en casi todos los tipos de contabilidad de costos, es decir, el de la distinción entre los gastos fijos y los gastos variables. Este problema, denominado también problema del costo marginal, consiste en tratar de establecer una distinción entre los gastos que se habrían efectuado de cualquier manera, independientemente del "volumen" de la producción, y los relacionados más o menos directamente con el aumento de esa "producción". Este es el problema que plantea la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto respecto del cálculo de los "gastos generales" cuando reclama (y es una reclamación que viene haciendo desde hace muchos años) que no se exija al PNUD que reembolse a los organismos más que los "gastos suplementarios que puedan determinarse con claridad". De hecho, este difícil problema se reduce, por una parte, a tomar la decisión de que, para determinar el costo de determinados componentes (por ejemplo, los gastos de apoyo de los proyectos extrapresupuestarios), ciertos epígrafes de gastos no sean objeto de ninguna distribución porque se consideren "gastos fijos", y, por otra parte, a establecer una distinción entre los gastos imputables a un proyecto determinado y los que deberán distribuirse entre el conjunto de los proyectos (gastos directos e indirectos).

Modelo general

25. En definitiva, el plan general de una contabilidad de costos para las organizaciones internacionales podrían presentarse del modo siguiente:

Componentes del costo	Métodos de distribución	Resultados
La lista de los epígrafes presupuestarios que comprenden todos los gastos de las organizaciones (para todas las fuentes de financiación) agrupados en un número dado de componentes homogéneos (cost groups).		Los resultados obtenidos pueden variar en cuanto al número y a la exactitud. Cabe obtener, por ejemplo:
A. Gastos correspondientes a cada proyecto, determinados por el presupuesto o en los fondos extrapresupuestarios, o calculados partiendo de los elementos disponibles.	Asignación directa a cada proyecto o a cada grupo de proyecto o de partes principales del programa.	a) la distribución de los gastos totales de apoyo entre tres sectores (programa ordinario, PNUD y otros proyectos);
B. Gastos considerados fijos	No asignados al cálculo del costo de los proyectos extrapresupuestarios (deberían, pues, asignarse teóricamente a las actividades financiadas por el presupuesto propio de las organizaciones).	o b) la distribución de los gastos de apoyo entre cada programa, parte de programa o proyecto;
C. Gastos variables - Gastos de apoyo directo de los proyectos (actividades de apoyo proporcionadas por los servicios del programa).	Distribuidos entre los proyectos o partes de programa, o más sencillamente, por las principales fuentes de financiación (fondos presupuestarios, PNUD, otros fondos) mediante las planillas de distribución de las horas de trabajo de los funcionarios encargados de ese apoyo directo.	c c) la distribución de los gastos de apoyo entre los diversos componentes de tales gastos (planificación, preparación de presupuestos, ejecución y evaluación);
- Gastos de apoyo de los servicios de administración general. Lista de componentes homogéneos más o menos detallada, pero que incluya al menos: - gastos por concepto de alquileres y edificios, - gastos diversos de oficina, - gastos de los servicios de presupuesto, control y administración general, - gastos de los servicios de personal, - gastos de los servicios de conferencias, - gastos de los servicios jurídicos, etc. (El número de epígrafes variará según el grado de exactitud deseado.)	Distribuidos en función de varias claves de distribución y de métodos de evaluación de las horas de trabajo entre: - los servicios de administración general propiamente dichos, - los servicios de apoyo directo a los proyectos, etc., - los servicios de programa, con arreglo a un orden de distribución que permita obtener el costo completo (full cost) de cada uno de los componentes.	o d) cualquier combinación de las soluciones b) + c). Cabe también, utilizando planillas de distribución de las horas de trabajo más detalladas y repartiéndolas a determinadas categorías de funcionarios, obtener el costo de cualquier "producto" u objetivo intermedio que se quiera aislar; por ejemplo, el costo global de una publicación, el costo de una conferencia o reunión o el costo de una página de traducción.

Capítulo III

EXAMEN DEL SISTEMA PROPUESTO

Descripción del sistema propuesto por el CCCA

26. Esta presentación, muy simplificada, permite valorar con mayor exactitud el sistema propuesto por el CCCA. Las principales características de dicho sistema son las siguientes. El sistema propone:

27. - Distinguir una primera fase, poco costosa y de aplicación bastante sencilla (mínimo que debería ser adoptado por todos los organismos), y una segunda fase que permitiría, con una complicación progresiva, obtener resultados más precisos y más numerosos. El CCCA considera que 1973 debería ser un año de experimentación.

28. - Resolver el problema de la definición de "los gastos adicionales claramente identificables" considerando gastos fijos (que no deben ser objeto de distribución) los gastos considerados por los organismos como "gastos de política general, dirección y coordinación, dirección general, etc.", así como las partidas dedicadas al pago de las amortizaciones e intereses de préstamos tales como las emisiones de bonos de las Naciones Unidas.

29. - Clasificar los elementos del costo de las actividades reagrupando (la expresión inglesa utilizada es "cost group") en cierto número de epígrafes todos los gastos de las organizaciones. La lista de los elementos propuestos comprende:

- 11 elementos denominados de "apoyo no técnico" (se trata de gastos de administración general, en el sentido amplio de la expresión):

  1) oficinas y salas de conferencia,
  2) servicios de oficina,
  3) elaboración de datos,
  4) presupuesto, finanzas y administración general,
  5) administración del personal,
  6) servicio de adquisiciones,
  7) informes, publicaciones y documentación,
  8) servicios de conferencias,
  9) servicio jurídico,
  10) información pública,
  11) actividades que producen ingresos.

- 3 elementos denominados de "apoyo técnico" (se trata de actividades de apoyo directo realizadas por parte de los servicios orgánicos o por los funcionarios de los servicios orgánicos durante parte de su tiempo de trabajo):

  1) biblioteca,
  2) oficinas regionales y locales,
  3) unidades de apoyo técnico.

- 3 elementos para los "programas operacionales" (se trata de actividades de programa propiamente dichas, se realicen en la sede o sobre el terreno, distinguiéndolas por la forma de financiarlas):

  1) fondos presupuestarios,
  2) PNUD,
  3) otros fondos.

- 2 elementos para la dirección y la definición de la política general (se trata de gastos de política general considerados como "gastos fijos", que no deben contabilizarse como gastos de apoyo de los programas extrapresupuestarios):

  1) dirección general,
  2) órganos de política y comprobación externa de cuentas.

30. - Asignar a cada uno de estos elementos una clave de distribución: por ejemplo, la superficie de las oficinas en el caso del costo de los edificios y alquileres, el año-hombre de personal del cuadro orgánico cuando se trata de servicios de oficina, etc. Se propone la asignación de dichas "claves" a siete de los elementos de apoyo "no técnico", en tanto que para otros seis elementos (3 elementos de apoyo "no técnico" y todos los elementos de "apoyo técnico", igualmente 3). Se propone el sistema de distribución basado en la medición del tiempo de trabajo. Se considera que los restantes elementos no deben ser objeto de distribución.

31. Las operaciones de cálculo y distribución de los costos siguen un proceso que tiene presentes estas distinciones fundamentales entre programas operacionales, apoyo técnico directo y apoyo no técnico indirecto.

- La determinación de los gastos directos de los propios programas, relativamente fácil cuando se trata de los proyectos del PNUD, por ejemplo (en los que el presupuesto de gastos directos se negocia entre el organismo de ejecución y el PNUD y se deriva directamente del plan de operaciones), es difícil en el caso de los gastos operacionales financiados con cargo al presupuesto ordinario (incluso cuando se trata de presupuestos presentados por programas), pues ciertas actividades de programa propiamente dichas se realizan en la sede por funcionarios del cuadro orgánico que pueden, bien consagrar a ellas la totalidad de su tiempo, bien distribuir sus actividades entre varios programas y subprogramas, dedicar parte de su tiempo al apoyo de otros proyectos, etc. En consecuencia, el sistema del CCCA propone que la determinación de los gastos directos de los programas operacionales se haga solicitando a los funcionarios de los servicios orgánicos que desempeñen actividades múltiples que llenen unas planillas donde se muestre la distribución de su tiempo de trabajo.

32. La distribución de los gastos de apoyo directo entre los diversos tipos de programa exige por otra parte un análisis idéntico al efectuado por medio de las mencionadas planillas de distribución del tiempo (véanse los párrafos 21 a 23). Este apoyo directo viene prestado de hecho por los funcionarios de los servicios orgánicos que, ya trabajen en servicios especializados (como la Oficina de Cooperación Técnica de las Naciones Unidas) o en las divisiones administrativas encargadas de la ejecución de los propios programas, tienen una relación directa con la ejecución de los programas aunque no participen en ella. Preciso es admitir que, en ciertos casos, resultaría difícil hacer una distinción entre apoyo del programa o proyecto y participación directa en el programa o proyecto. Unicamente la experiencia permitirá precisar exactamente la posible línea fronteriza entre ambas actividades. En todo caso, tales gastos de apoyo directo podrán calcularse a partir de las planillas de distribución del tiempo de trabajo completadas por ciertos funcionarios del cuadro orgánico encargados del programa y del apoyo al programa.

33. Las planillas de distribución del tiempo de trabajo sólo deben ser llenadas por los funcionarios del cuadro orgánico que tienen que distribuir su tiempo entre varios programas. Su número se calcula actualmente, por ejemplo, en el 20% del total de funcionarios de la OMS. La finalidad de estos documentos, al menos en lo que respecta a la fase 1, es:

- individualizar los tiempos dedicados a actividades relacionadas con programas operacionales financiados con una misma fuente de fondos (programa propio de la organización, PNUD, otras fuentes de fondos),
- distinguir, dentro de las actividades de apoyo, el costo de las diversas funciones de apoyo realizadas: planificación del programa, formulación de los proyectos, ejecución de los proyectos, evaluación y actividades complementarias.

34. Creo que es indispensable reproducir aquí uno de los modelos de planilla de distribución del tiempo de trabajo, propuesto por el Grupo de Trabajo:

Estimación semanal o mensual, por programas, de las horas trabajadas					
Nombre	Nº	Período de		a	
Departamento		Sección			
Funciones		Aplicable a:			
Programa operacional		Programa ordinario	PNUD	Otros programas	Total
Apoyo técnico:					
Planificación del programa					
Formulación de proyectos					
Ejecución de proyectos: apoyo técnico					
Ejecución de proyectos: apoyo no técnico					
Evaluación y medidas posteriores a la ejecución					
Definición de la política general, dirección y coordinación					
Organos de dirección política					
		Total de horas de trabajo			
		Permisos diversos y ausencias retribuidas			
		Total de horas			

35. Finalmente, el Grupo de Trabajo propone varios cuadros para efectuar las operaciones de reagrupación y adición de los resultados obtenidos, bien mediante la aplicación de claves de distribución a ciertos elementos, bien mediante planillas de distribución del tiempo de trabajo llenadas por cierto número de funcionarios del cuadro orgánico. Los métodos propuestos son clásicos. Los dos informes del Grupo de Trabajo, cuya signatura se indica en el párrafo 3, contienen en anexo los modelos de cuadros o "matrices" que se deben utilizar. Me limitaré a señalar dos características interesantes:

- La principal "matriz de distribución de gastos" propuesta permite, respetando cierto orden en la lista de los elementos cuyo costo se calcula, una aproximación máxima al "costo total" (full cost) de cada elemento (es decir, integrar por ejemplo en el cálculo del elemento "gastos de personal" el costo del espacio, de los servicios presupuestarios utilizados por dichos servicios de personal). Esto es posible incluso cuando esa matriz se utiliza de forma manual.

- En el anexo del primer informe se prevé y se propone el empleo de un programa de calculadoras con el fin de permitir una integración completa de los servicios que se prestan recíprocamente los diversos "elementos" y obtener así los costos totales de cada uno de ellos.

36. Finalmente, los resultados esperados del sistema propuesto por el CCCA son los siguientes:

- En la primera fase, se espera obtener de hecho 12 cifras: la distribución de los gastos de apoyo en tres categorías (programa ordinario, PNUD, otros fondos) y dentro de cada una de ellas la distribución de cada cantidad en cuatro epígrafes: planificación, preparación de proyectos, ejecución de proyectos, evaluación;

- En una segunda fase, se espera obtener más datos aumentando el número de epígrafes en las tres categorías iniciales, es decir, desglosando con más precisión los diversos tipos de actividades de apoyo (para esta fase se prevén alrededor de cuarenta epígrafes);

- Finalmente, parece que en esta segunda fase se tratarán de obtener también datos sobre el costo de algunos otros elementos, diversificando la estructura de las planillas de tiempo de trabajo de ciertos funcionarios (en todo caso, éste parece ser el sistema que están introduciendo ya algunos organismos).

37. Los resultados así obtenidos no son ciertamente insignificantes y deberían ser bastante precisos, en la medida, por supuesto, en que se consiga que los funcionarios del cuadro orgánico que tengan que llenar "planillas de tiempo de trabajo" lo hagan con la atención y el celo indispensables. A este respecto, el problema del ritmo a que se deben llenar las planillas es evidentemente muy importante. El Grupo de Trabajo ha recomendado (párrafo 13 del segundo informe) que las planillas no abarquen nunca menos de una semana ni más de un mes. Queda ahora por examinar, dentro de lo que cabe en esta fase, si este sistema representa el mejor proyecto posible de contabilidad de costos y qué métodos pueden utilizarse para facilitar, en todo caso, la mejora progresiva del rendimiento del sistema que finalmente se adopte.

Sistemas propuestos anteriormente, en particular por la UNESCO

38. Llegado este momento, me parece útil comparar el sistema propuesto por el Grupo de Trabajo y los propuestos en julio de 1971 en el estudio titulado "Special management survey on the reimbursement to executive agencies of overhead costs for UNDP financed programmes", realizado por un grupo de estudio integrado por funcionarios del cuadro orgánico de la OMS y de la UNESCO que actuaban en calidad de

consultores del PNUD[1/]. En efecto, tal comparación tiene el mérito de hacer resaltar mejor las variaciones posibles de los métodos utilizados. En realidad, en el estudio citado se proponen dos sistemas sensiblemente diferentes: el primero es el expuesto en el propio informe, y el segundo es el descrito en el anexo 4 del informe presentado por la UNESCO con el nombre de "itemized cost accounting system".

39. Los rasgos esenciales de ambas propuestas pueden resumirse de la manera siguiente.

Sistema propuesto en el propio informe:

El informe proponía cuatro opciones, de las que las dos primeras correspondían a sistemas de medición del tiempo de trabajo dedicado a actividades "repetitivas" (work measurement system), y las dos últimas a un verdadero sistema de contabilidad de costos. El sistema más elaborado se basa en la técnica de las planillas de medición del tiempo de trabajo llenadas -diariamente- por los funcionarios del cuadro orgánico. Estas planillas indican el total de horas dedicadas a cada proyecto (a las que se asigna un número clave). Los resultados esperados son un desglose de los gastos de apoyo por proyectos. Se describen de forma somera los métodos de distribución de los gastos de administración general.

Sistema propuesto en el anexo 4: sistema de la UNESCO

40. - Los gastos propios de cada proyecto o "unidad de programa" del programa ordinario se identifican directamente en la contabilidad presupuestaria de la organización, que, siguiendo el plan del presupuesto, atribuye a cada unidad de programa un número clave.

- Se consideran gastos fijos (que no deben ser objeto de distribución), además de los gastos de política general, los gastos de capital, incluidos los de construcción y el reembolso de créditos.

- Los gastos de apoyo directo de los proyectos, que equivalen al costo del personal en los sectores de programa, se distribuyen entre cada unidad de programa mediante un sistema de planillas de distribución de tiempo. En estas planillas se prevé que cada especialista de los sectores de programa señale en porcentaje (no en número de horas) el tiempo dedicado por trimestre (se rellena una planilla cada tres meses) a cada unidad de programa o proyecto, identificada por un número clave. Así pues, la planilla comprende de hecho dos columnas y su presentación es la siguiente:

Nombre	Sector o Departamento	Período abarcado	Número de identificación
Clave presupuestaria de la unidad de programa 2/ en la que el interesado ha trabajado durante el período		Porcentaje de tiempo dedicado a cada unidad de programa	

1/ Documento no numerado que analicé y comenté en la nota JIU/Note/71/2, de 17 de septiembre de 1971.

2/ Como la UNESCO tiene un presupuesto "integrado" que muestra al mismo tiempo los proyectos del PNUD y el programa ordinario, la expresión "unidad de programa" designa tanto una fracción del programa ordinario como un proyecto del Fondo Especial, por ejemplo.

- Los gastos de dirección, supervisión y administración interna en cada sector de programa se distribuyen proporcionalmente al importe en dólares de cada unidad de programa, y el costo de los sueldos del personal de servicios generales en la proporción indicada por los funcionarios del cuadro orgánico que han llenado los cuestionarios. Dos elementos del costo que en la UNESCO se incluyen en los sectores de programa, la Biblioteca y la Oficina de Estadística, se distribuyen el primero en función de los gastos de personal atribuidos a cada unidad del programa y el segundo en función de una evaluación realizada por el jefe de la Oficina de Estadística.
- Los gastos de apoyo indirecto de los servicios de administración general se distribuyen en función de algunas sencillas claves de distribución:
  - En proporción a la cifra total de gastos de cada unidad de programa en el caso de los servicios presupuestarios, los gastos de oficina, los servicios jurídicos, los servicios de administración general y del Contralor, etc.;
  - En proporción únicamente a la cifra de gastos de personal correspondiente a cada unidad de programa en el caso de los servicios de personal;
  - En proporción únicamente a los gastos de personal de la Sede atribuidos a cada unidad de programa: los suministros y el equipo, la subvención a la cafetería, etc.;
  - En función de facturaciones hechas por los jefes de los servicios competentes en el caso del servicio de documentos y publicaciones, el servicio de cálculo electrónico, el servicio de conferencias y la división de suministros para los proyectos sobre el terreno.
- Los resultados que proporciona el sistema son el costo total y la cifra de los gastos de apoyo de cada unidad de programa, se trate del programa ordinario o de los proyectos del PNUD, lo que representa varios centenares de cifras utilizables y una minuciosidad considerable. Los márgenes de error se estiman en alrededor de un 10%.

41. Así pues, el programa propuesto por la UNESCO en 1971 se diferencia del sistema propuesto por el Grupo de Trabajo del CCCA únicamente en la elección de métodos más sencillos en ciertos aspectos (en particular en lo tocante a las claves de distribución) y en la decisión de pedir que se llenen las planillas de distribución del tiempo cada trimestre y especificando dicha distribución en porcentajes (y no en horas). En cambio, los datos solicitados se refieren a cada proyecto o unidad de programa, lo que se traduce en cifras muchos más numerosas y precisas 1/. Sin embargo, las actividades de los funcionarios de los sectores de programa no se desglosan en diversos tipos y, en particular, no es muy fácil de efectuar en los departamentos orgánicos la distinción entre actividades de apoyo y actividades de programa propiamente dichas.

Comentarios sobre la experiencia en curso

42. Me parece posible hacer ahora algunos comentarios sobre la experiencia en curso.

A mi juicio, no cabe la menor duda de que los principales organismos, tanto los que han participado realmente en el Grupo de Trabajo del CCCA (Naciones Unidas, FAO, OMS y OIT) como la UNESCO, han llegado a un acuerdo sobre los principios generales y la concepción básica de un sistema de contabilidad de costos.

1/ Véase el párrafo 46 y la nota de pie de página correspondiente.

En particular, el Grupo de Trabajo ha llegado a proponer métodos suficientemente detallados para que se piense en implantar un período de experimentación práctica sobre las bases propuestas para el conjunto de los principales organismos. Los restantes organismos pueden inspirarse con facilidad en los principios esenciales del sistema y adoptar, si lo desean, un método simplificado, al menos en un primer momento. Aunque me parece que este sistema requiere determinadas reservas sobre ciertos puntos que se examinarán en los párrafos siguientes, se trata en todo caso de propuestas que la experiencia permitirá mejorar. Se ha previsto la posibilidad de introducir las correcciones indispensables, y me parece que cabe felicitar a todos los que han contribuido a esa tarea por haber conseguido formular con tanta rapidez propuestas coherentes y precisas, haber llegado a un acuerdo tan amplio sobre los métodos de aplicación y haber previsto la posibilidad de continuar trabajando juntos.

43. El sistema propuesto por la UNESCO y por los otros cuatro grandes organismos presenta, en efecto, diferencias de detalle, pero se basa en el mismo esquema fundamental. Creo indispensable indicar aquí los puntos sobre los que se deberían intentar acercamientos metodológicos a fin de llegar a un sistema mejorado. En términos generales, es evidentemente indispensable buscar la sencillez máxima al mismo tiempo que el máximo rendimiento. Al tratar de lograrlo, es preciso tener presente que una propuesta aparentemente compleja puede ser poco costosa y fácil de aplicar y que, a la inversa, una propuesta aparentemente sencilla puede ser difícil y costosa.

Número e importancia de los objetivos perseguidos. Concepción de las planillas de medición de los tiempos de trabajo

44. El documento más importante, de hecho el verdadero pivote de todo el sistema de contabilidad de costos, es, como fácilmente se comprende, la planilla de medición de los tiempos de trabajo. De este documento pueden depender el éxito o el fracaso de un sistema y, en todo caso, su precisión y su rendimiento, puesto que es el único que exige la colaboración activa de gran parte de los miembros del cuadro orgánico y porque el número y la calidad de los datos que contiene determinan directamente el número y la calidad de los resultados obtenidos. Por consiguiente, es difícil decidir su grado de complejidad y la frecuencia de su utilización.

45. En cuanto a la frecuencia de su utilización, personalmente creo que la opinión del Grupo de Trabajo (entre una semana y un mes) es razonable; el trimestre (utilizado en el proyecto de la UNESCO) no parece permitir la reunión de datos suficientemente precisos. Estimo que a título experimental convendría adoptar la planilla mensual, sin perjuicio de utilizarla con más frecuencia en ciertos casos bien determinados. El contenido de la planilla plantea problemas más delicados: ¿conviene pedir los datos en horas (como hace el CCCA) o en porcentaje del tiempo de trabajo (como hace la UNESCO)? ¿Es preciso pedir la distribución del tiempo de trabajo para cada proyecto o unidad de programa (UNESCO) o solamente por grandes fuentes de fondos (CCCA)? ¿Es preciso desglosar las actividades entre actividades de apoyo del programa (en cuatro epígrafes) y actividades de programa propiamente dichas (CCCA) o no desglosarlas en absoluto (UNESCO)?

46. Creo que todos estos problemas deben considerarse en función de la complejidad del trabajo que el llenar la planilla supondría para el funcionario del cuadro orgánico: poco importa que el documento sea complejo en apariencia si es fácil de llenar. En efecto, el análisis de las planillas correrá a cargo de especialistas que aplicarán métodos fáciles de automatizar. Esta consideración conduce inmediatamente a responder que es posible que en las planillas se precise cuáles son los proyectos en los que cada

especialista interesado haya trabajado (indicación del nombre del proyecto y de un número clave como en el sistema de la UNESCO). En realidad, esto no exige ningún esfuerzo particular al funcionario del cuadro orgánico, que conoce evidentemente el nombre (y el número de los proyectos en los que trabaja y a quien resulta incluso más sencillo indicar el nombre de tales proyectos o la unidad de programa que clasificarlos por fuentes de fondos. Ahora bien, esta indicación es absolutamente fundamental en la medida en que permite que el número de cifras obtenidas se multiplique en cada organismo por 100 aproximadamente (300 ó 400 proyectos o unidades de programa por organismo producidos por fuente de fondos). Por otra parte, este método tiene la ventaja de facilitar datos detallados en relación con la ejecución del programa ordinario (o de los programas de fondos especiales) y de los proyectos del PNUD. Ello responde a la preocupación muchas veces reafirmada de aplicar la contabilidad de costos para resolver todos los problemas de gestión que se plantean en los organismos, y no sólo para calcular los gastos de apoyo. A mi juicio no debería existir sobre este punto ninguna duda 1/.

47. En cambio, parece indispensable conservar al mismo tiempo la distinción prevista en la planilla propuesta por el Grupo de Trabajo entre las diversas funciones realizadas. A este respecto, me parece:

- que se podrían reducir a tres grandes categorías las actividades de apoyo técnico, suprimiendo la distinción entre actividades de planificación y actividades de evaluación. Tendríamos entonces tres categorías: planificación del programa y evaluación, formulación de proyectos, apoyo técnico directo al proyecto;

- que hay que continuar haciendo una clara distinción entre las actividades de apoyo de los proyectos y las actividades de programa propiamente dichas;

- que hay que indicar claramente, pues ello también forma parte de las actividades de los funcionarios del cuadro orgánico que son especialistas en programas, el tiempo que dedican no sólo a las actividades de dirección y de política general o de cooperación con los órganos de dirección política, sino también a las actividades de administración general (participación en grupos de trabajo, participación en la contratación de funcionarios para su propia sección en la sede, actividades administrativas diversas). Finalmente, por lo que respecta a la elección entre el tiempo absoluto (número de horas) o el porcentaje de tiempo dedicado a determinada actividad, me inclino personalmente por la evaluación en porcentaje (que es mucho más sencilla y plantea menos problemas de contabilidad). Sin embargo, en la fase experimental podría dejarse la elección entre ambos sistemas a los funcionarios del cuadro orgánico interrogados.

48. A la vista de estas consideraciones, el modelo típico de planilla de distribución del tiempo de trabajo (al menos a título experimental) que me parece al mismo tiempo más sencillo y más eficaz podría ser el siguiente:

1/ El Grupo de Trabajo no ha previsto expresamente este desglose por proyectos o unidades de programa. Sin embargo, tampoco lo ha excluido, como lo demuestra uno de los anexos de su segundo informe (Apéndice III). Hay que admitir también que tal análisis resultará más fácil en ciertos organismos que en otros. Por una parte, el desglose del programa en subprogramas y proyectos o unidades de programa no se hace en todos los presupuestos del mismo modo. La terminología no está armonizada, y la precisión en la definición de los objetivos no siempre es idéntica. Por otra parte, la indicación del número clave de los proyectos no siempre es fácil, ni incluso posible. Finalmente, el análisis del doble desglose, primero por proyectos y unidades de programa, y segundo, en forma detallada, por tipos de actividad, como se propone para las fases 2 y siguientes, podrá presentar otras dificultades. Pero el período experimental debe permitir superar tales dificultades, y su solución tendría consecuencias muy importantes para la mejora de la presentación de los presupuestos en el futuro, como se recuerda en el párrafo 14.

/Esta planilla es en apariencia más compleja que la de los documentos propuestos por el Grupo de Trabajo del CCCA y por la UNESCO. En realidad, no creo que sea más difícil de llenar por los especialistas en los programas de que se trate. Es preciso tener en cuenta, en particular, que de todos los epígrafes que contiene es probable que sólo cuatro o cinco como máximo tengan interés para cada funcionar del cuadro orgánico interrogado./

Nombre	Número	Período			
Departamento		Sección			
Desglose de las actividades del funcionario durante el período considerado entre:		Número clave de las unidades de programa o proyectos	Porcentaje del tiempo del funcionario 1/	Número de horas 1/	Columna reservada a la elaboración de los datos
Programa operacional					
Programa ordinario de la organización					
Número de unidades de programa o proyectos en los que el funcionario ha participado directamente					
-		Nº			
-		Nº			
-		Nº			
-		Nº			
-		Nº			
Apoyo técnico a proyectos o unidades de programa ordinario					
Nombre de los proyectos o unidades de programa a los que el funcionario ha prestado su apoyo técnico (indíquese para cada uno de ellos el tiempo dedicado a cada tipo de actividad de apoyo)					
- Nombre del proyecto:		Nº			
- planificación del programa y evaluación					
- formulación del proyecto					
- apoyo técnico					
- otras actividades de apoyo					
- Nombre del proyecto:		Nº			
- planificación del programa y evaluación					
- formulación del proyecto					
- apoyo técnico					
- otras actividades de apoyo					
Otras actividades					
- Definición de la política general, dirección y coordinación					
- Cooperación con los órganos de dirección política					
- Participación en la administración general de la sede					
- coordinación general					
- problemas de personal					
- problemas financieros					
- otros problemas					
Total			100%		
Observaciones					

1/ El funcionario llenará una de las dos columnas, a su elección.

Elección de las claves de distribución de los gastos de administración general

49. El problema de la elección de las claves de distribución de los gastos de administración general exige también el mismo estudio. Es indudable que, cuando los datos básicos de una clave de distribución pueden conocerse fácilmente sin realizar trabajos especiales, es muy interesante escoger esa clave. A este respecto, no me parece que existan grandes diferencias entre las propuestas del Grupo de Trabajo y las de la UNESCO. Las claves propuestas por la UNESCO se refieren, bien a cifras de gastos conocidas, bien a facturaciones hechas por los jefes de las secciones. El Grupo de Trabajo ha propuesto un sistema de claves más complejo. En primer lugar, algunos elementos no dependen del sistema de claves propiamente dichas sino del sistema de planillas de medición de los tiempos de trabajo: tal es el caso de la oficina del presupuesto, de la oficina de información y de los servicios jurídicos. Sin embargo, como se trata de medir los tiempos de trabajo por servicios y no por funcionarios, cabe admitir que ese sistema equivale de hecho al propuesto por la UNESCO, que consiste en la facturación realizada por los jefes de sección (la UNESCO aplica este sistema a la oficina de estadística y al servicio de documentos y publicaciones). La contabilidad del número de órdenes de compra por el servicio competente se hace con arreglo a la misma técnica. Sin embargo, en conjunto el sistema propuesto por la UNESCO parece a primera vista mucho más sencillo.

Convendría, pues, utilizar el período experimental para poner a prueba varios sistemas de claves de distribución de cierto número de servicios, a fin de comparar sus exactitudes relativas y de tomar una decisión final con pleno conocimiento de causa. En un aspecto particular, el del costo del espacio, no parece seguro que el sistema de la UNESCO (consistente en atribuir a cada unidad de programa los gastos de los funcionarios de la Sede) no sea tan preciso como el sistema relativamente complejo (medición de superficies) previsto por el Grupo de Trabajo (sobre todo si se tiene en cuenta que, en la mayoría de los organismos, numerosos servicios se trasladan con frecuencia) 1/.

Cabe deducir que el período experimental debería permitir considerables mejoras y simplificaciones sobre este punto.

Personal de servicios generales y medición del tiempo de trabajo en el caso de las tareas repetitivas

50. En los diversos sistemas propuestos se prevé que el tiempo de trabajo de los funcionarios de servicios generales se distribuya entre los sectores de programa proporcionalmente al de los funcionarios del cuadro orgánico para los que trabajan (véase el Apéndice 10 del segundo informe del Grupo de Trabajo del CCCA y la página 7 del anexo IV de la propuesta de la UNESCO). Las actividades de los funcionarios de servicios generales en los demás sectores, en particular en los servicios de administración general, se distribuyen en función de claves que corresponden a veces, como ya hemos visto, a facturaciones hechas por los jefes de sección. Tales métodos son perfectamente aceptables para la determinación del costo de los programas o de los gastos de apoyo de los programas. Sin embargo, podrían completarse con facilidad y utilidad con

---

1/ Quizá pudiera considerarse la posibilidad de combinar ambos sistemas, distinguiendo por una parte los servicios administrativos clásicos y por otra las salas de reunión y los servicios administrativos que ocupan un espacio más considerable debido a sus funciones particulares.

otros tipos de medición y de cálculo en lo que respecta a ciertas actividades repetitivas, lo que facilitaría la obtención de los "costos normales": costos de mecanografía, de impresión, de reproducción, de traducción de una página de determinado tipo de documento, costo de preparación de un documento de contratación, una nómina, una orden de compra o una autorización de viaje, costo de una hora de interpretación, etc.

Para estas tareas repetitivas, los métodos más eficaces son los métodos estadísticos de medición de los tiempos de trabajo en el caso de la mayoría de los funcionarios de servicios generales. En ciertos casos, más raros, puede tratarse de funcionarios del cuadro orgánico cuando tales labores repetitivas constituyen, como la traducción o la interpretación por ejemplo, una actividad estrictamente intelectual. Un sistema completo de contabilidad de costos no puede ignorar ni tales tipos de datos sobre los costos normales básicos ni los métodos estadísticos sencillos que permiten obtenerlos. Me parece sumamente conveniente que las organizaciones piensen desde ahora en estudiar la forma de adoptar en el futuro métodos complementarios de este tipo y que fijen un calendario para su puesta en práctica. Las ventajas que se obtendrían con esta información complementaria (posibilidad de efectuar comparaciones detalladas entre los organismos, verdadera radiografía de todos los servicios) me parecen de todo punto superiores al costo que pueden suponer, que, por otra parte, debería ser muy reducido.

Control del sistema: participación del PNUD y cálculo completo de los gastos generales

51. Debo confesar que me ha sorprendido bastante que los funcionarios profesionales del PNUD no hayan participado en absoluto en el Grupo de Trabajo del CCCA 1/.

En la medida en que uno de los objetivos esenciales de un sistema de contabilidad de costos es facilitar el cálculo de los gastos generales que debe reembolsar el PNUD a los organismos, me parece evidentemente indispensable que alguna dependencia del PNUD se mantenga en estrecho contacto con los organismos a fin de conocer los métodos de cálculo de las cifras que se van a facilitar. El PNUD se encuentra en cierto modo en la situación de un cliente de los organismos que tiene una factura que pagar, y sería natural que ejerciera algún control sobre la forma de calcular los elementos de dicha factura. Ahora bien, la única manera de comprender el funcionamiento detallado de un sistema tan complejo consiste en participar en su elaboración. Aunque sólo fuera por esta razón, sería sumamente conveniente que la administración del PNUD participara en el futuro en los grupos de trabajo que se ocupen de este problema.

Por lo demás, no veo ninguna razón válida para que el PNUD no piense en aplicar un sistema de contabilidad de costos. Los trabajos efectuados por el PNUD para la elaboración de proyectos y la negociación con los organismos no son sino una prolongación de un único trabajo: las actividades del PNUD constituyen, en definitiva, una parte de los gastos generales.

Así pues, para que la introducción de tal sistema de contabilidad proporcione datos completos, que son los únicos verdaderamente significativos, es indispensable que la administración del PNUD proporcione a su Consejo de Administración los mismos tipos de datos que facilitan los organismos (importe de los gastos correspondientes a cada

---

1/ La Administración del PNUD ha seguido los trabajos, pero no ha participado en ellos.

proyecto, desglose de dichos gastos por tipos de actividad, etc.). Sólo de esa manera podrá el Consejo de Administración hacerse una idea válida de las bases necesarias para la definición de una política de mejora de los métodos administrativos.

Necesidad de un período experimental

52. El segundo informe del Grupo de Trabajo propone que se considere como período experimental el primer trimestre de 1973 (párrafo 44). Sugiere que se reconsidere el calendario del CCCA, según el cual las cifras del primer trimestre de 1973 podrían comunicarse al Consejo de Administración del PNUD en su período de sesiones de junio del mismo año. Estima que la naturaleza y la fecha de la primera información que haya de facilitarse al Consejo de Administración deben determinarse en una reunión que, a su juicio, debería celebrarse en noviembre de 1973 (con posterioridad a un primer período de sesiones de revisión en mayo).

A este respecto, me considero en la obligación de apoyar decididamente las sugerencias del Grupo de Trabajo 1/: para poner en práctica un sistema tan complejo y tan delicado es indispensable disponer de un período experimental que en realidad debería ser superior a un trimestre y de hecho podría abarcar todo el año 1973.

La adopción de un sistema de contabilidad de costos debe aportar tales cambios en los métodos administrativos y financieros de los organismos y del PNUD que me parece infinitamente más importante concebir un sistema "fiable" que disponer inmediatamente de cifras que podrían ser muy diferentes de las que se facilitarán una vez implantado el sistema. Por consiguiente creo que es preciso aplazar hasta el período de sesiones de junio de 1974 la presentación de las primeras cifras utilizables (véase el calendario en el capítulo que trata de los métodos de reembolso, párrafo 64). Sin embargo, es evidente que el Consejo de Administración debería ser tenido al corriente de la evolución de la experiencia.

Mejoramiento permanente de los métodos y consultas entre organismos

53. En el párrafo 46 del segundo informe de trabajo del CCCA se prevé que se haga en mayo y en noviembre de 1973 una revisión del sistema experimental. Tales reajustes serán indispensables. Es más, estimo que debería admitirse ya que el Grupo de Trabajo, que ha celebrado dos períodos de sesiones en 1972 y proyecta celebrar otros dos en 1973, debería institucionalizarse definitivamente y celebrar cada año, en adelante, períodos ordinarios de sesiones. En efecto, después del período propiamente experimental de 1973 habrá que continuar constantemente mejorando los mecanismos, intercambiando experiencias y armonizando los métodos que se apliquen. La contabilidad de costos introduce una mecánica suficientemente importante, delicada, útil y evolutiva para que sea objeto de una vigilancia constante y de una consulta regular entre los especialistas encargados de aplicarla.

54. Varias razones juegan igualmente en favor de la creación de un sistema de información sobre la cuestión de la contabilidad de costos en las organizaciones internacionales. En efecto, se trata de un fenómeno totalmente nuevo, aplicado al mismo tiempo y según los mismos principios por todas las grandes organizaciones; la técnica de que se trata, particularmente compleja, debe ser perfectamente comprendida no sólo por quienes están encargados de calcular los precios sino también por todos los funcionarios del

---

1/ El CCCA parece haberlas aprobado en su último período de sesiones (18 a 22 de septiembre de 1972). Véase el documento Coordination/R960, de 23 de septiembre de 1972 párrafo 29).

cuadro orgánico que colaboran en ese cálculo llenando los formularios sobre la utilización del tiempo, por todos los servicios de administración general del presupuesto y de personal que van a utilizar sus resultados, por las organizaciones, como el PNUD, que tendrán que pagar las facturas correspondientes (cualquiera que sea la cifra de reembolso acordada) y, finalmente, por los miembros de los órganos rectores encargados de evaluar las cifras resultantes que se les presenten.

55. Por ello parece indispensable preparar con la mayor rapidez posible un "manual de contabilidad de costos en las organizaciones internacionales", que debería actualizarse con gran regularidad a medida que se desarrollase el sistema. Ese manual debería ser común para todas las organizaciones. No cabe proponer aquí el índice detallado de su contenido, pero puede señalarse al menos que el manual podría utilizar todos los trabajos realizados sobre este problema en los dos años precedentes. Debería estar redactado lo más claramente posible, para que fuera fácilmente comprensible por los profanos, aunque podrían dedicarse anexos a la exposición de los problemas técnicos de detalle. Debería tratar en particular de los objetivos, razones de ser y ventajas de un sistema de contabilidad de costos en las organizaciones internacionales y los servicios públicos en general y de los principios de los métodos generalmente utilizados, debería contener una descripción del sistema común escogido por los organismos (elementos del costo, métodos de distribución de los costos, métodos de cálculo y resultados), debería consagrar una sección especial al problema de los métodos de análisis de los tiempos de trabajo, y finalmente debería dar lo antes posible, al menos a título ilustrativo, ejemplos de las cifras obtenidas y de la utilización que se ha hecho de ellas para mejorar el funcionamiento de los servicios. En unos anexos tal vez pudieran explicarse las relaciones del sistema de contabilidad de costos con la estructura presupuestaria y los resultados de la contabilidad general, la utilización de computadoras para obtener y centralizar los resultados, una comparación de los sistemas adoptados para los servicios públicos con los que se practican en la industria, etc. Otra ventaja de la publicación de tal manual sería que facilitaría, a gran número de Estados Miembros, el conocimiento de esta técnica por sus servicios públicos (lo que, a mi juicio, responde a una necesidad real, incluso en el caso de las administraciones de los países más desarrollados).

56. La información de este tipo es tanto más necesaria cuanto que todos quienes tengan que interpretar los resultados obtenidos precisan una formación técnica muy general. Las cifras brutas no significan nada en sí mismas. Se podrían prestar a los más graves errores de interpretación si quienes están llamados a utilizarlas no tuvieran tanto un conocimiento como una comprensión suficientes del método utilizado para obtenerlas, de los márgenes de error aceptables que pueden llevar consigo y, sobre todo, del contexto general de la organización administrativa de la que tan sólo son un reflejo muy parcial. En particular, aunque parece sumamente conveniente que todas las organizaciones utilicen los mismos métodos contables, con miras a proporcionar datos comparables, hay que evitar toda interpretación precipitada de las comparaciones de cifras que pongan de relieve la existencia de diferencias sensibles en los costos de un tipo dado de actividad. Es preciso tener presente que el costo más bajo nunca puede ser considerado como el mejor sino después de compararlo con la calidad de los datos obtenidos.

Capítulo IV

EL PROBLEMA DE LOS METODOS DE REEMBOLSO DE LOS GASTOS GENERALES

Definición del problema y examen de las propuestas del Estudio sobre la Capacidad y del Grupo de Trabajo del CCCA

57. A mi juicio, el problema de los métodos de reembolso de los gastos generales se plantea en las siguientes condiciones:

- al no llevarse una contabilidad de costos, es decir, en la situación actual, la cuantía de las sumas que ha de reembolsar el PNUD a los organismos por concepto de ese tipo de gastos se calcula empíricamente: mediante una fórmula que ha permitido conciliar varias series de consideraciones, se ha escogido en definitiva un porcentaje del costo de los proyectos. De hecho, de algunas encuestas por muestreo efectuadas por diversos organismos, en particular la FAO y la UNESCO, se desprende que los gastos reales son del orden del 20 al 22%, pero el CCCA sostenía que sólo debían reembolsarse "los gastos adicionales claramente identificables"; por otra parte, se tenía en cuenta la "situación particular" de algunos organismos técnicos. De ahí que, en la actualidad, después de numerosas variaciones, se reembolsen los gastos generales sobre la base del 13% del costo del proyecto en el caso de las principales grandes organizaciones y sobre bases más liberales en el de los organismos técnicos (DP/L/212, de 20 de diciembre de 1971).

58. Cuando se disponga de un sistema de contabilidad de costos aplicado conforme a principios y métodos comunes en la mayoría de los organismos podrá darse un nuevo fundamento a la elección de un método de reembolso.

A este respecto, conviene recordar las propuestas del Estudio sobre la Capacidad del sistema de las Naciones Unidas para el Desarrollo y del Grupo de Trabajo del CCCA. Las formuladas en el capítulo IX del Estudio, sobre los recursos financieros, y las recomendaciones números 4 y 7 de ese capítulo, pueden resumirse como sigue:

- la mayor parte de los gastos generales debe consignarse en el presupuesto de los proyectos;
- el presupuesto de los proyectos debería comprender, además de los gastos de ejecución del proyecto sobre el terreno, los gastos generales de los organismos de ejecución y, en cuanto a la formulación de los proyectos, el apoyo técnico y administrativo y la vigilancia general; habría que definir y normalizar esos gastos;
- los servicios consultivos de tipo más general prestados al PNUD por los organismos deberían organizarse y reembolsarse conforme a un sistema análogo al existente entre el Banco Mundial y ciertas instituciones (es decir, mediante acuerdos);
- por otra parte, "el PNUD estimularía toda iniciativa encaminada a establecer prácticas presupuestarias y contables comunes, inclusive la contabilidad de costos".

Cabe recordar que el Consejo de Administración del PNUD, en su período de sesiones de junio de 1970, aprobó estas propuestas en los párrafos 33 y 34 del "Consenso".

59. Por su parte, el Grupo de Trabajo del CCCA trató de determinar los gastos generales que podían incluirse entre los "costos directos de los proyectos"; en otras palabras, la categoría de gastos que era posible integrar en los presupuestos de los proyectos. Su respuesta puede resumirse como sigue (distinción hecha entre las dos fases de aplicación del sistema de contabilidad de costos que propone):

Gastos de planificación del programa y gastos de evaluación

Para estas dos categorías, tanto en la fase 1 como en la fase 2, se propone el reembolso mediante una suma global independiente del nivel actual de gastos pero calculada según los resultados de la contabilidad de costos.

Gastos generales de la ejecución de los proyectos

Se ha propuesto que esta categoría de gastos se contabilice en la fase 1 como gastos directos presupuestables. Para la fase 2 se proponen cuatro posibilidades:

A. Considerar la totalidad de esos gastos como gastos directos presupuestables (al igual que en la fase 1).

B. Distinguir entre "el apoyo técnico" y los demás gastos de esta categoría:

- considerar los gastos de apoyo técnico gastos directos, y
- reembolsar el saldo sobre una base porcentual.

C. Considerar la totalidad de los gastos de apoyo (de todas las categorías) como gastos directos incluyendo los costos de referencia (resultantes del sistema de contabilidad analítica) en los presupuestos de los proyectos.

D. Considerar la totalidad de los gastos generales como gastos indirectos reembolsables.

Al parecer, quienes han estudiado el problema suelen inclinarse a la "presupuestación máxima de los gastos generales".

60. En realidad, hay que admitir primeramente que la amplitud y el número de posibilidades de elección entre los métodos de reembolso que puedan responder a las necesidades de una buena administración dependerán del número y de la calidad de los datos facilitados con arreglo al sistema de contabilidad de costos.

61. Por ejemplo, los datos previstos por el Grupo de Trabajo del CCCA para el final de la fase 1, es decir, en el caso de cada organismo, la cuantía global anual de los gastos generales de los proyectos del PNUD, clasificados en cuatro categorías 1/, proporcionarán cifras brutas que habrá que comparar con el volumen de los proyectos ejecutados o preparados en el año correspondiente. También permitirán determinar el orden de magnitud, pero partiendo de datos tan sencillos será difícil establecer un método de reembolso muy original. En las propuestas del Grupo de Trabajo que se acaban de describir se indican sin duda diversas soluciones posibles, pero, en la práctica, ante un desglose tan sumario, esencialmente sólo cabe decidir si se desea reembolsar la totalidad o parte de los gastos generales y qué parte de la factura global así presentada.

1/ Planificación, formulación del proyecto, ejecución, evaluación y actividades complementarias (véase el párr. 34).

62. Si los datos obtenidos correspondiesen a los definidos en los párrafos 47 y 48, sería posible comenzar a establecer distinciones entre los diversos tipos de proyectos y clasificarlos por categorías según el volumen medio de sus gastos generales. Estos datos podrían llevar a ideas más precisas en cuanto a la elaboración de una política de cooperación administrativa entre los organismos y el PNUD. Sólo cuando se disponga de un sistema de contabilidad verdaderamente analítico será posible obtener datos aún más detallados, y en particular un desglose razonable por tipos de actividad de los gastos generales de cada proyecto en todas las grandes organizaciones. El cálculo de los costos de referencia permitirá entonces comparar, según los tipos de proyectos y según las organizaciones, por ejemplo el costo de la contratación de un experto, la magnitud absoluta y relativa de los gastos de preparación, los gastos de apoyo técnico, etc. Este tipo de contabilidad, unido a un sistema de evaluación del rendimiento, permitirá entonces establecer sobre bases auténticamente nuevas las normas de cooperación entre el PNUD y los organismos. Por ejemplo, la tercera posibilidad indicada por el Grupo de Trabajo (véase el párr. 59, apartado C), consistente en "Considerar la totalidad de los gastos de apoyo... como gastos directos incluyendo los costos de referencia... en los presupuestos de los proyectos", es sin duda la más atractiva desde el punto de vista técnico, pero sólo tiene sentido si se dispone de datos no sólo sobre las diferentes categorías de gastos de apoyo sino también sobre los tipos de proyectos.

Soluciones posibles

63. Por mi parte, creo que esta tendencia a la presupuestación de los gastos generales es más racional y conveniente. Sin embargo, no es posible aplicarla sin antes tomar algunas precauciones. En efecto, es necesario disponer de datos detallados acerca del desglose de los gastos generales por organizaciones y por tipos de proyectos, haber sacado las debidas conclusiones de la comparación de las cifras así obtenidas, haber descubierto las razones de las diferencias que hayan podido surgir y, por último y sobre todo, haber comparado los costos con los resultados. Si se toma como ejemplo la función de "contratación de expertos para los proyectos", que es fundamental para las operaciones de apoyo, es evidentemente mucho más importante para la eficacia global del sistema velar por que se disponga para esa actividad de todos los medios necesarios para obtener los mejores resultados posibles que tratar de reducir los gastos al mínimo. Esta búsqueda de equilibrio entre el costo y el rendimiento de una función determinada se verá facilitada por los resultados de la contabilidad de costos; no obstante, habrá que completar tal información mediante estudios sobre la mejor organización posible de la función de que se trate. Los departamentos de "gestión" de las diversas organizaciones deberían poder hacer estudios sumamente útiles sobre estas cuestiones. Habrá que procurar disponer de ellos antes de adoptar decisiones definitivas sobre las condiciones de presupuestación progresiva de las diversas funciones de apoyo a los proyectos. Deberán adoptarse además decisiones básicas sobre los tipos de funciones que pueden o deben presupuestarse, es decir, financiarse por el PNUD al mismo tiempo que los proyectos, y sobre aquellas otras que pueden quedar a cargo de los organismos como parte de su misión (a mi juicio, podrían contarse entre estas últimas las funciones de planificación general, y quizá también las de evaluación).

64. Pasará todavía algún tiempo antes de que pueda aplicarse un sistema similar al que se acaba de esbozar. Por consiguiente, creo necesario modificar el calendario previsto inicialmente para la aplicación de nuevos métodos de reembolso y, al mismo tiempo, completarlo mediante la introducción de la idea de la aplicación progresiva.

En primer término, considero necesario retrasar un año por lo menos la aplicación de un sistema que permita utilizar los primeros resultados de la contabilidad de

costos, pues 1973 será forzosamente un año experimental (véase el párr. 52). En cambio, a partir del 1º de enero de 1975 1/ podrían tenerse en cuenta las primeras cifras disponibles para fijar la nueva tasa de reembolso, estableciendo una primera distinción entre las funciones confiadas a los organismos y aquellas otras que el PNUD reembolsaría parcial o totalmente (con cifras que podrían variar según las diversas categorías de proyectos).

Un año después, en 1976, siempre que se hubiesen podido ejecutar algunos de los estudios complementarios indicados en el párrafo 63, sería posible introducir progresivamente una presupuestación proyecto por proyecto de los gastos generales que el PNUD conviniese en financiar.

Habría, pues, cierto retraso con respecto a las previsiones anteriores, un tanto optimistas, pero creo que la calidad de los resultados probables justifica la aceptación de ese nuevo aplazamiento.

Posibilidad de crear un "fondo de modernización"

65. En mi nota JIU/Note/71/2, de 17 de septiembre de 1971, destinada sobre todo a los miembros del CCCA, propuse que el PNUD examinara la posibilidad de crear un pequeño "fondo de modernización" integrado por pequeños porcentajes de las cantidades reembolsadas por concepto de gastos generales, que se reservarían para operaciones de modernización del mecanismo administrativo de cada organismo. La justificación de esta propuesta era la siguiente:

> "Se lograría crear así un pequeño "fondo de modernización", y un pequeño grupo de consultores, seleccionados únicamente por su competencia entre los especialistas en métodos modernos de gestión (en particular catedráticos de esa especialidad), podría preparar la lista de los estudios que cabría emprender. Este sistema facilitaría considerablemente la adopción, por las Naciones Unidas y los principales organismos, de las técnicas más modernas y más eficaces (contabilidad de costos, programación, gestión por objetivos, utilización de computadoras), y tendría además la ventaja de proporcionar al PNUD medios para fomentar la reducción de los gastos administrativos en general."

Los representantes de la secretaría del PNUD y los miembros del CCCA a quienes se destinaba esta sugerencia no la han tenido en cuenta de momento. Creo sin embargo indispensable insistir en la conveniencia de esa clase de medidas por las razones que se exponen a continuación.

66. Una de las principales preocupaciones del conjunto de todos los Estados miembros de las diversas organizaciones internacionales es lograr simultáneamente una eficacia máxima y una economía máxima. La única forma realista de atender esa preocupación consiste en preparar un programa de modernización de los mecanismos administrativos. No hay duda de que se están haciendo grandes progresos al respecto, como ejemplo de los cuales cabe citar las importantes reformas efectuadas en muchas organizaciones con objeto de mejorar el sistema de programación, la experimentación en los organismos de un método de contabilidad de costos, el perfeccionamiento de los sistemas de contratación de personal, etc. Por otra parte, no es menos cierto que hay obstáculos al avance de los estudios y las experimentaciones que hay que hacer antes de adoptar nuevos

---

1/ En caso de aplicación retroactiva de las decisiones del Consejo de administración del PNUD, se podría trasladar esa fecha al 1º de enero de 1974.

métodos. Los recursos de que disponen los diversos departamentos de gestión suelen ser muy modestos. La asignación de una parte muy pequeña de los gastos generales a este tipo de operaciones podría darles un impulso decisivo. Al parecer, en el caso de un fondo de varios centenares de miles de dólares, bastaría un 0,4% de las cantidades que se reembolsan actualmente cada año o, a partir del porcentaje global actual del monto de los proyectos, es decir, 13%, un 0,05% de ese monto. Esta cifra, que puede parecer irrisoria, tendría una eficacia considerable pues facilitaría la dinámica de la modernización. Creo pues que esta propuesta debería examinarse en el próximo período de sesiones del Consejo de Administración del PNUD, para determinar la posibilidad de aplicarla lo antes posible.

También podría autorizarse la aportación, a ese fondo, de contribuciones voluntarias de los Estados miembros que deseasen fomentar tal orientación.

Capítulo V

RESUMEN DEL INFORME Y LISTA DE LAS PRINCIPALES RECOMENDACIONES

Resumen del informe

67. Cabe resumir los capítulos anteriores del modo siguiente:

Sistema de contabilidad de costos

La elaboración de un sistema de contabilidad de costos aplicable a todos los organismos parece ir por buen camino: el Grupo de Trabajo del CCCA, integrado por representantes de las Naciones Unidas, de la OIT, de la OMS y de la FAO, propuso un sistema relativamente sencillo y de precisión suficiente como para ser susceptible de aplicación inmediata. En líneas generales, ese sistema es muy similar al propuesto por la UNESCO. Puede afirmarse, por tanto, que las Naciones Unidas y los cuatro organismos más importantes han llegado a un acuerdo de hecho sobre los principios y los métodos de tal sistema de contabilidad.

Sabido es que un sistema de ese tipo tiene por objetivo determinar el costo de los diversos "productos" que en una organización internacional son en realidad los progresos hechos hacia el logro de los objetivos finales o intermedios que le han sido asignados; puede tratarse de la ejecución de un proyecto o de una unidad de programa, de una conferencia o de una reunión, de una publicación, etc. Los métodos consisten en determinar y clasificar los diversos componentes del costo de las diferentes actividades que contribuyen a la consecución de esos objetivos. Tales componentes pueden conocerse con la contabilidad presupuestaria, pero es preciso redistribuirlos en función de un análisis de las diversas "estructuras de producción", de los "productos" cuyo costo se desea conocer, mediante la aplicación de una serie de "claves de distribución" o de métodos de "medición del tiempo de trabajo". Es inevitable, en efecto, que, sean cuales fueren las estructuras administrativas, una serie de servicios o de funcionarios tengan actividades múltiples encaminadas a alcanzar diversos objetivos. Será menester por tanto examinar las horas de trabajo de esos funcionarios 1/ (o de esos servicios) utilizando una "planilla de medición de las horas de trabajo", documento que deberá llenarse a intervalos regulares y cuyo carácter más o menos detallado determinará la cantidad y la calidad de los datos que puedan obtenerse. En el párrafo 25 se resume el esquema general de la aplicación de tal sistema a una organización internacional.

Mejoras que deberán introducirse en el sistema previsto

68. Las mejoras que podrían hacerse en los sistemas propuestos, tanto por el Grupo de Trabajo del CCCA como por la UNESCO, no deberían afectar en general más que al modelo de planilla de medición del tiempo de trabajo: las modificaciones expuestas en el

---

1/ Se trata esencialmente de una serie de funcionarios que están adscritos al sector de programas y que parece que representan de un 20 a un 25% de los efectivos totales de personal del cuadro orgánico de cada organismo.

cuerpo del informe (párrafos 46 a 48) probablemente permitirían centuplicar los resultados obtenidos sin aumentar por ello el trabajo de los funcionarios ni el costo del sistema 1/. Por lo demás, es innegable que cabría simplificar más las diferentes claves de distribución. Por último, el análisis de los métodos estadísticos de medición del tiempo de trabajo destinado a tareas repetitivas, como complemento del sistema previsto, serviría para mejorar considerablemente la exactitud y la calidad de los resultados obtenidos. De todos modos, parece que habría que prever un período experimental de cierta duración (sería indispensable un período aproximado de un año) para establecer un sistema "fiable" aplicable a los diversos organismos. Por último, convendría prever unos mecanismos que garantizaran el mejoramiento permanente de los métodos y la información o la formación de los que los emplearan, así como de los que participaran en el sistema.

Métodos de reembolso

69. El sistema de contabilidad de costos dará unas bases completamente nuevas para definir los métodos de reembolso de los gastos generales. Hay que tener presente, sin embargo, que el establecimiento de un método de reembolso que responda a unos criterios de máxima economía y de máxima eficacia administrativa exige que se disponga de datos suficientemente precisos basados en un desglose por tipos de actividades de apoyo realizadas para cada proyecto o unidad de programa. Por ello, después del período experimental necesario, parece lógico prever la aplicación progresiva de un nuevo sistema de reembolso que podría conducir de un sistema de reembolso selectivo de los gastos reales de una serie de funciones realizadas por los organismos a un sistema de presupuestación proyecto por proyecto, basado en los costos de referencia conocidos. No obstante, cabría adoptar inmediatamente una medida que facilitara desde ahora la modernización de los mecanismos administrativos de los organismos, como sería el establecimiento de un pequeño "fondo de modernización" integrado por la reserva de un porcentaje muy reducido del importe de los reembolsos que se hacen en la actualidad.

Lista de las principales recomendaciones

Recomendaciones relativas a las organizaciones que han participado en el Grupo de Trabajo del CCCA y el PNUD

70. Recomendación Nº 1: Debería examinarse la posibilidad de aumentar inmediatamente el rendimiento previsto de un sistema común de contabilidad de costos sin incrementar los gastos, utilizando para ello modelos de "planillas de distribución de las horas de trabajo" de un tipo análogo al propuesto en el párrafo 48 del informe.

71. Recomendación Nº 2: Habría que estudiar también la posibilidad de simplificar la selección de "claves de distribución", sin que ello redundase en detrimento de la exactitud del sistema, con arreglo a las indicaciones hechas en el párrafo 49 del informe.

72. Recomendación Nº 3: Deberían iniciarse inmediatamente estudios sobre la posibilidad de utilizar, como complemento del sistema de contabilidad de costos, métodos estadísticos de medición del tiempo invertido en tareas repetitivas (véase el párrafo 50 del informe).

1/ Véase la nota de pie de página del párrafo 46.

73. Recomendación Nº 4: Deberán adoptarse medidas para facilitar la información y la formación de las diversas personas que tendrían que intervenir en el funcionamiento de un sistema de contabilidad de costos, así como de las que tendrían que evaluar sus resultados. A este respecto, cabría estudiar la publicación en breve de un "manual de contabilidad de costos".

74. Recomendación Nº 5: Para mejorar permanentemente los métodos utilizados, se debería institucionalizar la existencia del Grupo de Trabajo interorganismos encargado del estudio de la contabilidad de costos y se deberían organizar períodos de sesiones regulares.

Recomendaciones relativas a la UNESCO

75. Recomendación Nº 6: La UNESCO, que el año pasado propuso un sistema de contabilidad de costos muy parecido al propuesto por el Grupo de Trabajo del CCCA, debería considerar la posibilidad de unirse lo antes posible a los demás organismos para participar en el experimento común que se está realizando.

Recomendaciones relativas al PNUD

76. Recomendación Nº 7: El PNUD debería, por su parte, participar en los estudios que se están realizando para que los funcionarios del cuadro orgánico de su secretaría se familiarizasen con los métodos previstos y ejerciesen un control sobre los métodos aplicados por los organismos. El PNUD debería aplicar también a sus propias actividades un sistema de contabilidad de costos, como complemento indispensable del sistema que están implantando los organismos.

Recomendaciones relativas a la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto y al Consejo de Administración del PNUD

77. Recomendación Nº 8: El año 1973 debería considerarse como un período experimental para introducir mejoras en el sistema.

78. Recomendación Nº 9: Debería modificarse el calendario de aplicación de un nuevo sistema de reembolso. Hasta el 1º de enero de 1975 o el 1º de enero de 1974, en caso de aplicación retroactiva de las decisiones del Consejo de Administración del PNUD, no se podrán fijar nuevas tasas de reembolso diferenciales basadas en las primeras cifras proporcionadas por la contabilidad de costos, y hasta 1976 no se podrá poner en práctica la presupuestación progresiva de los gastos generales proyecto por proyecto.

79. Recomendación Nº 10: Debería estudiarse lo antes posible la creación de un pequeño fondo de modernización financiado mediante un porcentaje muy reducido de los reembolsos de los gastos generales que se efectúan en la actualidad, para acelerar el proceso de modernización del mecanismo administrativo de los organismos.