RAMO: CONTROL ADMINISTRATIVO

iPLACEX
instituto profesional

UNIDAD I

FUNDAMENTOS DEL CONTROL ADMINISTRATIVO

CLASE 01

1. FUNDAMENTOS DEL CONTROL

En el lenguaje simple, el control puede ser definido como la acción de verificar, medir, evaluar y comparar. Sin embargo, esta definición no resulta del todo completa, puesto que para que efectivamente se realice control, aparte de la medición y evaluación, debe existir una acción correctiva.

El origen del control viene dado por el hecho de que los objetivos de las empresas y de las personas que la componen, son distintos. Por ejemplo, muchos empleados pueden tener como objetivo establecer relaciones sociales, lo que por sí solo, no sería de gran utilidad para el logro de los objetivos organizacionales, ya que si estos últimos se orientaran en el aumento de la productividad, y los individuos sólo se dedicaran a conversar y poco a trabajar, es probable que dichos objetivos no se cumplan, dado el bajo desempeño de sus trabajadores. Dado lo anterior, las organizaciones públicas deben implementar mecanismos que permitan dirigir al individuo hacia el logro de los objetivos organizacionales, y verificar si éstos se cumplen o no; dicho mecanismo corresponde al control.

Antes de la realización del control, se deberán haber determinado ciertos elementos, lo cual permitirá establecer una comparación entre el desempeño real y el deseado, ellos son: un patrón de comparación, una regla de medición, una unidad en la cual medir el control y, un instrumento de medida.

Por Ejemplo

Suponga que a fines del año 2009, el Servicio de Impuestos Internos se establece como objetivo para el año siguiente incrementar el nivel de servicios electrónicos en un 15%, durante enero – diciembre de 2010. En este caso, el control se llevará a cabo a los servicios de la institución, cuyo patrón de comparación será el nivel de servicios que resultaron en el período operativo 2009, siendo la regla de medición, el 15% sobre las servicios. La unidad de medida que será aplicado en este caso será el número de trámites realizados a través de la web, es decir, el nivel de servicios se medirá en términos cuantitativos; y finalmente, el instrumento de medida a utilizar serán informes o registros mensuales de servicios.

Como se puede observar en el ejemplo anterior, los administradores al llevar a cabo el control, podrán identificar si el resultado real durante el año 2010, logró cumplir el objetivo establecido; y en caso de no alcanzarlo, se podrán emprender acciones para corregirlo; por ejemplo, podrían identificar que el no cumplimiento de los objetivos se debió a la baja promoción de servicios; esto les permitirá efectuar las modificaciones correspondientes para el próximo período operativo, ya sea incrementar la inversión en promoción de servicio, o bien, modificar las características de éstos, de acuerdo a las necesidades detectadas.

Pese a lo anterior, la palabra control posee variadas connotaciones y su significado depende de la función o del área en la que se aplique, por lo que puede ser entendida de tres formas:

- Como la función administrativa que forma parte del proceso administrativo (junto con la planeación, organización, dirección y lo que precede, es decir, control).
- Como los distintos medios de regulación utilizados por un individuo o empresa.
- Como la función restrictiva de un sistema que ayude a mantener a los participantes dentro de los patrones deseados y de esta forma evitar cualquier desviación.

Como se sabe, el concepto de control es muy general y puede ser utilizado en el contexto organizacional para evaluar el desempeño general, así como el desempeño frente a un plan estratégico.

En general, debe entenderse el control como una función del tipo administrativa, ya que forma parte del proceso de administración, que permite verificar y medir si la actividad o sistema seleccionado está alcanzando o no los resultados esperados.

El control, ya sea poco o muy formalizado, resulta primordial para asegurar que todas y cada una de las actividades realizadas por la organización sean como se planificaron y, contribuyan a alcanzar los objetivos globales organizacionales propuestos. De acuerdo con esto, se deduce que la principal función del control es la de regular, sin embargo, una de las razones más evidentes de la gran importancia que posee el control, es porque hasta el mejor de los planes puede sufrir desviaciones.

Así es que el control se emplea para lograr una mejor calidad, enfrentar el cambio, producir ciclos más rápidos, agregar valor (tanto a los productos como a los servicios ofrecidos) para obtener una ventaja competitiva[1], y facilitar la delegación y el trabajo en equipo.

[1] Corresponde a alguna característica distintiva que le permite a la empresa obtener una ventaja sobre sus competidores para atender de mejor forma al mercado. Las ventajas competitivas, generalmente se clasifican en ventajas de precio, de calidad y de oportunidad.

Por Ejemplo

Suponga que en el área de urgencias de un hospital regional se adquiere una nueva tecnología, la cual supuestamente permitirá mejorar la entrega del servicio en un 50%. En este caso, los encargados de operar dicha tecnología deberán controlar el rendimiento de cada una de las máquinas y equipos adquiridos, de modo de verificar si el mejoramiento del servicio se ha generado realmente; y si no es así, detectar en donde se provocan los problemas; por ejemplo, puede que el personal no esté capacitado para manejar ese tipo de tecnología, lo cual provocará que se implementen programas de capacitación a los funcionarios.

De acuerdo a lo anterior, es preciso señalar que el control puede ser analizado desde dos puntos de vista, uno limitado y otro de mayor amplitud. En el primer caso, el control se orienta sólo en la verificación de resultados a posteriori, es decir, una vez que se ha finalizado el proceso o la actividad, se establecen los mecanismos que permitirán analizar la eficacia de la gestión de los distintos responsables de la organización, en relación a los resultados esperados o a los objetivos planteados con anterioridad.

En cambio, desde una perspectiva más amplia, el control consiste en el empleo de diversos mecanismos que no sólo permiten verificar el resultado cuando la actividad haya concluido (control posterior), sino que también trata de dirigir e influir en el comportamiento de los individuos en forma permanente, a fin de cumplir con los objetivos globales de la organización (control concurrente). De acuerdo a ello, en este caso, el control no sólo lo llevan a cabo los directivos, sino que participan en el proceso de control los funcionarios de los diversos niveles organizativos.

Respecto a lo anterior, se debe recordar que en una empresa pública existen múltiples procesos, en donde se combinan diversos recursos, los cuales son transformados en bienes o servicios finales. El resultado de dicho proceso dependerá en gran medida del comportamiento de cada uno de los individuos responsables de su realización. Por tal motivo, el control deberá ser aplicado sobre los diversos individuos que forman parte de la organización, centrándose en éstos el proceso de control.

Lo anterior se debe a que los objetivos individuales pueden no ser congruentes con los objetivos organizacionales, lo cual podría influir en los resultados de la organización; asimismo, el comportamiento de cada individuo al interior de la organización, a pesar de estar regulado (ya sea en mayor o menor medida), siempre tendrá un margen de maniobra en donde podrán tomar sus propias decisiones, según prioridades y restricciones, lo cual influirá en los resultados organizacionales. Por lo tanto, para poder dirigir la conducta de los individuos hacia el alcance de los objetivos organizacionales o al resultado esperado, el proceso de control deberá orientarse en el comportamiento individual de las personas que forman parte de la empresa pública, de modo tal que dicho comportamiento sea el más adecuado para lograr un resultado que coincida con los objetivos de la organización.

Como se dijo anteriormente, el proceso de control utiliza diversos mecanismos para adecuar el comportamiento de los individuos al interior de la organización, los cuales pueden ser formales e informales; entre los mecanismos formales se encuentran los sistemas de control fundamentados en una contabilidad de gestión, la formulación de un plan estratégico o el diseño de la estructura organizacional formal. Mientras que entre los mecanismos no formales se encuentran el estilo de liderazgo personal y la cultura organizativa, lo cual puede fomentar el autocontrol y la supervisión directa.

Realice ejercicios Nº 1 al 3

1.1. Elementos del Control

El control es un proceso cíclico y repetitivo, por lo tanto, para que pueda generarse, se requiere de la existencia de un conjunto de elementos, a saber:

- Una actividad sobre la que el control pueda ser aplicado; si no existiera una actividad, el control no se requeriría, puesto que no habría una operación sobre la cual aplicarlo; por lo tanto, el control siempre estará asociado a una actividad, a un proceso dinámico o a un sistema operativo. Por ejemplo, puede ser aplicado sobre la actividad de ventas, producción, desarrollo de productos o servicios, estrategia organizacional, etc.

- Un atributo de dicha actividad que sea medible; es decir, el control requiere de la identificación de una característica contra la cual se pueda medir el desempeño de la actividad, o al menos, pueda ser comparado sin que se altere su propio proceso. Por ejemplo, si la actividad que se desea controlar son las ventas, el atributo que podrá medirse será la participación de mercado.

- Un estándar o patrón de comparación; es decir, se deberá determinar el nivel deseado u óptimo, contra el cual se comparará lo indicado en el punto anterior, ya que se debe tener presente que el control esencialmente se orienta en comparar lo real con lo esperado. Por ejemplo, suponga que se desea lograr un 25% de participación de mercado; si la actual participación de ventas de la empresa en la industria es de 15%, entonces, durante el período que se desarrollará la actividad de ventas, la participación de mercado deberá tener un incremento del 10%; por lo tanto, en este caso el estándar contra el cual se comparará el desempeño real de las ventas de la empresa será el nivel de 25%.

- Un instrumento de medida; es decir, se deberá definir el medio a través del cual se logrará realizar la comparación entre lo real y lo previsto. Por ejemplo, si se desea medir la participación de mercado, se deberán determinar los niveles de ventas de la propia

empresa y de la industria en la cual se desenvuelve, lo cual se podrá obtener de los registros mensuales de venta (informes de contabilidad de gestión).

- Una unidad de medición; es decir, se debe definir una unidad que permita dimensionar la desviación existente entre lo real y lo esperado; por ejemplo, la unidad de medición para el nivel de ventas podrá ser el volumen de ventas en términos monetarios o de cantidad, es decir, en pesos, dólares, cruzeiros, etc., o bien, en unidades vendidas.

- Un método de comparación que garantice la igualdad del resto de las condiciones, es decir, la utilización del concepto "ceteris paribus"[2]. Esto cobra importancia dado que si la comparación no es realizada siempre bajo las mismas condiciones, el control no es efectivo. Por ejemplo, si se va medir la participación de mercado, se deberán dejar constante el resto de las variables de mercado que pueden influir en su medición, tal es el caso de la introducción de nueva tecnología durante el período de medición, la cual puede disminuir el precio de los productos, y sacar a competidores del mercado, dado que no pueden cubrir los costos a ese nivel de precios. Como se puede observar en este caso, la introducción de tecnología provocaría un doble efecto que afectaría el indicador, existiría una disminución en los precios generales y una salida de competidores, lo cual podría provocar una distorsión de la medición.

  Por lo tanto, bajo ceteris paribus, se garantiza que se están cumpliendo las condiciones bajo las cuales el proceso de control debe ser aplicado.

- Rango de variación aceptable; es decir, el control deberá considerar un cierto nivel de desviación entre lo real y lo esperado, nivel sobre el cual no se requerirá de un ajuste determinante. Por ejemplo, se puede establecer un rango de desviación de 3%; por lo tanto, si una vez transcurrido el período sobre el cual se medirá la participación de mercado, se identifica que la participación real de la empresa sobre la industria es del 24.5%, este nivel será considerado normal, no requiriéndose un ajuste sobre la actuación.

- Una proceso de retroalimentación; a través de una revisión periódica de la actividad, se podrá ir verificando si se están logrando los objetivos propuestos, de esta forma se podrán ir corrigiendo las desviaciones en caso de producirse. Por ejemplo, si el período en que debe incrementarse la participación de mercado es de dos años, se pueden establecer controles mensuales o trimestrales, de modo tal de detectar si realmente ha existido o no un aumento en el nivel de ventas de la empresa respecto a la industria, y si no es así poder corregir las anomalías antes de que finalice el período en cuestión, tal es el caso del uso de informes de gestión de ventas.

[2] Ceteris paribus: término utilizado para indicar que todo lo demás se mantiene constante.

- Un método que permita influir sobre lo real para así ajustarlo a lo que se espera obtener; este elemento se relaciona directamente con el proceso de retroalimentación, ya que si durante las revisiones periódicas se detectan desviaciones, se deberán implementar acciones correctivas que permitan influir en los resultados reales, de modo tal de poder alcanzar los objetivos propuestos o niveles esperados; por ejemplo, si en el proceso de retroalimentación se han detectado desviaciones, las medidas que podrían ser necesarias establecer para el incremento de las ventas son el cambio de imagen, mayor inversión en publicidad, adición de nuevas características al producto, etc.

Realice ejercicios Nº 4 y 5

CLASE 02

1.2. El Proceso de Control

Como se dijo anteriormente, el proceso de control podrá utilizar mecanismos formales y no formales, dichos niveles de formalidad dependerán en gran medida de la complejidad de la organización pública y del dinamismo que presente el entorno organizativo. De acuerdo a ello, mientras mayor complejidad tenga la organización, se requerirán sistemas de control formales; esto se debe a que este tipo de organización generalmente tiene grandes dimensiones y diversos niveles jerárquicos, lo cual requiere de la delegación de responsabilidades y una toma de decisiones descentralizada, lo cual exige de mecanismos formales de control. Asimismo, si la organización se desenvuelve en ambientes cambiantes de gran dinamismo, lo cual genera entornos de mayor incertidumbre, también se deberán implementar mecanismos de control más formales.

Caso contrario, en empresas pequeñas que se desenvuelven en ambientes estables, basta con el control informal, el cual es llevado a cabo por el personal directivo de la organización.

De acuerdo a lo anterior, independiente de los mecanismos empleados para llevar a cabo el proceso de control, éste se encontrará relacionado con la existencia de:

a) Indicadores de control que permitan primero orientar, y después evaluar el comportamiento de cada departamento frente a las variables clave de la empresa. En este caso, la definición de los indicadores de gestión permitirá dirigir el comportamiento de los individuos en forma anticipada, facilitando la evaluación posterior sobre la gestión realizada por el responsable de cada departamento o unidad.

De acuerdo a ello, cada unidad o departamento deberá identificar los aspectos claves que contribuyen al logro de los objetivos organizacionales, de modo tal de poder adaptar la organización a los requerimientos del entorno.

Por Ejemplo

Suponga que el departamento de ventas, de las Empresas de Ferrocarriles del Estado, determina que el principal indicador de gestión corresponde al número de pasajes vendidos, en este caso, el responsable de dicho departamento promoverá el aumento de la venta de pasajes en las distintas actividades que fije y decisiones que tome, lo cual vendrá ligado a mecanismos de recompensa que se relacionen con dicho indicador.

Cabe destacar que el cumplimiento de este indicador puede ir en detrimento de otros, por ejemplo, la calidad de los servicios.

b) Un modelo predictivo que permita estimar a priori el resultado de una tarea que se espera que realice cada responsable y/o unidad. En este caso, se deberá definir en forma anticipada un modelo determinado sobre el proceso de transformación, lo cual permitirá conocer de antemano los resultados que se obtendrán al llevar a cabo dicha actividad.

De acuerdo a lo anterior, al definir un modelo predictivo, éste servirá de base para la formulación de objetivos, la determinación de los medios para lograrlos, la formalización de la conducta para el buen desarrollo de cada actividad, el análisis de las causas del no cumplimiento de los objetivos propuestos y la guía de la toma de decisiones correctivas. Por lo tanto, si el proceso o actividad se conoce con bastante exactitud, no deberán existir problemas para ejercer el control, puesto que la obtención del resultado será bastante aproximada al esperado.

Por Ejemplo

En actividades repetitivas, es más fácil determinar las etapas del proceso y su resultado. Por lo tanto, el control que se efectúe podrá utilizar mecanismos formales y estructurados, de modo tal de fomentar la obtención del mismo resultado.

Lo anterior, se puede visualizar en procesos de producción en donde la rutina de las tareas es alta; por ejemplo, supóngase una persona que debe operar una máquina para envasar barras de cobre. Si trabaja ocho horas diarias y dispone de 600 unidades de barras de cobre diarias para su envasado, se podrá saber con exactitud que el producto final que se obtendrá en dicho período de tiempo es de 500 unidades de producto terminado.

Como se puede observar en el ejemplo, las tareas se pueden programar de modo tal de guiar el comportamiento hacia el alcance de los resultados esperados.

c) Objetivos ligados a cada uno de los distintos indicadores existentes, y a la estrategia determinada por la empresa. Para que el proceso de planificación se lleve a cabo, se deberán establecer objetivos, los cuales guiarán el comportamiento de cada uno de los individuos y de los departamentos. Asimismo, el planteamiento de los objetivos permitirá identificar los recursos que se requerirán para su cumplimiento, así como también se determinará la forma en cómo se conseguirán, es decir, permitirá definir las actividades y tareas que deberán ejecutarse para el logro de los objetivos planteados.

Junto con lo anterior, se debe indicar que el proceso de planificación permite la comparación de los resultados reales contra los objetivos planteados, lo cual permite la evaluación del desempeño de los individuos, unidades, departamentos, y de la organización pública. De acuerdo a ello, la formulación de los objetivos es una función primordial para el proceso de planificación, ya que permite orientar a la organización hacia un fin específico, para lo cual se deberán tener en consideración diversos aspectos, tales como: la evolución del entorno, características de la organización, resultado esperado, etc.

Es importante indicar que si no existen objetivos, el control no tendría sentido. Lo anterior se debe a que no se tendría claro hacia dónde debe dirigirse la organización, y por lo tanto, los resultados que deberían esperarse de las actividades desarrolladas en ésta.

Como se puede observar, cada unidad o departamento tendrá sus propios objetivos específicos, los cuales deberán ser congruentes con la estrategia y con la estructura de la organización. Es decir, cada departamento o unidad deberá encontrarse coordinado con el resto de la organización, de modo que cada uno de ellos se complemente y contribuyan al alcance de los objetivos organizacionales.

Por Ejemplo

Suponga que la estrategia de la empresa es lograr una ventaja competitiva en torno a los costos, es decir, obtener el liderazgo en costos. En este caso, los objetivos de cada departamento funcional deberá establecer objetivos específicos congruentes con la estrategia, de modo tal que la organización logre sus objetivos globales.

De acuerdo a ello, el departamento de producción podrá tener como objetivo lograr una disminución de los costos, lo cual podrá ser realizado a través de una mayor estandarización de los productos; mientras que el área de mercadotecnia deberá reforzar y ser congruente con los objetivos del resto de los departamentos, y cuyo objetivo podrá ser aumentar el nivel de ventas, de modo que los costos fijos se distribuyan en una mayor cantidad de productos producidos y vendidos.

Finalmente, es importante indicar que el proceso de planificación podrá ser efectuado en tres niveles, uno estratégico, de gestión y operativo; lo cual permitirá evaluar el desempeño de los diversos departamentos, divisiones, funciones, etc.; cada uno de los cuales diferirán en relación a los elementos que lo componen. Por ejemplo, la planificación estratégica tendrá un mayor alcance y complejidad, la cual afectará a los altos directivos de la organización; en cambio, la planificación operativa afectará a las actividades de los departamentos, cuyos responsables son los mandos intermedios, y el nivel de complejidad es menor.

d) Información acerca del comportamiento y resultado del desempeño de cada uno de los departamentos de la institución, en relación con los objetivos establecidos. En este caso, la organización deberá implementar sistemas de información que ayuden y faciliten la toma de decisiones, así como también permitirá la evaluación de la actuación de los distintos responsables. De acuerdo a ello, el sistema de información permitirá un control a priori y a posteriori; es decir, a través de él se podrán establecer las medidas que se requieran para ajustar el comportamiento de las unidades o departamentos al logro de los objetivos globales; y se podrá evaluar el desempeño de una persona, departamentos o unidades determinadas, en base a la utilización de información histórica, la cual se comparará con los objetivos establecidos.

Por Ejemplo

Suponga que el departamento de producción tiene como objetivo la disminución de los costos de producción; en este caso, se puede implementar un sistema de contabilidad analítica que permita determinar el costo unitario de producción, el cual se construirá en base a ciertos criterios preestablecidos, como costos de materias primas, cantidad de materias primas utilizadas por unidad producida, costo de mano de obra asignada a cada unidad fabricada, etc.

e) Evaluación del comportamiento y resultado de cada individuo o departamento. En este caso, se busca medir o evaluar el desempeño de cada unidad, departamento o individuo en base a los objetivos establecidos para cada uno de ellos; de acuerdo a lo anterior, a través del proceso de evaluación se podrán tomar decisiones del tipo correctiva, a fin de adaptar el comportamiento de las unidades, departamentos e individuos, en caso de que los resultados no se ajusten a lo esperado.

En caso contrario, a través de la evaluación del comportamiento se podrán retribuir con recompensas e incentivos a aquellos individuos, departamentos y/o unidades que sí han alcanzado el desempeño esperado.

Por lo tanto, al existir sistemas de evaluación permanentes y explícitos, se podrá mantener el nivel de exigencia, compromiso y motivación, así como la toma de decisiones correctiva, todo lo cual permitirá adecuar el funcionamiento a nivel

organizacional y departamental, respecto a los objetivos globales y al entorno institucional.

Realice ejercicios Nº 6 y 7

CLASE 03

1.3. Sistemas de Control

El proceso de dirección se focaliza en dirigir el comportamiento de los individuos hacia el logro de los objetivos organizacionales, ello se puede realizar mediante el uso de mecanismos de control, formales e informales.

Como se puede recordar, los mecanismos formales involucran el proceso de planificación estratégica, estructura organizacional, y contabilidad de gestión; mientras que los mecanismos no formales se orientan en elementos psicosociales de autocontrol y la cultura organizacional.

La combinación de mecanismos de control entre una empresa pública y otra variará, lo cual dependerá de las características que presente cada una de ellas; es decir, los mecanismos de control deberán tener en consideración la estructura de la organización, su cultura, el entorno en el que se desenvuelve, los estilos de dirección, el personal, y la estrategia de la empresa.

Por Ejemplo

Si se trata de una organización de tamaño pequeño, en donde la dirección y el control son realizados por funcionarios, cuyo estilo de dirección es más bien paternalista; y donde la toma de decisiones se encuentra centralizada y la estructura organizacional es plana, es decir, con pocos niveles jerárquicos; los mecanismos de control que pueden utilizarse son la estructura organizacional, en donde se definirán las responsabilidades y el número de personas que estará bajo la supervisión de un jefe determinado; así como por la cultura, en donde el comportamiento de los empleados se regula mediante el uso de prácticas comunes que promueven la identificación con la empresa.

De acuerdo a la combinación de mecanismos de control implementados por una organización pública para adaptarse al medio ambiente y facilitar el control interno, se pueden emplear tres tipos de sistemas de control: el burocrático, por resultado y ad - hoc. A continuación, se explicarán brevemente cada uno de ellos.

- Control Burocrático

Este sistema de control se utiliza en organizaciones muy formalizadas, es decir, en aquellas empresas donde la estandarización de las tareas y actividades es muy alta, lo cual genera que sean realizadas en forma rutinaria y repetitiva. Por lo tanto, las organizaciones que hacen uso de este tipo de control, generalmente enfatizan sobre la especificación de procedimientos, en vez de los resultados.

Como en este caso las actividades son altamente repetitivas y se encuentran claramente definidas, los altos directivos harán uso de la delegación de responsabilidades; sin embargo, la toma de decisiones seguirá centralizada; de esta forma, no se perderá el control sobre las actividades y no se requerirá de mucha supervisión directa para el cumplimiento de las tareas.

Por Ejemplo

El control burocrático es realizado por las facultades de las universidades, debido a que cada facultad funciona como unidad independiente, cada una de las cuales luchará por conseguir una mayor asignación de recursos, incluso en detrimento de otras facultades. Asimismo, debido a la dimensión que presenta la organización (universidad), requiere de mecanismos formales que estandaricen las tareas a tal nivel que se conocerá de antemano los resultados que deben obtenerse al llevar a cabo dicho procedimiento, por lo tanto, la delegación de responsabilidades será posible.

Sin embargo, seguirá existiendo centralización en las decisiones, las cuales serán tomadas por el rector, quien se encargará de las decisiones estratégicas de todos los campus; mientras que los decanos serán quienes centren las decisiones a nivel de facultad.

La principal desventaja de este sistema de control es que cada departamento o unidad se centrará en sus propias actividades, de modo de aumentar la eficiencia en éstas; lo cual puede ir en detrimento de los resultados globales de la organización y de la innovación. Asimismo, al establecer procedimientos estándares para cada una de las tareas, existe una menor flexibilización para responder ante cambios del entorno, debido a que se sistematiza el comportamiento de los individuos.

Además de lo anterior, los individuos pueden dedicarse sólo al cumplimiento de sus actividades, sin tener un mayor compromiso con la empresa y con la dirección de la misma; es decir, el personal sólo puede limitarse a realizar aquellas tareas que están obligadas a cumplir.

Cabe destacar que el control burocrático se basa principalmente en la contabilidad financiera, elaboración de presupuestos y cálculo de costos por centros de costos o de productos. De acuerdo a ello, las organizaciones que utilizan el control burocrático tienen

bajos niveles de integración, lo cual influirá en que cada departamento o unidad se oriente en el logro de sus propios objetivos, a fin de obtener mejores asignaciones de recursos, aunque esto provoque que otros departamentos se vean desfavorecidos.

- Control por Resultados

Este sistema de control generalmente se aplica en organizaciones que se desenvuelven en medios altamente competitivos, y cuyas actividades se desarrollan en forma rutinaria.

Por Ejemplo

El control por resultado es utilizado en algunas empresas públicas, ya que cada una de sus divisiones, departamentos e individuos basan su desempeño de acuerdo a los objetivos que se han planteado a nivel corporativo. Por ejemplo, CODELCO, corporación nacional del cobre que agrupa a un conjunto de cinco divisiones (Codelco Norte, Salvador, Ventanas, Andina y División El Teniente), evaluará el desempeño de cada una de sus divisiones en base a objetivos divisionales, los cuales deberán en conjunto lograr cumplir los objetivos corporativos de nivel estratégico.

Como en este caso el desempeño de cada individuo será evaluado de acuerdo a los resultados que obtenga de su actuación, es posible la descentralización de las decisiones; asimismo, como la evaluación se basa en los resultados, éstos deberán ser comparados contra un determinado estándar, debiéndose definir para cada uno de los objetivos, sean éstos divisionales, funcionales o individuales. De esta forma, la medición del resultado obtenido se efectuará en función de los objetivos propuestos.

Dado lo anterior, el proceso de planificación es fundamental en este sistema de control, ya que permite que los objetivos individuales sean coherentes con los objetivos globales de la organización. Asimismo, es imprescindible establecer prácticas de incentivos que permitan orientar al personal hacia el logro de los objetivos propuestos. Por ejemplo, suponga que los objetivos globales de la organización buscan aumentar la participación de mercado, en este caso, el responsable del área de ventas para lograr incrementar el volumen de ventas deberá establecer mecanismos de recompensas, como bonos por cumplimiento de metas o pago de comisiones sobre las ventas, lo cual permitirá orientar el comportamiento de los individuos hacia el logro de los objetivos organizacionales.

La principal ventaja de este tipo de control es que permite reducir los niveles de supervisión directa, al establecerse la coordinación a partir de los precios de transferencia[3] y presupuestos.

El mecanismo de control que utiliza el control por resultado se basa en la contabilidad de gestión, la cual debe permitir la elaboración de estrategias, la toma de decisiones y el control de la actuación de los diversos responsables.

La principal desventaja del control por resultado consiste en que los responsables se pueden orientar sólo en el corto plazo, así como en los aspectos financieros y en la eficiencia interna, dejando de lado el logro de los objetivos de largo plazo, los aspectos no financieros y el entorno. Por ejemplo, el departamento de producción puede estar tan orientado en la reducción de los costos de producción, que puede desviar su atención del logro de una imagen diferenciada y de prestigio (objetivo de largo plazo), lo cual implicaría añadirle a los productos características especiales, mayor calidad e innovación.

- Control Ad – Hoc

En aquellas organizaciones que se desenvuelven en ambientes inciertos y de alta competitividad, cuyo nivel de formalización es bajo, existe una amplia descentralización en la toma de decisiones y es difícil establecer procedimientos estándares para prever los resultados de la actividad, siendo complicada la medición del desempeño, se utiliza el control ad – hoc, también denominado control de mercado; cuyos mecanismos de control se basan en la supervisión directa y en las relaciones interpersonales, compromiso e identificación con la empresa y objetivos de la misma; y con la motivación, la cual permite el cumplimiento de las tareas y actividades.

Por lo tanto, entre las principales ventajas del control ad – hoc es que se fomenta el compromiso con la organización, debido a que los individuos tienen un mayor grado de libertad para proponer ideas innovadoras, se genera un mayor contacto personal entre los miembros de la misma, y existe mayor flexibilidad, pudiéndose tomar medidas que permitan adecuar rápidamente a la organización a los cambios del entorno.

De acuerdo a lo anterior, es preciso fomentar el trabajo en equipo, con tareas desafiantes y establecer una cultura sólida, que permita la identificación con la empresa.

[3] Los precios de transferencia son aquellos precios que se pactan entre organizaciones vinculadas de un grupo empresarial, que se encuentran sometidas bajo el mismo poder de decisión, por transacciones de bienes y servicios, los cuales pueden ser diferentes a los que se hubiesen pactado entre empresas independientes. En otras palabras, corresponde a aquellos precios a los que una empresa transfiere bienes, a empresas asociadas.

La principal limitación de este tipo de sistema de control es que demasiada flexibilidad y toma de decisiones basada en la intuición, puede ir en contra de procesos formalizados que proporcionen un comportamiento más rutinario y predecible.

Una vez analizados los principales sistemas de control, en el siguiente cuadro se podrán visualizar las principales características que deben existir en una organización para su utilización.

Cuadro Nº 1: Sistemas de Control

Sistema de Control	Características
Control Burocrático	Entorno estable y toma de decisiones centralizada - Organización de mayor envergadura - Mayor formalización - Estilos personales y cultura formal.
Control por Resultados	Entorno competitivo y toma de decisiones descentralizada - Organización de mayor envergadura - Mayor formalización - Estilos personales y cultura formal.
Control Ad-Hoc	Entorno competitivo y toma de decisiones descentralizada - Organización de pequeña envergadura - Baja formalización - Estilos personales y cultura informal.

Realice ejercicios Nº 8 al 10

CLASE 04

2. CONTROL DE GESTIÓN

En las organizaciones públicas se desarrollan múltiples operaciones para poder entregar un producto o servicio al consumidor; dichas operaciones involucran la interrelación de las distintas áreas de la organización, quienes permiten la entrega del producto o servicio final. Dichas unidades tendrán que cumplir determinados objetivos, los que deberán ser congruentes entre sí, de modo tal de lograr la estrategia organizacional (y por ende, los objetivos globales de la organización). Respecto a ello, los altos directivos para asegurar y facilitar el alcance de la estrategia, establecerán determinados mecanismos para evaluar el desempeño de las diversas unidades, a lo que se denomina control de gestión.

El control de gestión estará íntimamente relacionado con la planificación estratégica, ya que mediante el planteamiento de objetivos, se podrá comparar el desempeño real contra el deseado, identificando de esta forma si existen desviaciones significativas, y si es necesario emprender acciones para su corrección. Por lo tanto, el punto de partida del control de gestión corresponde al proceso de planificación estratégica, lo cual permite definir los objetivos, los cuales deberán ser coherentes con la estrategia de la organización.

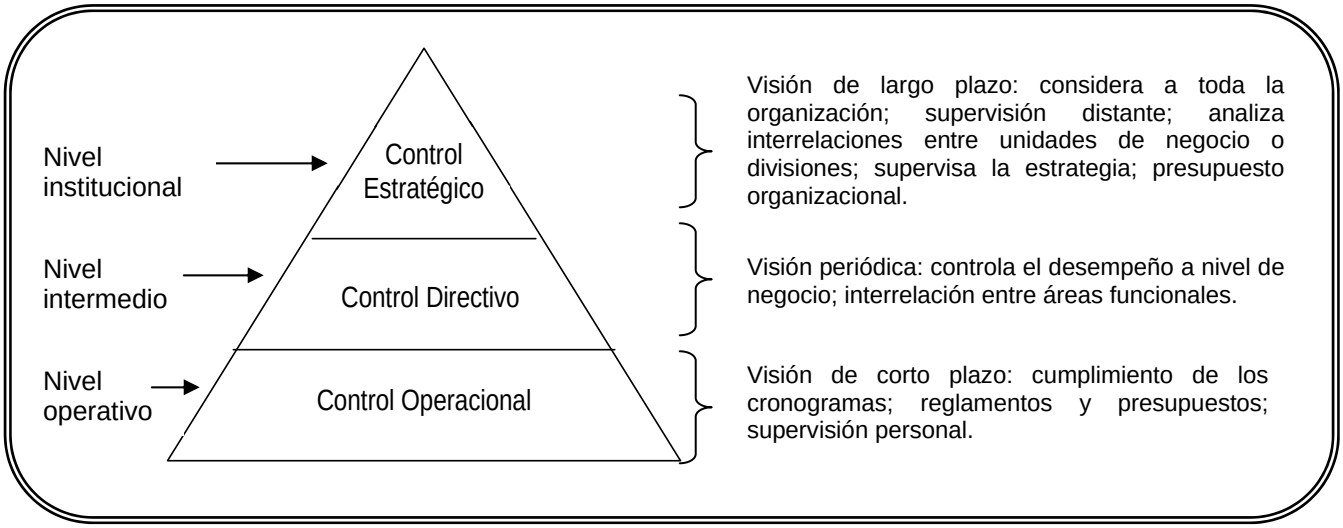
Por lo tanto, el control de gestión se puede definir como un proceso orientado cuantitativamente, basado en el establecimiento de normas de desempeño para las diversas unidades o departamentos de la organización, como para su conjunto, y en los mecanismos de comparación entre los resultados reales y los esperados. Es decir, el control de gestión corresponde a un conjunto de acciones empleadas por los directivos de las organizaciones para influir y dirigir el comportamiento de los individuos al interior de la empresa hacia el alcance de los objetivos globales de la misma.

Es importante indicar que la definición anterior presenta una deficiencia, la cual consiste en que sólo se focaliza en los aspectos cuantitativos, siendo que el control de gestión también puede evaluar aspectos cualitativos; por ejemplo, la moral de los trabajadores, la percepción de los clientes frente a la calidad del servicio, etc.

De acuerdo a la definición anterior, se puede identificar que el control de gestión busca medir el cumplimiento de la estrategia organizacional, mediante la comparación de los objetivos propuestos y aquellos realmente logrados. Respecto a ello, en caso que al evaluar el desempeño, se detecte que no se está cumpliendo con la estrategia, y por ende con los objetivos establecidos, el control permitirá implementar las acciones correctivas requeridas.

De acuerdo a lo anterior, el control de gestión se puede definir en base a tres niveles de la estructura organizacional: estratégico, directivo y operacional. En la siguiente figura, se pueden visualizar los diversos niveles, junto con sus principales características.

Figura Nº 1: Niveles de Control



Como se puede observar en la figura anterior, en cada uno de los niveles organizacionales se debe utilizar el control como elemento para evaluar el desempeño de los responsables de cada área, y de esta forma, dirigir el comportamiento de los funcionarios hacia el logro de la estrategia organizacional. Asimismo, se puede identificar que a medida que se desciende en la estructura, el control se orienta a la medición de actividades más específicas y operativas; por ejemplo, se pueden evaluar los programas de producción diarios o semanales.

A continuación, se explicarán cada uno de los niveles de control mencionados anteriormente.

- Control Estratégico

Este tipo de control se implementa a nivel organizacional, es decir, corresponde a aquel control que evalúa el desempeño de los directivos que se encuentran en la cúpula de la organización pública, quienes se encargan del funcionamiento y resultado global de la misma, teniendo como base las informaciones que provienen del ambiente externo y del nivel intermedio.

De acuerdo a lo anterior, el control estratégico permite evaluar si se ha alcanzado o no la estrategia organizacional, equilibrando para ello el desempeño de las distintas unidades (divisiones o departamentos), aún cuando cada unidad tenga sus propios objetivos.

Por Ejemplo

El control estratégico se visualiza claramente en una organización corporativa, la cual se conforma por diversas unidades de negocios; tal es el caso de ENAP, cuya estructura se compone de las siguientes divisiones o unidades: la línea de negocios de Exploración y Producción, y la línea de negocios de Refinación y Logística.

Como se puede observar, en este nivel de la estructura corporativa, será el directorio de la corporación, quienes se encargarán de efectuar la planeación estratégica a nivel global, definiendo objetivos y estrategias organizacionales, de modo que las distintas unidades de negocio se dirijan hacia el logro de éstos, lo que será evaluado a través del control estratégico.

Asimismo, el control estratégico tiene una visión a largo plazo, es decir, el horizonte de tiempo para el cumplimiento de los objetivos globales de la organización (y de la estrategia) es de más de un año. Generalmente, de tres a cinco años. Además, como este nivel de control se efectúa en la cúpula de la organización, los responsables deben velar por las interrelaciones de las distintas unidades de negocios (en el caso de empresas diversificadas) o de los distintos departamentos y la entrega de información hacia el entorno.

Los mecanismos de control que pueden implementarse a nivel estratégico son los siguientes:

- Desempeño de la empresa: el nivel superior o institucional utiliza sistemas de control para medir el desempeño global de la empresa, en algunos casos se hacen necesarios los sistemas de control para medir el desempeño de una o de todas las unidades, departamentos o divisiones de la empresa. Casi siempre los controles globales en la empresa son de carácter financiero, lo cual representa una distorsión. La evaluación de la eficiencia de una empresa, cuando se mide solamente por el dinero, no siempre es completa y adecuada, a pesar que en todas las formas de la organización el control del desempeño global es predominantemente financiero, existen factores igualmente importantes que no se miden por índices financieros.

- Informes contables: éstos constituyen una conclusión de todos los principales hechos de la empresa como: volumen de ventas, de producción, gastos, costos, utilidades, utilización de capital, retorno sobre la inversión, etc.

- Control de pérdidas y ganancias: el balance de pérdidas y ganancias ofrece una visión resumida de la situación de pérdidas y ganancias de la empresa en un determinado período. Al comparar los balances de los períodos anteriores, se pueden verificar las variaciones y detectar las áreas que necesiten mayor atención por parte de la administración.

- Análisis de retorno de la inversión: se utiliza para medir el éxito absoluto o relativo de una empresa o de una unidad departamental, en razón de las ganancias respecto a la inversión de capital. A través de este análisis la empresa evalúa sus diferentes líneas de productos y verifica dónde está siendo empleado el capital con mayor eficiencia, además de poder realizar una aplicación equilibrada del capital para alcanzar una mayor ganancia global. Esto permite identificar los productos rentables, así como mejorar los otros que están aportando negativamente a la empresa.

- El Control Directivo

Este tipo de control es ejercido en el nivel intermedio de la organización, por lo que también se denomina control por departamentos o control gerencial. En este nivel de la estructura organizacional, el control se utiliza para evaluar el uso de los recursos de las distintas unidades estratégicas de negocios, departamentos o divisiones.

Por Ejemplo

Si se piensa en ENAP; a nivel directivo el control se orientará en el funcionamiento de cada uno de los negocios; de acuerdo a ello, el desempeño de los responsables de cada división será evaluado de acuerdo a los objetivos planteados para cada uno de ellos, lo cual permite identificar si los recursos asignados se han utilizado eficaz y eficientemente.

De acuerdo a lo anterior, en este caso, el desempeño real de cada negocio, será evaluado respecto a sus objetivos divisionales, cuya comparación permitirá identificar si han existido o no desviaciones, y si éstas son suficientemente significativas como para implementar las acciones correctivas pertinentes.

Asimismo, el período de tiempo que se requerirá para la continuidad del control será de mediano plazo, es decir, el control se realizará en forma periódica, por ejemplo, anual o trimestralmente, lo que se origina porque su contenido no es tan genérico ni tan amplio como el control estratégico.

Su esencia es la acción, que ajusta las operaciones a los patrones predeterminados y su base es la información que los directores, gerentes y supervisores reciben y utilizan.

Los mecanismos de control que pueden implementarse a nivel directivo son los siguientes:

- Control presupuestario: el presupuesto corresponde a aquellos planes especificados en términos monetarios y de cantidad; por lo tanto, los resultados de la organización se traducen en base a resultados esperados. Por ejemplo, previsiones de ventas, presupuesto de salarios y prestaciones sociales, presupuesto de publicidad, presupuesto de materiales, etc.

De acuerdo a lo anterior, el control presupuestario consiste en el control efectuado sobre el presupuesto elaborado; de acuerdo a ello, se genera una comparación entre los resultados reales y los esperados, en donde se identifican las variaciones que se han producido, analizándose las razones de ello e implementándose las correcciones pertinentes, para considerarlo en el desempeño futuro de la unidad o departamento.

- Contabilidad de costos: es un mecanismo contable que permite el registro de los costos de unidades, departamentos, productos, proyectos, etc. De acuerdo a ello, es un procedimiento en donde se registran, analizan e interpretan los costos directos e indirectos de producción, necesarios para producir y vender un producto o servicio.

- El Control Funcional

El control funcional se aplica a los departamentos que conforman la estructura de la organización y que se ubican en los niveles medios y bajos de la misma, de modo de poder evaluar el alcance de los objetivos funcionales que se han planteado para cada uno de ellos, y el uso de los recursos que se les han asignado.

Por lo tanto, el control será aplicado directamente a los encargados de cada departamento, es decir, a los directivos de menor nivel, en base a los objetivos establecidos para cada uno de ellos.

Por Ejemplo

Suponga que el departamento de contabilidad del Hospital Regional de Talca ha programado sus tareas en forma diaria, en donde se ha establecido que, entre otras tareas programadas, cada día dos personas deberán evaluar y analizar los recursos utilizados por dos departamentos del hospital.

Como se puede observar en este caso, el control es más simple, dado que se deben identificar los informes obtenidos diariamente. De acuerdo a ello, si los funcionarios logran cumplir dicha cuota estarán cumpliendo con los objetivos establecidos.

Este tipo de control es realizado en un horizonte de corto plazo; por ejemplo, diaria, semanal o mensualmente.

Respecto a los mecanismos de control empleados a nivel funcional, es preciso indicar que éstos son equivalentes a aquellos empleados en el control directivo, es decir, se puede hacer uso de presupuestos, programas o registros contables, así como también la contabilidad de costos.

Realice ejercicios Nº 11 al 15

CLASE 05

2.1. Objetivos del Control de Gestión

Como se dijo anteriormente, la principal finalidad del control de gestión es verificar el logro de la estrategia organizacional, a través del proceso de comparación entre los resultados reales y los esperados, lo cual permite identificar si se han cumplido o no los objetivos propuestos para cada división, departamento, unidad o individuo.

Sin embargo, pese a lo anterior, el control de gestión también busca conseguir otros objetivos, ellos son:

- Permitir la correcta toma de decisiones. Esto quiere decir que el control de gestión permitirá que los directivos, en base a la información proporcionada por dicho proceso, puedan tomar decisiones objetivas, cuyas acciones influirán en el futuro de la organización.

Por Ejemplo

La empresa "EL PATAGÓN" del rubro fundición, dedicada a la fabricación de piezas especiales para agua potable y alcantarillado, cuyo proceso productivo consiste en la fundición del fierro gris, abordó un problema ambiental generado por las emisiones atmosféricas de gases y material particulado proveniente del horno.

En este caso, las emisiones de gases a la atmósfera producían alteraciones en el suelo y la vegetación, y toxicidad a los seres humanos, generando efectos adversos respiratorios, oftálmicos y dérmicos. La decisión tomada por la dirección de la empresa consistió en cambiar el combustible del horno, originalmente petróleo diesel, por gas natural, dado que éste es un combustible menos contaminante.

Como se puede observar en el ejemplo, el control de gestión se orientó en disminuir la emisión de contaminantes, dado que los índices de emisión deben haber superado con creces a los estándares permitidos, lo que podría afectar el desempeño global de la empresa a futuro, debido a los efectos adversos generados en el medio ambiente, pudiendo incluso tener como consecuencia el cierre temporal de sus instalaciones.

- Mejorar continuamente los resultados de la organización. Esto consiste en que el desempeño de cada uno de los departamentos mejore permanentemente, de modo que los objetivos propuestos por la organización, sean alcanzados.

Por Ejemplo

Suponga que el departamento de comercialización, encargado de la venta de los productos fabricados en la organización, tiene como objetivo incrementar las ventas del mes en un 5% respecto a igual período anterior, durante un año calendario; como este objetivo se mantiene durante todos los meses, se puede observar que el desempeño de la fuerza de ventas deberá ir mejorando continuamente, de forma tal de poder alcanzar los objetivos planteados para el año en curso.

Como se puede observar en el ejemplo anterior, si la fuerza de ventas logra cumplir con los objetivos departamentales (incrementar las ventas del producto), es probable que se alcance la estrategia organizacional; de acuerdo a ello, si dicha estrategia se basa en el liderazgo en costos, la empresa deberá masificar el producto. Por lo tanto, tendrá que originarse un incremento en la participación de mercado; de esta forma, se puede identificar que existe una coherencia entre los objetivos departamentales y organizacionales, ya que la fuerza de ventas al incrementar mes a mes sus niveles de ventas, puede contribuir al logro de la estrategia planteada.

- Corregir las desviaciones detectadas sobre las marchas. En este caso, el control de gestión se realiza en forma paralela al desarrollo de la actividad (control concurrente), lo cual permite establecer las correcciones a las desviaciones detectadas sobre el desempeño real antes de que finalice la operación, permitiendo de esta forma lograr los objetivos de la organización.

Por Ejemplo

Correos Chile, empresa autónoma del Estado líder del mercado nacional en el envío de correspondencia y paquetería, dedicada a la entrega de diversos productos y servicios tales como cartas, encomiendas, giros de dinero, casillas y clasificadores, entre otros, verifica a través de su proceso de control que uno de sus productos en proceso posee un elevado costo de producción; considerando que las ventas de dicho producto no son significativas en comparación con la competencia decide evaluar la posibilidad de continuar produciendo, introduciendo mejoras tecnológicas que abaraten los costos; o bien, discontinuar su producción y retirar el producto del mercado.

Como se puede observar en el ejemplo anterior, el control de gestión permitió identificar que los costos de producción se desviaban fuertemente de lo presupuestado, por lo tanto, los directivos deciden corregir dichas desviaciones, ya sea introduciendo mejoras tecnológicas de menor costo, o retirando el producto del mercado; lo cual permite iniciar acciones correctivas antes de que el problema se torne excesivamente costoso, y afecten el alcance de los objetivos globales de la organización.

- Permitir la reacción oportuna ante los cambios. El control de gestión permite que los directivos inicien acciones ante situaciones inesperadas, lo cual genera que la organización se adapte a los cambios del entorno.

Por Ejemplo

Las últimas innovaciones, mejoras continuas y la gran variedad de nuevos productos comerciales en el mercado bancario, ha obligado al Banco Estado, institución pública con personalidad jurídica y patrimonio propio, a estar en constante alerta y reaccionar ante los cambios ocurridos en el entorno competitivo, debiendo introducir al mercado nuevos productos que compitan con aquellas innovaciones introducidas por las entidades competidoras.

Como se puede observar en el ejemplo anterior, los directivos del Banco Estado reaccionan ante el lanzamiento continuo de nuevas líneas de productos de aquellas empresas competidoras en el mercado, mediante la producción de nuevos productos.

- Interpretación global de todas las funciones directivas. En este caso, las diversas funciones de la organización se evalúan en su conjunto, de modo que la interrelación de cada una de ellas permita el cumplimiento de los objetivos organizacionales. Por lo tanto, cada función deberá estar coordinada con el resto, de modo que los objetivos de cada una de ellas sean coherentes entre sí.

Por Ejemplo

Suponga que el departamento de comercialización tiene como objetivo ofrecer una amplia gama de una línea de productos al consumidor, de modo tal de diversificar la cartera de productos ofrecidos; y se sabe que el departamento de producción tiene como objetivo disminuir los costos de producción. Si la forma de disminuir el costo de producción es estandarizando el producto, se producirá una incoherencia entre los objetivos de ambos departamentos; lo que a su vez repercutirá negativamente en los objetivos globales de la organización.

Por lo tanto, si la estrategia genérica de la empresa pública es lograr una mayor diferenciación, los objetivos de cada departamento deberán ser congruentes con ella; por lo tanto, en este caso el departamento de producción debería modificar sus objetivos, de modo tal de lograr mayor exclusividad y variedad en ellos. Lo mismo sucede si la estrategia perseguida fuese la de liderazgo en costos; en cuyo caso el departamento que debería modificar sus objetivos sería el de comercialización, a fin de que los costos totales del producto sean menores (el objetivo podría ser aumentar la cobertura o participación de mercado, de modo que el producto se haga masivo).

Realice ejercicio Nº 16

2.2. Sistema de Control de Gestión

Un sistema se puede definir como un conjunto de elementos interrelacionados entre sí, en función de un fin, que forman un todo único y que posee características nuevas que no están presentes en cada uno de los elementos que lo conforman.

De acuerdo a ello, un sistema de control se puede definir como un conjunto de acciones, funciones, medios y responsables que permiten garantizar el correcto funcionamiento de la organización en un momento determinado, y que facilita la toma de decisiones, para poder emprender los cambios que sean necesarios.

Por lo tanto, en términos específicos, los sistemas de control de gestión permiten que los directivos de los distintos niveles organizacionales midan el desempeño de sus unidades, departamentos, funciones y empleados, de modo tal de poder tomar las medidas correctivas que requieran para su mejora. De acuerdo a lo anterior, los sistemas de control de gestión corresponden a mecanismos de evaluación formales, que suministran información a los directivos sobre la estructura y estrategia organizacional, de modo de identificar si éstas satisfacen o no a los objetivos estratégicos globales de la organización.

En general, los sistemas de control facilitan a los directivos la apreciación de verificar si se están consiguiendo niveles superiores de eficiencia, calidad, innovación y capacidad de satisfacción del cliente o la implementación de la estrategia en forma eficiente.

De acuerdo a ello, la implementación estratégica llevada a cabo por los altos directivos, involucra distinguir la combinación apropiada de estructura y control para lograr la estrategia de la organización.

Respecto a la estructura, ésta estipula tareas y roles a las personas, y define cómo se regulan; no obstante, la estructura por sí misma no suministra el mecanismo mediante el cual se pueda motivar al personal para hacer que funcione la estructura. Por lo tanto, surge la necesidad del control de gestión. En otras palabras, la alta dirección debe definir con criterios técnicos una estructura organizacional (con la correcta distribución de responsabilidad, de tareas y autoridad para la toma de decisiones), pero sólo los sistemas de control de gestión apropiados harán que funcione esta estructura; y que por ende, permita el logro de la estrategia y de los objetivos globales de la organización.

Por Ejemplo

Tomando el caso de una empresa de trasporte como lo es EFE (Empresa de los Ferrocarriles del Estado) es posible ver que en el sector en que se encuentre ubicada existan otras empresas de transporte, que entregan servicios similares, como son las empresas de buses.

El ejecutivo que establezca sus planes sin tomar en cuenta lo que hacen sus competidores, puede ver fracasar todas sus previsiones, por correctas que éstas sean. Por lo tanto, la bondad de una estrategia estará dada por la cantidad de información que se obtenga del medio y de los planes de los competidores.

Sin duda que si los administradores de la empresa EFE se dedican, durante un tiempo, a conversar con los consumidores para conocer sus gustos en cuanto a medios de trasportes, sus disponibilidades financieras para acceder a ellos, etc., estarán en mejor pie para desarrollar sus estrategias sobre el servicio, sobre el precio y sobre la venta. Sus conocimientos sobre los precios de la competencia, las facilidades de pago, los diferentes productos que venden, etc., aumentarán las posibilidades de desarrollar estrategias que se basen en la realidad, logrando así los objetivos que se ha planteado la organización.

Las principales características o requisitos que deberán tener los sistemas de control para fomentar su eficacia son los siguientes:

Sistema de Control Eficaz
- Flexible
- Objetivo
- Exacto
- Oportuno

En relación a la flexibilidad, los sistemas de control deben proveer información que permita la adaptabilidad de las acciones, es decir, éstos deben permitir a los directivos reaccionar ante sucesos inesperados, de modo que emprendan las acciones requeridas a la situación.

En relación a la objetividad, los sistemas de control deben ser capaces de generar información que permita la toma de decisiones objetiva, es decir, que no aliente los juicios personales por parte de aquellas personas que utilizarán la información.

En relación a la exactitud, los sistemas de control deben ser capaces de brindar información precisa, de modo tal que refleje la situación real de la empresa, es decir, que le permita identificar a los directivos, el desempeño que se ha obtenido en el período en curso.

En relación a la oportunidad, los sistemas de control deben ser capaces de proporcionar información en el momento indicado, de modo que los directivos puedan aplicar las acciones correctivas pertinentes; es decir, la información que suministre el sistema de control deberá estar actualizada, ya que si ésta se presenta de manera ineficiente podría incidir en fracasos.

Realice ejercicio Nº 17

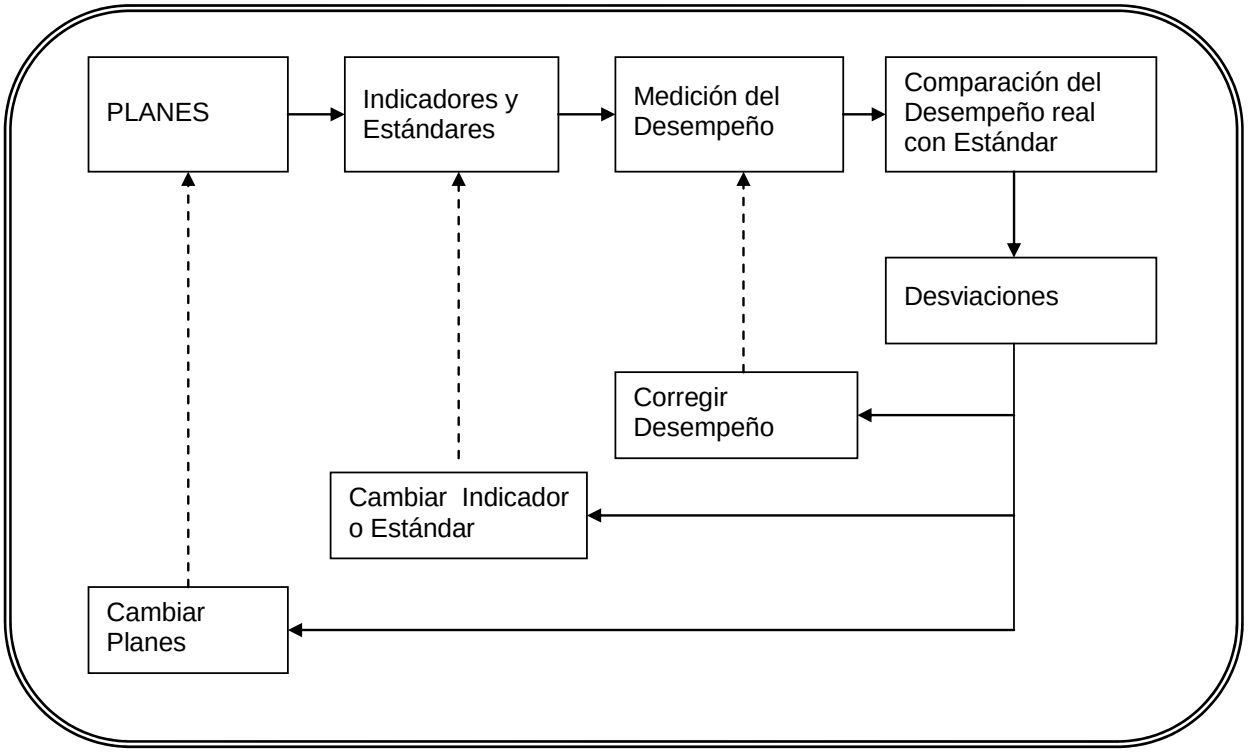
CLASE 06

2.2.1. Proceso de Control de Gestión

El control de gestión se desarrolla como un proceso continuo, dado que permanentemente debe proveer información a los directivos para la toma de decisiones, brindando la posibilidad de tomar acciones correctivas cuando la situación lo amerite, en cada una de las etapas de las cuales se compone.

Como se dijo anteriormente, el proceso de control de gestión cuenta con diversas etapas; en el siguiente cuadro se visualizan cada una de ellas.

Figura Nº 2: Proceso de Control de Gestión



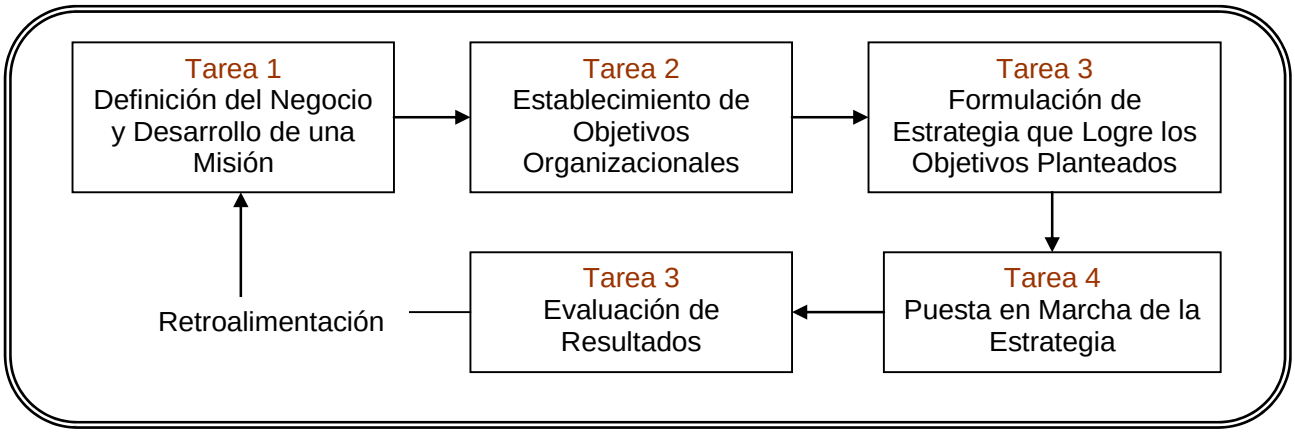
Como se puede observar en la figura anterior, el diseño de un proceso de gestión efectivo contempla cinco etapas fundamentales: el establecimiento de planes; y de indicadores y estándares; la medición del desempeño, la comparación entre el desempeño real y el estándar, y la corrección de desviaciones. A continuación, se explicarán a grandes rasgos cada una de ellas.

- Paso 1: Establecer Planes

La definición de los planes que se deberán cumplir en un determinado período de tiempo, involucra el establecimiento de objetivos para cada unidad, departamento y funcionario, los cuales deberán ser congruentes con la estrategia de la organización pública. Por lo tanto, los objetivos de cada división o departamento surgen de la estrategia de la organización; y ésta a su vez de los objetivos globales de la misma.

En la figura que se presenta a continuación, se puede observar un resumen de los elementos que involucra la planeación estratégica llevada a cabo por la dirección de la organización.

Figura Nº 3: Planeación Estratégica



En este aspecto, se debe tener en consideración que el planteamiento de los objetivos, involucra el establecimiento de metas específicas, las cuales se basan en normas cuantitativas.

Respecto a lo anterior, es importante indicar que las metas se encuentran insertas en los objetivos, por lo tanto, mientras que las metas tienen carácter cuantitativo, los objetivos son cualitativos y cuantitativos a la vez.

- Paso 2: Establecer Indicadores y Estándares

En este paso, se deberán identificar cada uno de los estándares o indicadores que se utilizarán para medir el desempeño de unidades, departamentos, e individuos, los cuales deberán emanar de los objetivos de la organización. Por lo tanto, este paso contempla la determinación de mecanismos que permitan a las organizaciones públicas evaluar su actuación real.

Frecuentemente, los estándares que permiten evaluar el desempeño emanan de las metas de obtener niveles óptimos de eficiencia, calidad, innovación o capacidad de satisfacer a los usuarios o clientes.

Mientras que los indicadores utilizados permiten medir en forma cuantitativa si los objetivos específicos de desempeño han sido o no alcanzados, los cuales pueden orientarse a las ventas, la inversión, los activos, etc.

- Paso 3: Medición del Desempeño

En esta etapa del proceso de control de gestión, se deben confeccionar e implementar mecanismos de medición y monitoreo, que permitan identificar si se han cumplido las metas propuestas.

De acuerdo a lo anterior, la organización requiere de mecanismos de control en los diversos niveles de su estructura, de modo tal de verificar si cada una de las partes integrantes de ésta ha alcanzado las metas que se le han impuesto, y que por ende, permiten el cumplimiento de la estrategia organizacional.

Cuando una organización es compleja y tiene poca formalización, la medición del desempeño es una ardua tarea. En cambio, aquellas organizaciones que presentan una estructura burocrática, con mayor formalización y procedimientos estandarizados, la evaluación del desempeño es más fácil realizarla, dado que existirán mecanismos que permitan medir los resultados de cada departamento, individuo o división en forma casi automática.

Por Ejemplo

Los directivos pueden medir en una forma muy fácil cuántos clientes atienden sus empleados; pueden contabilizar la cantidad de recibos de las cajas, sin embargo, es más difícil evaluar el grado de integración entre los distintos departamentos.

Dado lo anterior, de acuerdo a los niveles de complejidad que presenten las organizaciones, será el tipo de mecanismo de control que utilizará (control burocrático, por

resultado o ad–hoc); sin embargo, cuado dichas organizaciones en su interior presenten niveles de complejidad diferentes, deberán emplear diversos tipos de control.

- Paso 4: Comparación del Desempeño Real con Estándar

En esta etapa del proceso de control, los directivos al comparar el desempeño real de sus unidades, departamentos o empleados, con los estándares establecidos, verificarán si existen variaciones significativas que requieran atención.

Por Ejemplo

El Gobierno de Chile, a través del Ministerio de Transporte, introdujo en el país un nuevo plan de trasporte urbano en Santiago denominado Transantiago, esto con el fin de generar una mejor calidad de vida, aire más limpio y mayor seguridad en las calles de la capital. Sin embargo, las cosas no resultaron como se tenían programadas y la implementación de dicho sistema de transporte ha generado numerosos problemas, entre ellos demoras en la fluidez de los viajes, mala calidad de vida en las personas, falta de buses, etc., generándose así una desviación del objetivo propuesto, debiendo el Gobierno en este caso, corregir el problema generado, lo cual se ha materializado mediante aumentos de recursos financieros, incorporación de buses clones, entre otras medidas.

Como se puede observar en este caso, al comparar los resultados generados con los estándares establecidos se detectó una desviación significativa, lo cual generó que se emprendieran las acciones correctivas necesarias.

De acuerdo a ello, si el desempeño de los componentes de la organización es mayor, la dirección puede concluir que se han establecido estándares demasiado bajos, pudiendo incrementarlos para el siguiente período. Caso contrario, si el desempeño es demasiado bajo, los directivos pueden decidir tomar medidas correctivas.

Con respecto a esto último, es preciso señalar que la decisión de emprender acciones correctivas será simple cuando se identifiquen claramente las causas que han generado el menor desempeño; sin embargo, en muchas situaciones, el desempeño estará influenciado por factores externos e internos, haciendo difícil la identificación exacta de la causa que ocasionó el desempeño deficiente, lo cual hará más complicado tomar una decisión correctiva, dado que no se conocerán las causas exactas de los bajos resultados.

- Paso 5: Corrección de Desviaciones

Finalmente, una vez que los directivos identifiquen la existencia de desviaciones, deberán emprender las acciones correctivas, ya que esto implicará que la planeación no se está cumpliendo, es decir, las metas de la organización no están siendo alcanzadas.

Las medidas pueden involucrar cambios tanto en el ámbito de la estrategia como en la estructura de la organización, de esta forma, permanentemente se estará buscando incrementar las ventajas competitivas de la organización.

Realice ejercicios Nº 18 y 19

2.3. Mecanismos de Control de Gestión

Como se explicó anteriormente, las organizaciones pueden emplear diversos mecanismos para aplicar el control de gestión, éstos son: el control por resultado, el control burocrático y el control ad – hoc; cada uno de los cuales presenta características específicas que los distinguen. En el siguiente cuadro se pueden visualizar las más relevantes.

Cuadro Nº 2: Instrumentos del Control de Gestión

Tipos de Control	Características
Control por resultado	Fijación de Metas: - Divisionales - Funcionales - Individuales
Control burocrático	Estandarización de las operaciones
Control ad – hoc	Normas culturales y confianza interpersonal

Como se puede observar, para llevar a cabo el control de gestión, cada uno de los mecanismos de control se basan en ciertas características específicas. Asimismo, se puede distinguir la importancia que ejerce la cultura organizacional en los mecanismos (o sistemas) de control, ya que ésta actúa como variable condicionante, es decir, representa una característica específica de la organización que supedita al sistema de control, tanto en su diseño como en su implementación y desarrollo.

Dado lo anterior, a continuación se profundizará en el control por resultado y en el control burocrático; y se dará a conocer la vinculación que presenta la cultura con el sistema de control de gestión.

CLASE 07

2.3.1. Control por Resultado

Bajo este tipo de control, los directivos para evaluar el desempeño de cada una de las unidades, departamentos e individuos deben fijar objetivos adecuados para cada uno de ellos. Así, una vez que se han planteado los objetivos, se deberá monitorear su desempeño, de modo tal de poder identificar si se han cumplido o no, estableciendo las acciones correctivas que se requieran en caso de detectar desviaciones significativas.

Asimismo, es importante indicar que el control por resultado debe proporcionar mecanismos de recompensas a los directivos de todos los niveles de la organización, a fin de incentivar el cumplimiento de los objetivos.

Es importante indicar que este método de control generalmente se utilizará cuando no sea posible emplear el control de mercado (control ad – hoc), debido a que no existen mecanismos que permitan la comparación entre compañías o divisiones.

Una vez que se han establecido los objetivos globales de la empresa, deberán definirse las metas divisionales, funcionales e individuales, las cuales deberán ser congruentes con los primeros.

- Metas Divisionales

Las metas divisionales se establecen en aquellas organizaciones que presentan una estructura divisional, es decir, se trata de organizaciones corporativas que desarrollan diversos negocios, cada uno de los cuales se maneja en forma independiente, pero reportando a la dirección general corporativa.

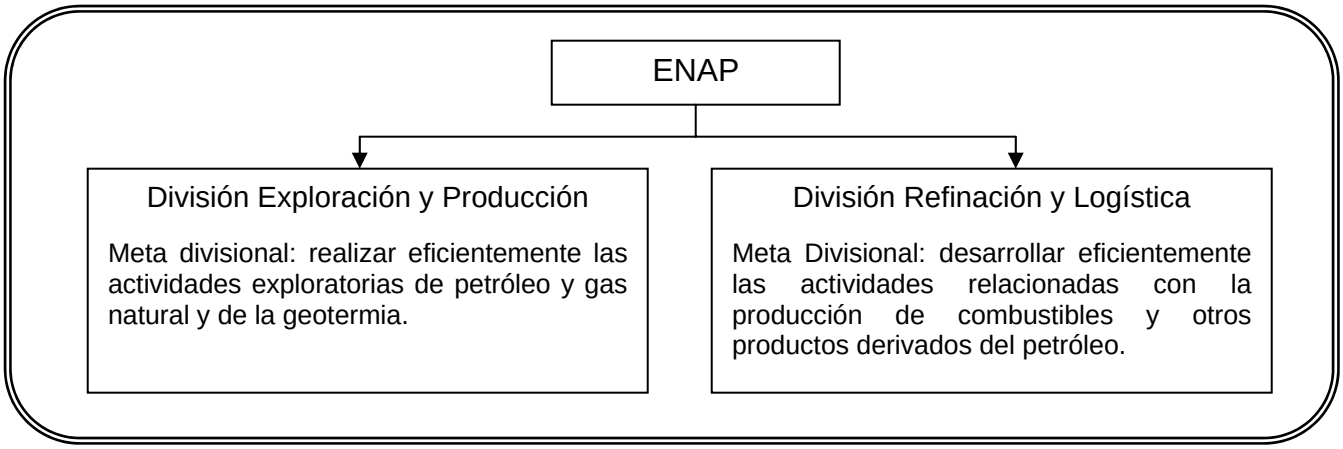
De acuerdo a lo anterior, para poder ejercer el control, cada división deberá establecer las metas que perseguirá en cada período, siendo la dirección general corporativa quien defina los estándares de medición para evaluar el desempeño de cada una de ellas. En este caso, los estándares estarán relacionados con las metas de crecimiento, productividad y participación de mercado.

Los estándares definidos por la dirección corporativa servirán a cada uno de los administradores divisionales para el diseño de la estructura organizativa que tendrá cada división, la cual deberá facilitar el cumplimiento de los objetivos.

Asimismo, es importante indicar que, a través del tiempo, la dirección corporativa fija estándares más desafiantes para cada división, a fin de obligarlas a contar con estrategias y estructuras más efectivas.

En la figura que se presenta a continuación, se puede observar la estructura que presenta la empresa nacional del petróleo ENAP, la cual posee dos divisiones importantes: división de exploración y producción y división refinación y logística; cada una de las cuales persiguen metas diferentes.

Figura Nº 4: Ejemplo de Metas Divisionales



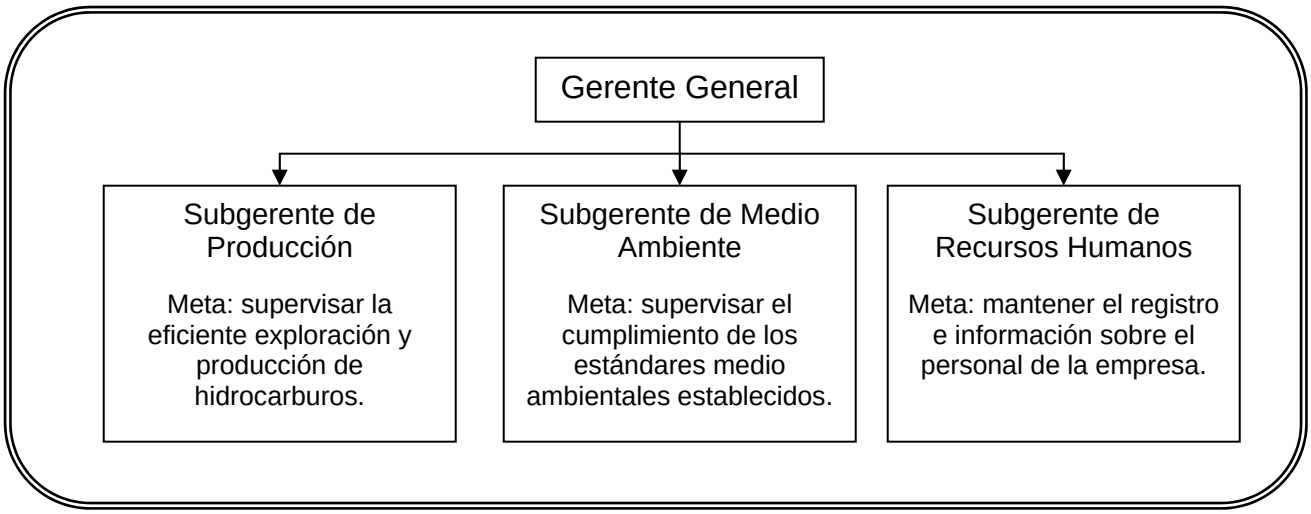
- Metas Funcionales

En este caso, el control de gestión se ejerce en los niveles intermedios de la organización, es decir, a nivel departamental o funcional. Sin embargo, para poder aplicarlo, los directivos de los niveles inferiores deberán establecer metas para cada una de sus funciones o actividades.

En general, el control por resultado en este nivel se utilizará para incrementar la ventaja competitiva de la organización, cuyas metas deberán focalizarse en la eficiencia, calidad, capacidad de satisfacer al cliente e innovación; de este modo, en base a éstos criterios se podrá medir el desempeño de las distintas funciones de la organización.

En la figura que se presenta a continuación, se puede observar parte de la estructura funcional que presenta la división de Exploración y Producción de ENAP; en donde se han agrupado las funciones similares: producción, medio ambiente, recursos humanos, entre otros; cada una de las cuales presenta metas específicas que deben cumplir; y cuyo desempeño será evaluado a través de éstas.

Figura Nº 5: Ejemplo de Metas Funcionales



- Metas Individuales

El control por resultado a nivel individual sólo se utilizará cuando el desempeño del trabajador pueda ser medido fácilmente en términos cuantitativos; debiéndose en este caso, establecer metas individuales para cada empleado.

Se debe recordar que para que los empleados se sientan motivados al cumplimiento de objetivos, deberán establecerse prácticas de recompensa, las cuales se encontrarán vinculadas al desempeño real del trabajador. De acuerdo a ello, si usted se pone a pensar en los bonos por meta que los bancos comerciales entregan a sus ejecutivos de cuenta, podrá observar un típico caso de control por resultado. Por lo tanto, este tipo de control a nivel individual puede ser aplicado a diversos puestos de trabajo, en los cuales es fácil evaluar y monitorear el desempeño del trabajador.

Por Ejemplo

Si los empleados trabajan en equipos, es posible que sea muy difícil evaluar los resultados de cada individuo, dado que no se podrá identificar cuál fue el aporte de cada uno de ellos a los resultados de la operación; debiéndose en este caso, emplear sistemas de recompensa basados en el desempeño del equipo.

Asimismo, si la labor es extremadamente compleja, como es el caso de científicos de investigación y desarrollo o altos directivos, entonces el sistema de incentivos deberá ligarse a medidas más generales, como la rentabilidad sobre la inversión o el precio de las acciones.

- Problemas del Control por Resultado

El control por resultado puede generar graves problemas en la organización si es aplicado en forma incorrecta; esto se debe a que la definición de metas puede realizarse en forma errada, no siendo las apropiadas para las divisiones, departamentos e individuos.

Por Ejemplo

Suponga que el departamento de operaciones se evalúa de acuerdo a la cantidad producida, si se dedica a fabricar grandes volúmenes de productos, podrá dejar de lado las metas de calidad o de innovación.

Dado lo anterior, a pesar que los estándares para evaluar el desempeño pueden ser confiables, las metas establecidas para una división, función o individuo pueden entrar en conflicto entre sí.

Asimismo, el mal uso del control por resultado puede provocar que una división emprenda acciones para el cumplimiento de sus metas, que vayan en detrimento de los objetivos organizacionales, generando conflictos entre divisiones.

Por Ejemplo

Suponga que una corporación está formada por dos divisiones, una forestal, y otra de celulosa. Si se establece como meta para la empresa forestal el retorno sobre la inversión, es probable que ésta trate de maximizar sus utilidades a expensas de la división celulosa, lo cual influirá negativamente sobre los objetivos corporativos.

Lo anterior puede generarse al momento en que la forestal vende la materia prima a la división celulosa para su producción, cobrando mayores precios a ésta, a pesar de ser empresas relacionadas. Esto provocará al mismo tiempo que la división celulosa tenga utilidades menores, al tener costos de producción mayor (producto del precio de la materia prima).

Junto con lo anterior, es probable que las divisiones para lograr los resultados esperados, realicen una manipulación maliciosa en las cifras, a fin de mostrar una situación más favorable de la unidad.

Por lo tanto, se deberá poner especial atención a las metas que se fijan para cada una de las divisiones, funciones e individuos, ya que éstas deberán ser congruentes entre sí, y apuntar hacia el logro de los objetivos organizacionales.

2.3.2. Control Burocrático

Como se explicó anteriormente, el control burocrático se centra en la jerarquía organizacional, que define los puntos de autoridad en la organización; estableciéndose mecanismos administrativos formales, como son las reglas, reglamentos, procedimientos, políticas, estandarización de actividades, descripciones de puestos y presupuestos, claramente definidos, a fin de asegurar que los empleados exhiban comportamientos adecuados y reúnan las normas de desempeño.

Dado lo anterior, el control de gestión se ejercerá mediante el establecimiento de un amplio sistema de reglas y procedimientos, de tal modo de dirigir el comportamiento de las divisiones, funciones e individuos.

Por lo tanto, las organizaciones públicas que utilizan el control burocrático se caracterizan por uniformar el comportamiento de los diversos componentes que la integran, provocando que los resultados sean pronosticables, ya que las operaciones al efectuarse en forma repetitiva y rutinariamente, generarán siempre el mismo rendimiento.

Como se puede observar en este caso, al realizar las actividades y acciones en forma repetitiva, siempre se generará el mismo resultado, por lo tanto, los procedimientos para alcanzar las metas son los que se uniformarán.

Es importante indicar que este mecanismo de control se utilizará cuando no puedan aplicarse controles de mercado o por resultado, dado lo difícil o costoso que es establecer estándares que permitan evaluar el desempeño de las unidades, departamentos o individuos; debiendo los directivos implementar procedimientos determinados para ejecutar una actividad, previendo de antemano los resultados que generará su desarrollo.

Como se dijo anteriormente, una de las principales características que presenta el control burocrático es la estandarización, es decir, el grado en que una organización ha definido en forma específica los procesos para la toma de decisiones y coordinación, a fin de pronosticar el comportamiento de los empleados. De acuerdo a ello, las organizaciones pueden uniformar tres aspectos, a saber:

a) Estandarización de insumos. En este caso, la organización estandariza los insumos que utilizará en su interior, lo cual le permitirá mantener el control sobre las personas y los recursos. Es decir, a través de la especificación exacta de los insumos que requiere para su operación, la organización ingresará sólo aquellos que cumplan con los estándares definidos.

Por Ejemplo

En la Municipalidad de Talca, para los cargos de director de los diversos departamentos que la componen tales como: dirección de obras, dirección de tránsito, fomento productivo, etc., requieren de personas con ciertas características, por ejemplo, que tengan los conocimientos y una formación profesional en el área en la cual se desempeñarán. Por lo tanto, si los empleados constituyen el insumo en cuestión, entonces una forma de estandarizarlos consiste en reclutar y seleccionar sólo aquellas personas que posean las cualidades o capacidades determinadas por la organización.

b) Estandarización de las actividades de conversión. En este caso, la estandarización se produce en las actividades de transformación, en donde se sigue un programa determinado para que se ejecuten siempre de la misma forma, de tal modo que los resultados esperados sean pronosticables. Asimismo, como los procesos de cada una de las actividades se tornan repetitivos y rutinarios, se busca maximizar la eficiencia, es decir, que las actividades ejecutadas para satisfacer al cliente requieran del mínimo costo.

Por Ejemplo

En una planta de producción en línea, las actividades que se desarrollen en ella se basarán en el control burocrático, ya que existirá una programación exacta de cada una de ellas, de modo tal que aquellas actividades que preceden a otra, terminen justo a tiempo, a fin de pasar al siguiente proceso, teniendo siempre la misma calidad y especificaciones técnicas.

c) Estandarización del producto. En este caso, lo que se uniforma es el desempeño del personal, de modo tal de asegurar que los servicios se entreguen con calidad. De acuerdo a ello, las organizaciones implementan controles de calidad y emplean diversos criterios para medir esta estandarización.

Por Ejemplo

Para realizar este control se pueden seleccionar al azar productos, a fin de verificar si presentan defectos. Asimismo, se puede tener como criterio el número de productos devueltos, o la cantidad de quejas en la entrega de un servicio.

- Problemas del Control Burocrático

El control burocrático presenta diversos problemas, los que deben ser manejados adecuadamente, de tal modo de evitar problemas a nivel estratégico. Por lo tanto, es preciso

que la dirección esté monitoreando continuamente la eficiencia de este mecanismo de control.

Uno de los mayores problemas que genera el control burocrático es la cantidad de reglas y procedimientos que se establecen al interior de la organización, lo cual genera inflexibilidad y lentitud, dado que a través del tiempo, éstas tienden a acrecentarse, de modo tal de estandarizar al máximo las actividades y lograr un resultado pronosticable. Por lo tanto, al incluir nuevas reglas, y no desechar las antiguas, la organización se vuelve demasiado mecanicista y burocrática, provocando que la organización no se pueda adaptar con rapidez a los cambios que exige el entorno, o a las situaciones imprevistas.

Dado lo anterior, la inflexibilidad puede reducir la ventaja competitiva de la organización, ya que disminuye la capacidad de innovación y por ende, la de satisfacer al cliente.

Asimismo, producto de la burocratización excesiva, se puede dificultar la coordinación e integración entre los diversos departamentos o secciones de la organización, ya que la existencia de reglas generará que cada una de las funciones se preocupe de desarrollar sus propias actividades, sin establecer comunicación con el resto, a fin de lograr un trabajo en conjunto para el logro de los objetivos organizacionales.

Finalmente, otro problema que se origina con el control burocrático es el incremento de los costos, debido a los mayores recursos que se deben destinar para su aplicación. Por ejemplo, es probable que se requiera mayor cantidad de papeleo para poder cumplir con las reglas y procedimientos.

Teniendo en cuenta los problemas que pueden provocarse con el control burocrático, la dirección de la organización deberá estar atenta a los cambios que se produzcan, así como a la cantidad de reglas que se establezcan en la misma, de modo tal de evitar un exceso de estandarización; incluso es más, cuando una organización se encuentra demasiado burocratizada, sólo un cambio de liderazgo producirá que vuelva a su rumbo.

Realice ejercicios Nº 20 y 24

CLASE 08

2.3.3. Cultura Organizacional

La cultura organizacional se puede definir como un conjunto de valores, creencias, normas, políticas y estándares que poseen los miembros de una organización en común y que afectan la forma en cómo éstos desarrollan los negocios. En otras palabras, la cultura se entiende como un sistema de valores y creencias compartidos que interactúan con la gente, con la estructura y con los sistemas de control de una organización, a fin de generar normas comunes de comportamiento.

Dado lo anterior, la cultura brinda normas concretas de pensamiento, sentimientos y reacción que rigen la toma de decisiones y otras actividades de los miembros de la organización. Por lo tanto, corresponde a las normas que mantienen unida a la organización, en donde se formulan los valores o ideales sociales, y creencias que los miembros de una organización consiguen compartir.

A través de la cultura organizacional, los individuos regularán su comportamiento de acuerdo a las normas y valores compartidos existentes en la organización, los cuales se interiorizan a través de la socialización de los empleados, no siendo necesaria la supervisión directa, las reglas o procedimientos; lo anterior se debe a que los individuos al interiorizar las normas y valores de la organización, las hacen parte de su propio sistema de valores.

Por lo tanto, una cultura fuerte tendrá la capacidad de controlar el comportamiento de los individuos y el problema de agencia[4], a través de un sistema de valores y normas compartido.

De acuerdo a lo anterior, se puede decir que un valor es una cualidad que tiene una persona dentro de la organización; sin embargo, en este caso, es la organización quien mantiene un sistema de valores, que deben ser compartidos por todos sus miembros.

[4] Posibilidad de que los administradores antepongan sus metas personales a los de la corporación.

Por Ejemplo

En el ámbito de salud, el Fondo Nacional de Salud, FONASA, posee los siguientes valores dentro de su organización.

- Calidad: satisfacer las necesidades de los beneficiarios en el ámbito de la protección social en salud, entregándoles una atención de excelencia.
- Mejora continua: propender hacia la excelencia en el otorgamiento de los servicios, por medio de una gestión innovadora y participativa.
- Confianza y respeto mutuo: fomentar un trato adecuado hacia colaboradores, usuarios y proveedores.
- Comunicación: procurar una comunicación precisa y oportuna en la población para que así realicen un correcto ejercicio de sus derechos y obligaciones en el ámbito de la protección social en salud.
- Desarrollo humano: formación integral para mejorar como personas y como profesionales en la entrega de los servicios a los beneficiarios.

Mientras que las normas y políticas, enfocadas a los temas de gestión, son aquellas que se encuentran escritas y aprobadas, que rigen a la organización y que son respetadas por todos los integrantes de ella. Por ejemplo, CONAF tiene diversas políticas medioambientales, las cuales se enfocan en el desarrollo sustentable, y en la ética por el entorno, todo lo cual genera que sus actividades sean realizadas con altos niveles de excelencia.

Como se dijo anteriormente, la socialización permite que todos los miembros interioricen la cultura de la organización, ya que la interacción con los miembros más antiguos hace que los nuevos vayan asimilando las normas, políticas y valores, lo cual uniformará el comportamiento de los empleados. De acuerdo a ello, el control ejercido por medio de la cultura resulta un poderoso mecanismo, ya que los valores de la organización pasarán a formar parte de ellos, regulando su comportamiento.

Debido a que la estructura organizativa y la cultura forman el comportamiento del empleado es imprescindible que ambas sean coherentes, a fin de implementar la estrategia.

- Cultura y Liderazgo Estratégico

La cultura de la organización se ve influenciada por diversos factores, uno de los principales es el liderazgo estratégico, el cual es proporcionado por el fundador y sus altos directivos. El estilo de liderazgo del fundador es quien influye directamente en la cultura, dado que sus valores y estilo de dirección será el que se transmita a la organización. Posteriormente, estos valores y estilos serán traspasados a los directivos, quienes deberán imprimirlos en el resto de los empleados.

Respecto a ello, es común ver que cuando se recluta y selecciona a nuevo personal, éstos tendrán ciertos valores que se asemejarán a los de la organización; de esta forma, es más probable que este nuevo individuo se adapte rápidamente a la cultura organizativa, y adecue su comportamiento al requerido por la institución.

La principal ventaja de compartir los mismos valores en una organización, es que facilita la coordinación entre las diversas funciones o unidades, ya que los diversos directivos intentarán cooperar con aquellos que tienen sus mismas creencias y valores.

Asimismo, los miembros al interiorizar los sistemas de valores y normas culturales, se sentirán más comprometidos con los objetivos divisionales y funcionales, y por ende, con los objetivos globales de la organización, lo cual provocará que se esfuercen para su cumplimiento.

La cultura organizacional, también se ve influencia por el liderazgo estratégico en relación a la forma en cómo los directivos diseñan la estructura de la organización, es decir, en el modo que tienen para distribuir las tareas, delegar autoridad, centralizar (o descentralizar) la toma de decisiones, etc. Por lo tanto, los directivos deberán estar concientes de que el liderazgo influye en la cultura, y que por ende, puede generar problemas estratégicos en la organización. Esto se debe a que al establecerse una estructura determinada, los directivos se acostumbran a realizar las funciones siempre de la misma forma, promoviendo la inercia, y la incapacidad de adaptarse al cambio, o de prever situaciones que lo requieren.

Asimismo, la cultura organizacional puede sesgar la toma de decisiones, ya que los directivos pueden percibir la realidad de una situación en forma incorrecta.

Es importante indicar que una de las formas de prevenir los potenciales problemas generados a causa del liderazgo, es mediante la contratación de personas idóneas para los puestos directivos de la organización.

Realice ejercicios Nº 25 y 26

3. EVOLUCIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN

A pesar de la gran importancia que posee el control de gestión dentro de la organización, las empresas públicas tienen una comprensión limitada y divergente de lo que es y su funcionamiento. Esto se debe a que la noción de control es susceptible de muchas y muy variadas interpretaciones.

En términos generales, cada teórico ha analizado el concepto de control de gestión desde una perspectiva particular, la cual se orienta sólo a su área de especialización, lo cual ha dificultado la existencia de un marco teórico que permita obtener un conocimiento íntegro sobre el concepto de control.

Dado lo anterior, a continuación se explicarán a agrandes rasgos las cuatro corrientes teóricas básicas que explican el control, a saber:

a) La perspectiva racional del control.
b) La perspectiva psicosocial del control.
c) La perspectiva cultural del control.
d) La perspectiva macrosocial del control.

3.1. Perspectiva Racional del Control

Bajo esta perspectiva, el control se focaliza en el estudio de los sistemas de control y especialmente en la contabilidad de gestión. De acuerdo a ello, tanto los sistemas de control como la contabilidad de gestión, se emplean como mecanismos formales explícitos, cuya implantación permiten lograr la eficacia y eficiencia organizacional.

Una de las principales contribuciones a esta corriente la efectúa Anthony (1965), quien señala que el control requiere de la definición y establecimiento de indicadores de gestión, que se relacionen con las variables clave de la organización (y por ende, con la estrategia), debiendo a la vez definirse las responsabilidades asignadas a cada función o unidad.

Dado lo anterior, al definirse indicadores explícitos, y mediante el uso del proceso de planeación, en donde se definen objetivos y se elaboran presupuestos, y sistemas de información contable que permitan evaluar los resultados obtenidos, se podrá detectar las desviaciones, lo cual guiará a los directivos hacia el logro de los objetivos globales de la organización.

La principal crítica realizada a la contribución de Anthony, es que limita al proceso de control sólo al diseño de sus aspectos formales, menguando la complejidad del entorno en el que aquél se aplica.

Otra de las teorías que explican el control bajo una perspectiva racional se denomina Teoría de la Agencia, cuyo principal exponente es Demski (1983), quien relaciona los conceptos microeconómicos al concepto de control. Este autor señala que los objetivos de la organización y del agente (responsable de la unidad o departamento) difieren. Por lo tanto, en este caso el enfoque de control se debe centrar en los contratos que se efectúan entre los altos directivos y el agente, de modo tal de asegurar que el comportamiento del agente sea coherente con los objetivos globales de la organización.

Finalmente, dentro de la perspectiva racional del control, también se encuentra la "Teoría de la Contingencia", la cual señala que ningún sistema de control puede ser empleado en forma estándar en todas las organizaciones, sino que éstos dependerán de las características y circunstancias en las que se desenvuelva cada una de ellas.

La teoría de la contingencia consta de tres variables que influyen en el diseño de la contabilidad de gestión: la tecnología, la dimensión y el entorno.

Entre las críticas que se han establecido a esta teoría se encuentra la poca claridad que existe en la definición de las relaciones entre variables; no existe comprobación empírica del estudio; y no existen estudios que señalen la existencia de una relación entre el control y la eficacia.

En general, la perspectiva racional puede ser aplicable en organizaciones que se desenvuelven en ambientes estables, de baja incertidumbre, en donde las actividades se desarrollan en forma rutinaria y repetitiva; sin embargo, en ambientes inciertos y de continuo cambio, es probable que esta perspectiva no sea la adecuada, ya que dada la excesiva mecanización y burocracia, se puede frenar la innovación y creatividad, generando que cada función se focalice en el alcance de sus propios objetivos, por sobre los objetivos globales.

CLASE 09

3.2. Perspectiva Psicosocial del Control

Esta corriente considera aquellos factores organizacionales y motivacionales que influyen en el comportamiento de los individuos, superándose de esta forma las limitaciones que imponían las teorías racionales, quienes se focalizaban en la conducta pasiva y racional del ser humano.

Bajo esta perspectiva, se encuentran tres teorías que han contribuido al estudio del concepto de control, ellas son: la teoría de las relaciones humanas, la teoría del procesamiento humano de la información y, la teoría de sistemas abiertos. A continuación, se darán a conocer a grandes rasgos los aportes de cada una de ellas.

- Teoría de las Relaciones Humanas

Esta teoría se focaliza en el estudio de la influencia de las personas en el ejercicio del control organizativo. Respecto a ello, se pueden identificar dos líneas de estudio, a saber:

a) La primera de ellas se concentra en la influencia que ejerce la contabilidad de gestión[5] en los individuos, y en el funcionamiento de la organización. En otras palabras, intenta conocer las alteraciones que genera el uso del control en el funcionamiento de la organización, así como los efectos favorables que pueden presentarse en la motivación, actitudes y satisfacción personal.

b) La segunda de ellas, busca identificar la influencia que ejercen los diversos estilos de liderazgo en el diseño y uso de los sistemas de control.

Esta teoría supone que al brindar una mayor importancia a las personas, se pueden compatibilizar los objetivos individuales con los organizacionales, lo cual fomentaría la motivación personal y el autocontrol.

De acuerdo a ello, en esta teoría se indica que al entregar mayor participación al trabajador en la toma de decisiones y en el proceso de control, se fomenta su motivación, lo cual es fundamental para compatibilizar los objetivos individuales y los organizacionales. Sin embargo, cuando los trabajadores son renuentes a involucrarse en dichas actividades, la participación puede provocar efectos adversos en la organización.

[5] Es el desarrollo de toda la información relevante para las decisiones empresariales específicas y el análisis e interpretación de esa información.

Asimismo, se fomenta la motivación y el autocontrol cuando los trabajadores pueden influir con su comportamiento sobre los resultados de las actividades que realizan; así como también, mediante la identificación y el compromiso con la tarea.

Esta teoría también señala la importancia que cumplen los mecanismos de recompensas en el comportamiento de los individuos y sus resultados, sirviendo de influencia para motivar al empleado al cumplimiento de los objetivos propuestos. Además, se ha identificado que las evaluaciones del desempeño son recibidas de mejor forma cuando son presentadas con información objetiva, o cuando a pesar de ser subjetiva, existe una relación de confianza con la dirección.

Finalmente, esta teoría indica que el sistema de control se encuentra influenciado por el estilo de dirección, en donde se señala que pueden existir distorsiones provocadas por el sistema de control cuando se emplea como una manifestación del propio estilo de dirección.

- Teoría del Procesamiento Humano de la Información

Esta teoría se basa en aquellos factores que influyen sobre la calidad del comportamiento y de las decisiones individuales a la generación del control.

Los autores Libby y Lewis han indicado que existen tres factores que influyen en la calidad de las decisiones: aquellos relacionados con la información que se recibe, aquellos relativos al proceso cognitivo utilizado para tomar una decisión, y aquellos relacionados al resultado final de la decisión.

De acuerdo a ello, esta teoría ha estudiado el efecto que tiene la comunicación de la información en el proceso de dirección; la influencia del estilo de dirección en el uso de la información; la influencia del estilo de dirección en el tipo de información que se percibe del entorno y los procesos para generar, enjuiciar y seleccionar medios y fines.

En general, esta teoría se ha centrado en el rol que juega la información y el individuo, en el proceso de decisión, cuya principal crítica es la restringida visión sobre dicho proceso.

- Teoría de Sistemas Abiertos

Esta teoría se basa en que las organizaciones operan como sistemas abiertos, es decir, en donde existe una relación entre la organización y su entorno; por lo tanto, las situaciones que se originen en el ambiente externo influirán sobre el ambiente interno de ésta, debiéndose ejercer un control no sólo a nivel interno sino que también a nivel externo.

Anteriormente a esta teoría, los aportes teóricos se habían centrado en los sistemas cerrados, los cuales no consideraban la relación de las organizaciones con su entorno, generando que éstas se encontrasen amenazadas por alteraciones, tanto a nivel interno

como externo, lo que sin la ejecución de sistemas de control formales provocaría que las empresas fueran sistemas sumamente inestables.

Por lo tanto, al considerar a las organizaciones como sistemas abiertos, éstas son vistas como un conjunto de acciones de individuos y grupos que intentan lograr sus propios objetivos, comenzando a ser estudiadas como un todo, en donde existen relaciones de interdependencia entre los subsistemas, procesos de retroalimentación y adaptación, etc. De acuerdo a ello, la dinámica organizativa ya no sólo es el resultado de la organización formal existente, sino que se origina de la combinación compleja de factores formales y no formales, tanto internos como externos a la propia organización.

3.3. Perspectiva Cultural del Control

En la década de los 80, surgieron nuevas teorías que buscaron brindar una perspectiva más completa sobre el concepto de control, superando así las limitaciones que imponían las corrientes racionales y psicosociales. De acuerdo a ello, algunos autores introdujeron el concepto de cultura, elemento que influye sobre el comportamiento de los individuos, y que por tanto, fomenta o dificulta el cumplimiento de los objetivos globales de la organización, y el funcionamiento del sistema de control.

Por lo tanto, la cultura corresponde a todos aquellos aspectos relacionados con el comportamiento social de los grupos, incluyendo sus aspectos formales y sus conocimientos tecnológicos. Asimismo, la cultura puede ser modificada por la alta dirección, pudiendo efectuarse por medio de la intervención de los líderes, reestructuraciones, modificación en los sistemas, la política de personal[6], introducción de nuevos símbolos (tales como ropa, mobiliario, slogans) y rituales (como reuniones, premios y celebraciones).

La teoría de la organización, promotora del concepto de cultura, señala que los mecanismos culturales son empleados para suplir las limitaciones provenientes de los sistemas de control; y entrega una explicación del rol que cumplen en la organización los sistemas de control y los departamentos de control, en relación a la creación de valores y normas, y en la modificación de la cultura organizativa.

Respecto a lo anterior, existen varias corrientes que han contribuido en los estudios de la cultura como mecanismo de control, a continuación se señalarán las más importantes.

- La Cultura como Variable Organizacional Interna

Esta perspectiva toma como base la teoría de las relaciones humanas y la teoría de la contingencia, pero incorporando la cultura al marco del control. La cultura como se transmite

[6] La política de personal incluye la selección, formación, incentivos, despidos.

entre los miembros a través del proceso de socialización, permite lograr una mayor integración en la organización, lo cual genera que la conducta de todos los individuos se asemeje, lo que conlleva a que los objetivos individuales sean congruentes con los organizacionales, dado el mayor compromiso e identificación que se tiene con la empresa, existiendo con ello una mayor probabilidad de darles cumplimiento a dichos objetivos.

Dado lo anterior, esta corriente señala que los sistemas de control de gestión no sólo deben diseñarse en base a aspectos técnicos, sino que también deben considerar el contexto en el cual se encuentra la organización, y de acuerdo a esto, de la cultura que presenta la empresa.

Ouchi (1979), ha estudiado en forma más profunda los distintos mecanismos que ejercen control sobre la organización (mercado, cultura y burocracia), y señala la relevancia que presentan los elementos culturales, como los valores, normas, creencias y políticas compartidas por la organización inculcadas a través de rituales, historias y mitos, etc., los cuales permiten que los objetivos individuales sean coherentes con los objetivos globales de la misma. Asimismo, Ouchi indica que de acuerdo al conocimiento que se tenga del proceso de transformación y de la posibilidad de medir el resultado, será el tipo de sistema de control a utilizar (control por resultado, burocrático o ad – hoc), siendo el control familiar adecuado en aquellos casos en que no se tiene un conocimiento acabado del proceso de transformación y es difícil evaluar los resultados con precisión a través del uso de estándares.

Junto con lo anterior, Kerr y Slocum (1987), han identificado las principales características que presentan las organizaciones que se basan en el control cultural, en donde señalan que existe un fuerte compromiso e identificación con la empresa, lo cual va más allá de la retribución económica; cooperación estrecha entre los miembros de la organización, valores arraigados, comunicación múltiple y fluida, comportamiento común y compartido, al igual que los objetivos y percepciones, entre otras.

Cabe destacar que cuando las organizaciones se desenvuelven en ambientes inciertos y complejos, es necesario utilizar una combinación de los sistemas de control, los cuales incluyen el control por resultado, burocrático y cultural.

- El Control como Símbolo y Metáfora Cultural

Esta perspectiva se encuentra influenciada por la antropología[7] y la sociología interpretativa, quienes señalan que no sólo se debe emplear la contabilidad de gestión como un instrumento para lograr los objetivos organizacionales, sino que también se deben tener

[7] La antropología es la ciencia social que estudia todas las dimensiones del ser humano de forma similar a la sociología, pero holísticamente. Principalmente enfocada desde la cultura y por medio del método etnográfico como exponente clásico.

en consideración aquellos valores y percepciones que se originan por la interacción social que existe entre los individuos de la organización.

Bajo esta idea, el sistema de control y los departamentos involucrados en el proceso de control, adquieren un carácter simbólico y pueden presentar un rol primordial en la creación de los valores racionales, tecnocrático[8] y economicista dentro de la propia organización.

En este caso, los sistemas de control son considerados tanto como un medio y un resultado de la interacción política de distintos grupos de interés al interior de la organización; es decir, a través de la socialización, los grupos de interés logran transmitir sus normas, ideales y valores, los cuales se utilizarán como un medio de control, y que brindará un resultado dado; debiendo éstos lograr ser aceptados por el resto de los grupos, de forma tal de lograr una cultura compartida.

Pese a que esta perspectiva ha contribuido en dar una explicación de cómo el proceso de control tiene un carácter cultural y metafórico, la principal crítica que se ha efectuado a la misma es la limitada visión que se le entrega a la organización, ya que no se considera la complejidad de ésta (relación con el entorno), centrándose sólo en el proceso mediante el cual se comparten distintas percepciones.

.

3.4. Perspectiva Macrosocial del Control

En la década de los noventa, el estudio se ha centrado en identificar la relación existente entre el proceso de control y el entorno; en donde se han destacado dos corrientes: la “cross cultural – cross nacional” y la radical.

La corriente cross cultural – cross nacional, considera al entorno como una variable externa de la empresa; de acuerdo a ello, esta corriente indica que la cultura de cada país influye sobre el funcionamiento de las organizaciones, y por ende, afecta los sistemas de control de cada una de ellas.

Hofstede (1983), para comprobar la hipótesis anterior, efectuó una investigación que involucró a diferentes filiales de una empresa multinacional, cada una de las cuales ubicadas en países distintos. Al realizar el estudio, se basó en cuatro dimensiones de los valores (distancia jerárquica entre superior y subordinados, grado de individualismo, aversión u orientación a la incertidumbre y, masculinidad), a fin de determinar si existían diferencias en el funcionamiento de las diversas filiales; lo cual dio como resultado la existencia de grandes

[8] Tecnocracia significa literalmente "gobierno de los técnicos"; el "técnico que gobierna" es por consiguiente un tecnócrata.

divergencias en la gestión de estas filiales, según el país (anglosajón, latino, germánico, oriental, etc.).

Asimismo, Horowitz (1979), realizó una comparación sobre la forma en que se realizaba el control en las organizaciones británicas, francesas y alemanas, en donde pudo identificar que cada una de ellas presentaba diferencias, las cuales se debían al entorno en el que se desenvolvían.

La corriente radical, busca dar una explicación al funcionamiento de la organización tomando como base la incorporación del conflicto, tanto interno como externo a la empresa; y critica arduamente al resto de las contribuciones, señalando que existe una explicación deficiente sobre el proceso cultural, en donde existen valores y normas compartidas.

El resto de las corrientes consideraban que la función que cumplía la contabilidad de gestión era la de regular el comportamiento, al suponer que ésta actuaba con objetividad e imparcialidad. Sin embargo, en la realidad, tanto la contabilidad de gestión como el proceso de control pueden ser considerados como una transmisión de valores de comportamiento esperado, y como la autentificación de las relaciones de poder, las cuales se encuentran influenciadas directamente por el modelo social, político e ideológico de cada sociedad.

Para superar las limitaciones detectadas en el resto de las corrientes, los radicales consideran a la contabilidad de gestión dentro de un contexto social, ideológico y político más amplio, en donde debe incluirse el conflicto.

En el cuadro que se presenta a continuación, se pueden visualizar las diversas perspectivas que presenta el concepto de control de gestión.

Cuadro Nº 3: Perspectivas del Control del Control de Gestión

Perspectiva	Líneas y Características	
Racional	Escuela Científica Escuela de Harvard Teoría de la Agencia Teoría de la Contingencia	El control se realiza mediante mecanismos formales
Psicosocial	Escuela de las Relaciones Humanas Procesamiento Humano de la Información Teoría de Sistemas Abiertos	El control se consigue a través de mecanismos psicosociales. El diseño de los mecanismos formales debe considerar los aspectos psicosociales.
Cultural	Cultura como Variable Interna Cultura como Metáfora	El control se consigue a través de la socialización; por lo tanto, es resultado de la cultura. El sistema de control debe estar vinculado con los valores organizativos.
Macrosocial	Cross Cultural – Cross Nacional Radical	El comportamiento está influido por el entorno social y cultural. El control es el resultado del entorno social y cultural.

Fuente: Amat, Joan M.; "Control de gestión: una perspectiva de dirección", 1998, p.66.

Realice ejercicio Nº 27

CLASE 10

4. RELACIÓN ENTRE EL SISTEMA DE CONTROL Y LA ESTRATEGIA Y ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

Como se sabe, la dirección de la organización busca guiar y dirigir el comportamiento de los miembros de la organización hacia la consecución de los objetivos globales de la misma; para lo cual emplean diversos mecanismos, los formales y los informales.

Las organizaciones públicas se ven influenciadas por las condiciones del entorno, debiendo adecuar su funcionamiento a dichas condiciones; para ello determinan la política institucional a seguir, es decir, a fin de aprovechar las oportunidades del entorno y contrarrestar las amenazas, fijan estrategias a seguir, las cuales deben contemplar sus propias capacidades y recursos (fortalezas y debilidades); además de lo anterior, las organizaciones deben definir tareas, actividades, procedimientos, etc.; es decir, deben definir una estructura organizativa, la cual permita integrar a los diversos componentes de la organización, manteniendo una coordinación entre éstos, de modo tal que todos ellos se dirijan hacia el logro de los objetivos organizacionales.

Por lo tanto, lo anterior permite que las organizaciones públicas puedan adaptarse al entorno mediante la utilización de una estrategia; y al mismo tiempo, por medio de la estructura se logren realizar las tareas y actividades que se encuentran definidas, identificando claramente a los responsables del desempeño de cada una de ellas.

Así, se puede observar que existe una relación entre la estrategia, la estructura y el sistema de control, ya que la estructura junto a la estrategia permiten la definición de objetivos específicos que guiarán la acción de los distintos centros de responsabilidad de la organización (departamentos, funciones, unidades, etc.), en donde cada responsable deberá tomar decisiones que permitan darle cumplimiento a dichos objetivos, los cuales serán congruentes con los objetivos organizacionales.

Dado lo anterior, es preciso señalar que el diseño del sistema de control se relaciona tanto con la estrategia como con la estructura, puesto que éstas condicionarán sus características; es decir, deberá considerar los planes de acción que seguirá la organización para lograr una ventaja competitiva; así como también se deberá tener en cuenta la forma en que se distribuyen las actividades y la toma de decisiones en la misma (centralizada, descentralizada, funcional, matricial o divisional).

Junto con lo anterior, el diseño del sistema de control también se relaciona con la estrategia y la estructura, ya que éste debe ser capaz de proveer información que permita elaborar la estrategia (proceso que corresponde a la planificación estratégica), así como también permita controlar la actuación de cada uno de los responsables de los diversos centros de responsabilidad, es decir, a través del suministro de información de a conocer la

adecuación de la estrategia y de la estructura (control estratégico). Así, la información proporcionada por el sistema de control, también determinará o condicionará la elaboración de la estrategia y la adaptación de la estructura.

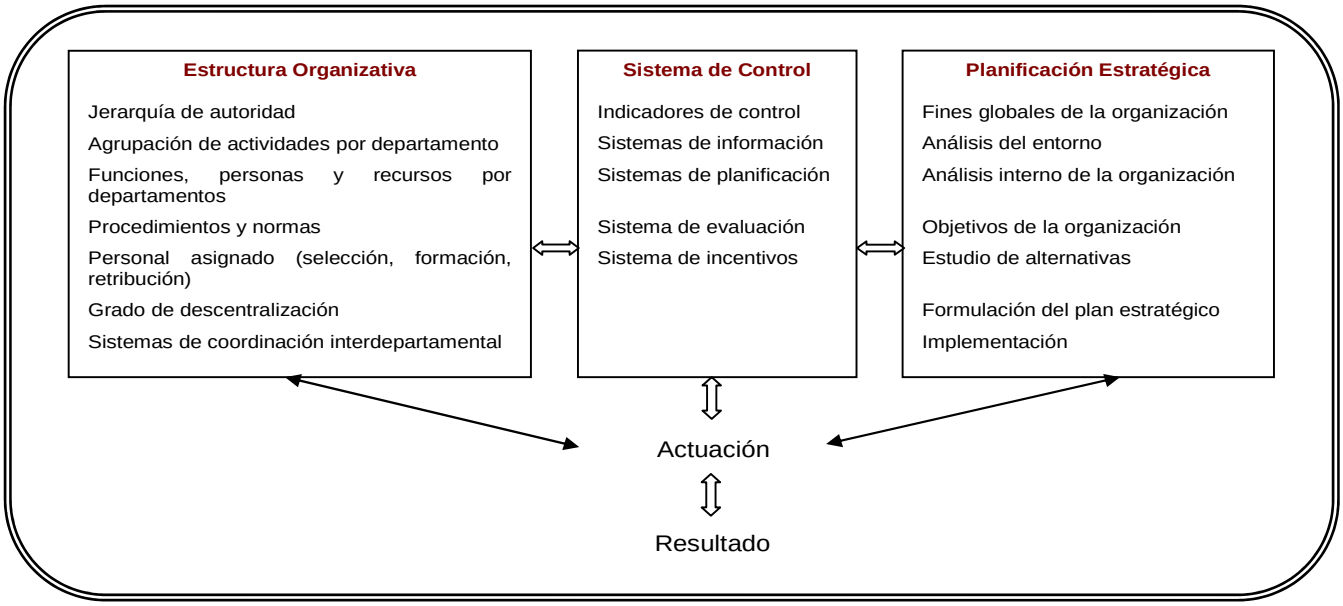
Por Ejemplo

La relación entre control de gestión, la estrategia y la estructura se puede observar en la siguiente situación. Suponiendo que el gerente de marketing de la Empresa de Correos de Chile, desea elaborar una estrategia orientada a la expansión de ventas, mediante la utilización de precios de venta menores a los de la competencia (estrategia centrada en el liderazgo en costos). Esta estrategia exigirá un mayor énfasis en el control de los costos que el que necesitaría una empresa que persigue la diferenciación de sus productos, puesto que esta última basaría su competencia en la innovación, calidad, tecnología, etc.

De acuerdo al ejemplo anterior, se puede observar que si la organización se focaliza en el liderazgo en costo (estrategia), sus procedimientos y actividades deberán estandarizarse, de modo tal de lograr una mayor uniformidad, y asegurar así que cada actividad obtenga el mismo resultado; por lo tanto, se deberá diseñar una estructura con reglas y procedimientos preestablecidos. Asimismo, esta organización deberá comprender sistemas de control formales, que permitan detectar desviaciones presupuestales en todas las áreas, a fin de lograr tener un control sobre los costos y poder minimizarlos, pudiendo de esta forma lograr la estrategia perseguida.

En el cuadro que se presenta a continuación, se puede observar claramente la relación que existe entre el sistema de control, la estructura y la planificación estratégica, y las características que los definen a cada uno de ellos.

Cuadro Nº 4: Relación Generada entre el Sistema de Control y la Estrategia y Estructura



Como se puede observar en el cuadro anterior, el sistema de control de gestión, sirve de base para el mejoramiento de los estándares; ya que a través de la planificación, se dirigen las acciones hacia las estrategias establecidas, logrando mejores resultados en términos generales.

Además, teniendo en cuenta que el control es la acción correctiva que, a partir de la comparación entre el estado real y una meta estándar predefinida, busca reducir o eliminar las desviaciones entre sí, se puede analizar desde una perspectiva integral; es decir, a través de los sistemas de control se puede verificar si los resultados satisfacen los objetivos establecidos. Respecto a ello, se debe señalar que cuando el control se refiere a las herramientas de dirección destinadas a facilitar el logro de los objetivos estratégicos, entonces se habla de control de gestión.

Asimismo, se deben considerar dos importantes aspectos de los sistemas de control en relación con la estrategia y la estructura. Por una parte, por muy bueno que sea el diseño del control de gestión, éste no podrá reemplazar las falencias que presenten la estrategia y la estructura; y por otra parte, la elaboración de una estrategia y el adecuado diseño de la estructura organizacional, pueden reemplazar las necesidades de contar con un sistema de control demasiado formalizado.

Lo anterior se debe a que mientras exista un mayor nivel de coordinación e interdependencia entre las diversas funciones o unidades que componen la organización, menor serán los requerimientos de implantar mecanismos formales de control, ya que la misma interacción entre los empleados, y el establecimiento de procedimientos y normas, permite que el comportamiento de los individuos se dirija hacia el logro de los objetivos globales de la organización; desarrollándose el autocontrol.

Asimismo, la coordinación e interdependencia de las funciones y unidades sustituyen la necesidad de controles formales en aquellos casos en que las actividades son de difícil control, o se desarrollan en un ambiente dinámico y competitivo; tal es el caso de las áreas de investigación y desarrollo, las cuales se orientan al desarrollo de la innovación, calidad, etc.

Como se ha podido observar, el diseño de los sistemas de control deben encontrarse relacionados con la estrategia y con la estructura de la organización para aumentar su eficiencia, es por ello que a continuación, se explicará dicha vinculación claramente.

Realice ejercicio Nº 28

4.1. Relación Existente entre el Sistema de Control y la Estrategia

Al momento de diseñar el sistema de control, éste deberá tener en consideración el proceso estratégico, ya que una vez que se han elaborado las alternativas de estrategia, para poder verificar y evaluar el resultado de su implementación, se deberá llevar a cabo el proceso de control, lo cual permitirá asegurar la coherencia entre el comportamiento de los directivos y el de las diversas funciones o unidades, con los objetivos globales de la organización.

De acuerdo a ello, el diseño del sistema de control deberá hacer uso de sistemas de información y presupuestos, los cuales permitirán facilitar la toma de decisiones y evaluar el desempeño de los responsables respecto al alcance de los objetivos globales.

- Relación del Sistema de Información con la Estrategia

Los sistemas de contabilidad de gestión proporcionan información que permite facilitar la toma de decisiones de los altos directivos, ya que al implantar la estrategia, y mediante el uso del control posterior, éstos podrán cuantificar y seleccionar las diversas alternativas estratégicas que deberán desarrollar, en caso de detectar problemas a nivel estratégico.

De acuerdo a lo anterior, los sistemas de control deben ser capaces de suministrar información objetiva para medir la eficacia de la estrategia, y la adecuación de su implementación. Por lo tanto, los sistemas de control cumplen un rol fundamental, ya que al proporcionar información sobre el funcionamiento de la estrategia, permite reconocer los posibles problemas estratégicos que se podrían originar, además de identificar las diversas alternativas de acción, y la elección de aquellas más viables.

Por Ejemplo

En el caso de la Empresa de Ferrocarriles del Estado, EFE, la cual consta con una alta tecnología y diseño, cuya estrategia persigue la diferenciación de sus productos, teniendo como base la innovación, calidad y tecnología superior. En este caso, el sistema de control deberá proveer información respecto a lo que el cliente perciba como exclusivo, lo cual lo motiva a pagar un precio superior, dado la diversidad de diseños, tecnología, calidad, exclusividad, etc.

Pese a lo anterior, en la práctica pocas veces se emplean sistemas contables para la elaboración e implantación de la estrategia, así como para su control; lo cual se origina porque muchas veces la forma de presentar la información no se encuentra adecuada a dichos requerimientos.

Por lo tanto, para que la contabilidad de gestión sea una herramienta útil en el proceso estratégico, los sistemas de control deberán presentar las siguientes características:

- Deberán orientarse en el largo plazo, de modo tal que permitan suministrar información tanto para la toma de decisiones a nivel estratégico, como para su control posterior.

- Deberán ser capaces de generar información de carácter financiero y no financiero; tanto cuantitativos como cualitativos. Asimismo, deberá proporcionar información de carácter estratégico, de forma tal de poder utilizarla para detentar ventajas competitivas.

- No sólo deberán proporcionan información a nivel interno, sino que también deberán ser capaces de suministrar información del entorno (competidores, proveedores, clientes, etc.).

- Deberán ser flexibles, de tal modo que la información que suministren se adecue a los distintos requerimientos de decisión.

Asimismo, al diseñar un sistema de control, éste deberá realizarse en función del tipo de estrategia al cual se orientará la organización. Por lo tanto, de acuerdo al tipo de estrategia que se fije la empresa (liderazgo en cosos o diferenciación), será el tipo de control a implementar. Por ejemplo, si una organización establece una estrategia de diferenciación, el control deberá focalizarse en la calidad de los productos, innovación y atención al cliente superior, tecnología, etc. En cambio, una empresa centrada en el liderazgo en costos, el control de gestión se centrará en la minimización de los costos de las diversas unidades o funciones.

De acuerdo a lo anterior, a continuación se presentan las características de los tipos de estrategias genéricas, y como éstas influyen en el diseño y utilización del sistema de control.

Cuadro Nº 5: Características de las Estrategias y su Influencia en el Diseño de un Sistema de Control

Elementos	Liderazgo en Costos	Diferenciación
Objetivo	Brindar precios más baratos que la competencia.	Ofrecer algo que el cliente perciba como exclusivo y que le impulse a pagar un precio superior (diseño, tecnología, calidad, exclusividad, servicio, atención personal).
Necesidades de inversión	En automatización e integración vertical.	En investigación, desarrollo y marketing.
Énfasis de la investigación y desarrollo	El énfasis de la investigación y desarrollo se centra en los procesos; de modo tal de aumentar su eficiencia.	El énfasis de la investigación y desarrollo se centra en la invención de nuevos productos; de modo tal de crear mayor diferenciación.
Tecnología	Tecnología líder de procesos.	Tecnología líder en productos.
Variable crítica	Reducción de los costos a través de la subcontratación de procesos, elevada participación de mercado, utilización completa de la capacidad de producción, grandes volúmenes de producción.	Flexibilidad de adaptación a las innovaciones del mercado y necesidad de estudiar continuamente los cambios tecnológicos y del mercado, a fin de introducir con rapidez las innovaciones.
Productos	Los productos son estandarizados y genéricos, por lo tanto, no presentan características distintivas a los de la competencia.	Los productos son diferentes a los de la competencia, dada la continua innovación en los mismos y en su diseño.
Sistemas de distribución	Sistemas de distribución con amplia cobertura y extensión.	Sistemas de distribución exclusivos.
Publicidad	Publicidad masiva, es decir, se comunican al público general.	Publicidad exclusiva, es decir, se dan a conocer a un mercado objetivo determinado.

Cuadro Nº 5: Continuación Características de las Estrategias y su Influencia en el Diseño de un Sistema de Control

Elementos	Liderazgo en Costos	Diferenciación
Organización	Organización formalizada y estructurada que promueve la especialización funcional.	Predominio de aspectos informales. Elevada coordinación formal e informal entre departamentos.
Relación con el medio ambiente	Alto poder de negociación con clientes, proveedores, competidores y administración pública.	Establecimiento de contactos con personas e instituciones que puedan manejar información sobre la evolución tecnológica y de mercado.
Sistemas de control	Control principal sobre los costos, sin dejar de lado la calidad y el servicio. Mantienen sistemas de control financieros sofisticados.	Sistemas de control flexibles, que incentiven la creatividad y motivación del personal.

Fuente: Adaptado de Amat, Joan M.; "Control de gestión: una perspectiva de dirección", 1998, p.75.

CLASE 11

- Relación del Sistema Presupuestario con la Estrategia

Las organizaciones públicas anualmente realizan una planeación financiera, es decir, estiman los recursos que se destinarán a cada una de las divisiones, departamentos o individuos, en base a los costos y gastos que deben desembolsar para su operación. Para elaborar dicha planeación, los directivos deben considerar la estrategia de largo plazo de la organización, lo cual permite que la actuación de los diversos centros de responsabilidad (funciones, divisiones, etc.), no sólo se oriente con criterios de corto plazo, sino que también estén concientes de lo que se espera en el largo plazo; así como también permite definir criterios con los cuales se evaluará la actuación de los diversos responsables.

Dado lo anterior, al momento de diseñar el sistema de control, se deberán considerar las estrategias genéricas que ha establecido la empresa. A continuación, se pueden visualizar las características que deberán comprender los sistemas de control para organizaciones focalizadas en los costos, y para aquellas orientadas en la diferenciación.

Cuadro Nº 6: Diseño de un Sistema de Control de acuerdo al Tipo de Estrategia Genérica

Elementos	Liderazgo en Costos	Diferenciación
Sistema de control	Se basa en controles formales y rutinarios, orientados principalmente al control de los costos. El principal problema que presenta es su lentitud y poca flexibilidad, lo cual no permite adaptar a la organización a las condiciones cambiantes del entorno. Al ser demasiado rígido, no permite que los empleados contribuyan en la toma de decisiones o aportando ideas innovadoras, frenando con ello la motivación.	Se basa en controles flexibles e informales, orientados principalmente en los resultados. El control se orienta en la selección del personal, los cuales se ajustan claramente a los requerimientos de cada puesto. Los sistemas de control promueven el autocontrol, dado que cada individuo, departamento y división se focaliza en el cumplimiento de los objetivos fijados.
Indicadores de gestión	Énfasis en la minimización de los costos, por lo tanto, se orienta en la eficiencia productiva. Los indicadores empleados son de carácter cuantitativo, ya sean financieros como de producción.	Énfasis en el cumplimiento de objetivos, por lo tanto, se orientan en la eficacia productiva. Los indicadores empleados son de carácter cualitativo, y externos.
Sistemas de información	Énfasis en los sistemas de costos. Es fundamental la medición continua y rutinaria de los costos y sus resultados.	Los sistemas se adaptan a diversos tipos de decisiones y necesidades. Se caracterizan por su informalidad.
Proceso de planeación	Se orienta en el corto plazo, cuyo proceso se focaliza en la fijación de estándares. El proceso se caracteriza por ser formal y rutinario.	Se orienta en el largo plazo, cuyo proceso se focaliza en la previsión de las tendencias del entorno. El proceso se caracteriza por su flexibilidad, lo cual promueve la motivación y creatividad en el personal.
Sistema de evaluación	Se orientan en el análisis de las desviaciones respecto a los planes presupuestales.	El análisis efectuado se considera como aprendizaje para su utilización en el futuro.

Fuente: Adaptado de Amat, Joan M.; “Control de gestión: una perspectiva de dirección”, 1998, p.76.

Realice ejercicio Nº 29

4.2. Relación Existente entre el Sistema de Control y la Estructura Organizacional

Las organizaciones públicas, para el cumplimiento de sus objetivos, deben definir una estructura organizativa determinada, que les permita asegurar y facilitar la ejecución de las diversas actividades que se realizan en su interior. De acuerdo a ello, las organizaciones públicas deben establecer la estructura con la cual definirán los procesos, tareas y actividades, lo que es fundamental para diseñar el sistema de control adecuado.

Por Ejemplo

El diseño de un sistema de control burocrático, se basa en la definición de procedimientos y reglas para cada una de las actividades de la organización, lo cual permite estandarizar las actividades y procesos, y obtener siempre el mismo resultado.

Dado lo anterior, el diseño de los sistemas de control, dependerá tanto del nivel de formalización como de centralización que presente la estructura organizacional. A continuación, se explicará en mayor profundidad la influencia que ejercen dichas características sobre el diseño del sistema de control.

- Relación del Sistema de Control con el Nivel de Formalización de la Estructura

Como se dijo anteriormente, al momento de diseñar el sistema de control se deberá considerar el nivel de formalización de la estructura organizacional, es decir, el grado de complejidad que tendrán las diversas actividades que se realicen al interior de la organización pública, ya que de éste dependerá el tipo de sistema de control a implementar, es decir, si será burocrático, por resultados o ad – hoc. Junto con lo anterior, es preciso recordar que las organizaciones públicas, para aumentar su eficiencia y eficacia, pueden emplear combinaciones de sistemas de control.

Por Ejemplo

Una empresa que se caracteriza por ser poseedora de un gran nivel tecnológico en comparación con sus competidores, utilizará controles ad-hoc; las empresas multinacionales utilizarán el control por resultados y los servicios públicos optarán por controles burocráticos.

Por otro lado, el departamento contable de una reconocida empresa pública puede utilizar mecanismos burocráticos y el departamento de ventas de la misma empresa utilizar el control por resultados. De este modo, se puede observar que una misma empresa puede utilizar una combinación de sistemas de control.

Asimismo, es importante indicar que la elección entre uno u otro sistema de control dependerá de las características que presente el entorno en el cual se desenvuelve la organización; es así como ambientes inciertos e inestables requerirán de controles ad – hoc o por resultados; en cambio, entornos estables y ciertos requerirán el uso de controles burocráticos.

De acuerdo a lo anterior, las organizaciones públicas emplearán el control por resultados cuando exista la delegación de una serie de funciones, descentralización de decisiones, especificación de objetivos y estándares respecto al resultado; de esta forma, se podrá evaluar el comportamiento de cada responsable, en función del resultado obtenido.

Asimismo, el control burocrático se utilizará en actividades rutinarias y repetitivas, en donde prevalece la especificación de los procedimientos a realizar, lo cual implica la descomposición de tareas y actividades en elementos fácilmente definibles y repetitivos, que permiten la delegación sin requerir demasiada supervisión directa.

Finalmente, el control ad – hoc será adecuado emplearlo en aquellas circunstancias en que no es posible formalizar las tareas y actividades; y cuando se dificulta la medición, evaluación y medición del resultado. De acuerdo a ello, mediante el control ad – hoc, la identificación que sienten los miembros con los valores y objetivos de la organización es el mecanismo que permite dirigir y controlar el comportamiento de los mismos, fomentando con ello la supervisión directa y la confianza interpersonal.

De acuerdo a lo anterior, a continuación se resumen las principales características que definen el nivel de formalidad de la estructura organizacional, y que por ende, influyen en el diseño del sistema de control de gestión.

Cuadro Nº 7: Diseño del Sistema de Control de acuerdo al Nivel de Formalización

Elementos	Control Burocrático	Control por Resultados	Control Ad – Hoc
Sistemas de control	Énfasis en cálculos y procedimientos formales definidos.	Énfasis en el control y en la toma de decisiones.	Énfasis en normas culturales y confianza interpersonal.
Dimensión empresarial	Se trata de empresas grandes.	Se trata de empresas grandes.	Se trata de empresas pequeñas.
Percepción del entorno	Estable, poco hostil y relativamente complejo.	Dinámico, incierto, complejo y extremadamente hostil.	Extremadamente dinámico, incierto, relativamente hostil y complejo.
Cultura	Paternalista, en donde prima el cumplimiento de procedimientos estándares. Se caracteriza por existir un ambiente estable y averso a los cambios.	Individualista, en donde prima la obtención de resultados. Se caracteriza por existir un ambiente de gran dinamismo.	Individualismo consensuado, en donde prima la obtención de resultados. Se caracteriza por existir un ambiente de gran dinamismo.
Estilos de dirección	Personalista.	Profesional.	Profesional.
Estrategia	No suele existir, si existe nunca se llega a implantar.	Formalizada Énfasis en el corto plazo y en el mercado.	Poco formalizada y flexible. Énfasis en el largo plazo.

Cuadro Nº 7: Continuación Diseño del Sistema de Control de acuerdo al Nivel de Formalización

Elementos	Control Burocrático	Control por Resultados	Control Ad – Hoc
Estructura	Baja descentralización, pero alta delegación. Se caracteriza por tener limitada necesidad de supervisión directa, cuyas actividades son rutinarias y muy formalizadas. Sistemas de gestión muy formales. Limitada utilización de la contabilidad como sistema de información. Limitada importancia del departamento financiero en el proceso de control. La coordinación se efectúa a través de normas y procedimientos formales.	Alta descentralización, definida explícitamente. Se caracteriza por requerir bajos niveles de supervisión directa, cuyas actividades tienen altos niveles de formalización. Sistemas de gestión muy formales. Énfasis en sistemas de control financiero y en utilización de centros de responsabilidad. Importancia del departamento financiero. La coordinación se efectúa mediante precios de transferencia y elaboración de presupuestos.	Alta descentralización, no siempre se define en forma explícita. Se caracteriza por la necesidad de contar con altos niveles de supervisión directa, cuyas actividades son no rutinarias y de poca formalización. Sistemas de gestión poco formales. Limitada utilización de la contabilidad como sistema de información. Limitada importancia del departamento financiero en el proceso de control. La coordinación se establece de manera informal y espontánea.
Indicadores de control	Se emplean indicadores cuantitativos orientados hacia la eficiencia, y en el corto plazo.	Se basan en indicadores financieros y cuantitativos, de corto plazo.	Emplean indicadores cualitativos de largo plazo, tato internos como externos (innovación, calidad, servicio, cuota de mercado, etc.).
Sistema de información	Sistemas contables orientados a imputación de gastos y valoración de stock. Sistemas muy complejos. Centralizado.	Sistemas económicos financieros orientados a control de responsabilidades y análisis de decisión. Énfasis en el análisis del mercado. Descentralizado.	Poco formalizado y de carácter cualitativo. Énfasis en el análisis del mercado. Descentralizado.

Cuadro Nº 7: Continuación Diseño del Sistema de Control de acuerdo al Nivel de Formalización

Elementos	Control Burocrático	Control por Resultados	Control Ad - Hoc
Proceso de planeación	Importancia de la fijación de estándares y de la elaboración de presupuestos para delimitar la delegación de tareas. Facilidad de planeación, y limitada consideración del entorno.	Clara y explícita especificación de los objetivos. Importancia en la elaboración de presupuestos. Énfasis en la elaboración de la estrategia. Facilidad de planeación, y gran importancia en la consideración del entorno.	Limitada necesidad de un sistema de planeación formal por la identificación de las personas con los objetivos de la organización. Dificultad de planeación, y gran importancia en la consideración del entorno.
Sistema de evaluación	El sistema de control no tiene relevancia como instrumento de evaluación. Los incentivos se ligan a la seguridad económica.	El cálculo y análisis de desviaciones es la base de la evaluación. Incentivos ligados a los resultados.	La evaluación se centra en aspectos cualitativos. Incentivos intrínsicos ligados al desarrollo personal.
Énfasis del control	Énfasis en los cálculos	Énfasis en las desviaciones.	Énfasis en: proceso, creatividad y flexibilidad.

Fuente: Amat, Joan M.; “Control de gestión: una perspectiva de dirección”, 1998, pp.79-81.

Realice ejercicio Nº 30

CLASE 12

- Relación del Sistema de Control con el Nivel de Centralización de la Estructura

Como se dijo anteriormente, el diseño del sistema de control también dependerá del nivel de centralización o descentralización respecto a la toma de decisiones que presente la organización. De acuerdo a ello, mientras más centralizada se encuentre una organización, más fácil será aplicar los mecanismos de control, debido a que los procedimientos y tareas se encuentran claramente definidas, en donde existe una delegación de responsabilidades dada y una limitación de la autoridad; lo cual permite conocer de antemano el proceso operativo a cargo de cada responsable y los medios requeridos para su realización.

Por lo tanto, a medida que el nivel de descentralización aumenta es más conveniente utilizar procesos de control más formales, dada las dificultades que se generan para ejercer el control. De esta forma, cuando se diseñe el sistema de control, será necesario definir el poder de decisión que se confiere a cada responsable, de modo tal de identificar el rol que ejercen sobre las variables claves sobre las cuales puede incidir la actuación de cada uno de ellos.

En el cuadro que se muestra a continuación, se pueden observar las principales diferencias en el diseño del sistema de control dependiendo del grado de centralización o descentralización de la organización.

Cuadro Nº 8: Diseño del Sistema de Control de acuerdo al Nivel de Centralización de la Estructura Organizacional

Elementos	Estructura Centralizada	Estructura Descentralizada
Sistema de control	Utilización de mecanismos de control informales, o definición de normas rígidas de procedimientos.	Se enfatiza en mecanismos formales, puntualmente en los sistemas de control financiero.
Indicadores de control	Cualitativos, no siempre orientados en los resultados.	Cuantitativos, orientados en los resultados.
Sistema de información	Orientado al resultado global. Poco orientado al control de responsabilidades.	Orientado a la toma de decisiones. Orientado al control de la actuación de los diferentes responsables.
Proceso de planeación	Inexistente o basada en la intuición. Cuando se efectúa puede caracterizarse por ser burocrático.	El proceso de planeación es fundamental para lograr el consenso respecto a los objetivos globales, y asegurar una adecuada asignación de recursos.
Sistema de evaluación	Se basa en información de carácter financiero.	Se basa en información de carácter financiero y no financiero.

Fuente: Amat, Joan M.; "Control de gestión: una perspectiva de dirección", 1998, p. 82.

- Relación Existente entre el Sistema de Control con el Tipo de Estructura

Es preciso indicar que el tipo de estructura que presenten las organizaciones públicas (sean funcionales, divisionales o matricial) también influirá en el diseño del sistema de control, debido a que cada una de ellas tiene características específicas que las definen.

Por Ejemplo

Una empresa que posee una estructura de tipo funcional adopta un control de carácter burocrático y orientado a la eficiencia; una empresa con estructura divisional, suele predominar un control por resultados, debido a su mayor descentralización y se orientará al mercado con énfasis en los indicadores de eficacia; y en una empresa que presente una estructura matricial, se suele producir una combinación entre el control por resultado y un control ad-hoc, debido a lo complejo de las actividades de cada centro de responsabilidad.

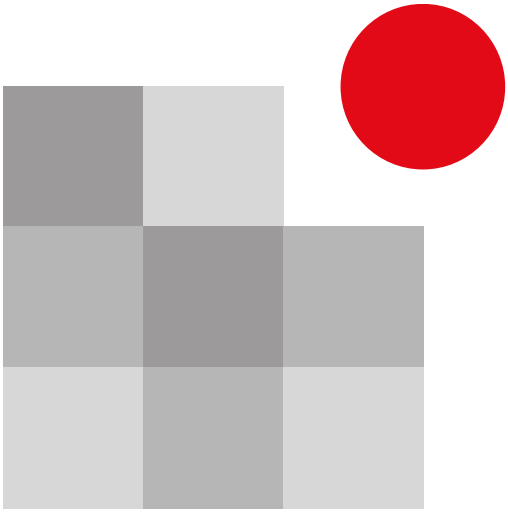
Dado lo anterior, en el cuadro que se presenta a continuación, se pueden observar las principales diferencias que se presentan en el diseño del sistema de control de acuerdo al tipo de estructura organizacional; ya sea: funcional, divisional o matricial.

Cuadro Nº 9: Diseño del Sistema de Control de acuerdo al Tipo de Estructura Organizativa

Elementos	Estructura Funcional	Estructura Divisional	Estructura Matricial
Sistema de control	Predomina el control burocrático.	Predomina el control por resultados.	Combinación entre control ad – hoc y por resultados.
Indicadores de control	Cuantitativos de eficiencias.	Cuantitativos de eficacia.	Cuantitativos y especialmente cualitativos.
Sistema de información	La medición en ingresos y gastos se efectúa en forma continua y rutinaria.	Se orienta en información de carácter financiero, que facilita la toma de decisiones; permite medir el resultado de cada centro.	Se basa en información de carácter no financiero.
Proceso de planeación	Se centra en la asignación de recursos a los diferentes centros de responsabilidad.	El proceso de planeación es fundamental para poder evaluar el comportamiento de los responsables	El proceso de planeación es fundamental para asegurar la coordinación entre departamentos funcionales y programas o proyectos; principalmente es cualitativa y flexible.
Sistema de evaluación	Limita la importancia de la evaluación.	Evalúa el resultado de cada centro y la actuación de cada responsable.	Se enfatiza en el resultado global.

Fuente: Amat, Joan M.; “Control de gestión: una perspectiva de dirección”, 1998, p.84.

RAMO: CONTROL ADMINISTRATIVO



IPLACEX
instituto profesional

UNIDAD II

CONTROL INTERNO EN ORGANIZACIONES PÚBLICAS

CLASE 01

1. CONCEPTUALIZACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN ORGANIZACIONES PÚBLICAS

De la experiencia que día a día se va acumulando en una organización resulta sorprendente observar las graves falencias que en materia de Control Interno adolecen las empresas, incluyéndose entre ellas no sólo a pequeñas y medianas, sino también a grandes organizaciones públicas.

Esto se encuentra atribuido a la falta de cumplimiento a las normas básicas y fundamentales en materia de Control Interno, la ausencia de amplitud de conceptos en cuanto al patrimonio a proteger, como también a lo poco riguroso que resultan los métodos e instrumentos de análisis utilizados por los auditores internos. Así mismo se une, la falta de planificación y prevención en las organizaciones en lo relativo tanto al control interno, como al accionar de la auditoría interna. Por ello no es de sorprenderse ver a los auditores tratando de analizar qué es lo que salió mal, porqué, y qué hacer para evitar su repetición, cuando lo correcto es actuar preventivamente y profundizar hasta llegar a la causa raíz, tratando de esclarecer de tal forma las razones que llevaron al sistema a generar dichas falencias.

Es por lo mencionado, que la importancia de desarrollar un buen sistema de Control Interno en las organizaciones públicas, se ha incrementado en los últimos años, esto debido a lo práctico que resulta el medir la eficiencia y la productividad al momento de implementarlos, en especial si se centra en las actividades básicas que ellas realizan, pues del cumplimiento de estos controles dependen para mantenerse como entidades del Estado eficientes en la entrega de los servicios que entregan al país. Es por esto importante, que las entidades públicas, desarrollen y apliquen controles internos en sus operaciones, ya que por medio de ellos se puede conocer la situación real que viven, para lo cual es vital desarrollar un sistema de planificación que sea capaz de verificar que los controles se cumplan para así dar una mejor visión sobre la gestión de estas entidades.

Unido a lo anterior, no se debe perder de vista que la Administración Pública tiene bajo su responsabilidad el cuidado, manejo y utilización de los bienes públicos, en pro del beneficio y del bien común de todas las personas que habitan el territorio nacional, dentro del marco de la Constitución y las leyes. En este sentido, las organizaciones públicas, están orientadas a prestar un servicio público y su legitimidad se sustenta, en la eficiencia y calidad con que prestan estos servicios y satisfacen las demandas de la comunidad, dentro de un marco de valores compartidos que promuevan los derechos humanos, el bien común y la dignidad de las personas.

En este contexto es posible afirmar que, las entidades públicas requieren de una eficaz y responsable gestión que les permita sostenerse en las mejores condiciones posibles, con el fin de lograr un equilibrio óptimo entre la administración y sus fines.

El término de Control Interno, suele asociarse directamente con la auditoría externa a los estados financieros, ya que el auditor externo para establecer el alcance, oportunidad y profundidad de sus procedimientos, debe partir evaluando la calidad del control interno de la empresa.

Siempre existe algún grado de control interno, aunque sea implícito, incipiente, simple o poco estructurado. Lo importante es que el control interno esté concebido como un sistema que involucre íntegramente a la organización; aquellas ocasiones de control aisladas o desconectadas entre sí, corresponden solamente a una apariencia de control interno, pero en ningún caso cumplen algún objetivo en específico.

Dentro de una organización y para que exista un buen manejo del control interno, es indispensable que los directivos y mandos medios estén en conocimiento del sistema de control interno utilizado, puesto que el funcionamiento de este tipo de control se encuentra directamente relacionado con la eficacia de la gestión empresarial.

En muchas ocasiones, buenas decisiones entregan malos resultados, porque los controles utilizados son inapropiados o insuficientes y, en cambio, a veces se puede dar el caso que decisiones mediocres den resultados aceptables, debido a que una adecuada estructura de control permite optimizar la gestión.

Debido a la relación que existe entre el sistema de control interno y el cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización, la responsabilidad del control corresponde a la gerencia general, la cual evidentemente no se puede delegar. Por lo tanto, el control interno es una expresión utilizada para describir todas aquellas medidas tomadas por los propietarios y directores de las entidades, con el fin de dirigir y controlar a los empleados; y está formado por el conjunto de elementos, normas y procedimientos, destinados a lograr, mediante una planificación y ejecución efectiva, el ejercicio eficiente de la gestión para el cumplimiento de los fines y objetivos propuestos por la organización.

1.1. Elementos del Control Interno

Se entiende por elementos del control interno, a las condiciones básicas que se pueden estructurar en un sistema de control. Los elementos básicos de un sistema de control, son aquellos factores que constituyen sus puntos de apoyo y sin los cuales el sistema no podría existir.

Se distinguen seis elementos básicos indispensables para la eficiencia y eficacia del control interno, éstos son:

a) La estructura de la organización[1]: si la estructura se encuentra mal definida o mal agrupada, la organización no funcionará bien y las acciones emprendidas serán ineficientes.

Los resultados de una organización están estrechamente relacionados a los resultados de una estructura que funciona y no a los de una persona en particular, por pequeña que ésta sea; incluso, si cambiara la estructura de la organización, siempre debe dejar claramente establecido el tipo de relaciones de autoridad y responsabilidad existentes entre los distintos encargados de las actividades a desarrollar.

b) Las normas de autorización, y procedimientos de ejecución y registro: este elemento resulta necesario para el establecimiento óptimo de un sistema de control interno, debido a que guarda relación con la organización en pleno proceso, esto quiere decir que contempla directamente a las operaciones. La importancia es que gravita directamente en la oportunidad y calidad de la información para la correcta adopción de decisiones.

Con respecto a este punto, es que se deben distinguir dos tipos de operaciones:

- Operaciones atípicas: son aquellas que se dan en forma ocasional sin que exista una periodicidad establecida. En las operaciones de este tipo, no es posible definir de antemano la manera de proceder, por lo que sólo se puede recurrir a criterios generales.

- Operaciones repetitivas: son todas aquellas operaciones en las que existe un procedimiento preestablecido, puesto que se requiere que cada vez que se realizan, se ejecuten de acuerdo a la misma norma que les da uniformidad; es decir, siempre que se realice alguna operación, ésta deberá efectuarse bajo las mismas condiciones.

c) Sistemas de archivos: representa la historia de la organización, en los archivos debe conservarse todo aquello que sirva de respaldo a sus registros y que por tanto, permita

[1] La estructura organizacional puede ser definida como el patrón de relaciones entre las unidades o partes de una empresa (expresadas en términos de poder, jerarquía o de otras variables) que genera unidades distinguibles unas de otras.

en un momento dado reconstruirlos, contrastar información, fundamentar un hecho económico, etc.

El sistema de archivos, debe ser adecuado y seguro, puesto que debe servir a los fines para los cuales se estableció; además de otorgar garantía de que los datos e información que contiene no se perderá.

d) Prácticas adecuadas: a pesar de que una organización posea una estructura adecuada, buenos procedimientos de autorización, ejecución y registro, y un grandioso sistema de archivos, si tiene prácticas inadecuadas, el control será imposible ejecutarlo.

e) Personal capacitado: para que un sistema de control interno pueda funcionar adecuadamente, se hace necesario que quien lo maneje sea la persona más idónea para hacerlo.

El mejor sistema de control no puede ser aplicado si las personas son ineficientes por ignorancia o por falta de capacidad. Asimismo, debido a que el control interno es aplicado sobre los procesos de la organización, éstos deben de todas formas ser aplicados por personas que sepan lo que hacen. Por ejemplo, si se desea evaluar el desempeño del departamento de producción, dicho control no podrá realizarlo el encargado de ventas, puesto que no tiene el conocimiento suficiente sobre los procesos que se emplean para la producción y elaboración del producto, las cantidad de materias primas que se requieren por unidad fabricada, la cantidad de productos que deben ser fabricados por día, la capacidad de las máquinas y de la planta, etc.

f) Acción directiva ética: los directivos que manejan una organización social, deben en todo momento entregar un ejemplo visible de una actitud y un comportamiento dentro de la moral y las buenas costumbres, esto porque es el primer factor que permite mantener a nivel interno, un clima saludable y adecuado.

En base a lo señalado anteriormente, es posible señalar que el Control Interno comprende el plan de la organización en todos los procedimientos coordinados de forma coherente a las necesidades de la organización pública, con el fin de proteger y resguardar los activos, verificar su exactitud y confiabilidad de los datos contables, como también llevar la eficiencia, productividad y custodia en las operaciones para estimular el apego a las exigencias ordenadas por la gerencia de la entidad.

Así, todos los departamentos que conforman la entidad pública son importantes, sin embargo existen dependencias que siempre van a estar en constantes cambios, con la finalidad de mejorar su función dentro de la organización. De este modo, resulta claro, que dichos cambios se pueden lograr implementando y adecuando controles internos, los cuales deben ser capaces de salvaguardar y preservar los bienes de un departamento o de la organización como un todo. Dentro de este orden de ideas, se puede mencionar que, “el

Control Interno es la base en la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados financieros. Por el contrario una debilidad importante del Control Interno, o un sistema de Control Interno poco confiable, representará un aspecto negativo dentro del sistema contable".

Bajo esta perspectiva, se puede afirmar que un departamento que no aplique Controles Internos adecuados, puede correr el riesgo de tener desviaciones en sus operaciones, y a raíz de esto no tomar las decisiones más adecuadas para su gestión e incluso se podría llegar a desencadenar una crisis operativa, debiendo asumir una serie de consecuencias que perjudican los resultados de las actividades de la organización.

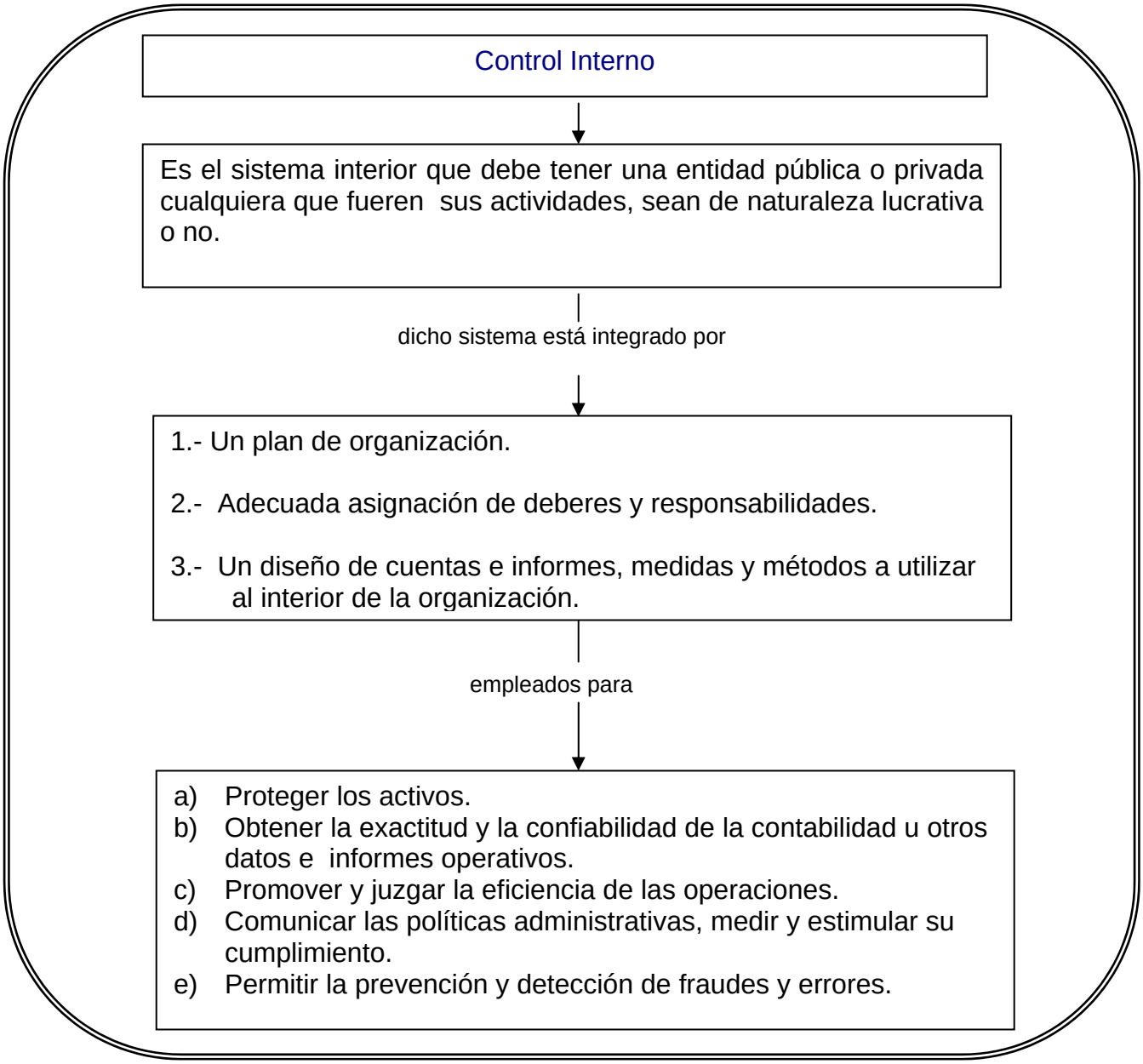
Cabe destacar que los controles permiten definir la forma sistemática de cómo las organizaciones públicas han visto la necesidad de implementar controles administrativos en todos y cada uno de sus operaciones diarias. Siendo estos necesarios de establecer, ya que permiten reducir los riesgos de pérdidas, como también permiten prever estos hechos.

El Control Interno constituye un sistema de controles financieros y operativos utilizados por las organizaciones públicas, establecidos por la dirección o gerencia, para que estas entidades puedan realizar sus procesos administrativos de manera secuencial y ordenada, con el fin de proteger sus activos, salvaguardarlos y asegurarlos en la medida posible, fiscalizando la exactitud y veracidad de sus registros contables. A su vez este sistema de control sirve de referencia o patrón de comportamiento para que las operaciones y actividades en los diferentes departamentos de las organizaciones públicas fluyan con mayor facilidad.

Por lo antes expresado, es posible manifestar que la misión del Control Interno es ayudar al logro de los objetivos generales delineados por la organización pública, y esto a su vez a las metas específicas planteadas, lo que sin lugar a duda mejorará la conducción de la organización, con el propósito de optimizar la gestión administrativa.

Es por esto que para que el sistema de Control Interno verdaderamente pueda cumplir con su propósito, y sea útil para la organización primeramente debe poseer ciertas características, como lo son el ser: oportuno, claro, sencillo, ágil, flexible, adaptable, eficaz, objetivo y realista. Por otra parte también debe comprender la integración de un plan de organización, una adecuada asignación de deberes y responsabilidades, junto con un claro diseño de cuentas e informes.

Figura Nº 1: Concepción Fundamental del Control Interno



En relación a la figura anterior, el sistema de Control Interno se encuentra integrado por un Plan de Organización, el cual se define como los planes y metas que establece una entidad pública, con la finalidad de lograr sus objetivos. A través de dicho plan se da a conocer la estructura administrativa adoptada por la entidad, en razón de sus actividades financieras, económicas y comerciales.

Por otra parte este Plan de organización da a conocer los diversos métodos y procedimientos de naturaleza administrativa y contable, que determinan el funcionamiento adecuado de la organización, y mediante los cuales se puede lograr estados financieros razonables e información adecuada, respecto a las diversas actividades que realiza.

Como se mostró en la figura anterior, el Control Interno también se encuentra integrado por la asignación de un conjunto de deberes y responsabilidades, los cuales consisten en establecer lineamentos relacionados con las funciones y responsabilidades que le corresponden cumplir a los trabajadores que laboran en la organización, sea cual sea su nivel o labor que desempeña al interior de ésta.

En cuanto al diseño de cuentas e informes, es fundamental que la información financiera que se origina en la organización sea contabilizada adecuadamente, para lo cual se hace necesario desarrollar un Plan de Cuentas que recoja las transacciones de tal naturaleza, pero también debe tenerse en cuenta los diversos informes que de una u otra manera, aclaran aspectos que no se encuentran detallados en los informes financieros.

Cabe mencionar que el Control Interno también implica la existencia de supervisiones y actividades de control, términos que comprenden lo siguiente:

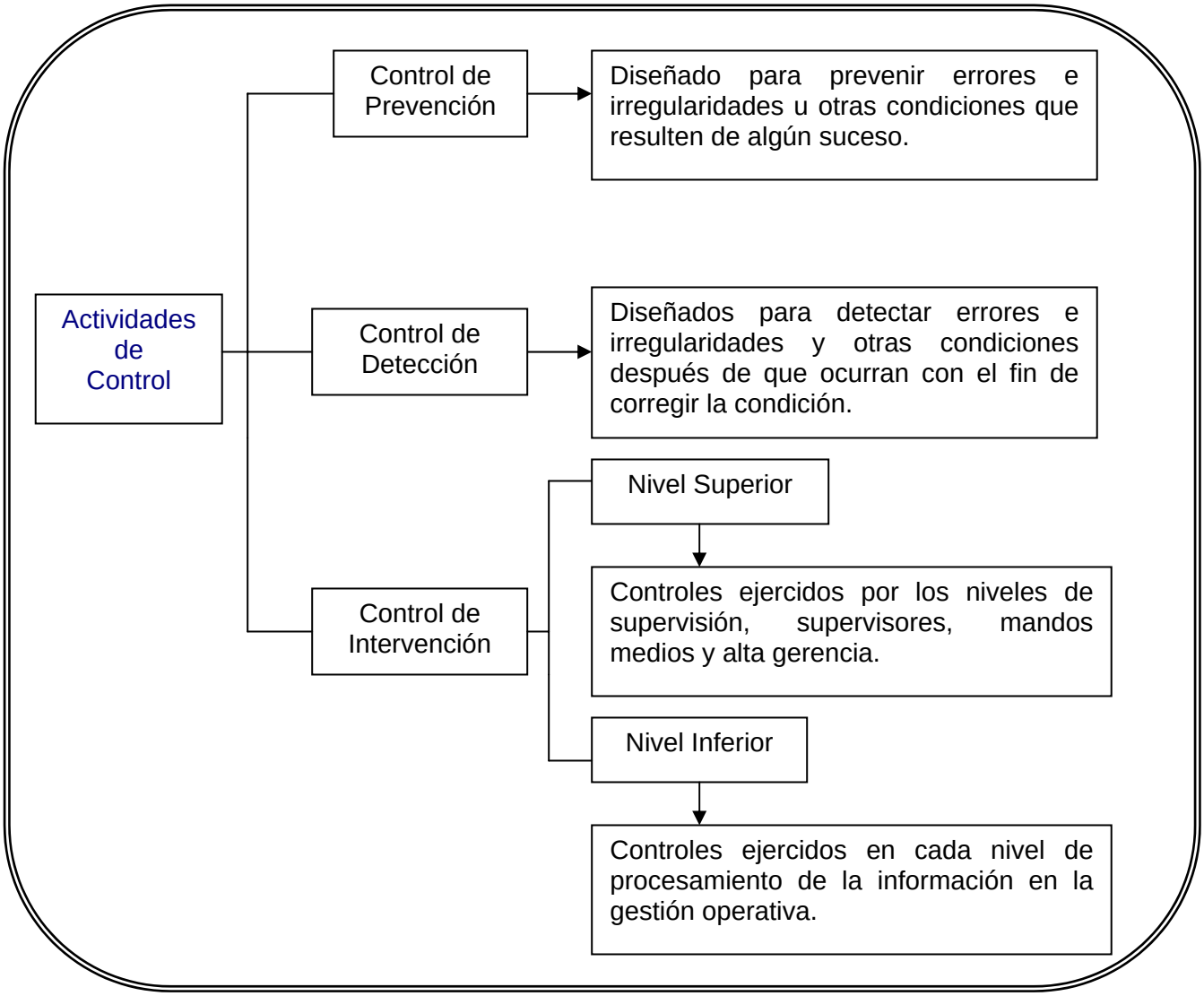
a) Supervisión: evalúa el desempeño del sistema del control interno a través del tiempo. Se ejerce mediante actividades continuas, evaluaciones por separado o una combinación de ambos.

b) Actividades de control: son las políticas y los procedimientos que contribuyen a proveer certeza de que los lineamientos de la gerencia se lleven a cabo. Estas actividades incluyen: aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones del desempeño de las operaciones, seguridad de los activos y segregación de funciones.

Lo importante de estas actividades, es que contribuyen al Control Interno y respaldan su efectividad, aplicando pruebas específicas a los estados financieros.

Las actividades de control se agrupan en tres subgrupos, los cuales se mencionan en la siguiente figura.

Figura Nº 2: Agrupación de las Actividades de Control



Realice ejercicio nº 1 y 2

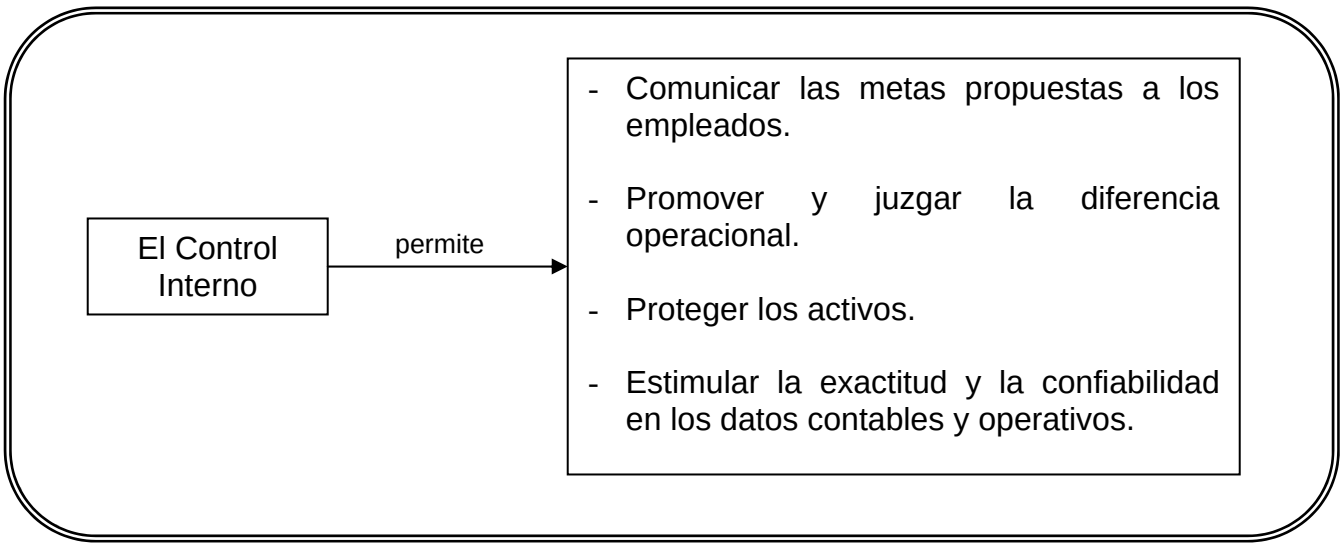
CLASE 02

1.2. El Control Interno en las Entidades Públicas

Las organizaciones públicas, se identifican por la intervención estatal, debiendo ajustarse a determinados procedimientos y normas que el Estado les establece, como por ejemplo: el mantener cierto nivel de empleo, utilizar una tecnología concreta, utilizar procedimientos estandarizados de contabilidad, rendir cuenta de la administración de los recursos otorgados, entre otros. Sin embargo como organización también deben desarrollar ciertos sistemas que les permitan cumplir con los requerimientos y objetivos que el Estado les asigne para su cumplimiento, como también para obtener una buena gestión al interior de la organización.

El Control Interno es uno de los sistemas que forma parte de las funciones fundamentales de la gerencia de una organización pública. Desde los primeros escritos de Henri Fayol en 1916, el control ha tenido un lugar eminente en la estructura de la gerencia. Siendo esencial para que una organización pública realice ciertas funciones.

Figura Nº 3: Importancia de la Ejecución del Control Interno en una Organización Pública



Las funciones mencionadas son sumamente importantes en la administración pública, donde es fundamental lograr que el personal directivo rinda cuentas de los recursos que se les han confiado, y donde el desempeño debe reemplazar a las utilidades como criterio de medida.

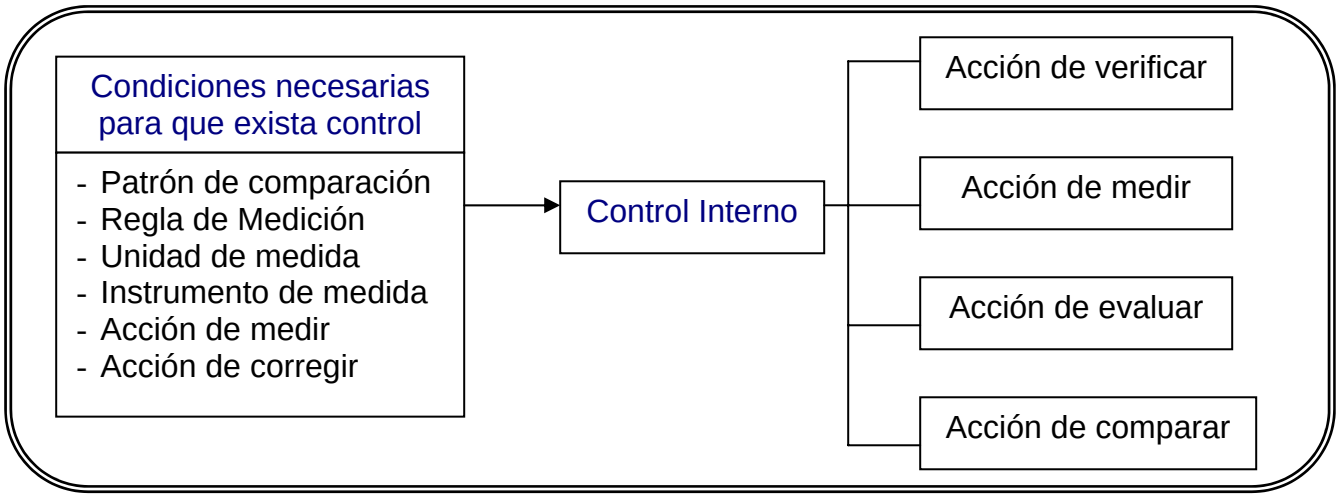
En las organizaciones públicas, la labor administrativa es realiza de forma interna en cada organización mediante la constitución de algún departamento administrativo encargado de establecer sistemas de planificación, ejecución y evaluación del sistema de Control Interno, el cual permita poder supervisar la gestión de los recursos (financieros, humanos y tecnológicos) dados a la organización para llevar a cabo su gestión de forma eficiente.

Sin embargo, a demás de la función administrativa desarrollada de forma interna por cada tipo de organización pública, existe a nivel nacional un órgano de notoria importancia en esta materia, y es la Contraloría General de la República, la cual actúa como un organismo estructurado en la administración, siendo su origen de carácter constitucional y poseyendo una autonomía concedida por el mismo precepto que la instituyó. Es considerada como un órgano Superior de Control Externo del país, según lo disponen los artículos 87 y 88 de la Constitución Política del Estado.

Este órgano fiscalizador, se constituye en un organismo superior de control, el cual forma parte del Sistema Nacional de Control, sistema que a demás se encuentra integrado por la Cámara de Diputados (fiscalizando los actos de gobierno), los Tribunales de Justicia, algunos órganos especializados de fiscalización como las Superintendencias, los controles jerárquicos y las unidades de control interno de los servicios públicos.

Antes de continuar se hace necesario especificar qué se entiende por Control Interno en los organismos públicos, este control es visto como el sistema que permite la acción de verificar, medir, evaluar y comparar. Pero para que efectivamente haya control, debe haber, junto con la medición o evaluación una acción correctiva. Esto implica necesariamente que previo al control debe haber un patrón de comparación, una regla de medición, una unidad de medida y un instrumento de medida. La acción de medir, comparar con un óptimo o estándar deseado y la de corregir para dejar el nivel de cautividad en dicho estándar u óptimo son condiciones necesarias y solamente las tres suficientes para que efectivamente exista el control.

Figura Nº 4: Conceptualización del Control Interno en las Organizaciones Públicas



Se puede mencionar entonces que la función primordial del control es regular. Esta es precisamente la función del control interno, la de hacer mas eficiente el logro de los objetivos de las organizaciones públicas.

En este sentido, administrativamente las organizaciones públicas tienen dos preocupaciones primordiales. La primera de ellas es la consecución de los objetivos que el Estado le asigne en materia de administración y entrega de servicios, y la segunda es el logro de los objetivos que como organización se fijen.

Por ejemplo

En relación a los objetivos fijados por el Poder Judicial, se puede mencionar que la Corporación administrativa actualmente posee como objetivos estratégicos generales, los siguientes:

- Generar sistemas de información integrados, de aplicación en todos los Tribunales de Justicia y la Corporación Administrativa, tanto en el ámbito central como zonal.

- Mejorar la imagen Corporativa del Poder Judicial.

- Mejorar los procesos administrativos internos tanto de la Corporación Administrativa, como de cada tribunal que forma parte del Poder Judicial, para así establecer tiempos de respuestas eficientes.

- Mejorar la administración financiera de la Corporación y de los Tribunales de Justicia.

El conceptualizar los objetivos que persigue la organización es un punto de vital importancia para desarrollar un sistema de Control Interno en todo tipo de organización pública, ya que por medio del conocimiento de ellos se puede direccionar de forma adecuada el control a aplicar, dado que otorga una base sobre la cual evaluar si se está actuando de forma eficaz o no.

- Utilización de los Controles Internos por las Organizaciones Públicas

Los sistemas de Control Interno funcionan como orientación para los operadores estatales, así como de instrumentos de comunicación que definen las metodologías, indican los resultados esperados y establecen responsabilidades y rendiciones de cuentas. Algunas de las razones principales por las cuales deben establecerse sistemas de Control Interno en la administración de las organizaciones públicas son las siguientes.

- La confiabilidad que otorga a los registros contables.
- Permite la salvaguardia de los activos de la organización.
- Conlleva al logro de los objetivos fijados por la entidad.
- Permite la prevención y el descubrimiento de fraudes al interior de las organizaciones públicas.
- Apoya la prevención de errores.
- Otorga la preparación oportuna de una información financiera segura.
- Vigila el cumplimiento de las obligaciones legales de la organización.
- Permite la observancia de prácticas acertadas.

- Comparación entre los Costos y los Beneficios del Control Interno

Al momento de aplicar un sistema de Control Interno en las entidades públicas, se evalúa que el costo de una operación de control no sea mayor que sus beneficios. Ello es así en las esferas en que puedan sufrirse pérdidas financieras por no funcionar de una manera determinada. Sin embargo, hay algunas esferas de la administración pública en las que no es válido el concepto de costo/beneficio. Esas esferas se refieren a las funciones sensibles y a la observancia de leyes y reglamentos oficiales en los casos en que pueden ser aplicables sanciones penales en caso de incumplimiento.

Los lineamientos que se aplican al ejecutar un sistema de Control Interno en las organizaciones públicas, son aplicables a todas las organizaciones que tienen dependencia del Estado, es decir, los temas que a continuación se tratarán en la unidad, son aplicables a todas las instituciones y organizaciones que dependen del Estado.

CLASE 03

1.3. Objetivos Fundamentales del Control Interno

Sin duda alguna la aplicación del Control Interno en las organizaciones públicas, persigue el logro de ciertos objetivos que conforman la base sobre la cual se realiza este proceso. El cumplimiento de dichos objetivos permitirá concluir si el sistema de Control Interno aplicado ha sido eficaz en el logro de las metas propuestas.

A continuación se describen los objetivos fundamentales que persigue el Control Interno en la organización:

1. Protección de los activos:

Este concepto hace referencia a la protección que debe establecer la organización pública en torno a su patrimonio, evitando de esta manera cualquier evento o circunstancia que pueda afectarlo.

En consecuencia, se trata de una serie de medidas que se aplican conjuntamente, para localizar errores de tipo no intencional o intencional, igualmente, para detectar irregularidades cometidas en forma premeditada o intencional en perjuicio de los bienes que posee la organización.

A continuación se mencionan algunas de las medidas que puede adoptar la organización para proteger sus activos:

- Establecer un servicio de vigilancia, esto con el fin de prevenir robos, controlar entradas y salidas de personal de la organización y de visitantes, controlar el ingreso de mercaderías y documentación respectiva, entre otros.

- Implementar un sistema de protección contra incendios.

- Mantenimiento preventivo de aquellos bienes que por el transcurso del tiempo y por el uso sufren agotamiento, o tienen una vida limitada.

- Establecer la separación de funciones y responsabilidades, fiscalizando que ningún personal de la organización realice al mismo tiempo, funciones de manejo, registro y custodia de bienes.

- Implementar políticas de seguros, con el objeto de proteger los bienes de la organización y minimizar los riesgos contra situaciones inciertas e imprevisibles, tales como: pérdidas, robos, hurtos, destrucción total o parcial que afectan económicamente a la entidad.

- Crear comprobantes o formularios prenumerados**,** con la finalidad de controlar el flujo de información y detectar la falta de un comprobante, debiéndose tener en cuenta: la existencia de formularios o comprobantes anulados, perdidos o sustraídos, inutilizados o en desuso, junto con la identificación de aquellos empleados que pueden utilizar estos formularios.

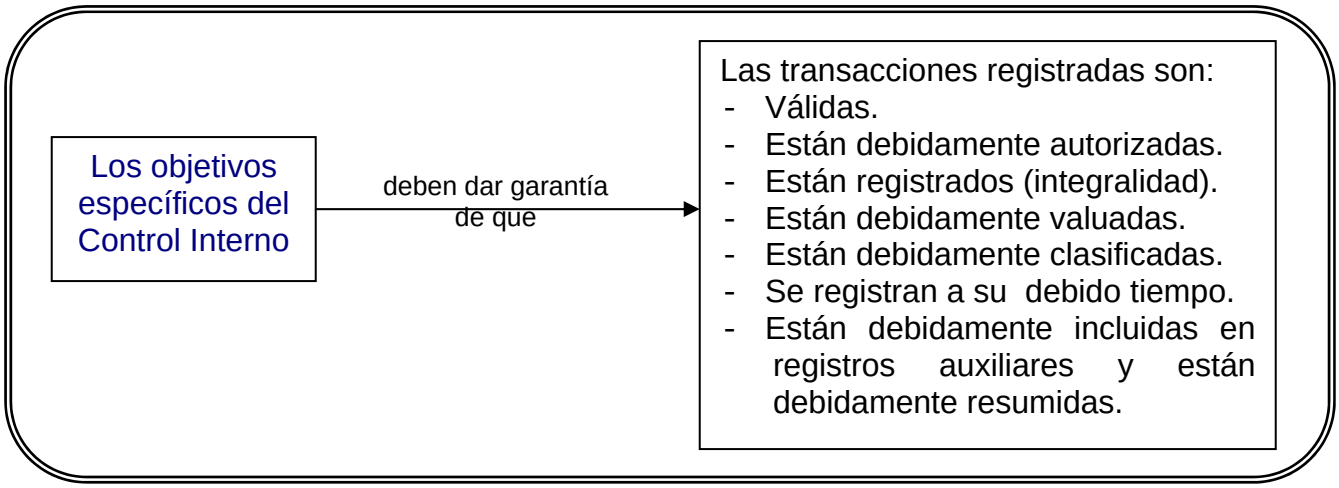
- Establecer registro de firmas y régimen de autorizaciones, debiendo determinarse a las personas que conforman o autorizan operaciones relevantes dentro de la organización.

2. Obtención de información adecuada o información confiable y eficiente:

Para cumplir con este objetivo, la organización pública debe establecer lineamientos suficientes que le permitan lograr datos contables confiables y eficientes, completos y oportunos para ser utilizados internamente o por terceros.

Es también importante mencionar que, la información contable que reúna tales condiciones, permitirá realizar análisis de las variaciones o desviaciones que ocurrieron al compararse los resultados previstos con los reales.

Figura Nº 5: Objetivos Específicos del Control Interno Relacionados con la Información Contable



Fuente: División de Auditoría Administrativa, Contraloría General de la República, 1991

En este sentido, algunos de los aspectos importantes que permiten obtener una información adecuada, confiable y eficiente son:

- La elaboración de un manual de Cuentas Contables.

- Los totales de la información analítica deben ser igual a la resumida. Por ejemplo, debe haber conciliación constante de la información analítica con la resumida.

- Establecer instrucciones que determinen la aplicación de conceptos en forma uniforme, lo cual significa que la información de naturaleza contable, debe ser homogénea y consistente, con el objeto de lograr que dichos datos sean comparables.

- Establecer fuente de información diversa o información cruzada, esto quiere decir que, la información contable puede ser chequeada con los datos de otro sector de la organización pública.

- Realizar una comparación de datos actuales con datos históricos, lo que consiste en recurrir a los archivos de la organización, con el objeto de comparar datos contables, con los actuales, siempre y cuando éstos sean homogéneos**.**

- Establecer una información fluida, constante o regular, con la finalidad de evitar que se afecte la prontitud y oportunidad, del procesamiento de los datos contables, y que se afecte la eficiencia y efectividad de la información contable.

- Realizar una comparación de la información real con la pronosticada**,** esto en aspectos relacionados con los presupuestos, costos, programas económicos o financieros, con el objeto de llegar a conclusiones sobre las variaciones, y adoptar las medidas correctivas pertinentes.

- Fiscalizar la existencia de comprobantes y formularios prenumerados, con la finalidad de asegurar que en la organización no falte ningún dato contable.

3. Promover la eficiencia operativa:

La eficiencia de una organización pública se puede medir o evaluar por el conjunto de recursos humanos, naturales y materiales, que son utilizados o empleados por la entidad, para brindar un servicio adecuado a quien lo solicita.

Por tal motivo las organizaciones públicas están constituidas de manera tal que tienden a ser cada día más efectivas y eficientes, por ello se tiene que evaluar el grado de cumplimiento de los fines que tiene la entidad. En tal sentido, corresponde al cuerpo ejecutivo, entrenar y coordinar los movimientos o funciones del personal que labora en la

organización, tanto en los niveles intermedios como finales, con el objeto que contribuyan en alcanzar las metas establecidas por la organización.

Al respecto, existen aspectos relevantes a considerar en el logro de la eficiencia operativa, los cuales se mencionan a continuación:

a) Personal

- Los empleados están bien capacitados y comprenden las razones por las cuales han de cumplir funciones de control.
- Los empleados son idóneos para cumplir las funciones asignadas.
- La supervisión realizada es adecuada.
- Las personas que manejan elementos valiosos del activo han prestado confianza de su labor.

b) Organización

- La estructura está claramente definida y bien concebida.
- Vigilar que ninguna persona ni dependencia maneje por sí sola todos los aspectos de una transacción.
- Vigilar que ninguna persona que tenga custodia de elementos del activo, esté también encargada de los registros respectivos.

c) Autorización

- Las personas autorizantes no han de tener otros intereses en las transacciones.
- Las personas autorizantes han de tener una jerarquía estatal proporcional a la importancia de las transacciones.
- Las personas autorizantes han de tener conocimientos suficientes para comprender las transacciones.

d) Acceso a los elementos del activo

Se entiende por acceso a los elementos del activo, el acceso físico directo, como el acceso indirecto mediante la elaboración de documentos, para lo cual se debe tener en consideración lo siguiente:

- El acceso ha de estar limitado sobre la base del valor y la naturaleza de los elementos del activo y la susceptibilidad de sufrir pérdidas por errores e irregularidades.
- Debe haber una adecuada segregación física.
- Deben existir comparaciones periódicas entre los elementos físicos del activo y los registros en libros. La frecuencia ha de variar con la sustancialidad y la susceptibilidad de sufrir pérdidas.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, ciertos aspectos a considerar para lograr la eficiencia operativa pueden ser:

- Promover y fiscalizar políticas de recursos humanos que permitan el logro de eficiencia en la organización, para lo cual se debe tener en cuenta la existencia de un adecuado proceso de selección de personal, evaluando que el candidato se encuentre capacitado para la tarea a realizar, así como para funciones futuras. También éste debe conocer los fines y objetivos de la organización y lograr su integración. Sin embargo, la organización debe a su vez apoyarlo para que tome iniciativas y aplique su criterio en algunos aspectos que la organización no hubiese programado, a demás se le debe asignar una remuneración justa, incentivos sociales, culturales o económicos, para lograr su motivación.

- Elaborar manuales de funciones o procedimientos, en los cuales se deben incluir las normas, sistemas, procedimientos, instrucciones y rutinas, de tal manera que los procesos sean homogéneos y que eviten opiniones o situaciones subjetivas.

- Establecer medios materiales y tecnológicos, esto porque se debe tener en cuenta que la organización se desenvuelve en un ambiente de cambios constantes e importantes debido al avance vertiginoso de la ciencia, lo cual determina que los productos o servicios sean reemplazados por otros nuevos.

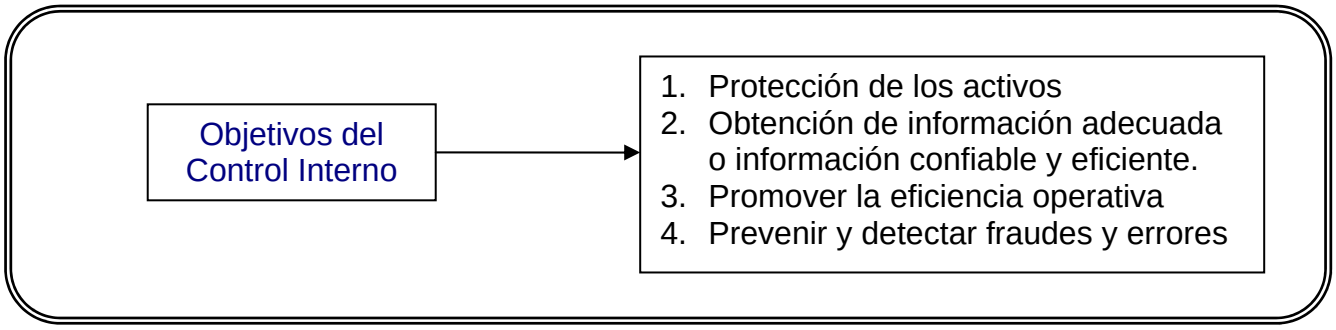
4. Prevenir y detectar fraudes y errores:

Este aspecto es una de las grandes preocupaciones de la gerencia cuando implanta el Control Interno, sin embargo el gran problema que se presenta es la persona, la cual a pesar de la existencia de lineamientos, normas, disposiciones y sanciones en cualquier momento puede transgredirlas.

Por ello es importante en primera instancia, que las funciones diversas que se realicen en la entidad se encuentren ejercidas por funcionarios idóneos y honrados, y que la auditoría interna funcione adecuada y oportunamente.

Por medio de la siguiente figura se resumen los objetivos fundamentales que el Control Interno persigue en su aplicación.

Figura Nº 6: Objetivos Fundamentales del Control interno

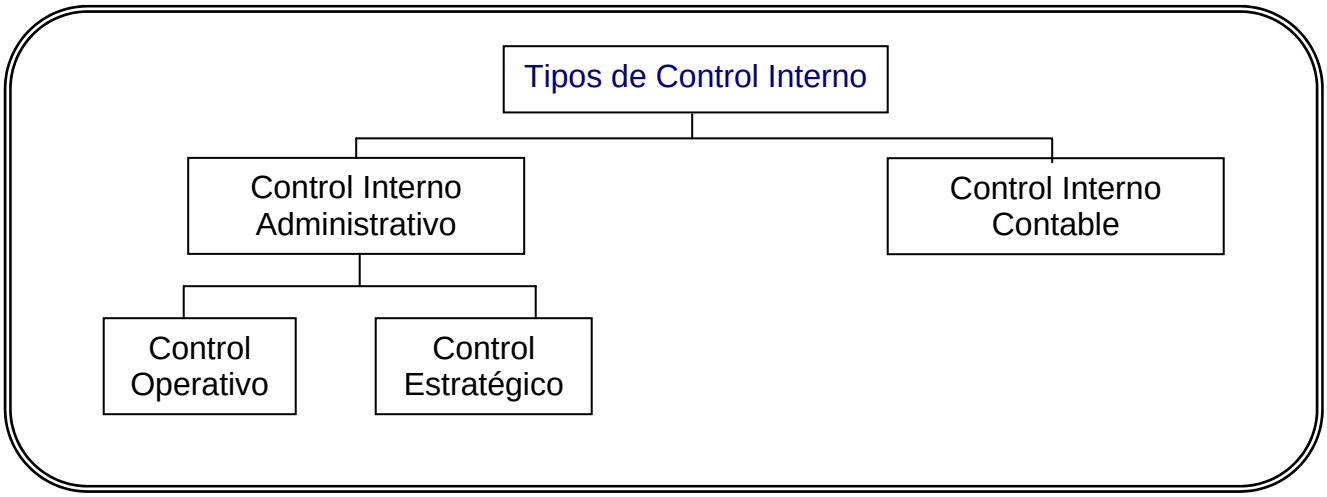


Fuente: División de Auditoría Administrativa, Contraloría General de la República, 1991

1.4. Clasificación del Control Interno

El control interno en esencia es realizado por profesionales (auditores en su mayoría) a quienes les interesa opinar respecto a la confiabilidad de los estados financieros, razón por la cual es de vital necesidad diferenciar las acciones que integran este proceso de control, los cuales pueden ser clasificadas en control administrativo: operativo y estratégico y control contable.

Figura Nº 7: Clasificación del Control Interno



- Control Administrativo

Este tipo de control se puede definir como todas aquellas acciones integradas y coordinadas que son realizadas por las personas (desde el más alto nivel jerárquico, hasta

cualquier miembro de la organización) en cada nivel de organización para otorgar así, un grado razonable de confianza en el logro de los objetivos de eficiencia y eficacia de las operaciones, los objetivos estratégicos y el cumplimiento de las leyes y normas aplicables. Donde puede establecerse para su evaluación o estudio subgrupos como:

1. Control operativo: los que son entendidos como las acciones estructuradas y coordinas, para alcanzar un nivel razonable de confianza en el cumplimiento de la legislación aplicable en el área operativa, y en lograr los niveles esperados de economía, eficiencia y eficacia en las operaciones y en la protección de los activos.

2. Control estratégico: proceso que comprende desde las acciones coordinadas e integradas a las unidades o actividades de la entidad, para alcanzar un nivel razonable de seguridad en el éxito de las estrategias formuladas.

- Control Contable

Al contrario del tipo de control anterior, el control contable hace referencia a aquellas acciones estructuradas, coordinadas e integradas a los procesos de gestión básicos de planificación, ejecución y supervisión con el propósito de otorgar un grado razonable de confiabilidad sobre la información financiera. Estas acciones están conformadas por los controles y procedimientos contables establecidos con este propósito.

Considerando ambos tipos de control, es posible resumir que los dos brindan seguridad razonable porque permiten que:

- Los intercambios sean ejecutados de acuerdo a las autorizaciones generales o específicas de la gerencia.

- Se registran los cambios para mantener un control adecuado y permitir así la preparación de los Estados Financieros.

- Se salvaguardan los activos sólo registrándolos con autorización.

- Los activos registrados son comparados con las existencias reales.

Por ejemplo

- Control Interno administrativo: cotización de compras de materiales de oficina, procediéndose a realizar la cotización más económica.

- Control interno contable: perfecto registro de ingresos de materiales de oficina.

La base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, es en el Control Interno contable, su importancia radica en que éste no tan sólo se limita a la confiabilidad de las cifras reflejadas en los estados financieros, sino porque a demás evalúa el nivel de eficiencia operacional logrado en los procesos tanto contables como administrativos.

Este tipo de control en una entidad pública está orientado a prevenir o detectar errores e irregularidades. Para comprender mejor estos dos tipos de situaciones, es necesario mencionar a que se está haciendo referencia con cada uno de estos conceptos.

Error: se refiere a las existencias de omisiones o negligencias no intencionadas.

Irregularidad: se refiere a la existencia de errores intencionales.

Con base en lo anteriormente señalado, los controles internos deben brindar una confianza razonable de que los estados financieros se han confeccionado bajo un esquema de controles que permiten disminuir la probabilidad de presentar errores sustanciales en los mismos.

En relación a las irregularidades, en el desarrollo de un sistema de Control Interno se debe tener presente que éste se encuentre debidamente preparado para poder descubrir o evitar cualquier tipo de irregularidad que se relacione con falsificación, fraude o colusión, y aunque posiblemente los montos no sean significativos o relevantes con respecto a los estados financieros, es importante que éstos sean descubiertos oportunamente, dado las implicancias que pueden llegar a tener sobre la correcta conducción de la organización.

El Control Interno de tipo contable al igual se preocupa de que los estados contables producidos sean correctos, asegurándose de que ocurra el registro de la totalidad de los intercambios[2] con su respectiva información.

Para producir estados contables correctos, es necesario que se registre la totalidad de los intercambios y sus atributos en forma exacta. Sin embargo existen dos posibilidades de error en los registros de los intercambios:

- El primero de ellos es que no se deje evidencia del intercambio: aquí no hay rastro en los estados contables, por lo tanto su detección será difícil.

[2] *Intercambios:* son las transacciones realizadas con el exterior de la organización estas pueden ser: adquisición o venta de servicios, bienes de cambio, de uso, materias primas; devoluciones por compra o venta; inversiones; cobros; pagos; etc.

- El segundo es que, habiéndose dejado evidencia, la información no sea procesada: en este caso sólo será posible su detección cuando exista evidencia primaria del intercambio producido.

En conclusión, el enfoque que tiene la implementación del Control Interno en las organizaciones públicas, es el resguardar los activos contra la situación que se considere en peligro de pérdida, es decir, si a menudo se presenta esta situación se debe tratar de eliminarlas o reducirlas al máximo. La idea es fomentar la eficiencia en el manejo de las operaciones mediante el desempeño realizado por las políticas fijadas de la organización y por último procurar que el Control Interno establecido de como resultado mantener a la administración informada del manejo operativo y financiero, suministrando información confiable y oportuna, para así, permitir a la alta dirección tomar decisiones adecuadas en función a la situación real que está atravesando la organización.

Dada la importancia que tiene el Control Interno, es necesario que, en el caso que existan deficiencias o debilidades en este sistema, las cuales fuesen descubiertas a través de los diferentes procedimientos de supervisión, éstas deben ser informadas con el propósito de que se adopten las medidas de arreglo correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada, como las autoridades superiores. Es por esto importante que la autoridad superior de la organización procure motivar, difundir, y vigilar el cumplimiento de valores éticos aceptados, que constituyan un sólido fundamento moral para su conducción y operación. Tales valores deben enmarcar la conducta de funcionarios y empleados, orientando su integridad y compromiso personal.

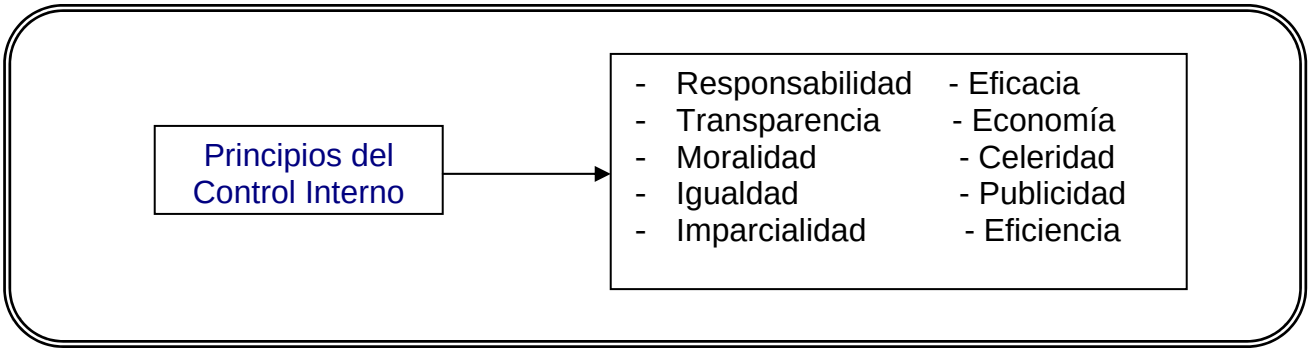
Realice ejercicio nº 3 y 4

CLASE 04

1.5. Principios del Control Interno

La aplicación del Control Interno en las organizaciones públicas considera el cumplimiento de ciertos principios que permiten una adecuada implementación del sistema al interior de las organizaciones, posibilitando la aplicación uniforme y transparente de este proceso.

Figura Nº 8: Principios Básicos en la Aplicación del Control Interno



A continuación se describen cada uno de estos principios:

- Responsabilidad

Bajo este principio se hace referencia a la capacidad de la entidad pública para cumplir con los compromisos adquiridos con la comunidad y demás grupos de interés, esto en relación con los fines fundamentales del Estado o, en caso de no hacerlo, de hacerse cargo de las consecuencias de su incumplimiento.

Este principio se plasma en dos momentos. El primero, al considerar aquellos aspectos o eventos capaces de afectar la gestión de la entidades públicas estableciendo las acciones necesarias para contrarrestarlos. El segundo, al reconocer la incapacidad personal o institucional para cumplir los compromisos y en consecuencia, indemnizar a quienes se vieran perjudicados por ello.

- Transparencia

El principio de la transparencia hace mención a hacer visible la gestión de la entidad a través de la relación directa entre los gobernantes, los directivos y los servidores públicos con los públicos que atiende. Se concreta en el suministro de información adecuada para facilitar la participación de los ciudadanos en las decisiones que los afecten. Para ello, las autoridades administrativas deben mantener abierta la información y los documentos

públicos, rendir informes a la comunidad y demás grupos de interés sobre los resultados de su gestión.

- Moralidad

Este principio se hace visible, en la orientación de las acciones bajo responsabilidad del servidor público, la consecución de las normas constitucionales y legales actuales, y los principios éticos y morales propios de la sociedad.

- Igualdad

A través de este principio se reconoce en todos los ciudadanos la capacidad para ejercer los mismos derechos garantizando el cumplimiento del precepto constitucional según el cual "todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibiendo la misma protección y trato de las autoridades y gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica". Por lo que, los servidores públicos están obligados a orientar sus actuaciones y la toma de decisiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado hacia la primacía del interés general.

- Imparcialidad

Este principio hace referencia a la falta de intención o de prevención a favor o en contra de personas, a fin de proceder con rectitud, dictaminar y resolver los asuntos de manera justa. Dicho principio es concretado cuando el Servidor Público actúa con plena objetividad e independencia en defensa de lo público, en los asuntos bajo su responsabilidad a fin de garantizar que ningún ciudadano o grupo de interés se afecte en sus intereses, producto de la actuación de la entidad pública.

- Eficiencia

Bajo este principio se debe velar porque, en igualdad de condiciones de calidad y oportunidad, la organización pública logre la máxima productividad de los recursos que le han sido asignados y confiados para el logro de sus propósitos. Donde su cumplimiento garantizará la combinación y uso de los recursos en pro de la generación de valor y la utilidad de los bienes y servicios entregados a la comunidad.

- Eficacia

La eficacia puede ser definida como el grado de logro e impacto de los resultados de una organización pública en relación con las metas y objetivos previstos. Esta eficacia es medida en todas las actividades, tareas y en especial al concluir un proceso, un proyecto o

un programa, ya que permite poder determinar si los resultados obtenidos tienen relación con los objetivos y con la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

- Economía

Este principio se refiere a la austeridad (rigor) y prudencia en los gastos e inversiones necesarios para la obtención de los insumos en las condiciones de calidad, cantidad y oportunidad requeridas para la satisfacción de las necesidades de la comunidad. Opera en la medición racional de los costos y en la vigilancia de la asignación de los recursos para garantizar su ejecución en función de los objetivos, metas y propósitos de la organización.

- Celeridad

La celeridad hace mención a la prontitud, rapidez y velocidad en el actuar público. Lo que significa intensificar la actuación de la entidad con los propósitos de agilizar el proceso de toma de decisiones y garantizar resultados óptimos y oportunos. En la aplicación de este principio, los servidores públicos se comprometen a dar respuesta oportuna a las necesidades sociales pertinentes a su ámbito de competencia.

- Publicidad

Es el derecho de la sociedad y servidores de una determinada organización pública al acceso oportuno, pleno, veraz y preciso a las actuaciones, resultados e información de las autoridades estatales. Motivo por el cual es de responsabilidad de los gobernantes y gerentes públicos dar a conocer los resultados de su gestión y permitir la fiscalización por parte de los ciudadanos, dentro de las disposiciones legales vigentes.

Por medio del cumplimiento de los principios mencionados, se pretende que el Control Interno aplicado en las organizaciones públicas, se traduzca en obtener mejores y más eficientes servicios públicos, reflejado en una administración eficiente y transparente de los recursos otorgados por el Estado, como también por la detección de puntos de mejora que vayan en pro de un mejor servicio a la ciudadanía del país.

2. LA AUDITORÍA EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La aplicación del Control Interno en las organizaciones públicas se basa en la aplicación de un sistema de control, el cual es considerado como el análisis permanente de las desviaciones entre objetivos y procedimientos, y la adopción de las medidas correctoras que permitan el cumplimiento de los objetivos o bien su adaptación necesaria.

En este sentido, Henri Fayol define el control como la verificación de sí todo ocurre en una organización conforme al programa adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos. Siendo necesario que el control requiera de la existencia de un objetivo y la aplicación de medidas correctivas.

Dado lo importante que resulta la aplicación de procesos de control al interior de las organizaciones públicas, este sistema de control interno basa su actuar en la aplicación de auditorías, la cual consiste en revisar e inspeccionar los procesos contables de la organización mediante la inspección y posterior asesoramiento según lo evaluado, con el objeto de proteger y mejorar el funcionamiento de la entidad auditada.

Como ya se señaló anteriormente, la responsabilidad del control contable y auditoría del sector público, recae sobre la Contraloría General de la República, entidad que regula y norma el quehacer administrativo de este sector y tiene a su cargo la mantención del sistema de contabilidad gubernamental.

La implementación de auditorias en la organizaciones públicas, hace necesario que el sistema de Control Interno adopte una nueva visión de la organización desde un enfoque sistémico, ubicando a la Auditoría como un componente de éste, siendo relevante que el directivo reconozca la necesidad de considerar la organización como un conjunto de sistemas interrelacionados y entrelazados, lo que le permitirá descubrir la clave para entender cómo opera realmente la entidad.

Cabe mencionar que la tarea de la auditoría es determinar la adecuación y fiabilidad de los sistemas de información contable y de las políticas y procedimientos operativos existentes en las divisiones o departamentos de la organización, para lo cual utiliza la contabilidad como vehículo idóneo para realizar dicho proceso.

Dado lo anterior se puede mencionar que la contabilidad tiene como misión la recogida, clasificación, resumen y comunicación de las transacciones económicas y financieras, y de ciertas situaciones cuantificables en tanto afectan a la organización.

La evaluación realizada por la auditoría debe dar la visión de la entidad en su conjunto. Por lo que sacar el máximo provecho de la información real y existente es uno de

los objetivos prioritarios de esta materia. Así pues, el criterio contable o financiero para la evaluación del potencial de una organización es insuficiente.

Es por esto que la auditoría está orientada a presentar un juicio completo de la organización, además del aspecto contable y financiero, la forma de dirigir la entidad, la capacidad para crear y lanzar nuevos servicios, así también el ajuste actual y futuro como organización pública que representa al Estado.

Realice ejercicios nº 5 al 7

CLASE 05

2.1. Clasificación de la Auditoría

En cuanto a la clasificación de la Auditoría, se puede mencionar que ésta se encuentra dividida en dos categorías, la Auditoría por Objetivos y la Auditoría por Afiliación de los auditores, las cuales de describen a continuación.

- Auditoría por Objetivos

En el caso de la auditoría por objetivos, éstos están orientados hacia el tipo de trabajo que realiza el auditor: Opinión sobre los Estados Financieros (Auditoría Financiera) e Informe sobre los aspectos operativos de la Entidad examinada (Auditoría Operativa), en particular cada una se refiere a lo siguiente:

a) Auditoría Financiera: es un examen a los estados financieros que tiene por objeto determinar si estos estados auditados presentan razonablemente la situación financiera de la organización, de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), si están cumpliendo las políticas contables establecidas por la administración de la entidad pública y otras disposiciones de tipo legal y profesional. Al mismo tiempo el auditor financiero verifica si los estados financieros presentados por la gerencia corresponden con los datos encontrados por él en la evaluación.

   En este sentido, se entiende por estados financieros, los cuatro estados financieros básicos que se elaboran en las organizaciones públicas: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujo del Efectivo y Estado del Capital Contable o Patrimonio Neto, siendo descritos a continuación:

- Balance General: estado que resume la posición financiera de la organización en un momento determinado, preparado de acuerdo con los Principios de Contabilidad que incluye el activo, el pasivo y el capital contable.

- Estado de Resultados: proporciona un resumen financiero de los resultados operativos de la organización durante un período determinado.

- Estado de Flujo del Efectivo: ofrece un resumen de los flujos de efectivos operativos, de inversión y de financiamiento de la organización, durante el período de estudio.

- Estado del Capital Contable o Patrimonio Neto: es el estado que suministra información acerca de la cuantía del patrimonio neto de una entidad, y de como éste varía a lo largo del ejercicio contable como consecuencia de: transacciones realizadas con los propietarios (aportes, retiros y dividendos con los accionistas y/o propietarios), y el resultado del período

b) Auditoría Operativa: esta auditoría es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, el cual se realiza con el fin de hacer una evaluación independiente sobre el desempeño de una entidad, programa o actividad, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos humanos y materiales para facilitar la toma de decisiones.

- Auditoría por Afiliación de Auditores

Este tipo de auditoría hace referencia a la agrupación de auditores encargados de realizar el examen profesional, objetivo e independiente, de las operaciones financieras que se realizan en la organización. Obteniendo como producto final un informe con la información financiera auditada, así como también conclusiones y recomendaciones tendientes a promover la economía, eficiencia y eficacia de la gestión de estas entidades, sin dejar de fiscalizar el cumplimiento de las leyes y regularidades aplicables a cada organización pública.

Dentro de este tipo de Auditoría, se encuentran la Auditoría Externa, Interna y Gubernamental, las cuales se describen a continuación:

a) Auditoría Externa: tipo de auditoría en la que el examen es practicado por profesionales que trabajan en la entidad pública, es decir, el examen es practicado por la Contraloría o Auditores independientes.

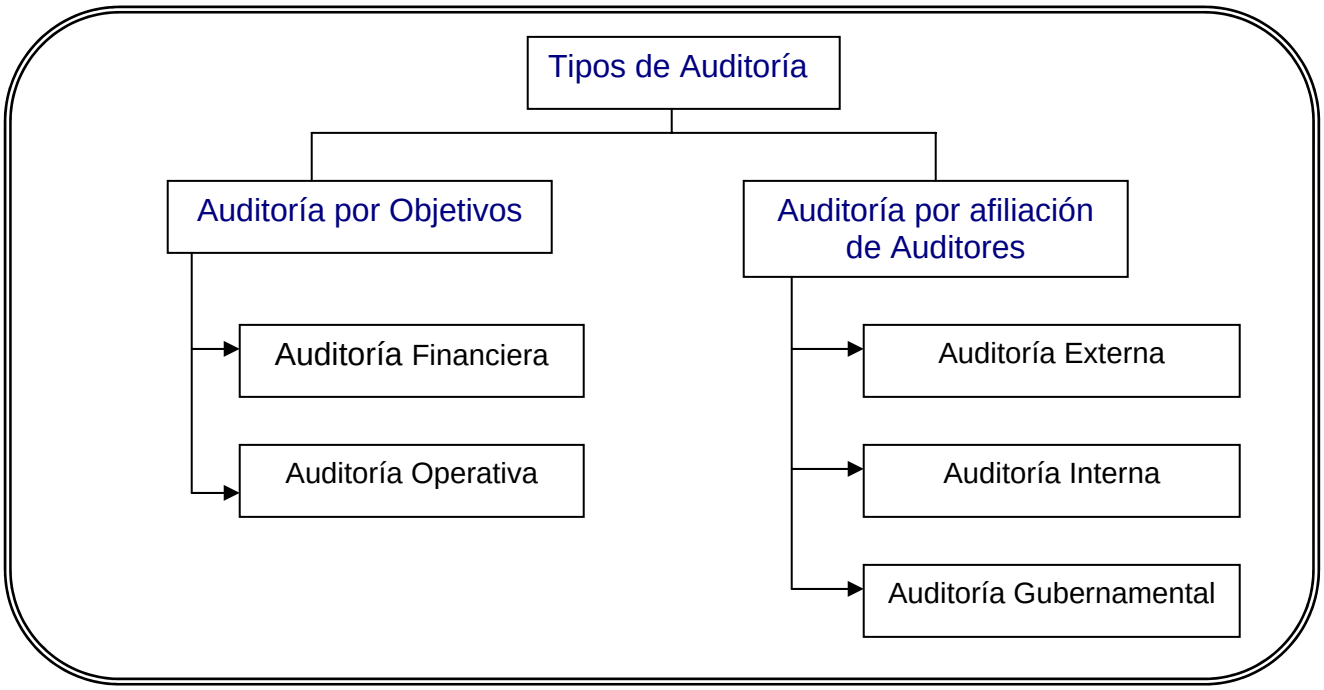
b) Auditoría Interna: actividad independiente que tiene lugar dentro de la organización, es decir, el examen lo practica el equipo de Auditoría de la entidad, con la finalidad de prestar un servicio a la alta dirección.

Cabe mencionar que la Auditoría Interna surge con posterioridad a la Auditoría Externa por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la organización y de hacer más rápida y eficaz la función del auditor externo cuando procede a realizar el proceso de auditoría correspondiente.

c) Auditoría Gubernamental: este tipo de auditoría se encuentra formada por profesionales que trabajan para el Estado, pudiendo actuar tanto como auditores internos o externos.

Se desempeñan como auditores externos cuando laboran en la Contraloría General de la República, realizando exámenes en cualquier dependencia gubernamental. Por el contrario se desempeñan como Auditores Internos cuando laboran en alguna entidad del Estado distinta de la Contraloría.

Figura Nº 9: La Auditoría y su Clasificación



De acuerdo a la clasificación señalada anteriormente, se puede resaltar la importancia de las Auditorias tanto internas como externas de las organizaciones públicas, esto porque, es por medio de ellas que se soporta todo el sistema de Control Interno de tipo contable que estas entidades realizan con el fin de, promover su eficiencia operativa, proteger sus activos y verificar la exactitud y confiabilidad de la información contable emanada de estas organizaciones.

En conjunto estos dos tipos de auditorías (interna y externa) tienen como objetivo general, el fiscalizar la exactitud y cumplimiento de los procedimientos contables al interior de la organización, con la diferencia que uno se encuentra dentro de ésta y el otro en calidad de agente externo. Sin embargo, al igual poseen objetivos específicos diferentes, siendo estos los siguientes:

1. Objetivos Específicos de la Auditoría Externa

- Suministrar a la dirección de la organización estados financieros certificados por una autoridad independiente e imparcial.

- Proveer asesoramiento a la alta dirección y a los responsables de las distintas áreas de la organización en materia de sistemas contables y financieros.
- Proporcionar información objetiva que sirva de base a las entidades de información y clasificación crediticia.

- Reducir y controlar riesgos accidentales, fraudes y otras actuaciones anormales.

2. Objetivos Específicos de la Auditoría Interna

- Investigar el grado en el que se están cumpliendo los planes prefijados por la dirección.

- Examinar y evaluar la estabilidad, capacidad y aplicación de los controles operativos, contables y financieros.

- Comprobar y evaluar la veracidad de la información contable y otros datos producidos en la organización.

- Efectuar investigaciones especiales solicitadas por la dirección.

- Elaborar informes de auditoría acerca de las irregularidades que pudiesen encontrarse como resultado de las investigaciones, expresando igualmente las recomendaciones que se juzguen adecuadas.

Un factor importante de tener en cuenta, es la ubicación de la Auditoria Interna dentro de la organización pública en relación a su grado de independencia. Que la Gerencia o Departamento de Auditoría Interna quede a un nivel de negociación o presión, impide alcanzar los objetivos que motivan su razón de ser. En la nueva visión de la Auditoria Interna, ésta debe estar integrada a la Gestión Total de Calidad haciendo pleno uso de los diferentes instrumentos y herramientas de gestión para así lograr mayores niveles de rendimiento en la prestación de sus servicios.

Así como ambos tipos de Auditoría persiguen objetivos específicos distintos, también poseen diferencias en otro tipo de conceptos, los cuales se mencionan en la siguiente tabla.

Tabla Nº 1: Diferencias entre Auditoría Interna y Auditoría Externa

Auditoría Interna	Auditoría Externa
1.- Existe un vínculo laboral entre el auditor y la organización.	1.- Existe una relación de tipo civil entre el auditor y la organización.
2.- El diagnóstico del auditor esta destinado para la organización.	2.- El diagnóstico del auditor esta destinado a terceros de la organización.
3.- Está inhabilitada para dar Fe pública, debido a su vinculación contractual laboral con la organización.	3.- Tiene la facultad legal de dar Fe pública de la información contable que auditó.

- Beneficiarios de una Auditoría

Al desarrollar un sistema de Auditoría para llevar a cabo el control Interno en la organización, es necesario tener presente quienes utilizarán la información que se elabore, estos beneficiarios serán todos aquellos que tengan relación con la organización, necesitando de una información clara y transparente sobre la entidad.

Dentro de estos beneficiarios se pueden mencionar:

- La Hacienda Pública
- Autoridades públicas
- Directivos y administradores
- Inversionistas
- Bancos y demás entidades de crédito
- Analistas financieros
- Acreedores y proveedores
- Trabajadores, entre otros.

2.2. Criterios Aplicados en la Realización de una Auditoría

La organización de la Auditoría, tanto interna como externa, debe proporcionar o establecer las normas que han de usarse como criterios para comparar las condiciones reales halladas durante el proceso de auditoría. La eficiencia, y frecuentemente la eficacia, se determinan comparando el insumo de recursos con el producto de una calidad dada de servicios o bienes. En muchas operaciones estatales hay normas de insumo-producto. Esas normas, que deben ser confiables y viables, pueden fijarse por ejemplo, en costos por unidad, horas (minutos) por unidad, o unidades por día-trabajador. Para determinar esas normas operacionales se utilizan estudios u otros métodos. Las fuentes de normas frecuentemente utilizadas son las siguientes:

- Estudios de ingeniería (tiempo y movimiento)
- Contabilidad de costos
- Estimaciones de asociaciones de profesionales
- Estimaciones de funcionarios experimentados
- Registros históricos

Por lo común, en los estudios de auditoría en que se examina la eficiencia se individualiza y describe a esos criterios como criterios de fuente, aceptación y validez. Cuanto mayor sea la credibilidad de los criterios, más concluyentes y convincentes serán las declaraciones de los auditores en materia de eficiencia y eficacia. Para la eficacia es frecuente utilizar referencias legislativas como criterios.

Es importante hacer referencia a que la eficacia tiene que ver con resultados, está relacionada con lograr los objetivos. La eficiencia, en cambio, se enfoca a los recursos, a utilizarlos de la mejor manera posible.

Cuando la entidad fiscalizada no cuente con una fuente de normas operacionales, el auditor y la entidad fiscalizada deben determinar conjuntamente una norma en la que ambos convengan. Si hay desacuerdo, ello debe reflejarse en el informe de la auditoría.

2.3. Principales Técnicas de Auditoría

La realización del proceso de auditorías en las organizaciones públicas, puede ser realizada por medio de la utilización de diferentes técnicas de auditoría, las cuales se mencionan a continuación.

1.- Inspección: es una técnica de auditoría relacionada con el arqueo, entendiéndose como el recuento de monedas, billetes, valores y cualquier concepto tangible que puede ser objeto de contar.

2.- Observación: esta técnica está referida a la toma de inventario, por lo tanto no es una intervención directa del auditor, sin embargo tiene la responsabilidad de la racionabilidad de la cuenta. Por tal motivo tiene que tomar las precauciones necesarias para estar seguro que el inventario se realiza adecuadamente, es por ello que antes de la toma del inventario tiene que evaluar el Planeamiento del Inventario y dar su visto bueno o efectuar las relaciones necesarias para que dicha actividad se cumpla adecuadamente; verificar que el día que se ejecuta el Inventario Físico, éste se ciña a lo Planeado y finalmente realizar pruebas físicas o sea pruebas selectivas de lo que ya fue recontado.

3.- Indagación: es una técnica de auditoria, que consiste en obtener información mediante averiguaciones con empleados o terceros, sobre posibles puntos débiles en la aplicación de las prácticas de control interno u otras situaciones que afecten los estados financieros que el auditor se encuentra examinando.

4.-Confirmación: consiste en las confirmaciones que efectúan los bancos, respecto a los saldos bancarios que el auditor se encuentra examinando.

Es importante precisar que la solicitud de dicha información (se confecciona en un documento membretado de la entidad), la cual es preparada por el auditor a nombre de la organización y debe ser firmada por el Gerente de la entidad. Por medio del citado documento se precisa que los estados financieros de la entidad están siendo objeto de una auditoría por una Sociedad de Auditoría (se indica el nombre) y por lo tanto solicita que le confirmen los saldos de las cuentas que se indican. Esta respuesta debe remitirse a los auditores (se indica la dirección de la Sociedad de Auditoría).

5.- Circulación: es una técnica de auditoría cuyo procedimiento es similar al de la Confirmación, pero en este caso, el requerimiento es a los Clientes y Proveedores y/o terceros, cuyos saldos se encuentran en los estados financieros que son materia del examen.

Está técnica es importante, por cuanto le proporciona al auditor la evidencia externa que le permite verificar la evidencia interna que como sustento de los saldos en los estados financieros presenta la organización que se está auditando.

Realice ejercicios nº 8 al 13

CLASE 06

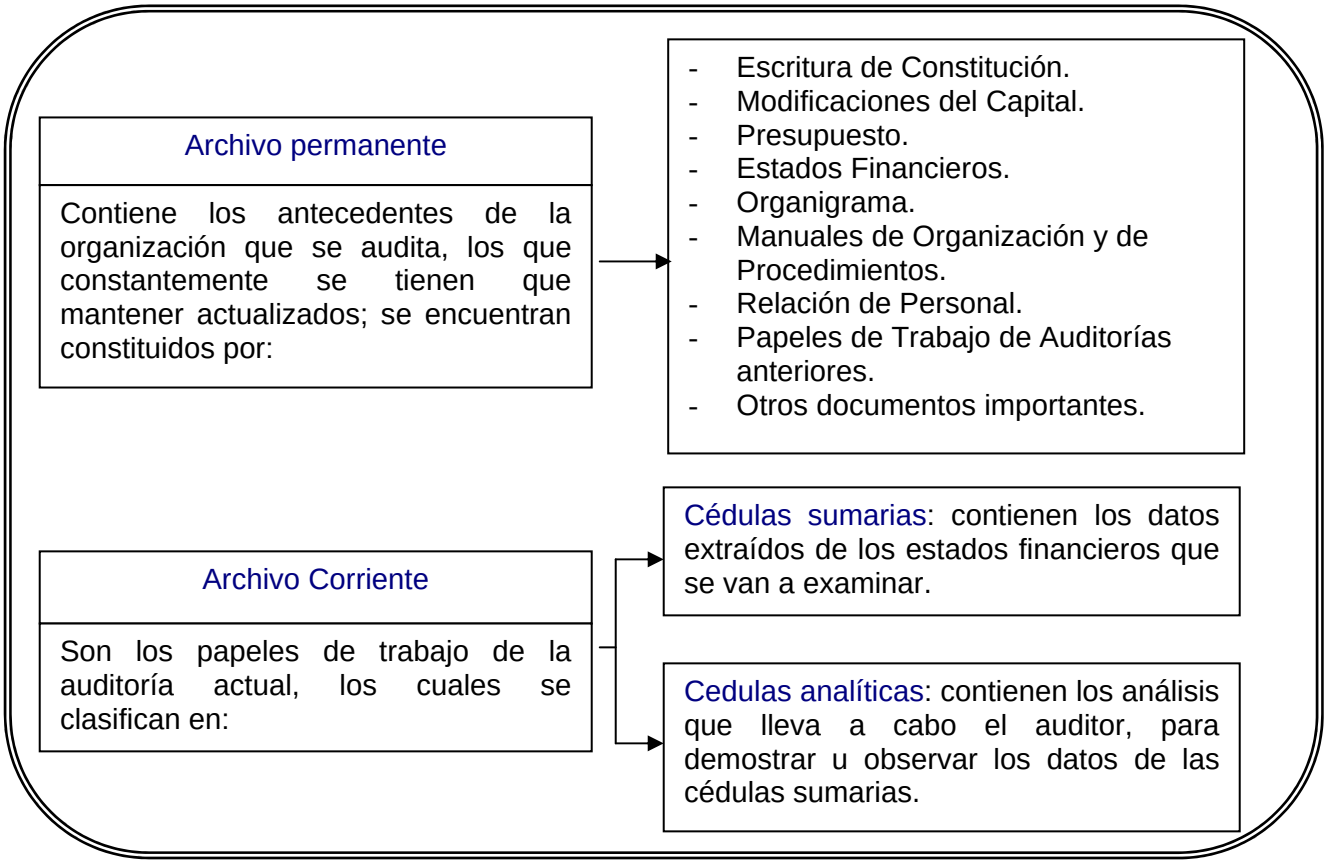
2.4. Los Papeles de Trabajo en Auditoría

Los Papeles de Trabajo en Auditoría son el conjunto de documentos, formularios que consideran los procedimientos de auditoría y evaluaciones del Control Interno de la organización pública que se está auditando, pruebas que se han desarrollado para obtener evidencias y que contienen también las conclusiones a que llegó en su trabajo de campo.

Dentro de los Papeles de Trabajo, se pueden mencionar como ejemplo los siguientes:

- Programas de auditoría.
- Análisis de saldos y transacciones.
- Memorandum que sustenten evidencias.
- Cartas de confirmación, circularización, declaraciones, entre otros.
- Resúmenes de documentos de la organización pública auditada.
- Cédulas sumarias y analíticas preparadas por el auditor.
- Comentarios preparados por el auditor.
- Cintas de vídeo y fotos.

Figura Nº 10: Clasificación de los Papeles de Trabajo



- Importancia de los Papeles de Trabajo

El desarrollo de papeles de trabajo en el proceso de Auditoría, tanto interna como externa, en las organizaciones públicas tiene gran importancia, puesto que incluye información que permite demostrar que los estados financieros y demás información examinada refleja fielmente las operaciones de la organización pública. Sin embargo al igual posee otros aspectos que le otorgan importancia, los cuales se mencionan a continuación:

- Permiten fundamentar la opinión o conclusiones que se van a emitir, incluyendo información acerca del cumplimiento de normas de auditoría, normas internacionales de auditoría, principios de contabilidad generalmente aceptados y normas internacionales de contabilidad.

- Constituyen fuente de información, para formular observaciones y sugerencias a fin de mejorar el control interno.

- Constituyen guía de consultas para programar exámenes futuros.

- Constituyen un registro histórico permanente de la información, procedimiento o tarea realizada y de los procedimientos de auditoría aplicados.

- Protegen la integridad profesional del auditor y ayudan a justificar su actuación ante cualquier cuestionamiento o demanda que se pueda planear sobre el desarrollo y resultados de su examen.

- Constituyen instrumentos de planeación y control de los procedimientos de auditoría, demostrando que el trabajo se ha efectuado adecuadamente de conformidad con las normas de auditoría.

- Facilitan la preparación del Informe de Auditoría y de informes adicionales, que se tengan que formular en relación con el examen practicado.

- Facilitan la revisión para determinar la eficiencia y eficacia en la aplicación del Programa de Auditoría.

- Constituyen un eslabón entre el Informe producido y los registros y datos de la empresa o área examinada.

- Reglas para Preparar los Papeles de Trabajo.

Dentro de las reglas que se deben seguir para desarrollar los Papeles de Trabajos en el proceso de auditoría, se tienen las siguientes:

1.- Se deben identificar mediante un encabezamiento los siguientes datos: el nombre completo de la organización pública auditada, nombre del área o cuenta por examinar y el período cubierto o fecha en la cual se practica el examen.

2.- Los papeles de trabajo deben ser elaborados de manera legible, ordenada, completa, clara y concisa y deben ser codificados para ser archivados, identificados y referenciados de acuerdo con los índices establecidos.

3.- Deben indicar claramente la fuente de donde se tomó la información, como libros contables, auxiliares, documentos, cuentas, entre otros.

4.- Se deben evitar el uso de abreviaturas, utilizándolos sólo en casos excepcionales.

5.- Deben incluir la extensión y alcance de las pruebas aplicadas, indicando los procedimientos de muestreo y el porcentaje de transacciones o información examinada del total.

6.- Se deben anotar con claridad las observaciones, conclusiones y recomendaciones derivadas de la evaluación del control interno y el examen practicado, con el fin de facilitar la redacción y revisión del informe final, sólo de datos importantes.

7.- Los índices, las referencias y las marcas de auditoría se deben efectuar en lápiz rojo.

- Ordenamiento de los Papeles de Trabajo

Por medio de la tabla que a continuación se presenta se demuestra cómo debe ser la Codificación de los Papeles de Trabajo; en términos generales cabe referir que las Hojas Matrices o sea aquellas que contienen los estados financieros a examinar serán denominadas: Balance General (B/G), Estados de Resultados (E/R); Estados de Cambios en el Patrimonio Neto (P/T); Estado de Flujos de Efectivo (F/E).

En cuanto a las Cédulas Sumarias, están serán señalizadas con una sola letra: Caja y Bancos (A), y sus Cédulas Analíticas tendrán las siguientes denominaciones: Caja (A1), Bancos (A2); Cuentas por Cobrar Comerciales (B) y las cédulas analíticas: Letras o Efectos por Cobrar (B1), Facturas por Cobrar (B2); y así sucesivamente hasta terminar con las cuentas del Activo.

Respecto a las cuentas del rubro Pasivos y Patrimonio, la codificación será duplicando las letras, por ejemplo: Cuentas por Pagar Comerciales, tendrá como Cédula Sumaria la denominación (AA), en tanto que sus cédulas analíticas serán denominadas (AA1), (AA2) etc. de acuerdo a las cuentas que constituyan dicho rubro. El mismo procedimiento se seguirá con los diversos rubros del pasivo y Patrimonio y sus diversos componentes.

Tabla Nº 2: Ordenamiento de los Papeles de Trabajo

Nombres de los Papeles de Trabajo	H/T	Hojas sumarias	Hojas analíticas
Hoja de Trabajo del Balance General	B/G		
Hoja de Trabajo del Estado de Resultados	E/R		
Hoja de Trabajo Estado Cambios Pat. Neto	P/T		
Hoja de Trabajo Flujo de Efectivo.	F/E		
Caja y Bancos		A	
Fondo Fijo			A1
Bancos			A2
Cuentas por Cobrar Comerciales		B	
Letras (o Efectos) por Cobrar.			B1
Facturas por Cobrar			B2
Existencias		C	
Productos Terminados			C1
Productos en Proceso			C2
Materias Primas			C3
Inmuebles Maquinarias y Equipo		D	
Terrenos			D1
Maquinarias y Equipos			D2
Unidades de Transporte			D3
Cuentas por Pagar Comerciales		AA	
Letras (o Efectos) por Pagar			AA1
Facturas por Pagar		BB	AA2
Otras Cuentas por Pagar			
Tributos por Pagar			BB1
Préstamos de Terceros		CC	BB2
Patrimonio			
Capital Social			CC1
Reservas		XX	CC2
Ventas		YY	xx
Gastos			yy

- Marcas de Auditoría

El Auditor cuando ejecuta su trabajo de campo utiliza ciertos símbolos que le permiten señalar la actividad que ha realizado, por tal motivo es fundamental que todos los papeles de trabajo que contengan análisis, revisiones, verificaciones, evaluaciones, entre otros, deben tener la indicación de lo realizado.

Por ejemplo

µ = Sumatoria
T = Calculado
√ = Verificado
≠ = Cotejado con la factura respectiva
@ = Cruce de información

Sin embargo es importante señalar que estas marcas de auditoría, no significan lo mismo para cada auditor, éste puede asignar a las marcas el concepto que estime pertinente; e igualmente, puede crear las marcas que a su criterio son necesarias para indicar un procedimiento realizado o bien alguna otra actividad que es necesario mencionar.

3. ASPECTOS CLAVES EN LA APLICACIÓN DEL CONTROL INTERNO

El Control Interno basa su función en procesos que se realizan por medio de Auditorías tanto internas como externas, compuesta cada una de éstas por un grupo de profesionales técnicos expertos en materia contable. Para ello es imprescindible hacer referencia a ciertos conceptos que deben tener en cuenta los auditores y administradores de las diversas entidades públicas para desarrollar un eficiente y expedito sistema de Control.

A continuación se describen los primeros aspectos claves de conceptualizar y conocer a la hora de llevar a cabo el sistema de control Interno en la organización.

- Enfoque de arriba hacia abajo: al momento de comenzar con el sistema de control Interno, es necesario que el auditor o profesional a fin, proceda a realizar en primer lugar un análisis a nivel de organización, considerando a ésta como un todo, dirigiendo su esfuerzo en sentido de arriba hacia abajo, hasta llegar a las cuentas significativas, los procesos importantes, y finalmente los controles individuales establecidos a nivel de procesos, transacciones o aplicación.

- Énfasis en el conocimiento de la organización: los profesionales a cargo de realizar las respectivas auditorías, deben desarrollar un acabado conocimiento de la organización

que se está auditando, lo cual se logra mediante el estudio e investigación de las operaciones que realiza. Como por ejemplo conocer sus principales ingresos, los costos de los servicios que entrega, los gastos fijos, fuentes de financiamientos, los sistemas de Información que desarrolla, entre muchas otras operaciones.

- Énfasis en el criterio profesional: el desarrollar sistemas de Control Interno en una organización pública es de vital importancia, ya que por medio de estos controles se verifica el real destino de los recursos otorgados por el Estado a sus diversas entidades. Es por ello necesario poner real énfasis en el criterio profesional aplicado por cada uno de los profesionales que se encuentra realizando estos controles, reflejado en las diversas decisiones y evaluaciones realizadas en este proceso, entendiéndose este criterio como la aplicación de la racionalidad al momento de realizar evaluaciones y estimaciones de la información evaluada.

- Enfoque de la auditoría a la medida: este enfoque se refiere a que la auditoría a los Estados Financieros realizadas por el grupo de profesionales, debe estar adecuada a cada organización examinada, según sus necesidades y características.

- Énfasis en la planificación estratégica: el desarrollo de una planificación estratégica por auditores experimentados debe tener en cuenta: el riesgo global, los riesgos individuales, las pruebas analíticas, sustantivas y de cumplimiento.

- Objetivos de la auditoría: es de real importancia que los profesionales que llevan a cabo el sistema de Control Interno en la organización, no pierdan de vistas los objetivos que se persiguen con la ejecución de este proceso, para así obtener suficiente satisfacción de la validez de las observaciones y análisis que se realicen de los sistemas contables de la entidad evaluada.

- Evaluación del riesgo de auditoría: cada vez que se realice un proceso de auditoría, ésta estará enfrentada a una serie de riesgos los cuales deben ser identificados, evaluados y considerados adecuadamente. Estos riesgos se encuentran ligados a la capacidad y criterio del auditor, en como éste pueda detectar errores o irregularidades en el trabajo de campo. Mediante esta evaluación, el auditor puede lograr cumplir de forma satisfactoria con su labor, es decir, con eficiencia y eficacia profesional.

- Controles claves: tiene relación con la determinación de controles de un alto nivel jerárquico, con el sentido de ofrecer una mayor utilidad al sistema de Auditoría.

- Determinar procedimientos de auditoría: cuando se lleva a cabo un proceso de auditoría se hace necesario el determinar lineamientos que permitan llevar a cabo el proceso lo más uniforme posible en toda la organización, siendo estos de obligatorio cumplimiento por parte de los profesionales a cargo.

- Satisfacción de la gerencia: es fundamental que los profesionales encargados del proceso de Control Interno coordinen con la gerencia los aspectos que ésta considera deben ser tenidos en cuenta en el transcurso del examen.

Realice ejercicio del nº 14 al 19

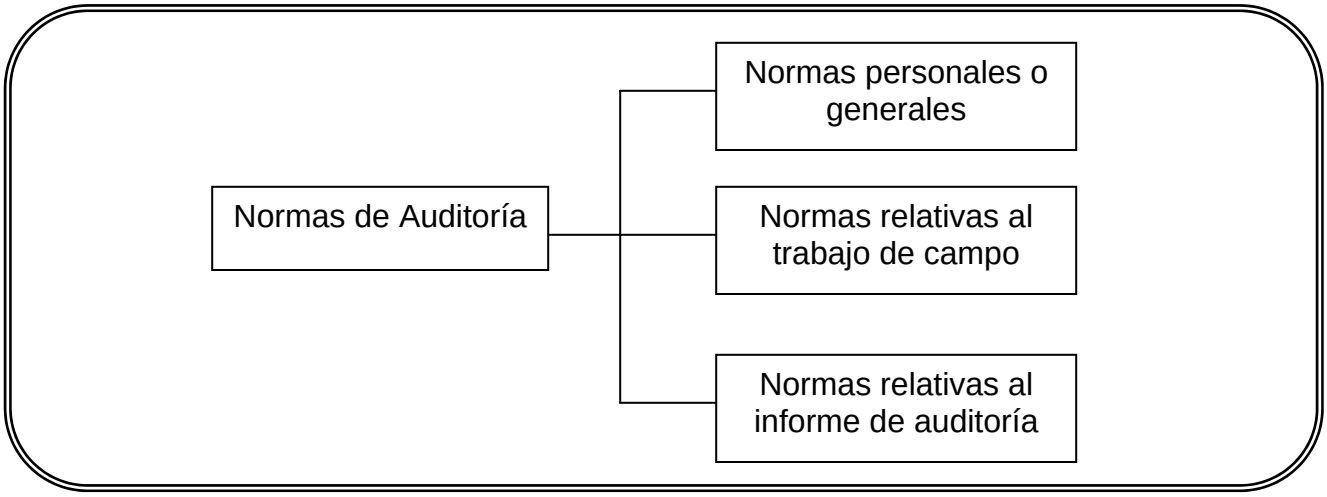
CLASE 07

3.1. Normas de Auditoría

Las normas de auditoría tienen que ver con la aplicación de medidas referentes a la calidad en la ejecución de los actos por parte de los auditores y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adoptados en el proceso de Auditoría respectivo. Las normas de auditoría, se relacionan, no sólo con la calidad profesional del auditor, sino también con el juicio ejercido por él en la ejecución de su auditoría y en la elaboración de su informe.

A demás se puede mencionar que las normas de Auditoría, corresponden a los requisitos mínimos de calidad que se deben cumplir, relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo. Aspectos sin duda importantes de ser considerados por los administradores de la organización, para así fiscalizar la adecuada ejecución del proceso de auditoría. Dichas normas son descritas a continuación.

Figura Nº 11: Clasificación de los Tipos de Normas de Auditoría



a) Normas Personales o Generales: se refieren generalmente a la calidad de trabajo y a las cualidades que el auditor debe tener para poder analizar la información de la organización pública respectiva.

En cuanto a las normas de tipo personal, se debe considerar los siguientes aspectos:

- Entrenamiento y capacidad social: el análisis debe ser realizado por personas que tienen preparación técnica adecuada y capacidad profesional como auditor.

- Esmero y capacidad profesional: el auditor debe practicar el debido cuidado profesional en la ejecución del análisis y la preparación del informe.

- Independencia de criterio: en todos los asuntos relacionados con el análisis del auditor, éste debe presentar un criterio objetivo e impersonal de los hechos que se encuentra evaluando.

b) Normas relativas al trabajo de campo: este tipo de normas hace referencia a los elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo que constituye la especificación particular del cuidado y diligencia de parte del auditor.

Los aspectos a considerar en este tipo de normas son:

- Planeamiento y dirección profesional (supervisón adecuada): el análisis debe ser planeado adecuadamente, y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser supervisados apropiadamente.

- Estudio y evaluación del Control Interno: el auditor deberá adquirir una comprensión suficiente de la estructura del control interno para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión necesaria de las pruebas que deberán efectuarse.

- Evidencia, suficiencia y competencia: el auditor debe obtener material de prueba suficiente y competente, por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan.

c) Normas relativas a la elaboración del informe de Auditoría: es uno de los documentos más importantes del procedimiento del trabajo realizado, el cual considera los siguientes aspectos:

- Aplicación de los principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados: el auditor en su dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los principios de la Contabilidad generalmente aceptados.

A continuación a través de la siguiente tabla se describen los principales principios de contabilidad generalmente aceptados.

Tabla Nº 3: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Principios	Descripción
Entidad	La organización es un ente jurídico, por lo que su Contabilidad versará sobre los bienes, derechos y obligaciones de la entidad y no sobre los correspondientes a sus propietarios.
Período en Marcha	Se supone que una organización durará un tiempo indefinido.
Período Contable	Se procederá a dividir la vida de la organización en períodos contables, con el fin de informar de los resultados e información financiera de la entidad.
Criterio Prudencial	Se señala que ante diversas alternativas contables, el contador deberá elegir aquella que sea más optimista y conservadora.
Principio de Costo	Se refiere a la objetividad en el registro de transacciones, reconociendo la existencia de costos en la información financiera de la entidad.
Unidad Monetaria	Consiste en elegir una moneda de cuenta y valorización de los elementos patrimoniales aplicando "precio" a cada unidad.
Consistencia	Se refiere tanto a la consistencia en la aplicación de criterios contables de valuación de partidas y demás criterios, como a la consistencia en cuanto a la clasificación de partidas dentro de los estados financieros.

Fuente: Principios de Contabilidad, Harry A. Finney

- Consistencia: el informe elaborado por el auditor debe señalar si los principios contables referidos anteriormente, han sido observados en los estados financieros consistentemente en el período examinado, en relación con el ejercicio anterior.

- Revelación suficiente: se entenderá que los estados financieros muestran, en forma razonable y adecuada toda la información necesaria para presentarlos e interpretarlos correctamente. Esto a menos que el dictamen indique lo contrario.

- Opinión e informe del auditor: el informe señalará una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una afirmación en el sentido de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, se deberá indicar las razones que existan para ello.

Cabe destacar que cuando el nombre de un auditor se encuentre relacionado con los estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del trabajo del auditor, si hay alguna relación, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

- Tipos de Dictámenes

En relación con la opinión emitida por el grupo de auditores que estén realizando el proceso de auditoría correspondiente, se puede mencionar que esta opinión podrá ubicarse en una de las siguientes alternativas:

1) Dictamen en limpio o sin salvedades: se refiere cuando el auditor expresa la opinión de los estados financieros, presentando razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad pública de acuerdo con los principios contables, y aplicados sobre una base consistente en el año anterior.

2) Dictamen con salvedades: el auditor emite un dictamen con salvedades cuando los estados financieros de su entidad pública presentan razonablemente la situación financiera, salvo excepciones o limitaciones, que no afecten de manera importante o significativa la situación financiera o resultados de operaciones mostradas.

3) Dictamen adverso: un informe contiene dictamen adverso cuando el auditor ha llegado a la salvedad de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad pública.

4) Dictamen con abstención de emitir opinión: cuando el auditor no está en condiciones de dar una opinión profesional sobre los estados financieros, tomados en su conjunto, se abstendrá de opinar, explicando claramente las razones por los que no ha podido dictaminar esta situación. Estos casos se presentan cuando las restricciones y la aplicación de los procedimientos de Auditoría son importantes, limitando el alcance del examen.

3.2. El Código de Ética del Auditor

Al momento de realizar una auditoría tanto interna como externa, es necesario conocer los lineamientos y principios que deben seguir los auditores a cargo de este proceso. En cuanto a esto, los auditores constan con un Código de Ética, elaborado por el colegio de contadores, en el cual se mencionan los principios que sus miembros deben respetar y cumplir al momento de ejercer sus funciones en la organización a la cual prestan sus servicios de auditoría. Estos aspectos son importantes de conocer por los administradores a cargo del proceso de Control Interno en la organización, para así poder fiscalizar que el trabajo realizado por los auditores ha sido llevado a cabo profesional y objetivamente, dando cumplimiento a las normas que como auditores los rigen.

A continuación se mencionan las principales normas de comportamiento a seguir por el auditor en la ejecución de sus funciones:

- Normas Generales de Ética: el auditor debe actuar con probidad y buena fe, manteniendo el honor, dignidad y capacidad profesional, estando impedido de efectuar declaraciones públicas en contra de la profesión, y si pertenece a otras instituciones deberá abstenerse de acciones directas e indirectas contra la labor realizada. En caso en que el auditor acepte un cargo incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá dejar en suspenso sus actividades profesionales, hasta que dure su incompatibilidad.

- Responsabilidad Profesional: el auditor que labore, ya sea en forma dependiente o independiente, asumirá la responsabilidad profesional de los informes que emita. Ningún auditor podrá retener libros, ni documentación contable de sus clientes, de lo contrario será considerado como una apropiación y por lo tanto el contador público puede ser denunciado.

- Secreto Profesional: el auditor tiene obligación de guardar el secreto profesional, excepto cuando hay de por medio requerimiento legal. Ningún auditor podrá beneficiarse con la información de su cliente, ni comunicarla a terceros para su beneficio. Solamente con autorización del cliente se podrá dar a conocer información de la organización.

- Independencia de Criterio: el auditor en cualquier actividad que desempeñe debe mantener independencia de criterio y cumplir con las técnicas contables aprobadas. No debe existir imparcialidad en el desempeño profesional, cuando existen lazos familiares o laborales con la organización a auditar.

- Relación entre Colegas: el auditor puede asociarse con otros colegas cumpliendo para ello con la normatividad legal pertinente, sin embargo, no puede ser socio en más de una Sociedad. Al igual que no puede hacer juicios negativos, que afecten la idoneidad de otro colega. En sociedades de profesionales, el auditor es el único que puede firmar algún informe.

Realice ejercicio del nº 20 al 24

CLASE 08

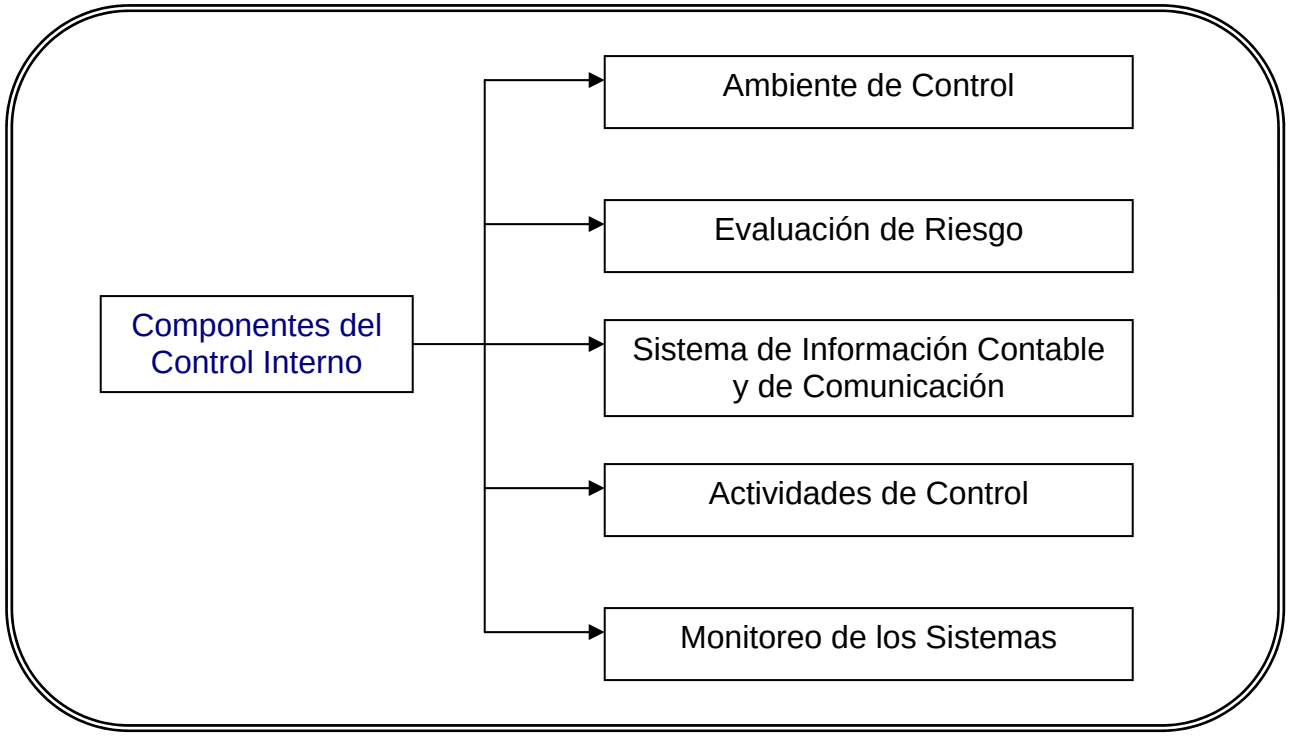
4. ELEMENTOS QUE COMPONEN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El Control Interno en una organización pública constituye una herramienta fundamental para lograr los objetivos en las áreas de presentación de informes financieros, operaciones, cumplimiento de leyes y regulaciones, abarcando los métodos mediante los cuales la alta gerencia de cada una de estas entidades delega autoridad y asigna responsabilidad para funciones como: compra, venta, contabilidad, producción de servicios, entre otros.

Es necesario considerar que el proceso de Control Interno se efectúa por medio de personas, no sólo a partir de manuales, documentos y políticas, por lo que su efectividad tiene gran relación con el cómo el profesional desempeña su trabajo, existiendo la posibilidad que se produzcan ciertos errores, y para lo cual se hace necesario una ejecución cuidadosa del proceso.

Dado lo anterior, las organizaciones públicas deben considerar los componentes que intervienen en el desarrollo de un sistema de Control Interno, ya que no hay que aislar este proceso sólo a la regulación de procesos contables, a demás implica otros elementos a considerar, los cuales se nombran en la siguiente figura.

Figura Nº 12: Elementos que intervienen en el Control Interno de la Organización



4.1. Ambiente de Control

El ambiente de control es la base de los componentes del Control Interno, razón por la cual constituye una parte importante en este sistema. Éste consiste en las actitudes, conocimientos, acciones de los directores, miembros de consejos de administración y en general del personal clave involucrado en la realización del Control Interno.

La relevancia que tiene el ambiente de control en las organizaciones públicas es que, por medio de éste se establece el nivel de exigencia que tiene la entidad en la realización de del proceso de control, influyendo en la conciencia de los empleados, contribuyendo no sólo a la calidad de los controles, sino que también a la confiabilidad de los informes financieros.

Es necesario mencionar que para que exista un ambiente de control favorable, se requiere del apoyo y la dirección de la administración superior de cada organización.

Cuando se procede a analizar el ambiente de control, existen ciertos factores que influyen en éste, dentro de los cuales se pueden mencionar:

- La integridad y valores éticos existentes al interior de la organización.
- El compromiso que cada funcionario realice, a desempeñarse competentemente en la organización.
- Cómo se desempeña la junta de directiva o comité de auditoría.
- La filosofía y estilo operacional desarrollado por la gerencia.
- La estructura organizacional existente en la entidad.
- La asignación de autoridad y responsabilidad.
- Las políticas y prácticas de recursos humanos aplicados.

Para llegar a determinar el ambiente de control en una organización, los enfoques de auditoría contemplan la determinación de éste, identificando y determinado los riesgos inherentes y de control, realizado mediante la evaluación de los factores del ambiente de control, los que tienen directa implicancia en el riesgo de cometer errores materiales en los estados financieros. Estos factores consisten en:

1) Determinar si el ambiente de control es propicio para mantener un sistema confiable de procedimientos contables y de control.

2) Analizar la capacidad de la administración para hacer estimaciones y emitir juicios informados, que son necesarios para preparar los informes financieros.

3) Considerar los incentivos y oportunidades que tiene la administración de distorsionar o presentar información errónea en forma deliberada en los estados financieros.

Entender cómo la organización pública es manejada por la administración, ayudará a identificar los controles de monitoreo necesarios para cada actividad o proceso de la entidad.

Tabla Nº 4: Factores que dan a Conocer lo Favorable o Desfavorable de un Ambiente de Control

Identificación Favorable del Ambiente de Control	Identificación Desfavorable del Ambiente de Control
- La administración reconoce que un sistema de control es fundamental para la entidad. - Al interior de la organización se consideran las observaciones realizadas por parte de auditores internos y externos, y se preocupan de implementar dichas observaciones. - La información que entrega la administración tiene mayor probabilidad de ser confiable, ya que utiliza criterios técnicos.	- Los controles no son de gran importancia para la administración. - La administración superior no se interesa ni preocupa por la implementación de las observaciones efectuadas por parte de los auditores internos y externos. - No existe o no es correcta la información a nivel gerencial, debido a errores involuntarios o deliberados. - Los juicios y estimaciones de la administración no responden a ciertos criterios técnicos, o no son lo suficientemente conservadores.

Un buen ambiente de control es fundamental para las organizaciones públicas, ya que permite el poder desarrollar las funciones de Control Interno eficientemente, como también posibilita el cumplir con los objetivos fijados en este proceso y que van en ayuda de la labor administrativa de la organización.

4.2. Evaluación del Riesgo

El segundo componente importante del Control Interno, es la evaluación del riesgo, el cual se realiza mediante la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza, evaluando de esa manera la vulnerabilidad del sistema. Para ello se debe adquirir un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes para así identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto a los niveles de la organización (internos y externos), como de actividad.

La evaluación del riesgo consiste en identificar, cuantificar, limitar y controlar los riesgos que afectan a la entidad pública. Esta evaluación del riesgo se orienta a la presentación de estados financieros confiables, es decir, las amenazas a una preparación de estados financieros en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En este sentido, cabe mencionar que el establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien estos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los objetivos globales de la organización.

Una vez identificados estos objetivos, el análisis de los riesgos incluirá:

- Una estimación de su importancia y trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad y frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

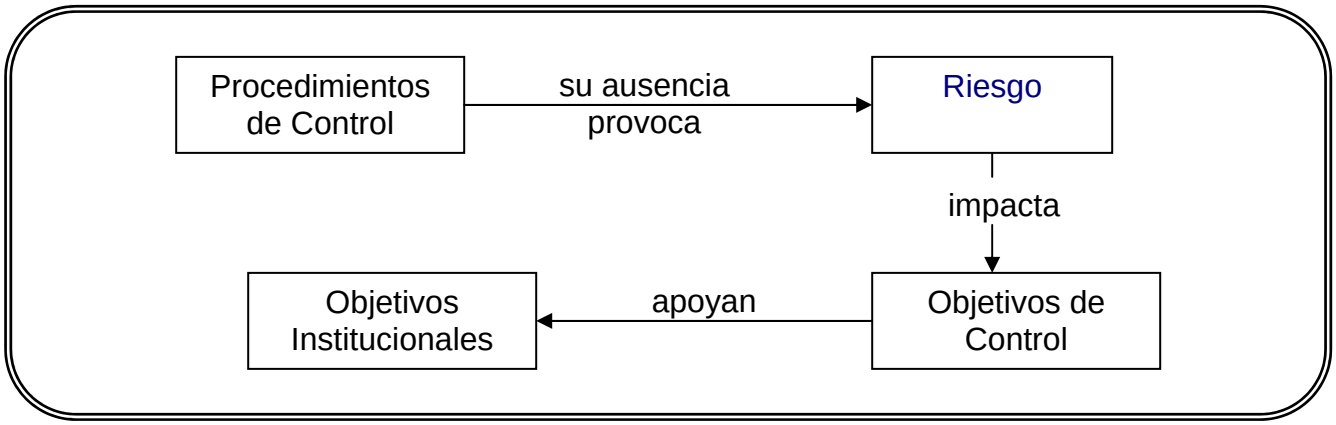
En virtud de que las condiciones en que las organizaciones públicas se desenvuelven suelen sufrir ciertas variaciones, es necesario contar con mecanismos para detectar y enfrentar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. A pesar de que el proceso de evaluación es parecido al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y a las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes se encuentran inmersos en las rutinas de los procesos.

Dado lo anterior, existen eventos que probablemente requieran de una atención especial en función del impacto potencial que plantean, siendo indicadores que podrían estar señalando un grado de riesgo en la presentación de la información contable de una organización pública, los cuales son:

- Cambios en el entorno.
- Redefinición de la política institucional.
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Aceleración del crecimiento.
- Nuevos servicios, actividades o funciones.

Los riesgos a los cuales se pueden ver enfrentadas las organizaciones públicas en el desarrollo del proceso de Control Interno, deben ser evaluados detalladamente por la alta dirección, puesto que la entrega de información transparente y fidedigna por parte de las entidades públicas que forman el Estado, es primordial para reflejar la adecuada administración de los recursos de la Nación.

Figura Nº 13: Impacto del Riesgo en el Control Interno



Realice ejercicio nº 25

CLASE 09

4.3. Sistema de Información Contable y de Comunicación

Para que la administración superior en la organización pública pueda dar cumplimiento a los objetivos del sistema de Control Interno, requiere de información proveniente de todos los niveles que componen la entidad. Es por esto vital el sistema de información contable y la forma en como se comunica a lo largo de la organización.

Un sistema de información contable es parte de la estructura del Control Interno, el cual consiste en procedimientos establecidos para identificar, ordenar, clasificar, analizar y registrar transacciones económicas de una entidad, dando cuenta de los activos, pasivos y patrimonio de la misma. Por lo tanto, un sistema de información de contabilidad debe:

- Identificar y registrar las transacciones contables válidas.

- Describir oportunamente las transacciones, con suficiente detalle para permitir su clasificación apropiada.

- Medir el valor de las transacciones en una forma que permita registrar su valor monetario apropiado en los Estados Financieros.

- Presentar apropiadamente las transacciones y explicaciones relacionadas en los estados financieros.

- Agregar o desagregar información según los niveles que requieran utilizarla.

- Ser consistente con la información de otros sistemas de información, debiendo existir coherencia entre la información generada por el sistema contable y el sistema de gestión o de presupuesto.

De este modo, en la medida que los sistemas de información sean más automatizados presentarán menores riesgos de errores humanos.

Un sistema de información de contabilidad debe incluir códigos de cuentas que respondan a un manual de cuentas, un manual de políticas y procedimientos de contabilidad como ayuda para las políticas de comunicación, dicho manual debe establecer claramente los métodos y formas en que se deben tratar las transacciones e identificar una matriz de asientos contables, la cual corresponde a los asientos tipos referidos a las transacciones más habituales que se generan en forma automática.

Por último, la comunicación apropiada comprende explicar a los empleados sus papeles y responsabilidades individuales con la presentación de informes financieros.

4.4. Actividades de Control

Representan el conjunto de políticas y procedimientos que ayudan al éxito del sistema de Control Interno, como también a encauzar los riesgos hacia los objetivos. Estas actividades de control cruzan a toda la organización horizontal y verticalmente.

Algunas de estas actividades son: aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, revisión de cumplimiento de metas, controles físicos, procesamiento de la información, entre otros.

Los procedimientos de control forman parte de la estructura del Control Interno en una entidad pública, los cuales deben responder a un objetivo de control a cumplir, siendo estos clasificados en base a tres objetivos básicos:

1) Operaciones, directamente referidas al uso eficaz y eficiente de los recursos para lograr los objetivos de la gestión en la organización.

2) Informes financieros, relacionados con la disponibilidad de información financiera confiable para uso interno y para efectos de publicación.

3) Cumplimiento, asociado al cumplimiento de las leyes y requisitos normativos pertinentes.

En este sentido se debe destacar que para efectos de auditoría de estados financieros, la orientación es hacia los objetivos en los controles financieros, es decir, aquellos procedimientos diseñados para garantizar que la información financiera es confiable y que los activos están salvaguardados.

El enfoque de auditoría basado en los objetivos del Control Interno, identifica diferentes tipos de procedimientos de control, los cuales se describen en la siguiente tabla.

Tabla Nº 5: Descripción de los Tipos de Procedimientos de Control

Tipos de Procedimientos de Control	Descripción
Controles de Monitoreo	Procedimientos utilizados por la alta dirección, para lograr los objetivos de la organización, y para manejar la entidad en forma controlada. Deben garantizar a la administración y auditores que la información es confiable y garantizar indirectamente que los controles computacionales y de las aplicaciones existen y están operando con eficiencia.
Controles de las Aplicaciones	Son aquellos diseñados para garantizar que los datos en los archivos, de los cuales se derivan los estados financieros, se mantienen correctamente actualizados, y que solamente las transacciones válidas se registran correctamente y en su totalidad en los registros contables.
Controles Computacionales	Son aquellos que garantizan el desarrollo, implementación, mantención y operación correcta de los programas computacionales.

4.5. Monitoreo de los Sistemas

El monitoreo es el último componente del Control Interno, el cual se constituye en un proceso que evalúa la calidad del control interno en el tiempo.

La importancia que adquiere el monitorear el Control Interno, está en que permite determinar si éste está operando en la forma esperada y si es necesario hacer modificaciones. El cual puede lograrse realizando actividades permanentes o mediante evaluaciones separadas.

Un aspecto importante del sistema de monitoreo es la función que cumple la auditoría interna. Los auditores internos investigan y evalúan el control interno y la eficiencia con que las diversas unidades de la organización realizan las funciones asignadas y reportan sus observaciones y recomendaciones a la alta dirección. Como representantes de la alta administración los auditores internos están interesados en determinar si cada área o departamento entiende claramente su labor, cuenta con personal adecuado, mantiene buen nivel de información, custodia adecuadamente los activos de valor, y se comunica con los demás departamentos.

El instituto de Auditores Internos (IIA) define auditoría interna como: "Una actividad de evaluación independiente establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio para la organización".

De lo anterior se desprende que el objetivo de los auditores internos es ayudar a los miembros de una organización en el cumplimiento efectivo de sus responsabilidades al proporcionar análisis, evaluaciones, recomendaciones y asesoría. Ellos representan un control de alto nivel que funciona midiendo y evaluando la efectividad de los controles.

Los auditores internos están preocupados no solamente por los controles financieros de la organización, su trabajo cubre todo el control interno de la organización y por ende comprende la evaluación de efectividad de los controles establecidos.

A continuación se mencionan algunas de las características de una adecuada área de auditoría interna:

- Es una función de apoyo a la gestión.
- Evalúa el grado de efectividad y eficiencia del control interno.
- Ayuda a la dirección en el cumplimiento de sus metas.
- Presta un servicio de asistencia y crítica constructiva.
- Determina si los controles internos proporcionan protección necesaria, así como la máxima eficacia operativa.

- Es un asesor del más alto nivel en la organización pública.

Dentro del monitoreo de sistemas, es necesario diferenciar entre auditoría operacional y auditoría financiera. El término de Auditoría Operacional, hace referencia a la aplicación de un examen completo en el área de operación o de una organización pública completa para evaluar sus sistemas, controles y desempeño, conforme a los objetivos de la alta dirección. Mientras que una Auditoría Financiera se centra sólo en los estados financieros (balance, estado de resultado, estado de flujo de efectivo, notas a los estados financieros). Así, una auditoría operacional se orienta a la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones realizadas por la entidad.

Habitualmente, las auditorías operacionales son realizadas por los auditores internos. Siendo los usuarios principales de estos informes de auditoría los gerentes de diversas áreas, incluida la junta de directores. La importancia de esta auditoría está en que la alta dirección necesita tener seguridad de que cada componente de la organización está trabajando para alcanzar las metas de ésta.

A continuación se nombran algunas de las informaciones que la alta dirección necesita conocer, para evaluar si se están logrando las metas fijadas por la organización.

1. Evaluaciones del desempeño de la unidad, en relación con los objetivos de la gerencia u otros criterios apropiados.

2. Seguridad de que sus planes (en la forma presentada en presupuestos y directrices) son completos, consistentes y se conocen en los niveles de operación.

3. Información objetiva sobre el cumplimiento de los planes y políticas fijadas, en todas las áreas de operaciones.

4. Información sobre debilidades en los controles de operación.

CLASE 10

5. DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Cuando se procede a elaborar un proceso de Control Interno en las organizaciones públicas se debe considerar primeramente el armado de un flujo de información, dicho flujo constituye el eje principal que permitirá que el sistema de control se lleve a cabo, ya que sin información no habrá que evaluar ni controlar.

Luego de armar el flujo de información, se debe considerar el diseño de sistemas de control internos y la especificación de cómo se realizan los intercambios al interior de la organización.

Así, el diseño del sistema de control Interno debe contener:

1.- Medios de información que comprenden todos los medios a través de los cuales se puede capturar información sobre la gestión de la organización. Dentro de las cuales se pueden mencionar: bases de datos computarizadas, documentos de respaldo de transacciones realizadas, registro de información contable, entre otros.

2.- Los comprobantes y medios magnéticos de tratamiento y traslado de información.

3.- Los procesos manuales y computarizados que se utilizan para el registro de las transacciones contables de la organización.

4.- Los procedimientos establecidos para que la operatoria funcione organizadamente: dentro los cuales se encuentran todos los principios y normas que permiten el normal funcionamiento del sistema de Control Interno.

5.- Los departamentos involucrados en la aplicación del sistema de Control Interno.

6.- Las personas y profesionales involucrados en la ejecución del sistema de Control Interno en la organización.

7.- Los asientos involucrados para una adecuada retención de datos.

- Procesos de Creación de Controles

Al diseñar un sistema de Control Interno en la organización se hace necesario el examinar los aspectos relevantes para poder diseñarlo, el cual consiste en la aplicación de los siguientes pasos:

1. Identificar los departamentos involucrados y relacionarlos con documentos o medios magnéticos: esto hace referencia a que cuando se diseña el flujo de información, se establecen los medios en los cuales dicha información se almacena, los cuales pueden ser magnéticos o medios manuales. Se debe entonces identificar los departamentos involucrados.

2. Analizar la segregación de funciones: la identificación expuesta se realiza con el objetivo de analizar la segregación de funciones como un prerrequisito de control. Si no existe una adecuada segregación de funciones a nivel de la arquitectura del sistema, éste no será realizado sobre una base fiable, es decir, existirá una posibilidad de que sea violado. La segregación de funciones es de fundamental importancia, tanto para el auditor, como para aquel que diseña el sistema, en la medida que el arquitecto quiera asegurar la relativa seguridad.

3. Identificar los puntos de control: se deben detallar y especificar los aspectos sobre los cuales se realizará el proceso de control, para así poseer un claro conocimiento de la evaluación a realizar.

4. Captura de la información: se deben establecer los sistemas a través de los cuales se procederá a capturar la información involucrada en el proceso de control.

5. Para los métodos de control establecidos analizar su costo beneficio: en este paso se debe analizar que el costo del control a aplicar no sea mayor al valor que se controla. Sin embargo es dificultoso determinar dicho valor. Motivo por el cual, este aspecto debe ser analizado para cada sistema y control en particular y depende de las características y valores organizacionales de cada entidad.

6. Para los métodos de control establecidos se debe analizar la segregación de funciones: una vez establecidos los métodos de control lo que se debe analizar es si las personas involucradas en el proceso de control cumplen con los requisitos de separación de funciones. Aquí hay que interesarse en:

   a) Que el control se de por oposición de intereses entre las partes a cargo de la operación.

   b) Que los que tienen funciones exclusivas de control no estén involucrados en tareas operativas en relación con el sistema que se está diseñando.

- Pruebas de Cumplimiento

Un aspecto importante de tener en consideración, son las llamadas pruebas de cumplimiento, las cuales se definen como pruebas que reúnen evidencia de auditoría para

indicar si un control funciona efectivamente y logra sus objetivos. El auditor entonces sólo debe aplicar pruebas de cumplimiento a aquellos controles sobre los cuales depositará confianza para modificar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos sobre saldos, los cuales siempre deben ser probados, dado que aseguran la integridad de la información.

El diseño de las pruebas de cumplimiento, debe reunir evidencias de funcionamiento efectivo de los controles internos, para lo cual se hace necesario enfocarse en los siguientes puntos:

- Definir si se ejecutaron los procedimientos previstos.
- Evaluar si la ejecución fue realizada correctamente.
- Observar si las pruebas fueron ejecutadas por alguien que cumple con los requisitos de segregación de funciones.

Por lo tanto, se debe elaborar una prueba para determinar si el control se esta realizando y otra prueba para indicar si la información sujeta a control se esta comprobando que es correcta. Concluyéndose entonces que, la tarea de diseñar las pruebas depende del conocimiento y pericia del auditor, como también de las circunstancias particulares de cada organización.

En este sentido, cabe señalar la existencia de diversos tipos de pruebas de cumplimiento, las cuales pueden ser clasificadas de la siguiente forma:

1. Pruebas de Detalles: estas pruebas se entienden como la verificación de constancia de un control realizado por los funcionarios de la entidad, sobre todo tipo de atributos como por ejemplo: fecha, parte, descripción, entre otros, y los cuales se encuentran contenidos en un documento. Estas pruebas pueden ser realizadas mediante:

   - Comparación de igual atributos entre distintos documentos.
   - Comparación entre los números de los comprobantes.
   - Verificaciones matemáticas.
   - Cumplimiento con autorización general o particular.
   - Verificación de secuencia numérica.

2. Pruebas de indagación: la selección de este tipo de prueba dependerá del control identificado y del objetivo de la prueba.

En este contexto, se debe tener presente que en la aplicación de pruebas de cumplimiento se pueden observar ciertas desviaciones, las cuales permiten realizar una evaluación para determinar si se deposita confianza en los controles internos. Por ello antes de comenzar a probar los controles en los cuales se depositará confianza, se debe definir

aquello que constituirá una desviación de cumplimiento[3]. Por ejemplo, puede existir que un asiento contable no se ha realizado o que el mismo esté mal hecho, debiendo éste estar bajo la supervisión del encargado del departamento contable.

Ahora bien, se debe dejar en claro que la determinación del desvío nada tiene que ver con el valor monetario, ya que el objetivo de la prueba de cumplimiento es reunir evidencia respecto del cumplimiento de un control y no sobre el intercambio en particular.

Dentro de las causas que pueden provocar ciertas desviaciones se tienen:

- Errores humanos.
- Cambio de personal y falta de familiaridad del mismo.
- Fluctuaciones temporales en el volumen de transacciones.

- Planificación del Examen

El objetivo de la Planificación es determinar qué trabajo se va a realizar y de qué manera la Auditoría se va a llevar a cabo.

En tal sentido la Planificación de la Auditoría consiste en establecer un plan adecuado para practicar un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, además implica la conducción del examen y encauzar hacia un mismo fin la labor conjunta de los integrantes del equipo de auditoría.

Una Planeación adecuada ofrece las siguientes ventajas:

- Permite al auditor familiarizarse con la organización o área bajo examen.
- Maximiza el uso del tiempo disponible.
- Evita la ejecución de labores de auditoría innecesarias o duplicadas.

En consecuencia el auditor debe planear su trabajo, a fin de conducir de manera eficiente y oportuna una auditoría eficaz.

El Planeamiento se basa en el conocimiento exhaustivo de la actividad que desarrolla la organización, y se realiza para:

- Obtener suficiente conocimiento de las actividades y procedimientos que realiza la organización, y así poder comprender a cabalidad los sistemas contables y la futura aplicación del sistema de Control Interno.

[3] Por desviación de cumplimiento se entiende, todo procedimiento que de acuerdo con las normas establecidas debe efectuarse y no se efectúa.

- Evaluar el nivel de riesgo que puede ser enfrentado por la auditoría.

- Determinar y programar la naturaleza, oportunidad, y alcance de los procedimientos de auditoría por aplicar.

Realice ejercicio nº 26

CLASE 11

- El Plan Global de Auditoría Externa

El plan global de auditoría externa debe considerar dos aspectos importantes: el conocimiento de la organización, como también los riesgos de la auditoría y su materialidad.

El primer aspecto, conocimiento de la organización, es fundamental para identificar y entender los eventos, transacciones y prácticas que a juicio del auditor puedan afectar los estados financieros o el Dictamen que debe emitir al término de su trabajo.

Por lo anterior, antes de aceptar el compromiso de realizar la Auditoría se debe lograr el conocimiento preliminar de la organización que se va a examinar, conocer las actividades de la gerencia y cuáles son las operaciones fundamentales que ésta realiza.

Luego de haber aceptado la labor de llevar a cabo la Auditoría, se debe continuar con adquirir el conocimiento sobre la organización, ya que constituye un proceso continuo y acumulativo de la información, que en el transcurso del examen se incrementa y/o se reajusta, en razón de las evidencias que el auditor y los demás integrantes del equipo de trabajo van encontrando en transcurso del examen.

En este sentido, el auditor puede obtener el conocimiento del negocio por medio de las siguientes acciones:

- Experiencia previa en la entidad a examinar: para ello es fundamental que el examen sea supervisado por un profesional que tenga experiencia en revisiones de organizaciones similares.

- Discusión con personal de la entidad: esto permitirá que el auditor tome conocimiento directo con las autoridades, funcionarios y/o personal especializado en relación a las actividades que realizan, específicamente de aquellas que inciden significativamente en los estados financieros que van a ser examinados.

- Discusión con personal de Auditoría Interna: esta actividad es fundamental, por cuanto permitirá a los auditores externos, tomar conocimiento de hechos importantes que deben ser registrados en su Planificación, los cuales se encuentran en los informes de la Oficina de Auditoría Interna.

- Discusión con auditores, asesores legales, y otros que hayan dado servicios a la entidad a examinar: esto significa que los auditores encargados del examen, deben en lo posible, buscar contacto con el auditor anterior, para recoger datos importantes a incluir en su planeamiento. También debe solicitarse información a los asesores legales, para tomar conocimiento de la situación de los juicios que pueda tener la organización y comprobar, de acuerdo a su situación, si deben ser considerados como contingencias o deben ser incluidos en los estados financieros que se van a examinar. Finalmente tomar en cuenta algunos informes realizados por personal especializado, cuyos resultados inciden en los estados financieros.

- Leyes que afectan a la Entidad: no puede dejarse de lado aquellas normas que son emitidas por el Gobierno Central, Regional, Municipal o Sectorial que afectan los estados contables que van a ser examinados.

- Visitas a Plantas y Locales de la Entidad: esta actividad tiene mucha importancia, por cuanto el auditor debe reconocer directamente, donde ocurren los hechos que van a ser materia de su examen y además, para determinar los locales donde la organización realiza sus actividades.

- Documentos producidos por la Entidad: estos elementos son importantes para respaldar su planificación a manera de papeles de trabajo que respalden esta etapa de la Auditoría, asimismo para realizar pruebas analíticas, como: comparaciones financieras, presupuestales, índices financieros, entre otros. Los elementos que sirven de respaldo, pueden ser:

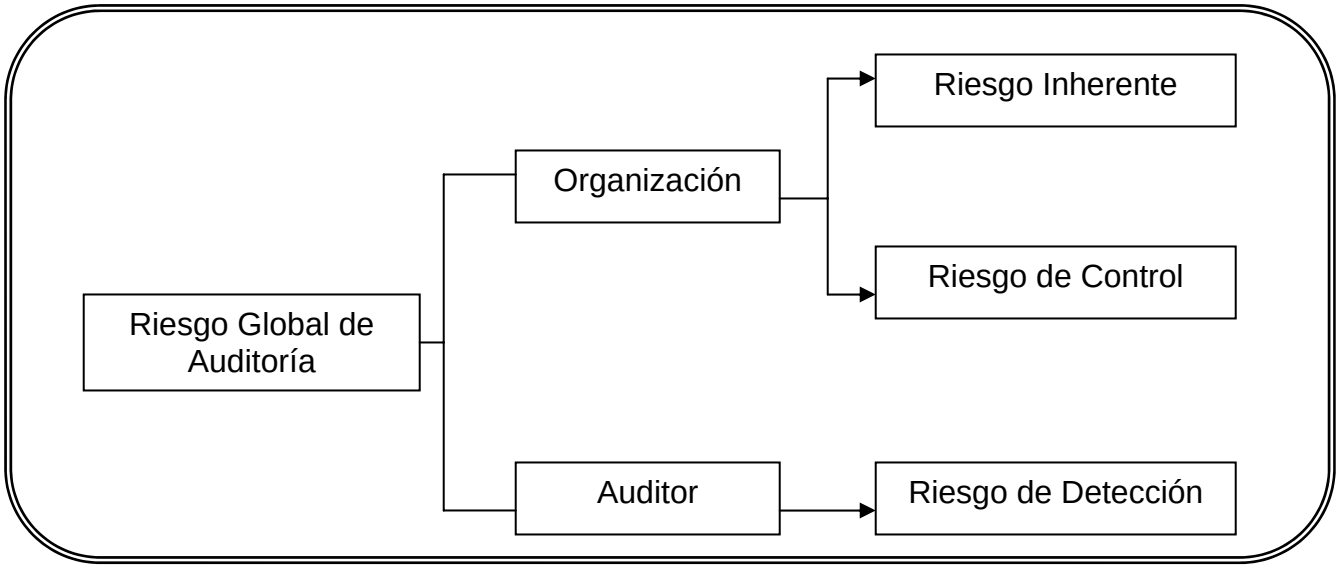
  a) Actas de Sesiones del Directorio y Comités especializados.
  b) Informes a accionistas o entes reguladores.
  c) Material Promocional.
  d) Memorias de años anteriores.
  e) Presupuestos.
  f) Informes de Gerencia.
  g) Informes financieros.
  h) Manuales administrativos y contables.
  i) Plan de cuentas.
  j) Políticas de compras y ventas.

Como ya se señaló, el segundo aspecto a considerar en un plan global de auditoría externa es el riesgo de auditoría y materialidad. Aspecto importante en la etapa de Planificación, donde el auditor evalúa los riesgos inherentes y de control que existen en la organización a examinar, e igualmente, identifica las áreas más importantes que deben ser materia del examen.

Lo anterior está referido a precisar cuáles son los niveles de importancia relativa que deben tenerse en cuenta, todo esto sin dejar de lado distorsiones importantes en los estados financieros a examinar, así como en períodos anteriores o hechos fraudulentos. Identificándose áreas contables complejas, sobre todo aquellas referidas a estimaciones.

En cuanto al riesgo de Auditoría, existen diversas categorías de éstos, los cuales deben ser conocidos e identificados por los auditores a cargo del proceso. Dentro de ellos se encuentran los siguientes:

Figura Nº 14: Clasificación de los Tipos de Riesgos de Auditoría



a) Riesgo de Auditoría: este riesgo hace referencia a la posibilidad de emitir un informe de Auditoría incorrecto, por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificarían el sentido de la opinión dada en el Informe.

b) Riesgo Global de Auditoría: este tipo de riesgo involucra el resultado del Riesgo Inherente, Riesgo de Control (corresponden a la organización) y Riesgo de Detección (pertenece al auditor), cada uno de los cuales es descrito a continuación.

- Riesgo Inherente: susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o irregularidades significativas antes de considerar la efectividad de los controles internos.

Por Ejemplo

- La naturaleza de la organización.
- Tipo de operaciones que se realizan y riesgo propio de esas operaciones.
- Naturaleza del producto y volumen de las transacciones.
- Situación económica y financiera de la entidad.
- La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales.
- La integridad de la Gerencia y la calidad de los recursos que la organización posee.

- Riesgo de Control: riesgo hace referencia a que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.

- Riesgo de Detección: riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados contables.

Por ejemplo

- La ineficiencia de un procedimiento de auditoría aplicado.
- La mala aplicación de un procedimiento de auditoría, resulte este eficaz o no.
- Problemas de definición de alcance y oportunidad de un procedimiento de auditoría, haya sido bien o mal aplicado, muestras no representativas.

5.1. Formulación del Plan General y del Programa de Auditoría

El Plan General de Auditoría comprende todo lo que el auditor y sus asistentes realizarán en el lapso de su trabajo de campo (conocimiento del negocio, ambiente de control, riesgos de auditoría, evaluación del Control Interno y de los sistemas contables, inclusive los procedimientos de auditoría), para lo cual es necesario indicar que, los procedimientos de auditoría se consignan dentro del Programa de Auditoría, donde el auditor tiene un programa para cada cuenta o componente que va a examinar.

El Auditor culmina su Planeamiento con la estructuración de su Memorandum de Planificación, el cual debe tener la siguiente estructura:

I.- Introducción

1.- Antecedentes de la organización.
2.- Puntos de atención en auditorías anteriores.

II.- Personal de la organización.

III.- Contabilidad.

1.- Estructura orgánica y funcional.
2.- Procesamiento de información.
3.- Prácticas contables.

IV.- Auditoría de años anteriores.

V.- Otros aspectos administrativos.

1.- Plana Gerencial.
2.- Ubicación del Local.

VI.- Estrategia de la Auditoría.

1.- Objetivos de la Auditoría.
2.- Evaluación del Ambiente de Control.
3.- Evaluación del Riesgo de Auditoría.

VII.-Administración de la Auditoría.

1.- Personal de auditores que intervendrán.
2.- Presupuesto de Tiempo.
3.- Visitas (Interina y Final)
4.- Informes a emitir.

VII.-Determinación de principales áreas de Riesgo.

VIII.- Procedimientos de Auditoría.

- Comunicación de Resultados

La finalización del trabajo de Auditoría, culmina con la emisión del Informe Corto o Carta Dictamen. En este documento se incluye la opinión del auditor, que viene a ser su conclusión a la cual llega luego del examen realizado a los estados financieros de la organización pública que lo ha contratado.

Dentro de las opiniones que el auditor puede emitir, se pueden mencionar las siguientes:

- Opinión Limpia: es cuando como resultado de su examen determina que los estados financieros están presentados razonablemente, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Opinión con salvedades o Calificada: en este caso, si bien el auditor indica que los estados financieros están presentados razonablemente de acuerdo con los Principios Contables Generalmente Aceptados, efectúa una salvedad, en el sentido que no ha cumplido con un procedimiento importante de auditoría.

- Opinión Adversa o Negativa: es cuando el auditor precisa que los estados financieros no están presentados razonablemente de acuerdo a los Principios Contables Generalmente Aceptados, pero tiene que precisar aquellos hechos o situaciones que sustentan la opinión a la cual está llegando.

- Abstención de Opinión: es cuando el auditor no emite opinión. Generalmente es cuando ha tenido limitaciones en su trabajo (no se le permitió realizar la circularización a clientes o proveedores, no se le permitió examinar las actas del Directorio, no se le permitió intervenir en la observación de toma del inventario, el control interno era totalmente deficiente el cual no ofrecía confiabilidad a los datos que figuran en los estados financieros). En este caso el Auditor tiene que señalar tales limitaciones en el documento que emita.

Realice ejercicio nº 27 y 28

CLASE 12

6. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

El proceso de evaluación del Control Interno es de importancia para determinar que tan efectivo ha sido la aplicación de los sistemas de control en la organización, donde los auditores a cargo de evaluar la ejecución de dicho control deben indicar que éstos son responsabilidad del personal directivo de la entidad fiscalizada. Así cuando se encuentren en la etapa de examinar los controles internos, los auditores deben enfocar la evaluación con un criterio netamente objetivo. Evaluando los sistemas de control interno de la misma manera que evaluarían cualquier sistema operativo de una entidad a la cual le prestan sus servicios.

En este sentido, el control interno será efectivo en la medida que brinde una seguridad razonable de que se cumplen con los objetivos que la organización pública se ha fijado, los cuales consideran tres aspectos:

- Aspecto operacional: se manifiesta en la medida que el Control Interno permite un mejor funcionamiento a nivel operacional en la organización, permitiendo mejores y más eficientes procedimientos y actividades.

- Informes financieros: el objetivo en esta área se logra cuando al término del proceso de Control Interno se obtienen informes financieros, transparentes, veraces, claros y oportunos, mostrando la situación real que vive la organización pública.

- Cumplimientos de las leyes: el Control Interno será efectivo en la medida que permita el adecuado cumplimiento de las normas y leyes que el Estado establece.

Por lo anterior, se procede a evaluar la efectividad del Control Interno para proveer una certeza razonable de que se previenen, detectan y corrigen errores e irregularidades al interior de las organizaciones públicas.

6.1. Técnicas de Evaluación del Control Interno

Una de las formas por medio del cual el auditor puede obtener información acerca del funcionamiento del Control Interno de la organización es a través de la indagación, observación, revisión de los manuales de contabilidad y de procedimiento e instrucciones internas, como también por medio de conversaciones con los ejecutivos responsables de ciertas áreas de la organización. Del mismo modo, debe estudiar y evaluar los controles internos existentes, como base de confianza en los mismos y para determinar el alcance de las pruebas de auditoría a realizar.

Para poder documentar de forma adecuada el método de evaluación del sistema de Control Interno de la organización, el profesional a cargo puede utilizar ciertos medios que le pueden servir como constancia de haber efectuado tal evaluación. Los medios más utilizados son:

a) El Sistema Descriptivo: el cual se fundamenta en la determinación detallada de las características del sistema que se está evaluando. Describiéndose procedimientos, registros, formularios, archivos empleados y departamentos que intervienen en el sistema.

No obstante, este sistema presenta un inconveniente, el cual es que numerosas personas no poseen la habilidad para expresar sus ideas por escrito, en forma clara, concisa y sintética, originando que algunas debilidades encontradas en el control no queden expresadas claramente en la descripción. Por lo tanto, puede ser un método a

emplear en empresas de pequeño tamaño, donde no existen grandes complejidades en el control.

b) Diagramas de Flujos: en este medio el auditor puede elegir por describir los procedimientos y las técnicas en forma narrativa, sin embargo en la mayoría de los casos, su labor se ve simplificada por el uso de gráficos de movimiento de transacciones, es decir, por flujogramas. Éstos permiten representar gráficamente la sucesión de las operaciones administrativas y contables, precisando qué documentos básicos se utilizan, de qué servicios emanan y quiénes son los que los realizan. A demás permite registrar el flujo de información desde una fuente original de entrada, a través de una serie de etapas de procesamiento, hasta alguna condición de salida o un informe para la dirección. También, a través este diagrama, es posible mostrar la separación de deberes, autorizaciones, aprobaciones y verificaciones internas que tienen lugar dentro del sistema.

Así lo que el auditor intenta utilizando el método del Flujograma para evaluar el Control Interno, es fundamentalmente seguir la secuencia de una transacción financiera u económica, desde su inicio hasta el término de la operación.

En síntesis, el Flujograma permitirá al auditor conocer en qué partes de la operación seleccionada, existen pasos y/o documentación en exceso, o bien qué parte del proceso tiene debilidades significativas, que ameritan la necesidad de incidir en la revisión de tal aspecto.

c) Los cuestionarios: este es uno de los métodos más desarrollados y se basa en una encuesta sistemática presentada bajo la forma de preguntas referidas a aspectos básicos del sistema, donde una respuesta negativa evidencia la ausencia de control. Este método ayuda a asegurar que todos los puntos básicos del control sean considerados. Sin embargo, tiene el inconveniente de que las preguntas, al ser modelos estándares, resultan rígidas, restrictivas y a menudo, precisan un replanteamiento general y no siempre permiten al auditor tener una visión clara del sistema, dado lo voluminoso que resulta a veces, lo que no permite distinguir entre las deficiencias importantes y las de escasa relevancia.

- Limitaciones Intrínsecas del Control Interno

Al momento de realizar la evaluación del sistema de Control Interno, se debe tener en consideración las limitaciones intrínsecas que todo proceso de este tipo puede experimentar, las cuales son:

1. Restricciones de recursos y la necesidad de considerar el costo del Control Interno en relación con los beneficios anticipados.

2. Los límites del juicio humano y fallos humanos tales como simples errores o equivocaciones por descuidos, distracción, errores o malentendidos de las instrucciones.

3. La capacidad de la gerencia para desviar el Control Interno y no permitir su adecuado enfoque.

4. Las posibilidades de que exista colusión entre dos o más personas dentro o fuera de la entidad pública.

5. La realidad de que pueden ocurrir interrupciones en el proceso de Control Interno.

6.2. Evaluación del Control Interno de los Sistemas Basados sobre el Procesamiento Electrónico de Datos (PED)

Hoy en día los sistemas computacionales ya han invadido todas las organizaciones públicas, constituyéndose en una herramienta fundamental para permitir un eficiente procesamiento de datos, dentro de los cuales se encuentran los de tipo financieros y operativos, importantes para desarrollar el sistema de Control Interno. Es por esto que se ha creado un sistema que permita la evaluación del procesamiento computarizado de datos, de los cuales depende la eficacia del funcionamiento de los controles específicos del Control Interno.

El objetivo principal que persigue el control de datos, es el de fiscalizar que éstos sean exactos, completos, autorizados, oportunos, y respaldables.

Es importante mencionar que cuanto más grandes sean los volúmenes de datos, tal vez no se denuncien numerosos errores. Asimismo, cuanto mayor sea la accesibilidad a los datos, mayor será la posibilidad de manipulación.

Este procesamiento electrónico de datos (PED) tiene que ver con los siguientes aspectos:

1.- Organización

El personal de PED (sistemas) no debe realizar las siguientes tareas:

- Iniciar y autorizar intercambios que no sean para suministros y servicios propios del departamento.
- Registro de los intercambios.
- Custodia de activos que no sean los del propio departamento.

- Corrección de errores que no provengan de los originados por el propio departamento.

En cuanto a la organización dentro del mismo departamento, las siguientes funciones deben estar segregadas:

- Programación del sistema operativo.
- Análisis, programación y mantenimiento.
- Operación.
- Ingreso de datos.
- Control de datos de entrada y salida.
- Archivos de programas y datos.

2.- Desarrollo y Mantenimiento de Sistemas

Las técnicas de mantenimiento y programación operativos del sistema deben estar normalizadas y documentadas, considerando los siguientes aspectos:

- Operación y procedimientos.
- Deben existir controles que aseguren el procesamiento exacto y oportuno de la información contable.
- Instrucciones por escrito sobre procedimiento para preparar datos para su ingreso y procesamiento.
- La función de control debe ser efectuada por un grupo específico e independiente.
- Instrucciones por escrito sobre la operación de los equipos.
- Solamente los operadores de computador deben procesar los sistemas operativos.

3.- Controles de Equipos y Programas del Sistema

Debe efectuarse un control de los equipos considerando los siguientes puntos:

- Programación del mantenimiento preventivo y periódico.
- Registro de fallas de equipos.
- Los cambios de los sistemas Operativos y programación.

4.- Controles de Acceso

El acceso al PED debe estar restringido en todo momento, para de esta forma asegurar que la información procesada es fidedigna y real. Al igual debe controlarse:

- El acceso a los equipos, el cual debe estar restringido a aquellos no autorizados.
- El acceso a la documentación sólo debe ser para personal autorizado.

- El acceso a los archivos de datos y programas será limitado sólo a los operadores.

Este procesamiento de datos electrónicos debe ser evaluado por los auditores a cargo de realizar la auditoría externa de la organización pública, a los cuales les corresponderá evaluar el procesamiento de datos, con el objeto de depositar confianza o no en los controles de los flujos de información que genera los saldos a ser auditados y de esta manera modificar o no la naturaleza, alcance y oportunidad de su procedimiento.

Si alguno de los datos procesados electrónicamente presentara falencias importantes. La conclusión es que no se podrá confiar en los controles internos para modificar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

6.3. Impacto de los Resultados de la Evaluación del Control Interno

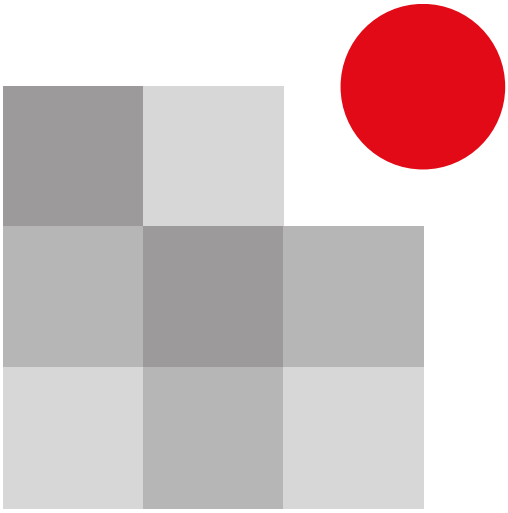
Como se indicó al inicio de este punto, uno de los objetivos de la evaluación de los Controles Internos es la determinación del grado de confianza que puede tenerse en dichos controles durante el proceso de Auditoría. Así, si los controles son fuertes en determinadas esferas, puede reducirse la cantidad de comprobaciones específicas en caso que, la comprobación de cumplimiento de los controles, indique que son sumamente eficaces.

La evaluación de los Controles Internos, también puede revelar puntos débiles que exijan ampliar el alcance de la auditoría, necesitando poder examinar más controles y realizar comprobaciones específicas, para determinar si esa debilidad es general. Al mismo tiempo puede ocurrir que los controles sean tan malos que no sea posible realizar una auditoría de la entidad pública. La existencia de esferas aisladas de debilidad puede determinar la modificación del programa de auditoría al exigir que se incrementen las comprobaciones específicas en dichas esferas.

En síntesis, las evaluaciones de riesgos y las determinaciones de especificación, unidas a las evaluaciones del Control Interno, pueden servir para reducir el esfuerzo de auditoría previsto originalmente. Al respecto ha habido casos en los cuales un estudio preliminar, unido a un examen del Control Interno con cierto grado de comprobaciones específicas, ha logrado el objetivo de la auditoría y han eliminado la necesidad de continuar la actividad de auditoría que se había programado.

Realice ejercicio nº 29 y 30

RAMO: CONTROL ADMINISTRATIVO



IPLACEX
instituto profesional

UNIDAD III

CONTROL E INDICADORES DE GESTION EN LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS

CLASE 01

1. LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS Y EL CONTROL DE GESTIÓN

Desde una perspectiva general, el control se constituye en una etapa primordial en la administración de las organizaciones públicas, ya que aunque la organización cuente con magníficos planes, una estructura organizacional adecuada y, una dirección eficiente, los altos directores no podrán verificar cuál es la situación real de una determinada organización pública, sino existe un mecanismo que cerciore e informe si los hechos van de acuerdo con los objetivos planeados.

Es por lo mencionado anteriormente que, la utilización de controles al interior de las organizaciones públicas son de vital importancia, ya que permiten evaluar el desempeño general frente al plan estratégico diseñado por cada institución, junto con señalar las debilidades y errores a fin de rectificarlos e impedir que se produzcan nuevamente.

Dentro de los controles que se pueden desarrollar y aplicar en las organizaciones públicas, se encuentra el llamado Control de Gestión, el cual se constituye en un sistema dinámico e importante para el logro de las metas organizacionales, las cuales provienen inicialmente del proceso de planeación como requisito básico para el diseño y aplicación del mismo, dentro de ciertas condiciones culturales y organizacionales.

En cuanto a las consideraciones que se deben tener al momento de proceder a estudiar sobre el Control de Gestión es que, primeramente este tipo de control corresponde a un proceso, en el cual intervienen objetivos, planes y métodos que aseguran su eficiente aplicación; en segundo lugar los objetivos de este proceso deben ser definidos acorde con los parámetros de alcance de logros; y por último este tipo de control se sustenta en técnicas específicas las cuales permiten aplicarlo de manera efectiva dentro de las organizaciones públicas.

En un lenguaje simple, el control de gestión puede ser definido como un proceso orientado tanto cuantitativa como cualitativamente. Cuantitativamente, porque es un proceso basado en el establecimiento de normas de desempeño para las diversas unidades o departamentos que tienen una organización, y en los mecanismos de comparación entre los resultados reales y los esperados; y cualitativamente, ya que también puede evaluar aspectos como la moral, la percepción, calidad de servicio, entre otros aspectos.

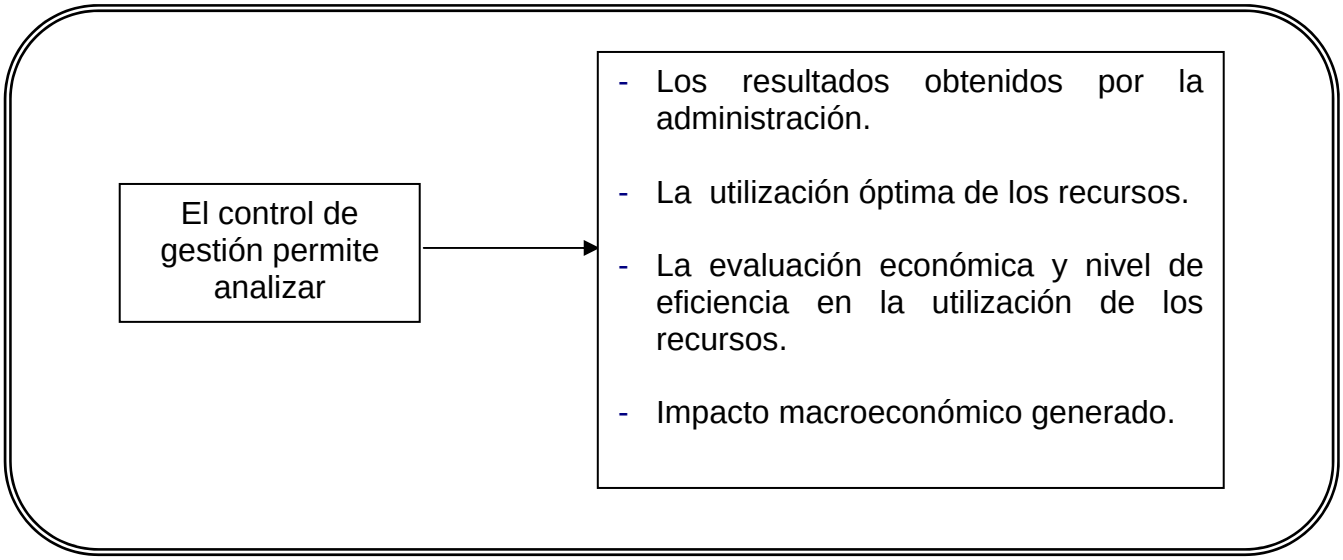
En base a lo anterior, este tipo de control corresponde a un conjunto de acciones empleadas por los directivos de las organizaciones para influir y dirigir el comportamiento de los individuos al interior de la empresa hacia el alcance de los objetivos globales de la misma, ya que busca medir el cumplimiento de la estrategia organizacional, mediante la comparación de los objetivos propuestos y aquellos realmente logrados. En Base a los tres niveles de la estructura organizacional: Estratégico, Directivo y Operacional. Respecto a ello, en caso que al evaluar el desempeño, se detecte que no se está cumpliendo con la estrategia, y por ende con los objetivos establecidos, el control permitirá implementar las acciones correctivas requeridas.

La evaluación de la gestión es posible en cualquier contexto. Particularmente en el contexto de la función pública involucra el desarrollar sistemas que consideren de forma adecuada los elementos cualitativos de la gestión, capaces de relacionar la multiplicidad de objetivos y la variedad de las acciones que realizan las instituciones del Estado.

En este contexto, se puede complementar lo ya expuesto señalando que el control de gestión, como herramienta de control, corresponde al análisis sistemático de los resultados obtenidos por las organizaciones del sector público, ya sea en la administración y en la utilización de los recursos que ellas disponen para el desarrollo de su objetivo social, el cual es establecido mediante el cumplimiento de objetivos y metas propuestas, la evaluación económica y nivel de eficiencia en la utilización de los recursos, la identificación de los beneficios sociales de su accionar y por último el impacto macroeconómico derivado.

De este modo, se puede concluir que el control de gestión, en las organizaciones públicas, permite analizar ciertos aspectos de la organización, los cuales son presentados en la figura siguiente:

Figura Nº 1: El Alcance del Control de Gestión en las Organizaciones Públicas



Cabe señalar, que al hablar de grado de eficiencia, es necesario mencionar que se está haciendo referencia a la relación existente entre los bienes o servicios adquiridos o bien, los bienes y servicios producidos o entregados al usuario versus los recursos utilizados para la adquisición, elaboración o prestación de los servicios.

Bajo esta relación se puede decir que una gestión eficiente, será la que permita que frente a recursos limitados se logre obtener un máximo resultado, ya sea de productos o servicios, manteniendo la calidad demandada por los usuarios.

Por ejemplo

Para los hospitales públicos una gestión eficiente se puede ver cuando con los recursos entregados por el gobierno se provea de los medicamentos necesarios a las personas que lo requieran en forma oportuna y óptima.

En el caso de los Tribunales de Justicia, una gestión eficiente será la que con los recursos entregados por la dirección nacional, cada tribunal pueda dar respuesta oportuna, óptima y eficiente a la demanda de los ciudadanos.

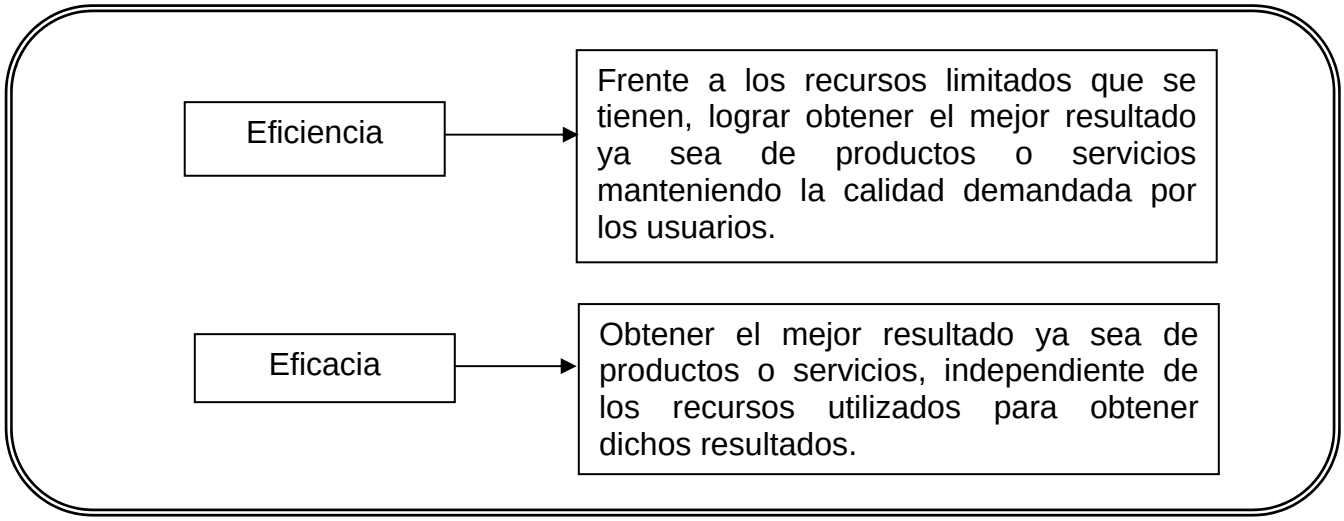
En el caso de las universidades, será prestar el servicio de educación con los recursos entregados de becas a la mayor cantidad de alumnos que lo necesitan o soliciten en forma oportuna.

Es indudable que frente al concepto de eficiencia, no se haga referencia al concepto de eficacia, el cual corresponde a situaciones en que determinada actividad o servicio obtiene resultados independientemente de los recursos utilizados para lograrlos.

En este sentido se debe tener presente que, la eficiencia en una organización se va a medir por el grado en el que se cumplan los objetivos pronosticados, es decir, comparando la obtención de los resultados reales con los resultados que se habían estimados.

Uniendo lo ya señalado, se puede concluir que la claridad que se tenga de los conceptos de eficiencia y eficacia será vital para poder realizar una evaluación pertinente de la gestión llevada a cabo por una determinada empresa pública. Por ello a continuación se presenta lo que engloba cada uno de los conceptos analizados.

Figura Nº 2: Eficiencia versus Eficacia en las Organizaciones Públicas



Un ejemplo para ver la diferencia entre estos dos conceptos se puede dar en la pavimentación de calles, por ejemplo se tiene como objetivo pavimentar 5 cuadras de una determinada cuidad, en un período de tiempo determinado; si se logra este objetivo en los plazos previstos, sin tomar en cuenta los recursos utilizados, se estará hablando de eficacia, si a este objetivo se le agrega que se cuenta con un presupuesto limitado con el cual se debe llevar a cabo el objetivo y sí se logra se fue entonces eficiente.

Por lo tanto, para entender la eficacia se debe tener en cuenta 2 cosas: el objetivo a lograr y el plazo que se tiene; y para entender la eficiencia se debe tener en cuenta 3 cosas, el objetivo a lograr, el plazo que se tiene y el presupuesto con el que se cuenta para lograr dicho objetivo.

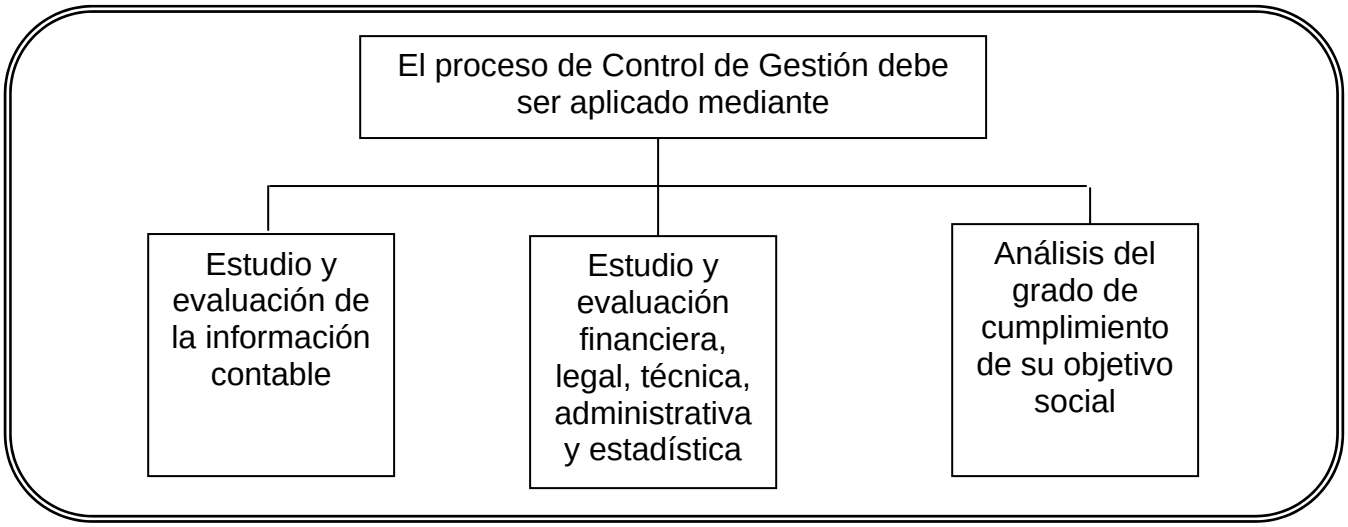
En efecto, el control de gestión en toda organización pública pretende establecer un control integral, es decir, a partir de la evaluación de los estados de resultados de las actividades administrativas y operativas desarrolladas en su interior, su proyección en el futuro, y la evaluación de sus resultados históricos, detectar variaciones y tendencias con el propósito de determinar la eficiencia y eficacia de la gestión.

Se debe entonces considerar que el concepto de gestión esta asociado al logro de resultados, por lo que considerarlo sólo un conjunto de actividades planificadas sería caer en un error, lo correcto es que se entienda como un conjunto de actividades planificadas orientadas al logro.

El proceso de Control de Gestión en toda organización involucra tres aspectos fundamentales que se deben tener presente al momento de implementarlo, como son: el logro de los objetivos, los procesos para alcanzar dichos objetivos y los recursos utilizados para obtener los productos o servicios esperados.

Así, para poder realizar lo anterior, todo proceso de Control de Gestión debe ser aplicado mediante el análisis, estudio y evaluación de la información contable, financiera, legal, técnica, administrativa y estadística, propios de los diferentes procesos desarrollados por la organización en el cumplimiento de su objetivo social, proceso que se debe realizar a través de instrumentos de evaluación tales como: indicadores de gestión, cuadros analíticos, análisis de la contratación administrativa, recurso humano y financiero, relación costo/beneficio, programas de auditoría, entre otros.

Figura Nº 3: Medios a través de los cuales debe ser aplicado el Proceso de Control de Gestión



Una vez identificados los medios que se utilizarán para desarrollar el proceso de Control de Gestión se deben tener presente cuáles son los fines que se desean lograr con la aplicación de este tipo de control, destacándose en primer lugar que uno de los objetivos básicos que se persigue, es el evaluar si las organizaciones están cumpliendo con el objetivo social para el cual fueron creadas e identificar el valor que éstas le aportan a la sociedad en términos tanto económicos como sociales.

Es necesario tener presente que a parte del objetivo general que se persigue con la aplicación de este tipo de control, también se desean lograr ciertos objetivos más específicos dentro de los cuales destacan:

a) Informar: consiste en transmitir y comunicar la información necesaria para la toma de decisiones al interior de la organización.

b) Coordinar: trata de encaminar todas las actividades eficazmente a la consecución de los objetivos fijados dentro de la planificación estratégica como operativa al interior de la organización.

c) Evaluar: la consecución de las metas (objetivos) se logra gracias a las personas, y su valoración es la que pone de manifiesto la satisfacción del logro.

d) Motivar: el impulso y la ayuda a toda persona que adquiere responsabilidades en la organización es de vital importancia para la consecución de los objetivos.

Como se ha visto, el desarrollo y aplicación de sistemas de Control de Gestión resulta de vital importancia para el funcionamiento de las organizaciones públicas, es por esto que se hace necesario la elaboración de un Manual de aplicación de Control de Gestión, el cual permita medir en los distintos niveles de la organización el grado de eficiencia y eficacia

operativa, revelando irregularidades y desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la organización que afecte el desarrollo de las operaciones internas.

De este modo, el manual desarrollado para evaluar la gestión realizada por la organización resulta clave para evaluar la existencia de una buena gestión, debiendo tener en clara consideración que en las organizaciones públicas el concepto de una buena gestión se entenderá y se verá reflejado en, por ejemplo, el número de prestaciones, grado de satisfacción de los usuarios o impacto en sus actividades diarias, entre otros aspectos.

Como se ha podido observar, el desarrollo y aplicación de un sistema de Control de Gestión resulta de vital importancia para el funcionamiento de las organizaciones públicas, donde se debe tener total certeza y claridad de los objetivos que se persiguen con su aplicación, para así garantizar un resultado óptimo. Sin embargo también existen otros factores que pueden condicionar la aplicación eficiente de un proceso de control en la organización. Dichos factores pueden variar de una organización a otra, lo que implica la necesaria evaluación de cada uno de éstos y la obtención de diferentes resultados del control desarrollado.

Dentro de los factores que condicionan la aplicación del Control de Gestión se tienen los que se presentan en la tabla siguiente:

Tabla Nº 1: Factores que Condicionan la Aplicación Eficiente de un Proceso de Control de Gestión en las Organizaciones Públicas

Factores	Descripción
El entorno	Este factor puede ser un entorno estable o dinámico, variable cíclicamente o completamente atípico. Donde la adaptación al entorno cambiante puede ser la clave del desarrollo de la organización.
Los objetivos	Los objetivos de la organización también condicionan el sistema de control de gestión, según sean de rentabilidad, de crecimiento, sociales, medioambientales, entre otros.
La estructura de la organización	Según sea funcional o divisional, implica establecer variables distintas, y por ende objetivos y sistemas de control también distintos.
El tamaño de la organización	Está directamente relacionado con la centralización. En la medida que el volumen aumenta es necesaria la descentralización, pues hay más cantidad de información y complejidad creciente en la toma de decisiones.
La cultura de la organización	Este factor se considera en el sentido de las relaciones humanas que se dan al interior de la organización, constituyéndose en un factor determinante del control de gestión, sin olvidar el sistema de incentivos y motivación del personal.

El hecho de que existan ciertas condicionantes a la aplicación del Control de Gestión en la organización, da una señal que la aplicación de este tipo de control no es simple, sino que por lo contrario requiere de una examinación rigurosa del ambiente interior y exterior que envuelve la organización.

En este contexto los altos directivos adquieren una gran responsabilidad, ya que el control, y por ende el Control de Gestión, se encuentra incorporado como una más de las funciones administrativas que deben desarrollar y vigilar. Dentro de las funciones a realizar éstas se pueden dividir de la siguiente manera:

Tabla Nº 2: El Control dentro de las Funciones que deben realizar los Directivos en la Organización

Funciones	Descripción
Planear	Orientado a establecer objetivos, políticas, fijación de programas, determinación de métodos y procedimientos específicos.
Organizar	Se agrupan las actividades necesarias para desarrollar los planes en unidades directivas y definir las relaciones entre los ejecutivos y los empleados en tales unidades operativas.
Dirigir	Emitir instrucciones, lo que incluye el punto vital de asignar los programas a los responsables de llevarlos a cabo y también las relaciones diarias entre el superior y sus subordinados.
Controlar	Vigilar si los resultados responden a los programas establecidos. Establecer estándares, conocer la motivación del personal a alcanzar estos estándares, comparar los resultados actuales con los estándares y poner en práctica la acción correctiva cuando la realidad se desvía de la previsión.

Al estar en presencia de un trabajo directivo, estas funciones se presentan en forma implícita, aunque la subdivisión que se presenta tiene un carácter puramente analítico y metodológico, estas funciones se producen de forma simultánea en un período de tiempo dado, y sin ceñirse a un orden predeterminado como se presenta en la tabla.

Cabe destacar que cada una de estas funciones juega un papel determinado dentro del proceso de dirección, complementándose mutuamente y formando un sistema de relaciones de dirección. A pesar del papel de cada una, muchos autores han planteado la importancia relativa que tiene la planificación por sobre las demás, dado que ella se constituye en el eje central de donde comienzan las demás funciones.

Realice ejercicios nº 1 al 6

CLASE 02

- El Control de Gestión Actual en las Organizaciones Públicas

El Control de Gestión en las organizaciones públicas, se ha visto afectado actualmente por algunos factores que se viven a nivel mundial, como lo son la mayor liberación del comercio internacional, el incremento de la competencia en un marco de globalización de la economía mundial, las dificultades de las organizaciones públicas para determinar los objetivos estratégicos y tácticos claros, como también los reiterados debates sobre la existencia de elevadas pérdidas en una tendencia a la burocratización. Todo esto genera que la contabilidad y la gestión pública se presente dentro de las modernas tendencias que hoy han dado lugar a lo que en el ámbito mundial se conoce como Nueva Gestión Pública.

Esta nueva Gestión Pública a la que se hace referencia, se encuentra orientada a las experiencias mundiales de reforma del sector público, estableciendo como objetivo básico que las organizaciones públicas puedan ser gestionadas combinando los principios de eficiencia, eficacia y economía, para atender las demandas de la población por servicios públicos.

En este sentido, sin duda alguna el actual sector público ha manifestado la creciente preocupación que tiene por mejorar su gestión, para lo cual ha utilizado la implementación y operacionalización de proyectos y programas, con el fin de que por intermedio de éstos se pueda gestionar de forma más eficiente los recursos del Estado y por consecuencia entregar mejores servicios a la ciudadanía.

Durante estos últimos veinte años la estructura del sector público, en todo el mundo, ha cambiado profundamente como consecuencia de la tendencia de disminuir el tamaño del Estado. Esto por razones ideológicas, basadas en las teorías neoliberales, presupuestarias, reducción del déficit público, de naturaleza técnico-económica, o de la descentralización de la gestión de servicios públicos. En conclusión una corriente de privatización ha ido extendiéndose por todo el mundo.

Sin embargo, el Estado continúa existiendo y compete a él la responsabilidad sobre el cumplimiento de las demandas sociales. Por supuesto, la responsabilidad política y legal de la Administración Pública de proporcionar determinados servicios públicos se mantiene, incluso después del proceso de cesión de la gestión del servicio público a la iniciativa privada.

De este modo, sobresalen algunas herramientas de gestión que ya con un desarrollo mayor se han aplicado en el ámbito privado y que en la actualidad, con la nueva mentalidad de un sector público más ágil y eficiente, son necesarias para facilitar la toma de decisiones, beneficiando cada vez más a los ciudadanos que, en virtud del desarrollo tecnológico, se hacen cada vez más presentes en la fiscalización de los actos emitidos por el gobierno y las diversas organizaciones que lo componen.

Así, hoy en día, instrumentos como la Internet posibilitan que los ciudadanos puedan acompañar la evolución de los gastos públicos que, de manera general, son financiados por ellos mismos. Cada vez más los ciudadanos quieren una información pública gerencial de calidad, bastante más progresista que las informaciones financieras y presupuestarias que una administración pública pueda proporcionar. Indicadores como la relación alumno/profesor, marcas hospitalarias/población, además de otros conceptos extraídos del área privada como el Retorno sobre la Inversión (ROI), son cada vez más frecuentes.

Es por lo mencionado anteriormente que existe una sustancial diferencia entre el modelo de sector público prestador de servicios y propietario de empresas, que sobrevivió hasta los años 80 y la actual mentalidad del Estado Moderno, con una función más gerencial y fiscalizadora, pero manteniendo su responsabilidad por la oferta de servicios y productos dentro de determinados límites de calidad y precio.

Para adecuarse a este nuevo contexto, de un sector público más eficiente y eficaz, se percibe que los Gobiernos, en todo el mundo, están adoptando dos opciones:

a) Establecer técnicas de gestión que permitan un funcionamiento más eficaz, eficiente y económico de los servicios que debe continuar prestando la Administración Pública.

Por ejemplo

En Chile se generan constantemente políticas orientadas a la modernización del Servicio Público, como lo es en el Servicio de Impuestos Internos, a través de su página Web se ha habilitado el poder realizar trámites como declaración de impuestos, operación de renta, declaraciones juradas, entre otros, por vía Internet.

b) Crear programas de privatización y descentralización de servicios públicos, con el fin de disminuir la dimensión de la Administración Pública y reducir sus ámbitos de intervención, dejando a la iniciativa privada aquellas áreas de actividad que se desarrollen mejor en un marco de libre competencia.

Por ejemplo

En este contexto en Chile se han privatizado servicios de transporte, concesionado carreteras y cedido la administración de algunos servicios carcelarios, entre otros.

1.1. La Gerencia Pública en el Control de Gestión

En esencia toda organización pública lleva a cabo procesos con los cuales pretende satisfacer de la mejor forma las necesidades de los ciudadanos, y de esta forma ser eficientes en la entrega de sus servicios. Para cumplir con este propósito deben generar

nuevos procesos o mejorar los ya existentes, siendo necesario la elaboración constante de proyectos específicos y oportunos.

En base a lo anterior, la Gerencia Pública adquiere real protagonismo, ya que depende en gran medida de la gestión desarrollada por ella, el resultado que se obtiene en los niveles más bajos de la organización, a los cuales les corresponde producir los servicios que deben ser entregados a la comunidad, como también la ejecución de los proyectos de mejoramiento en gestión que se implementen en las organizaciones públicas.

La Gerencia Pública para llevar a cabo su labor de gestión, utiliza lo que se ha denominado "ciclo de la gerencia pública", constituido por un conjunto de interacciones orientadas a asegurar el logro de los objetivos perseguidos por cada nivel o componente institucional.

Este ciclo, en su concepción, tiene una secuencia lógica, y se resume en tres ámbitos, los cuales son descritos a continuación:

1) El punto de partida es colocar la mirada en los resultados que la organización quiere lograr. Para ello se debe tener en claro conocimiento los objetivos estratégicos que la organización persigue, con el fin de que hacia este tipo de objetivos apunte la alta dirección de la entidad.

Por ejemplo

Para una universidad estatal los objetivos estratégicos pueden ser:

- Mejorar la posición cualitativa de la Universidad en dos ámbitos: regional y nacional.
- Fortalecer la imagen de la universidad interna y externamente.
- Asegurar la sustentabilidad económica futura de la Universidad.

2) En segundo lugar se deben identificar los objetivos a un nivel más desagregado, es decir, los objetivos de las gerencias de área y de los responsables por la operación de la entidad pública. Los objetivos de este ámbito están orientados a garantizar la entrega de los servicios con los cuales se espera que la institución obtenga sus objetivos estratégicos. Estos productos o servicios son el fruto de los procesos que ejecuta la entidad.

Por ejemplo

Siguiendo con el ejemplo anterior la universidad estatal para poder cumplir con los objetivos estratégicos del punto 1, puede definir lineamientos estratégicos, que son los objetivos más desagregados, los cuales pueden ser:

- Potenciar el cuerpo académico y administrativo.
- Mejorar los procesos de enseñanza –aprendizaje.
- Potenciar el desarrollo de áreas específicas del conocimiento, favoreciendo la interdisciplinariedad.
- Posicionar una imagen atractiva de la Universidad.
- Aumentar y diversificar la captación de recursos.
- Optimizar la gestión.

3) Para la institucionalización de los procesos, que entregan los servicios encaminados al logro de los resultados estratégicos, la organización debe ejecutar proyectos, es decir, los proyectos tienen como objetivo esencial dotar a la entidad de la capacidad necesaria para poner en funcionamiento los procesos. Esta preocupación está a cargo, en cada caso específico, de una gerencia de proyectos.

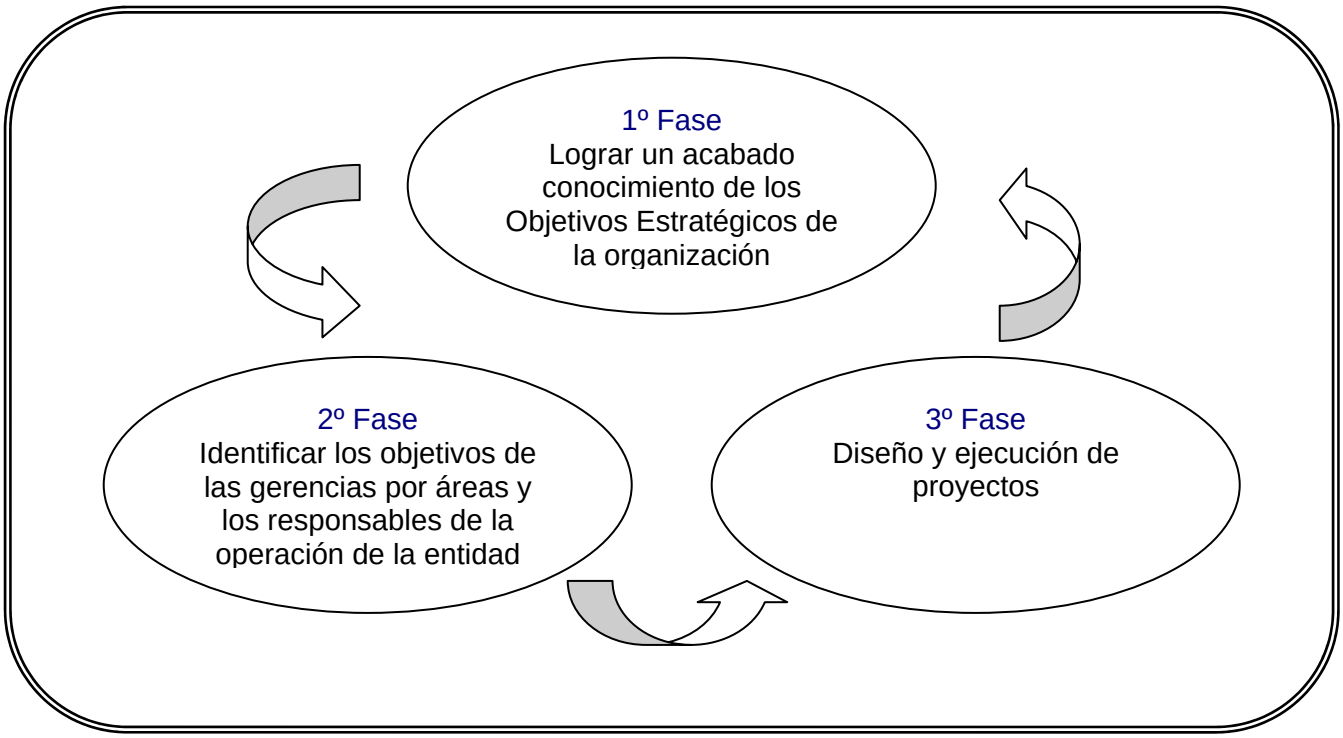
En conclusión, es necesario señalar que la secuencia de concepción y diseño de procesos obedece a la siguiente lógica:

a) Los objetivos institucionales determinan los procesos a realizar, ya que estos últimos son insumos necesarios para lograr los resultados estratégicos.

b) Los procesos determinan la naturaleza de los proyectos a ejecutar, ya que éstos son insumos necesarios para activar los procesos.

De este modo, el ciclo de la Gerencia Pública se puede graficar de la forma que se muestra en la figura siguiente:

Figura Nº 4: Ciclo de la Gerencia Pública



Realice ejercicios nº 7 al 9

CLASE 03

1.2. El Control de Gestión en las Organizaciones Públicas y sus Normas

Cuando en las organizaciones públicas se procede a desarrollar el Control de Gestión, se debe tener en consideración ciertas normas en las cuales se basa su aplicación. Normas que se encuentran fundamentadas en los principios que rigen y orientan los trabajos de auditoría, en los cuales se establece un marco conceptual para el debido examen de los estados financieros, estadísticos, actividades económicas, administrativas y la acción del administrador en un período determinado.

Dentro de las normas a cumplir en el desarrollo del proceso de Control de Gestión, se encuentran las siguientes:

A. Establecimiento de Objetivos

La aplicación del Control de Gestión en las organizaciones públicas tiene como uno de sus fines establecer un tipo de control integral, el cual parte de la evaluación de la

información financiera, administrativa, operativa, su proyección hacia el futuro, y la evaluación de los resultados históricos, con el fin de detectar cualquier variación o tendencia, junto también con determinar los grados de eficiencia y eficacia.

En base a lo anterior, es que se torna de vital importancia el establecimiento de objetivos tanto generales como específicos en la ejecución del Control de Gestión, ya que éstos permiten delimitar los alcances que con el control ejercido se desean lograr.

B. Determinación del Campo de Aplicación

En este sentido se establece la necesidad de determinar explícitamente el campo en el cual se ejercerá control y se evaluarán los resultados obtenidos. Donde, se debe destacar que el Control de Gestión se efectúa sobre información de tipo financiera, presupuestal, complementaria interna y externa, como también de información de tipo administrativa, y de procesos desarrollados dentro de la organización, por medio del cual se permite realizar un análisis de lo general a lo particular.

C. Normas Personales

Aquí se hace referencia a las cualidades que debe tener la persona a cargo de llevar a cabo el control y evaluación para realizar este tipo de trabajo, donde dentro de las cualidades de carácter profesional que se deben cumplir al desarrollar el control de gestión se exige:

1) Capacidad Profesional e Idoneidad: el personal establecido para realizar el control de gestión debe poseer capacidad y preparación en áreas afines, así como también una alta formación ética y moral que le permita efectuar un análisis eficiente.

2) Adiestramiento Técnico: la preparación técnica permanente involucra la adquisición de habilidades y conocimientos necesarios para la realización del trabajo.

3) Independencia Mental: en la organización pública todo juicio emitido debe fundarse en resultados objetivos, los cuales se encuentren determinados por los resultados del trabajo realizado, e independientes de cualquier opinión personal que desvíe la realidad.

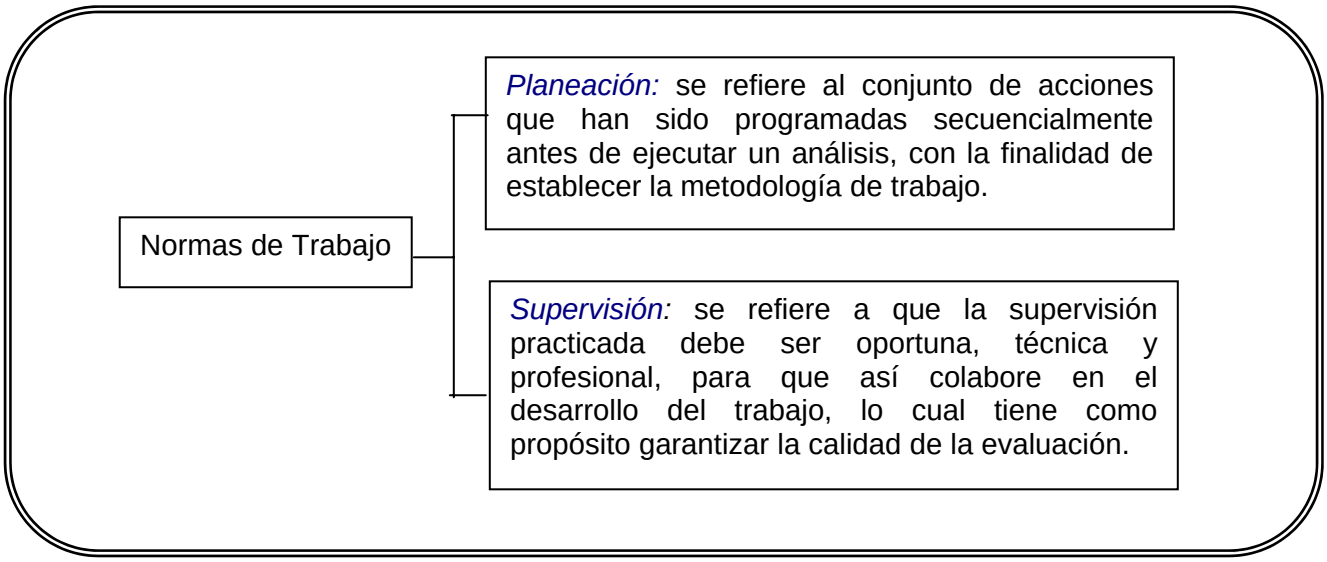
4) Cuidado y Diligencia Profesional: el profesional que lleve a cabo el control debe poseer una visión analítica y creativa en el desarrollo de su trabajo, para que de este modo pueda llevar a cabo un análisis crítico en áreas estratégicas, como también establecer las herramientas necesarias para la toma de decisiones.

D. Normas relativas al Trabajo

Este tipo de normas tienen que ver con el desarrollo del trabajo utilizando criterios de planeación, como también análisis de la información tanto financiera como administrativa, metas, programas, beneficiarios de su acción y análisis de los costos mínimos.

Dentro de este tipo de normas, se encuentran las de planeación y supervisión, las cuales se explican en la siguiente figura.

Figura Nº 5: Normas Relativas al Trabajo



Por último, se puede señalar que implementar el Control de Gestión en una entidad pública no sólo requiere del conocimiento de técnicas particulares para su aplicación, sino que además requiere que se tengan en consideración ciertas normas que van en ayuda de una mejor implementación del control en la organización.

2. EL CONTROL DE GESTIÓN Y SUS HERRAMIENTAS BÁSICAS

Como ya se ha podido conceptualizar el Control de Gestión en las organizaciones públicas, ahora se hace necesario analizar a través de qué herramientas este tipo de organización (sean hospitales o servicios de salud, establecimientos educacionales dependientes del gobierno público, empresas privadas que tengan fuerte vinculación con el Estado, entre otras muchas entidades públicas) puede elaborar y ejecutar un Control de Gestión efectivo.

En este sentido, cabe señalar la existencia de dos herramientas básicas utilizadas para desarrollar el Control de Gestión, siendo éstas la Planificación y los Presupuestos.

Ambas herramientas implican en su utilización dos horizontes de tiempo distinto, la Planificación por su parte consiste en adelantarse al futuro eliminando incertidumbres, es decir, su horizonte de tiempo es más bien a largo plazo. En cambio los Presupuestos están más vinculados con el corto plazo.

En relación a la Planificación como herramienta del Control de Gestión se puede mencionar que ésta se encuentra relacionada con la gestión corriente, como también con la

obtención de información básicamente externa, la cual es utilizada para materializar la planificación en programas a utilizar en la organización.

Los presupuestos, por su parte consisten en determinar de forma más exacta los objetivos, concretando valores responsables, los cuales son realizados par un plazo de días o semanas, con variables totalmente cuantitativas y una aplicación directa para cada departamento que compone la organización.

Es necesario tener presente que al elaborar los Presupuestos, éstos deben ser tratados con las personas responsables en ejecutarlos, ya que de esa forma es posible conseguir un mayor compromiso en su implementación, de lo contrario se origina un gran desinterés en la consecución de los objetivos que se persiguen con su aplicación.

Una vez utilizadas las herramientas de control de gestión, se debe tener en consideración la existencia de ciertas desviaciones, lo cual sucede cuando la comparación de los datos reales, obtenidos esencialmente de la contabilidad, con los previstos no coinciden. Considerándose dentro de las causas las que se mencionan a continuación:

- Errores en las perspectivas del entorno: como lo son la estimación de servicios, costos de operación, gastos generales, entre otros.

- Errores de método: pudiendo existir escasa descentralización, insuficiente rigor temporal, falta de coordinación entre contabilidad y presupuestos.

- Errores en la relación medios / fines: donde por ejemplo puede existir cifras ambiciosas o un incorrecto uso de los medios.

Al momento en que se observen ciertas desviaciones, éstas deberán ser analizadas para tomar decisiones, de tipo tanto estratégicas (revisión y/o cambio de plan y programas), como tácticas u operativas (revisión y/o cambio de objetivos y presupuestos), todo esto con el fin de que se solucionen los problemas detectados y el control de gestión sea ejercido de la forma más efectiva posible.

Realice ejercicios nº 10 al 12

CLASE 04

2.1. La Planificación en el Control de Gestión

La planificación y el control de gestión son ante todo funciones netamente directivas, ambos constituyen lo más esencial y critico del trabajo que debe desarrollar el equipo directivo.

Para saber a qué se hace referencia con el término planificación se puede tomar la definición dada por Anthony Robert N[1], quien definió como planificación: "el Proceso que se sigue para determinar las metas de una organización y las estrategias que permitirán alcanzarlas". Donde la Estrategia se define como"las directrices que ayudan a elegir las acciones adecuadas para alcanzar las metas de la organización" y que proporcionan una base para la toma de decisiones con respecto de los cursos de acción propuestos, constituyendo un medio para establecer el propósito organizacional en términos de objetivos, programas de acción y prioridades en la asignación de recursos.

En este sentido, cabe señalar que la Planificación Estratégica fija los límites dentro de los cuales tiene lugar el control y evaluación de gestión.

Considerando lo ya señalado, en toda organización pública se llevan a cabo procesos administrativos, dentro de los cuales la planeación se constituye en un punto de vital importancia, ya que es por medio de ésta que se inicia la acción directiva de la organización, estableciéndose los objetivos y cursos de acción para lograrlo. Este logro depende en gran medida del grado de conocimiento que se tenga de las variables del entorno organizacional, a las cuales se debe prestar demasiada atención.

Sin lugar a dudas la planificación requiere de un proceso de toma de decisiones cuyos resultados implicarán una adecuación reguladora de las acciones operativas a aplicar para la consecución de las metas previstas, esto es, qué tipo de estructura organizacional se adaptará a la estrategia intentada, qué personal se asignará para ello, qué tipo de tecnología se necesitará, qué tipo de recursos se utilizarán y qué clase de controles se aplicarán para la producción de bienes o servicios.

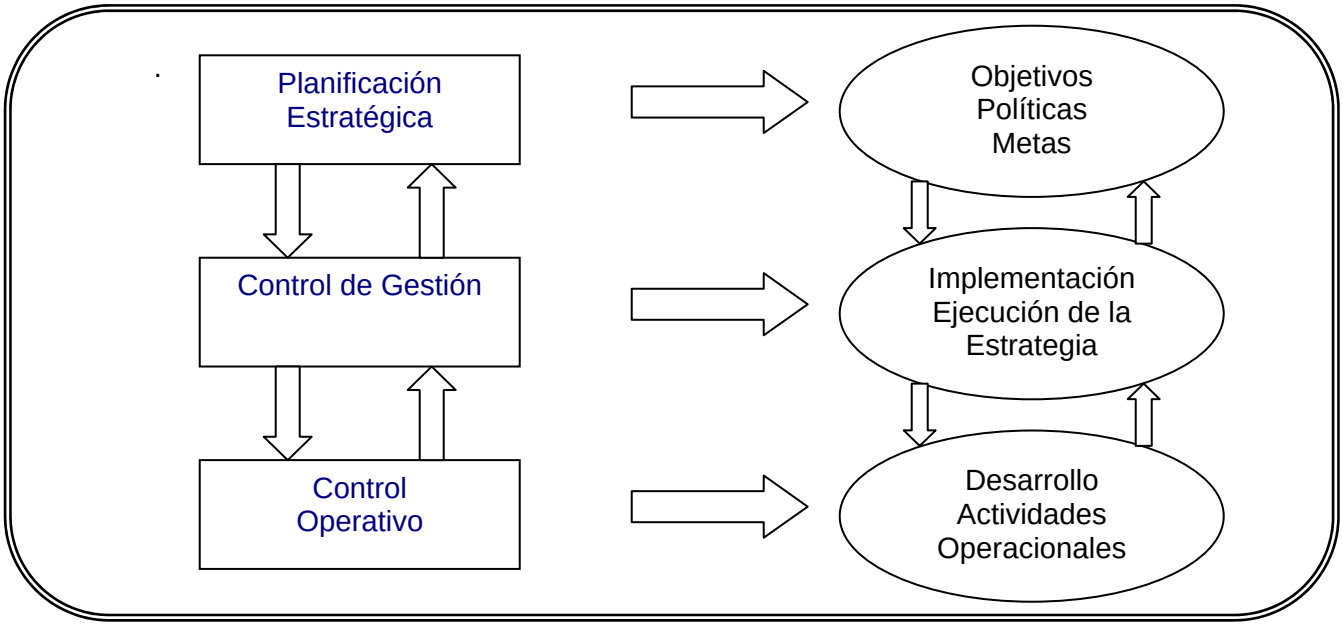
La visión integradora, mencionada anteriormente, hace que la planificación sea entendida como un sistema compuesto por procesos capaces de diseñar, regular y evaluar la eficacia del mismo.

Una vez que la organización ha elegido la estrategia que va a desarrollar, el control de gestión permite la implementación de ésta, asegurando que las expectativas del plan estratégico sean realistas y realizables. Además determina planes desarrollados a corto plazo que posibiliten la ejecución y proporciona las bases para el control, con esto se garantiza la puesta en práctica del plan estratégico.

Por medio del siguiente esquema es posible ver de forma gráfica cómo se relacionan la planificación y el control dentro de una organización y cómo se realiza el control de gestión.

[1] Autor libro planificación y sistemas de gestión, jefe gestión financiera departamento de defensa en EE.UU., profesor y doctor de escuela de negocios universidad de Harvard.

Figura Nº 6: Forma de Realizar el Control de Gestión



En conclusión, como se puede ver en la figura anterior, la planificación y el control de gestión están muy relacionados, ya que el control de gestión necesita de la planificación y viceversa para la retroalimentación, constituyéndose en pasos que deben estar presentes necesariamente dentro de una organización pública. De este modo, el control de gestión hace posible la implementación de la planificación estratégica ya definida.

- Las Funciones de Planificación y Control de Gestión

Las funciones de planificación y control de gestión están compuestos por un gran número de responsabilidades, actividades y procesos. Por esta razón se puede hablar de una función de planificación y de otra de control de gestión. Sin embargo, esta separación en la práctica no es así ambas están muy relacionadas, ya que una planificación que no se encuentre vinculada con un sistema de control no es operativa sirve sólo para estudiarla en teoría, porque un sistema de control no puede evaluar resultados sin la referencia de una planificación previa, ya que a través de esta planificación la organización pública define las metas y objetivos que necesita cumplir y los mecanismos que le den la posibilidad de existir en forma estable en un entorno competitivo.

Además el control de gestión evalúa el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos anteriormente en la planificación. El éxito o fracaso de una organización no puede explicarse, formalmente, por la existencia o no de un sistema de planificación y control. No obstante la implantación de este sistema favorece el desarrollo y la eficiencia en la gestión.

Con esto se puede resumir que el éxito de la planificación y del control de gestión esta basado en una adecuada combinación de capacidades humanas y materiales, donde todos

los recursos humanos de la empresa pública deben estar implicados con iniciativa de conseguir los objetivos de la organización, para lo cual se debe disponer de los instrumentos adecuados (sistemas y procedimientos) para lograrlo. Estas capacidades han de orientarse hacia el desarrollo de las siguientes actividades:

- Análisis de la organización y de su entorno para identificar posibles ventajas competitivas que posibiliten la supervivencia y desarrollo de la empresa, de planes de acción, es decir, Planificación.

- Análisis de los resultados obtenidos, evaluación del grado de cumplimiento de los objetivos y adopción de acciones correctoras, o sea, Control de Gestión.

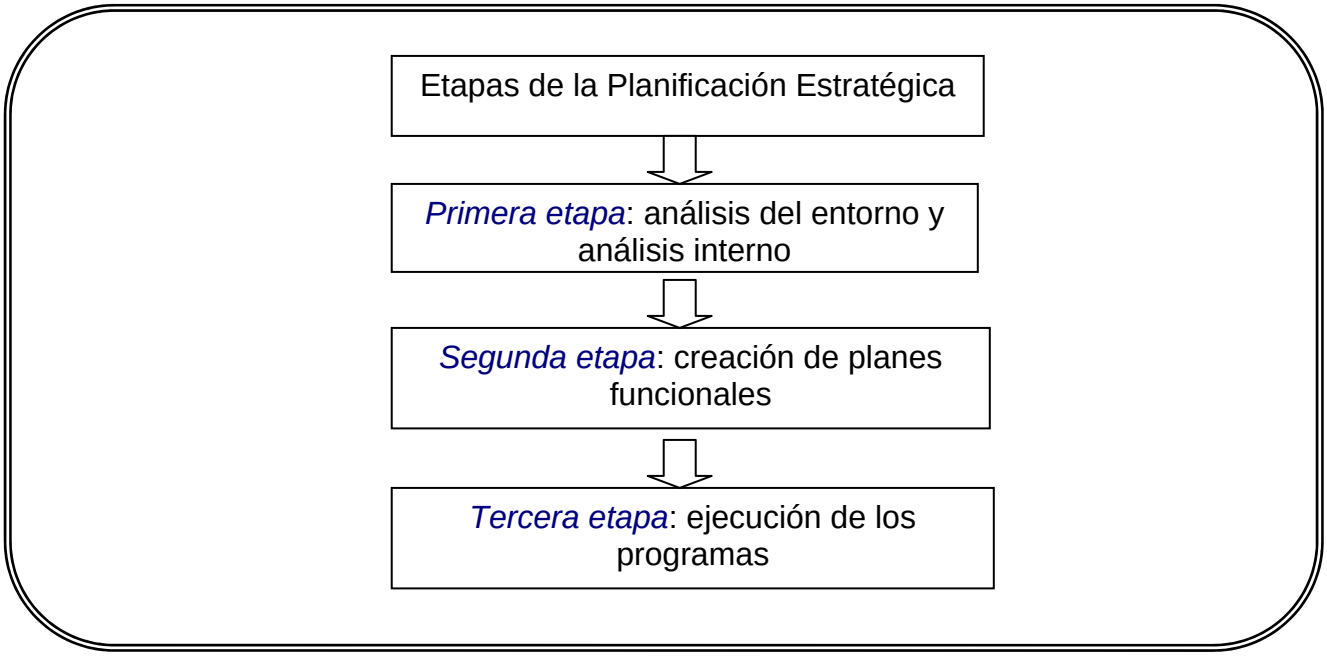
- La Planificación Estratégica

Como ya es sabido, una estrategia se define como un plan que pueda integrar los objetivos, las políticas y la secuencia de acciones orientadas al logro de un objetivo determinado. Al estar inserta toda organización en un entorno competitivo y exigente, el proceso de planificación debe centrase en un análisis de los distintos factores que componen el ambiente o entorno.

En base a lo anterior, la acción de planificar se desarrolla primeramente haciendo un análisis del entorno y un análisis interno lo que permite desarrollar la filosofía institucional, luego se pasa a la llamada etapa funcional, donde se desarrollan los planes funcionales, los cuales se caracterizan por su detalle en la creación de los objetivos y metas tácticas a ejecutar por la organización pública a través de programas y proyectos, y por último, se pasa a la etapa operacional, la cual se caracteriza por la ejecución propiamente tal de los programas por medio de los planes operativos atendiendo a la limitación dada por el presupuesto.

De este modo, la Planificación Estratégica se puede estructurar de la forma como lo muestra la figura siguiente:

Figura Nº 7: La Planificación Estratégica y sus Etapas



Cabe destacar que la planificación estratégica también es vista como un sistema, el cual se encuentra formado por un determinado número de procesos que hacen de ella una actividad dinámica, flexible y continua. Su dinamismo responde a los constantes cambios en el entorno, los cuales obligan a los altos directivos a generar constantes análisis tanto internos como externos que permitan evaluar su organización.

Frente a esta problemática la planificación estratégica permite elaborar escenarios factibles dentro de cierta certidumbre esperada, para ello, establece un conjunto de procesos integrados capaces de sistematizar acciones que permitan lograr dentro de un contexto específico, objetivos y metas productivas.

Realice ejercicios nº 13 y 14

CLASE 05

- La Planificación y sus Definiciones Estratégicas

A partir del proceso de Planificación Estratégica o por medio de un proceso más simple de diagnóstico, análisis, reflexión y toma de decisiones colectivas en torno al quehacer actual, se obtienen las llamadas definiciones estratégicas, las cuales corresponden a herramientas que permiten suministrar información sobre los ejes orientadores del trabajo de una organización, en este caso pública.

El fin de la incorporación de estas definiciones es apoyar los procesos de planificación y control de las instituciones públicas, para así alinear la gestión institucional hacia los resultados y contribuir a la discusión del presupuesto de cada institución con orientación a resultados. La información suministrada por dichas definiciones estratégicas corresponde a la misión, objetivos estratégicos, productos estratégicos (que pueden ser bienes y/o servicios) y usuarios, beneficiarios o clientes.

Para poder comprender de mejor forma la información entregada por las definiciones estratégicas, a continuación se describen cada una de éstas.

a) Misión: definición estratégica a través de la cual se declara de forma especifica el propósito o fin de existencia de una organización, definiendo de este modo lo que pretende lograr en su entorno social, cómo lo va a llevar a cabo, para quiénes su acción irá dirigida. En este sentido no se debe perder de vista la influencia que en momentos concretos puede recibir de elementos importantes como: la historia de la organización, las preferencias de la gerencia, los factores externos del entorno, los recursos disponibles y sus capacidades distintivas.

Es por lo mencionado, que la misión debe permitir orientar las acciones que realizan los empleados públicos hacia el logro de un resultado esperado. Además debe permitir identificar de forma clara los productos principales y los clientes, usuarios o beneficiarios a los cuales se orientan dichas acciones.

En síntesis, la Misión Institucional definida por la institución pública debe responder a tres preguntas, las cuales son:

- ¿Qué hace la organización pública, cuál es su razón de ser?
- ¿Cómo lo hace, a través de qué mecanismo?
- ¿Para quién dirige su quehacer?

Por ejemplo

A continuación se da a conocer la Misión de ciertos organismos públicos:

FOSIS (Fondo de Solidaridad e Inversión Social): “contribuir en el esfuerzo del país para la superación de la pobreza, aportando respuestas originales en temas, áreas y enfoques de trabajo complementarios a los que aborda otros servicios del Estado”

FONASA (Fondo Nacional de Salud): “asegurar a los beneficiarios del FONASA el acceso a los servicios disponibles en el ámbito de la protección social en salud, con atención de excelencia”

Municipalidad de Arica: “generar una mejor calidad de vida de los ariqueños y ariqueñas, promover y valorar la identidad colectiva, la participación y el consenso de la ciudadanía organizada, distribuir los beneficios con justicia social y brindar una atención de calidad a los contribuyentes y usuarios”.

Con las tres misiones, dadas anteriormente, se puede dar respuesta a las tres interrogantes claves que se deben responder para definir una misión. De este modo, para el caso del FOSIS, el análisis sería:

- ¿Qué hace la organización pública? ¿Cuál es su razón de ser?, esta pregunta se puede responder con la primera parte de su misión, lo que hace la institución es contribuir en el esfuerzo del país para la superación de la pobreza.

- ¿Cómo lo hace, a través de qué mecanismos?, lo realiza aportando respuestas originales en temas, áreas y enfoques de trabajo complementarios a los que abordan otros servicios del estado.

- ¿Hacia quien dirige su quehacer?; lo dirige hacia el Estado, porque ayuda a éste en la superación de la pobreza y a las personas más pobres del país.

Para el caso de FONASA, las respuestas a las preguntas anteriores serían:

- ¿Qué hace la organización pública? ¿Cuál es su razón de ser?, asegurar el acceso a los servicios disponibles en el ámbito de la protección social en salud.

- ¿Cómo lo hace, a través de qué mecanismos?, con atención de excelencia en los servicios disponibles de protección social en salud.

- ¿Hacia quien dirige su quehacer?; a todos los beneficiarios del Fondo Nacional de Salud.

Finalmente, para el caso de la Municipalidad de Arica, las respuestas a las tres interrogantes, en base a su misión, serán:

- ¿Qué hace la organización pública? ¿Cuál es su razón de ser?, lo que hace la municipalidad es generar una mejor calidad de vida, promover y valorar la identidad colectiva, la participación y el consenso de la ciudadanía organizada, distribuir los beneficios con justicia social y brindar una atención de calidad a los contribuyentes y usuarios.

- ¿Cómo lo hace, a través de qué mecanismos?, lo hará por medio de los recursos que el Estado le entregue, como también con los propios recursos que la ciudad vaya generando.

- ¿Hacia quien dirige su quehacer?; va dirigido hacia todas las personas de la comuna de Arica, como también a los contribuyentes y usuarios.

b) Objetivos Estratégicos: éstos, en el marco de la administración pública, expresan los logros que, en el mediano plazo, se espera alcancen los Ministerios, Servicios y organismos públicos.

Dentro de los objetivos estratégicos que se deben crear, éstos deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Deben ser consistentes con la misión del servicio, ya sea por su impacto al interior de la organización (reestructuración, mejora en los procesos productivos, etc.) o por el impacto hacia sus clientes, usuarios o beneficiarios (mayor cobertura, calidad u oportunidad del servicio, entre otros).

- Deben ser debidamente especificados en efectos o impactos deseados, susceptibles de revisar y evaluar.

- Deben ser traducidos en tareas asignables a personas o equipos.

- Deben ser factibles de realizar en plazos determinados y con los recursos disponibles.

- Deben ser posibles de traducir en objetivos específicos.

Por ejemplo

Dentro de los objetivos estratégicos que persigue FONASA, se tienen:

- Extender la Protección Social en Salud a los potenciales beneficiarios, con énfasis en los grupos vulnerables.

- Aumentar los niveles de satisfacción usuaria y mantener a la población informada y educada para el ejercicio de sus derechos y obligaciones, en el ámbito de la protección social en salud.

- Mejorar el acceso a las prestaciones y servicios de Salud, que sean compatibles con los objetivos sanitarios y con las necesidades expresadas por la población.

Dentro de los objetivos estratégicos que persigue FOSIS, se tienen:

- Contribuir al aumento de los ingresos, desarrollo del capital humano, social y mejoramiento del entorno, que permitan mejorar las condiciones y calidad de vida de los diversos grupos de beneficiarios (as), a través del financiamiento de proyectos intervención , en complementariedad con otros actores públicos y privados.

- Contribuir con soluciones innovativas que permitan la superación de la pobreza, para resolver los problemas y manifestaciones de la pobreza e indigencia en el país, realizando estudios para su adecuada superación y, diseñando e implementando iniciativas pilotos.

Como se puede ver en el ejemplo anterior los objetivos estratégicos tanto de Fonasa como del Fosis, cumplen con todos los requisitos que deben cumplir, ya que éstos son consistentes con la misión porque están orientados a las personas usuarias o beneficiarias del servicio; se encuentran especificados sus efectos, se pueden delegar a un departamento en particular para su ejecución; se pueden realizar dentro de los plazos estipulados con los recursos disponibles; y también se pueden desagregar en objetivos específicos, para su mejor ejecución.

c) Productos Estratégicos (Bienes y/o Servicios): éstos corresponden a los bienes o servicios que materializan la misión institucional y cuyo fin es satisfacer las necesidades de los clientes, usuarios y/o beneficiarios. Para una mayor especificidad, éstos se han dividido en tres niveles: Productos estratégicos (bienes o servicios), Sub-productos y Productos Específicos, los cuales se describen por medio de la siguiente tabla:

Tabla Nº 3: Niveles de Desagregación de los Bienes o Servicios

Niveles	Descripción
Productos Estratégicos	Son una definición agregada de los bienes y servicios que la organización ofrece como respuesta a las necesidades de sus clientes, beneficiarios o usuarios, los cuales se generan bajo la responsabilidad de la organización, ya sea por producción directa o por subcontratación.
Subproductos	Son aquellos bienes y/o servicios que forman parte del producto estratégico y que se desea relevar en las definiciones estratégicas por los recursos que involucra, el impacto en los beneficiarios, por que involucra procesos importantes, entre otros motivos.
Productos Específicos	Aquellos bienes y/o servicios que forman parte de un subproducto y que se desea relevar en las definiciones estratégicas por los recursos que involucra, por el impacto en los beneficiarios, por que involucra procesos importantes, etc.

Por Ejemplo

Algunos de los Productos Estratégicos (bienes y/o servicios) desarrollados por FONASA son:

Productos Estratégicos	Descripción
Régimen de Garantías Explícitas, AUGE (Acceso Universal con Garantías Explícitas)	Garantías explícitas (acceso, oportunidad, cobertura financiera, calidad) para los problemas de salud definidos por la autoridad sanitaria que se implementan gradualmente.
Modalidad de Atención Institucional (MAI)	Acceso y disponibilidad de prestaciones de Salud (niveles primario, secundario y terciario). Acceso a Programas Especiales (POA, PAM, SIDA, Complejas, Urgencia, Salud Mental, Partos) Préstamos médicos.
Modalidad Libre Elección (MLE)	Acceso y disponibilidad a las prestaciones de Salud otorgadas por los Prestadores privados o públicos en convenio con FONASA. Acceso a Programas especiales (Cuenta Conocida) Préstamos médicos.

d) Clientes / Beneficiarios / Usuarios: en este sentido la institución pública deberá identificar para los productos relevantes que genera o se generan bajo su responsabilidad, los clientes, usuarios o beneficiarios que los reciben o utilizan.

Por ejemplo

Dentro de los clientes/ beneficiarios/ usuarios, que tiene FONASA, se tienen:

- Trabajador dependiente del sector público o privado, incluidos los contratados diariamente por turnos o jornadas y por obra o faena, que cotizan en FONASA.

- Trabajador independiente y voluntario que sea imponente del INP o de una AFP y que cotice en FONASA.

- El Diagnóstico Estratégico

Uno de los componentes del proceso de planificación estratégica es el diagnóstico. Este diagnóstico consiste en elaborar un análisis interno de la organización reconociendo potencialidades y falencias específicas, para lo cual existen múltiples técnicas capaces de contribuir a la realización de este proceso, dentro de las cuales se tienen:

a) El análisis F.O.D.A. (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas): análisis que consiste en evaluar las características internas de la organización pública, Fortalezas y Debilidades, para luego contraponerlas con un análisis ambiental que permita determinar las Oportunidades y Amenazas del entorno.

b) Análisis de vulnerabilidad: este análisis permite realizar un estudio crítico de las debilidades y su impacto en las estrategias de la organización pública. También relaciona el impacto de la debilidad y la capacidad de reacción organizacional frente a distintos escenarios, para lo cual se sitúa la organización dentro de un cuadro en el que se muestran distintas situaciones, como son la de indefensión, peligrosidad, vulnerabilidad y preparación.

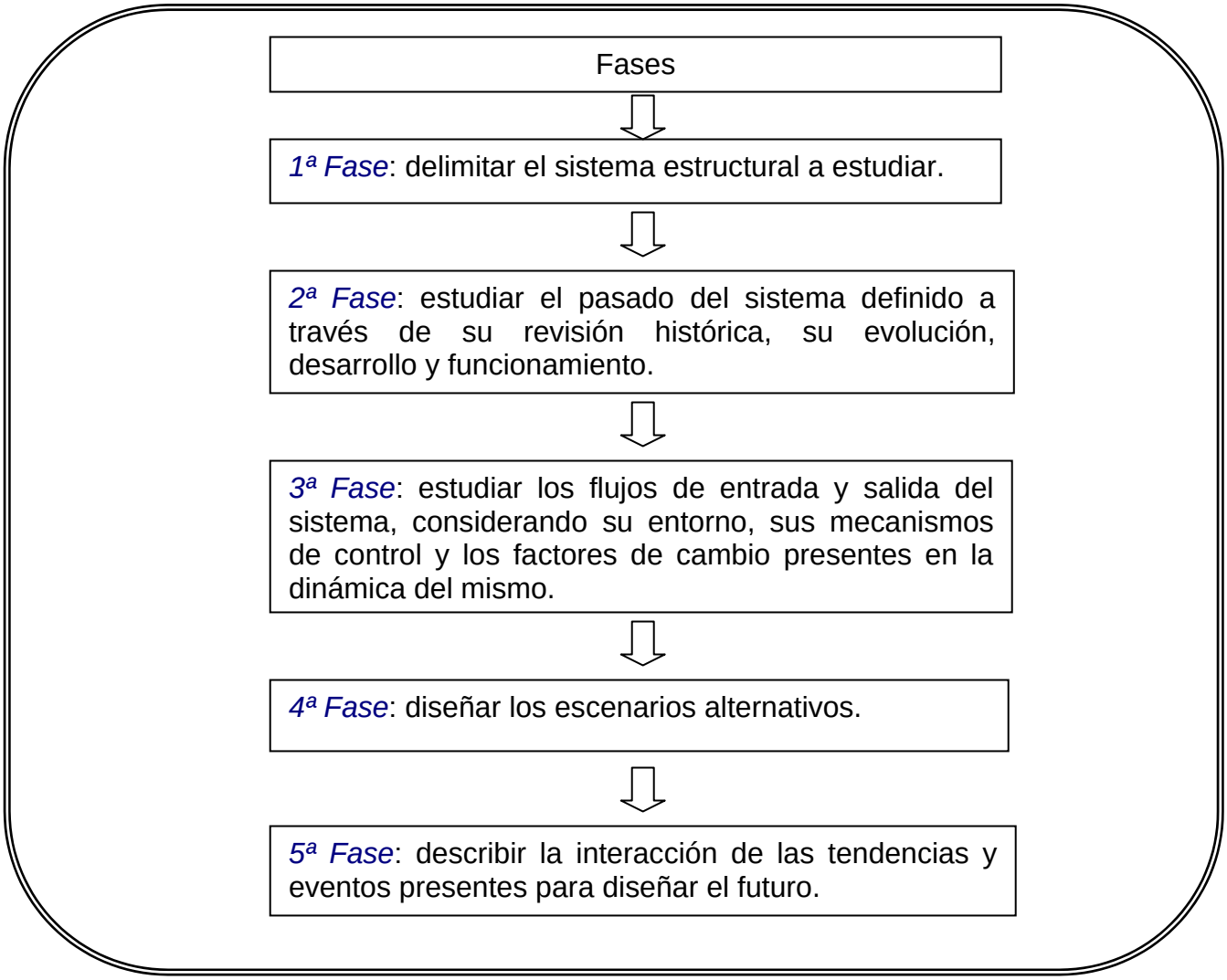
c) Estudio de capacidad institucional: este estudio es una adaptación de la matriz FODA dirigida a estudiar cinco categorías básicas de la organización pública donde se encuentran la capacidad de los directivos, la capacidad competitiva, la capacidad financiera, la capacidad tecnológica y la capacidad del talento humano.

Luego de caracterizar estos métodos de análisis interno y componentes del proceso de planificación estratégica, se debe destacar que este diagnóstico no sólo se suscribe a este tipo de análisis (interno), sino que además será necesario conocer cuál es la realidad que rodea la organización, considerando variables tanto económicas, tecnológicas y políticas.

Al igual que el diagnóstico interno, para realizar diagnósticos externos o del entorno existen técnicas que permiten elaborar pautas de estudio, dentro de las cuales se tienen las siguientes:

1) Construcción de escenarios: esta técnica tiene por objetivo principal el integrar el análisis individual de tendencias, posibles eventos y situaciones deseables, dentro de una visión general del futuro. La construcción de estos escenarios pasa por cinco fases, las cuales se ilustran en la figura siguiente:

Figura Nº 8: Fases que comprende la Construcción de Escenarios



2) Método Delphi: este método tiene como propósito consultar a "expertos" de distintas áreas sobre una realidad específica.

En la aplicación del método Delphi se deben pasar por las siguientes etapas:

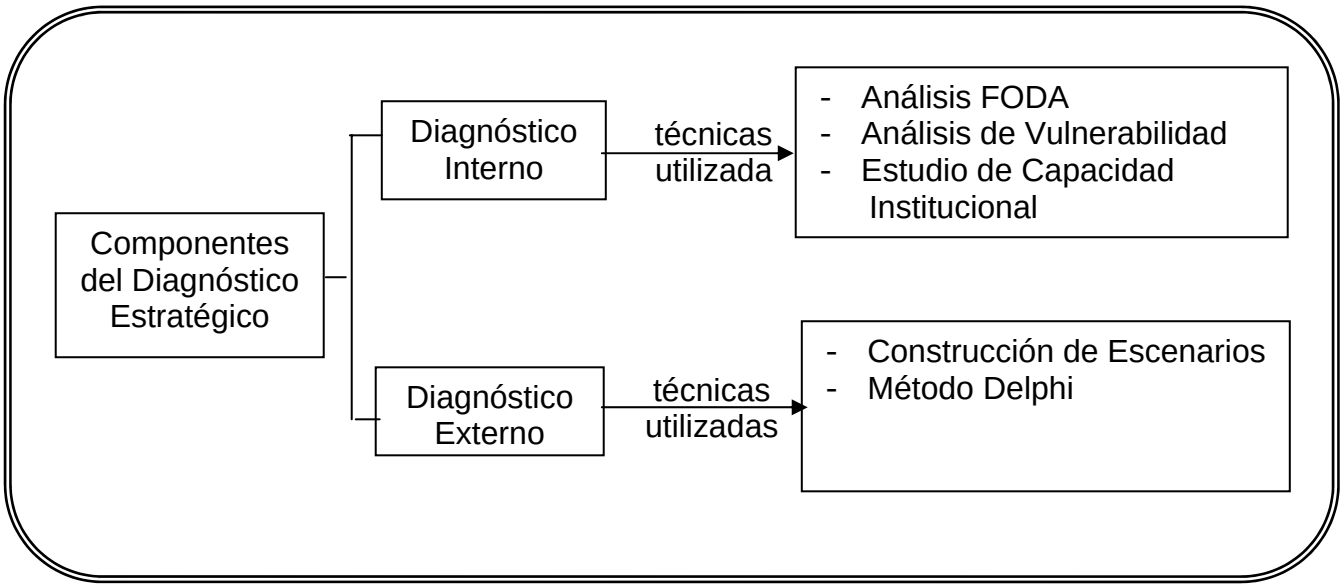
- 1ª Etapa: se debe definir el tema, área o sector de la organización a estudiar.

- 2ª Etapa: deben elegirse los expertos que tendrán la función de llevar a cabo el análisis.

- 3ª Etapa: se debe proceder a la aplicación de cuestionarios que permitan medir las variables o temas en estudio.
- 4ª Etapa: por último corresponde el procesamiento de las respuestas y el análisis respectivo.

Finalmente, se puede mencionar que el Diagnóstico Estratégico se encuentra formado por ciertos componentes, ilustrados en la figura siguiente:

Figura Nº 9: El Diagnóstico Estratégico y sus componentes



Realice ejercicios nº 15 y 16

CLASE 06

2.2. El Presupuesto en el Control de Gestión

Los presupuestos son un factor muy importante que deben tener en cuenta todas las organizaciones, tanto públicas como privadas, ya que en este punto se establecen los planes y programas de acción que la organización tiene previstos llevar a cabo a lo largo de un cierto período de tiempo, valorados monetariamente. Así, lo presupuestos son los encargados de especificar los recursos que se van a generar y consumir por cada uno de los planes y programas durante el período de tiempo que ha determinado anteriormente la organización, y también van a especificar cómo dicha generación y consumo de recursos se realizará tanto por los diferentes programas, como por sus correspondientes responsables.

En este contexto, no se debe perder de vista que los presupuestos presentan ciertas limitaciones, como son: el estar basados en estimaciones, rigidez, confusión al tomar un rol de administración y no de una herramienta, que para efectos del Control de Gestión, se traducen a control presupuestario.

Los presupuestos son una de las herramientas más utilizadas en las organizaciones para poder llevar a cabo el control de su gestión, ya que por medio de ellos se pueden lograr dos puntos importantes. El primero, coordinar, evaluar y controlar el conjunto de planes y

programas de acción en el período. Y el segundo, evaluar, controlar y motivar la gestión de todos y cada uno de los responsables de la organización.

Además, estos presupuestos permiten poder reflejar la visión que tienen los gerentes o directivos respecto del futuro que quieren anticipar, condición que hace que ellos tengan que prever y anticiparse a posibles problemas que presente la organización antes que éstos se presenten.

- Ventajas y Desventajas de los Presupuestos

Los presupuestos como cualquier herramienta para el desarrollo del control de gestión en las organizaciones publicas, poseen ciertas ventajas y desventajas en su aplicación, las que se deben tener en cuenta antes de elegirlos y utilizarlos.

En relación a las ventajas de los presupuestos estas son múltiples y su efectividad va a depender mucho de la persona que trabaje con ellos, ya que debe ser capaz de extraer toda la información y todo el potencial que los presupuestos entregan. Dentro de las que destacan se encuentran las siguientes:

- Permiten generar juicios de las acciones.
- Acercan los resultados asociados a las decisiones, los presupuestos suministran expectativas definidas y claras.
- Permiten la coordinación de los esfuerzos.
- Armonizan los objetivos particulares con los organizacionales.
- Obligan a los integrantes de una organización pública a pensar en el futuro en forma ordenada y sistemática.
- Permiten formalizar las responsabilidades del proceso de planificación.

Ahora bien, a pesar de las innumerables ventajas que presenta la utilización de los presupuestos en el Control de Gestión, lamentablemente existen ciertas desventajas, las cuales se producen en su mayoría por un error en la interpretación del funcionamiento de estos sistemas, como también por un aplicación de éstos en un sentido muy restringido. Así, dentro de las principales desventajas que presentan los presupuestos cabe destacar las siguientes:

- Los Presupuestos varían en el tiempo, por lo tanto no son estáticos, y la administración al darles carácter de estáticos no hace posible que se puedan destinar recursos, ideas y tiempo a proyectos nuevos.
- Los Presupuestos son un medio, y no un fin en si mismo, hay que tener claro este concepto para que los presupuestos no limiten la acción de la administración.
- El no reconocimiento de los presupuestos como herramienta dinámica y el apego absoluto a éste puede desencadenar en políticas de ahorro excesivo dentro de una organización pública.
- Los presupuestos pueden quedar obsoletos en el tiempo por el dinamismo del entorno en que se encuentre, ya sea político, económico y social.

- Los Sistemas Presupuestarios y sus Conceptos Claves

En el desarrollo de todo sistema presupuestario existen ciertos conceptos claves, los cuales al formar parte de su estructura, sin lugar a duda, deben ser conocidos y definidos en la organización, antes de comenzarlos a aplicar como una herramienta de control de gestión. Así, dentro de los principales conceptos cabe destacar los siguientes:

a) Unidad de Medida: ésta es utilizada para realizar las cuantificaciones de presupuesto, pudiendo ser expresadas de dos formas, como unidades físicas (horas hombre, metros, kilos, etc.) o como unidades monetarias nacionales o extranjeras (peso, dólar, euro, etc.)

b) Horizonte: éste hace referencia al plazo total al que se extiende la planificación estratégica de una organización, este plazo puede abarcar días, meses o años. Normalmente los presupuestos se construyen en mayor detalle cuando el horizonte es de corto plazo y más globales cuando los horizontes son de largo plazo.

c) Periodo: por lo general se encuentran en función de las necesidades de información que tengan los directivos de la organización y representa la división interna del horizonte presupuestario.

d) Valor del Dinero en el Tiempo: este concepto siempre debe estar presente al elaborar un presupuesto, ya que sin costo se caería en errores de estimación. Atendiendo al valor del dinero en el tiempo los presupuestos deben tratar de aprovechar al máximo los recursos y liberar todo el fondo que no sea necesario.

e) Pérdida del Poder Adquisitivo: este concepto es muy relevante y todo presupuesto debe considerar los efectos inflacionarios en la moneda, ya que estos efectos generan pérdida en el poder adquisitivo de los recursos. Un peso ayer no es lo mismo que un peso de hoy

f) El Flujo y el Resultado: ambos conceptos son muy utilizados en los presupuestos y hacen referencia a aspectos distintos. De este modo el flujo corresponde a un término financiero que se refiere al movimiento en los recursos, cuando los fondos se generan o se desembolsan. En cambio el resultado es un término económico y se refiere al crecimiento o pérdida de patrimonio producidos por las operaciones realizadas por la organización.

g) Correspondencia con el Resto de la Organización: la estructura que tenga el sistema presupuestario debe coincidir con las demás estructuras que se dan al interior de la organización, esto quiere decir que las estructuras de la organización se deben encuadrar dentro del plan de cuentas de la organización para poder coincidir con el sistema de información contable y así facilitar el seguimiento de las variaciones entre lo real y lo presupuestado.

- Tipos de Presupuestos

Para ir finalizando este punto sobre los presupuestos, a continuación se darán a conocer cinco formas de clasificarlos, considerando sus fines u/o alcances:

- Presupuesto de Capital: es aquel que hace referencia al establecimiento de los flujos producidos por un proyecto específico de inversión, buscando evaluar 2 cosas importantes la viabilidad y la conveniencia financiera del proyecto.

- Presupuestos Operacionales: este tipo de presupuesto tiene por finalidad establecer las necesidades de financiamiento que se necesitan para el desarrollo de las operaciones planificadas por la organización pública y los resultados esperados de éste, para ello se debe tener la cuantificación de estas operaciones planificadas durante un período de tiempo determinado.

- Presupuestos Periódicos: estos presupuestos son los que se confeccionan por un número determinado y fijo de períodos, donde al vencer cada período se agrega automáticamente uno nuevo a los presupuestos, como ejemplo se tienen los presupuestos quincenales, mensuales, trimestrales, semestrales y anuales.

- Presupuestos Parciales: este presupuesto es administrado en forma independiente dentro de la organización y se realiza en forma aislada bajo una sola actividad.

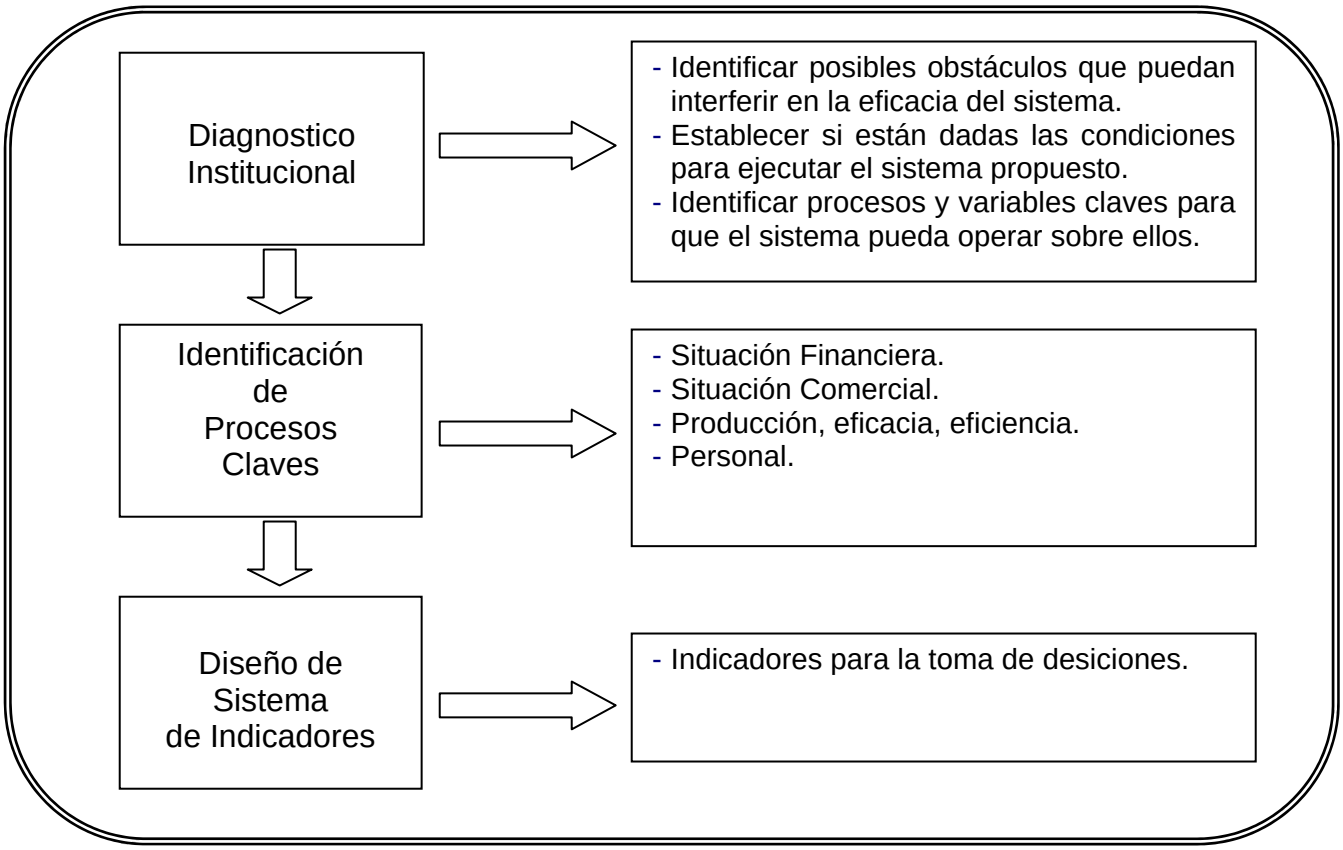
- Presupuesto Maestro: es uno de los más importantes porque representa la consolidación del plan estratégico de la organización pública a través de los flujos presupuestarios de las distintas actividades de la organización formado por el presupuesto de caja más el presupuesto de financiamiento.

3. METODOLOGIA PARA DESARROLLAR EL CONTROL DE GESTION

Para poder realizar de manera clara y ordenada el control de gestión en una organización se debe realizar una serie de pasos que están inmersos dentro de un proceso especifico denominado proceso metodológico. Su conocimiento es importante porque permite poseer un manejo de cómo se llevará a cabo el proceso de control al interior de la organización.

El Proceso metodológico, para el desarrollo del sistema de control de gestión, se divide en 3 pasos, los cuales se detallan a continuación:

Figura Nº 10: Proceso Metodológico



En la figura anterior se pueden ver los tres pasos principales del proceso metodológico para poder llevar a cabo el Control de Gestión, como también algunos de sus objetivos principales. A continuación, para una mayor comprensión, se detalla cada uno de éstos pasos:

1. Diagnóstico institucional: antes de comenzar con el proceso de control de gestión, es necesario estudiar previamente el sistema a controlar, así una vez que se ha realizado el estudio (diagnóstico) será posible establecer los tres objetivos que se mencionan en la figura Nº 10.

   En este sentido, cabe tener presente, que los análisis institucionales, comúnmente, se encuentran orientados hacia el estudio estratégico de la empresa, es decir, están orientados a identificar las fortalezas y debilidades internas en relación al entorno amenazante o facilitador de resultados productivos. También analiza otros aspectos como las normas, los sistemas financieros, la cultura organizacional, la estructura de la organización, su capacidad estratégica, el desempeño institucional de recursos humanos, entre otros.

2. Identificación de procesos claves: una vez que ya se sabe como se encuentra el sistema a controlar, se deberá pasar a identificar los procesos claves para el éxito, ya que el control de gestión no actúa sobre todos los procesos internos de la organización, sino por el

contrario, se centra en aquellos suficientemente importantes en el desempeño eficaz del sistema a controlar, los cuales van desde la situación financiera, hasta la situación comercial, pasando por producción, productividad, personal, servicio al cliente, relaciones con otros entes, eficacia, eficiencia, calidad, pertenencia, entre otros.

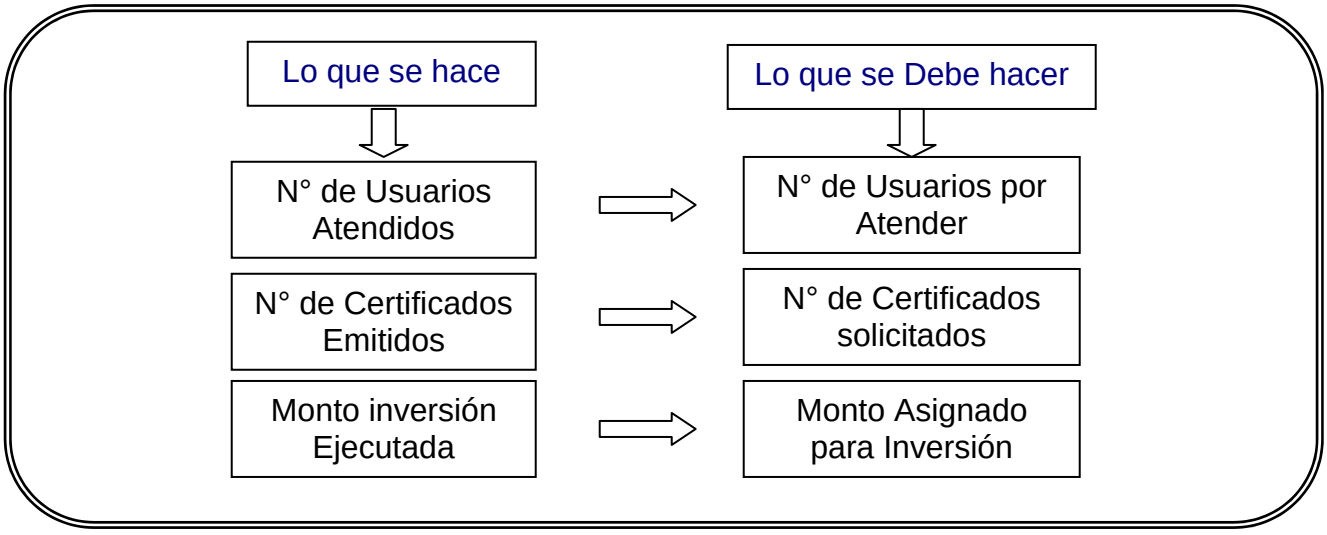
3. Diseño del sistema de indicadores: en este parte del proceso se procede a crear indicadores que van a permitir que se puedan medir los atributos de los procesos, lo que posteriormente ayudará a tomar las desiciones pertinentes para aquellas desviaciones o problemas que se detecten.

Para poder medir la gestión en una organización es necesario el desarrollo de un conjunto sistemático y armónico de indicadores que permitan evaluar dimensiones de economía (manejo adecuado de recursos financieros), eficacia (logro de los objetivos institucionales), eficiencia (ejecución de acciones utilizando el mínimo de recursos) y por último la calidad de servicios que no es otra cosa que la satisfacción de los requerimientos de los usuarios, teniendo un adecuado conocimiento de las interrelaciones posibles.

La base por la cual se debe diseñar un sistema de indicadores radica en que permite establecer un estándar para poder evaluar la calidad de la gestión. Donde es necesario tener en cuenta las condiciones de la organización (que van cambiando) y el entorno en el que se encuentra, para que de esta manera se pueda hacer comparable los datos de los períodos escogidos.

A continuación se muestra una figura donde mediante algunos ejemplos se pueden ver las comparaciones que se pueden realizar para evaluar el control de Gestión.

Figura Nº 11: Bases de Comparación para Evaluar la Gestión



En la figura anterior, se pueden apreciar 3 tipos de comparaciones entre lo que se hace actualmente para evaluar y lo que debe hacerse para poder realizar la evaluación. Existen tres posibles bases de comparación, las cuáles no son excluyentes entre sí:

a) La primera de ellas es con respecto a la calidad de la gestión de la organización en los años anteriores: en este sentido se recomienda medir y comparar cada una de las variables en valores absolutos, como por ejemplo, la productividad, en lugar de comparar los porcentajes de aumento de esos mismos valores. Mientras mejor es el desempeño de una institución, resulta más difícil o más caro conseguir iguales niveles porcentuales de incremento.

b) Otra posible comparación es en relación a la calidad de la gestión de organizaciones similares o comparables: para esta comparación es necesario en primer lugar buscar si existen o no organizaciones exactamente comparables, sí no existen organizaciones que sean exactamente comparables, es necesario buscar similitudes con otras empresas en otros sectores o bien separar y distribuir esta comparación por áreas o procesos específicos, atención de usuarios, adquisiciones de bienes y servicios, pago de beneficios, etc.

c) Y la última base posible de comparar es con respecto a lo que fue planeado o presupuestado para un determinado período: en este caso hay que estar atentos a la posible influencia de factores externos en los resultados. Esto quiere decir que, si las condiciones externas, vigentes al momento de efectuar la planificación, se modifican de un modo relevante durante el período en que se realice el estudio, habrá que introducir las correcciones pertinentes en el análisis de la información.

En síntesis, con estos 3 tipos de bases es posible llevar a cabo las comparaciones para lograr realizar de mejor manera la evaluación de la gestión, comparando dentro de la misma organización resultados de años anteriores con los resultados actuales, mediante comparación entre empresas iguales o similares o de acuerdo a la planificación realizada con anticipación, lo que esta íntimamente relacionado con los presupuestos o inversiones asignadas a un proyecto, razón por la cual el sistema contable toma un puesto relevante para lograr futuras inversiones.

Realice ejercicios nº 17 al 20

CLASE 07

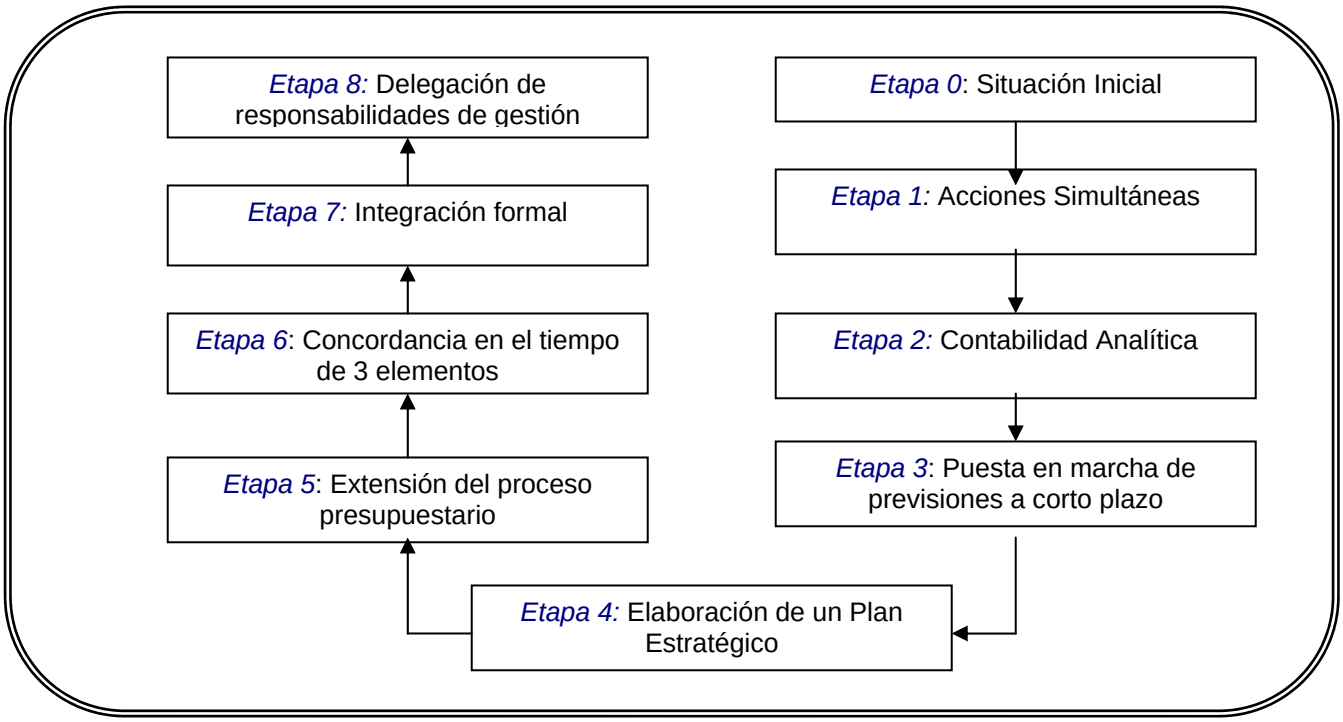
3.1. Etapas del Control de Gestión aplicados al Sistema Contable de la Organización

Como una forma de entregar una evaluación más completa y global de los procesos y actividades que se ejecutan o implementan al interior de la organización, es que el desarrollo del Sistema de Control de Gestión se hace aplicable a los procesos administrativos, estratégicos y contables que la empresa posee o desarrolle. Lo que además ayuda a poder

evaluar los diversos procesos y actividades de la organización que están incidiendo en los resultados obtenidos del control aplicado.

Es por lo anterior que el control de gestión, en relación al sistema contable, se ejecuta a través de 8 etapas bien estructuradas, las cuales se muestran en la figura siguiente.

Figura 12: Etapas del Control de Gestión en el Sistema Contable



A continuación, para una mayor comprensión, se explica brevemente en lo que consiste cada una de las etapas señaladas en la figura anterior:

En lo que se ha denominado etapa cero, se procede a reconocer todas las variables que se quieren analizar en la organización, destacando distintas fuentes de información, como por ejemplo, las cifras relacionadas a los servicios entregados por la organización., la solicitud de los usuarios, etc.

En lo que respecta a la primera etapa, se realizan acciones simultáneas orientadas a mejorar los sistemas que ya existen en la organización bajo un nuevo concepto denominado "mejora continua". Para ello se debe crear un cuadro de mando mínimo, el cual se encuentre basado en indicadores financieros y de la organización, los que generalmente se definen con un mes de anticipación.

Por ejemplo

En relación a los indicadores financieros, DIPRES (Dirección de Presupuestos) dependiente del Ministerio de Hacienda, en el formato que establece a los organismos institucionales (como vivienda y urbanismo, salud, minería, educación, transporte, etc.) presentar su Balance de Gestión Integral, considera la evaluación de los siguientes indicadores de Gestión Financiera:

Nombre Indicador	Fórmula Indicador
Porcentaje de decretos modificatorios que no son originados por leyes	[N° total de decretos modificatorios - N° de decretos originados en leyes / N° total de decretos modificatorios]*100
Promedio del gasto de operación por funcionario	[Gasto de operación (subt. 21 + subt. 22) / Dotación efectiva[2]]
Porcentaje del gasto en programas del subtítulo 24 sobre el gasto de operación	[Gasto en Programas del subt. 24_____ / Gasto de operación (subt. 21 + subt. 22)]*100
Porcentaje del gasto en estudios y proyectos de inversión sobre el gasto de operación	[Gasto en estudios y proyectos de inversión / Gasto de operación (subt. 21 + subt. 22)]*100

Unido a lo ya señalado, en la etapa 1, también se deben desarrollar sistemas contables que se encuentren orientados a la gestión. De este modo se permite al sistema de control de gestión generar resultados mensuales, trimestrales y semestrales.

Luego, en la segunda etapa, se desarrolla y pone en marcha una contabilidad analítica, la cual permite identificar y formalizar los centros de responsabilidad, considerando a su vez aquellos factores críticos que enfrenta la organización en la entrega de sus servicios.

Posteriormente, en la tercera etapa, con el objetivo de que en el futuro se pueda generar un análisis de posibles desviaciones, se elaboran los presupuestos anuales, estados financieros anuales, y se integran en el Cuadro de Mandos de los presupuestos.

En una cuarta etapa, se procede a elaborar un Plan Estratégico de tipo financiero, donde se debe integrar el presupuesto ya establecido.

[2] Corresponde al personal permanente del servicio o institución, es decir, personal de planta, contrata, honorarios asimilado a grado, profesionales de la ley N° 15.076, jornales permanentes y otro personal permanente. Cabe hacer presente que el personal contratado a honorarios a suma alzada no corresponde a la dotación efectiva de personal.

En la quinta etapa, se realiza la extensión del proceso presupuestario a más de un año y menos de tres. Además, se desarrollan planes de acción en términos financieros.

Una vez que ya se tiene definido y estructurado el plan estratégico, operativo y presupuesto, se debe velar por concordar en el tiempo dichos elementos, lo cual se realiza en la sexta etapa. De este modo, el plan estratégico se debe concordar a más de 5 años, el operativo a más de 1 y menos de 3, y finalmente el presupuesto a 1 año.

Ya en una penúltima etapa procede integrar formalmente los resultados presentes en la definición de los planes de acción a mediano y largo plazo. Unido a esto, se debe desarrollar la consolidación de los centros de responsabilidad, tanto en aspectos de resultados (contables o no), como en el de previsiones a corto plazo.

Finalmente, se debe delegar la responsabilidad de gestión, para así poder organizar el trabajo analítico al momento de diagnosticar cuál es la situación actual de los sistemas de Control de Gestión en la organización y también poder establecer cuáles son las principales acciones que de forma inmediata podrán poner a ésta en posibilidades de avanzar.

En síntesis, los Sistemas de Control de Gestión, se definen y orientan por los objetivos estratégicos de las organizaciones públicas, donde su efectividad dependerá de los puntos críticos a evaluar y los estándares que se utilicen para comparar los resultados obtenidos.

3.2. El Control de Gestión aplicado a Medir la Eficiencia en la Organización

Para comenzar a analizar este punto, es necesario partir por definir lo que es eficiencia, término que se puede explicar como el examen de los costos con los cuales la organización pública puede lograr sus objetivos y resultados propuestos en igualdad de condiciones de calidad.

De forma más técnica se puede señalar que este concepto describe la relación entre dos magnitudes. Por una parte la producción física de un bien o servicio y los insumos o recursos que se utilizaron para realizar el producto. Así, el indicador habitual de eficiencia se expresa en términos de costo unitario o costo promedio de producción, ya que relaciona la productividad física con su costo.

Ahora bien, para el caso de las organizaciones públicas, el concepto de eficacia se encuentra relacionado con el nivel de actividad expresado como cantidad de acciones, beneficios o prestaciones otorgadas con el nivel de recursos utilizados, es decir, con los gastos en bienes y servicios, dotación de personal, horas extras, etc. También, se pueden relacionar con volúmenes de bienes y servicios o recursos involucrados en su producción como por ejemplo: el costo medio de producción o la productividad media.

En este sentido, cuando una organización pública procede a aplicar un control para medir la eficiencia de la organización, parte de la base que dicho control se realizará para lograr ciertos objetivos, dentro de los cuales destacan:

a) Analizar los costos, para de este modo ver si realmente se tiene el concepto del Costo Mínimo.

b) Medir el grado de eficiencia de la organización pública, mediante el índice de productividad, el cual relaciona el volumen de producción frente al volumen de insumos.

c) Establecer el indicador principal de eficiencia (rentabilidad pública), objetivo que permite valorar los costos y beneficios de la organización a la sociedad.

d) Implementar indicadores complementarios y financieros para evaluar la organización en el mediano y largo plazo.

De este modo, identificar los objetivos anteriormente descritos se constituye en el primer paso del control de gestión aplicado a la evaluación de la eficiencia en la organización, el segundo paso es identificar la metodología que se va a aplicar para medir esta característica, existiendo variadas técnicas.

A continuación se dan a conocer cuatro de las técnicas más utilizadas para evaluar la eficiencia de una organización pública.

Tabla Nº 4: Técnicas utilizadas para Medir la Eficiencia de una Organización Pública

Técnicas	Descripción
Análisis Financiero	Este tipo de análisis persigue 4 objetivos que son: - Determinar la eficiencia de la administración de la organización pública. - Establecer los cambios que resulten al comparar los resultados alcanzados en la ejecución de las diferentes actividades. - Mostrar una serie de indicadores financieros los cuales reflejen la verdadera situación económica y que además sirvan de apoyo para la toma de decisiones. A modo de observación, en la realización de este análisis, los indicadores deben calcularse en términos nominales y reales, es decir, deflactados por índices generales acordes al sector y específicos para cada ítem que se requiera analizar, con el fin de aislar el efecto inflación, esto para un mejor análisis de los indicadores.
Análisis de Costo	En este sentido, se hace difícil poder determinar los costos reales incurridos en el proceso productivo en las organizaciones públicas, ya que éstas en algunas oportunidades no llevan contabilidad de costos; por ello en las organizaciones que no se pueden identificar los costos, éstos se manejan por medio de los gastos operacionales. Esta metodología persigue el logro de los siguientes objetivos: - Analizar detalladamente costos y gastos de mayor incidencia, con el fin de determinar causa y efecto. - Calcular el costo unitario de producción, del bien o servicio, para determinar si se está trabajando a costo mínimo. - Establecer indicadores para el control de los mismos.
Índices de Productividad	Esta metodología se fundamenta en la medición de la eficiencia de la Organización Pública a partir de indicadores que relacionen el volumen de producción frente al volumen de insumos requeridos.

Tabla Nº 4: Técnicas utilizadas para Medir la Eficiencia de una Organización Pública (Continuación)

Técnicas	Descripción
Rentabilidad Pública	En este punto la organización se analiza en función del excedente público, es decir, a su contribución a la proporción de la riqueza a la sociedad. Para esto se establece un modelo adaptado a las organizaciones públicas de clasificación de las cuentas de los estados financieros tradicionales. Esta clasificación permite separar las cuentas de Ingresos y Gastos que no se ajusten a la actividad normal de la organización, para así cuantificar los beneficios y costos asociados a actividades no comerciales, y por otro lado, es necesario aislar los efectos de las variaciones sobre los precios de los bienes e insumos, directamente relacionados con la actividad de la organización mediante la utilización de números índices.

Concluyendo, se puede señalar que, al evaluar las organizaciones públicas se debe tener un criterio diferente al estrictamente financiero, ya que estas entidades poseen características diferentes a las empresas privadas, donde su finalidad no es conseguir sólo ganancias, sino que prestar un servicio o bien social a la comunidad.

Realice ejercicios nº 21 y 22

CLASE 08

3.3. El Control de Gestión aplicado a medir la Economía en la Organización

Para partir con esta temática se debe entender a qué hace referencia el término economía, concepto que tiene que ver con la capacidad que tiene una organización de generar y movilizar de forma adecuada sus recursos financieros en pos de su misión institucional, como por ejemplo: capacidad de autofinanciamiento y capacidad de ejecución del presupuesto.

Relacionado el concepto anterior con el control, éste corresponde al estudio de la asignación de los recursos humanos, físicos y financieros realizados por las organizaciones públicas para determinar si la asignación fue óptima para la maximización de los resultados.

De este modo, el control de gestión aplicado a medir la economía de la organización busca el logro de tres objetivos bases. El primero de ellos es establecer si la asignación de los recursos que se están dando es la que más conviene para maximizar los resultados. El

segundo, analizar los diferentes agentes económicos que interactúan en la organización, y además determinar las variables cuantitativas y cualitativas que sirvan de apoyo en la toma de decisiones. Y finalmente el tercero es evaluar el costo/beneficio en la realización de los distintos proyectos que permiten alcanzar los objetivos sociales predeterminados por el Gobierno en pro del desarrollo de la comunidad y del sector al cual pertenece cada organización.

Cabe señalar, que en relación al último objetivo éste parte de la información procesada, del análisis de la relación entre los recursos asignados y de los resultados obtenidos, con el propósito de establecer indicadores de rendimiento ya sea por: actividad, producto, usuario, activo, etc., con los cuales se determina si la asignación establecida o dada fue la más conveniente en la maximización de los recursos.

Para evaluar y controlar la economía en la organización existen técnicas o metodologías establecidas, las cuales se explican en la tabla siguiente.

Tabla Nº 5: Técnicas utilizadas para Controlar la Economía en la Organización

Técnica	Descripción
Indicadores de Eficiencia	Esta metodología parte del análisis de los objetivos que tenga la organización frente a los recursos utilizados, según planes y programas, es por esto que se diseñan indicadores que permitan medir cómo fue la asignación y eficiencia de estos recursos.
Análisis de las variables y Excedente Público	Las variables del excedente público, es una de las variables determinantes de la rentabilidad pública, junto a los activos operativos revaluados, las cuales permiten medir la eficiente asignación de recursos puestos a disposición del administrador, con el fin de determinar la incidencia en el resultado del mismo.
Evaluación Económica	Esta metodología representa un costo de oportunidad, que debe ser compensado en la generación del servicio o bien prestado. Acá se parte del análisis costo/beneficio, en el cual se establece si un proyecto u organización contribuye a la consecución de objetivos del Estado, como el de la eficiente asignación de recursos que posee, para maximizar los beneficios netos.

En relación al último método descrito en la tabla anterior, cabe señalar que el costo de oportunidad de los recursos utilizados se debe medir mediante los precios sombra[3], con el fin de poder determinar las condiciones reales de la economía, así como los objetivos de la política económica. Esto porque los precios de mercado[4] no reflejan los beneficios y costos sociales que genera la organización, ya que están distorsionados por la intervención del Estado con políticas como: la restricciones a las exportaciones, los tipos de cambio artificial, los controles oficiales a los precios, las tasas de interés sobrevaluadas, salarios mínimos y subsidios que favorecen a algunos sectores y la poca movilidad de los factores de producciones, entre otros.

Por lo tanto, en el análisis de la evaluación económica de un proyecto es necesario valorar la producción y costo a precio económico o precios sombra. Para realizar esta evaluación económica, dado la imposibilidad de trabajar con precio sombra reales, se puede utilizar números índices por la facilidad de su cálculo. De este modo se pueden utilizar los siguientes coeficientes:

- VAN (valor actual neto): rendimiento mínimo que es necesario obtener de un proyecto para que el valor en el mercado de la organización permanezca sin cambios. De este modo, si el VAN calculado es mayor que cero se concluye que el proyecto es rentable, si es menor que cero no es rentable. En el caso que se estén evaluando dos proyectos, se elegirá aquel que obtenga el mayor VAN. Para calcularlo se utiliza la siguiente fórmula:

$$VAN = - A + [FC1 / (1+r)^1] + [FC2 / (1+r)^2]+...+ [FCn / (1+r)^n]$$

Donde:

- A: desembolso inicial
- FC: flujos de caja
- n: número de años (1,2,...,n)
- r: tipo de interés ("la tasa de descuento")
- 1/(1+r)^n: factor de descuento para ese tipo de interés y ese número de años
- FCd: flujos de caja descontados

[3] Precios de referencia que se establecerían para cualquier bien en condiciones de competencia perfecta, incluyendo los costos sociales además de los privados. En ocasiones en que un bien o servicio no tiene un precio en el mercado también suele asignársele un precio sombra, con lo cual se pueden realizar análisis de costo/beneficio y cálculos de programación lineal. Ellos representan el costo de oportunidad de producir o consumir una mercancía, aun cuando ésta no sea intercambiada en el mercado o no tenga un precio de mercado

[4] Cantidades pagadas por la empresa de los bienes y servicios utilizados. Se diferencia de los precios económicos en que éstos últimos reflejan el valor para la sociedad de esos mismos bienes si se hubiera empleado en proyectos alternativos.

Por ejemplo

Una organización pública se encuentra evaluando la realización de un proyecto, a una de las personas que forma parte del equipo que debe evaluar este proyecto se le encarga la misión de calcular el VAN, este funcionario sabe que el desembolso inicial del proyecto es de $9000, la tasa de descuento es de 10%, el proyecto se calcula a tres años y los flujos proyectados son de $2000, $4000 y $6000 respectivamente.

En base a los datos que tiene procede a calcular el VAN, obteniendo el siguiente resultado:

n	0	1	2	3
A	-9000			
FC		2000	4000	6000
r	10%	10%	10%	10%
(1+r) ^n	1,00	1,10	1,21	1,33
1/(1+r) ^n	1,00	0,91	0,83	0,75
FCd	-9000	1.818	3.306.	4.508
VAN	632			

Por lo tanto, como el VAN obtenido es mayor que cero, este funcionario comunica al equipo de trabajo que el proyecto es rentable.

- TIR (tasa interna de rendimiento o retorno): es la tasa de descuento que equipara el valor presente de las entradas de efectivo con la inversión inicial de un proyecto, en otras palabras, la TIR, es la tasa de descuento que equipara el VAN de una oportunidad de inversión con precio cero. Su fórmula de cálculo es la siguiente:

$$VAN = - A + [FC1 / (1+r)^1] + [FC2 / (1+r)^2] +...+ [FCn / (1+r)^n] = 0$$

Para este caso si la TIR es mayor a la tasa de descuento (r), se concluye que el proyecto es aceptable. Sin embargo, en el caso que la TIR sea menor a (r), el proyecto no se aceptará.

Cabe tener presente que este método de valoración presenta mayores dificultades y es menos fiable que el cálculo del VAN, por esa razón suele utilizarse en forma complementaria a este último.

Por ejemplo

Tomando como base los datos del ejemplo anterior, el cálculo del TIR sería el siguiente:

n	0	1	2	3
A	-9000			
FC		2000	4000	6000
VAN	13%			

De este modo si se supone que la tasa de descuento (r) que tiene la organización es del 10%, se puede decir que como el TIR es mayor que la tasa de descuento de la empresa (13% >10%) este proyecto sería considerado rentable para la organización.

En conclusión, se puede señalar que para medir la economía en una organización pública se deben tener en cuenta varios factores y determinar bien el objetivo que se quiera lograr para elegir la técnica o metodología que más convenga para obtener así el mejor resultado.

3.4. El Control de Gestión aplicado a medir la Eficacia y Gestión en la Organización

El control de Gestión aplicado a medir la Eficacia y Gestión Pública en la organización consiste en verificar si se han cumplido las metas y objetivos planteados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad de los bienes y/o servicios producidos, sin considerar necesariamente los recursos asignados o los costos para ello.

La eficacia pública o estatal en el lado administrativo esta dada por la proporción en que sus productos se adecuen entre calidad y cantidad dada por el gobierno, dependiendo de las necesidades que han sido establecidas en el país y las cuales deben tener características de oportunidad y eficiencia.

En este sentido, es necesario tener claro los dos objetivos que se persiguen al aplicar el control de gestión para medir la eficacia y gestión de la organización pública, siendo éstos los siguientes:

a) El primero de ellos es determinar el cumplimiento de planes y programas de la organización, tanto a nivel microeconómico como a nivel macroeconómico con respecto a los planes y programas determinados por los diferentes sectores y por la política económica.

b) El segundo objetivo es evaluar el cumplimiento de la meta en el plazo estipulado, así como la cantidad, es decir, el volumen de bienes y servicios generados en el tiempo.

Para lograr dichos objetivos la organización debe proceder a elaborar indicadores que le permitan poder medir y controlar la eficacia de la organización pública, los cuales a su vez se diseñan y aplican para medir dos aspectos. Uno de ellos es medir si los programas son idóneos respecto de otras alternativas para conseguir los mismos objetivos, y el segundo para medir la capacidad que tiene la organización para obtener los efectos esperados o impactos en la población destinataria de sus servicios o productos.

Por ejemplo

En el caso de aquellas organizaciones que producen un conjunto definido de servicios o productos públicos, dirigidas a un grupo de la población acotada, pueden generar medidas de eficacia tales como, aceptabilidad de la prestación, tiempo de tramitación de los beneficios, grado de satisfacción de los usuarios, cobertura de los programas, etc.

Unido a lo señalado anteriormente, se debe tener presente que las organizaciones públicas que tienen por objetivo último la entrega de servicios a la comunidad, en ellas intervienen tres agentes importantes de mencionar, siendo éstos:

- La comunidad, ya que ésta es receptora y sustentadora del servicio, a través de sus pagos.

- El estado, porque es el representante de los intereses de la comunidad.

- La empresa como organización y como conjunto de personas, con intereses individuales y de grupo, necesarios de compatibilizar a corto y largo plazo.

En este contexto, se debe tener presente que al analizar la eficacia es importante aislar los efectos internos de los externos, donde éstos últimos corresponden a aquellos que afectan la organización, estando fuera de su alcance, como son la disponibilidad de recurso, su racionalidad técnica y la utilidad de sus productos. Como ejemplo de estos factores externos se pueden citar los cambios en las prioridades del gobierno, los cuales influyen en la asignación presupuestal y en los créditos.

Ahora bien, para poder evaluar la gestión en términos de eficacia es necesario tener establecidos con anticipación los objetivos y metas dentro de la organización, como también aquellos que tienen que ver con el entorno en el que ésta se desenvuelve, motivo por el cual se utilizan indicadores, generales y específicos, que consideran los siguientes aspectos:

a) Cantidades: cantidades programadas de bienes y servicios versus las cantidades obtenidas, las que se encuentran dadas por unidades especiales para cada organización por ejemplo: km/h, pacientes, kw/h, etc. y éstas deben plasmarse en los planes de cada una.

b) Oportunidad: se mide haciendo una comparación entre el tiempo programado versus tiempo realizado, es decir, se mide en términos de cumplimiento de las programaciones y cronogramas de las Instituciones y organizaciones públicas, por medio de las fechas de entrega comparadas con los plazos estipulados en los planes.

c) Calidad: entendida como la satisfacción del cliente por el bien o servicio recibido. Aquellos indicadores que midan este aspecto se deben establecer mediante especificaciones que contienen los planes por precisiones de las organizaciones públicas, y por normas técnicas. Otra herramienta para este análisis son las encuestas.

d) Ingresos propios: por medio de este aspecto se puede medir la eficacia de una organización por el cumplimiento de su objeto social. Hay que entender por ingresos propios los ingresos netos de la producción ya sea de bienes o servicios.

e) Egresos: este aspecto se puede considerar como una medida de eficacia, cuando éstos sean menor a lo presupuestado, siempre y cuando, no se hayan sacrificado algunos, o partes de los programas planeados.

Una vez que los indicadores han sido aplicados, se puede dar el caso que existan ciertas desviaciones a lo que ha sido establecido (resultados esperados); en este caso se tendrán que estudiar sus causas y determinar ciertas acciones correctivas que permitan revertir dicha situación.

En conclusión, se puede señalar que la eficacia verifica si se han cumplido las metas y objetivos que se han establecido con anticipación en una organización pública, determinando su cumplimiento a nivel macro y microeconómico dentro del plazo determinado con anterioridad según una serie de indicadores los cuales pueden abarcar y considerar diversos aspectos ligados a medir la eficacia.

Realice ejercicios nº 23 al 25

CLASE 09

3.5. El Control de Gestión aplicado a medir la Equidad en la Organización

Para medir la equidad en la organización el control de gestión estudia el desarrollo de la administración, para lo cual debe proceder a identificar los receptores de su actuación económica para así poder determinar cómo se da, entre los diferentes agentes económicos que intervienen en su acción, la distribución de los costos y beneficios.

Particularmente la aplicación de este control persigue el logro de dos objetivos, los cuales son:

1) Primero, que los costos y beneficios de la actividad económica sean asumidos, con un carácter redistributivo para favorecer a sectores o grupos de población específicos.

2) Segundo, establecer la distribución tanto del excedente total, como del valor agregado, entre los factores productivos, y la identificación de los beneficiarios.

De este modo, para poder lograr los dos objetivos anteriores, en la evaluación de la equidad de la organización pública se requiere tener definidos y en claro conocimiento previo ciertos parámetros o medidas, los cuales se detallan a continuación:

- Precios o tarifas: esto hace referencia al cobro del servicio o bien producido frente a la capacidad de pago del usuario.

Por ejemplo

Para el caso de Fonasa, este sistema establece cuatros tramos (A, B, C y D) en los que el afiliado puede ser asignado de acuerdo al nivel de sus ingresos, donde el tramo A es para aquellas personas carentes de recursos, subiendo así hasta el tramo D para aquellas personas que tienen más altos ingresos. De este modo los precios y tarifas cobrados al beneficiario de Fonasa se encuentran establecidos de acuerdo al tramo en el que éste se encuentra.

A continuación se presenta el cuadro de tramo según ingreso, para la atención en Modalidad Institucional vigentes a partir de 1 julio de 2007.

Grupo	Monto de Ingreso
A	Carentes de recursos o Indigentes
B	Ingreso Imponible Mensual menor o igual a $144.000
C	Ingreso Imponible Mensual Mayor a $144.000 y Menor o igual a $210.240. (Con más de 3 cargas familiares, pasará a Grupo B)
D	Ingreso Imponible Mensual Mayor a $210.240 (Con más de 3 cargas familiares, pasará a Grupo C)

- Sector o grupo social beneficiario del bien o servicio.

Por ejemplo

En las municipalidades del país se encuentra ubicada la O.M.D.E.L (Oficina Municipal de Desarrollo Económico Local) organismo que se encarga de orientar, guiar y apoyar las iniciativas productivas de los microempresarios y de la comunidad de la ciudad.

- Remuneración de los diferentes factores productivos que intervienen en el proceso productivo.

- Cobertura del servicio ya sea en regiones, sectores, grupos sociales, etc.

Por ejemplo

El SENAME (Servicio Nacional de Menores), es un organismo que tiene por objetivo integrar socialmente a niños y jóvenes gravemente lesionados a través del desarrollo de políticas sociales en coordinación con actores públicos y privados. Para entregar sus servicios su cobertura es amplia, contando con oficinas regionales a lo largo de todo el país.

Como se ha podido apreciar, la aplicación del control de gestión para medir la equidad de la organización pública adquiere relevancia, ya que es por medio de estas evaluaciones que se puede saber con certeza si la distribución de costos y beneficios está siendo la adecuada.

Realice ejercicio nº 26

CLASE 10

4. CONTROL E INDICADORES DE GESTION

Para poder abordar esta temática, se debe partir por definir qué es un indicador. De este modo, los indicadores son expresiones cuantitativas que permiten observar relaciones existentes entre variables cuantitativas y cualitativas y a través de las cuales se puede observar la situación y la tendencia de los cambios respecto a los objetivos y metas predefinidas e influencias esperadas en una organización, es decir, son instrumentos de medición de las variables asociadas a las metas; en forma cualitativa se puede expresar en términos de "logrado", "no logrado" o sobre la base de alguna otra escala cualitativa.

Ahora bien, los Indicadores de Gestión corresponden a un subconjunto de los anteriores y se refieren a mediciones relacionadas con el modo en que los servicios o productos son generados por la institución.

En este sentido, la aplicación del Control de Gestión en las organizaciones públicas implica en su tercera etapa la elaboración de Indicadores de Gestión, los cuales se constituyen en una herramienta importante que permite entregar, respecto al logro o resultado en la entrega de los productos (bienes o servicios) generados por la institución, información cuantitativa. Pudiendo además cubrir aspectos cualitativos de este logro.

De este modo, los indicadores que la organización desarrolle se trasforman en una expresión que establece una relación entre dos o más variables, la que comparada con períodos anteriores, productos o servicios similares o una meta o compromiso, permite evaluar el desempeño logrado por la institución.

Cabe a demás señalar, que los indicadores de gestión permiten concluir sobre el logro de las metas propuestas, metas que pueden estar directamente relacionadas con alguno de los productos o subproductos (bienes o servicios) que ofrece la institución, o tener un carácter más amplio de su quehacer.

4.1. Requisitos que deben cumplir los Indicadores de Gestión

Los indicadores de gestión que desarrolle una organización pública, se deben obtener mediante la aplicación de un proceso, el cual permite determinar de forma importante tanto su legitimidad como su aplicabilidad. De este modo, se garantiza que los indicadores resultantes cumplen los requisitos de validez, confiabilidad y mínimo costo.

Dicha aplicabilidad como legitimidad, será determinada por el proceso utilizado en la obtención de los indicadores, donde además se deberán tener presente tanto los criterios técnicos utilizados como también el ambiente sobre el cual se elaboraron, el cual debe ser de amplia participación.

Es a raíz de lo anterior, que el ministerio de hacienda ha decido establecer cuáles son los requisitos básicos que deben cumplir los indicadores de gestión que desarrollen las organizaciones públicas, mediante la Dirección de Presupuesto DRIPES, los cuales se dan a conocer a continuación:

a) Los indicadores deben ser pertinentes, es decir, deben hacer referencia a los procesos y productos fundamentales de la institución, para así reflejar de forma integral el grado de cumplimiento de sus objetivos institucionales, previamente establecidos.

b) Aquellas prestaciones o actividades que sean escogidas para ser medidas deben ser comparables en términos de calidad, costo y usuarios a quienes van dirigidas.

c) Los indicadores deben ser independientes y responder a aquellas acciones desarrolladas por la organización[5].

d) En la elaboración de los indicadores se debe tomar en cuenta las situaciones extremas, no para promediarlas y esconder por este medio las falencias de algunas de las unidades o elementos del sistema, sino por el contrario, para sugerir indicadores específicos para

[5] En este sentido se debe evitar utilizar indicadores que puedan estar condicionados en sus resultados por factores externos, como por ejemplo: la situación general del país, o la actividad unida de terceros, sean estos públicos o privados.

cada elemento, especialmente cuando sus resultados sean demasiado divergentes con los otros.

Por ejemplo

El promedio de tiempo de atención por cliente de un servicio puede ser de dos minutos, siendo que en alguno de los puntos de atención puede ser de diez segundos y en otros, de una hora.

e) En la elaboración de los indicadores de gestión, aquella información de se utilice de base debe ser recolectada a un costo razonable y con la garantía de confiabilidad necesaria, es decir, que los resultados deben ser independientes de quien efectúe la medición.

f) Los indicadores deben ser públicos, es decir, conocidos y accesibles a todos los niveles y estamentos de la organización, como también al público usuario y al resto de la administración pública.

g) La generación de los indicadores debe ser en un medio participativo, que involucre en el proceso de elaboración a todos aquellos actores relevantes, sean estos funcionarios, directivos, autoridades, usuarios, entre otros; para así asegurar la legitimidad y reforzar el compromiso con las metas e indicadores resultantes.

h) Los indicadores deben ser precisos, sin embargo deben considerar una margen de error aceptable.

i) Los indicadores deben ser específicos, teniendo en cuenta la interrelación de las diferentes medidas de desempeño, para las futuras interpretaciones.

j) Deben cumplir con la característica de sensibilidad, es decir, deben ser capaz de identificar variaciones pequeñas para así poder identificar automáticamente cambios en los datos.

k) Los indicadores, respecto al número y calidad, en un sistema de evaluación de gestión deben tener un balance entre los requerimientos de simplicidad y comprensividad.

En base a lo anteriormente expuesto, se puede concluir que los indicadores de gestión deben proporcionar una calidad y una cantidad razonable de información para no distorsionar las conclusiones que de él se puedan extraer, a la vez de estar disponibles en el momento adecuado para la toma de decisiones, siempre que los costes de obtención no superen los beneficios potenciales de la información extraíble. En este sentido, además se debe tener en cuenta que los indicadores que la organización desarrolle deben cubrir los aspectos más significativos de la gestión, privilegiando los principales objetivos de la entidad, sin embargo su número no debe exceder la capacidad de análisis de quienes los van a utilizar.

De este modo, el uso de los indicadores de gestión, en las organizaciones públicas se encuentra destinado a dar cuenta de la actividad, productividad y calidad del servicio que presta dicho organismo perteneciente al Sector Público. Lo cual significa que la medición del conjunto de indicadores seleccionados debe entregar un perfil de lo que dicho servicio u organización es y hace.

Realice ejercicios nº 27 y 28

CLASE 11

4.2. Los Indicadores de Gestión y los Elementos que considera su Elaboración

Una vez conocidos los requisitos que deben cumplir los indicadores de gestión utilizados en la organización, es preciso conocer la metodología necesaria para poder construir eficazmente indicadores de gestión, los cuales deben ser comprendidos y aceptados por los miembros de la organización para que no exista confusión que pueda llevar a errores de interpretación en los distintos niveles de ésta.

En base a lo anterior, para elaborar los indicadores, en la organización se debe llevar a cabo un proceso de reflexión donde se de respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿Qué se hace en la organización?: con esta pregunta se pretende lograr describir las actividades principales que realiza la entidad, para así tenerlas inventariadas en una planilla con la descripción del resultado que se pretende obtener mediante su ejecución.

Por ejemplo

En una organización se desarrolla la actividad denominada “actualización de inventario”, la cual se realiza con la finalidad de llevar un registro de los bienes que tiene la organización, para así poder calcular de forma correcta las amortizaciones pertinentes.

- ¿Qué se desea medir?: una vez identificadas las actividades de la organización, se deben seleccionar aquellas que se consideren prioritarias. Para ello se trata de establecer una relación valorada (por ejemplo, de 0 a 10). Al responder esta pregunta se puede incluir una columna en la que conste el porcentaje de tiempo dedicado por el personal de la organización en cada actividad, para así tener claro las actividades que consumen mayor tiempo y poder centrarse en ellas.

- ¿Quién utilizará la información?: la respuesta a esta pregunta hace referencia a quienes va a llegar la información de las respuestas anteriores, es decir, los destinatarios. Aspecto que se torna relevante, ya que los indicadores, dependiendo de quienes los utiliza, difieren en función.

Por ejemplo

El indicador de gestión financiera "promedio del gasto de operación por funcionario" puede ser útil para el Jefe de Finanzas, y para el Equipo de Dirección. Así, la información de este indicador deberá presentarse de forma detallada a ese nivel jerárquico y de un modo más desagregado a medida que se desciende en la jerarquía organizativa.

- ¿Cada cuánto tiempo?: en la respuesta a esta pregunta se debe precisar la periodicidad con la que se desea obtener la información (por ejemplo: por semestre, anual, ciclo electoral, etc.), la cual dependerá del tipo de actividad y del destinatario de la información.

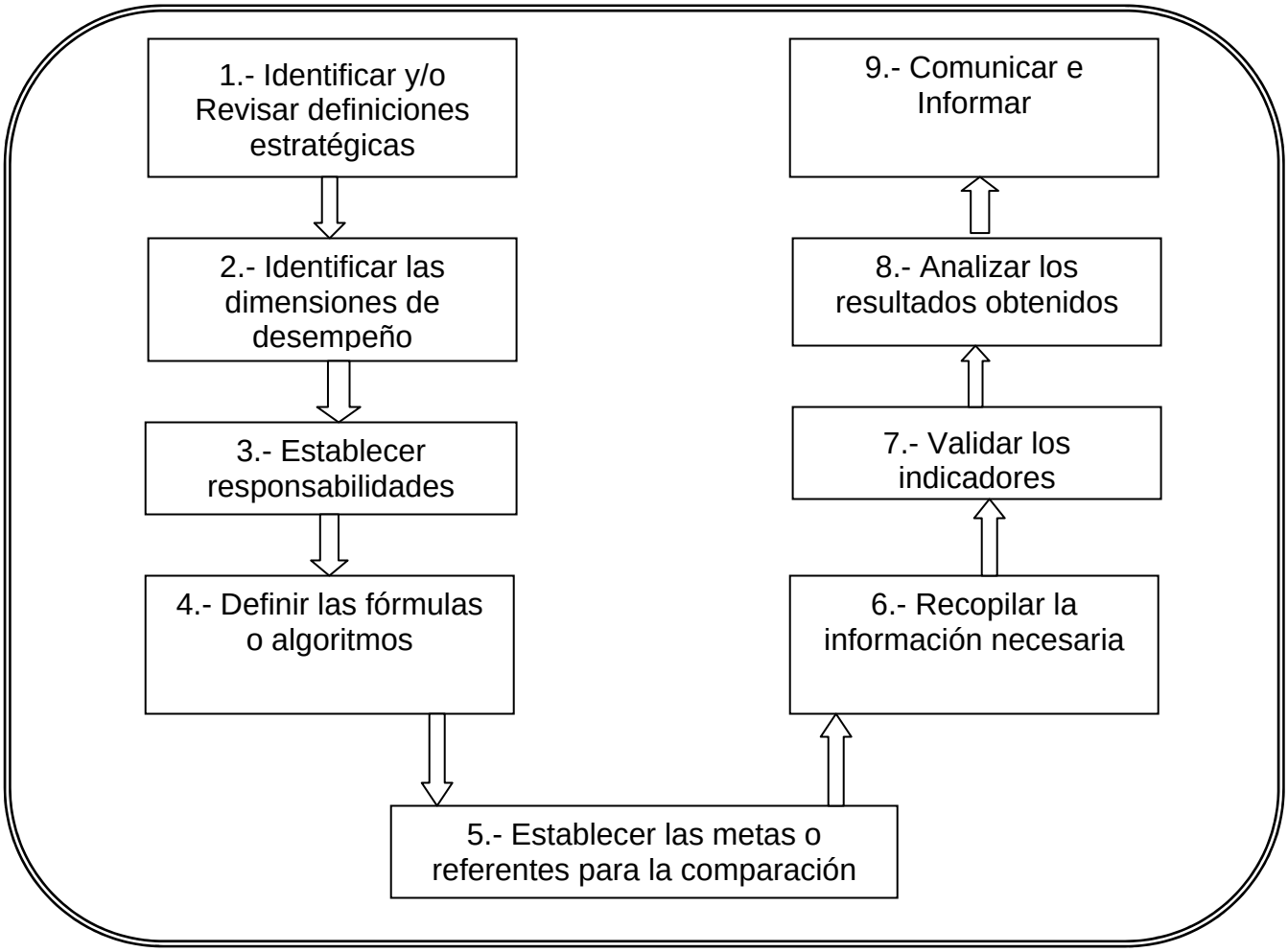
- ¿Con qué se compara?: finalmente, se debe establecer referentes respecto a la estructura de la organización, proceso o resultado (que pueden ser internos o externos a la entidad), y que permitirán efectuar comparaciones.

Por ejemplo

El indicador del desempeño "porcentaje de reclamos respondidos" del Consejo de Educación Superior puede ser comparado con otro organismo de similar tamaño e idiosincrasia, como lo es JUNJI (Junta Nacional de Jardines Infantiles), JUNAEB (Junta Nacional de Auxilio y Becas) que son organismos que forman parte del Ministerio de Educación.

Una vez concluido este análisis, la organización debe seguir una serie de nueve pasos básicos para elaborar los indicadores de gestión, etapas que son mostradas en la figura siguiente.

Figura Nº 13: Pasos Básicos para la Elaboración de Indicadores



En la figura anterior se pueden ver los nueve pasos que se deben seguir para elaborar un indicador de gestión. Ahora bien, para comenzar con los tres primeros se deben ir contestando ciertas preguntas, las cuales se dan a conocer a continuación:

- Paso 1 (identificar y/o revisar definiciones estratégicas): ¿La organización tiene identificada la misión, los productos y los usuarios?, ¿la organización tiene claros los objetivos que debe lograr?, ¿Están los objetivos alineados con las prioridades estratégicas de la organización?, ¿Los objetivos están expresados en metas mensurables?

- Paso 2 (identificar la dimensiones de desempeño): ¿Qué áreas del desempeño resulta conveniente medir? Eficiencia, Eficacia, Calidad o Economía.

- Paso 3 (establecer responsabilidades organizacionales): ¿La organización tiene productos estratégicos claramente asignables?, ¿La organización tiene objetivos concretos a alcanzar?, ¿Tiene a la cabeza un directivo responsable por el cumplimiento de esos objetivos?, ¿Dicho directivo no sólo cuenta con la responsabilidad sino que también con la

autoridad y las atribuciones para tomar las decisiones necesarias para el logro de los objetivos?, ¿La organización tiene asignado recursos humanos, materiales y financieros?

Como se puede apreciar, al ser contestadas las preguntas anteriores, se tiene avanzado hasta el paso número 3 del proceso de elaboración de un indicador. Una vez contestadas todas estas preguntas se pasa al cuarto paso que consiste en la definición de las fórmulas y algoritmos que serán utilizados en los indicadores, para esto se utilizan 3 métodos:

1. Bases de Comparación, mediante este método se compara lo que se esta haciendo con lo que debería hacerse; sirve para medir cobertura lograda, cumplimiento programado, como también el cumplimiento solicitado.

Por ejemplo

Para medir la cobertura lograda, el Registro Civil está midiendo la cantidad de certificados entregados o emitidos, comparándolos con el número de certificados solicitados.

Para medir el mismo aspecto anterior, el Servicio de Impuestos Internos está midiendo el número de usuarios atendidos comprándolos con el número de usuarios por atender.

2. Definición de Ratios: a través de este método se pueden medir costos medios, producto medio, e indicadores de eficiencia por medio de variados ratios.

Por ejemplo

$$\text{Costos medios: } \frac{\text{costo total consultas}}{\text{consultas realizadas}}$$

$$\text{Producto medio: } \frac{\text{nº inspecciones realizadas}}{\text{nº inspectores}}$$

3. Definición de Estándares: por medio de este método se pueden utilizar estándares como: % de recomendaciones aceptadas, % de clientes satisfechos, nº de errores, tiempo promedio de tramitación, entre otros.

Por ejemplo

La Caja de Previsión de la Defensa Nacional utiliza el indicador: tiempo promedio de tramitación de pensiones y montepíos.

El Servicio Médico Legal, mediante éste método, utiliza el indicador: tiempo promedio de despacho de peritajes.

Una vez realizados los pasos anteriores, para cumplir con el quinto paso de establecer las metas, la organización debe:

- Abarcar el conjunto de dimensiones de desempeño de la gestión: eficiencia, eficacia, calidad, economía.

- Crear compromisos internos; por lo tanto su cumplimiento no debe depender de otras entidades o de factores exógenos.

- Debe tener un componente de realismo, es decir, que las metas puedan ser alcanzadas con los recursos humanos y financieros existentes.

Luego, en el sexto paso se debe recopilar la información necesaria que permitirá efectivamente poder realizar las mediciones, como por ejemplo: información contable-presupuestaria; estadísticas de producción física, cargas de trabajo del personal; encuestas, estudios especiales, benchmarking, entre otros.

En la obtención de la información se debe tener presente que en muchas ocasiones, la información requerida para realizar las mediciones, forma parte de los procesos regulares de gestión que desarrolla la organización por lo que su obtención es a través de las propias actividades de la entidad, pudiendo se recolectada a través de estadísticas, encuestas, pautas de observación, entre otros medios.

Sin embargo, en otras oportunidades el ámbito de medición es más complejo, por lo que se requieren procesos más complicados y costosos para obtener dicha información. En estas ocasiones por lo general se deben realizar estudios o evaluaciones mediante metodologías más específicas.

Posteriormente, pasada la etapa de recolección de información se debe proceder a validar los indicadores, analizar los resultados obtenidos y finalmente comunicar e informar, para lo cual se procede a responder las siguientes preguntas:

- Paso 7 (validar): ¿cómo sabe la organización que los indicadores construidos miden efectivamente la gestión y los resultados?

- Paso 8 (analizar los resultados obtenidos): ¿Por qué se produjeron los resultados?

- Paso 9 (comunicar e informar): ¿Quiénes tienen que conocer los resultados de la gestión de la organización?

Por último, cabe señalar que en la etapa en que proceda analizar los resultados obtenidos, es importante que la organización utilice bases de comparación como lo son el desempeño histórico, las metas y el desempeño logrado en instituciones similares, proceso y programas, para que así se le facilite el poder tener una noción más clara del cómo evaluar la gestión de la organización.

Realice ejercicio nº 29

CLASE 12

4.3. Los Indicadores de Gestión y su Clasificación

En términos generales se puede decir que los indicadores se dividen en tres grandes grupos, asociados en función de las distintas características y formas que poseen, siendo éstos descritos a continuación.

1. Inputs, outputs y outcomes

a. Inputs: este tipo de indicadores son unidades de medidas que permiten conocer la naturaleza y el valor o importancia de los factores que utilizan las entidades en forma directa o indirecta para poder llevar a cabo su actividad, es por esto que se constituyen en la base para poder evaluar la economía y la eficiencia que existe en la gestión de programas y servicios públicos. Ahora bien, gran parte de la información que se necesita para poder elaborar estos indicadores emana de la contabilidad de costos, razón por la cual se hace importante su implementación.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores inputs:

- Costos de atención médica.
- Gastos presupuestarios.
- Personal empleado en un programa.
- Horas empleadas en desarrollar una actuación.

b. Outputs: este tipo de indicador permite poder medir los resultados de un determinado servicio o programa. Donde para poder determinarlo es necesario realizar un

análisis detallado de él para así conocer la totalidad de sus actividades en forma detallada.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores outputs:

- Estancia media de un paciente en un hospital.
- Número de delitos investigados por la policía.
- Número de llamadas atendidas en el servicio de atención al cliente.

c. Outcomes: estos tipos de indicadores son conocidos como indicadores de eficiencia social, porque miden los logros en el cumplimiento de los objetivos públicos, y también la percepción que tienen las personas de las mejoras de su calidad de vida tras la implementación de determinados programas o servicios. Es decir, son indicadores que representan la contribución o impacto social de una agencia, departamento, programa o servicio público, en términos no monetarios. Donde para poder obtenerlos es necesario realizar estadísticas o encuestas, ya que a través de sus resultados se puede ver el incremento objetivo o subjetivo en el bienestar social y la satisfacción personal de los destinatarios de la actividad pública.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores outcomes:

- Índice de mortalidad de los pacientes de un hospital.
- Satisfacción de los ciudadanos.
- Porcentaje de delitos resueltos.

2. Indicadores Presupuestarios y Contables, de Organización, Sociales, de Entorno y de Impacto

a. Presupuestarios y Contables: estos indicadores se obtienen del presupuesto realizado por la organización, ya que de ellos se obtienen una serie de ratios que permiten visualizar proporciones e índices que complementan la información que se tiene de la liquidación de presupuesto.

De este modo la revisión del control presupuestario permite a las organizaciones públicas elaborar indicadores y cuestionarse aspectos como:

- Si se encuentran debidamente delimitados los objetivos de la organización.
- Si para el logro de los objetivos se han elaborado programas acordes.
- Si frente a otras alternativas, los programas existentes han sido considerados idóneos, entre otros aspectos.

b. Indicadores de Organización: para poder elaborar los indicadores de organización es necesario analizar el organigrama funcional de la organización, incluyendo los departamentos de dirección, ejecución, administración y control, esto porque la organización de una entidad pública varia dependiendo de su actividad, dimensión, localización, etc.

c. Indicadores Sociales: estos indicadores valoran el impacto social de las actuaciones de la organización pública, expresados en unidades no monetarias. Pudiendo ir referido a:

- Usuarios de Servicios y Contribuyentes: dentro de éstos se encuentran aquellos servicios en los cuales sus usuarios participan directamente en el financiamiento de determinados entes públicos a través de tasas, impuestos locales, etc.; donde la principal responsabilidad social de la entidad pública en materia de información es presentar su situación económica financiera de forma accesible, así como también toda la información de base social para la correcta comprensión de sus actividades.
- Trabajadores: en este sentido la información de base social hace mención a las relaciones entre la entidad pública y los trabajadores, funcionarios o no; la cual se puede establecer mediante ratios y datos complementarios.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores sociales para el aspecto de los trabajadores:

- Huelgas: días perdidos / total días
- Incidentes: Número de incidentes entre trabajadores / total personal
- Horas extraordinarias: número de horas extras / total horas

d. Indicadores de Entorno: este tipo de indicadores permite suministrar información referente a las variables exógenas al programa, centro o servicio, pero que pueden condicionar la prestación del mismo, primordialmente respecto a la cantidad de recursos a utilizar. Así este tipo de indicadores hace mención, por ejemplo, a:

- Aspectos demográficos como la evolución de la población.
- Aspectos económicos como las variaciones en el precio de la energía.
- Aspectos culturales como los cambios en las preferencias de los ciudadanos.
- Aspectos medioambientales que pueden influir en programas de infraestructuras públicas.

e. Indicadores de Impacto: estos indicadores reflejan los efectos económicos o sociales, favorables o no, de la ejecución de un programa o política pública, especificándose en términos de cobertura de los objetivos del mismo, es decir, son indicadores de eficacia, denominados frecuentemente indicadores de eficacia social. Como por ejemplo, un indicador de este tipo sería: incidentes con relación al número de permisos de salida concedidos a los detenidos.

3. Indicadores de Economía, Eficiencia y Eficacia

Estos tipos de indicadores, ya han sido descritos anteriormente en la unidad, sin embargo al respecto se puede agregar que posibilitan un control selectivo de la información clave de una entidad, para lo cual es necesario seleccionar los indicadores que resulten más significativos.

A continuación se describe brevemente cada uno de estos indicadores:

a. Economía: los indicadores de economía reflejan la capacidad de la organización por generar y movilizar de forma adecuada los recursos financieros de ésta. En otras palabras son valores estadísticos que reflejan el comportamiento de las principales variables económicas, financieras y monetarias, obtenidos a través del análisis comparativo entre un año y otro de un período determinado. Dentro de este tipo de indicadores se encuentran aquellos que pretenden medir la capacidad de autofinanciamiento de la organización, el nivel de recuperación de los préstamos, la capacidad de ejecución del presupuesto, entre otros aspectos.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores económicos utilizados en organismo públicos:

- Comisión Chilena de Energía Nuclear: (Ingresos propios / Ingresos totales)
- Servicio de la vivienda y Urbanismo: (Aporte de beneficiarios al financiamiento de viviendas SERVIU / Inversión.)
- Instituto de Desarrollo Agropecuario (INDAP): Porcentaje de recuperación de créditos de corto plazo.

b. Eficiencia: este tipo de indicadores permite identificar la relación existente entre las metas alcanzadas, tiempo y recursos utilizados para la realización de un programa o servicio. Por lo tanto, permite dimensionar el logro del máximo de resultados con el mínimo de recursos. En este sentido, en el sector público, la utilización de este tipo de indicadores hace referencia a aspectos como: costo medio de la producción (costo por beneficiario, costo por componente, etc.), productividad media (usuarios atendidos por unidad de tiempo, fiscalizaciones por inspector, etc.), entre otros.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores de eficiencia utilizados en organismo públicos:

Costo medio
Gastos administrativos programas becas / becas entregadas
Gasto total programa certificación / total cajas inspeccionadas
Gastos asociados a intervenciones quirúrgicas / nº de intervenciones
Costo total de unidades viviendas contratadas / unidades contratadas

Continuación ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores de eficiencia utilizados en organismo públicos:

Producto medio
Nº de inspecciones / número de inspectores
Nº de expedientes resueltos por semestre / dotación de personal en la tarea
Nº de inspecciones al transporte de pasajeros / personal afectado a la tarea
Nº de consultas / nº de médicos

c. Eficacia: este tipo de indicador mide el grado de cumplimiento de los objetivos y metas establecidos en la organización, por medio de los productos o resultados obtenidos, sin hacer referencia al costo de consecución de los mismos. Es decir, permite identificar sólo la relación existente entre las metas alcanzadas y el tiempo utilizado para realización de un programa.

Por ejemplo

A modo de ejemplo se pueden citar los siguientes indicadores de eficacia utilizados en organismo públicos:

Resultado Final o Impacto
% de incremento de recaudación tributaria asociado a la acción del servicio de Impuestos Internos (SII)
% de colocación de empleo juvenil (Programa de Capacitación de Jóvenes. Ministerio del Trabajo)

Resultado-Intermedio
Delitos aclarados / delitos denunciados
Mantenimiento del Orden Interno
Mediaciones exitosas / mediaciones realizadas Dirección General de Comercio (Área de Defensa del Consumidor)
Conflictos colectivos solucionados / conflicto colectivos planteados Dirección del Trabajo

En síntesis, se puede señalar que al medir la gestión de una organización pública, el desarrollo de indicadores de gestión se constituye en una útil herramienta, que según lo que estipula la administración del Estado, todas las organizaciones deben establecer y desarrollar para posteriormente entregar su Informe de Gestión en el formato establecido, pudiéndose así analizar los resultados obtenidos por la entidad. En este sentido no se debe perder de vista que no existe una medida única que demuestre por si sola el desempeño de la institución, por lo que se requiere de una combinación de ellas, es decir, de los resultados de eficacia, eficiencia, economía, entre otros.

Realice ejercicio nº 30