

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Escuela de Auditoría

**"EVALUACION DE LA GESTION
DIRECTIVA, FACTOR PRIMORDIAL
PARA UNA ADMINISTRACION EFECTIVA"**

MEMORIA PARA OPTAR AL TITULO
DE CONTADOR AUDITOR

PROFESOR GUIA: ALEJANDRO HAEFELE T.

INTEGRANTE: GALVARINO I. RIVERO A.

VALPARAISO - CHILE

1991

T
R 167
1091

005

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA

2130

"EVALUACION DE LA GESTION
DIRECTIVA, FACTOR PRIMORDIAL
PARA UNA ADMINISTRACION EFECTIVA"



MEMORIA PARA OPTAR AL TITULO
DE CONTADOR AUDITOR

PROFESOR GUIA : ALEJANDRO HAEFELE T.

INTEGRANTE : GALVARINO I. RIVERO A.

VALPARAISO - CHILE

1 9 9 1

I N D I C E

CONTENIDO	PAGINA
INTRODUCCION	
CAPITULO I - EVALUACION GENERAL O DE GESTION	
1.- DEFINICION DE CONCEPTOS PRELIMINARES EN EL ESTUDIO DE LA EVALUACION GERENCIAL.....	1
2.- LA PLANIFICACION Y EL CONTROL.....	7
3.- EL SISTEMA DE LA DIRECCION POR OBJETIVOS.....	9
CAPITULO II - ALGUNOS ASPECTOS SOBRE INFORMATICA EN LA GESTION	
1.- CARACTERISTICAS COMPARATIVAS ENTRE UN SISTEMA TRADICIONAL Y UNO MODERNO.....	15
2.- LIMITACIONES QUE SE CONSIDERAN EN LA APLICACION DE LA TECNICA EN NUESTRO PAIS.....	18
3.- METODOLOGIA PARA LA DETECCION DE LA NECESIDAD DE MODIFICAR EL SISTEMA DE INFORMACION EN USO EN LA EMPRESA.....	19
4.- DESARROLLO DEL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACION.....	25
5.- ADMINISTRACION DE SISTEMA DE INFORMACION.....	34
6.- METODOLOGIA PARA DESARROLLAR E IMPLEMENTAR UN SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACION.....	35
CAPITULO III - EL SISTEMA PRESUPUESTARIO	
1.- GENERALIDADES.....	38
2.- ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS.....	39
3.- TIPO DE PRESUPUESTOS.....	40
4.- METODOS DE ELABORACION DE LOS PRESUPUESTOS.....	40
CAPITULO IV - ANALISIS DE LOS RESULTADOS.	
1.- INTRODUCCION.....	50
2.- CARACTERISTICAS DE UN BUEN SISTEMA DE ANALISIS.....	51
3.- DESVIACIONES O VARIACIONES SOBRE COSTOS.....	52
4.- DESVIACIONES SOBRE EL MARGEN.....	62

CAPITULO V - CONTROL DE GESTION EN LOS SERVICIOS PUBLICOS

1.- INTRODUCCION.....	68
2.- LA ADMINISTRACION Y LOS RESULTADOS EN LA GESTION PUBLICA....	69
3.- DESARROLLO DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTION A LOS SERVICIOS PUBLICOS.....	74
4.- LOS INSTRUMENTOS DE MEDICION Y DE CONTROL DE LA GESTION DE LOS SERVICIOS PUBLICOS.....	79
5.- PROBLEMAS OBSERVADOS EN LA PRACTICA.....	82
CONCLUSIONES	88
BIBLIOGRAFIA.....	95

-0-0-0-0-0-

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación se realiza con el propósito de entregar una visión sobre las diferentes herramientas o aspectos, en que puede apoyarse el Contador Auditor, como integrante del Nivel Ejecutivo y más que nada, como encargado de evaluar la gestión de una Empresa. Para esto, se ha seleccionado una gama de aspectos, que de acuerdo al criterio utilizado por el suscrito, permitirán visualizar como se podría enfocar una evaluación a la gestión directiva de una Empresa. Lo anterior, tomando en consideración que uno de los aspectos más controvertido, en el área de la Auditoría, sin lugar a dudas, corresponde a la evaluación de gestión, ya que, muchas veces puede adolecer de subjetividad.

La exigencia de un uso cada vez más eficiente y eficaz de los recursos obtenidos y puesto a disposición de los directivos de una Empresa para su gestión, necesariamente obligan, a que conjuntos de técnicas y experiencias, agrupadas en el aspecto de control de gestión, mantengan una dinámica y vigencia permanente.

Es por esta razón, que me he motivado a elaborar el presente trabajo, no sólo como una exigencia académica para obtener mi título profesional, sino, como un instrumento o guía que pueda permitir, formarse una idea sobre los aspectos que se deben tener presente al enfocar una Auditoría al nivel gerencial de una organización.

La estructura que se ha considerado para el desarrollo de la presente tesis, es la siguiente:

CAPITULO I : Evaluación Gerencial o de Gestión

En este capítulo se señalan los conceptos relacionados, con el proceso de evaluación gerencial o de gestión, tales como: Auditoría Operativa, Auditoría de Gestión o Control de Gestión, Control de Operaciones, Función de Control, etc. Luego se tocan aspectos sobre la Planificación y el Control, como también se señalan aspectos sobre la dirección por objetivos.

CAPITULO II : Algunos Aspectos sobre la Informática en la Gestión

En este capítulo se trata de visualizar la importancia que ha delimitado la incorporación de la informática en el proceso de toma de decisiones. Tratando de abordar los tópicos que se consideran pertinentes para el desarrollo del tema. Asimismo, se realiza un análisis comparativo entre un sistema Tradicional de información y uno Moderno con la incorporación de esta herramienta. Se señalan las limitaciones que se consideran en la aplicación de sistemas de información integrados en nuestro país, como también aspectos que se deben considerar para su aplicación. Finalmente, se analizan las diferentes acciones que deben efectuarse en una empresa para la implementación de un sistema integral de información. Asimismo, la ventaja de la informática en la Contabilidad.

CAPITULO III : El Sistema Presupuestario

Este capítulo consigna, los aspectos más relevantes de los presupuestos utilizados en la empresa. El hecho de que se haya considerado el sistema presupuestario en el presente trabajo, obedece a que, tal vez, la herramienta más común y eficaz que posee la empresa para su gestión, sean precisamente los presupuestos. Primeramente, se analizan generalidades de los presupuestos, para luego, analizar los presupuestos más

utilizados. Cabe señalar, que dentro de estos presupuestos, se analiza el Presupuesto base cero, resumiendo los aspectos que se consideran conveniente para su aplicación, ya que se aprecia un cierto desconocimiento de esta herramienta.

CAPITULO IV : Análisis de los Resultados

En este Capítulo se señalan los diferentes aspectos que se deben considerar al evaluar los resultados obtenidos en una Empresa, en el cumplimiento de sus objetivos, pero enfocándolo a los Costos incurridos en dichos objetivos. El hecho que se haya utilizado este parámetro y no la utilidad obtenida, obedece fundamentalmente a que muchas empresas, efectivamente obtienen utilidades, pero no son eficientes, ya que, sus costos no son, lo que debieran haber sido. Es por ello, que este análisis se enfocó en esta relación. Asimismo en este Capítulo se exponen dos ejercicios sobre las desviaciones o variaciones que se producen en los costos manejados por las Empresas, los cuales son analizados y comentados.

CAPITULO V : Control de Gestión en los Servicios Públicos

En este Capítulo se aborda tópicos de Gestión pública para lograr un criterio acerca de lo que se entiende por "resultados", para posteriormente entrar a desarrollar un modelo de Control de Gestión de los Organismos Públicos.

Finalmente, se hace presente que la intención del suscrito, no ha sido la de analizar y agotar todas las instancias, al tocar los diferentes temas de la presente tesis, sino, más que nada visualizar los que se consideran relevantes, a objeto de orientar y entregar una visión, tal vez, particular de lo que comprendería una evaluación o examen a la gestión directiva de una Empresa.

C A P I T U L O I

EVALUACION GERENCIAL O DE GESTION

1.- DEFINICION DE CONCEPTOS PRELIMINARES EN EL ESTUDIO DE LA EVALUACION GERENCIAL.

Al comenzar a definir, ciertos términos que se encuentran relacionados con el proceso de la evaluación Gerencial o de Gestión, es necesario señalar que generalmente se puede pensar una cierta similitud entre éstos, lo cual, puede conllevar a una cierta confusión, por lo que se definen los conceptos que se consideran relacionados con este proceso de evaluación:

- **AUDITORIA OPERATIVA:** Aunque existen diversas definiciones, se va analizar la siguiente: "Es una técnica de control, que consiste en el examen crítico y sistemático de todo o parte de una Empresa, realizado de acuerdo con el ordenamiento vigente, con el objeto de verificar la eficiencia, eficacia y economicidad de la gestión administrativa en el cumplimiento de los fines que les son propias y en la obtención de las metas programadas". (1)
- **AUDITORIA DE GESTION, CONTROL DE GESTION O EVALUACION GERENCIAL:** Es la técnica que apunta hacia la obtención de información acerca de la efectividad de la actuación de los gerentes y de la eficiencia en la utilización de los recursos obtenidos.
- **CONTROL DE OPERACIONES:** Tiende a asegurar que las tareas específicas se llevan a cabo de un modo efectivo y eficiente. El objetivo de este Control está en las tareas individuales.

(1) Manual de Auditoría Operativa, Profesor Leoncio Urra C.

- **FUNCION DE CONTROL:** Presenta una fuerte componente de consideraciones psicológicas. No se suele contar con estándares que permitan una comparación, haciendo que la acción al controlar se torne más difícil.

La información para control, normalmente, se apoya en una estructura financiera, desarrollada para obtener información para otros fines (Resultados, cambios en la posición financiera, etc.).

En los controles operacionales, por el contrario, se utiliza para fines de control, bastante información de carácter "no monetario", por ejemplo, horas hombres, unidades producidas, índices, ratios, etc.

- **CONTROL DE GESTION**

Para los propósitos del presente trabajo de Investigación, se entenderá la gestión como una acción dentro de una empresa destinada a:

- a.- Dirigir y orientar la actuación de los ejecutivos.
 - b.- Dirigir racionalmente la empresa
 - c.- Dirigir al trabajador en sus labores.
-
- a.- Dirigir y orientar la actuación de los ejecutivos: señala que las ejecuciones de las tareas llevadas a cabo en los distintos niveles de la estructura son, en realidad, decisiones de alta dirección que serán ejecutadas eficientemente según la comprensión clara y precisa que de ellas tengan los niveles más bajos de la organización.
 - b.- Dirigir racionalmente la Empresa: esto implica una dirección basada en objetivos concretos y coherentes, es decir, una verdadera dirección por objetivos, puesto que ésta es la esencia de todo sistema directivo orientado a los resultados.

c.- Dirigir al trabajador en sus labores: Esto implica que, además, la gerencia debe efectuar una buena organización del trabajo y asignar a los trabajadores en aquellos puestos en que sea posible lograr los máximos rendimientos individuales. Para esto y contando con la ayuda de técnicos de desarrollo organizacional, hay que implementar una cultura organizativa, dentro de la empresa, que procure una motivación al logro de objetivos.

Esto permitirá integrar a los trabajadores de la organización a la gestión de ésta y generará el desarrollo eficiente de las tareas y un aprovechamiento óptimo de los recursos.

Al situarse ahora en el momento de evaluar la gestión:

- ¿ Qué patrones de medición usaremos ?
- ¿ Cuáles son objetivamente los más justos ?
- ¿ Son eficientes los gerentes en su gestión ?, etc.

Todas éstas, y muchas otras preguntas pueden ser respondidas mediante el uso de un buen sistema de control de gestión.

Pero, ¿Qué es control de gestión ?. En realidad, es un proceso a través del cual los directivos se aseguran que la obtención y aplicación de los recursos ha sido eficiente y efectiva para el logro de los objetivos de la organización.

Este control afecta a personas y resultados, fijando cursos de acción a los directivos, quienes eliminarán las acciones no deseadas y favorecerán las que son positivas para el logro de los objetivos.

- ESQUEMA DE CONTROL.

Todo sistema de control está compuesto de objetivos y estándares, los cuales son comparados con la realidad, con el objeto de evaluarlos, procurando las medidas correctivas que permitan el cumplimiento de los objetivos predefinidos.

Se considera que los elementos básicos del sistema que garanticen una excelente disposición de la información para el logro óptimo de los resultados de la gestión podrían ser:

- a.- Un modelo de conducta humana.
- b.- Una estructura de objetivos debidamente asignados a cada individuo.
- c.- Medios de actuación y recursos a asignar.
- d.- Un sistema de medida de resultados, que se traduzca en un proceso de comparación realidad v/s objetivos.
- e.- Posibilidad de modificar cualquiera de los elementos anteriores.

Las características de estos elementos hacen que las posibilidades de combinación en el diseño del sistema de control sean innumerables.

- TEORIA DE LA EVALUACION DE GESTION.

El control se logra a través de la aplicación de normas y procedimientos.

Anthony (2) distingue en el proceso dos partes:

- a.- La Planificación Estratégica (Definición de objetivos).
- b.- El Control de Gestión (Asignación de Recursos).

(2) Management Control System, Robert Anthony.

A pesar del reconocimiento de este autor de la influencia de factores psicológicos, este enfoque no ha profundizado en este aspecto, girando en torno a la idea de que el individuo actúa racionalmente sólo motivado por incentivos monetarios.

Anthony, reduce el problema de la motivación a lo que él denomina "Congruencia de Objetivos" (organizacionales e individuales), convirtiéndose éste en el propósito básico de las normas y procedimientos del sistema.

Estos procedimientos suelen ser:

- Identificación de variables claves.
- Utilización de Presupuestos.
- Centros de Responsabilidad, etc.

Posteriormente, otros autores han incorporado variaciones a este enfoque, según los cuales, la efectividad del sistema depende de factores del entorno, de la organización e incluso psicológicos.

Si analizamos y tratamos de encontrar un común denominador en los diferentes enfoques que se pueden dar en el diseño de sistemas de control, se puede concluir y se espera, en forma no demasiado simplista, que la palabra "Control" tendría, en este caso, el significado de guía hacia unos objetivos, a través del mantenimiento de unos ciertos sistemas y procedimientos.

Por tanto, repitiendo lo dicho anteriormente tendríamos que: "Control de Gestión o Evaluación Gerencial" es un proceso, mediante el cual, la Dirección de la Empresa, se asegura que los recursos obtenidos, sean empleados en forma eficiente y eficaz, en la consecución de los objetivos de la organización".

- CARACTERISTICAS DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTION.

De la definición del concepto de control de gestión pueden desprenderse las siguientes ideas:

- a.- La Empresa es un todo orgánico.
- b.- El proceso de control de gestión compromete a los directivos, es decir, aquellas personas responsables de obtener resultados a través del trabajo de otros y de la utilización de los recursos.
- c.- El proceso se desarrolla dentro del contexto de los objetivos y políticas definidas por la planificación estratégica.
- d.- Los criterios relevantes para enjuiciar los resultados y las acciones a desarrollar, con la eficacia y la eficiencia, enmarcados dentro del concepto de productividad.

En definitiva, con el control de gestión, se debe lograr una congruencia de metas y objetivos. De acuerdo a lo anteriormente señalado se puede establecer que los Requisitos primordiales que debe tener todo sistema de control de gestión son:

- 1) Total: es decir, debe cubrir toda la actividad de la empresa.
- 2) Periódico: debe seguir un esquema y una secuencia predeterminados, en función a su nivel de actividad y su naturaleza.
- 3) Integrado (coordinado) esto es, compuesto por un conjunto de subsistemas de control articulados horizontal y verticalmente.
- 4) Cuantitativo: esto es, utilizando como unidad de medida principalmente la monetaria, pero apoyándose en toda otra medida posible, que permita sentar criterios válidos sobre su evaluación (índices, ratios, etc.)

Después de analizar el concepto, las características y algunos enfoques teóricos, surge la interrogante: ¿Cuál es el objetivo primordial de todo sistema de Evaluación de Gestión.?

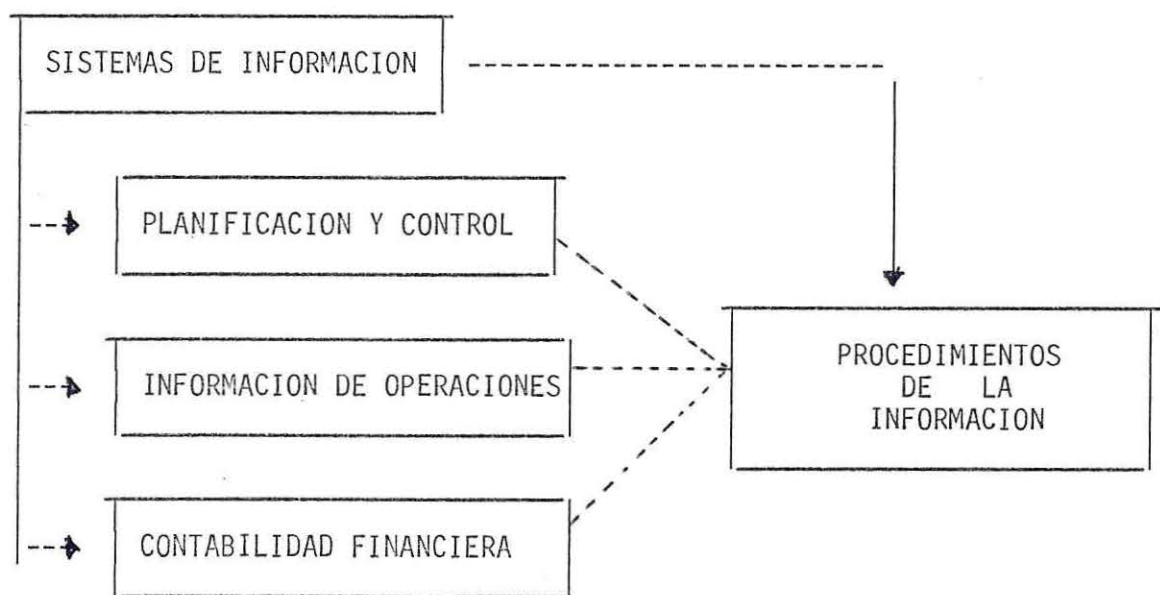
Como todo sistema de control, debe entregar información a los gerentes acerca del funcionamiento de la actividad de la que son responsables, lo que les permitirá tomar mejores "Decisiones" para el logro de los resultados deseados. Se desprende entonces la existencia de una planificación al comienzo de toda gestión.

2.- LA PLANIFICACION Y EL CONTROL.

Como ya se ha señalado precedentemente, existe una interrelación dentro de la dinámica de la gestión entre la Planificación y el Control, pero también son importantes como parte de un sistema de información.

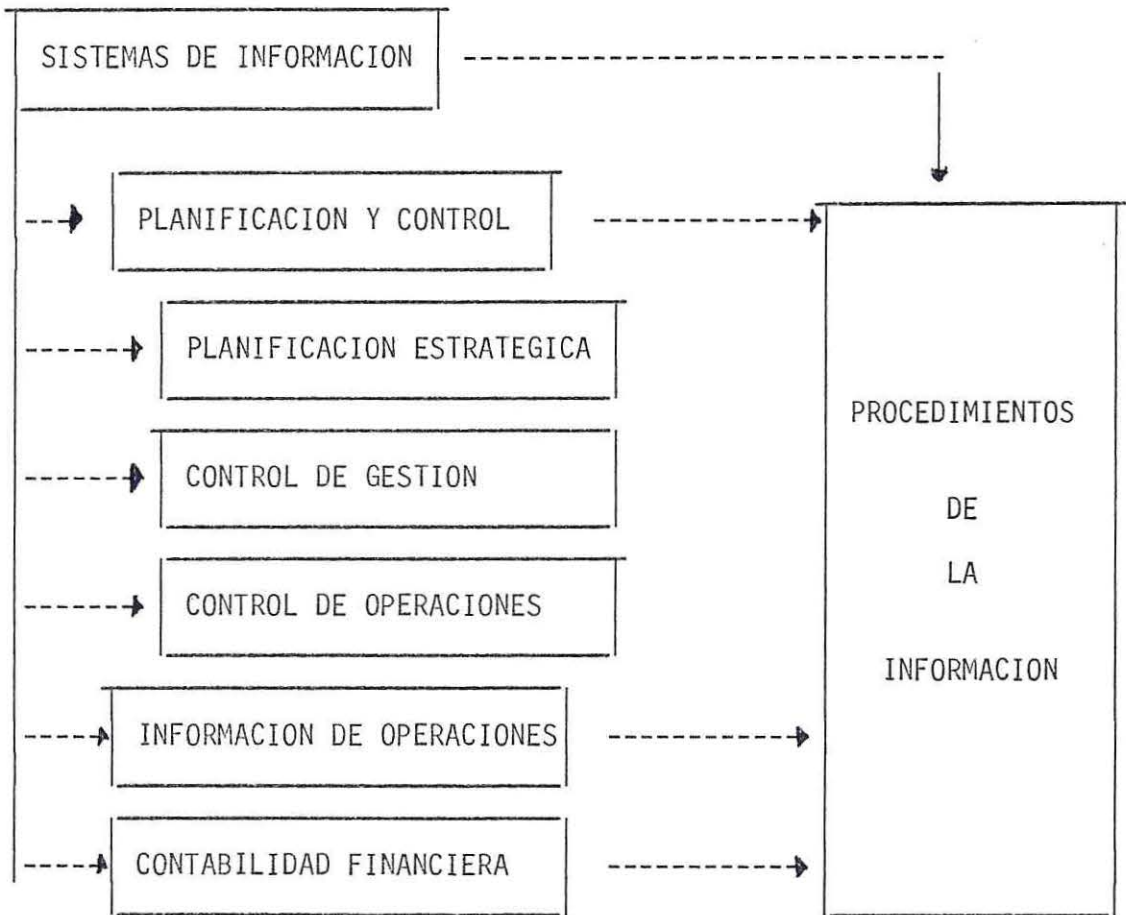
Esto a consecuencia que las áreas que conforman subsistemas del sistema de información de la empresa, proporcionan datos que serán procesados e integrados.

Una visión esquemática puede ser la siguiente:



Centrándose en el área que nos interesa, evidentemente que podremos distinguir diferentes tipos de planificación y control en distintas organizaciones.

Veamos una situación de una Empresa cualquiera:



Se observa, que la planificación y el control son importantes para toda gestión, aún más, no puede existir una sin que exista la otra, puesto que de otro modo, se lograría un organismo incoherente y falta de dirección.

En la dinámica de una gestión, las funciones se dan en un todo integrado y teóricamente es posible separarlos como cosas distintas y afectando procesos distintos.

Resumiendo, decimos que al comienzo de toda gestión se planifica, definiendo los objetivos a alcanzar y las políticas para lograrlo, como asimismo se determinan los planes de acción.

Al operar de este modo, cada responsable determinará el flujo de información relevante de su gestión, que le permitirá controlar el curso de las actividades realizadas por sus subordinados.

El hecho de establecer la información relevante (Control de Gestión), determina ciertos factores críticos que garanticen (según el control ejercido sobre ellos) el éxito o fracaso de una gestión.

Al planificar se debe contar con todos los medios que permitirán la gestión eficaz de los distintos niveles. Dicha planificación, debe estar acorde a ciertos objetivos y las tareas que se desprendan, debiendo ser comunicadas a los subordinados y verificada su comprensión. De acuerdo al plazo que la planificación determine para el cumplimiento de los objetivos, se deriva una planificación táctica y una estratégica.

Es por ello, que tenemos por ejemplo, que para la Planificación estratégica se podrían considerar (5 - 10 años)

La Planificación a Medio Plazo (3 - 5 años)

Los Presupuestos de Operaciones (1 - 3 años) etc.

3.- EL SISTEMA DE LA DIRECCION POR OBJETIVOS.

Antes de comenzar a desarrollar este punto, es conveniente señalar que la intención no ha sido la de analizar profundamente este tema, ya que dada la importancia que en este último tiempo ha adquirido la "Dirección por objetivos", tal vez, requeriría de un

estudio profundo y detallado, que bien podría abordarse, como tema para una futura tesis. La intención, al enunciarlo en el presente capítulo es, señalar que la "Dirección por Objetivos" es un buen método de dirección, puesto que se orienta a los resultados y bajo ese prisma deben aplicarse las diversas herramientas del Control (Control de Operaciones, Control de Gestión, etc.) y así obtener la mejor información, para satisfacer las necesidades del sistema de información vigente.

¿Qué es realmente la Dirección por Objetivos?

La Dirección por objetivos es un medio de practicar las cinco (5) funciones básicas de dirección: Planificación, Organización, Mando, Coordinación y Control. En otras palabras, la Dirección por Objetivos es una forma de dirección. No es una mera parte del trabajo del directivo ni un agregado más. Es la esencia de un sistema de dirección orientado a resultados.

Peter Drucker (3) se ha referido a la Dirección por Objetivos como una filosofía de dirección. Afirma que está basada fuertemente en un concepto de comportamiento y motivación humanos y que se aplica a los directivos de cualquier nivel, en todas las áreas funcionales y a cualquier clase y tamaño de organización. Señala que el éxito en mejorar la actuación ejecutiva se debe a su capacidad para convertir las necesidades objetivas (organizacionales) en objetivos personales.

Al definir objetivos precisos para la organización y a su vez para cada unidad individual, se deben seguir varios principios:

(3) "La Gerencia", Peter F. Drucker.

- Los objetivos deben estar en relación con las necesidades del negocio y deben apoyar los fines de la organización.
- Los objetivos deben ser claros, concisos y realistas.
- Los objetivos deben ser mensurables y cuantificados siempre que sea posible.
- Los objetivos deben ser guías para la acción, deben formular lo que se debe lograr, no cómo se debe lograr.
- Los objetivos deben ser lo suficientemente ambiciosos para ofrecer un desafío, de modo que el hombre se enorgullezca cuando los consiga.
- Los objetivos deben tomar en consideración las restricciones internas y externas, es decir, los factores que no están sujetos al control del hombre responsable de sus resultados.
- Definir objetivos es una tarea conjunta y en ellos deben estar de acuerdo el individuo responsable y su superior.

Hay dos aspectos básicos de la Dirección por Objetivos que es necesario tener en consideración:

- a. - Orientación de Resultados: La característica distintiva de la dirección por objetivos es su insistencia en los resultados, en lograr los objetivos.

La consideración más importante en una situación directiva es obtener resultados, pero, los resultados no pueden ser evaluados sin unos resultados anteriores con los que se les pueda medir. La Dirección de Objetivos satisface ambos requisitos ya que primero se concentra en la fijación de los objetivos y en determinar los medios para lograrlos y luego, aplicando lo anterior, en alcanzarlos.

b.- Comportamiento y Motivación Humanos.: Varias teorías apoyan este principio de la Dirección por Objetivos. La primera de ellas es la teoría de la jerarquía de necesidades de motivación individual de Abraham Maslow. Según esta teoría todo el mundo tiene 5 niveles de necesidades que deben ser satisfechas en orden ascendente (fisiológicas-defensa y seguridad-sociales-psicológicas-auto-realización). Sin embargo, estos niveles pueden convertirse en un solo nivel las necesidades fisiológicas y de seguridad, consideradas como primer nivel de esta escala.

Escala de necesidades del individuo según el psicólogo Abraham Maslow.



Abraham Maslow, de la Universidad Norteamericana de Brandeis, distinguió diferentes tipos de necesidades de la persona:

- 1) En primer lugar, definió las necesidades fisiológicas y de seguridad; tan pronto como una de éstas queda satisfecha, otra surge en su lugar, siguiendo un proceso sin fin.

- 2) Satisfechas las necesidades primarias, y cuando el hombre ya no siente temor por su bienestar físico, sus necesidades sociales se convierten en móviles importantes y busca entonces asociarse y ser respetado por sus compañeros y por el medio de su entorno social, así como dar y recibir amistad y amor.
- 3) Por encima de las necesidades sociales se hallan las necesidades del yo, ya sean vinculadas a su propia estimación (confianza en sí mismo, independencia, éxito, etc). y a las que guardan relación con la propia reputación (categoría o status social, reconocimiento del mérito, respeto y aprecio de los colegas, etc.). A diferencia de las anteriores, las necesidades del yo rara vez se ven satisfechas del todo.
- 4) Finalmente, aparecen las necesidades de autorrealización, que abren las posibilidades de desarrollar todas las energías potenciales de la personalidad y de mostrar el espíritu creador en el sentido más amplio del término.

Si el deseo de satisfacer estas necesidades motiva al individuo y, como resultado, condiciona su comportamiento, entonces la dirección debe proveer lo necesario para su satisfacción en el medio ambiente laboral.

Otra teoría de motivación se refiere a las actitudes de los directivos frente a los trabajadores. La opinión más acertada al respecto, y que sostienen los directivos que practican la dirección por objetivos, señala que si los individuos están motivados en forma apropiada, estos ejercitan un mayor grado de autocontrol, buscan activamente responsabilidades, son creativos y, por lo general se comportan de un modo que apoya el logro de los objetivos.

Cabe hacer presente, que a pesar de existir otras teorías o definiciones de otros autores de la Dirección por Objetivos, sólo se consideró la señalada precedentemente, ya que se estima, constituye la base en que se fundamenta este medio de Dirección.

Finalmente, se pueden definir 4 componentes básicos del Sistema de Dirección por Objetivos:

- 1.- Definición de Objetivos.
- 2.- Desarrollo de Planes de Acción.
- 3.- Revisiones Periódicas.
- 4.- Evaluación Anual de la Actuación.

La revisión de la evaluación anual de la actuación se concentra en la consideración más importante de cualquier situación directiva: los resultados, de la organización. Entre los beneficios que se logran con la dirección por objetivos tenemos mejor actuación de los directivos, mejor planificación, mejor coordinación, mejor control, mayor flexibilidad, mejores relaciones entre superiores y subordinados, desarrollo personal, etc.-

-0-0-0-0-0-0-

C A P I T U L O I I

ALGUNOS ASPECTOS SOBRE LA INFORMATICA EN LA GESTION

1.- CARACTERISTICAS COMPARATIVAS ENTRE UN SISTEMA TRADICIONAL Y UNO MODERNO.

Hoy día en que se vive un desarrollo tecnológico rápido, en que la población mundial crece exponencialmente, en el que todo individuo lucha y demanda mayor bienestar, ha producido indudablemente que el consumo mundial vaya aumentando explosivamente, duplicándose en menor cantidad de años que la población mundial.

Este mayor tamaño de los mercados en el transcurso del tiempo, ha producido el crecimiento continuo de la empresa y por otro lado, la cada vez mayor complejidad de los métodos gerenciales, ha determinado que la cantidad de información que debe procesarse y la rapidez a la que se tienen que obtener, sobrepasen ampliamente las capacidades de las organizaciones tradicionales. Para solucionar esta falencia interviene la informática, ciencia del procesamiento automático, integral y racional de la información.

Una gestión racional implica:

- a) Recolección de numerosas informaciones.
- b) Manera de ordenarla, enfocarla y combinarla con el fin de obtener resultados útiles para la toma de decisiones.

La necesidad de disponer de un instrumento rápido para reunir y elaborar esas informaciones, explica el éxito inmediato que encontraron las computadoras.

Las primeras aplicaciones de las computadoras a la administración de empresas, se llevaron a nivel de la función administrativa, aquí encontró la informática un campo accesible que permitía mejorar de manera considerable los rendimientos y aliviar las tareas.

Debido a la rápida evolución tecnológica de los materiales, métodos de explotación, etc., la información de gestión permite recoger a través de un sólo organismo todos los datos provenientes de diferentes funciones de la Empresa, de procesar esos datos, de difundir las informaciones obtenidas y seleccionarlas según su destino hacia los servicios comerciales, administrativos, financieros y a la dirección de una empresa.

El desarrollo de una gestión dinámica mediante el empleo de modelos, conduce no sólo a una mejor preparación de las decisiones a tomar, sino que también a una más ágil aplicación.

El circuito lógico de recolección, almacenamiento, transformación y difusión de la información, hasta llegar a decisiones basadas en ella, es susceptible de ser parcial, e incluso globalmente automatizado, si todos los encadenamientos pueden llevarse a cabo sin la intervención del hombre (integración o sistema gerencial de información).

Por todo lo comentado, se puede elaborar el siguiente cuadro comparativo:

SISTEMA TRADICIONAL DE INFORMACION	SISTEMA MODERNO DE INFORMACION
- Procesamiento manual o mixto normalmente en base a Técnicas tradicionales.	- Procesamiento con un alto grado de automatización, a través de técnicas computacionales.
- Utilización de información orientada a terceros (balances), o satisfacción de pequeñas necesidades operativas (liquidación de sueldos).	- Orientado expresamente a satisfacer las necesidades de planeamiento y control de la dirección por objetivos y por derivación a usuarios externos.

- Informaciones provenientes de las diversas unidades en forma independiente.
- Información periódica generalmente de carácter histórico y sin comparación con lo esperado.
- Largo intervalo entre el ciclo operativo y la información.
- Sistema integrado a través de datos bases.
- Información cuando el resultado de las diversas áreas de efectividad se desvía significativamente.
- Escaso intervalo de tiempo entre situaciones relevantes e información.

En la informática, la integración ofrece:

- Encadenamiento automático de los procesamientos referentes a varias operaciones sucesivas o interdependientes.
- Coordinación en un proceso automático de las funciones interdependientes de la empresa.

Un sistema gerencial integrado ha de prepararse considerando: objetivos, extraer de ellos todas las consecuencias para la empresa, elegir los procedimientos. El circuito del sistema de información comprende: - codificación - recolección y agrupamiento - procesamiento - explotación.

La automatización produce en la administración efectos favorables en :

- La carga de trabajo - métodos de trabajo - distribución de las tareas, la integración técnica influye en los rendimientos, en cambio la automatización en la dirección - establece diálogo entre hombre y máquina - suprime ciertas decisiones rutinarias - modifi-

ca las condiciones de preparación de las decisiones gerenciales - transforma el grado de descentralización de las decisiones.

2.- LIMITACIONES QUE SE CONSIDERAN EN LA APLICACION DE LA TECNICA EN NUESTRO PAIS.

A continuación se tratará de dar una pauta general de las causas que se consideran como limitantes y causante del escaso, tal vez, poco eficiente desarrollo de los sistemas de información integrados en Chile. Lo que a continuación se detalla es producto de la experiencia y apreciaciones personales:

- a.- Desconocimiento de la técnica e incluso confusión teórica.
- b.- Divorcio entre especialistas (analistas, programadores y ejecutivos).
- c.- Tecnología de alta inversión inicial.
- d.- Introducción del sistema de información, sin haber hecho primero la readecuación de la empresa y de su sistema organizativo. Incluso si es parcial el sistema también puede fracasar.
- e.- No tener claridad de lo que se pretende con esta técnica y lo que con ella se puede lograr.
- f.- La dimensión de la gran parte de las empresas nacionales, que reduce la posibilidad de una más amplia división de tareas asignadas a su personal y por ende la posibilidad de aplicar a la empresa.
- g.- La adquisición, renovación y aplicación de recursos, de espacio y materiales, suele requerir financiación especial.
- h.- Las utilidades de pequeñas e incluso de algunas empresas medianas no justifican tener personal capacitado con alto nivel de retribuciones.

Se debe señalar además, que no toda empresa necesita de un sistema de información integrado, ya que puede contar con los recursos y volumen de operación, pero por sus características no se justifica, como tampoco se justifica pese a necesitarlo, si no es generadora de recursos suficientes y no cuenta con un volumen apreciable de operaciones.

En el punto siguiente se tratará lo relativo a la necesidad o no de un sistema de información moderno.

3.- METODOLOGIA PARA LA DETECCION DE LA NECESIDAD DE MODIFICAR EL SISTEMA DE INFORMACION EN USO EN LA EMPRESA.

A.- CONSIDERACIONES PRACTICAS.

¿ Como detectamos la necesidad del uso de sistemas modernos de información?. Sería obviamente lo primero en preguntarnos si estuviéramos en una empresa con la misión de evaluar la eficiencia de sus sistemas y procedimientos.

Probablemente, debido al desconocimiento de la Empresa consideraríamos indicadores errados como prueba de la necesidad del uso de sistemas sofisticados, tales como:

- Fracaso empresarial, puede haberse debido a variables externas macroeconómicas.
- Problemas entre departamentos, puede que sean derivados por tensiones o disputas personales entre los ejecutivos de estos departamentos.
- Escaso crecimiento de la empresa, puede deberse a malas decisiones.
- Temor en predecir a mediano y largo plazo, puede deberse a escasos datos recolectados o poca experiencia anterior, etc.-

Es decir, no hay una guía que diga que cuando ocurre tal y cual problema o circunstancias, se deba a que existe la falta de un sistema moderno de información.

Ahora si no se puede diagnosticar correctamente con los indicadores señalados. ¿Cómo se podría detectar?

Se puede afirmar en base a estudios realizados en ámbitos empresariales nacionales, que la conveniencia de aplicar un sistema moderno o uno tradicional de información, es por diferenciación de aspectos puramente cualitativos en la mayoría de los casos.

Como la decisión debe sustentarse sobre aspectos cualitativos, implica que la metodología debe basarse en la diferenciación de características básicas de uno u otro sistema, y aplicar estas características a la realidad de la empresa (considerando a cada área como una parte del sistema total, llamado empresa), o sea, la característica de un sistema u otro que mejor se adecúe a una función de la empresa, no debe ser elegido, si es que no favorece de igual forma a la empresa como conjunto. Puede darse el caso de que no favorece a una función específica, pero si a la empresa como un todo armónico, sincronizado, como los engranajes de un reloj.

B.- COMPROBACION DE LA NECESIDAD.

Se listan los requerimientos actualmente satisfechos y las condiciones en que esto se verifica. Hay que entrar entonces en un análisis crítico de la situación actual para comprobar las necesidades en que hace falta intervenir y las nuevas que exigen atención.

El análisis debe partir por la descripción del funcionamiento de la empresa. Se requiere entonces:

- 1) Establecer los organigramas funcional y jerárquicos.
- 2) Enumerar los medios materiales empleados.
- 3) Evaluar la cantidad de información por procesar.
- 4) Comprobar los trabajos realizados.

Ahora es factible abordar el análisis detallado y riguroso de los circuitos de información y de sus procesamientos.

El desconocimiento de los métodos y medios actualmente disponibles, impide, a menudo, que los usuarios expresen exigencias y propongan reformas. Los técnicos deben aportar los elementos necesarios para un análisis crítico de la situación actual.

Necesariamente la innovación ha de surgir de la colaboración estrecha entre investigadores y usuarios.

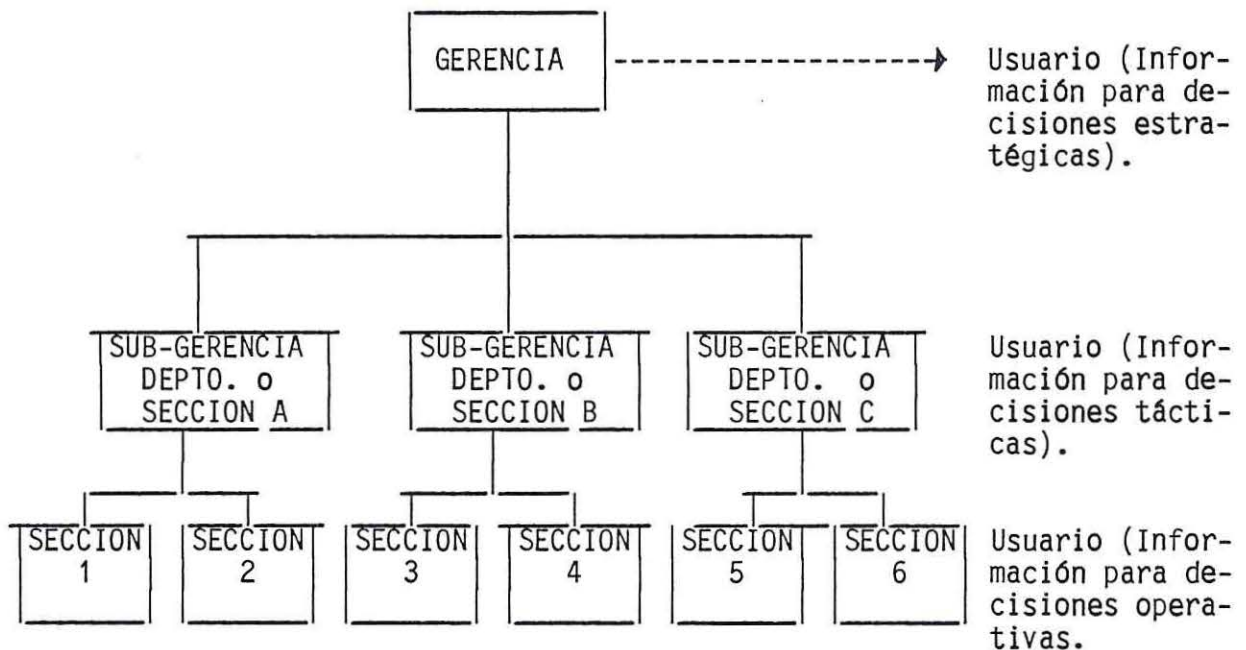
Además de servir como base a la comprobación de las necesidades, el estudio crítico de la situación actual, permite confeccionar un catálogo de las reformas indispensables para el funcionamiento de los distintos circuitos de la empresa, siendo necesaria la adhesión de los usuarios a partir de esta etapa. Todo el estudio llevado a cabo servirá en el análisis de la decisión definitiva para introducir el sistema.

C.- ESTRUCTURA ORGANICA PIRAMIDAL DE LA GESTION.

Se pretende con esto dar una visión acerca de los niveles jerárquicos de información adecuados al nivel ejecutivo que pretenden servir, y esto es obvio, ya que una información extensa, detallada y específica, no tendría sentido para un ejecutivo, ya

que éste tiene visión de conjunto, como tampoco tienen sentido una información global por excepción para un operario ya que éste sólo tiene una visión de corto alcance que abarca su área de trabajo.

Por todo lo comentado, a continuación se expone el siguiente esquema de Organización, donde se jerarquiza la información por tipo de usuario.



Es importante señalar que la información que requiera cada usuario ha sido previamente planificada y en esta planificación entran en juego los factores críticos del éxito, es decir, se determina cuales serán los factores determinantes del éxito de la gestión de cada individuo. Una vez que cada individuo se informa sobre los factores que influyen en su gestión, deberá, por consiguiente, preocuparse en forma especial de ellos de acuerdo a su importancia, para esto necesitará información adecuada que cubra en forma precisa el ámbito de actuación sobre estos factores críticos. Es importante señalar que estos factores críticos deben estar interrelacionados con el de otros ejecutivos y con los de la empresa, entonces es indudable que la información deberá estar cohesionada con la de los otros niveles.

D.- ANALISIS CUALITATIVO ENTRE SISTEMAS.

Para analizar aspectos cualitativos de uno u otro sistema verifiquemos el siguiente cuadro:

SISTEMA TRADICIONAL DE INFORMACION	SISTEMA MODERNO DE INFORMACION
a) Ocupa una mayor cantidad de horas - hombres	Ocupa menos horas-hombre, lo que implica más horas creativas para el ejecutivo.
b) Un hecho básico, puede ser recogido para procesarlo por más de un responsable, lo que puede llevar a duplicar los esfuerzos en el tratamiento de un dato base.	Un hecho económico es recogido por un sólo responsable, el procesamiento del dato es electrónico y con un sistema integrado de información.
c) Un usuario puede recibir la información (resultado del procesamiento del dato base) de más de una fuente, existiendo la posibilidad de discrepancias, entre ambas informaciones, originada de un mismo hecho.	El cargo del dato base efectuado por el responsable, produce en el procesamiento imputaciones, que se van a los archivos de los diferentes usuarios, los que ya están definidos, y que serán para tal hecho básico, esto implica que un usuario recibe la información de una sola fuente, o sea, desaparecen las discrepancias entre fuentes.

d) La entrega de informes es piramidal, lo que da un margen de tiempo para llegar del nivel operativo al nivel gerencial.

La entrega de informes por excepción es en tiempo real, directo a cada usuario, desapareciendo el período de tiempo entre el nivel operativo y el nivel gerencial, esto permite actuar en el momento oportuno, en forma más rápida.

En la puesta en marcha, se puede decir que un sistema integrado, es más caro que un sistema tradicional, aunque el costo de mantenimiento una vez en funcionamiento es menor en muchos casos. Por tanto, se elegirá un sistema integrado, sólo, si sus beneficios son superiores al costo.

Se ha presentado a los lectores de esta tesis, los aspectos cualitativos de uno u otro sistema, pero para aclarar las ideas, se dirá que una empresa debería optar por un sistema de información integrado, solamente si se dan las siguientes condiciones:

- Sus costos son menores a los beneficios.
- El margen de tiempo en el flujo de información entre un nivel operativo y los niveles tácticos y estratégicos, es de vital importancia para la empresa, para tomar las decisiones adecuadas en forma oportuna y con información precisa.
- Se quiere descargar de trabajo rutinario de los mandos medios hacia arriba, para dejarles más tiempo para trabajo creativo.
- Se quiere eliminar la dificultad de identificar a los responsables, cuando existen errores en el manejo de datos (recogida de información), como también eliminar las discrepancias entre las fuentes.

- Se quiere información más exacta, pudiéndose lograr con un alto grado de automatización.
- Se quiere utilizar el sistema como herramienta en la planificación y control de la gestión empresarial.
- Se cuenta con personal capacitado, que sepa entender lo que el sistema hace, entrega y lo que los ejecutivos pretenden de la empresa, confrontándose con los objetivos y metas trazadas.
- Se requiere información más oportuna, fiable y segura.

4.- DESARROLLO DEL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACION.

Toda acción efectuada dentro de la empresa, debe ser analizada por los diferentes estamentos organizacionales, considerando a la empresa como un sistema total, integrado y coherente.

Se trata de evitar que una decisión tomada, sea llevada a cabo, considerando sólo una parte de la organización, puede no ser congruente con el objetivo general de la empresa.

La Contabilidad se debe estructurar teniendo en consideración que será una herramienta para controlar la gestión.

Para que el control de Gestión sea eficaz, es preciso disponer de una información adecuada en el momento oportuno.

El ejecutivo deberá elegir la mejor solución de acuerdo a los medios disponibles, su éxito será acertar en la elección. Para ello, debe aplicar criterios técnicos requiriendo información veráz, abundante, sistematizada, interpretada, etc.

El desarrollo de modernas técnicas de gestión (investigación operativa, Pert, grafos, etc.) y el avance de la electrónica ha

multiplicado la eficiencia de la contabilidad, confirmándola como el más eficaz instrumento de gestión empresarial.

El proceso contable moderno, se basa en un modelo económico ajustado a la realidad de la empresa. Este modelo microeconómico recoge su problemática (en sus aspectos monetarios y físicos, técnicos y económicos), que por valoración de sus incidencias, automáticamente se transforma en un modelo base de todos los análisis y fuente de información para las decisiones empresariales.

El acontecer económico-financiero de la empresa que capta el computador, se agrupa en las respectivas cuentas, proporcionando una versión analítica y sintética a diferentes niveles jerárquicos, lo que permite:

- Confeccionar la matriz de relaciones interdepartamentales y las estadísticas que son necesarias, tanto en series estructurales como temporales.
- Establecer las funciones de movilidad de todas las variables de la empresa y su aplicación a previsión y programación lineal, ya se trate de modelos deterministas o estocásticos previamente procesados.
- Podemos conocer en tiempo real, los movimientos de la empresa, tanto en su versión monetaria como física.

A través del sistema matricial, contemplamos la causa, efecto, origen y el fin, la financiación e inversión, de cada hecho contable, con el grado de análisis deseado.

- El moderno concepto de contabilidad, contempla la llamada contabilidad multidimensional o en unidades físicas que distinguen dos grupos de cuentas:

- a.- Cuentas de fondos (activo y pasivo) constituyen el aspecto estático del patrimonio.
- b.- Cuentas de flujos (actividad) muestra el aspecto dinámico u operacional.

Estas incluyen resultados, captados de la contabilidad monetaria y cuentas representativas de flujos sin conexión directa con aquellos beneficios o pérdidas, es decir, no generan variaciones patrimoniales.

De acuerdo a lo señalado precedentemente, se podría definir la Informática de Gestión como: "El conjunto de teorías y técnicas puestas en acción para el tratamiento automático de la Información manejada al nivel estratégico o nivel superior".

El conjunto de elementos materiales y humanos, físicos, de instrumentos necesarios para efectuar un tratamiento dado, constituye un sistema informático. El tratamiento de la información, consiste en recoger los datos y elaborarlos o procesarlos para obtener el resultado buscado.

Una dirección efectiva (eficiente y eficaz) implica, contar con información adecuada, lo que se debe convertir en decisiones racionales, para llegar a resultados óptimos.

Dado el carácter dinámico y competitivo del entorno empresarial, se reclaman decisiones rápidas y adecuadas.

Es por ello que la informática de gestión, considera el problema de la totalidad de la empresa, apoyándose en los computadores. Entonces se debe llegar a un diseño de información integral considerando la empresa como un todo, con necesidades propias de información, distintas de las de sus partes, sin perjuicio de que dichas partes estén bien informadas y gestionadas.

Las posibilidades de aplicación de los computadores en el campo de la informática de gestión, son amplias y variadas.

El computador procesa e imprime la información requerida, con un elevado grado de confiabilidad (exactitud y oportunidad).

La emisión de informes suele ser en lenguaje ordinario:

- Estados Contables (balances, estados de resultados, etc.)
- Relaciones (de clientes, artículos, etc.)
- Estadísticas (de venta, costos, resultados, etc.)
- Se obtienen, además, datos que serán nuevamente procesados para obtener una posterior información.

Siempre al establecer un sistema integrado, es necesario tener la idea de conjunto, donde estén interrelacionadas todas sus partes. Esta concepción integral, permite visualizar la utilidad de la información inserta en un sistema coherente con la Empresa considerada como universalidad, con necesidades propias de información, distinta de las de cada una de sus partes.

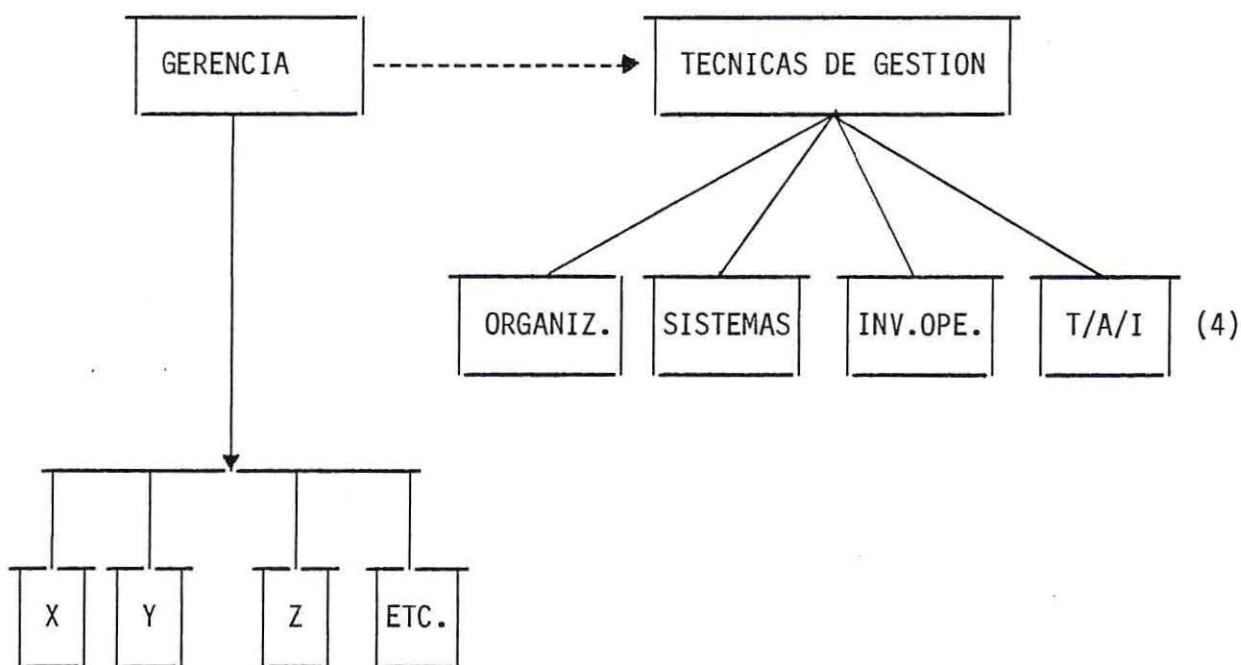
El sistema total dice que cualquier información que se produzca en cualquier lugar de la empresa interesa al resto de la unidad económica, es decir, todas las informaciones están relacionadas entre sí, como lo están todas las actividades de la empresa.

Existe una coherencia y armonía de elementos, como consecuencia de la continua y coordinada manifestación del acontecer empresarial, siendo la empresa algo más que la suma de sus componentes, pues el conjunto tiene propiedades que sus elementos no poseen, ni permiten definirlo.

Por ejemplo, en el proceso de producción, los costos y productos más que fenómenos separados, son momentos distintos de un mismo proceso, son valores correlativos, que junto se unen en el tiempo, dando significado al proceso productivo.

Si se quiere mejorar la eficiencia de alguna unidad no rentable o eliminarse del conjunto, como también ampliar alguna rentable, debe hacerse siempre el estudio considerando el subsistema en relación al sistema total.

La información como superestructura deberá ser montada sobre la estructura orgánica de la empresa, para evitar que cada sección monopolice la información que produce. La tendencia actual sitúa la informática en una unidad de servicio, desarrollando la idea de la información como superfunción, coordinada y planificada como un sistema único integrado.



(4) T/A/I : Tratamiento Automático de la Información.

Otra forma de presentar el sistema integrado de gestión, es reagrupar o concentrar el poder de decisión.

Las unidades funcionales tienen información de la marcha de la empresa, considerando el conjunto de la unidad económica, esta comunicación enriquece el esquema de información de la unidad funcional, permitiendo la propia gestión de cada unidad funcional.

La información de nivel inferior, es una síntesis de las actuaciones de los recursos humanos involucrados, referida al control de los servicios que tienen a su cargo. Puesto que el destino último de la información es el "usuario", deben adaptarse a las necesidades de éste, sin que sobren ni falten datos, en un carácter doble, sintético (para captar rápidamente la impresión de conjunto) y analítico.

Interesa definir una pirámide de información, que se nutra y, a su vez, alimente a la correspondiente pirámide de gestión. La información hacia los niveles superiores debe apoyarse en el principio de excepción.

De acuerdo a lo señalado, se puede establecer la siguiente Matriz de Información. En ella se reflejan las necesidades específicas de información de los usuarios, para los distintos niveles de la Empresa.

M A T R I Z D E I N F O R M A C I O N

NIVEL	MISION	ACCION	CARACTERISTICAS	TIEMPO	MEDIOS	INPUT	OUTPUT
ALTA DIRECCION.	Definir objetivos y recursos y traducirlos en planes a largo plazo.	<ul style="list-style-type: none"> - políticas - decisiones - estratégicas - Control Global. 	Orientada hacia el exterior (coyuntura, mercado entorno), y el interior (evaluación crítica de resultados), Pero sobre todo hacia el futuro, Abunda la información por excepción.	Ritmica (de período largo y aperiódica (coyuntura).	<ul style="list-style-type: none"> - Cuadro de Mando. - Evaluación comparativas inter-empresas. - Simulaciones - Previsiones de futuro. - Informes especiales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Cuadro de mando. - Estudios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivos - Políticas
MANDO (DIRECCIONES ORGANICAS)	<ul style="list-style-type: none"> - Asignar recursos a tareas. - Hacer normas - Recogerlos en objetivos y planes a medio plazo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Decisiones logísticas. - Control racional. 	<ul style="list-style-type: none"> - De síntesis de los resultados con juicios de valor. - Orientación hacia la línea. 	Periódicamente (mensual).	<ul style="list-style-type: none"> - Cuadro de mando de dirección - Informes regulares. - Formularios de síntesis. - Previsiones sectoriales. - (Orientada hacia Banco de Datos). 	<ul style="list-style-type: none"> - Síntesis elaborada de los resultados. - Información por excepción. - Estudios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Informes alta dirección. - Objetivos - Normas - Decisiones no programadas.

NIVEL	MISION	ACCION	CARACTERISTICAS	TIEMPO	MEDIOS	INPUT	OUTPUT
NIVEL DE EJECUCION.	<ul style="list-style-type: none"> - Realizar procesos físicos producir, distribuir hacer transacciones. - Registrarlos. 	<ul style="list-style-type: none"> Ejecutar las decisiones programadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rutinaria - Repetitiva. - Inmediata - De control y aplicación inmediata para decisiones programadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Día a día - Transacción a transacción. - En tiempo real. 	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimientos fijos, formales de información, relacionado con los procesos que realizan. 	<ul style="list-style-type: none"> - Hechos - Transacciones 	<ul style="list-style-type: none"> - Acciones - Registros.
CONTROL OPERATIVO	<ul style="list-style-type: none"> - Usar los recursos para realizar tareas de acuerdo con las normas. - Recogerlos en objetivos y planes a corto plazo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Decisiones tácticas. - Control Operativo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Informaciones estables, lógica previsible, analítica concreta. 	<ul style="list-style-type: none"> - Periódicamente (de período corto: semanal, diaria). - De seguimiento en tiempo real. 	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimientos fijos, formales, de información relacionada con los procesos que supervisan. 	<ul style="list-style-type: none"> - Síntesis intermedia de los resultados. - Hechos o semi-programados. - Transacciones. 	<ul style="list-style-type: none"> - Informes al mando. - Decisiones programadas o gramadas.

VENTAJA DE LA INFORMATICA EN LA CONTABILIDAD.

Permite tratar un problema, procediendo a la recogida inmediata de datos, a su tratamiento simultáneo y a la restitución de resultados en el momento que se requieran.

El computador del futuro será una herramienta total, capaz de responder a todas las necesidades de información.

La puesta en práctica de los sistemas en tiempo real podrían considerarse por el momento, como un objetivo a alcanzar en muchas empresas, es preciso buscar soluciones de transición que permitan pasar, en varias etapas coherentes, de una organización contable tradicional a los mencionados sistemas de información en tiempo real, sin perturbar excesivamente la estructura actual.

Determinadas técnicas informáticas no son todavía accesibles a muchas Empresas, por el costo y medios a poner en ejecución.

Hay que reconocer que el sistema de información, necesario para una gestión integrada, excede con mucho, a las posibilidades de la contabilidad tradicional, cuya misma denominación se va sustituyendo, ya por control de gestión, técnicas cuantitativas, etc.

La partida doble, parece que va perdiendo importancia; la doble afectación (origen y destino o Debe y Haber) ya no es indispensable para el control, la seguridad de los computadores es casi absoluta.

Un mismo dato puede recibir todas las afectaciones deseables, en consecuencia se habla ya de la contabilidad integrada, cuyos principios son:

- 1) Atribuir a cada dato todas las afectaciones necesarias, para ser exactamente incluido en todas sus aplicaciones.
- 2) Totalizar en archivos distintos los valores correspondientes a las afectaciones para los distintos niveles de cuentas.
- 3) Comprobar que las diferencias de los totales de cada nivel de cuenta son correctas.

5.- ADMINISTRACION DE SISTEMAS DE INFORMACION.

El sistema de información a la dirección, comprende integrar el tratamiento de todos los datos y la producción de todas las informaciones necesarias en un conjunto único. Contempla además el problema global de la totalidad de la Empresa, como consecuencia de unos medios (computador y su equipo) y de modo especial, de una actitud convincente y persuasiva del personal directivo.

La empresa como sistema total se puede dividir en tres subsistemas:

- a.- Sistema de Inversiones.
- b.- Sistema de Recursos Humanos.
- c.- Sistema de Información.

La información ha de ser actual, tanto a nivel micro como macroeconómico. El computador que opera en un sistema integrado permite obtener flujos de información con la rapidez necesaria y el volumen requerido para los distintos niveles jerárquicos (cantidad y calidad adecuadas, en el momento oportuno y al mismo tiempo para todo el estamento directivo), mejorando la coordinación y pudiendo todos, actuar simultáneamente.

La Alta Dirección es informada mucho antes, sin esperar a recibir los datos que van reuniendo y seleccionando los niveles inferiores. El sistema integrado deberá filtrar y seleccionar los datos claves, condensarlos y entregarlos al interesado correctamente adecuados.

Al ejecutar la gestión integrada de la empresa en torno al computador, se evitan pérdidas de tiempo, repeticiones de tratamiento, redundancias y contradicciones de toda clase, se asegura el control y se detectan las desviaciones desde su origen y poniéndola a disposición de los responsables, cuando la necesitan y de acuerdo al programa de entrega de la información.

Para integrar un sistema de información, se debe previamente haber estructurado la gestión de la empresa.

Finalmente, se puede concluir que, desde el punto de vista del usuario, la limitación principal en el pasado, era la lenta tarea de programar para las necesidades de cada usuario. Hoy los ejecutivos pueden crear dentro de la empresa, un ambiente que reconozca el valor de la informática y la calidad del input, pudiendo aprovechar los avances hechos por la gestión basada en la informática.

Cuando un ejecutivo no programador, pueda explotar la información y producir informes él mismo, con gran rapidez podrá despejar una enorme cantidad de interrogantes que se le presenten en su trabajo.

6.- METODOLOGIA PARA DESARROLLAR E IMPLEMENTAR UN SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACION.

A.- INTRODUCCION

El estudio de la implantación de un sistema integrado, depende de los objetivos propuestos y de la clase de problemas a resolver. Los pasos que se debieran dar en el estudio son:

- 1) Comprobación de las necesidades de la Empresa en cuanto al procesamiento de información.
- 2) Definición de la política de automatización a corto y a largo plazo.
- 3) Estudio de los elementos de la nueva infraestructura administrativa.
- 4) Estudio de los nuevos métodos gerenciales, control de ensayos, etc.
- 5) Coordinación de los trabajos de análisis funcional.
- 6) Preparación de los distintos elementos del sistema informático.
- 7) Redacción de informes a disposición de la Gerencia General, con el propósito de tomar las decisiones necesarias para la prosecución de los trabajos.
- 8) Elección de los equipos después de consultas con los proveedores.
- 9) Preparación y organización del plan de información y de formación del personal
- 10) Fijación del planeamiento, control de su ejecución y eventual revisión.
- 11) Control de las revisiones de puesta en marcha.
- 12) Redacción de un informe, después de un primer período de funcionamiento de un sistema.

El estudio del sistema de información integrado es largo y se estima que debiera comprender a grandes rasgos los siguientes pasos:

- Estudios Preliminares.
- Emplazamiento del sistema
- Elección del Material.
- Directivas y Objetivos.
- Puesta en Marcha

B.- PERIODOS EN LA INTRODUCCION DE UN SISTEMA DE INFORMACION.

Se pueden definir 2 grandes periodos en la introducción de un sistema de información:

a.- El periodo anterior a esa elección corresponde a los estudios previos, cuya finalidad es la redacción de un documento de síntesis que servirá para tomar la decisión definitiva y la elección del material. Los aspectos que se deben considerar serán:

- El análisis de la situación actual.
- La lista de necesidades.
- El estudio de nuevos métodos gerenciales.
- El estudio de nuevos circuitos.
- La formación de técnicos (analistas, programadores).
- El análisis funcional del proyecto.

b.- Fases de la introducción, que terminan en ensayos y en la fase de puesta en marcha, también denominada de reconversión, cuyos aspectos serán:

- El análisis detallado.
- La reorganización de los circuitos.
- La programación.
- La preparación de los locales.
- La instrucción a los usuarios.

-0-0-0-0-0-0-0-

C A P I T U L O I I I

EL SISTEMA PRESUPUESTARIO.

El hecho que se haya considerado el análisis de los presupuestos, dentro del presente trabajo de Investigación, obedece a que, tal vez, la herramienta más común y eficaz que se posee para la gestión empresarial, sean los Presupuestos, éstos ayudan a la alta dirección a controlar las actividades desarrolladas, puesto que se cuenta con un patrón de medición, una cifra que debió lograrse, resultados que debieron alcanzarse. Las desviaciones respecto de lo esperado deben quedar claramente demostradas para así permitir la adopción de acciones alternativas que permitan reorientar la acción, modificarla íntegramente en fin lo que sea más adecuado y que a consideración de la dirección, logre los objetivos trazados tanto a corto como largo plazo.

En este capítulo se verá, ciertas generalidades de los presupuestos para, posteriormente llegar a un entendimiento general de la elaboración de los presupuestos por programas, funcional y finalmente el presupuesto base cero.

1.- GENERALIDADES.

Se puede decir que el presupuesto es un "Plan expresado en cifras que cubre un período determinado, normalmente de un año. Es una suposición anticipada de necesidades o resultados esperados, que se establecen por escrito en términos numéricos. Los presupuestos se confeccionan considerando una multitud de estimaciones basadas en la experiencia del pasado y en las condiciones que se prevén para el futuro.

En consecuencia, su preparación exige la recopilación y análisis de una serie de antecedentes que deben relacionarse con la situación esperada de la Empresa y su medio ambiente". (5).

(5) "Introducción a la Administración General", Profesor Alejandro Haefele T.

2.- ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS.

Cuando se habla del "sistema presupuestario", significa que considera tres tipos de presupuestos:

- a.- Presupuesto de Operación: Se puede decir que, son los recursos necesarios para el funcionamiento de una Institución. Cuando se considera el aspecto programático, se transforma en una herramienta de control.
- b.- Presupuesto de Capital o Inversiones: se refiere a planes respecto a proyectos de adquisiciones, de activos, de construcciones, etc., que deberán incluir una fundamentación de apoyo.
- c.- Presupuesto Financiero: Es el que muestra anticipadamente el origen de los recursos y la aplicación de esos fondos.

Para que un Sistema Presupuestario funcione eficientemente se requiere habitualmente llevar a la práctica las siguientes etapas:

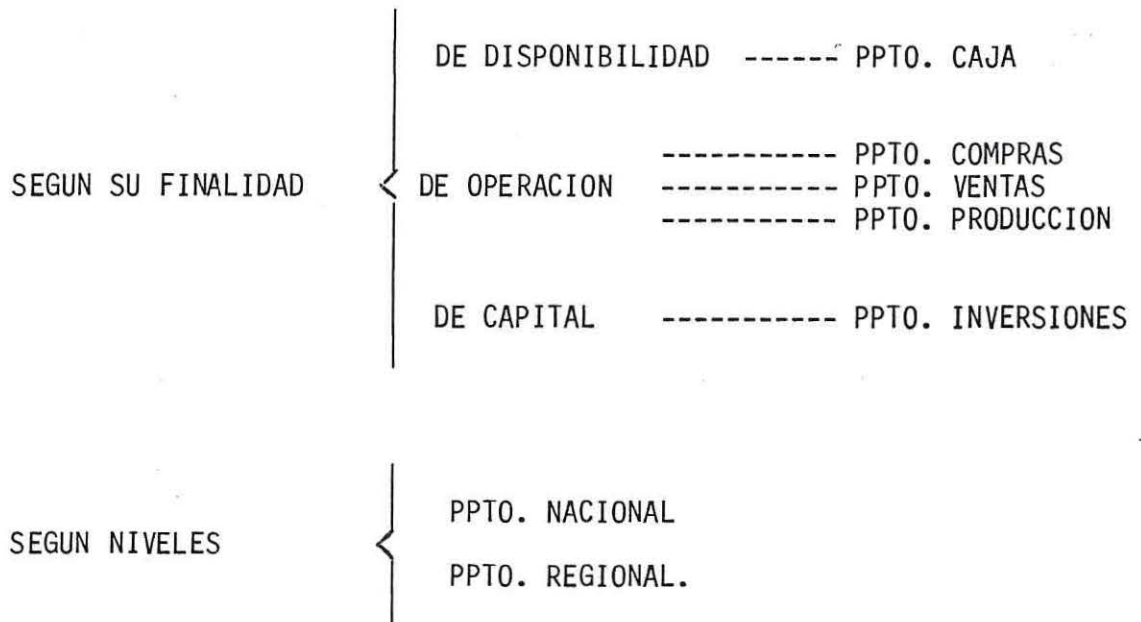
- a) Establecer las necesidades presupuestarias de la empresa y determinar el o los tipos de presupuestos a utilizar.
- b) Precisar la información y los antecedentes necesarios para elaborar los presupuestos.
- c) Señalar cuáles son las unidades de trabajo de la empresa que deberán proporcionar la información requerida.
- d) Fijar el período de duración de los presupuestos (generalmente es un año).

e) Resolver quién o quiénes tendrán a su cargo la preparación y manejo del presupuesto.

f) Designar un Comité de Presupuesto, integrado por ejecutivos de alto nivel, que controle el presupuesto y sugiera las modificaciones necesarias.

3.- TIPOS DE PRESUPUESTOS.

A través del siguiente esquema, se pueden distinguir los siguientes presupuestos (según su finalidad y su nivel):



4.- METODOS DE ELABORACION DE LOS PRESUPUESTOS.

A.- EL PRESUPUESTO POR PROGRAMA

Es una técnica no tradicional de planificación y control que tiene por objetivo, anticipar detalladamente las acciones de una empresa, con el objeto de asignar el desarrollo de tarea a las

distintas unidades orgánicas de la Empresa. Al mismo tiempo pretende estimar la utilización de recursos en términos de cantidades y valores, identificar en todo momento, y en cada plan de acción, a las unidades ejecutoras responsables del cumplimiento de dichos planes. Se pretende además lograr una desagregación del presupuesto tradicional con el propósito de permitir la especialización de los planes, una mejor coordinación de los distintos presupuestos y al mismo tiempo facilitar las distintas instancias de control que se estime necesario aplicar a cada uno de los planes y a las unidades ejecutoras correspondientes.

En síntesis obedece a un cumplimiento de un "programa" identificando a un responsable en el logro de un objetivo, al lograr una desagregación a todo nivel.

Su preparación implica dividir las metas anuales en un mínimo de "programas" que cubran la totalidad de las actividades de la Empresa.

En su elaboración se siguen una serie de partes que son:

- a) Parte Programática: tienen como primer objetivo otorgarle el énfasis suficiente al concepto de programa de acción (definición de objetivos), es decir, da importancia a la planificación. Una visión más esquemática, tal vez, aclarará el punto.

OBJETIVOS:
METAS : - Finalidades, atribuciones.
- Resultado que se pretende alcanzar.
a) Controlables; difícilmente influenciadas por factores externos.
b) No controlables, dependen de factores externos.

- Agrupación acciones dentro de cada acción.

DETERMINACION
CATEGORIA
FUNCIONAL - Función.
- Programa
- Sub-programa
- Actividades
- Acciones o Tareas.

ACCIONES DE
CATEGORIA
FUNCIONAL. - Tareas fijadas a las actividades y programas.

UNIDADES
EJECUTORAS - Unidades responsables de realizar acciones.

IDENTIFICACION
ELEMENTOS DIS-
PONIBLES. - Recursos humanos y materiales por cada unidad ejecutora.

b) Parte Presupuestaria: Tiene como objetivo cuantificar la utilización de recursos en términos de cantidad y valor según están dispuestos para el cumplimiento de los programas de acción para un período determinado.

c) Parte Financiera: Aquí se utiliza la información obtenida (según los puntos anteriores) para lograr los flujos financieros de los programas de actividades. Esto involucra dos tipos de análisis, uno de corto plazo (proyectando entradas y salidas para determinar la liquidez de los programas de actividades) y otro de largo plazo (para evaluar la rentabilidad de las actividades, a través del uso de diversas variables de relevancia para la gestión).

A continuación se presenta un modelo de presupuesto por programa, en su forma final (parte financiera), del área de educación:

1: Básica 2: Media 3: Universitaria

CLASIFICACION GASTOS	PROGRAMA 1	PROGRAMA 2	PROGRAMA 3	TOTAL PROGRAMAS
I. GASTOS OPERACION.	4.000.-	3.500.-	2.500.-	10.000.-
A/REMUNERACIONES	2.600.-	1.900.-	1.700.-	6.200.-
01. SUELDOS	xxx	xxx	xxx	xxx
02. SOBRESUELDOS.	xx	xx	xx	xx
03. OTROS	xx	xx	xx	xx
B/BS.CONSUMOS	1.400.-	1.600.-	800.-	3.800.-
10. ALIMENTACION	xxx	xxx	xxx	xxx
14. REPARACIONES	xxx	xxx	xxx	xxx
16. CONSUMOS BASICOS.	xxx	xxx	xxx	xxx
II. GASTOS TRANSFERENCIA .	1.000.-	900.-	700.-	2.600.-
31 SUBSIDIOS.	1.000.-	900.-	700.-	2.600.-
TOTAL GASTOS CORRIENTES.	5.000.-	4.400.-	3.200.-	12.600.-

Si bien en este tipo de presupuestos se sigue una serie de etapas que permiten definir objetivos, definir medios, definir unidades de medidas, definir responsabilidades, ser más desglosado, permitir una mayor disgregación de los objetivos, etc., tiene el inconveniente de ser rígido en el sentido de que debe llevarse a cabo el programa y evidentemente que lo que debe caracterizar a una gestión es la disposición de planes alternativos que logren el mayor rendimiento de los recursos.

B.- PRESUPUESTO FUNCIONAL:

Considera una, varias o todas las funciones de la Empresa. De este modo pueden prepararse presupuestos financieros, presupuestos de producción, presupuestos de ventas, de personal, etc. Los presupuestos más usados son el presupuesto corriente (o de entradas y gastos), el presupuesto Capital (o de inversiones) y presupuesto de Caja.

Proceso del Presupuesto Funcional: Al tratar de definir el proceso que se puede considerar para el presupuesto funcional, se describen las siguientes etapas:

Describir las actividades de la empresa en términos de actividades homogéneas orientadas a una acción concreta, con un resultado definido y valorable, basado en enfoques puramente funcional.

Según esto, el concepto de actividades homogéneas puede referirse a :

- Area de Personal
- Area de Producción.
- Area de Ventas.
- Area de inversiones, etc.

Para definir las funciones a abarcar hay que considerar el grado de detalle o el área de la organización al que se quiere llegar.

Es evidente que cuanto mayor sea la organización, mayor será el detalle al que habrá que descender, lo que involucra una adecuada definición de funciones.

C.- PRESUPUESTO BASE CERO.

Finalmente, otro tipo de presupuesto que se utiliza en la gestión empresarial es el denominado "Presupuesto Base Cero", que consiste en una planificación, que incorpora elementos cuantitativos que nos permite responder a ciertas interrogantes acerca de ¿Dónde? ¿Cómo? y ¿Cuánto? gastaremos; para hacer el uso de los fondos de la manera más eficiente posible, se rescata el concepto del presupuesto tradicional, acerca de la eficiencia funcional de las operaciones y al mismo tiempo nos permite corregir algunas deficiencias del presupuesto tradicional en cuanto a la fijación de metas y objetivos, en cuanto a las decisiones producidas por cambios en los planes y en las cargas de trabajo. Estos elementos de corrección al presupuesto tradicional fueron ya previamente corregidos por el presupuesto por programas, sin embargo, este último, si bien es cierto, es desagregado y al mismo tiempo presenta los planes definiendo resultados, esfuerzos, medios y unidades ejecutoras no considera adecuadamente la evolución natural de los planes, de los recursos asignados y de los cambios en el entorno que justifiquen las decisiones ya tomadas.

El Presupuesto Base Cero considera el concepto de cambio como de alta trascendencia en la determinación de los planes, dado que permite:

- a) Justificar completamente el presupuesto y en forma detallada periódicamente, evitando que los planes aprobados se consideren a firme.
- b) Permite comprobar en que se gasta el dinero asignado a un plan, esto significa que existe un grado de detalle y de control permanente a través del cual comprobamos el verdadero uso de los fondos.

c) Permite definir paquetes de decisión (se relaciona con ciertas actividades). Los paquetes de decisión contienen los siguientes elementos en virtud de los cuales se logra presupuestar detalladamente una actividad:

- 1) Propósitos : Se refiere a la definición de los objetivos y metas de la actividad, según esto se garantiza que cada actividad posee un objetivo definido e integrado a los objetivos generales de la empresa y a partir de estos objetivos se definen las metas y logros efectivos expresados cuantitativamente y a cuyo logro se orientan los recursos.
- 2) Análisis de Costos: Se refiere a que es preciso conocer la estructura de costos y comportamiento asociados a las actividades definidas a fin de alimentar la etapa siguiente del paquete de decisiones.
- 3) Alternativas: Para el desarrollo de la actividad se deberán definir algunas líneas de acción alternativas, de tal manera que de estas alternativas se proponga una en prioridad de las demás, también jerarquizadas, y si una alternativa anterior aprobada fuera reemplazada por una alternativa nueva; la antigua debe integrarse a las restantes alternativas del paquete de decisiones.
- d) Evaluación de Resultados-Rendimiento: Cada decisión adoptada arrastrará algunos resultados que pueden ser previstos, presupuestados; de tal forma que el paquete de decisión deberá contener aquellos rendimientos derivados de las decisiones.
- e) Consecuencias de no adoptar la decisión: En la eventualidad de que cada decisión propuesta no se adopte se deberá indicar las consecuencias que tendrá para la actividad y para la Empresa el hecho de no ser adoptada dicha decisión.

f) Beneficio-Costo: Las decisiones sugeridas deberán contener también un informe de los beneficios derivados de la decisión, así como también de los Costos en los cuales se incurre con su adopción; estos antecedentes permitirán que el comité decisor evalúe convenientemente cada sugerencia y adopte la más adecuada.

La metodología del Presupuesto Base Cero identifica dos pasos, el primer paso es la planeación de actividades y su objetivo es determinar los resultados deseados expresados en metas, objetivos, decisiones de políticas, etc. El segundo paso es el presupuesto que se entiende como la determinación de los insumos o requerimientos para cumplir con el plan; de esta forma se puede integrar estas 2 etapas por cuanto la primera muestra la imagen objetiva a lograr y la segunda la provisión de recursos en un proceso dinámico que se conecta a través de revisiones permanentes cuyo resultado será decidir presupuestos y planes de operación ajustadas a las condiciones del entorno.

Problemas del Presupuesto Base Cero: En general se puede hacer referencia a una serie de inconvenientes entre los cuales se puede destacar:

- El desconocimiento del método.
- La inercia del presupuesto tradicional.
- Existencia de estructuras orgánicas estáticas, lo que dificulta la posibilidad de implementar las unidades orgánicas que pongan en funcionamiento este método.
- Estímulo de la alta dirección, se refiere a la necesidad de que la alta dirección de una Empresa instruya y le otorgue la importancia debida a la técnica del presupuesto base cero, con

lo cual, se puede estimular a las Jefaturas intermedias en la aplicación de todos los pasos que contempla esta técnica.

De acuerdo a lo anterior, se detecta la necesidad de implementar un sistema de administración apropiado y que contenga una estructura orgánica dinámica, que evolucione de acuerdo a los estímulos que le presente el entorno y el interior de la institución. Otro de los inconvenientes es vencer las actitudes que se manifiestan en distintos grados de aprehensión a la implementación de los pasos que contempla esta técnica.

Finalmente, entre los beneficios que se presentan con el uso de esta técnica, se puede señalar :

- Mejores planes y presupuestos y se refiere a que el plan presenta mayor cantidad de información, por cuanto además de los beneficios y costos de una decisión, se incorporan detalles acerca de otros planes, diferenciando las alternativas según los niveles de esfuerzo y según las distintas acciones que se puedan llevar a cabo para lograr un objetivo. Además información relativa a costos al no adoptar la decisión.
- Beneficios Continuos: se refiere a la existencia de diversas instancias en las cuales se revisa periódicamente el presupuesto base cero, cuyo propósito es maximizar en todas sus fases la implementación de las acciones, ratificando los planes que proporcionan beneficios o bien modificando o sustituyendo con los planes alternativo aquellos que proporcionen pérdidas. En otras palabras, las revisiones periódicas proporcionan la posibilidad de retroalimentar la gestión de la organización.

- Desarrollo de equipos administrativos; esta técnica otorga la posibilidad de entrenar a los equipos administrativos en la Empresa en relación a los siguientes aspectos:

- a) Identificación, justificación y evaluación de las actividades propuestas.
- b) Criterio amplio para reasignar recursos y efectuar cambios presupuestarios.
- c) Permite que los equipos ejecutivos logren una visión panorámica e integrada de la Empresa.
- d) Permite una revisión selectiva de aquellas unidades sujetas a cambio.

-0-0-0-0-0-

C A P I T U L O I V

ANALISIS DE LOS RESULTADOS.

1.- INTRODUCCION

Uno de los aspectos esenciales o primordiales que se consideran para evaluar la gestión de cualquiera organización, sin lugar a dudas, son los resultados que ésta haya obtenido en el cumplimiento de sus objetivos, en otras palabras, es determinar si la organización ha sido eficaz en su gestión, sin embargo, muchas veces puede que la organización, efectivamente haya sido eficaz en su gestión, pero no eficiente. Lo anterior se aprecia, quizás, con mayor claridad al evaluar la gestión de una Empresa Privada y la Empresa Pública. En esta última, por el hecho de no tener afanes de lucro, se evidencia muchas veces que pasan a ser eficaces, pero no eficientes. (El aspecto relacionado a la Gestión Pública se analizará posteriormente en el Capítulo V). Lo anterior se debe a que el término eficiencia se relaciona directamente con los costos que se emplean en el cumplimiento de dichos objetivos, para los efectos del desarrollo de la presente tesis el enfoque que se le dará al hablar de análisis de Resultados, será el de relacionar la eficiencia con los costos en que se incurre en la gestión. La idea general que se tiene al hablar de Análisis de Resultados, sea tal vez, la asociación automática que se hace con el Estado de Resultados (Estado Contable) ya que éste muestra la utilidad o pérdida de una Empresa u Organización, identificando claramente los aspectos que se consideran en su elaboración. Sin embargo, este parámetro, necesariamente no involucra una gestión eficiente. Para los efectos del presente capítulo se ha considerado que la forma óptima de

evaluar los resultados de una gestión, es mediante la evaluación de sus costos y la mejor forma que se considera para ello es mediante la utilización de los Costos Estándares. Lo anterior, encuentra su justificación ante el hecho, de que como ya se señaló en el Capítulo III, una de las herramientas más eficaces y útil que utiliza la empresa en su gestión, son los presupuestos, ésto llevado al área de los costos, se puede decir que los costos estándares representan los costos presupuestados en la Gestión de la Empresa. Por otra parte, para el planteamiento o tratamiento de los costos, existen dos formas que son:

- a) Planteo de Datos en base a Costeo de Absorción.
- b) Planteo de datos en base a Costeo Directo.

Al tratar de explicarlos en forma breve se puede decir que el Método de Costeo por absorción, es el tradicional o completo, es el que se utiliza para información externa. En cambio, el método directo, se utiliza sólo para uso interno, su característica fundamental es que considera sólo los costos variables, tanto de Producción como de Administración y Ventas para la determinación del margen de contribución o cobertura a los Costos Fijos.

Asimismo, en el presente Capítulo se analizarán ejercicios prácticos considerando las diferentes instancias que se pueden dar en cuanto a Variaciones o Desviaciones de los Costos se refiere.

2.- CARACTERISTICAS DE UN BUEN SISTEMA DE ANALISIS

Como ya se ha señalado, un factor primordial dentro de cualquier Sistema de Análisis, es lo que se presupuesta en un determinado evento, ya que, mediante este parámetro es posible confrontar la

realidad v/s las estimaciones hechas por la organización. Por lo tanto, un buen Sistema de Análisis debe contar a lo menos con las siguientes características:

- a.- Debe poder identificar separadamente las desviaciones entre resultados reales y presupuestados en función de los factores que los han originado.
- b.- Debe incluir previsiones anuales, indicando si las desviaciones que aparecen en las presentaciones parciales tenderían a aumentar o a compensarse. Asimismo, se ha de incluir una estimación sobre la evolución prevista del resultado para final del período.
- c.- Ha de incluir explicaciones sobre:
 - Causas de las desviaciones.
 - Acciones a tomar para corregirlas
 - Tiempo estimado que requerirá cada acción correctiva para ser efectiva.

3.- DESVIACIONES O VARIACIONES SOBRE COSTO.

Definiciones:

En términos generales, se pueden definir las desviaciones en los 3 componentes de los Costos, como sigue:

Desviaciones en Costo de Materiales Directos y Mano de Obra.

- **Desviaciones en Precio** : Es el efecto que tiene sobre el costo del producto, la diferencia entre el precio real y el presupuestado, para los costos variables tales como materia prima y mano de obra, sobre la base del rendimiento real.

- **Desviación en Cantidad y Eficiencia:** Es el efecto que tiene sobre el costo del producto, la diferencia entre el rendimiento real y el presupuestado, para los elementos de costo directo tales como materia prima y mano de obra, sobre la base del precio presupuestado.

Desviaciones en Costos Fijos Indirectos

- **Desviación en Presupuesto:** Es el efecto producido en el costo de la producción, debido a la diferencia entre los gastos de Fabricación Real totales y el importe de los CIF. Fijos más el producto de la tasa variable por las horas estandares productivas sobre la base de una actividad real.
- **Desviación en Volumen** Es la variación producida en el costo de producción, debido a la diferencia entre la hora de Capacidad Básica presupuestada y las Horas estandar productivas sobre la base del precio fijo unitario.
- **Desviación en Rendimiento o Eficiencia:** Es la variación producida en el costo de la producción, debido a la diferencia entre la actividad en base a Horas Reales y la actividad en base a horas estandares productiva por el precio estandar.

A continuación se presenta un ejercicio práctico en el cual se analizaran los diferentes tipos de desviaciones expuestos en las definiciones anteriores. Para esto se utilizará la siguiente simbología:

SIMBOLOGIA

- Pr** = Precio Real Unitario
- Ps** = Precio Estandar Unitario.
- Psv** = Precio Estandar Variable Unitario
- Pf** = Precio Fijo Unitario.
- V** = Volumen Producción.

Datos Estandar.

Materias Primas : Consumo de 7.5 unidades de materia prima por una docena de unidades de producto, a \$ 26 cada unidad de materia prima.

M.O.D. : 1 hora y 18 minutos por unidad de producto a \$ 115 la hora.

G.I.F. : Basada en unidades de materia prima directa, su distribución es la siguiente:

Costos variables \$ 250 x docena de mat. prima.

Costos Fijos Totales \$ 117.000 para una producción de 2.000 unidades.

Se pide:

- Calcular todas las desviaciones haciendo un breve análisis de cada una de ellas.

DESARROLLO EJERCICIO.

A. Obtención de Datos.

a) Materias Primas Directas

Cantidades de materia prima ocupada

- (Ur) Unidades producidas real 3.020.-

- (Rs) Rendimiento estandar $7.5/12 = 0,625$ unid. de M.P.

- $R_s \times U_r = Q_s = 3.020 \times 0.625 = 1.887,50$ unid. de M.P.

- Cantidad estandar de M.P. necesitada para el volumen real de producción = 1.887,50 unid. de M.Prima = Q_s .

- Cantidad real de M.P. es 85% del standard = $1.887,50 \times 85\% = 1.604,38$.-

- $R_r \times U_r = Q_r = 1.604,38$ unid. de M.P.

Precios de materia prima ocupada.

- Cálculo precio real Pr (Método P.M.P.)

Inv. Inicial	10.000 unid.	x \$ 18	c/u =	180.000.-
Compra	80.000 unid.	x \$ 22,60	c/u =	1.808.000.-
Compra	113.200 unid.	x \$ 23,40	c/u =	2.648.880.-
	203.200	x X = \$ 22,82	c/u =	4.636.880.-

- Precio Standard (Ps) = \$ 26.-

b) Mano de Obra Directa.

Cantidad de Horas de M.O.D. ocupada.

- Ur = 3.020 unid.

- Rr x Ur = Qr = 1.018 horas.

- Rs = 1.3 horas = 1 hora y 18 minutos

- Qs = Rs x Ur = 1,3 x 3.020 = 3.926 horas.

Cálculo del precio de la M.O.D.

- Ps = \$ 115 la hora

- Pr = 118 x 1.0364 = \$ 122,3 la hora

c) Gastos Indirectos de Fabricación.

Cálculos de actividades (base unid. de M.P.D.)

- Hr = Ur x Rr = 3.020 x 0,5313 = 1.604,38

- Hs = Ur x Rs = 3.020 x 0,625 = 1.887,50

- Pr = 314.000/1604,38 = \$ 195,71 tasa por unid. producida.

- Gastos Fijos Pptados (GFp) = \$ 117.000

- Psv = 250 / 12 = \$ 20,83

- Pf = (\$ 117.000/2000 unid.)/0,625 Rs = \$ 93,60

- Ps = Psv + Pf = 20,83 + 93,60 = \$ 114,43 tasa por unid. producida.

B.- Cálculo de Desviaciones.

a) Materias Primas Directas Fav/ (Desf.)

Desviación en Precio

$$(Ps - Pr) \times Qr = (26 - 22,82) \times 1.604,38 = \$ 5.101,93.-$$

Desviación en Cantidad:

$$(Qs - Qr) \times Ps = (1.887,50 - 1.604,38) \times 26 = \$ 7.361,12$$

Desviación Total

$$\begin{aligned} (Qs \times Ps) - (Qr \times Pr) &= (1.887,50 \times 26) - (1.604,38 \times 22,82) \\ &= \$ 12.463,05.- \end{aligned}$$

b) Mano de Obra Directa

Desviación en Precio

$$(Ps - Pr) \times Qr = (115 - 122,30) \times 1.018 = (\$ 7.431,40)$$

Desviación en Cantidad o Eficiencia

$$(Qs - Qr) \times Ps = (3.926 - 1.018) \times 115 = \$ 334.420.-$$

Desviación Total

$$\begin{aligned} (Qs \times Ps) - (Qr \times Pr) &= (3.926 \times 115) - (1.018 \times 122,30) \\ &= \$ 326.988,60.- \end{aligned}$$

c) Gastos Indirectos de Fabricación.

Desviación en Rendimiento o Eficiencia.

$$(Hs - Hr) \times Ps = (1.887,50 - 1.604,38) \times 114,43 = \$ 32.397,42.-$$

Desviación de Volumen

$$(Hr - Hp) \times Pf = (1.604,38 - 1.250) \times 93,60 = \$ 33.169,97.-$$

Desviación en Presupuesto

$$\begin{aligned} GFR - (GFP + Psv \times Hr) &= 314.000 - (117.000 + 20,83 \times 1.604,38) \\ &= (\$ 163.580,76.-) \end{aligned}$$

Desviación Total:

$$\begin{aligned} (\text{Hs} \times \text{Ps}) - (\text{Hr} \times \text{Pr}) &= (1.887,50 \times 114,43) - \\ & \quad (1.604,38 \times 195,71) = \\ &= (\$ 98.006,58) \end{aligned}$$

C.- Análisis de Desviaciones.

a) Materias Primas Directas

Desviación en Precio

- El Ps por unidad de materia es \$ 26, pero el Pr de cada unidad de materia ocupada, fue de \$ 22,82, es decir, cada unidad de materia prima, costo \$ 3,18 menos, hubo o una buena gestión de compra o una baja del precio del producto en el mercado.
- Ahora, como la cantidad real de materia prima utilizada fueron \$ 1.604,38 unidades, arroja una Desviación Favorable en Precio de \$ 5.101,93 (eficiencia interna en la gestión de compra) o (efecto favorable por situación circunstancial del mercado de la materia prima).

Desviación en Cantidad

- Existe un Rs de materia prima por unidad producida y, que es 0,625 como, el volumen real de producción fue 3.020 unidades, implica que la Qs de materia prima utilizada serían 1.887,50 unidades.
- Sin embargo para ese Vr la Qr de materia prima utilizada fueron 1.604,38 unidades.
- Es decir, se ocuparon 283,12 unidades de materia prima menos que el estandar y como el Ps es de \$ 26 arroja una Desviación Favorable en Cantidad de \$ 7.361,12 (eficiencia productiva en el uso de la materia prima).

Desviación en Precio.

- El Ps por unidad de materia prima es \$ 26, pero el Pr de cada unidad de materia prima ocupada, fue de \$ 22,82 es decir, cada unidad de materia prima, costo \$ 3,18 menos, hubo o una buena gestión de compra o una baja del precio del producto en el mercado.
- Ahora, como la cantidad real de materia prima utilizada fueron 1.604,38 unidades, arroja una Desviación Favorable en Precio de \$ 5.101,93 (eficiencia interna en la gestión de compra) o (efecto favorable por situación circunstancial del mercado de la materia prima).

b) Mano de Obra Directa

Desviación en Cantidad

- Esta determinado un Rs de la M.O.D. por unidad producida y, que es 1 hora y 18 minutos (1,3 h/h) y como el volumen real de producción fue 3.020 unidades, implica que la Qs de mano de obra ocupada serían 3.926 h/h.
- Sin embargo para ese Vr, la Qr de h/h ocupada fueron 1.018.-
- Es decir, se ocuparon 2.908 h/h menos que el standard y como el Ps de la h/h es \$ 115, arroja una Desviación Favorable en Cantidad de \$ 334.420 (eficiencia productiva en el uso de la mano de obra).

Desviación en Precio.

- El Ps por h/h es \$ 115, pero el Pr de la h/h utilizada alcanzo a \$ 122,30 es decir, cada h/h costo \$ 7,30 más, hubo o una mala gestión interna en cuanto a política de sueldos se refiere o una alza del precio en el mercado laboral de la

industria y más específicamente en el lugar geográfico de ubicación de la industria debido probablemente a escasez de la mano de obra utilizada.

- Ahora, como la Qr de h/h utilizadas fueron 1.018, arrojó una Desviación Desfavorable en Precio de \$ 7.431,40 (ineficiencia interna en política de sueldos) o (efecto negativo por situación circunstancial del mercado laboral de la industria o zona geográfica).

c) Gastos Indirectos de Fabricación.

Desviación en Rendimiento o Eficiencia (eficiencia en el uso de G.I.F.).

- La base de Distribución de los GIF, como se había indicado eran las unidades de materia prima.
- De acuerdo a lo anterior entonces tenemos que:
Qs de materia prima = Hs de GIF.
Qr de materia prima = Hr de GIF.
- La Hs para el Vr de producción es 1.887,50 tasas de GIF a distribuir, pero la Hr. para ese Vr fueron 1.604,38 tasas de GIF distribuidas, esto nos da que 283,12 cuotas o tarifas de GIF menos se distribuyeron para ese Vr de producción y como el Ps de una tarifa de GIF a distribuir es \$ 114,43 arroja una Desviación Favorable en Rendimiento de \$ 32.397,42 (eficiencia productiva en el uso de las cuotas de GIF utilizadas)

Desviación de Volumen

- El presupuesto de producción que se había elaborado indicaba como meta satisfactoria un volumen de producción presupuestado (Vp) igual a 2.000 unidades, como los GIF los distribuimos en base a las unidades de materia prima se tiene de acuerdo al Rs

de 0,625 una Hp (Actividad presupuestada) de 1250 cuotas de GIF a distribuir, de acuerdo a esto se determina el Ps de GIF para la componente fija, ya que la parte variable no tiene relación con el volumen.

Entonces : $Ps = Psf + Psv$

y el $Psf = GFp / Hp = 117.000/1.250 = 93,60$

y como el $Psv = 20,83.-$

Tenemos que $Ps = Psf + Psv = 93,60 + 20,83 = \$ 114,43$

- Ahora si el nivel de Actividad aumenta, implica que se está haciendo un uso más intensivo de las instalaciones y lo que permite disminuir el precio de la cuota de GIF a distribuir ya que la componente fija o GFp se distribuirán en un mayor número de cuotas de GIF, ya que es mayor la Actividad, si el nivel de Actividad disminuye ocurre lo contrario.

- El Psf se calculó en base a una Hp de 1.250, sin embargo la Hr llegó a 1.604,38 es decir, la Actividad fue mayor en 354,38 unidades.

Si calculamos el Psf en base a la Hr tenemos:

$$Psf = 117.000 / 1.604,38 = 72,93$$

Por la mayor Actividad el Psf disminuyó en \$ 20,67

Por cada unidad de Actividad ya que se distribuyen en un mayor número de ellas y como la Hr es 1.604,38 arroja una Desviación Favorable en Actividad de \$ 33.169,97 (eficiencia productiva en el uso más racional y económico de las instalaciones productivas).

Desviación en Presupuesto (en el precio de la cuota de GIF).

- Básicamente es la diferencia entre los Gastos de Fabricación Reales totales y el importe de los CIF Fijos más el producto de la tasa variable por las horas estandar productivas.
- El Ps según una Hr de 1.604,38 unidades de GIF es igual a $Ps = Psf + Psv = 72,93 + 20,83 = 93,76.-$
- El Pr según una Hr de 1.604,38 unidades de GIF es 195,71 es decir, \$ 101,95 más por cada unidad de Actividad de GIF y como la Hr empleada fueron 1.604,38 unidades arroja una Desviación Desfavorable en Presupuesto de \$ 163.573,97 (ineficiencia interna en la contratación más cara de los servicios empleados en las instalaciones de la fábrica) o (efecto negativo por variables circunstanciales en alguna(s) componente(s) fija(s) o variable(s), en el mercado de ésta, que puede ser por su escasez o monopolio, etc.).

4.- DESVIACIONES SOBRE EL MARGEN

EJERCICIO:

A continuación se muestra un cuadro resumen de datos reales y presupuestados de la "DOLY COMPANY", que permitirá visualizar el análisis e interpretación de resultados mediante las variaciones que se indican seguidamente:

Definiciones

- **Variación de Precio** : es el efecto que tiene sobre la utilidad bruta la diferencia entre los precios reales y los presupuestados, para la cantidad real de productos vendidos.

- **Variación de Volumen:** es el efecto que tiene sobre la utilidad bruta el vender más o menos que lo presupuestado, suponiendo que no hay variaciones en el precio del presupuesto o en la mezcla de producto.

Esta puede dividirse en:

- Variación del mercado de la industria (crecimiento)
 - Variación debida a participación en el mercado.
- **Variación del Mercado de la Industria:** es el efecto que tiene sobre la utilidad bruta la diferencia entre el verdadero mercado total de la industria y el estimado, suponiendo que la participación de la empresa en el mercado, los precios, y la mezcla de producto están conformes con el presupuesto.
- **Variación debida a participación en el Mercado:** es el efecto que tiene sobre la utilidad bruta una diferencia entre el verdadero mercado real de la industria y el presupuesto, referente a la participación de la empresa, suponiendo que no hay variación en los precios presupuestados y en la mezcla de producto.
- **Variación de la Mezcla de Producto:** es el efecto que tiene sobre la utilidad bruta la diferencia entre la mezcla real de productos vendidos, es decir, la producción de cada producto en el total, y la mezcla presupuestada.

EJERCICIO DE DESVIACIONES SOBRE EL MARGEN

Datos

TEXACO COMPANY : Datos para el computo de las variaciones en la utilidad bruta (en miles).

PRODUCTO	P R E S U P U E S T O						
	V E N T A S			COSTO ESTANDARD		UTILIDAD BRUTA	
	UNIDADES	PRECIO UNITARIO X	CANTIDAD	X UNITARIO	CANTIDAD	X POR UNIDAD	CANTIDAD
X	412	\$ 25	\$ 10.300	\$ 15,65	\$ 6.447,80	\$ 9,35	\$ 3.852,20
Y	695	20	13.900	13,50	9.382,50	6,50	4.517,50
Z	230	30	6.900	18,60	4.278,00	\$11,40	2.622,00
	1.337	\$ 23,261	\$ 31.100 100%	\$ 15,04	\$ 20.108,30 64,66%	\$ 8.221	\$ 10.991,70 35,34%

PRODUCTO	R E A L						
	V E N T A S			COSTO ESTANDARD		UTILIDAD BRUTA	
	UNIDADES	PRECIO UNITARIO X	CANTIDAD	X UNITARIO	CANTIDAD	X POR UNIDAD	CANTIDAD
X	400	\$ 25	\$ 10.300	\$ 15,65	\$ 6.260	\$ 9,35	\$ 3.740
Y	680	20	13.600	13,50	9.180	6,50	4.420
Z	200	32	6.400	18,60	3.720	\$13,40	2.680
	1.280	\$ 23,438	\$ 30.000	\$ 14,969	\$ 19.160	\$ 8.469	\$ 10.840

PRODUCTO	UNIDADES REALES VENDIDAS	PRECIO UNITARIO X PRESUPUESTADO	CANTIDAD REAL DE VENTA A PRECIOS PRESUPUESTADOS.	COSTO STANDARD		UTILIDAD BRUTA DE VENTAS REALES A PRECIOS PRESUPUESTADOS Y COSTO ESTANDARD
				X POR UNIDAD	CANTIDAD	
X	400	\$ 25	\$ 10.000	\$ 15,65	\$ 6.260	\$ 3.740.-
Y	680	20	13.600	13,50	9.180	\$ 4.420.-
Z	200	30	6.000	18,60	3.720	\$ 2.280.-
	1.280	\$ 23,125	\$ 29.600	\$ 14,969	\$ 19.160	\$ 10.440.-

DESARROLLO EJERCICIO

A.- Cálculo de las variaciones en la Utilidad Bruta:

Variación de Precio

	Venta Real x Precio Real	
	(-) Venta Real x Precio Ppto.	

	1.280.000 x 23,438 ==	30.000.000.-
(-)	1.280.000 x 23,125 ==	29.600.000

(=)	Variación Favorable :	\$ 400.000.-

Variación de Volumen

	Vtas. Unitaria Ppto. x Prom.Utilidad Bruta Esperada	
	(-) Vtas. Unitarias Reales x Prom. Utilidad Bruta Esperada.	

	1.337.000 x 8,221 =	10.991.700.-
(-)	1.280.000 x 8,221 =	10.522.900.-

(=)	Variación Desfavorable :	\$ (468.800)

Para comprobar esta variación: se supondrá que el mercado real alcanzó en 1990 a \$ 100 Millones y que las Ventas Esperadas eran \$ 113,1 Millones lo que implicaba ocupar un 27,5% del Mercado.

Variación del Mercado.

	Ventas Reales x Partic. Esp. x Util.Bruta Esp. (en %)	
	(-)Ventas Esp. x Partic. Esp. x Util.Bruta Esp. (en %)	

	100.000.000 x 0,275 x 0,3534 =	9.718.500.-
(-)	113.100.000 x 0,275 x 0,3534 =	10.991.700.-

(=)	Variación Desfavorable :	(\$ 1.273.200).-

Variación debido a Participación:

Ventas Unit. Reales x Prom.Util.Bruta Esp.x c/u	
(-) Ventas Reales x Partic.Esp. x Util.Bruta Esp. (en %)	

1.280.000 x 8,221	= \$ 10.522.900.-
(-) 100.000.000 x 0,275 x 0,3534	= \$ 9.718.500.-

(=) Variación Favorable	= \$ 804.400.-
Variación Desfav. en Mercado	= (1.273.200)
Variación Favorab.en Participación	= 804.400

Variación Desfavorable en Volumen	= (\$ 468.800).-

Variación por Mezcla

Util.Bruta de Vtas Reales a Precio Ppto.y Costo Est.	
(-) Unid. Reales Vend. x Prom.Util.Bruta Esperada x c/u	

10.440.000	= 10.440.000
(-) 1.280.000 x 8,221	= 10.522.900

(=) Variación Desfavorable :	\$ 82.900.-

B.- Informe de Variaciones en la Utilidad Estandar.

Utilidad Bruta Real (Costo estandar)	\$	10.840.000.-
Utilidad Esperada	\$	10.991.700.-
-----		-----
Variación Desfavorable Neta	\$	(151.700.-)

Debido a :

Variación Desfav. en el Mercd.de la Ind.	\$	(1.273.200.-)
Variación Favor. en Particip.en el Merc.	\$	804.400.-
Variación Favor. en Precio	\$	400.000.-
Variación Desfavor.en Mezcla	\$	(82.900.-)
-----		-----
Variación Total Desfavorable Neta	\$	(151.700.-)
=====		=====

C A P I T U L O V

CONTROL DE GESTION EN LOS SERVICIOS PUBLICOS.

1.- INTRODUCCION.

Hoy en día, en cualquier país, y sin importar diferencias en los tipos de gobiernos, se puede observar el extraordinario desarrollo que el Estado ha logrado como participante dentro de la actividad económica. Y aún más, es el encargado de asegurar y mejorar el bienestar económico y social de la colectividad. Puede decirse con propiedad que el Estado con toda su gama de servicios públicos (independientemente de la forma de administrarse) constituye el "sector dinámico" de la sociedad. Han alcanzado tal grado de poder y de dimensiones que incluso, como se señala repetidamente, son más populares que antaño.

Este crecimiento ha permitido contar con el manejo de grandes recursos productivos, que de otro modo serían utilizados en la empresa privada y, de esta forma ha desarrollado actividades tendientes a lograr bienestar social, sea entregando bienes intangibles (defensa de un país, educación, etc.), productos con costos bajos que los privados no podrían soportar.

Surge la interrogante entonces, el estado actúa de manera eficaz y eficiente para lograr llevar adelante sus múltiples actividades actuales?. Una argumentación esbozada por ciertos sectores, señala que, siendo un sector tan importante, no ha podido lograr métodos de gestión que garanticen su eficacia.

Este capítulo abordará primeramente tópicos de gestión pública para lograr un criterio acerca de lo que se entiende por "resultados" para posteriormente entrar a desarrollar un modelo de control de gestión de los organismos públicos.

2.- LA ADMINISTRACION Y LOS RESULTADOS EN LA GESTION PUBLICA

La gestión del Estado está caracterizada por la amplia gama de servicios públicos que entrega a la sociedad. Algunas de estas actividades son financiadas por el usuario, en el sentido de que éste paga una tarifa por el aprovechamiento del servicio (Dicha tarifa permite cubrir los costos de la actividad, a lo menos), si bien se puede decir que las personas son las encargadas de "financiar" (pagar) las diversas actividades estatales vía impuestos fiscales.

Ahora bien, alguien podría argumentar respecto de la eficacia, que los servicios públicos no se administran: ¡Esto es Falso! Puesto que hoy, más que nunca, se ha tomado "conciencia administrativa" para el manejo de las instituciones públicas, por esto, los "niveles ejecutivos", la dirección por objetivos y muchos conceptos aplicados en la Empresa Privada, son desarrollados y usados corrientemente.

Toda esta importancia de la Administración para el manejo de los servicios públicos nos puede llevar a la siguiente interrogante: ¿Quizás éstos no son administrables?

Pero una cosa es clara y debe ser así, no hay más alternativa que aprender a administrar las instituciones estatales de manera que rindan. Lo que realmente es alcanzable. Esto último aparecerá cada vez más como el problema de gestión básico de una sociedad desarrollada y como su principal necesidad administrativa. Esto, porque las instituciones estatales no difieren mucho de una empresa, salvo en lo que se refiere a su misión específica, o como muy bien señala Drucker: (6) "las instituciones estatales discrepan fundamentalmente de la

(6) "La Gerencia", Peter F. Drucker.

empresa por su actividad. Responden a otros propósitos. Necesitan objetivos diferentes y realizan una contribución distinta a la sociedad. El rendimiento y los resultados difieren mucho en una institución estatal comparada con una empresa privada. La administración vista del rendimiento, es el área en que la institución estatal difiere significativamente de una empresa".

Para comprenderlo mejor hemos de preguntarnos:

- Qué variables afecta al rendimiento de las instituciones estatales?
- Por qué rinden ciertas gestiones públicas?

i Y estas son preguntas de administración!

Se ha apuntado hacia una administración orientada a resultados, pero entonces, ¿por qué no rinden los servicios públicos ?

Algunas explicaciones que se ofrecen al nulo o poco rendimiento de las instituciones estatales, son las siguientes:

- a) Quienes dirigen no tienen espíritu comercial.

Esto da a entender que si los responsables de dirigir los servicios tuvieran espíritu comercial, es decir, dirigieran tal cual una empresa privada, entonces habría rendimiento.

i Pero he ahí el punto! las Instituciones públicas no rinden porque no son una empresa! ¡Lo que hay de comercial, es el control de los costos! Más precisamente, la institución pública carece de efectividad y no de eficiencia. Si bien, por lo último, las instituciones estatales requieren de elevados costos, el problema no es la eficiencia sino la efectividad, puesto que muchas veces tienden a hacer lo que no corresponde.



b) Necesitan de mejor personal.

Aquí puede formularse una idea sugerente acerca del tema.

¿Si una empresa pública cuenta con los mejores hombres para cada uno de los puestos, es posible que rinda si no hay relaciones (Comunicaciones)? de esto se deduce la falacia de la segunda argumentación, ya que las empresas estatales no requieren de mejor personal, sino de integrar al personal en la gestión de la institución pública y para la gestión pública, es decir, si no es posible que las tareas las ejecuten eficazmente hombres que realicen un esfuerzo serio, el problema carece de solución, las instituciones públicas seguirán en su falta de rendimiento. Y esto no es culpa de la famosa "burocracia estatal", ya que muchos burócratas que han dirigido instituciones estatales rinden cuando se traspasan al área privada.

c) Tienen objetivos y resultados inalcanzables.

Esto, que parece una argumentación valedera, lo es a medias.

Así, por ejemplo, tomando el objetivo de una escuela que es "formar una persona integral", ciertamente es algo inalcanzable, en el sentido de poder medirse dicho objetivo, pero que el niño lea bien en tercero básico, es alcanzable! y puede medirse fácilmente y con bastante precisión.

¿ Qué hay detrás del ejemplo?. Que es posible lograr algo, cuando hay metas específicas, limitadas y claramente definidas, puesto que al definirse metas es posible asignar recursos para realizar una actividad determinada, determinar prioridades de ejecución, fechas y asignar un responsable que dé cuenta de los resultados.

Pero en realidad son otros los motivos ciertos de ¿por qué las instituciones estatales no rinden?

Uno de ellos, y quizá el de mayor peso, dice relación con "una gestión fácil", aludiendo a que reciben ingresos sin importar lo que hagan, a diferencia del sector privado que se "gana" sus entradas. Más claramente se les paga con una asignación para sus gastos generales, es decir, con un presupuesto. Y esta forma diferencia la conceptualización de rendimiento o resultado, ya que en la institución basada en presupuestos, los resultados apuntan a obtener un presupuesto más amplio, y por lo tanto, las contribuciones al mercado o la realización de metas y objetivos son secundarios.

Se ha señalado que las instituciones estatales carecen de efectividad y no de eficacia pero cuando hay un presupuesto de por medio la eficiencia no es considerada, lo que importa es la magnitud del presupuesto y del personal de la institución. Un buen ejemplo lo constituye la forma de planeamiento ruso de hace 30 años, en que hacia el fin del período abarcado por el plan, los gerentes soviéticos iniciaban un frenético esfuerzo para gastar todo el dinero que se les había asignado, táctica que llevaba a un despilfarro general.

Lógicamente se entiende que, entonces, no es compatible con eficiencia que la prueba real del rendimiento de conseguir el presupuesto. Y, ciertamente, es esto último lo que desalienta a los ejecutivos de las instituciones estatales, puesto que no pueden ejecutar las tareas con economía y de manera eficiente ya que permanentemente son alentados a subestimar el costo total de las nuevas actividades que emprenden.

Con todo, al depender de un presupuesto, la efectividad del servicio puede verse muy afectada, por lo peligroso que pudiere resultar "definir la actividad".

Se prefiere entonces dar a entender, por parte de las empresas estatales, "que se cubren los sectores", para así obtener mayor presupuesto, lo que atenta contra la priorización de las tareas, se multiplica el trabajo sin lograr nada convincente y esto último porque la dependencia de una asignación presupuestaria se opone a la fijación de prioridades y la concentración de esfuerzos.

Es importante destacar algo, una empresa o cualquier institución a quien se le paga por sus resultados y su rendimiento debe ganarse su ingreso, lo que ciertamente no ocurre con las instituciones estatales que en su mayoría son "financiadas por un presupuesto".

No se quiere decir que si una institución pública o privada se basa en un presupuesto sea negativo, o incluso indeseable, ya que, por cierto, hay actividades en que es imprescindible la asignación presupuestaria y cierto también, la importancia que, como herramienta de control y planificación, tiene para diversas organizaciones el uso de presupuestos como ya se señaló en el Capítulo III precedente. Pero la actitud de obtener mayor presupuesto para "una buena gestión" ciertamente que tiende a desviar la actividad. Necesitamos entonces alguna herramienta que limite estas actuaciones, poco deseables, o las contrarreste. Una buena solución que permita lograr gestiones realmente eficientes y rendimientos adecuados puede encontrarse en la aplicación de un Sistema de Control de Gestión de los Servicios Públicos.

3.- DESARROLLO DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTION A LOS SERVICIOS PUBLICOS

A.- EL CONTROL DE GESTION Y LOS OBJETIVOS DEL SERVICIO PUBLICO

a) Control de Gestión:

Hemos visto diferencias en la gestión pública y privada, muy especialmente en lo que se entiende por resultados y logros. Pero para sus actuaciones tienen, ciertamente, patrones similares:

- Hay ciertos objetivos sobre los cuales se organiza la actividad.
- Existen ciertos instrumentos de medición y control para detectar desviaciones (todo esto en la parte operativa).
- Adopción de acciones correctivas para reorientarse hacia el logro de las metas y objetivos.

La existencia de dichos elementos identifica un sistema de control de gestión vigente en una organización. Pero entonces, si los elementos mencionados los "tiene" una empresa pública. ¿Por qué no hay buenas gestiones públicas?

b) Los objetivos de los servicios públicos:

A diferencia del sector privado, en que hay un objetivo concreto expresable en cifras y verdaderamente "tangible", las instituciones estatales tienen objetivos múltiples.

i) Los objetivos explícitos

Sabemos que el Estado satisface lo que la empresa privada no produce (y que de hecho, si lo produjera, provocaría "problemas sociales", por ejemplo atención a los pobres en hospitales, alimentos para los de escasos recursos, etc.. Se dice entonces que el Estado satisface

una demanda que no puede expresarse en el mercado. Pero también satisface ciertas actividades que los privados no pueden asumir por su alto costo y en especial su nula rentabilidad (la defensa de un país), actividades éstas que involucran una integración, a todo nivel. Si bien este último tiempo, los privados han asumido el riesgo de algunas de esas actividades, más que nada como "remedio" contra el desarrollo de una institución estatal que, al satisfacer ciertas necesidades y ser objeto de una planificación centralizada, llega hasta sus últimas consecuencias: el monopolio.

Dentro de la multiplicidad de objetivos de los servicios públicos tenemos:

- Ofrecer bienes o servicios en cantidades suficientes para satisfacer la demanda.
- Búsqueda del costo mínimo y no del beneficio máximo (muy relacionado con el hecho de lograr el presupuesto).

ii) Los objetivos implícitos.

- Búsqueda de posibilidades que permitan asegurar su existencia, su seguridad y su crecimiento.

Este último aspecto es lo que altera la "pureza" de los otros objetivos y que nos lleva a la siguiente interrogante : ¿Continúa estando el servicio público al servicio del público? Al enfocar así el estudio de los objetivos de los servicios estatales se está estudiando también el poder que han alcanzado dichas organizaciones. Se reconoce entonces un conflicto de objetivos que "hace perder la brújula", a dichas instituciones.

iii) Conflicto de objetivos

Ahora bien, la aplicación de un sistema de control de Gestión pone énfasis en la racionalidad económica y "habla", solamente, en ese lenguaje. Es importante el desarrollo de sistemas de control de gestión que velen efectivamente por la buena utilización de los recursos y el logro de los objetivos para los cuales las instituciones fueron creadas.

De esta forma, se legitima la ampliación del campo de actuación del Estado, ya que éste debe estar en condiciones de demostrar la eficacia económica de su intervención, respetando al mismo tiempo, el interés general, lo que conducirá al desarrollo de nuevas modalidades de control.

En otros países, el sistema está muy difundido, aún cuando debe quedar claramente establecido el nuevo sistema de legitimidad que, en definitiva, constituye el interés y la dificultad de la cuestión. La observancia de esas experiencias adaptadas a nuestra realidad, permitirá, verdaderamente, el logro de buenas gestiones públicas.

B.- GENERALIDADES DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTION PUBLICA.

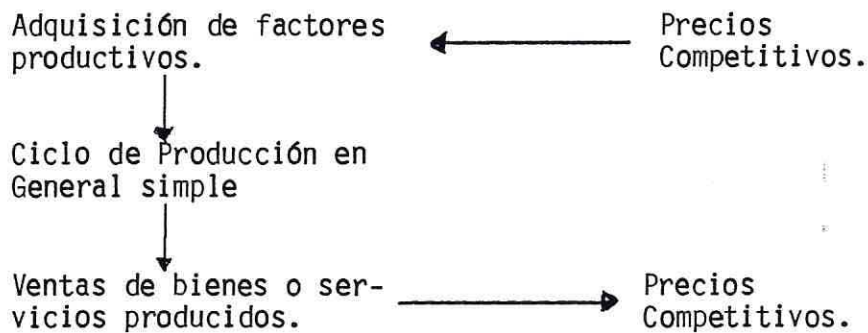
a) Convergencia entre Sector Público y Sector Privado.

Todo sistema de control de gestión está basado en un buen sistema de información de gestión que entregue claridad respecto al funcionamiento de la organización. Para desarrollar dicho sistema de información es importante conocer las relaciones de la organización con el mercado. A continuación se presenta una esquematización de dichas relaciones :

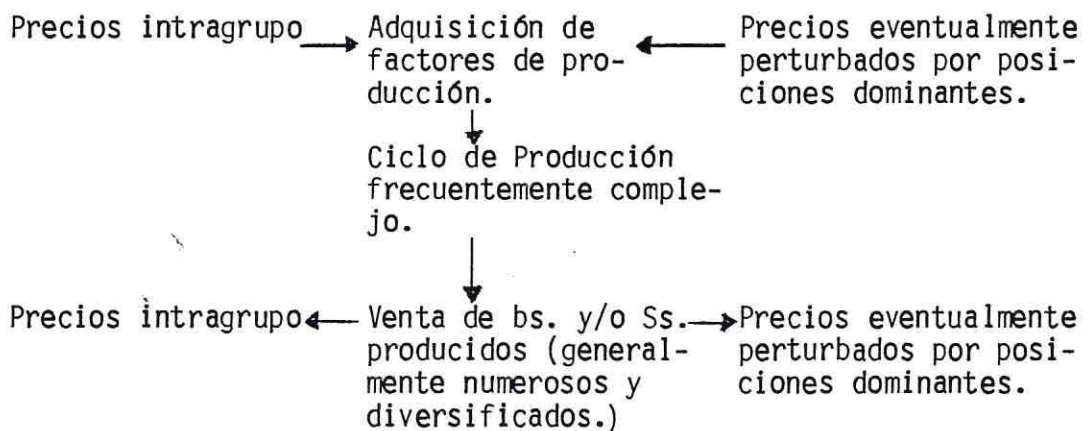
OPERACIONES INTERNAS

MERCADO

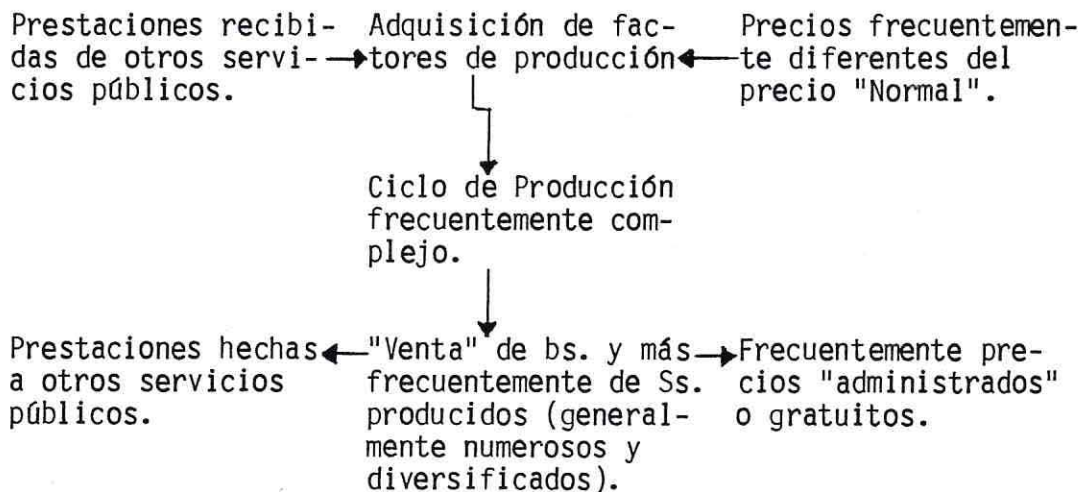
1.- Pequeña Empresa:



2.- Empresas integradas en un grupo:



3.- Servicio Público.



Si se observa los tipos de relaciones, existe cierta convergencia entre la empresa privada y el sector público. La convergencia, tal vez sea consecuencia de la evolución experimentada por la empresa privada y pública. Esto porque la ges-

ción de la empresa privada tiene cada vez más un carácter social y la empresa pública un carácter más racional respecto de los métodos utilizados. Pero dicha convergencia se da también por la práctica del poder dentro de la empresa.

¿Existe entonces una tendencia de las instituciones estatales a ser realmente (actuar) empresas, cuando vimos que su administración era distinta y buscaba otros objetivos ?

b) Particularidades de los Servicios Públicos frente al Sector Privado.

Ciertamente que el hecho de existir una convergencia no implica que las instituciones públicas sean administradas en forma similar a una empresa privada.

Esto, por algunas particularidades de los servicios públicos frente a aquellas que nos entregan cierta descripción de la gestión pública:

- 1.- Proporciona mucho más servicios que bienes.
- 2.- El beneficio no es el objetivo pretendido, lo que hace inaplicable cualquier criterio financiero estricto para apreciar el éxito o el fracaso.
- 3.- Una ausencia casi total de relación entre precios y costos.
- 4.- El sector público ocupa con frecuencia situaciones de monopolio.
- 5.- Opera al margen de los mecanismos de la economía de mercado.
- 6.- Teóricamente no puede tener una estrategia de segmentación del mercado (por ciertas consideraciones sociales.)
- 7.- La financiación mediante fondos públicos involucra una transparencia de la gestión muy importante y,

8.- En general, los responsables de las actividades públicas han sido formados y preparados especialmente para el servicio público.

Ahora bien, algunas instituciones estatales pueden responder a algunas de dichas características, así como ciertas empresas privadas pueden cumplirlas casi todas.

De lo que si se puede estar seguro es que los servicios gubernamentales asumen mejor sus responsabilidades sociales, lo que hace pesar sobre ellos determinadas presiones cuyo carácter económico no siempre resulta evidente (y que más bien pueden expresarse en un "Balance Social"). Las particularidades anteriormente mencionadas no bastan para definir un servicio público, se debe analizar sus condiciones internas de funcionamiento y ¿dónde? se encuentran los rasgos más distintivos de su "personalidad".

4.- LOS INSTRUMENTOS DE MEDICION Y DE CONTROL DE LA GESTION DE LOS SERVICIOS PUBLICOS.

a) Control de Gestión y Lenguaje.

En una empresa pública el concepto de sistema de control de gestión puede cubrir métodos de evaluación y corrección extremadamente variados, puesto que cada institución genera el sistema según sus "características y necesidades" lo que involucra instrumentos de medición también variados. Pero como la gestión pública obedece a una planificación específica para ese sector, debe existir una coherencia en las pautas de dirección adoptadas, lo que implica el uso de "un lenguaje común" que integre las actividades de un servicio, individualmente considerado, con la gestión pública

global, es decir, que se "transmita en la misma frecuencia". Resumiendo, lo que se pretende mediante la instauración de un sistema de control de gestión es ayudar a la organización a formar y desarrollar ese lenguaje que expresará su "inconsciente colectivo" y lo modelará a fin de prepararla para hacer frente de forma homogénea a todas las situaciones, es decir, al desarrollo de un "sentimiento común".

b) El Control de Gestión, reacción a la "internalización del poder".

El choque del sistema de control de gestión será con la "ausencia de mortalidad" (por el afán de crecimiento), la "internalización del poder" y la "dilución de la responsabilidad", características muy frecuentes, por no decir natural, de los servicios públicos puesto que el sistema de control de gestión supone que puede definirse con precisión una misión y unos objetivos para cada unidad.

Para un mejor entendimiento, se aclararán los conceptos recién enunciados:

- i) **"ausencia de mortalidad"** : Existe una especie de existencialismo en los servicios públicos, más allá del período de creación del servicio. Se puede decir que la existencia precede a la esencia. Ello explica que no exista, o exista muy poca, mortalidad en los servicios públicos.
- ii) **Internalización del poder:** El servicio público es el instrumento de una "Misión de servicio público", pero la desviación burocrática no tarda en disociar al servicio público, de su función o misión. La proliferación de desviaciones, se distinguen por una inversión de los factores. Y que el servicio no es otra cosa que lo que él hace de si mismo. Es el resultado obvio del proceso de internalización del poder.

iii) "Dilución de la Responsabilidad: La ausencia de mortalidad y la internalización del poder, explican lo complejo de las relaciones en el seno de la administración, porque una función se corresponde raramente con un solo servicio, y, a la inversa, un mismo servicio desempeña diversas funciones. Esta disgregación, originada por la desviación burocrática, sólo puede entrañar una dilución de las responsabilidades.

Después de desarrollar ese "lenguaje común" hay que definir una "función de producción" que permita:

- Asegurar la adecuación entre objetivos y medios.
- Formular previsiones.
- Comparar las realizaciones con las previsiones.

Por último y como toda herramienta de control (en especial para la que constituye la esencia de un sistema) deberá generar acciones correctivas que permitan y aseguren, la dirección del conjunto. Respecto de esto, se puede decir que control de gestión debe ser un sistema de gestión (en el sentido en que se habla de análisis de sistema) que permita un control externo del conjunto. La simple obediencia jerárquica es una forma de control de la organización, pero no es un sistema y no permite un control externo.

Al igual que la empresa privada, el control de gestión aplicado a un servicio público debe estar "cortado" a la medida de la entidad y debe integrar los principios de todo servicio público. Los principales principios son:

a) Utilidad: Un juicio objetivo se obtiene del exterior, pero apunta principalmente a la eficacia (logro de objetivos) de las acciones llevadas a cabo por el servicio. Que tan óptimo son los resultados.

- b) **Legalidad** : Ya que todas las acciones del servicio están normadas.
- c) **Continuidad**: Puesto que el objetivo debe lograrse, ¡ ante todo!
- d) **Igualdad de los ciudadanos ante el servicio**: Con esto se prohíbe toda política de discriminación o segmentación.
- e) **Gratuidad**: Relacionada con el anterior, pero de carácter subjetivo, puesto que el servicio está relacionado con ciertos impuestos y en definitiva "siempre se paga".
- f) **Eficacia**: Un servicio público no puede buscar rentabilidad, sino que debe optimizar la relación costo/beneficio. El problema es el instrumento de medición a aplicar, el que debe ser objetivo y efectivo.

Todas estas "condicionantes" dan una idea del control de gestión a aplicar.

5.- PROBLEMAS OBSERVADOS EN LA PRACTICA.

a) Introducción.

En Europa, que es en donde está más desarrollado el concepto de Control de Gestión de los Servicios Públicos, uno de los problemas que se presenta en la práctica misma, es contar con un sistema de información de gestión óptima, que en definitiva nos estará "gritando" las áreas problema. Esto, ha provocado ciertas dificultades al tratar de implantar en forma más o menos similar el "control de gestión privado". La diferencia radica fundamentalmente en que los sistemas de información de gestión pública se preocupan de los presupuestos (inputs) y muy ocasionalmente de los resultados (outputs), esto último por dos razones:

- el ser servicio público.
- el no sufrir competencia en el mercado.

Entonces, del punto de vista público, es eficiente quien no desborda el presupuesto, aún cuando sus resultados dejen mucho que desear. Con un sistema así vigente, ¿para qué desarrollar el sistema de información de gestión pública?

Todo esto surge del objetivo del servicio público, que no es lograr un beneficio sino coordinar sus medios para lograr sus objetivos y un equilibrio en la gestión. Pero, si la información de gestión pública (balance e informes de relevancia) carece de efectividad para evaluar la gestión.

¿Cuál podría ser la solución más eficiente?

b) Desarrollo de Sistemas más flexibles de Información: Los indicadores.

Cuando la información generada por el sistema no permite una adecuada consideración de los imperativos cuantitativos y cualitativos del servicio público, se ha recurrido a técnicas de gestión extra-contables, más concretamente hacia el desarrollo de un sistema de indicadores. Esto porque si bien la diversa información generada por el sistema no es incompleta, puesto que permite describir y controlar la formación de los diversos costos, no es posible controlar la ejecución de la misión del servicio público, es decir, la eficacia de la gestión (indicadores que son integrados en lo que se denomina "balance social").

El uso de indicadores no es algo nuevo, puesto que en la empresa privada se utilizan regularmente incluso tan importante pueden ser para el triunfo o fracaso de una gestión que se les ha denominado como "factores críticos del éxito".

- Definición.

Pero. ¿ Qué es un indicador?

Se puede decir que es un dato empírico (o una medida) que pone de manifiesto la presencia o la intensidad de un fenómeno o de una variable, de aquí se deduce que la información entregada por un indicador es "información pura" y, por tanto, de relevancia especial.

- Metodología de los indicadores.

Entonces a través del uso de un conjunto de indicadores será posible evaluar más correctamente una gestión pública. Estos indicadores pueden ser cognitivos, en el sentido que traducen los valores reales de los atributos del sistema descrito, y/o normativos, en el sentido que traducen las preferencias sobre los valores de los atributos del sistema descrito y que son, en general, prospectivos (expresan valores futuros deseables).

Las cualidades de los indicadores, y que le dan el "sabor" y relevancia son, entre otras:

Objetividad - Pertinencia - Precisión - Fidelidad - Transparencia
- Accesibilidad (que sea calculable a partir de magnitudes observables obtenidas a un costo aceptable) - Univocidad (que esté relacionado con el fenómeno observado) - etc.

Evidentemente no hay indicadores "perfectos" que reúnan todas las cualidades existentes, lo principal para adoptarlos es que representen una expresión justa de la actuación de la gestión, teniendo cuidado si de:

i : Que no estén, demasiado simplificados, para que puedan hablar objetivamente.

- ii : Que no aborden un fenómeno a través de variables predefinidas, para así representar independencia.
- iii : Que no aborden un fenómeno a través de otro que esté relacionado con él, para así entender más fácilmente las causas de desviaciones o problemas.

- Utilización de las Baterías de Indicadores:

Así entonces, cuando reunamos un equipo de indicadores relevantes, la utilidad que se obtendrá es que permitirá, y será posible, medir su impacto considerando los imperativos del servicio público, lo que no hace la contabilidad de costos (que representa mejor la eficacia económica), de esta forma es posible mostrar información que otros medios no pueden mostrar.

Debe quedar claro, que, al elegir un grupo de indicadores, hay que considerar los problemas que puedan presentarse al aplicarlos, puesto que podría juzgarse al responsable de una actividad, con indicadores poco apropiados que pueden conducir a decisiones realmente erróneas o irracionales. Ahora bien, todo sistema de indicadores tiende a generar efectos negativos. En la medida que dichos efectos aparezcan, es preciso modificar los indicadores, hacerlos evolucionar, de esta forma se flexibiliza y "oxigena" el sistema de información manteniéndose constantemente actualizado el Control de Gestión.

c) Cómo establecer un Control de Gestión en los Servicios Públicos.

- Organización de un Sistema de Control de Gestión.

El concepto de Control de Gestión, en el sentido de guía u orientación, debe difundirse ampliamente para que sea eficaz. No se trata de crear otro departamento, sino que hay que potenciar la Contraloría existente, recurriendo al uso de los mismos equipos manuales o computacionales que se utilizan en el mismo Servicio Público. Este modo de operar, apunta a la difusión del control de gestión i a todo nivel! para así retroalimentar el sistema de la forma más óptima, evitando la "tecnocratización".

Claro está, que esta "nueva" organización conlleva un aumento de responsabilidades de los Jefes de Servicio y requiere, por tanto, que se acompañe de ciertas medidas (clarificar la posición en el sistema) a fin de evitar los conflictos de competencia.

Actuando así se evitarán dos problemas típicos:

- i : Que el control de gestión funcione en circuito cerrado, para un sólo departamento o división.
- ii : Que se establezca un control de gestión represivo que paralice las diversas funciones y por ende el sistema de control.

En otras palabras , que se pase más tiempo explicando lo que se hace y por que se hace, que actuando, lo que atenta contra una actuación dinámica (i de logros!) y un Control de Gestión eficiente.

Por eso es importante, entonces, la organización basada en el concepto de autocontrol, puesto que se crea una demanda, en el sentido de una clarificación de los objetivos, y lleva al establecimiento de un sistema de control de gestión represivo a los problemas tradicionales (internalización del poder, etc.), lo que hace aparecer con claridad la responsabilidad social de la organización.

-0-0-0-0-

CONCLUSIONES

Al tratar de inferir las diferentes conclusiones que se desprenden del desarrollo del presente trabajo, tal vez, sea conveniente señalar que ellas obedecen a una concepción meramente personal, tratando de identificar aquellas que siendo generales, se consideran las más relevantes. El detalle de estas conclusiones es el siguiente:

- 1.- Cuando hablamos de Control de Gestión, se está relacionando directamente a los directivos de una Empresa, con la eficiencia que éstos tienen al orientar su actuación hacia los fines predeterminados u objetivos de la organización. Este Control afecta a personas y resultados, fijando cursos de acción a los directivos, quienes eliminarán las acciones no deseadas y favorecerán las que son positivas para el logro de dichos objetivos. Mediante su implantación, se debe lograr una congruencia de metas y objetivos. Entre los requisitos primordiales que debe tener todo Sistema de Control de Gestión, se tienen los siguientes: Total, periódico, integrado y cuantitativo.
- 2.- La Planificación y el Control se transforma en uno de los pilares básicos sobre el cual descansa el Sistema de Información en una Organización, se encuentran íntimamente relacionados entre si y se podría afirmar que no puede existir uno sin que exista el otro, puesto que se correlacionan mutuamente.
- 3.- La Dirección por Objetivos se presenta como una alternativa de dirección que cada día va adquiriendo más adherentes. Sin embargo se considera que su lento desarrollo obedece a que no ha contado con la debida difusión por parte de sus promotores, y además, que su esencia se basa en la dirección orientada a los resultados, cuyo móvil radica en el

comportamiento y motivación humano, lo que hace aún más difícil su aplicación ya que las organizaciones tienden a ser estáticas, dificultando la posibilidad de implementar o renovar sus métodos de funcionamiento. Finalmente, es conveniente señalar los cuatro componentes básicos del Sistema de Dirección por Objetivos:

- a.- Definición de Objetivos.
- b.- Desarrollo de Planes de Acción.
- c.- Revisiones Periódicas.
- d.- Evaluación Anual de la Actuación.

Entre los beneficios que se logran con su implantación tenemos: mejor actuación de los directivos, mejor planificación, mejor coordinación, mejor control, mayor flexibilidad, mejores relaciones entre superiores y subordinados, desarrollo personal, etc.

- 4.- La evolución cada vez más rápida de las organizaciones, ha traído como consecuencia que cada vez se vayan requiriendo de instrumentos rápidos para reunir y tratar la información en dichas organizaciones. Debido a ello, surgió la implantación de las Computadoras en estas organizaciones, como una forma de resolver, todas aquellas falencias que se mantenían con el uso de los Sistemas Tradicionales de Información. Debido a ello surgen los denominados Sistemas Integrados de Información.

Asimismo, con la implantación de esta herramienta surge lo que se denomina la "Informática de Gestión", lo cual se define como "El Conjunto de teorías y técnicas puestas en acción para el tratamiento automático de la Información, manejada al nivel estratégico o nivel superior, con el objeto de contar con información adecuada, lo que se debe convertir en decisiones racionales, para llegar a resultados óptimos". Sin embargo, toda acción destinada a efectuar cambios en

sus Sistemas de Información debe ser cuidadosamente analizada por los diferentes estamentos organizacionales, considerando a la Empresa como un sistema total integrado y coherente.

Finalmente, cabe señalar que los cambios señalados precedentemente, afectan directamente a la Contabilidad, ya que ésta se debe estructurar, teniendo en consideración que será una herramienta para controlar la gestión, por lo que se debe convertir en un símbolo rector o elemento integrador en el proceso de la toma de decisiones. Esto debido a la expansión de los Sistemas de Información, requiriendo readecuaciones, objeto que se vayan adaptando a las nuevas exigencias, es por ello, que le compete a todos los Contadores o Profesionales del área de las Finanzas, la responsabilidad de esta reestructuración, de tal forma de convertirla en una herramienta útil para el proceso de toma de decisiones.

5.- El estudio y la implantación de un Sistema Integrado, depende de los objetivos propuestos y de la clase de problemas a resolver, requiere de una serie de etapas, los cuales se pueden resumir en las siguientes:

- Estudios Preliminares
- Emplazamiento del Sistema
- Elección del Material
- Directivas y Objetivos.
- Puesta en Marcha

Todos estos pasos requieren ir readecuando o adaptando los nuevos instrumentos de obtención y entrega de información, lo cual, requieren una continua supervisión. objeto de ir abarcando cada etapa en forma efectiva y el cambio se traduzca efectivamente en un perfeccionamiento de los Sistemas de Información.

6.- El Presupuesto se presenta como un instrumento básico para la gestión Empresarial, ya que representa el barómetro que va midiendo la marcha de una actividad o área determinada dentro de una Organización. Sin embargo, a pesar de existir más de un tipo de ellos, la tendencia general es a usar el presupuesto Tradicional o Funcional, ya que las organizaciones se muestran reacia a adoptar o implementar nuevas técnicas, lo que se traduce muchas veces en estructuras orgánicas estáticas. Es por ello, que se detecta la necesidad de implementar un Sistema de Administración apropiado que contenga una estructura orgánica dinámica, que evolucione de acuerdo a los estímulos que le presente el entorno y el interior de la Institución. Lo anterior, tal vez, se evidencia con mayor claridad ante el hecho de la poca aplicación que tiene en nuestro país la técnica del Presupuesto Base Cero, debido a aspectos tales como:

- Desconocimiento del Método.
- Inercia al presupuesto tradicional, como ya se señaló precedentemente.
- Falta de estímulo de la alta dirección, para que instruya y le otorgue la importancia debida a la técnica del presupuesto base cero.

Todo lo anterior ha prevalecido, pese a los beneficios que se pueden obtener con su aplicación. Entre estos beneficios tenemos:

- Aumentar las utilidades.
- Canalizar los esfuerzos y capital utilizados.
- Mejora la eficiencia y productividad y
- reduce sus presupuestos.

Por otra parte, se tiene que en el presupuesto por programa también no se visualiza una difusión debida de él, claro que, éste es más conocido que el presupuesto base cero. El presupuesto por programa si bien, es desagregado y al mismo tiempo presenta los planes definiendo resultados, esfuerzos, medios y unidades ejecutoras, no considera adecuadamente la evolución natural de los planes, de los recursos asignados y de los cambios en el entorno que justifiquen las decisiones ya tomadas. Su aplicación es tanto, en la Empresa Privada, como en la Empresa Pública. Sin embargo, en la Empresa Pública, se visualizaría una mayor dificultad para su aplicación, más que nada por los objetivos que se deben cumplir, por ejemplo: ¿Cómo se haría un Presupuesto por Programa para erradicar la extrema Pobreza?, sería complicado su elaboración, pero esto no quiere decir que en otras áreas no se pueda aplicar, todo va a depender de los objetivos y metas que pretenda alcanzar la organización.

- 7.- Cuando hablamos de análisis de Resultados, existe una tendencia generalizada a asociarlo al examen que se hará de las utilidades obtenidas. Sin embargo, la forma más adecuada para analizar los resultados obtenidos en la gestión de una Empresa, es mediante la evaluación de sus costos, a objeto de determinar si sus costos fueron pertinentes a las tareas realizadas y presupuestadas. Resumiendo, el Análisis de Resultado se relaciona con la eficiencia de la Organización en el tratamiento de sus costos, es decir, una Empresa va a ser eficiente en la medida que emplee en forma óptima los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos de manera que cada uno de ellos sea usado en las condiciones más adecuadas.
- 8.- La Gestión del Estado o de las Instituciones Públicas ha estado siempre caracterizada por no ser rentable, ya que se dice no persigue fines de lucro, como una Empresa Privada, lo que las traduce en orga-

nismos eminentemente propensos a ser eficaces en su gestión, es decir, en tratar de lograr sus objetivos y metas sin importar muchas veces su costo. Esto a través del tiempo ha ido cambiando hasta que llegamos a los tiempos actuales en los cuales se visualiza la necesidad imperiosa que estas Instituciones dejen ser lo que han sido y pasen a ser rentables y efectivas en su gestión. No obstante, tener objetivos y metas distintos están compuestos de elementos comunes, y el punto clave en este sentido es que sus costos son comunes, es decir, ambas estructuras son similares y lo que deben tener en común es su control. Si bien, por último, las instituciones estatales requieren de elevados costos, el problema no es la eficiencia sino la efectividad, puesto que muchas veces tienden a hacer lo que no corresponde.

- 9.- La Gestión del Sector Público se fundamenta en la aplicación, de los Presupuestos, ya que anualmente se programan sus actividades y se otorga el financiamiento, en base a lo programado, debido a esto, se dice que las Instituciones Públicas tienen " una Gestión fácil" aludiendo que reciben ingresos sin importar lo que hagan, a diferencia del sector privado que se gana sus entradas. Esta forma diferencia la conceptualización de rendimiento o resultados, ya que en la institución basada en presupuestos, los resultados apuntan a obtener un mayor presupuesto, dejando de lado a veces las metas y objetivos fijados previamente, ya que por el hecho de querer un mayor presupuesto, generalmente los responsables de la gestión son alentados a subestimar el costo total de las actividades que emprendan, lo que se puede traducir en desvirtuar la "definición de objetivos".

Es por ello, que se hace necesario la implementación de un sistema de Control de Gestión a los Servicios Públicos, a objeto de lograr que estos servicios se transformen en entes efectivos en su

Gestión. En una Empresa Pública el concepto de sistema de control de gestión puede cubrir métodos de evaluación y corrección extremadamente variados, puesto que cada institución genera el sistema según sus "características y necesidades", lo que involucra instrumentos de medición también variados.

- 10.- Finalmente, al hacer una recapitulación de las inferencias generales que se obtuvieron al desarrollar el presente trabajo de Investigación, no queda más que agregar que el hecho de que cada día en los negocios se vayan incorporando y aplicando nuevas técnicas de Gestión, hace que las profesiones relacionadas con dichas áreas, tengan que ir adaptándose a estos cambios. Es evidente, entonces que las funciones Contables y Financieras no están exentas de este fenómeno de cambio, es por ello que el Contador Auditor siempre debe estar a la vanguardia en estos cambios que indirectamente le competen, ya que como miembro del nivel ejecutivo e integrante del equipo encargado de la toma de decisiones, debe ayudar a la consecución de los objetivos de la organización, proponiendo los métodos y técnicas que permitan obtener menores costos y una operación más efectiva.

-0-0-0-0-0-0-0-0-0-

BIBLIOGRAFIA

- | <u>AUTOR</u> | <u>OBRA, EDICION, AÑO</u> |
|-------------------|--|
| ROBERT N. ANTHONY | : "LA CONTABILIDAD EN LA ADMINISTRACION DE EMPRESAS"
Ediciones Macchi - López; Buenos Aires, 1976. |
| JOHN DEARDEN | : "SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS Y DE CONTROL
FINANCIERO", Fondo Educativo Interamericano
S.A.-1976 |
| PETER F. DRUCKER | : "LA GERENCIA, TAREAS, RESPONSABILIDADES Y PRACTI-
CAS." 6a. Edición, Editorial Librería "El
Ateneo", 1984. |
| ALEJANDRO HAEFELE | : "INTRODUCCION A LA ADMINISTRACION GENERAL"
Valparaíso, EDEVAL, 1983. |
| PETER A. PYHRR | : "PRESUPUESTO BASE CERO" Editorial Limusa, quinta
reimpresión, 1985.- |
-