

TECANA AMERICAN UNIVERSITY
FACULTY OF BUSINESS AND ECONOMICS
Master of Business Administration in Management



Trabajo Especial de Grado
DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN
EMPRESARIAL PARA LA EMPRESA CADAFE

Presentado por:
Econ. Douglas A. Sánchez V.
Como requisito para optar al título:
Master of Business Administration in
Management.

Por Academic Direction:
Dr. Jesús Reinaldo Rivas Zabaleta, Ph.D.

Por Academic Staff:
Prof. Domingo Carrasquero

Tutor:
Lic. Félix Requena, Msc.

Caracas, febrero de 2007

TECANA AMERICAN UNIVERSITY
FACULTY OF BUSINESS AND ECONOMICS
Master of Business Administration in Management



Trabajo Especial de Grado
DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN
EMPRESARIAL PARA LA EMPRESA CADAFE

Presentado por:
Econ. Douglas A. Sánchez V.

Por Academic Direction:
Dr. Jesús Reinaldo Rivas Zabaleta, Ph.D.

Por Academic Staff:
Prof. Domingo Carrasquero

“Por la presente juro y doy fe que soy el único autor del presente trabajo especial de grado y que su contenido es consecuencia de mi trabajo, experiencia e investigación académica”

Autor: Econ. Douglas A. Sanchez V.

Tutor: Lic. Félix Requena, Msc.

Caracas, febrero de 2007

DEDICATORIA

Primeramente a mi Dios, por permitirme realizar uno de mis sueños.

A mis padres, que aunque mi papá no lo tengo ya, le debo parte de mí ser y sé que desde donde esté, está conmigo, me bendice y me apoya todos los días de mi vida. A ti madre fuente de constancia y tenacidad.

A mi esposa Xiomara, por todo el apoyo que me ha prestado, y que ella sabe que le he sustraído parte de nuestro tiempo, para esta anhelada meta.

A mis dos grandes luces, mis hijos, Amnidy y Miguel, los cuales me impulsan a ser cada día mejor.

A todos aquellos que saben de mi dedicación, cariño y afecto.

Gracias...

AGRADECIMIENTO

La realización de este trabajo fue posible debido a la contribución de muchas personas, quienes con sus valiosos aportes, sugerencias, estímulos y disposición lograron que el mismo llegara a feliz término.

Muy especialmente a mi esposa e hijos.

A Maritza en especial, fueron muchos los días de constante apoyo, mi eterna gratitud.

RESUMEN

El estudio tiene como objetivo proponer un Sistema de Control de Gestión en la Compañía Anónima de Distribución y Fomento Eléctrico (CADAPE). El estudio está fundamentado bajo la modalidad de proyecto factible, apoyado en la investigación de campo de tipo descriptivo, sustentado con las bases teóricas y legales, además de los antecedentes sobre estudios similares anteriormente realizados. El mismo está desarrollado en tres (3) fases: en la fase I: el diagnóstico, el contexto población está conformado por personas quince (15) empleados adscritos a varias unidades como: presupuesto, planificación, comercialización, finanzas y generación, siendo estos objetos de aplicación de un cuestionario, el cual consta de diez (10) preguntas con respuestas dicotómicas de forma cerrada, previamente validado mediante el juicio de tres (3) expertos; dos (2) en administración y uno (1) en metodología, los cuales determinaron su confiabilidad en una prueba piloto con cinco (5) sujetos con características similares a la población en estudio, sometidos a una prueba de confiabilidad (KR20), donde se reporta un coeficiente altamente confiable de 0,92. Fase II: diseño de la propuesta, sujetos participantes son el Director de Planificación de la CADAPE, el tutor y el autor del proyecto; se aplicó el torbellino de ideas en la técnica e instrumento de recolección de datos. Fase III: trata de la factibilidad de la propuesta, los sujetos participantes son los individuos que se relacionan directamente con la Unidades y los resultados de la factibilidad de la propuesta fueron técnica, operativa y económicamente. Los datos recabados hasta el momento permiten concluir que en la Dirección Ejecutiva de Planificación de CADAPE, existe la necesidad de un Sistema de Control de Gestión que apoye a la gestión de la empresa, para garantizar la efectividad, eficacia y productividad de los procesos y toma de decisiones institucionales. Recomendando establecer una planificación organizacional de los que promuevan la actualización permanente de los procesos estratégicos de la organización.

Palabras Claves: Sistemas, control, eficacia, efectividad y productividad

INDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA.....	iii
AGRADECIMIENTO.....	iv
RESUMEN.....	v
INDICE DE FIGURAS.....	viii
INDICE DE GRÁFICOS.....	ix
INTRODUCCIÓN.....	1
 CAPÍTULO I	
EL PROBLEMA.....	3
1.1.- Planteamiento del problema.....	3
1.2.- Objetivos de la investigación.....	8
1.3.- Alcances.....	9
1.4.- Justificación.....	9
 CAPÍTULO II	
MARCO DE REFERENCIA.....	11
2.1.- Antecedentes de la investigación.....	19
MARCO TEÓRICO.....	33
2.2.- Planificación y control	34
2.3.- Control de gestión.....	34
2.4.- Control de gestión: una nueva dimensión.....	42
2.5.- Aspectos a considerar en el diseño e implantación de un sistema de control como instrumento de control.....	43
2.6.- Diseño de un sistema global de control de gestión.....	45
2.7.-Diseño del sistema de control de gestión.....	47
2.8.- Etapas de implantación del control de gestión.....	60
2.9.- Implantación, puesta en marcha y seguimiento de un sistema de control de gestión.....	65
Bases legales.....	69

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO	97
3.1.- Tipo de estudio.....	98
3.2.- Fase I: Diagnóstico.....	100
3.3.- Fase II: Diseño de la propuesta.....	117
3.4.- Fase III: Factibilidad de la propuesta.....	120

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS DATOS	122
4.1.- Resumen gráfico de los resultados.....	124
4.2.- Factibilidad técnica.....	144
4.3.- Factibilidad legal.....	144

CAPÍTULO V

LA PROPUESTA.....	146
5.1.- Propuesta.....	146
5.2.- Propósito.....	146
5.3.- Presentación.....	147
5.4.- Fundamentación.....	147
5.5.- Justificación.....	149
5.6.- Alcance.....	150
5.7.- Fundamentación legal.....	150
5.8.- Presupuesto de inversión.....	151
5.9.- ¿Por qué es necesario un sistema de control de gestión eficaz?.....	152
5.10.- Definición y aplicación del control de gestión: Contribuciones a la empresa.....	153
5.11.- Distintos enfoques para el control de gestión.....	165
5.12.- Ventajas de contar con un sistema integrado de control de gestión en marcha.....	166
5.13.- Los indicadores.....	167
5.14.- Matriz de evaluación de indicadores de gestión.....	185
5.15.- Composición.....	187
CONCLUSIONES.....	189
RECOMENDACIONES.....	192
BIBLIOGRAFIA.....	193
ANEXOS.....	195

INDICE DE GRÁFICOS

	Pág.
Gráfico No 1.-.....	124
Gráfico No 2.-.....	126
Gráfico No 3.-.....	128
Gráfico No 4.-.....	130
Gráfico No 5.-.....	132
Gráfico No 6.-.....	134
Gráfico No 7.-.....	136
Gráfico No 8.-.....	138
Gráfico No 9.-.....	140
Gráfico No 10.-.....	141

INTRODUCCIÓN

Los Sistemas de Control de Gestión deben facilitar información para evaluar la validez a priori de una estrategia así como la adecuación de su implantación. Esto implica que es un importante instrumento de aprendizaje al hacer explícita tanto la estrategia y los objetivos como las razones que han incidido en su eficacia. En especial, los sistemas de control deben facilitar aquella información que permita diagnosticar problemas estratégicos potenciales como facilitar el análisis de decisiones alternativas y su selección.

El Sistema de Control de Gestión es un proceso organizacional que constituye una fortaleza a la planificación estratégica y a las acciones que ejecuta el personal que labora en la empresa que utilice este sistema. En este sentido, la situación desfavorable referente al control que se presenta en CADAPE, se debe en parte a la ausencia de controles, entre ellos la carencia de un sistema de control de gestión que le permita optimizar a la alta dirección la toma de decisiones, además de monitorear la gestión empresarial, uno de los principios básicos de la gerencia.

El propósito de esta investigación es enfocar, como a través de un sistema se puede poseer una visión holística de la empresa, con el propósito de mejorar las funciones de la alta dirección, con la finalidad de acertar adecuadamente en el proceso de toma de decisiones, esta función minimiza una debilidad en la empresa, como es dotarla de herramientas de control coherente con la estrategia y la estructura organizativa de la empresa.

Desde esta perspectiva el objeto de estudio permitió verificar con sus objetivos, los medios accionarios para las estrategias en función a la esquematización de la propuesta preestablecida en el proceso investigativo.

En otro orden de ideas, la metodología aplicada en este estudio hace referencia a un sistema que va a permitir tomar decisiones cónsonas con indicadores de gestión a fin de solventar la situación desfavorable encontrada en la Dirección Ejecutiva de Planificación de CADAFE, apoyándose también en una investigación de campo de tipo descriptivo. Se aplicó un instrumento de tipo dicotómico para recopilar la información referida al estudio.

A tal efecto, el siguiente proyecto se estructuró en los siguientes capítulos:

Capítulo I: Describe el planteamiento del problema, los objetivos generales y específicos y el alcance de la investigación.

Capítulo II: Constituido por el marco referencial en el cual se exponen las bases teóricas, los antecedentes relacionados con el estudio, la operacionalización y la matriz de variable del instrumento.

Capítulo III: Corresponde al marco metodológico en el cual se describe el tipo de estudio, la fase diagnóstico, la fase del diseño de la propuesta y la fase de la factibilidad de la misma.

Capítulo IV: Presenta el análisis de los resultados obtenidos, las factibilidades técnica, operativa, económica y social.

Capítulo V: Describe la propuesta a través de su presentación, fundamentación y estructura.

Capítulo VI: Presenta las conclusiones y recomendaciones de la investigación. Finalmente las referencias bibliográficas y los anexos del trabajo.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1.- Planteamiento del problema

En la actualidad, las empresas venezolanas, entre ellas las del sector público, tienen la necesidad de poder controlar no sólo sus actividades como ventas, producción, mercados, gastos, costos, inversiones, gastos de personal entre otras; sino además, los resultados obtenidos de estas operaciones.

En este orden de ideas, en Venezuela, a diferencia de otros países en vía de desarrollo, las empresas de corte público, especialmente aquellas que se dedican a la producción de bienes o servicios, han venido confrontando desde sus inicios en la década de los años 70, como consecuencia de la liberalización económica inducida por recetas aplicadas por organismos multilaterales como el Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional y Banco Interamericano de Desarrollo una serie de dificultades; tal como lo señalan los Profesores Valecillos y Bello (2001) en su libro de texto titulado *La Economía Contemporánea de Venezuela*. Entre ellas, mencionamos: 1) la rápida adaptación a los cambios del entorno, fue generada por el proceso de liberación económica a finales de los años 80 trayendo como consecuencia una aceleración de la política comercial en Venezuela 2) nuevas políticas para su privatización, producto de la baja productividad de algunas empresas básicas, y sus consecuentes pérdidas llevó al Estado venezolano a pensar en esta alternativa y 3) ausencia de controles, debido al crecimiento del sector público en términos de sus escalas y diversidad de actividades para responder a las demandas de los ciudadanos, en sociedades de creciente complejidad. En efecto, el o los gobiernos

han experimentado un cambio significativo en ese ámbito a lo largo de estas décadas. Actualmente, una parte importante de éstas consiste en la prestación de servicios en contextos de crecientes exigencias de la población. En este sentido, respecto a lo señalado en el párrafo, se destaca que el inicio de una escalada hacia la apertura de la política comercial en Venezuela, como la sufrida a partir de 1989, hubo que asimilarla poco a poco con esos cambios estructurales adversos; como fue la apertura al exterior con serias dificultades en lo atinente a: 1) variación de la tasa de cambio, 2) competitividad 3) elevada productividad de sectores externos que competían con la producción nacional y 4) ventajas competitivas que favorecían a lo foráneo lo cual incidió a que las organizaciones internas se fueron readaptando paulatinamente a esa política de shock a la cual no se estaba preparado. Esto trajo como consecuencias un reacomodo hacia lo interno de las organizaciones muy lentamente, provocando los síntomas antes señalados.

Dentro de este orden de ideas, y a fin de apuntalar el párrafo anterior el Dr. Muñiz (2003) en su libro de texto, señala que “el entorno económico contemporáneo exige eficacia a los sistemas contables de gestión empresarial” (p. 23), esto, debido al grado de competitividad y el creciente cambio en el que se desenvuelve la actividad empresarial conduciendo de esta forma a las empresas a estructurarse y actuar bajo una serie de criterios fundamentales que se pueden resumir de la siguiente manera: 1) la reestructuración de sus unidades de negocios, con decidida orientación al cliente, partiendo de la esencia de uno de los postulados básico de la teoría de calidad del Dr. Deming, donde las organizaciones tienen que ir adaptándose a lo que el mercado le exige 2) la amplitud y profundidad de la oferta con la finalidad de buscar productividades en función de las economías de escalas para abaratar el precio del producto y mejorar su calidad 3) la innovación y capacidad de adaptación al cambio, indudablemente, el mercado exige tecnología en función no solo del costo, sino de la capacidad para el rediseño del o los productos 4) la calidad como cultura, es partir de uno de los postulados básico del Dr. Juran y Crosby internalizar que todo producto o servicio tiene que ser de calidad optima desde la primera vez cero defecto,

cero rechazo para tender a la cultura japonesa y 5) el valor añadido, hay que agregar valor al servicio o producto, este tiene que ver con la eficiencia. De cara al futuro inmediato las organización del Siglo XXI, tienen que repensarse en estos axiomas básicos para abordar con profundo éxito lo que esta por venir, la exigencia del entorno en ser mas eficaz, eficiente y productivo, eso ese traduce en competitividad.

Estos criterios han incidido sobre la perentoria necesidad de una reasignación de recursos de orden técnico, económico y humano, y en general sobre la política empresarial. Como consecuencia de esta reorientación, han surgido nuevas necesidades de información que la empresa y el entorno demanda a los actuales sistemas de información con el propósito de que sean eficaces para la adecuada toma de decisiones.

Por eso hoy día, las organizaciones han de contar con sistemas que le permita analizar su situación desde un punto de vista global el Dr. Amat en su obra *Control de Gestión una Perspectiva de Dirección* lo cita, para ello es necesario, se creen sistemas de información que permitan unir todas las áreas y departamentos, con un fin común que es en definitiva medir el resultado de una gestión respecto al cumplimiento de unos objetivos previamente fijados. En este sentido, el Dr. Muñiz (2003) en su libro de texto acerca del control de gestión define el mismo como “Un instrumento administrativo creado y apoyado por la dirección de la empresa que le permite obtener las informaciones necesarias, fiables y oportunas, para la toma de decisiones operativas y estratégicas” (p. 30) es por ello, que en el mundo de hoy donde se circunscriben las organizaciones modernas, los controles son una condición necesaria para abordar con éxitos las pautas de la competitividad del Siglo XXI.

En el caso el investigador se plantea la propuesta para el diseño de un sistema de control de gestión, en CADAPE (Compañía Anónima de Administración del Fomento Eléctrico) adscrita al Ministerio de Energía y Petróleo, empresa del Estado venezolano cuyo propósito primordial es la de fomentar con criterio de administración, la transmisión y distribución de la electricidad en el territorio

nacional. Habida cuenta, esta empresa básica del Estado esta diseminada a nivel nacional, y es de carácter estratégico por su vinculación al desarrollo industrial del país. En el campo real, esta organización adolece de un sistema de control de gestión adecuado para el apoyo de sus operaciones gerenciales, lo cual hace difícil el manejo de la información por su volumen y la dispersión de los datos, además, es inminente de cara a su modernización la implantación de sistemas que coadyuven a elevar sus estándares de control, cuando se afirma lo señalado en el párrafo anterior es que la información debe estar centralizada en una sola dirección, en este caso **planificación**. Habida cuenta, en la legislación venezolana se contempla el control interno como sistema que engloba a la organización, las políticas, normas, métodos, procedimientos para salvaguardar la exactitud y veracidad de la información financiera y administrativa con el fin de promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones afín de lograr el cumplimiento de la misión, objetivos y metas propuestos. Es de destacar, que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en su articulado sección cuarta Art. 289 el ejercicio del control de gestión, y se refuerza la misma con la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal que contempla en sus Capítulo II un aparte sobre el control interno, es de tomar en cuenta que dicha ley fue aprobada en Gaceta Oficial N° 37.347 de fecha 17/12/2001, de manera pues, que el desarrollo de un sistema de control de gestión tiene su vinculación con la legislación venezolana por el control de los fondos públicos y la transparencia de la gestión gubernamental.

Hoy día la carencia de sistemas de información en algunas empresas del estado venezolano, y entre ellas el de control de gestión en la empresa CADAFE , es una debilidad que dificulta su verdadera evaluación, y desestima el valor de la información para la adecuada toma de decisiones, en virtud al proceso globalizante de la información y los hechos económicos, este giro se traduce a que la empresa tenga que correr a la par del desarrollo telemático, tecnológico y la teoría de desarrollo del control de gestión, para sortear con éxito el tratamiento de los datos y unas

condiciones crecientes de competencia. Cabe destacar, que la empresa ganaría bastante en: 1) interpretación global de todas las funciones gerenciales, que es controlar y planificar 2) integrar las variables estratégicas y operacionales, referido a los factores críticos de éxito donde se indica lo sustantivo de la organización 3) correcta toma de decisiones del presente y del futuro, cuando existe control y abundante información 4) construir los indicadores adecuados de gestión, por ende existe un conocimiento y se vislumbra hacia donde va el negocio 5) mejora continua de los resultados, existe un adecuado monitoreo de las unidades sustantivas de la empresa 5) corregir sobre la marcha desviaciones, hay pleno conocimiento de lo que sucede en la empresa y 6) reaccionar ante los cambios, estar preparado ante cualquier contingencia.

A medida que el entorno se ha ido tornando más dinámico y hostil, y que la gestión empresarial se ha vuelto compleja, es conveniente que las empresas, y de ello no escapa CADAFE, tengan que adoptar un estilo más profesional, agresivo y formalizado de gestión. En todo caso las exigencias del entorno, hacen que las empresas se estructuren de una determinada forma y definan su política empresarial de la manera más conveniente para aprovechar las ventajas competitivas que les brinda el entorno de acuerdo con sus capacidades y recursos, una forma de enfrentarlo es con un sistema de control de gestión adecuado a las necesidades de la organización. Para ello, es necesario que existan controles que permita a la alta gerencia poder medir, valorar e informar sobre el cumplimiento y evolución de los objetivos fijados y que al mismo tiempo les permita prever la evolución futura de los mismos y por ende, ayudar a mejorar el cumplimiento de las actividades mencionadas. Si bien es cierto que las empresas están dentro de un entorno cambiante tanto para efectos internos como externos a ella, es necesario pensar que los controles existen para mitigar las consecuencias negativas como ausencia de sistemas o indicadores de gestión, que son una resultante de los componentes del entorno que se envía a las organizaciones.

1.2.- Objetivos de la investigación

1.2.1.-Objetivo General:

1).- Proponer un sistema de control de gestión en la Compañía Anónima de Distribución y Fomento Eléctrico (CADAFE) ubicada en Caracas; que facilite a la alta dirección una adecuada toma de decisiones en la organización.

1.2.2.-Objetivos Específicos:

1).- Plantear la necesidad de implantar un Sistema de Control de Gestión en CADAFE

2).- Presentar la factibilidad de implantación del Sistema de Control de Gestión en la Empresa CADAFE

3).- Resumir un instrumento – Sistema e Información Gerencial - de control de gestión.

4).- Diseñar normas y procedimientos internas para el control interno de la organización.

1.3.- Alcances

La investigación se desarrolla en una Empresa Básica del Estado Venezolano, adscrita al Ministerio de Energía y Petróleo, CADAFE. El mismo se realizó en el tercer trimestre del año en curso (2006). Dicha investigación abarca toda la empresa, pero el sistema será llevado por la Dirección Ejecutiva de Planificación de la Organización, y consistirá en diseñar un Sistema de Control de Gestión, para obtener información de forma clara, rápida y precisa como medio para la adecuada toma de decisiones herramienta utilizada por la dirección para examinar la posición estratégica de la organización.

De tal modo, que el alcance inmediato de este estudio es pretender lograr la eficacia, la efectividad y la competitividad de los objetivos propuestos por los directivos, y medidos a través de los indicadores de gestión, para que así se logren los propósitos plasmados en los planes estratégicos de la institución.

1.4.- Justificación

La formulación de la propuesta de un Sistema de Control de Gestión para la empresa CADAFE, surge por la necesidad de ofrecer a esta organización un medio estratégico que coadyuve al desarrollo efectivo de la planeación organizacional, permitiendo con ello esquematizar cada factor que influya positivamente para que la organización pueda optimizar sus funciones de control.

En efecto, la relevancia de este estudio permite delinear la promoción de estrategias que construyan un proceso interactivo entre cada área de la empresa y la propuesta que se establecerá en esta investigación. Lo que se quiere afirmar con esto, es que la investigación ofrecerá soluciones y/o alternativas para mejorar el Control de Gestión de la organización.

Cabe considerar, por otra parte, que es de gran relevancia hacer notar que el Sistema de Control de Gestión que se establecerá en la propuesta, va a ser objeto de fortalecimiento para que la institución disponga de otras herramientas que le permita desarrollar su planificación estratégica tomando en cuenta los factores que constituyen la misma, según sea las funciones que ejerce cada área apoyándose para ello también en la propuesta.

A este respecto, la investigación servirá de apoyo para que otras investigaciones desarrollen su proceso metodológico apoyándose en este estudio.

CAPITULO II

MARCO DE REFERENCIA

Este capítulo comprende las bases teóricas que sustentan la investigación y los antecedentes de la misma.

Es variada y versátil la literatura existente sobre el control de gestión en las organizaciones; pero mucho más complejo es construir, diseñar e implementar un sistema que permita llevar a cabo un monitoreo permanente de las variables que intervienen dentro de los procesos técnicos - administrativos de la organización, como elemento primordial para la adecuada toma de decisiones. Cabe considerar, por otra parte, que en un entorno tan complejo, dinámico y cambiante como el que viven hoy día las grandes compañías del orbe, el propósito tácito para allanar el camino a la competitividad y globalización; es a través de su productividad. Indudablemente, hay que contar internamente con dispositivos que conlleven a ese mejoramiento continuo de los procesos, y uno de los componentes más importante es poseer dentro de sus aliados un sistema de control de gestión, que permita producir constante y permanentemente información sobre el buen desempeño de la gestión empresarial.

De allí pues, que la investigación a realizarse comprenderá tanto los antecedentes que en materia de Sistema de Control de Gestión, posean organismos e instituciones del Estado Venezolano, pertenecientes a la administración pública centralizada y descentralizada; como también una descripción de la situación donde se encuentra enmarcada la investigación, que incluye aspectos como: normas, procedimientos, aspectos legales, contables, administrativos, producción, personal y logísticos entre otros, que posean vínculos, con el objeto de estudio.

Por consiguiente, el desarrollo del presente tema ubica su norte en realizar una propuesta de un sistema de control de gestión a un organismo gubernamental específicamente a CADAFE, empresa básica del Estado venezolano dedicada a la generación, transmisión, distribución y comercialización de Energía eléctrica en casi un 52% del territorio nacional. Esta empresa durante años ha sido impulsora del desarrollo industrial del país; y por tanto su connotado aporte es de interés a los fines del Estado. Cabe considerar, por otra parte, que en aras del desarrollo y diseño teórico de la propuesta sobre el sistema de control de gestión organizacional éste permitiría visualizar las variables sustantivas de la empresa como son: generación, transmisión, distribución y comercialización, así como constatar el monitoreo sistemático de indicadores de gestión que conlleve a un incremento paulatino del control de la productividad de la organización, en función a la relación directamente proporcional de las variables antes mencionadas y/o parámetros versus los objetivos o metas propuestas por la empresa.

De esta manera, dentro de este sistema, un elemento de vital significancia es una propuesta de sistema de control de gestión que ayude a anticipar o retroalimentar los posibles cuellos de botella de la organización como: No anticiparse a los cambios del entorno y su impacto en la empresa. De allí pues, que los fundamentos teóricos que avalan la investigación están sustentados en bibliografía que pasa a comentarse, y que posteriormente se apoyan en investigaciones realizadas en el campo laboral. Sin embargo, existe literatura para implementar en cualquier organización un sistema de indicadores de gestión, de ello no escapa CADAFE; que mida las productividades, entre ellos podemos citar:

Según el Dr. Gómez (1992) en su libro de texto *Indicadores de Calidad y Productividad en la Empresa* se comenta en forma general, esquemática y cuantitativa algunos de los conceptos de la calidad, productividad, eficiencia, efectividad y eficacia que debe manejar cualquier empresa y a su vez la perfecta correlación que entre ellas debe existir. Además, en el libro se establecen los

principales indicadores de calidad y productividad que deben generarse en cada una de las unidades genéricas de la institución como: Producción, ventas, costos, personal e inversiones, que prestan servicios, que elaboran productos y que utilizan insumos a través de procesos determinados.

Cabe destacar, que esta obra propone un listado de indicadores de gestión importantes y específicos para cada unidad funcional de la organización como por ejemplo: Ventas, gastos de personal, costos, producción, tipos de mercados, los cuales son definidos a partir de la misión y productos de cada unidad, él mismo arroja como resultado que la construcción de indicadores, es una condición *sine qua non* para el sostenimiento de lo que a futuro puede llamarse un sistema de control gerencial o de gestión, dependiendo de su conectividad y el grado de precisión que la institución lo desee. El autor aborda en su libro que los indicadores son la base, de lo que a posteriori se conformaría como un sistema de control de gestión

En este sentido, el Prof. Serna (1999) establece que en “en el contexto de la competencia la inclusión de la planeación estratégica como herramienta para abordar la sobre vivencia de aquellas organizaciones ineficientes e ineficaces, e introduce elementos como la innovación para dar una respuesta adecuada para el logro de sinergias organizacionales” (p. 14), asimismo, el gerente tendrá que poseer mucha capacidad de liderazgo y por tanto una visión muy clara del negocio. Esa visión la permitirá contener a través del control de gestión, la coordinación y la orientación de la compañía. El gerente será, pues, ese visionario de la *aldea global*, características de las organizaciones del futuro.

El autor usa como herramienta de control de gestión el uso de indicadores, además del proceso de gerencia estratégica, matriz de correlación, análisis DOFA, monitoreo estratégico, cuadro de control, otras herramientas validas para el análisis de gestión y resultados de cualquier organización, lo cual permite al investigador aseverar que son herramientas validas para la implantación de un control de gestión.

Precisamente el objetivo del libro, es contribuir a que las organizaciones desarrollen un sistema y un estilo de gestión cimentado en el pensamiento estratégico.

Para el año 2001 el Dr. Serna escribe una obra titulada *Índices de gestión* donde comenta lo siguiente “Se impone, pues, la necesidad de establecer y diseñar un sistema que permita monitorear el desempeño de la organización, estableciendo una estrategia de seguimiento que facilite anticipar el desempeño de la organización. Así se lograra integrar el direccionamiento estratégico de la organización con la acción” (p. 7) en este sentido, el autor precisa que al tener claro cuales son los principios corporativos de la compañía: Visión, misión, objetivos y estrategias; la institución se hace tangible y se cristaliza en proyectos y metas específicas, cuyos resultados deben ser medibles. Esto se traduce a que debe asegurarse que ese desarrollo de la misión y visión se haga de una forma coherente, eficiente y eficaz, para lograr unos resultados óptimos.

El modelo que se presenta en el libro de texto del Dr. Serna es aplicable indistintamente a empresas del sector real de la economía en cualquiera de sus entornos. El punto de partida es un sistema de medición de gestión, lo cual compagina con el direccionamiento estratégico de la compañía, sus objetivos y estrategias; estos indicadores le darán su característica básica. Los indicadores miden la gestión de cómo la organización, a partir de sus competencias básicas, responde o supera los factores clave de éxito de las organizaciones el mercado y frente al cliente.

El Dr. Acevedo (2004), al igual que el Dr. Serna plantea que desde la perspectiva de la planificación y gerencia estratégica, se requiere desarrollar capacidades para diseñar un sistema de indicadores de tal forma que podamos visualizar relaciones causa-efecto consecuencias en el marco de las estrategias y su ejecución, la retroalimentación y el aprendizaje. Es una oportunidad para desarrollar habilidades que permitan verificar cómo se está logrando la direccionalidad adecuada hacia la visión y el cumplimiento de la misión de la empresa.

El Dr. Acevedo, examina en su obra que las organizaciones hoy día reconocen la importancia de la medición del desempeño en los procesos de gerencia de sistemas complejos, aunque desconocen las posibilidades de aplicación que tienen en aquellos sistemas de control con características superiores a las tradicionales, siendo sus debilidades factores que atentan en contra del desempeño organizacional. De manera, que las debilidades de los sistemas de control en las áreas de comercialización, producción, ensamblaje, distribución y ventas en una organización del campo privado o público, pueden significar un valor de importancia en los costos totales de gestión. En lo atinente al sector público, sobran las posibilidades para modificar los sistemas de control, no solo por la topología de los que actualmente están instituidos, sino por la cantidad de los que seguramente todavía es necesario diseñar e implantar, sin considerar los cambios que a nivel tecnológico deben ser desarrollados.

Por lo demás, debe dejarse establecido que aunque la propuesta que se sugiere en este libro resuelve un problema intermedio de índole metodológico, a largo plazo se debe mejorar la cultura del control de gestión y de los resultados, que apunte hacia el logro de los objetivos organizacionales.

El análisis realizado a la obra del Ing. Beltrán (1998), se presenta como una guía práctica para estructurar acertadamente las herramientas de indicadores de gestión, claves para el logro del manejo de los términos de efectividad, eficacia, eficiencia y productividad, que deben estar concatenados al plan, en el cual se fija la visión, misión, objetivos y estrategias corporativas con base en el adecuado diagnóstico situacional. Las áreas funcionales establecen, en el ámbito del plan corporativo, unos objetivos, que garanticen el logro de la gestión de la organización; con base a esos objetivos y planes, cada área efectúa una asignación de requisitos para cumplimiento del plan, allí es donde entra en acción el sistema de control de gestión para el respectivo monitoreo de aquellas variables que cada gerencia considera pertinente a tales fines. De manera, que una vez más surge como respuesta y garantía del éxito el hecho de contar y administrar correctamente un adecuado sistema de indicadores de gestión, y la génesis moderna de las entidades exitosas

tanto públicas como privadas dando fe que el manejo de estas herramientas son una guía para la adecuada toma de decisiones.

El Dr. Blanco (1990), aborda una visión fisiológica a través del estudio de la tarea primordial de los directivos que es: Controlar, dirigir, planificar, evaluar y organizar cualquier tipo de organización, bien sea grande, mediana o pequeña de elaborar o contar dentro de ellos, con un sistema de control de indicadores de gestión eficaz, entendiéndose como por tal el conjunto de reglas, procedimientos y medios capaces de guiar a la empresa hacia los objetivos establecidos. Aunque el control sea solamente uno de los elementos del proceso de dirección, sin dudas es el que más contribuye a mejorar las actuaciones de la empresa.

En cualquier caso sería difícil, según el autor del libro, plantear un sistema de control de gestión, sin referirse a su punto de partida, un sistema de planificación y a su soporte un sistema de información, ambos sistemas condicionan el montaje de un control adecuado y útil, a las necesidades de los directivos y/o gerentes, constituyendo juntos los cimientos de cualquier sistema de control de gerencial, y como paso siguiente la adecuada toma de decisiones dentro de la empresa.

El libro de texto del Dr. Rodríguez (2000) *Control Interno: Un efectivo sistema para la empresa*, expresa que las necesidades del control de una empresa, cualesquiera que sea su magnitud, aumentan en proporción directa a su crecimiento, por lo que es preciso mejorar los sistemas de planeación y de control que se aplican a los procesos operativos de la organización.

Para estos fines, el Dr. Rodríguez integra dos categorías de control interno que existen: Administrativo y Contable, el primero integrado por los procedimientos y métodos que se relacionan con las operaciones de su organización, y con sus directrices, políticas e informes administrativos; y el segundo, que consiste en métodos, procedimientos y planes de la organización referentes a la protección de los activos, el aseguramiento de las cuentas y la confiabilidad de los informes de índole

financieros. El Dr. Rodríguez en el capítulo III de su obra, aborda el sistema de control interno y expresa lo siguiente “El control interno es una función esencialmente de la dirección superior, es un factor básico que opera de una u otra forma dentro de la administración de todo tipo de organización pública o privada” (p.47), el autor se refiere a que si existe un adecuado sistema de control interno, es cuando una organización opera de conformidad con los objetivos y planes, y con economías en la utilización de recursos, es decir, la productividad.

En el libro de texto del Prof. Muñiz (2003) y la obra de los Profesores. Serra, Vercher y Zamorano (2005), los planteamientos son coincidentes y expresan que las empresas tienen la necesidad de poder controlar su actividad y más concernientemente los resultados obtenidos, para ello es necesario que exista un sistema de control de gestión que permita poder medir, valorar e informar sobre el cumplimiento y evolución de los objetivos fijados y que además permita prever la evolución futura de los mismos, que ayude a mejorar el cumplimiento de estos objetivos y/o propósitos.

De esta manera, el Prof. Muñiz y sus homólogos antes mencionados, en sus obras comentan que la empresa debe poseer un sistema que le permita analizar su situación desde un punto de vista global, para ello se debe crear el sistema de control de gestión que permitirá unir todas las áreas y departamentos, con un fin común que es en definitiva medir el resultado de una gestión respecto al cumplimiento de unos objetivos previamente fijados. De este modo, las empresas se mueven hoy día en un entorno empresarial competitivo, más dinámico, con mayor complejidad y muy cambiante, por ello el sistema de control de gestión debe estar preparado para evolucionar e ir adaptándose a los cambios, esto lo exige el entorno.

Los libros poseen planteamientos casi parecidos a la implantación de sistemas de control de gestión, y los explica el Prof. Muñiz en sus capítulos I y II, en la primera parte: Cuales son los componentes del sistema y en la segunda cuantos elementos sirven como herramientas del control de gestión. Los Profesores

Zamorano, Serra y Vercher en el capítulo II de su obra hablan sobre el concepto del control de gestión en todas sus dimensiones y la metodología para su implantación.

En el libro de texto del Prof. Dupuy (1992) *Manual de Control de Gestión* y la obra de los Profesores Pacheco, Castañeda y Caicedo (2002) *Indicadores Integrales de Gestión*, los planteamientos son coincidentes, se hace una distinción entre los controles que tienen la finalidad de verificar si el comportamiento de los ejecutores concuerda con los criterios establecido, y los controles que tienen la finalidad de sustentar el aprendizaje y el mejoramiento. Estas dos formas de control, muy a pesar de su aparente discrepancia, son complementarias y ambas deben existir en la organización en una adecuada proporción. Son componentes fundamentales del aprendizaje organizacional y se encuentran esencialmente vinculados a la adquisición de ventajas competitivas y por esa razón ocupan un lugar privilegiado en las técnicas de la gerencia moderna.

Los autores definen las características del control de gestión y enuncian las funciones que cumple como instrumento de la alta dirección. Para ellos el sistema de indicadores de gestión es el mecanismo idóneo para garantizar el despliegue de las políticas corporativas y acompañar el desenvolvimiento de los planes; es una necesidad en la medida en que crece la complejidad de la organización, lo cual demanda descentralización y flexibilidad, tal y como lo señala el autor sueco Carlzon (2001) “una compañía descentralizada tiene mucha más necesidad de unos métodos de control que una compañía jerárquica y centralizada” (p. 24).

Los indicadores deben estar conectados a metas, no sólo de los departamentos, gerencias o áreas funcionales, sino de la empresa en su conjunto. Deben permitir la búsqueda de los objetivos estratégicos y los de corto plazo. En esa medida los indicadores son un instrumento básico de las prácticas directivas para el control, a través de sistemas y el despliegue de las estrategias.

Los Profesores Pacheco, Castañeda y Caicedo son de la opinión que “el control de gestión descansa sobre el seguimiento y la medición de indicadores” (p.40). Este proceso toma la forma de estimar el desempeño real, de compararlo con un objetivo-meta y desencadenar una acción correctiva en caso de ser necesario. El control de gestión puede realizarse en el interior de las áreas funcionales, lo que le permite controlar el cumplimiento de sus metas particulares a la media y alta gerencia, donde se evalúa el desempeño de todas las áreas y se toman decisiones que las afectan a todas ellas. Los autores ven el sistema de control de gestión como un sistema de mejoramiento continuo.

Se concluye en ambas obras, que un hecho central en la implantación de sistemas de indicadores para la planificación, el seguimiento y el control de los procesos productivos y administrativos, es su uso, así con el tránsito de formas de control basadas en la experiencia hacia formas de control basadas en la medición y la previsión.

2.1- Antecedentes de la investigación

2.1.1.-El entorno empresarial y su evolución histórica

Constituye el entorno empresarial el conjunto de los agentes económicos con los que se relaciona la empresa con motivo de su actividad o que tienen una influencia aunque sea indirecta en la misma. Estamos hablando de los proveedores, los clientes y sus representantes (asociaciones de consumidores), los empleados (sindicatos), las instituciones financieras, el propio Estado y los organismos gubernamentales, y también de las empresas competidoras, los clientes potenciales y en general del mercado, en su sentido más amplio.

Serra, Vercher y Zamorano (2005), afirman que la empresa, en general, ha dejado un entorno económico estable, en el que se ofertaba la misma gama de productos/servicios durante períodos muy prolongados, lo cual era posible gracias a

una competencia débil, existiendo procesos de producción poco tecnificados que implicaban un costo de personal relativamente bajo, si hemos pasado actualmente a un *entorno inestable*, caracterizado por la oferta de productos/servicios muy diversificados y ajustados a las necesidades de los clientes, una competencia muy fuerte consecuencia de la creciente información y de la globalización de los mercados, con utilización de procesos muy tecnificados en los que el costo de personal es elevado.

Podemos sintetizar las características del entorno actual en los siguientes elementos (Azofra y Prieto, 1996):

1).- *Incertidumbre o inestabilidad* como consecuencia de factores externos a las empresas y que influyen en las mismas, tales como:

a).- Imprevisibilidad en el cambio de los gustos y necesidades de los clientes, los avances técnicos y la propia legislación que regula la actividad mercantil.

b).- Complejidad y hostilidad del mercado, como consecuencia del gran número de empresas y la creciente competitividad para ganar cuotas de mercado.

c).- Variabilidad de los precios de los factores o recursos productivos (materias primas, personal, tecnología).

d).- Cambios sociales que implican una modificación en la escala de valores sobre el trabajo, el ocio o la responsabilidad y cambios políticos (por ejemplo, la incorporación de los países del este a la economía de mercado).

2).- *Aumento de la competitividad (agresividad)* como consecuencia de la internacionalización o globalización de los mercados. Emergen nuevos mercados que constituyen un campo natural de expansión frente a la

saturación de los mercados tradicionales. La penetración de las empresas multinacionales implica la reducción de precios y márgenes con el fin de mantener cuotas de mercado. Es necesario aumentar el grado de competitividad, lo cual se puede conseguir mejorando la eficiencia de los procesos productivos existentes o mediante la innovación y adopción de nuevas tecnologías (investigación y desarrollo).

3).- *Rápido avance de la tecnología (turbulencia)*, lo cual provoca cambios tanto en los productos y servicios que tienen unos ciclos de vida cada vez más cortos, como en la forma de llevar a cabo los procesos productivos (flexibilidad de los centros productivos, reducción de tiempos de preparación y mantenimiento, automatización, nuevos materiales).

Hasta finales de la década de 1960 y principios de los años 1970, se puede decir que el poder empresarial radicaba fundamentalmente en la capacidad de ofertar sus productos, todo ello como consecuencia de un bajo nivel de competencia y una fuerte demanda. La producción estaba vendida, en muchos casos, antes de comenzar su proceso de fabricación. Esta etapa se caracterizaba por la producción en masa (grandes volúmenes de productos obtenidos en serie), donde la eficiencia del proceso productivo se trataba de obtener, fundamentalmente, mediante la división del trabajo (especialización de tareas).

El mayor poder adquisitivo de los consumidores y la irrupción en el mercado de un gran número de nuevas empresas (competidores) atraídas por la rentabilidad marcan la quiebra de la primitiva estabilidad.

Por lo que respecta a la actividad puramente comercial, hacia finales de la década de 1960 se inicia la irrupción de las grandes superficies de venta, que marcan un hito en los hábitos de compra de las familias, pasando a dominar el proceso de distribución de bienes y servicios, como consecuencia de su creciente poder de compra ante los fabricantes.

Este proceso se ha acelerado en nuestros días, por la creciente implantación de nuevos competidores, con la consiguiente merma de la rentabilidad y la disminución de la capacidad de negociación frente a proveedores. Entre los nuevos competidores hay que mencionar las nuevas formas de organización del comercio (venta por correo postal o catálogo, comercio electrónico a través de Internet, las franquicias, centros comerciales abiertos, las tiendas especialistas y los *hard-discounters*).

2.1.2.- La evolución de los sistemas de contabilidad y de gestión

La demanda de información sobre el costo de los productos terminados, la productividad de los trabajadores y el control de las materias primas, se puede situar en el siglo XIX con motivo de la expansión de la industria textil y el ferrocarril. Para disponer de una mínima planificación y control era importante conocer el costo por tonelada /Km. o milla, o el llamado *ratio de operación* (gastos explotación/ventas).

Los sistemas de producción en masa, a finales del siglo XIX, en la industria del metal, el tabaco, los detergentes y la harina, hacen que se desarrollen los sistemas de costos que están fundamentalmente centrados en los costos directos o primarios (materiales y mano de obra), en ese momento las prácticas contables no asignaban costos fijos a los productos.

Surge en la primera mitad del siglo XX la llamada *administración científica*, en la que los ingenieros a través de un estudio detallado del trabajo, los métodos y tiempos, determinaban los estándares científicos de la cantidad de material y mano de obra requerida para fabricar una cierta cantidad de producto. Entre los autores americanos que se incluyen en esta tendencia están Frederick Taylor, Harrington Emerson, A. Hamilton Church y Henry Toyne, Epstein (1978).

Estos estándares eran una referencia necesaria para fijar el salario por pieza y también para determinar los incentivos de los trabajadores más eficientes. Servían también para programar la evolución de los inventarios y de las compras y por supuesto son el elemento por excelencia para el control.

Además el estudio científico de los procesos productivos servía para organizar la producción de la forma que parecía más adecuada. Se comienza a introducir la práctica de asignar costos indirectos a los productos, pero sin repercutir en el costo de las inversiones (amortización), ya que éstas, generalmente, eran cargadas como gasto en el período en que se incurrían.

Como indica Kaplan (1984), se considera que la empresa de explosivos Du Pont, resultante de la fusión de muchas empresas familiares, fue la iniciadora del desarrollo de los sistemas modernos de control de gestión al adoptar una forma funcional de la organización: producción, ventas, finanzas y compras, que afianza una estructura marcada por la jerarquía.

Frente a la medida de beneficios generalmente utilizada (porcentaje de las ventas o los costos) se propugnó la evaluación del rendimiento a través del ROI (return on investment) o sea, la rentabilidad económica o sobre el activo. Este era el indicador de eficiencia de los departamentos, que es el origen de los conceptos de centros de beneficio y de centros de inversión.

2.1.3.- Primer Objetivo: Cálculo Del Costo Del Producto

Utilizando una clasificación de los sistemas de costos, ampliamente acuñada en la literatura contable podemos establecer los siguientes tipos, presentes en la *Fig. 1*:

Fig. 1.- Clasificación de los sistemas de costo

Según se capte o no la organización base del proceso productivo	Según se incorporen los costos de todos o parte de los factores utilizados	Según se calculen antes o después de realizado el proceso productivo
Sistemas orgánicos	Costos totales (Full cost o costo absorción)	Costos históricos o reales
Sistemas inorgánicos	Costos parciales	Costos previstos, predeterminados o estándares

Fuente: Serra y Vercher, Sistemas de Control de Gestión: Metodología para su Diseño e Implantación, p. 18

Vilar (1993) indica que inicialmente los costos se calculaban a posteriori (sistemas de costos históricos o reales), incorporando todos los factores de producción al cálculo (costo por «absorción», sistemas de costos totales). Se asignaban los costos de materiales y mano de obra sobre la base de mediciones directas de su consumo, de manera que se realizaba una valoración a costos «reales». Los demás elementos del costo sobre los que no existía una medida directa de su consumo, bien por la propia naturaleza del factor o por propia economía del sistema de cálculo, eran clasificados como «costos indirectos» e imputados a los productos mediante un coeficiente global calculado (post o precalculado) y aplicado sobre alguno de los factores ya conocidos (horas o coste de la mano de obra directa, el propio costo directo o las horas máquina, de haberse registrado éstas).

Los diferentes métodos para conseguir una mejor imputación de los costos indirectos, ya sea a productos o departamentos, constituyen por sí mismos el desarrollo de los sistemas de cálculo de los costos a través del tiempo.

En la década de 1940 y como consecuencia del impulso de la organización funcional, se extendió el uso del método de las secciones o departamentos en el cálculo de los costos de producto. La localización de costos en centros de cálculo permite discriminar mejor el esfuerzo productivo hecho por las diferentes operaciones del proceso de producción. Se trata, en definitiva, de aportar un mayor grado de objetividad, y de ser selectivo en la imputación de los costos indirectos de fabricación cuando hay producción diferenciada, o de poder aislar los costos específicos de cada proceso productivo.

Los centros de cálculo de los costos se identifican rápidamente con el concepto de responsabilidad del gestor de los recursos productivos allí localizados, dando lugar al concepto de *centro de responsabilidad*. Horngren (1962) afirma que un centro de costos es “el segmento menor de actividad, o área de responsabilidad, en la que se acumulan los costos” (p.171). Excepcionalmente y a los efectos de cálculo, un centro de responsabilidad (departamento) puede escindirse en varios centros de costos.

El control de los responsables hace idónea la utilización de los costos previstos (estándares) como referencia para medir la eficiencia en la aplicación de los recursos consumidos. Los estándares se constituyen como el eje sobre el que pivota el presupuesto de producción, que permitirán el control a través del estudio de las desviaciones, en particular de aquellas que sobrepasan ciertos límites (control por excepción), dejando conocer sus causas y determinando el centro responsable de las mismas. Al mismo tiempo el análisis de las desviaciones establece así un proceso de retroalimentación por el que pueden ser corregidos tanto los estándares técnicos como los económicos.

2.1.4.- Segundo Objetivo: Medida De La Eficiencia y Control

Podemos decir que el primer objetivo de la contabilidad de costos: el conocimiento del costo del producto y la determinación de los resultados de las ventas, es

ampliado con un segundo objetivo: la medida de la eficiencia y el control del proceso productivo.

A partir de este objetivo se trata de integrar los conocimientos gerenciales con los sistemas de información de forma que sea posible coordinar planes estratégicos a largo plazo, con programas y presupuestos a corto plazo, teniendo en cuenta las características de la organización empresarial. Todo ello se concreta en técnicas tales como la dirección por objetivos e instrumentos como el control presupuestario y de gestión.

El análisis de los presupuestos se enriquece con el estudio del comportamiento de los factores de costo, haciendo distinción entre los «variables» (en relación con la actividad/producción) y aquellos cuya evolución es independiente de dicha actividad, los cuales son denominados «fijos». Esta distinción permite establecer presupuestos flexibles, cuya formulación permite adaptar fácilmente el presupuesto a diversos niveles de actividad, y por tanto es posible realizar un mejor análisis de las desviaciones habidas.

2.1.5.- Tercer Objetivo: Toma de Decisiones

El tercer objetivo perseguido por la contabilidad de costos es la utilización de la información generada para la toma de decisiones. La distinción del comportamiento del costo de los factores, a la que acabamos de hacer referencia, es fundamental para la previsión de costos futuros y por tanto para la predicción de resultados. El modelo costo-volumen-beneficio es ampliamente utilizado para la toma de decisiones a corto plazo cuando se ha definido el margen de contribución de los ingresos sobre los costos variables, y la cuantía de los costos fijos; asimismo se puede hacer un análisis de la sensibilidad de los resultados en relación con posibles variaciones de ingresos y costos.

Hay otro tipo de decisiones singulares que tienen que ver con si fabricar o comprar un componente del producto, si subcontratar o no determinadas operaciones del proceso productivo, aceptar o no un pedido con características propias, si lanzar al mercado un nuevo producto o por el contrario cesar en la producción de alguno. Para la valoración de estas decisiones es importante determinar cuáles son los *costos relevantes o significativos* para adoptar la decisión. Son costos relevantes, al igual que ingresos relevantes, todos aquellos en los que se va a incurrir en el futuro como consecuencia de la decisión en cuestión. Cuanto más detalladamente conozcamos los costos actuales, mejor será la base de predicción para aproximarnos a los costos futuros. En cualquier caso es muy importante la capacidad de análisis y el conocimiento de la situación que tengan los expertos que han de tomar la decisión.

2.1.6.- Algunos Nuevos Conceptos De La Contabilidad De Gestión

En el último cuarto del siglo XX, su comienzo lo marca la crisis del petróleo (1973), se inicia una fase de la actividad económica caracterizada por la carestía de los recursos energéticos que propicia la aceleración de la innovación tecnológica, se produce una competencia más acentuada que exige mejor calidad de los productos y se impone la necesidad de establecer una planificación estratégica. Así pues estrategia, innovación y calidad se constituyen como herramientas imprescindibles para alcanzar un grado suficiente de competitividad.

El sistema de contabilidad de costos y de gestión ha de ser capaz de asumir los retos del nuevo entorno, y en este sentido se pueden detectar algunas señales que indican la insuficiencia o inadecuación del sistema de costos desarrollado en la empresa:

- 1).- Existen departamentos que tienen necesidad de llevar un sistema de costos propio, independiente del sistema de costos «oficial». Esto significa que la información que proporciona el departamento de contabilidad de la empresa es lenta e ineficaz.

2).- Es difícil explicar el grado de aceptación de los presupuestos presentados a clientes, ya que presupuestos en los que la empresa obtiene para algunos productos un margen muy pequeño son rechazados al encontrar el cliente potencial precios más bajos en el mercado, mientras que presupuestos en los que se ha incluido un margen de beneficio muy grande son aceptados sin problemas. Si esto sucede, posiblemente es porque el sistema de costos es poco razonable en las imputaciones de costos.

A partir de la década de 1980, y como consecuencia de los cambios experimentados en el entorno empresarial, se empiezan a acuñar conceptos nuevos desde el punto de vista de la contabilidad de gestión.

El análisis en la cadena de valor y el estudio de las actividades del valor es el punto del que parte Porter (1985) en su texto *Las Ventajas Competitivas de las Naciones*. La importancia de estos conceptos no reside tanto en la apertura de nuevos horizontes para el cálculo del costo del producto, como en tomar a la propia actividad como base de cálculos que permitan otras formas de planificación y racionalización, entroncadas directamente con la planificación estratégica y el aseguramiento de ventajas competitivas. Obtener y mantener una ventaja competitiva implica que la empresa debe conocer el sistema de valor en el que está actuando y no sólo el sistema de valor en el que participa directamente. Desarrollar cualquier tipo de estrategia está subordinado a la manera en que la empresa gestiona su propia «cadena de valor» en relación con sus competidores.

Cooper y Kaplan (1991), y otros autores como Brimson (1993), desarrollan y difunden los sistemas de costos basados en las actividades, conocidos en la literatura contable como los sistemas ABC (Activity Based Costing) con los que persiguen perfeccionar los modelos de costos desarrollados hasta el momento con un grado de análisis mayor, al localizar los factores de producción en actividades y jerarquizar éstas vinculándolas a unidades de producto, lotes, productos y empresa. No se puede

olvidar la importante vertiente que tienen estos sistemas para la gestión y el control de la empresa.

Otro aspecto fundamental de las tendencias actuales de la contabilidad de gestión es la relevancia otorgada a la información no financiera para controlar aspectos cualitativos de la gestión (calidad, flexibilidad, plazo de entrega, penetración en el mercado, etc.).

A objeto de conocer acerca de trabajo o investigaciones que pudieran relacionarse con esta investigación, se realizó una revisión en bibliotecas de universidades nacionales y privadas, obteniéndose la información para presentar los antecedentes de la misma.

Guzmán (2005), en su trabajo *Sistema de Control de Gestión y Presupuestos por Resultados: La Experiencia Chilena*, desarrollado y auspiciado el mismo por el Ministerio de Hacienda de la República de Chile, destaca que una de las características de la gestión pública en la última parte del Siglo XX y principio del XXI, ha sido el crecimiento del sector público en términos de sus escalas y diversidad de actividades para responder a las demandas de los ciudadanos, en sociedades de creciente complejidad. En efecto, los gobiernos han experimentado un cambio significativo a lo largo de las últimas décadas. Actualmente, una parte importante de estas consisten en la prestación de servicios en contextos de crecientes exigencias desde la ciudadanía.

En este marco la administración pública ha debido avanzar en procedimientos para mejorar la transparencia, gestión institucional y resultados del uso de los recursos, en un ambiente donde el desempeño, entendido como logro o resultado de las actividades llevadas a cabo según propósito establecidos, no es un concepto sencillo, que amerita por parte de la alta dirección orientación y seguimiento para el cumplimiento de la misión de la organización.

Interrogantes comunes frente al desafío de evaluar el desempeño de las instituciones públicas y sus acciones son las siguientes: ¿a través de qué instrumentos es posible efectuar esta función?, ¿que limitaciones enfrentan los diferentes instrumentos?, ¿cómo incorporamos los juicios evaluativos que surjan de tales evaluaciones en acciones concretas? Las respuestas a estas preguntas no son fáciles. Como está ampliamente documentado, la evaluación de las acciones de las instituciones públicas enfrenta dificultades derivadas de la amplitud y ambigüedad en la definición de sus objetivos; la vinculación compleja entre productos y resultados; y la ausencia de una relación transaccional con el beneficiario. Esto último debido a que muchos de los productos o servicios se proveen gratuitamente o con subsidios que impiden una adecuada expresión de la valoración de los productos o servicios por parte de los usuarios.

Los problemas recién mencionados se traducen en serias dificultades para los responsables en la toma de decisiones para la asignación de los recursos públicos, en un escenario de exigencias cada vez mayor, de disciplina fiscal y de responsabilidad por la calidad del gasto frente a la ciudadanía. Esto ha traído como consecuencia, en los últimos años, un gran auge de los desarrollos teóricos y prácticos en relación a la evaluación y seguimiento del desempeño de la gestión presupuestaria o presupuesto por resultados.

Martínez (2004), en su trabajo titulado *Modelo de Indicadores de Gestión Basado en los Lineamientos del Cuadro de Mando Integral Para las Sucursales de Plumrose Latinoamericana, C.A. en Venezuela*, desarrollado en la Universidad de Carabobo, ubicada en Barbula Estado Carabobo, el propósito de dicha investigación versa sobre la preponderancia de la gerencia moderna buscando mejoramientos continuos de sus procesos readaptándose y reorganizándose de tal manera de dar giros que consideren necesarios para alcanzar el éxito del negocio manteniendo niveles de calidad que satisfagan las necesidades de los clientes a costos razonables; a fin de incrementar su productividad.

En la actualidad los procesos pueden ser medidos en base a indicadores de productividad, efectividad, eficiencia, satisfacción al cliente y costos entre otros, la última tendencia muestra que es posible manejarse en un sistema o indicadores de gestión para la alta gerencia basados en aspectos no financieros sin olvidar lo financiero con el propósito de no solo clarificar y mantener la estrategia, sino gestionarla, así pues lo definen Kaplan y Norton (2001), en el Cuadro de Mando Integral.

Cabe destacar que del trabajo presentado con anterioridad la gerencia moderna transita hacia el control estratégico del negocio (bien con balanced scorecard, sistemas de información gerencial, indicadores u otros métodos), y una forma de medirse es a través de sistemas de información manuales y/o automatizados que marquen la pauta de cómo está el negocio. Hay plena coincidencia entre el autor de la presente investigación y el de la tesis que una de las formas de mantener bajo control variables sustantivas de las organizaciones es el monitoreo permanente de las mismas, bajo la óptica de un sistema de control de gestión.

Belouche (2000), realizó un trabajo de grado en Calidad y Productividad en la Universidad Tecnológica del Centro (UNITEC) titulado *Diseño de Indicadores de Gestión en las Gerencias de Aduanas en Venezuela*. El propósito de la tesis fue proponer indicadores de gestión que contribuyeran a mejorar la toma de decisiones en las aduanas principales de Venezuela, las aduanas forman parte del Estado venezolano y dependen funcionalmente del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), esta organización se encarga de hacer cumplir las disposiciones legales en materia tributaria, las mismas referidas a la seguridad nacional, siendo los impuestos generados por este concepto de aduana uno de sus principales objetivos.

Ahora bien, para realizar estas actividades en forma eficiente fue necesario disponer de herramientas que facilitarían su supervisión siendo una de estas los indicadores de gestión especialmente diseñados para el área aduanera; en el desarrollo

de la tesis se realizó una investigación de tipo descriptiva de campo; el trabajo originó y se recomendó llevarse a través de un sistema de control de gestión. El cual consistió en levantamiento de información sobre indicadores de gestión para la clasificación de los impuestos generados por los contribuyentes en las zonas portuarias.

Zerpa (2001), en su trabajo de grado titulado *Desarrollo del Sistema Balanceado de Indicadores Como Monitor de la Estrategia de una División de una Industria Automotriz* desarrollado en la Universidad Tecnológica del Centro ubicada en Valencia Estado Carabobo, tuvo como objetivo principal, demostrar la aplicabilidad del sistema balanceado de indicadores (balanced scorecard) para la Dirección de Manufactura de una empresa del ramo automotriz, considerando las características que son peculiares del ambiente y de los sistemas que conforman este tipo de empresa. El Balanced ScoreCard constituye un patrón de referencia para la formulación del modelo estructural adaptado a las necesidades de la organización en estudio basando el mismo en un análisis en el ámbito de procesos y bajo una visión sistémica.

El modelo será la base del sistema gerencial y apoyaría la consolidación del sistema de información de la división para una adecuada toma de decisiones, basado el mismo en la cuantificación de los indicadores de un área sustantiva para la empresa; la manufactura, ya que en ella se generan el 60% de los costos de la organización.

Parrilla (1995), desarrolló una investigación titulada *Propuesta de un sistema de control interno basado en el enfoque situacional para el área de inventario de la empresa Taller Industrial Hermanos Gorganos S.R.L.* presentada en la Universidad Bicentenario de Aragua. El objetivo principal de esta investigación fue proponer un sistema de control interno basado en un enfoque situacional para el área de inventario de dicha empresa, concluyendo que frente a la falta de controles en el área de inventarios, la implementación o ejecución del sistema de control propuesto es una herramienta para el manejo adecuado y así contribuir al desarrollo de la empresa. El

autor sugiere determinar niveles óptimos de inventarios para evitar la insuficiencia, los excesos e implantar el sistema de control interno que se propone en este trabajo especial de grado para elevar el rendimiento y manejo del área donde se encuentran los mismos.

Dos Ramos (1997), realizó una investigación titulada y orientada a la *Propuesta de un Sistema de Control Interno Para los Bienes Muebles Patrimoniales del Instituto Venezolano de Investigaciones Científicas (I.V.I.C)*, en la Universidad Bicentennial de Aragua. Maracay Estado Aragua. En este sentido, para llevar a cabo la realización de este trabajo se utilizó una investigación de proyecto factible, basada en un estudio de campo tipo descriptivo, soportado en una base teórica documental. La recolección de datos se llevó a cabo a través de la estrategia cualitativa y cuantitativa, el autor concluyó que existían fallas en el proceso de control de bienes patrimoniales. Recomienda elaborar la propuesta mediante la cual se formula las técnicas y procedimientos que permitan mejorar los controles de bienes muebles que posee el instituto. Se crearon las normas y procedimiento para llevar a cabo un sistema de control de bienes patrimoniales, por cuanto esta institución carecía de ello. Aunado a esto el autor propuso la sistematización de un módulo a nivel de informática para llevar un control de los bienes muebles e inmuebles de esta institución el cual era un apéndice del subsistema de activos fijos de la organización.

MARCO TEÓRICO

Es la etapa en que reunimos información documental para confeccionar el diseño metodológico de la investigación, es decir, el momento en que establecemos cómo y qué información recogeremos, de qué manera la analizaremos. Simultáneamente, la información recogida para el Marco Teórico nos proporcionará un conocimiento profundo de la teoría que le da significado a la investigación.

2.2.- Planificación y control

Cualquier proceso de decisión en el mundo empresarial está indefectiblemente sujeto a una secuencia lógica caracterizable, a grandes trazos, por las cuatro etapas siguientes:

Planificar - Organizar - Ejecutar - Controlar

En cada una de ellas recordemos que se realizan las siguientes actividades básicas:

- 1).- **En la Planificación:** Se marcan objetivos, se definen planes, se reúne y se ordena la información.

- 2).- **En la Organización:** Se adecuan los medios a los planes.

- 3).- **En la Ejecución:** Se pone en marcha lo planificado, se condiciona la puesta en marcha a los recursos disponibles y los asignados.

- 4).- **En la Control:** Se genera información que permite una adecuada acción correctiva.

2.3.- Control de gestión

El proceso de control según Amat (2003) se define como:

El esfuerzo sistemático para establecer estándares de actuación para los objetivos planificados, diseñar sistemas feedback de información, comparar los resultados reales con los estándares predeterminados, determinar si existen desviaciones y medir su importancia, y emprender

las acciones necesarias para asegurar que todos los recursos organizacionales se están utilizando de la forma más efectiva y eficiente para alcanzar los objetivos corporativos. (p.26).

Según Dezerega (1993), el Control de Gestión es:

El conjunto de procesos mediante los cuales ejecutivos y gerentes tratan de motivar e inspirar al personal a cargo, para que lleve a cabo operaciones que conduzcan al logro de los objetivos y metas de la empresa, implementando planes y estrategias previamente formuladas. (p.25).

El control consiste en el conjunto de acciones ejecutadas con el propósito de que las actividades se realicen de conformidad con el plan, estas acciones obedecen a una secuencia determinada constituyendo así el proceso de control (Leibovitch & Oigman, 1992, p.63). En otro orden de ideas, las condiciones en que se compite en la actualidad por acceder a los recursos necesarios, por reducir gastos y costos, por aumentar la calidad de los productos y servicios, y el colosal desarrollo de las comunicaciones y el transporte, han modificado la forma de actuar e interactuar de las organizaciones. Los procesos de dirección han evolucionado, de igual forma, a un sistema superior.

Estos y otros factores hacen del concepto clásico de control, solo un elemento de consulta. El Control de Gestión actual es una muestra de ello. Al principio de 1978, se consideraba el Control de gestión, como una serie de técnicas tales como el control interno, el control de costos, auditorías internas y externas, análisis de ratios y puntos de equilibrio, pero el control presupuestario constituía y aún para algunos constituye el elemento fundamental de la gestión.

La ambigüedad de este concepto se debe a que ha sido sometido a muchas modificaciones propias de su evolución, con el objetivo de aportarle elementos que lo aparten de su aspecto esencialmente contable y a corto plazo.

Anthony (1987), lo considera acertadamente, "como un proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente

en el cumplimiento de los objetivos de la organización." (p.168). Véase que en estos casos, la Contabilidad de Gestión no es más que otro mecanismo de control disponible.

El sistema de control de gestión esta destinado a ayudar a los distintos niveles de decisión a coordinar las acciones, a fin de alcanzar los objetivos de mantenimiento, desempeño y evolución, fijados a distintos plazos, especificando que si los datos contables siguen siendo importantes, está lejos de tener el carácter casi exclusivo que se le concede en muchos sistemas de control de gestión.

Para Amat (1992), el Control de Gestión es "... el conjunto de mecanismos que puede utilizar la dirección que permiten aumentar la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la Organización sea coherente con los objetivos de ésta." (p.35).

Este concepto propone una nueva dimensión del control de gestión, pues no solo se centran en el carácter contable y a corto plazo de éste, sino que reconocen la existencia de otros factores e indicadores no financieros que influyen en el proceso de creación de valor, ya sea en productos o servicios, y se enfocan sobre la base de la existencia de objetivos propuestos a alcanzar.

Se le incorpora un balance periódico de las Debilidades y Fortalezas, un análisis comparativo e ínter organizaciones, el uso del Cuadro de Mando como mecanismo de control y flujo de información.

Otra filosofía de perfeccionamiento del sistema de gestión está destinada a poner de manifiesto las interrelaciones entre los procesos humanos y el sistema de control, utilizando para ello, factores no formales del control, los cuales han cobrado gran importancia en los últimos años.

2.3.1.- Objetivos del control de gestión

Dentro de las funciones de la Dirección de Planificación una de la más importante es la referida al control de gestión, esta unidad tiene enmarcada dentro de sus funciones los siguientes objetivos:

2.3.1.1.- Objetivo general:

Lograr un efectivo Control de la Gestión Empresarial mediante el establecimiento de un sistema adaptable a los planes, proyectos, programas y presupuestos que debe desarrollar la Organización, y generar toda la información que se requiere para la toma de decisiones.

2.3.1.2.- Objetivos específicos:

- 1).- Crear un sistema integrado de control de gestión que sirva de apoyo al proceso de toma de decisiones.
- 2).- Coordinar todas las acciones pertinentes de las unidades organizacionales en función del cumplimiento de los procedimientos establecidos en el sistema de control de gestión.
- 3).- Informar oportunamente y durante todo el proceso cualquier desviación que se detecte en la ejecución de los planes, proyectos, programas y presupuestos.
- 4).- Asesorar a todas las unidades de la Corporación en materia de su competencia.
- 5).- Propiciar el intercambio de información para optimizar la prestación de servicios y mejoramiento de las actividades del organismo.

2.3.2.- Funciones de control

Cada empresa y/o organización crea su sistema organizativo en función de las Políticas y Estrategias fijadas por la dirección para conseguir los objetivos de las mismas. Es preciso que la organización funcione tal y como ha sido diseñada, y para ello deben existir una serie de mecanismos e instrumentos que permitan garantizar que las actividades internas del ente (**llamase en lo sucesivo empresa, ministerio, fundación o compañía anónima**) se están realizando en consonancia con las políticas y estrategias de la misma, y, tal como establece el sistema organizativo, lo que es lo mismo que decir de acuerdo con los objetivos. Estos mecanismos que denominaremos control, ejercen una doble función.

2.3.2.1.- Función verificativa:

Medir y comprobar la realización de las actividades empresariales, valorando la eficiencia alcanzada y calculando las desviaciones en relación a las normas establecidas.

2.3.2.2.- Función correctiva:

Además de detectar las desviaciones, el control debe ser capaz de establecer acciones correctoras sobre las mismas, aspecto este que debemos calificar de fundamental en todo sistema de control. Dentro del ámbito de control se encuentra el control de la gestión empresarial, que tiene por misión principal utilizar los medios necesarios para que la empresa obtenga los objetivos propuestos, que se resumen en dos: minimizar los costos y maximizar los beneficios.

El control de gestión, es el nexo de unión entre la dirección de la empresa (fijación de objetivos) y la ejecución de las actividades. El control de gestión

empresarial a través de la comparación de los datos previstos con los datos reales; establece las medidas correctoras pertinentes a las desviaciones detectadas.

2.3.3.- Elementos de control de gestión

El sistema de control de gestión se enfoca como un control por objetivos, entendiendo por gestión la acción sobre aquellos factores que son manejables y tener así un control real sobre el desarrollo de las operaciones.

Ello implica que nos preocupamos fundamentalmente por los elementos críticos que posibilitan dirigir la empresa, y por las desviaciones de los objetivos, y también nos preocupamos de aquellos elementos secundarios, que nos dicen cosas esenciales respecto del camino hacia los objetivos.

El control que se plantea, no está conceptualizado en el sentido de fiscalización de las desviaciones entre lo programado y lo ejecutado, sino que se define pensando en una guía de acción para la corrección inmediata.

Controlar entonces, significa guiar los hechos para que los resultados reales coincidan o superen los deseados.

De manera concreta el control tiene que posibilitar que los objetivos y metas de los Entes (ministerios, fundaciones y empresas del estado) se hallen enmarcados en planes y políticas existentes, ya que el control comienza actuar en el inicio de la gestión y ésta tiene su origen en el proceso de planificación. En este sentido, las organizaciones operan con mayor grado de racionalidad y eficiencia interna con el fin de establecer responsabilidades en los respectivos niveles jerárquicos encargados de la toma de decisiones.

Un sistema de control se refiere al "establecimiento de normas de desempeño, a la evaluación de ese desempeño a la luz de las normas y a la toma de acciones para corregir divergencias de la norma" (Steiner, 1991, p.67).

2.3.4.- Diferentes tipos de control

En la *fig. 2*, se pueden observar los diferentes tipos de control.

Fig. 2.- Diferentes tipos de control

MEMORIA Y CUENTA	DESPUÉS	INFORMATIVO	SECTOR PÚBLICO
GESTIÓN INTEGRAL CONTROL PLAN OPERATIVO	DURANTE	GLOBAL/PUNTUAL	CORRECTIVO Y OPORTUNO
INDICADORES DE GESTIÓN	DESPUÉS	GLOBAL/PUNTUAL	IMPRESCINDIBLE DISPONER DE DATOS ESTADÍSTICOS
FINANCIERO: RATIOS DIAGRAMA	DESPUÉS	ECONÓMICO	EMPRESA PRIVADA
AUDITORIAS: INTERNO- EXTERNO CONTABLE- ADMINISTRATIVO	DESPUÉS	NORMAS Y PROCEDIMIENTOS	PÚBLICO-PRIVADO

Fuente: Diferentes Tipos de Control. Elaboración Propia.

2.3.5.- El proceso de control

El proceso de control se inicia con planes. Como se ha dicho antes, en el proceso de planeación existe una continua reducción de detalles, de estrategias amplias a planes tácticos, específicos. Estos últimos establecen metas, fines y normas para guiar el cumplimiento de los planes estratégicos.

La decisión directiva es muy importante en este momento al seleccionar y definir las normas a fijarse, debe responder a la pregunta: ¿Qué es lo que quiere medir la dirección?

No se pueden establecer normas para todo, así que hay que seleccionar aquellas actividades claves, las cuales la dirección desea observar continuamente.

2.3.6.- Herramientas de control

Los órganos de Control de Gestión actúan fundamentalmente como informantes de la Alta Dirección. Su labor de análisis de la información recogida se materializa en tres tipos de informes:

- 1).- El Cuadro de Mando (Tableau de Bord) mensual de la Alta Dirección, cuyo contenido responde al análisis efectuado y en el que se sintetizan las grandes líneas de actuación de la empresa por comparación con las previsiones realizadas por el órgano de planificación. Se identifican las desviaciones trascendentes y sus causas, llamando la atención de la Alta Dirección sobre posibles vías de acción futura.
- 2).- Un Balance periódico de puntos débiles y fuertes de la gestión; se trata de una evaluación periódica de la gestión en la que se presentan de forma concisa las debilidades constatadas en el período y se identifican los posibles

"cuellos de botella" de la expansión rentable a corto plazo, las líneas de fuerza y los potenciales de la empresa no explotados en los que apoyar su progreso.

3).- Análisis comparativos *Íter-Gerencia*. No basta con verificar la buena marcha de la dependencia, hay que situarla en relación con el resto y con la competencia; para ello es preciso situar los ratios de gestión propios- rentabilidad, productividad de las distintas familias ocupacionales y de los medios, expansión, calidad del servicio, etc. dentro del marco profesional, para así tomar conciencia de la posición alcanzada y de las tendencias.

2.4.- Control de gestión: una nueva dimensión

Se acostumbra a pensar que el Control de Gestión constituye un proceso mediante el cual una Organización se asegura que la ejecución concuerde con la planificación, en todo caso, descubre las posibles desviaciones para tomar las oportunas medidas correctivas. Este enfoque responde a una regla que no es necesariamente óptima y que podríamos formular así: "Cuánto más próximo mejor".

En realidad, se trata de un enfoque que relaciona la acción a un plan, en lugar de estimularla a encontrar vías para mejorar la previsión. Por ello, la filosofía moderna de Control de Gestión se sitúa en otra óptica y presenta la función Control como el "proceso mediante el cual los directivos se aseguran de la obtención de recursos y del empleo eficaz y eficiente, de los mismos en el cumplimiento de los objetivos de la empresa".

1).- En esta filosofía hay tres ideas claves:

a).- El proceso implica a los directivos, es decir, aquellas personas que obtienen recursos a través del trabajo de otros (diferencia entre Control de Gestión y Control Operacional).

b).- El proceso se desarrolla dentro del contexto de los objetivos y políticas definidos por la planificación estratégica.

c).- Los criterios relevantes para enjuiciar los resultados y las acciones a tomar son la eficacia y la eficiencia.

El Control de Gestión es pues un proceso que, desarrollándose dentro de las directrices establecidas por la planificación estratégica, hace llamada permanente a la iniciativa y a la mejora, más que a la conformidad estricta de las previsiones.

En consecuencia, existen dos súper funciones que contemplan la totalidad de la empresa que son la Planificación Estratégica y el Control de Gestión, realizadas en todo el proceso directivo y teniendo como base la infraestructura de la información disponible.

2.5.- Aspectos a considerar en el diseño e implantación de un sistema de control como instrumento de control

El sistema de control de gestión opera dentro de un determinado contexto condiciona e influye en su funcionamiento y que por consiguiente debe ser considerado en el diseño, implantación y utilización de aquélla. En el proceso de control, el sistema de control de gestión se interrelaciona con otros aspectos organizativos, formales y no formales. Entre estos aspectos se pueden señalar especialmente la estrategia, la estructura organizativa, las personas, la cultura organizativa y el entorno.

En especial, pueden considerarse tres aspectos: los que se refieren a la influencia de la estrategia y de la estructura organizativa en el diseño del sistema de control de gestión, los que se refieren propiamente al sistema de control de gestión y, en particular, a la elaboración del presupuesto y al cálculo de las desviaciones; y los referidos a la influencia de las personas, la cultura y el entorno de una empresa en el diseño e implantación del sistema control de gestión.

El sistema de control de gestión debe ser coherente con la estrategia y la estructura organizativa de la empresa. Por ejemplo, una estrategia fundada en una política de precios más bajos que los de la competencia para lograr un mayor volumen de ventas otorgará una mayor importancia al control de costos, mientras que para una estrategia de diferenciación respecto a la competencia basada en la calidad, servicio o tecnología puede otorgar una mayor importancia a otros aspectos más relevantes que los costos.

Por otro lado, el diseño de la estructura organizativa influye en las características del sistema de control de gestión que se utilizará para la realización del control de cada centro. En particular, el grado de descentralización, el grado de formalización y la orientación hacia la función (estructura funcional) o hacia el producto/mercado (estructura divisional o por áreas de negocios), son aspectos que condicionan cuáles serán las características de un sistema de control.

Además, el control de la actuación de cada centro se debe realizar en función de la responsabilidad financiera que implican las decisiones que toma. Así, se pueden definir diferentes estructuras de control financiero e indicadores de control o unidades de medida para evaluar la actuación de las unidades organizativas. Las estructuras de control financiero pueden distinguirse entre centros de ingresos, centros de costos, centro de gastos, centros de beneficios y centros de inversión. Los indicadores, a su vez, pueden ser financieros o no financieros.

Igualmente, el diseño, implantación y utilización de un sistema de control de gestión están influenciados tanto por las características de las personas que forman parte de la organización como por la cultura de la misma. La personalidad, el estilo de comportamiento, los valores o las preferencias de las personas que forman parte de la empresa, tanto de los responsables de su diseño e implantación, así como las que deben utilizar el sistema de control de gestión, influyen de forma decisiva en las características de ésta.

La cultura de una organización llamase ente público, esta muy ligada a su historia y a la personalidad de sus miembros más destacados, influye en las características del sistema de control y en su capacidad de promover o asimilar la implantación o mejora de un sistema de control.

La forma en que se realiza el proceso presupuestario y de evaluación, las características de la estructura de control y del sistema de información contable, etc., son aspectos que están relacionados con la cultura de la institución. Así, por ejemplo, una empresa con un estilo paternalista y poco orientado al cambio, en la que se valore de forma especial el cumplimiento de los procedimientos y las normas, tendrá o utilizará un sistema de control muy diferente de una empresa que tenga un estilo profesional, esté orientada al cambio y en la que se otorgue un mayor énfasis a los resultados que al estricto cumplimiento de procedimientos rígidos.

En una organización orientada al futuro, la elaboración de presupuestos, como instrumentos que permiten clarificar y planificar la evolución de la empresa hacia sus objetivos y posibilidades, tendrá una mayor importancia que en otra en la que su orientación sea más a corto plazo, en la que los presupuestos se utilizarán más como instrumento de evaluación que de planificación. En un ente presionado a la eficacia y a los resultados a corto plazo, el proceso de evaluación puede ser fundamental para tomar las decisiones correctivas que permitan mejorar la posición competitiva y, por consiguiente, será necesario disponer de presupuestos que permitan el análisis de las desviaciones.

2.6.- Diseño de un sistema global de control de gestión

Estableciendo un sistema de control de gestión en la Organización, la primera pregunta que surge es:

¿Por dónde empezar a controlar? El control debe iniciarse en la cumbre de la organización, contemplando el negocio necesariamente desde el punto de vista de sus

actividades totales. Un Director General que reflexione, desde su puesto, sobre la empresa identificará las grandes áreas donde debe aplicarse el control. Esas áreas son precisamente los factores críticos del negocio, es decir, aquellos aspectos del negocio en los que es esencial una actuación satisfactoria para un funcionamiento adecuado de la empresa total.

2.6.1.- El Subsistema De Control Y Evaluación De Gestión:

Se refiere al conjunto de actividades que garantizan al Organismo, la detección oportuna de cambios pertinentes en las áreas estratégicas del entorno, las desviaciones en el rumbo que se ha planteado en el Plan para la Institución y la identificación de las incidencias de las mismas tanto a nivel funcional como operativo.

Este subsistema, dentro la conceptualización estratégica, se ha estructurado de la siguiente manera:

2.6.2.- Sistema de Monitoreo, Evaluación y Prospección del Entorno:

Permite registrar la evaluación de los principales acontecimientos, situaciones y procesos que afectan al Organismo. Dicha información constituye un insumo básico para visualizar las tendencias, amenazas y oportunidades que servirán de base para sustentar la toma de decisiones.

2.6.3.- El Sistema de Seguimiento, Evaluación y Control de Gestión Interno:

El propósito fundamental del sistema, es la evaluación del desempeño organizacional en términos de los logros en relación con todos los objetivos establecidos tanto a nivel Corporativo, Funcional y Operativo.

Está orientado a estructurar mecanismos para evaluar e introducir correctivos y ajustes oportunos que permitan garantizar el logro de los propósitos planteados en el Plan.

A tal efecto, la Organización debe contar con una serie de componentes:

- 1).- Un Subsistema de Objetivos y Metas.
- 2).- Un Subsistema de Información.
- 3).- Una Frecuencia de Control.

2.7.- Diseño del sistema de control de gestión

2.7.1.- Definición del Diseño de un Sistema de Control de Gestión

El sistema de control de gestión es el proceso que selecciona y adapta las diferentes herramientas o componentes de control de gestión a las necesidades globales de planificación y control de una empresa. A continuación se examina de una forma más detallada esta definición según la *figura 3*.

FIG. 3.- Diseño de un sistema de control de gestión

CONCEPTO	EXPLICACIÓN
Selección y adaptación de las diferentes herramientas o componentes del control de gestión.	<ul style="list-style-type: none"> ✦ Se deben seleccionar para cada empresa las diferentes herramientas o componentes del sistema de control de gestión. ✦ Cada sistema de control de gestión debe adaptarse a las circunstancias de cada empresa e ir evolucionando según ella evolucione.

<p>Necesidades globales de planificación y control.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✦ El sistema de control de gestión debe enfocarse en la empresa de forma global. ✦ La selección de las herramientas debe estar en función de la planificación estratégica y del entorno de la empresa. ✦ El diseño del sistema debe contemplar tanto las necesidades de planificar y controlar, como prever la forma de adaptarse a los cambios que se produzcan.
---	---

Fuente: Muñiz L., Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica, p. 385.

2.7.2.- Aspectos que influyen en el diseño de un Sistema de Control de Gestión.

El diseño de un sistema de control de gestión va a estar influenciado por una serie de aspectos que siempre se deben tener en cuenta tanto si lo que se persigue es diseñarlo e implantarlo desde un inicio como si lo que se persigue es mejorar el ya existente. A continuación se explican algunos de estos aspectos que no son todos los que pueden existir pero sí los más significativos.

2.7.3.- La forma en que se ha planteado la planificación estratégica

El diseño del sistema de control de gestión debe tener presente los objetivos a conseguir con la planificación estratégica y la forma en que está diseñada o enfocada. En muchas ocasiones el sistema de control de gestión está basado en la utilización excesiva de indicadores financieros, en verificar la evolución y las desviaciones de los ingresos y gastos sin tener en cuenta otro tipo de aspectos como son: Medir la situación de la empresa respecto a la competencia, medir la calidad real de los productos o servicios, verificar qué grado de satisfacción

muestran los clientes respecto a los productos o servicios recibidos, la calidad de la prestación o entrega de los servicios o productos, la implicación y motivación de los empleados.

Con todo ello se olvida que la evolución de los resultados de la empresa así como su evolución futura no dependen de aspectos financieros sino que también influyen aspectos como los anteriormente comentados. Los sistemas de control de gestión en la práctica se basan en orientar sobre la situación de la empresa a corto plazo, e inducen a los responsables de la empresa a trabajar solo pensando en un corto período de tiempo y evita que se planteen ventajas competitivas para ser aplicadas en el medio plazo. Otro factor importante es que los directivos de las organizaciones se centran demasiado en el control y reducción de costos y como consecuencia de ello les puede llevar a tomar decisiones equivocadas ya que se pueden reducir gastos necesarios a medio plazo en formación, investigación y desarrollo, etcétera, que después tienen una incidencia directa y mucho mayor en la cuenta de explotación de la organización. Por todo lo anterior debe existir una coordinación entre la planificación estratégica y el sistema de control de gestión ya que el presupuesto a corto plazo viene definido por la planificación estratégica y es elemento muy importante del sistema de control de gestión, también los objetivos marcados en la planificación estratégica deben ser recogidos por el sistema de control de gestión, estos dos aspectos marcan la forma en que se va a diseñar el mismo. Si una empresa no tiene diseñada una planificación estratégica, el control de gestión queda muy debilitado en sus prestaciones y finalidad. El caso contrario se produce cuando una empresa tiene una planificación estratégica y no tiene un adecuado sistema de control de gestión que sirva para poder controlar el cumplimiento de objetivos. La existencia de la planificación estratégica requiere y justifica la existencia de un sistema de información eficaz y ambos se deberían diseñar al unísono ya que como hemos visto son dos herramientas imprescindibles para gestionar una empresa.

2.7.4.-Organización de la empresa.

La empresa debe tener una adecuada estructura organizativa para poder llegar a cumplir los objetivos marcados. Se deben tener identificadas las personas y departamentos que van a realizar las distintas tareas y funciones, además los responsables o directivos deben conocer cuales son sus competencias y responsabilidades, así como el nivel de autoridad y poder que tienen. El sistema de control de gestión debe partir de la estructura organizativa que existe y adaptarse a ella, lo que implica conocer los objetivos a conseguir, las estrategias, las funciones y responsabilidades de todos los elementos que pertenecen a la estructura organizativa de la empresa para poder diseñar los mecanismos de control necesarios. Pero el caso más habitual es que el diseño de un sistema de control de gestión pueda identificar las mejoras y cambios a realizar en la estructura organizativa, ya que todo sistema de control de gestión para que sea eficaz debe estar funcionando en una empresa que tenga una mínima estructura organizativa, donde las funciones, responsabilidades y objetivos están definidos y asumidos por los diferentes individuos.

2.7.5.- Aspectos clave de la actividad de la empresa.

Realizar un proceso de planificación y control no es en sí lo más importante, sino que lo más prioritario es conocer que objetivos se deben conseguir y como se controla su consecución. La dirección de la empresa solo puede controlar en profundidad determinados aspectos, por eso el sistema de control de gestión tiene como prioridad ser diseñado para detectar, identificar y medir los aspectos clave de la actividad o negocio de la empresa, para ello se deben cumplir dos condiciones:

1).- El sistema de control de gestión debe estar alerta de lo que es realmente importante para el éxito de la empresa, controlando la evolución de los aspectos seleccionados e informando de ellos a los diferentes responsables y a la Dirección.

2).- Toda la estructura organizativa y los diferentes responsables deben trabajar para conseguir el éxito de los aspectos clave, que están plasmados en la planificación estratégica.

En la práctica, la empresa debe tener identificados los aspectos clave, no es necesario que sea un gran número sino sólo los más representativos, además estos pueden cambiar según existan cambios internos y externos. Por ejemplo, si en un momento dado fue más importante dedicar recursos a mejorar la calidad de los productos o servicios, por lo que los aspectos clave también cambian.

2.7.6.- El mercado competitivo de la empresa.

El mercado y sector al que pertenece a empresa se ve afectado por los constantes cambios, ello va a influir de forma distinta en el sistema de control de gestión y al contrario si existe una estabilidad se puede adaptar mejor y predecir los efectos futuros.

1).- En mercados y sectores con constantes cambios:

a).- El sistema de control de gestión como elemento de planificación va a exigir un alto nivel de análisis que contemple diferentes formas de acción y que posibilite la adaptación inmediata a medida que sucedan cambios.

2).- El sistema de control de gestión como elemento de control deberá ser flexible y poder cambiar la situación inicial planteada, deberá estudiar con detalle las causas de los cambios y desviaciones antes de pedir

responsabilidades y debe exigir que se realice un constante seguimiento de los cambios.

2).- En mercados y sectores estables:

a).- El sistema de control de gestión puede predecir con mayor rigor la situación del futuro, podrá establecer objetivos más realistas y cuantificables.

b).- El sistema de control de gestión podrá establecer una planificación y control de resultados más formalistas y rígidos.

En la *figura 4*, se explican algunas de las variables que afectan al nivel de competencia y entorno de la empresa.

Fig. 4.- Ejemplo de variables que afectan al nivel de competencia de la empresa.

VARIABLES	CUESTIONES A ANALIZAR
Tipo de sector	<ul style="list-style-type: none"> ✦ Las características del sector. ✦ La estacionalidad. ✦ La dependencia de las altas tecnologías y las barreras de entrada que existen. ✦ La existencia actual o futura de los productos sustitutivos.
Entorno: situación político-económica y social.	<ul style="list-style-type: none"> ✦ El grado de incertidumbre mundial, nacional o local. ✦ Los datos macroeconómicos y la situación medioambiental. ✦ La situación social y el crecimiento demográfico.
Tipo de proveedores.	<ul style="list-style-type: none"> ✦ Capacidad y disponibilidad de obtener los aprovisionamientos.

	<ul style="list-style-type: none"> ✦ La calidad, cantidad, precio y plazo de entrega. ✦ Dependencia de los proveedores. ✦ Situación de los proveedores y capacidad de obtener productos alternativos.
Tipo de clientes	<ul style="list-style-type: none"> ✦ El tipo y las características de los clientes. ✦ Dependencia de los clientes. ✦ Capacidad de negociación con los clientes. ✦ Tipos y dependencia de los diferentes canales de distribución.
Tipo de competidores	<ul style="list-style-type: none"> ✦ Número y tipo de competidores. ✦ Capacidad de respuesta de la competencia. ✦ Capacidad de prever las maniobras de los competidores.

Fuente: Muñiz L., Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica, p. 389

Otro aspecto importante que afecta al diseño del sistema de control de gestión es el tipo de sector al que pertenece la empresa. A continuación, en la *figura 5*, se pueden ver los diferentes efectos:

Fig.5.- Efectos del sector en el diseño del sistema de control de gestión

TIPOS DE EFECTOS	COMENTARIOS
En la consecución de resultados	Hay sectores donde los beneficios se obtienen a corto plazo y por el contrario otros son a más largo plazo. En los primeros el control de gestión actúa más en el corto plazo y en el segundo la actuación será más a largo plazo.
En la toma de decisiones	Hay sectores en los que se deben tomar decisiones más arriesgadas que en otros, por ello el sistema de control de gestión debe evaluar las decisiones más arriesgadas pero también las de otro tipo que puedan generar mejoras e innovación. El seguimiento de las decisiones de cualquier

	tipo debe ser constante con el fin de buscar las señales que indiquen que se va por la senda adecuada.
El grado de competitividad del sector	En mercados muy competitivos: cambios de precios, productos o competidores de una forma constante e imprevista, los sistemas de control deben adaptarse a este tipo de variaciones trabajando de una forma muy flexible.
En el control de costos	Los sectores donde el control de costos industriales es más importante u otros de servicios donde es también importante el control de gastos comerciales el sistema de control de gestión no actúa igual.

Fuente: Muñiz L., Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica, p. 390.

2.7.7.- Estado de evolución de la empresa.

Según el Profesor Muñiz (2003), la empresa tiene una serie de fases de desarrollo desde que inicia su actividad hasta que la desarrolla plenamente, cada una de estas fases tiene unas características determinadas que afectarán al diseño del sistema de control de gestión que se deberá ir adaptando también a cada una de ellas. A continuación, en la **figura 6**, se explican las características de las diferentes fases y cómo pueden afectar al diseño de sistema de control de gestión:

Fig. 6.- Estados de evolución de la empresa y sistema de control de gestión.

ESTADOS DE EVOLUCIÓN	CARACTERÍSTICAS
1.- Inicio de la actividad	<ul style="list-style-type: none"> • La delegación de las funciones y responsabilidades no están bien definidas. • La estructura organizativa está poco definida. • Las decisiones están centralizadas por la Dirección. • Hay poca formalización interna y ausencia de normas y procedimientos, se utiliza la improvisación.

	<ul style="list-style-type: none"> • El sistema de información está poco desarrollado y se genera incertidumbre, en general solo se trabaja y actúa por la inercia del negocio y/o mercado.
2.- Aumento de la actividad.	<ul style="list-style-type: none"> • En este estado se empiezan a desarrollar todos los cambios necesarios para llegar al siguiente punto.
3.- Consecución de una actividad elevada y estable	<ul style="list-style-type: none"> • La delegación de las funciones y responsabilidades sí están bien definidas. • La estructura organizativa está definida. • Las decisiones no están centralizadas, se toman por los diferentes responsables. • Hay normas y procedimientos formalizados, se utiliza la planificación. • El sistema de información está desarrollado y genera más confianza.

Fuente: Muñiz L., Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica, p. 391

En el primer inicio de la actividad, el sistema de control de gestión debería estar más orientado a controlar las acciones concretas y no hacia los resultados, y debe tener un nivel de flexibilidad adecuado según la evolución de la empresa. Pero tampoco existe en una fase inicial un sistema de control de gestión plenamente desarrollado sino que tiene un carácter embrionario y poco riguroso. En el segundo estado se empieza a desarrollar el nivel del control de gestión y en el tercero la empresa ya adquiere una dimensión que requiere la existencia de un sistema de control de gestión como técnica de planificación y control de las actividades directivas, y en este estado se produce el desarrollo definitivo del sistema.

2.7.8.- Tipo de organización: recursos humanos, cultura y estilo de dirección.

El tipo de organización vendrá marcada por la situación en que se encuentren los recursos humanos (personas), la historia de la cultura y el estilo de dirección de la empresa, todo ello afectará al diseño del sistema de control de gestión y no debemos olvidarlo bajo ningún concepto.

A continuación se describen los efectos y características de cada uno de estos elementos.

1).- Efectos de los recursos humanos:

El sistema de control de gestión, como una herramienta de gestión y planificación, debe adaptarse al tipo de organización y características de las personas de la empresa. De esta manera, por muy sofisticadas que sean las técnicas de dirección, estas no triunfarán si no son entendidas y aceptadas por todo el personal. Por todo ello el personal de cada empresa tiene un nivel de desarrollo diferente, entre las principales características que tiene encontramos: conocimiento, experiencia profesional, relaciones humanas, posibilidades y expectativas salariales o de promoción, capacidad de dirección, capacidad de delegación, etcétera.

2).- Historia y cultura:

La historia de la empresa es un punto básico a tener presente cuando se diseña un sistema de control de gestión, se debe conocer y tener muy en cuenta, pero también la cultura de la empresa es otro factor definitivo, ya que en diferentes empresas las formas tradicionales de gestionarlas y desarrollar sus actividades están tan arraigadas que la introducción o la forma de introducir un sistema de control de gestión supone un gran cambio y un impacto en la forma actual de dirección y actuación que las posibles ventajas se tornan desventajas. Aunque no se debe tirar la toalla, muchas veces la implantación de un sistema de

control de gestión integrado es la mejor manera de realizar los cambios de una forma gradual y controlada.

3).- Estilo de dirección:

Este punto es muy importante ya que el sistema de control de gestión puede existir en menor o mayor grado en cuestión de eficacia, en función de que la Dirección está implicada y el grado de soporte que le haya dado. El sistema de control de gestión no será aceptado por la Dirección si va en contra de su estilo y forma de dirigir la empresa ya que lo considera una amenaza y no una ayuda. Ello conlleva a tener que cambiar la forma de dirigir la empresa o al responsable para poder implantar un sistema de control de gestión eficiente y adecuado para la organización. Podemos distinguir dos tipos de estilo de dirección: a) una dirección abierta a la negociación y a la opinión, participativa, flexible, descentralizando al máximo las decisiones y orientada a resultados y b) una dirección poco participativa, muy unipersonal, que solo acepta un tipo de control centralizado, rígido, no evoluciona, y orientado a las acciones y no a los resultados.

2.7.9.- El sistema de control de gestión según los diferentes tipos de empresas.

Una vez llegado a este punto se debería reflexionar si todas las empresas deben tener la misma estructura de sistema de control de gestión independientemente de sus características, por ello se hace necesario describir que según sean empresas con una actividad industrial, comercial o de servicios, se verán afectados los diferentes componentes del sistema de control de gestión. A continuación la *figura 7*, muestra las diferencias y las características:

Fig. 7.- Sistema de control de gestión para diferentes tipos de empresas.

CARACTERÍSTICAS	EJEMPLOS DE PUNTOS IMPORTANTES
Sistema de planificación estratégica.	Planificar el futuro de la empresa dependerá del producto, el sector y las condiciones del mercado, en algunas empresas comerciales y de servicios el máximo período a considerar es de dos o tres años.
Debe existir un responsable del control de gestión.	Es indispensable que exista el controller pero su papel se deberá adaptar según sea, en la empresa industrial privara el control de costo, en la comercial la gestión de productos y la distribución a clientes, pero en la de servicios la prestación de los mismos y la calidad ofrecida.
Se debe poder diseñar un plan de cuentas y de centro de costos o ingresos que satisfaga el sistema de información.	Los planes de cuentas serán diferentes en cada tipo de empresa ya que a forma de comprar, vender y los gastos operativos también es distinta.
Existirá un sistema de control interno.	El sistema de control interno puede ser más rígido en empresas que su cliente es el consumidor final y existe un producto más cercano a este tipo de consumidor.
La actividad de la empresa se debe sustentar en un sistema automatizado integrado que sirva para gestionar las operaciones de las diferentes áreas.	En empresas industriales el cálculo de los costos deberá estar informatizado, en empresas comerciales primará la gestión de inventarios y almacenes así como la distribución del producto, y en empresas de servicios o proyecto vendido.
Sistemas de protección de la información y seguridad informática.	En empresas industriales la protección de escándalos y sistemas de fabricación, en sistemas comerciales la cartera de clientes y los distribuidores y en las de servicio se debe proteger la forma de dar el servicio y la atención al cliente.
Aplicación y utilización de técnicas de benchmarcking.	Cada empresa puede aplicar estas técnicas para lo que le sea más prioritario: aplicar a procesos de fabricación, a formas de distribución o a formas de dar un servicio inclusive para toda la organización

Existencia de un sistema de costos.	El sistema de costos será diferente en función de que se valore el costo de fabricar un producto, el costo de compra de un producto o el costo de brindar y/o ofrecer un servicio.
Control de costos de calidad y de no calidad.	En cada actividad es necesario un sistema de control de calidad (ojo priva para empresas de corte fabril) ya que las repercusiones son diferentes según llegue el producto o servicio al consumidor final o no.
Control de costos medioambientales.	Es más usual en la empresa industrial que en el resto pero todo dependerá del origen del producto o servicio que se venda.
Deben existir planes de control y de reducción de costos.	En la empresa industrial se centra más en los costos de fabricación directos e indirectos que cada vez son más importantes y en la comercial en el costo de compra comercial, pero en la de servicios prima dar el mejor servicio al mínimo costo y manteniendo la calidad.
Debe existir un sistema de reportes que contenga: los indicadores clave, las cuentas de explotación, el análisis de desviaciones y todas las explicaciones y justificaciones pertinentes.	La empresa industrial partirá de una cuenta de explotación diferente en función de los ingresos y el costo de los productos vendidos. La empresa comercial tendrá los costos de compra más los de distribución y comercial como prioritario, y la de servicios el costo directo e indirecto de los mismos, todo ello hará que el tipo de reporting de control de gestión deba informar con indicadores muy distintos
Se debería poder implantar un sistema de retribución variable.	Tiene un peso importante este tema en las empresas con una componente comercial importante ya que se debe remunerar en función de objetivos.

Fuente: Muñiz L., Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica, p. 393

2.8.- Etapas de implantación del control de gestión.

La meta del Control Integrado de Gestión es crear un sistema que permita el empleo más eficaz y eficiente de recursos en el cumplimiento de los objetivos de

la organización. Para ello vamos a esbozar una lista de acciones ("check-list") que, sin constituir una receta exhaustiva para el éxito, sí supone una metodología de apoyo valiosa. Ya que para el caso de la empresa CADAFE, dada su dimensión, es conveniente a los efectos del diagnóstico comenzar por una diagnosis de la organización a fin de constatar las debilidades y amenazas de la organización, con el propósito de subsanar aquellas, para mitigar los efectos perniciosos de no contar con sistemas de información gerencial que retroalimenten a la adecuada toma de decisión de la alta gerencia. Su implantación será en la Dirección Ejecutiva de Planificación de la Empresa, en virtud a que tiene como función el ejercicio de Control de Gestión, por cuanto en esta unidad se tiene una visión total del ente.

Ante todo es esencial:

- a).- Diagnosticar la situación de la Organización.
- b).- Decidir los fines antes que los medios (especificar las necesidades de información antes de diseñar los sistemas contables y éstos antes de decidir un equipo de tratamiento).
- c).- Sensibilizar e instruir a los responsables a lo largo del proceso (antes, durante y después de la implantación) y asegurar su participación y apoyo.
- d).- Identificar los resultados del sistema y entusiasmar a los directivos con el éxito de la operación.

Las etapas a desarrollar son:

2.8.1.- Diseño del Sistema Global.

- 1).- Identificar los factores clave en el éxito de la empresa:

a).- Balance de puntos fuertes (oportunidades) y débiles (peligros).

b).- Diagnóstico del sistema de gestión y sus resultados (evaluación interna).

2).- Examen de la estructura de organización:

a).- Análisis estático de los principios generales de organización, articulación de funciones, organigramas, etc.

b).- Análisis dinámico (de función de centros de responsabilidades, en el marco de la estructura existente, límites de autoridad, etc.)

3).- Determinación de las necesidades de información.

Interna, externa.

Financiera, no financiera.

Periódica, "ad hoc"

4).- Integrar las necesidades de información con la organización.

a).- Fijación de políticas de explotación e inversiones.

b).- Sistema de planificación integrado.

c).- Dispositivos presupuestarios.

5).- Preparar los diseños básicos del sistema.

a).- Diseño del sistema general de control integrado.

b).- La pirámide de Cuadros de Mando.

6).-Diseño de las herramientas de control.

- a).- Información para el individuo.
- b).- Énfasis en lo significativo.
- c).- Señalar tendencias, gráficos, comentarios telegráficos, etc.
- d).- Decidir la frecuencia y plazos correctos.

7).- Definir los procedimientos y medios del sistema.

- a).- Seleccionar la doctrina sobre cortes (históricos o provisionales, variables o totales, etc.).
- b).- Dimensionar el volumen de ciatos.
- c).- Estimar las necesidades de equipos (medios, manuales, ordenadores, red de comunicaciones, etc.).

2.8.2.- Creación de un clima favorable

Los obstáculos pueden clasificarse en, dos áreas fundamentales:

- a).- Obstáculos psicológicos (hostilidad, indiferencia...).
- b).- Obstáculos técnicos (de lenguaje, organización, información...).

Y se encuentran en los distintos niveles de la pirámide de la Organización. Para vencerles hay que planificar adecuadamente el sistema en una doble vertiente.

- a).- Presentación a la Dirección y Nivel Ejecutivo.

b).- Preparación del programa de implantación.

1).- Presentación del sistema a la organización.

Hay que administrar correctamente las sesiones individuales y las reuniones de grupo, eligiendo correctamente los grupos.

1.1).- Sesiones individuales.

a).- Identificar las necesidades y deseos.

b).- Identificar las objeciones.

c).- Decidir cómo tratar las objeciones.

1.2).- Reuniones de grupo.

a).- Aportar la instrucción económica adecuada.

b).- Presentar el sistema de gestión.

c).- Presentar, el Plan de Control y las maquetas o formatos.

d).- Discutir las acciones a derivar de las herramientas de control.

e).- Aceptar las sugerencias como medio de obtener participación e implicación del grupo.

2).- Preparación del programa de implantación.

1).- Identificar las grandes tareas y asignarles un tiempo límite.

a).- Utilizar métodos gráficos (PERT, GANTT.)

b).- Fases esenciales o críticas.

3).- Planificar las necesidades de personal y sus asignaciones a tareas.

3.1).- Prever la tolerancia para:

a).- Disponibilidad de equipo.

b).- Solape de procedimientos.

c).- Preparación de Standard.

d).- Formación de directivos y sus "staff" Etc.

2.8.3.- Introducción del Sistema

1).- Realizar el programa de implantación.

2).- Coordinar la instrucción de gestión de los ejecutivos.

a).- Principios del sistema.

b).- Procedimientos.

c).- Interpretación. Acción.

1).- Preparar a lo largo del trabajo las reuniones de acción y decisión.

2).- Asegurarse de la fiabilidad de la información distribuida.

3).- Asegurar un nivel alto de presentación desde el principio.

4).- Demostrar algunos resultados a corto plazo.

a).- Perfil de rentabilidad.

b).- Mejora de las ventas ("improved mix of sales")

c).- Reducción del gasto.

d).- Mejora de los inventarios.

e).- Intereses del exceso de tesorería.

5).- Actuar, no investigar.

2.9.- Implantación, puesta en marcha y seguimiento de un sistema de control de gestión

Una vez se han obtenido los conocimientos necesarios en cuanto al funcionamiento de todos los componentes del sistema de control de gestión, se van a clasificar de forma ordenada y marcando la prioridad que tiene cada uno de ellos. También es posible que los responsables de cada área de la empresa CADAFE, quienes son los directivos de la Vicepresidencia de Finanzas, Vicepresidencia de Generación, Vicepresidencia de Gestión Humana y Vicepresidencia de Comercialización, encargadas de suministrar la data necesaria a la Vicepresidencia de Planificación a fin de su tratamiento y posterior reporte a la alta Dirección, consideren que poseen un buen sistema de control de gestión pero no han realizado una revisión a fondo del mismo y no se han percatado si realmente el sistema que tienen es el adecuado, la forma de enfocar los procesos de implantación, puesta en marcha y seguimiento de un sistema de control de gestión se describen de forma resumida en la *figura 8*, ya que el funcionamiento de los diferentes componentes, entre ellos un sistema de planificación estratégico que debe contener visión, misión, objetivos y metas a su vez este sistema debe contener un subsistema de información con una frecuencia determinada por la empresa.

FIG. 8.- Fases e implantación, puesta en marcha y seguimiento del sistema de control de gestión.

Nº	ETAPAS	DESCRIPCIÓN
1	Análisis y evaluación de la situación actual.	Es necesario antes, de ponerse a realizar modificaciones y cambios, analizar y evaluar qué es lo que funciona correctamente, qué se puede mejorar, qué se debe cambiar y qué es lo que falta.
2	Mejora de los componentes ya existentes.	Dado que el tiempo es un recurso escaso, antes de hacer grandes cambios se debe valorar si mejorando el sistema actual se puede alcanzar el objetivo previsto con el mismo costo.
3	Implantación de los nuevos componentes.	Una vez analizados y entendidos toda la gestión actual se puede empezar a poner mejoras y nuevas aportaciones.
4	Seguimiento y control de las mejoras en los ya existentes y en los nuevos componentes.	Evaluar en un período de tiempo que se ha conseguido y que falta por conseguir.
5	Conseguir un modelo equilibrado y útil para la empresa.	Si no se ha realizado un cambio total del sistema de control de gestión hemos de conseguir un sistema barato de mantener, que proporcione la información suficiente y estable.

Fuente: Elaboración Propia

Otro proceso de trabajo importante es analizar, para todos los componentes del sistema de control de gestión, cuales de ellos son imprescindibles (prioridad alta), cuales necesarios pero no imprescindibles (prioridad media) y los menos necesarios (prioridad baja), esta clasificación está basada en casos reales, dado que no todas las empresas disponen de todos los componentes del sistema de control de gestión, ello implica que a medida que no se cumplan los componentes aquí marcados para cada prioridad la empresa será más vulnerable, ya que tendrá un sistema de información y control poco eficiente. Pero también se debe reflexionar sobre cuales son los más prioritarios para cada empresa en función de sus características, medios humanos y técnicos. La *figura 9*, relaciona los componentes del sistema de control de gestión con la prioridad de los mismos y la necesidad de que la empresa disponga de ellos.

FIG. 9.- Relación componentes-prioridad del sistema de control de gestión.

Un proceso importante de esta matriz, es analizar, para todos los componentes del sistema de control de gestión, cuales son vitales (prioridad alta), cuales necesarios pero no imprescindibles (prioridad media) y los menos vitales (prioridad baja), esta clasificación está basada en hechos reales, dado que no todas las empresas disponen de todos los componentes del sistema de control de gestión, esto trae consigo que en la medida en que no se cumplan los componentes aquí señalados para cada prioridad la empresa será más vulnerable, ya que tendrá un sistema de información y control poco eficaz.

COMPONENTES	PRIORIDAD		
	ALTA	MEDIA	BAJA
Definición de control de gestión en la empresa.	X		
Planificación estratégica a largo plazo.		X	
Existencia de un responsable del control de gestión o Controller.	X		
Plan de cuentas que informe y codificación de centros de costo e ingresos.	X		
Existencia de un sistema de control de interno.	X		
Sistema informatizado de contabilidad.	X		
Sistema de información integrado ERP.		X	
Sistemas de protección de la información y seguridad informática.	X		
Evaluación y conocimiento de los riesgos fiscales.	X		
Utilización de técnicas de benchmarking.			X
Existencia de un sistema de costos eficaz.	X		
Control de costos de calidad y de no calidad.		X	
Control de costos medioambientales.		X	
Deben existir planes de control y reducción de costos.			X
Sistema de detención de riesgos en la empresa.	X		
Debe existir un presupuesto eficaz.	X		
Sistema que detecte cuales son los aspectos clave a medir.	X		
Debe existir un conjunto de indicadores de control de gestión.	X		
El sistema de reporting de control de gestión como sistema de información.	X		
Implantar un sistema de retribución variable.			X
Debe estar definido y documentado todo el proceso de cierre mensual.		X	
Sistema de análisis del reporting de control de gestión.	X		

Fuente: Muñiz L., Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica, p. 397

En el caso aquí señalado, comparto plenamente lo planteado por el profesor Muñiz ya que se abarca de manera general cada uno de los componentes de un Sistema de Control de Gestión, la prioridad que tienen cada uno de ellos dentro del desarrollo de un sistema y la efectividad que tienen para verificar que un sistema de control se desarrolle de manera productiva.

2.9.1.- Un sistema de control se manifiesta eficaz cuando:

- 1).- Los parámetros utilizados para el control son significativos para la evaluación (representativo).
- 2).- Las metas establecidas son aceptadas por el agente que debe cumplirlas (capacidades y limitaciones).
- 2).- Los parámetros de control son establecidos con la participación de los agentes ejecutores (identificación - pertenencia).

BASES LEGALES

En el desarrollo de la presente tesis surgió la necesidad de crear un cuerpo de normas y procedimientos, que sujeten el Sistema de Control de Gestión con una normativa legal (amparada en el texto constitucional y en la ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema de Control Fiscal) ideada para normar el sistema de control interno de la empresa CADAFFE.

El presente compendio de artículos desarrollados está conformado por cinco capítulos, el primero nos hace referencia a las normas internas de control interno con sus disposiciones generales, el segundo capítulo referido a su objeto, ámbito de aplicación y alcance, el tercer capítulo tiene como propósito los principios básicos y normas generales de control interno, el cuarto capítulo explica las normas específicas de control interno, está subdividido en cinco secciones referentes a: 1) normas relacionadas con la organización y planificación, 2) normas relacionadas con el sistema de información y comunicación, 3) con la unidad de auditoría interna, 4) con

la contabilidad 5) con el presupuesto; y por último el capítulo cinco está referido a la normas complementarias de control interno, de igual forma consta de cinco secciones, 1) referidas a efectivo de caja y banco, 2) de inversiones temporales, 3) compras, adquisición de bienes y servicios e inversiones, 4) activos fijos y 5) cuentas, efectos por cobrar y pasivos.

La presente normativa es una propuesta realizada por el autor de esta tesis en conjunto con el tutor académico; persona con acreditación suficiente en la parte de control fiscal y de gestión, con el propósito principal de regular y direccionar las funciones contraloras del ejercicio del sistema de control interno de la empresa CADAFE, delegadas estas en la máxima estructura de la organización, es decir, junta directiva y presidencia, quienes son los responsables de su evaluación, aprobación, conducción y aplicación.

A continuación presentamos el desarrollo de los capítulos antes mencionados esbozando cada uno de sus aspectos:

La Junta Directiva de CADAFE, en el ejercicio de sus atribuciones y especialmente las que les confieren los artículos 36,37 y 38 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela y del Sistema Nacional de Control Fiscal aprobada la misma según Gaceta Oficial N° 37.347 de fecha 17/12/2001, dicta las siguientes: denominaremos Ente a cualquier organización llamase Ministerio, Fundación o Empresa descentralizada (del Estado) en lo sucesivo se le denominará así.

CAPÍTULO I

NORMAS INTERNAS DE CONTROL INTERNO

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 1. Las presentes normas tienen por objeto regular el sistema de Control Interno de cualquier ENTE, de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y sus Reglamentos, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, las normas básicas dictadas por la Contraloría General de la República, y demás que regulan la materia.

ARTÍCULO 2. Las presentes normas son de la responsabilidad de cualquier ENTE y su aplicación incumbe a los órganos internos a los cuales va dirigido, así como de sus respectivas estructuras de Control Interno.

ARTÍCULO 3. La Junta Directiva de cualquier organización o alta dirección, así como su personal directivo, gerencial y demás funcionarios, que ejerzan el control, la vigilancia y fiscalización, además de practicar auditorías u otras formas de control, o que manejen o custodien bienes o fondos públicos, tendrán las presentes normas como fuentes de referencia para evaluar el sistema de control interno que al efecto se establezca.

CAPÍTULO II

DEFINICIÓN, OBJETO, ÁMBITO DE APLICACIÓN, ALCANCE

ARTÍCULO 4. A los efectos de estas normas el control interno se entenderá en su más amplia y conocida acepción, es decir, como el sistema que comprende el plan organizacional, políticas, normas, métodos y procedimientos adoptados por cualquier ENTE, para:

- a. Salvaguardar sus recursos y bienes patrimoniales.
- b. Verificar la exactitud, cabalidad, oportunidad, y veracidad de la información presupuestaria, financiera, administrativa y técnica.
- c. Promover la eficiencia, eficacia, economía y legalidad de los procesos y operaciones institucionales y el acatamiento de las políticas establecidas por las máximas autoridades del ENTE.
- d. Estimular el acatamiento de las políticas y decisiones adoptadas.
- e. Lograr el cumplimiento de la misión, metas y objetivos programados.
- f. Garantizar que la actividad operacional se desenvuelva dentro del debido acatamiento a las disposiciones legales reglamentarias y normativas vigentes.

ARTÍCULO 5. Estas normas tienen por objeto:

- 1. Coadyuvar a la racionalización del sistema de Control Interno del ENTE.
- 2. Servir de criterios fundamentales con base a las cuales puedan evaluarse dichos sistemas.
- 3. Propiciar la complementación del Control Interno que ejerce la administración activa con el Control Fiscal externo atribuido a la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela.

ARTÍCULO 6. Las presentes normas están dirigidas a la red de servicios del sistema de control interno de cualquier organización, de acuerdo a lo estipulado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Interno.

ARTÍCULO 7. Las Normas Internas de Control Interno tienen carácter de directrices orientadoras en materia del control interno de la organización, por lo que el Ministro o Director Ejecutivo, Gerentes, Coordinadores y demás autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro de la organización, deberán adoptar las medidas que propicien su observancia, lo cual será evaluado por el servicio de Auditoría Interna, así como por la Contraloría General de la República y demás responsables del control externo.

ARTÍCULO 8. Las presentes normas son aplicables a todas las áreas y actividades directivas y operacionales del ente, en cuanto corresponda: de manera de establecer un nivel mínimo aceptable de calidad para el sistema de control interno que se pretende regular.

ARTÍCULO 9. Las Normas de Control Interno en ningún momento sustituyen preceptos legales y reglamentarios, ni pueden aplicarse con menoscabo de las atribuciones conferidas por leyes, estatutos, reglamentos y demás disposiciones normativas, a otros entes.

CAPÍTULO III

PRINCIPIOS BÁSICOS Y NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO

ARTÍCULO 10. INDIVISIBILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El Control Interno del ENTE no debe ser concebido como un área funcional independiente, individualizada y especializada, sino como un sistema que abarca los aspectos financieros, administrativos, operacionales, presupuestarios, normativos y de gestión, así como la evaluación de sus programas y proyectos.

ARTÍCULO 11. EL CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO. Lo conforman las normas, procedimientos y mecanismos que regulan los actos de administración, manejo y disposiciones del patrimonio público, los requisitos y condiciones que deben cumplirse en la autorización de las ejecuciones presupuestarias y financieras.

ARTÍCULO 12. EL CONTROL INTERNO CONTABLE. Comprenden las normas, procedimientos y mecanismos, concernientes a la protección de los recursos y a la contabilidad de los registros de las operaciones presupuestarias y financieras, así como a la producción de información concerniente a las mismas.

ARTÍCULO 13. EL COSTO DEL CONTROL INTERNO. No debe exceder del que resulte de la suma de los beneficios esperados de la función contralora. Son beneficios esperados del Control Interno, en general, los que incrementen la protección del patrimonio público, minimicen los riesgos de daños contra el mismo e incrementen su eficiente utilización.

ARTÍCULO 14. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. Corresponde a la Junta Directiva o alta dirección del ENTE, la responsabilidad de establecer, mantener, y perfeccionar el sistema de Control Interno y en general vigilar su efectivo funcionamiento.

ARTÍCULO 15. RESPONSABILIDAD SECTORIAL. A los niveles Directivos y Gerenciales les corresponde garantizar el eficaz funcionamiento del sistema en cada área operativa, unidad organizativa, programa, proyecto, actividad u operación de la cual sean responsables.

ARTÍCULO 16. EVALUACION DEL SISTEMA Es responsabilidad de Auditoria Interna, sin menoscabo de lo que corresponde a la función administrativa, la revisión y evaluación del sistema de control interno para proponer a la Junta Directiva las recomendaciones tendientes a su optimización y a la efectividad de la gestión administrativa.

ARTÍCULO 17. GARANTÍA DEL SISTEMA. Los sistemas y mecanismos de control interno deben estar sometidos a pruebas selectivas y continuas de cumplimiento y exactitud.

Las pruebas de cumplimiento están dirigidas a determinar si dichos sistemas y mecanismos permiten detectar con prontitud cualquier desviación en el logro de las metas y objetivos programados, así como la adecuación de las acciones administrativas, presupuestarias y financieras a los procedimientos y normas prescritas.

Las pruebas de exactitud están referidas a la verificación de la congruencia y consistencia numérica que debe existir en los registros contables entre sí y en los estadísticos, y a la comprobación de la ejecución física de tareas y trabajo.

ARTÍCULO 18. RESPALDO AL SISTEMA. Los empleados o funcionarios y los administradores deben mantener, en todo momento, una actitud positiva y de respaldo hacia los Controles Internos, en función de ello se establecen dentro del proceso administrativo los siguientes aspectos:

1. Establecimiento de los objetivos y metas, tanto generales como específicas.
2. Definición de políticas como guía de acción.
3. Formulación de planes operativos.
4. Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes.
5. Delimitación precisa de la autoridad y de los niveles de responsabilidad.
6. Protección y utilización de los recursos en forma racional.
7. Dirección, supervisión y motivación del personal conforme a un sistema de méritos.

8. Apoyo a las unidades de Control Interno, y a los resultados de las actividades y demás investigaciones administrativas.

ARTÍCULO 19. OBJETIVOS ESPECIFICOS. Los manuales de normas y procedimientos que se desarrollen conforme a las presentes normas, establecerán para cada área o actividad, los objetivos específicos de Control Interno, los cuales deben ser lógicos, aplicables, razonablemente completos y adecuados a la naturaleza de las operaciones y congruentes con los objetivos generales de la institución.

ARTÍCULO 20. INTEGRIDAD DEL PERSONAL. La alta gerencia. Los administradores y los funcionarios o empleados deben poseer integridad personal y profesional y mantener un nivel de competencia que les permita cumplir con los deberes asignados, así como comprender la importancia de los controles internos.

ARTÍCULO 21. SOPORTES DOCUMENTARIOS. Las transacciones y demás hechos significativos, deben estar suficientemente documentadas. Los documentos deben contener información completa y exacta y deberán ser archivados de manera tal que estén disponibles para su examen y permitan el seguimiento de una transacción o hechos desde su inicio hasta su culminación.

ARTÍCULO 22. REGISTROS DE TRANSACCIONES. Las transacciones y demás hechos significativos serán contabilizados en forma exacta, veraz y oportuna, de manera tal que los registros auxiliares y principales constituyan una fuente confiable en la preparación de informes y estados financieros. La documentación de soporte deberá estar adecuadamente referenciada.

ARTÍCULO 23. AUTORIZACIONES NECESARIAS. Las transacciones y los demás hechos significativos serán autorizados y ejecutados únicamente por personas que actúen dentro del rango de su competencia. La autorización debe ser establecida en forma escrita y expresa, debidamente comunicada a los administradores y empleados de tal manera que les permita desarrollar los deberes asignados, según lo ordenado y dentro de los límites señalados.

Solo mediante autorizaciones expresas podrá procederse a la:

- a. Apertura de cuentas corrientes bancarias para el manejo de fondos y determinar tanto el número de ellas como el propósito de cada una.
- b. Firma de cheques hasta por los montos expresamente determinados.
- c. Transferencia de fondos por montos expresamente determinados de una entidad financiera a otra, o, entre cuentas.
- d. Apertura de fondos de caja chica, y resolver sobre sus aumentos, disminuciones o cierre.
- e. Emisión, adquisición, traspaso, cesión, o venta de acciones, obligaciones y cualesquiera otros títulos o valores.
- f. Compra, venta y desincorporación, por cualquier concepto, de activos fijos.
- g. Inversión en proyectos de cualquier índole.
- h. Contratación de seguros.
- i. Celebración de contratos en general o contraer compromisos u obligaciones.
- j. Ejecución de adquisiciones o gastos, según su monto y naturaleza.
- k. Realización de asientos contables que afecten directamente la cuenta capital o patrimonio.

ARTÍCULO 24. SEGREGACION DE FUNCIONES. Los deberes y responsabilidades claves en el procesamiento de las transacciones serán asignados, en lo posible, a diferentes departamentos e individuos. Los deberes claves incluyen básicamente:

- a) La autorización, la aprobación y el registro de transacciones.
- b) La emisión y la recepción de activos.
- c) La verificación de la validez de las transacciones.

De manera especial debe tomarse en cuenta, entre otras, la segregación de las funciones de:

1. Contabilidad respecto de las compras, ingresos y egresos del efectivo y cualesquiera otras funciones de naturaleza financiera que resulten incompatibles de manera tal que se dificulte la colusión.
2. Registros y control de las cuentas.
3. Registro y control de las inversiones por concepto de contratos.
4. Autorización de gastos respecto de las compras.

ARTÍCULO 25. ORIENTACION AL PERSONAL. Con la finalidad de garantizar el logro de los objetivos de Control Interno, es imprescindible que sobre la actuación de los funcionarios exista una supervisión adecuada y pertinente. A tal efecto, los supervisores deberán revisar y orientar continuamente las labores asignadas a su personal para evitar errores, fallas, omisiones o actos indebidos.

Asimismo los supervisores deberán propiciar, cuando sea necesario, el adiestramiento que requiera su personal.

ARTÍCULO 26. ACCESO RESTRINGIDO A LOS RECURSOS Y A LAS FUENTES DE INFORMACION. El acceso a los recursos de cualquier naturaleza así

como a los registros contables debe estar limitado a las personas debidamente autorizadas, quienes estarán obligadas a rendir cuentas de su utilización.

La responsabilidad sobre la custodia y la utilización de los recursos así como el control contable de los mismos, deben ser definidas con precisión y actualizadas cuando corresponda. La restricción del acceso a los mismos dependerá de su grado de vulnerabilidad, del riesgo potencial de pérdidas, de la necesidad de reducir la posibilidad de utilización no autorizada y de contribuir al cumplimiento de las directrices de la organización.

Especialmente debe establecerse responsabilidad sobre la custodia y limitación al acceso, entre otros, de los siguientes recursos e instrumentos:

- El efectivo.
- Las combinaciones y llaves de seguridad.
- Las chequeras, cheques y comprobantes.
- Los cheques a favor de la entidad devueltos por el banco.
- Las máquinas protectoras de cheques.
- Los sellos y facsímiles.
- Los libros y registros de contabilidad y los archivos de comprobantes de asientos de contabilidad.
- Las actas de las reuniones del Directorio, expedientes de personal, expediente de averiguaciones y archivos en general.
- Los bienes, fianzas y avales.
- Los activos fijos en general.

- Los sistemas, claves y programas de computación.

ARTÍCULO 27. CONCILIACION. Con la periodicidad que sea necesario deben conciliarse los registros contables contra los elementos de conciliación que correspondan.

Particularmente debe hacerse la comparación entre los recursos existentes y los saldos contabilizados. La frecuencia de las conciliaciones y comparaciones debe establecerse con precisión y estar de acuerdo con la vulnerabilidad del rubro de que se trate y su significación relativa dentro de los Estados Financieros.

Especialmente debe regularse la práctica de conciliaciones relativa a:

- Cuentas bancarias corrientes y de ahorro.
- Efectos y cuentas por pagar.
- Efecto y cuentas por cobrar.
- Inventarios.
- Inversiones en valores.
- Activos fijos.
- Nómina de pago de personal.

También debe regularse claramente lo relativo a la conciliación periódica de los

Registros auxiliares contra las cuentas principales de la contabilidad.

ARTÍCULO 28. SALVAGUARDA DEL RECURSO. Deberán adoptarse todas las medidas que permitan salvaguardar los recursos y bienes de posibles siniestros,

uso indebido, deterioro, extravío, hurto, robo, y otros riesgos. Asimismo, todo riesgo asegurable debe estar cubierto, razonablemente, por pólizas de seguros.

ARTÍCULO 29. RECOMENDACIONES DE AUDITORIA. Corresponde a los altos niveles directivos evaluar inmediatamente las observaciones y recomendaciones que se consignen tanto en los informes de auditorías internas y externas como los que emita la Contraloría General de la República. Igualmente les corresponde determinar las acciones que deben emprenderse en respuesta a dichas observaciones y recomendaciones, y adoptar todas las medidas que corrijan o resuelvan las deficiencias identificadas, fijando plazos al respecto cuando corresponda.

CAPÍTULO IV

NORMAS ESPECÍFICAS DE CONTROL INTERNO.

SECCION 1

NORMAS RELACIONADAS CON LA ORGANIZACIÓN Y LA PLANIFICACIÓN

ARTÍCULO 30. Las autoridades del organismo y en general los funcionarios y empleados bajo su supervisión, deben desempeñarse con principios éticos y demostrando capacidad técnica e idoneidad en el cumplimiento de sus funciones.

ARTÍCULO 31. Las funciones de cada cargo, su nivel de autoridad, responsabilidad y sus relaciones jerárquicas dentro de la estructura organizativa, deberán estar definidas claramente mediante normas e instrucciones escritas, procurando que el empleado o funcionario sea responsable de sus actuaciones ante una autoridad, todo cual debe estar claramente establecido en los MANUALES DE ORGANIZACIÓN, aprobados por la Junta Directiva o alta dirección del ENTE.

ARTÍCULO 32. Los manuales técnicos y de normas y procedimientos deben ser aprobados por la Junta Directiva o alta dirección del ENTE. Dichos Manuales deben incluir los diferentes pasos y condiciones de las operaciones a ser autorizadas, aprobadas, revisadas y registradas, así como lo relativo al archivo de la documentación justificativa que le sirva de soporte.

ARTÍCULO 33. El supervisor responsable de unidades, programas proyectos u operaciones, debe comunicar claramente las funciones y responsabilidades atribuidas a cada supervisado, examinar sistemáticamente su trabajo y asegurarse que se ejecute conforme a las instrucciones dictadas al efecto.

ARTÍCULO 34. La Junta Directiva o alta dirección del ENTE establecerá claramente y por escrito, las políticas básicas que adoptará la institución para alcanzar sus objetivos fundamentales. Así mismo, adoptarán las medidas dirigidas a procurar la debida concordancia y adecuación de la organización con sus planes y programas y a motivar al personal en la consecución de los objetivos y metas establecidas.

ARTÍCULO 35. La planificación debe ser una función Institucional permanente, sujeta a evaluación periódica.

ARTÍCULO 36. Los planes, programas y proyectos deben estar en concordancia con los programas Nacionales, Estadales, Municipales y formularse con base a estudios y diagnósticos actualizados, teniendo en cuenta la misión de la Institución, sus competencias legales o estatutarias, el régimen jurídico aplicable y los recursos humanos, materiales y financieros que permitan el normal desarrollo de las actividades programadas.

ARTÍCULO 37. Debe efectuarse un seguimiento y evaluación permanente de la ejecución de los planes, programas y proyectos, tanto en los aspectos físicos como financieros, definiendo con claridad la responsabilidad al respecto. Las unidades responsables de la ejecución de los planes, programas y proyectos, deben informar a los niveles superiores correspondientes acerca de la situación de los mismos, con

indicación de las desviaciones ocurridas, sus causas y efectos, justificación y medidas.

En general, los niveles Directivos y Gerenciales de la Institución deben:

a) Vigilar permanentemente la actividad administrativa de las unidades, programas, proyectos u operaciones que tienen a su cargo.

b) Ser dirigentes en la adopción de las medidas necesarias ante cualquier evidencia de desviación de los objetivos y metas programadas, detección de irregularidades o actuaciones contrarias a los principios de legalidad, economía, eficiencia y/o eficacia.

c) Asegurarse de que los controles internos contribuyan al logro de los resultados esperados de la gestión.

d) Evaluar las observaciones y recomendaciones formuladas por los organismos y dependencias encargadas del control externo e interno y promover la aplicación de las respectivas medidas correctivas.

SECCIÓN II

NORMAS RELACIONADAS CON EL SISTEMA DE INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES

ARTÍCULO 38. Como soporte a los sistemas y mecanismos de control interno, se debe implementar y mantener un sistema de comunicación y coordinación que provea información relativa a las operaciones, oportunas, actualizadas y acorde a las necesidades de los organismos.

Los canales de comunicación deben permitir un adecuado, competente y oportuno flujo de información.

ARTÍCULO 39. La Junta Directiva o alta dirección del ENTE deberá garantizar la existencia de sistemas o mecanismos con información acerca del desempeño de la organización, para controlar y evaluar la gestión.

ARTÍCULO 40. La Junta Directiva, Dirección Ejecutiva y demás niveles Gerenciales, deben recibir informes periódicos que los mantengan informados de las actividades efectuadas por el ente y que le faciliten orientar su acción administrativa y la toma de decisiones, así como los informes de la ejecución presupuestaria y situación financiera que se considere necesario.

ARTÍCULO 41 Todas las transacciones y operaciones financieras, presupuestarias y administrativas debe estar respaldada con suficiente documentación justificativa. En este aspecto se tendrá presente lo siguiente:

a) Los documentos deben contener información completa y exacta, archivándose siguiendo un orden cronológico u otros sistemas de archivos que faciliten su oportuna localización, y conservarse durante el tiempo estipulado legalmente.

b) Se adoptarán medidas necesarias para salvaguardar y proteger los documentos contra incendios, sustracción o cualquier otro riesgo, e igualmente para evitar su reproducción no autorizada. Los archivos en general deben permanecer actualizados. Organizados y bajo custodia de personal responsable y competente.

ARTÍCULO 42. Con respecto a los sistemas de información computarizados la máxima autoridad jerárquica del organismo y demás niveles de organizativas deberán.

a) Adoptar medidas que permitan, solo al personal autorizado, el acceso y la modificación de los datos y de la información contenida en los sistemas.

- b) Asegurar que los sistemas automatizados tengan controles manuales y/o automáticos de validación de los datos a ser ingresados para su procesamiento.
- c) Establecer controles para los sistemas administrativos, financieros y técnicos, a los fines de asegurar que los datos procesados y la información producida sean consistentes, completa y referidas al período de que se trate.
- d) Implementar los procedimientos para asegurar el uso eficiente, efectivo y económico de los equipos, programas de computación e información computarizada.
- e) Disponer de mecanismos o medidas para la creación de archivos de respaldo de los registros.

Establecer procedimientos relativos a:

- 1) La suspensión automática y oportuna del registro de operaciones que no cumplan con los requisitos establecidos para su ingreso al computador.
- 2) El funcionamiento y operación de los sistemas de información computarizadas a nivel de usuarios.
- 3) La implementación de nuevos programas a ser incorporados a los sistemas de información computarizadas, que se generen a partir de los requerimientos formalmente tramitados.
- 4) Las modificaciones a los programas cuando ellas no impliquen el desarrollo de nuevos sistemas o sub-sistemas.
- 5) La protección y salvaguarda contra pérdidas y sustracciones de los equipos, programas e información procesada.
- 6) El mantenimiento de equipos y programas.

SECCIÓN III

NORMAS RELACIONADAS CON LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA

ARTÍCULO 43. La alta dirección del ENTE contará con la unidad de Auditoría Interna, ubicada al máximo nivel jerárquico de su estructura administrativa de manera de asegurar el mayor grado de independencia dentro de la organización, sin participación alguna en los actos típicamente administrativo u otros de índole similar, que puedan comprometer sin independencia de criterio o vulnerar el sistema de control interno.

ARTÍCULO 44. La unidad de Auditoría Interna será dotada del personal idóneo y necesario, así como de razonables recursos presupuestarios materiales y administrativos que faciliten la efectividad, coordinación del sistema de control interno de la organización y el ejercicio de las funciones de vigilancia y fiscalización. Su titular y demás funcionarios deben ser seleccionados por sus actitudes técnicas. Otorgándoseles una remuneración apropiada a su responsabilidad, garantizándose la estabilidad en sus cargos conforme a la normativa que regula la materia.

ARTÍCULO 45. Las funciones y responsabilidades Auditoria Interna deben ser definidas formalmente mediante normativas internas, por la Junta Directiva o dirección superior del ENTE, tomando en consideración las disposiciones legales y las normas, pautas e instrucciones que en materia de control dicten la Contraloría General de la República y demás órganos competentes para ello.

ARTÍCULO 46. Las actuaciones de Auditoria Interna serán ejecutadas con base a un plan operativo anual, en cuya elaboración se aplicarán criterios de economía, objetividad, oportunidad y de relevancia material, y se tomaran en consideración:

- a) Los lineamientos establecidos en los planes nacionales estratégicos y operativos de control.
- b) Los resultados de la actividad de control desarrollada en años anteriores.
- c) Los planes, programas, objetivos y metas a cumplir por el organismo o entidad en el respectivo ejercicio fiscal.
- d) La situación administrativa, importancia, dimensión y áreas críticas del organismo.
- e) Las solicitudes de actuaciones y los lineamientos que le formule la Contraloría General o cualquier organismo legalmente competente para ello.
- f) Las denuncias recibidas.
- g) Las propias recomendaciones, las que formulen las firmas de Auditorías y los órganos de control externo.

ARTÍCULO 47. Las auditorías que deban practicarse conforme a las competencias de control interno, deberán ajustarse a las disposiciones legales aplicables, las normas de Auditoría, Aceptación General y las de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela.

ARTÍCULO 48. La unidad de Auditoría Interna debe colaborar en la implementación de sus propias recomendaciones, así como las que formulen los auditores externos y la Contraloría General de la República. Así mismo verificará a posterior el acatamiento de tales recomendaciones y evaluará los efectos derivados de los mismos.

ARTÍCULO 49. La unidad de Auditoría Interna debe adoptar las medidas que correspondiere en lo concerniente a la apertura de las averiguaciones administrativas a que hubiere lugar.

SECCIÓN IV

NORMAS RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD

ARTÍCULO 50. Se establecerá un adecuado sistema de contabilidad para el registro oportuno y funcional de las operaciones financieras realizadas por el ENTE, el cual deberá sujetarse a las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público prescrita por la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela, con base a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, así como los Principios de Contabilidad del Sector Público y tomando en consideración la naturaleza de la Institución y la normativa legal aplicable.

ARTÍCULO 51. El ENTE contará con un **MANUAL DE CONTABILIDAD**, a los efectos de asegurar el correcto ordenamiento y clasificación de las transacciones, que incluya un catálogo de cuentas acorde con el **PLAN UNICO DE CUENTAS** prescrito para la administración pública y las instrucciones para la utilización de las mismas, la definición de los registros auxiliares a utilizar, la estructura de los informes financieros y finalmente que describa el funcionamiento del Sistema de Contabilidad.

ARTÍCULO 52. Todas las transacciones que ejecute el Organismo, y que produzcan variaciones en sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y en general en cualquiera de las cuentas que conforman el sistema, deberán ser objeto de registros contables en los libros principales y auxiliares correspondientes, para facilitar de este modo la adecuada clasificación y explicación de los respectivos rubros. Los asientos de contabilidad deben ser aprobados por un funcionario competente, que garantice la correcta y exacta imputación en cada cuenta de control.

ARTÍCULO 53. El sistema de contabilidad debe proveer la información necesaria para elaborar, en el tiempo previsto el Balance de Comprobación, los

Estados Financieros y la Ejecución Presupuestaria del ENTE. Los Estados Financieros se acompañarán de los anexos y notas que se consideren necesarios para su mejor interpretación.

ARTÍCULO 54. Al cierre de cada ejercicio económico o en la oportunidad en que este previsto corte de cuentas, deben tomarse medidas adecuadas para que se incluyan todas las partidas y ajustes correspondientes

ARTÍCULO 55. Los compromisos de asientos de contabilidad, y las facturas, recibos, ordenes de compras, cheques, comprobantes de caja chica, ingresos y salidas de almacén, ordenes de servicios, ordenes de pago y demás documentos y formas vinculadas a operaciones de significativa importancia, deben ser pre-numeradas y su uso debe quedar controlado permanentemente.

SECCIÓN V

NORMAS RELACIONADAS CON EL PRESUPUESTO

ARTÍCULO 56. La organización, administración y régimen presupuestario de la fundación se regirá por las normas vigentes sobre la materia, por los reglamentos internos y demás disposiciones que adopte la Junta Directiva o dirección superior.

ARTÍCULO 57. Las normas establecerán mecanismos y técnicas modernas de gestión, administración y control bajo los principios de economía, austeridad en el gasto, eficiencia, desconcentración y participación.

ARTÍCULO 58. Los proyectos de presupuesto se deben expresar en el plan de la nación y prepararse con base a los lineamientos que en tal sentido imparta el organismo de adscripción, así como el instructivo y los formularios establecidos por la oficina central de presupuesto.

ARTÍCULO 59. Los proyectos de presupuesto deben formularse utilizando el momento de la causación de las transacciones como base contable, ordenados en programas, sub-programas, proyectos, partidas genéricas, específicas y sub-específicas deben igualmente expresar:

- Los objetivos y metas.
- Expresar en su formulación la estructura organizativa de la institución.

CAPÍTULO V

NORMAS COMPLEMENTARIAS DE CONTROL INTERNO

ARTÍCULO 60. Las presentes normas complementarias son derivaciones de los principios y de las normas generales específicas de control interno. Se presentan con el propósito de ilustrar, a título de ejemplo, acerca de prácticas usuales de control interno que regularmente forman parte o están previstas en los sistemas operativos de la organización.

SECCIÓN 1

EFFECTIVO EN CAJA Y BANCO

ARTÍCULO 61. Las funciones relativas al manejo del efectivo, tanto de ingreso como egresos, deben estar asignadas a unidades deferentes entre si y diferentes de aquellas que tengan la responsabilidad de llevar los registros de contabilidad general.

ARTÍCULO 62. Debe tenerse solo el mínimo imprescindible de cuentas corrientes bancarias.

ARTÍCULO 63. En cuanto sea aplicable, la movilización de las cuentas bancarias, debe hacerse mediante firmas mancomunadas.

ARTÍCULO 64. Todos los ingresos de efectivo, bajo la forma de numerario, cheque u otros instrumentos, deben depositarse en su totalidad y oportunamente en las cuentas bancarias correspondiente. En ningún caso deben utilizarse para atender desembolsos del efectivo ni permanecer en caja más tiempo prudencial para ser depositados. Debe mantenerse una vigilancia especial sobre los ingresos percibidos por medio de entidades bancarias correspondientes u otros intermediarios, para garantizar que tales ingresos sean acreditados al ente, integrante y en la oportunidad debida.

ARTÍCULO 65. Los egresos de fondos deben ser manejados mediante cheques o demás instrumentos bancarios, salvo aquellos destinados a cubrir gastos menores y eventuales, conformes a los procedimientos de caja chica, y los que se requieren para atender el pago de remuneraciones al personal, por razones de orden práctico o contractual.

ARTÍCULO 66. Cuando resulte procedente, en la emisión de cheques deben utilizarse máquinas protectoras, las cuales deben ser resguardadas y su uso controlado.

ARTÍCULO 67. Las responsabilidades para tramitar y aprobar transferencias entre bancos, por significativas que puedan considerarse las transacciones extraordinarias corresponde a la Junta Directiva o dirección superior del ENTE en todo caso se hará mediante Resolución motivada.

ARTÍCULO 68. Los documentos que soportan cada erogación deben contener las correspondientes autorizaciones, de acuerdo a lo que al respecto prevean los procedimientos internos.

ARTÍCULO 69. Todas las erogaciones de fondos deben estar respaldadas por los documentos que comprueben su legitimidad y sinceridad, y estos deben contener el señalamiento de que han sido pagados, de manera de evitar que puedan ser utilizados para otros desembolsos.

ARTÍCULO 70. El organismo debe tomar las provisiones necesarias en cuanto a la adecuada custodia y control de los cheques en blanco o no utilizados y demás instrumentos empleados por el ente para la movilización de los fondos.

ARTÍCULO 71. Los cheques anulados deben inutilizarse con un sello que exprese tal condición, en el caso de cheques comprobantes, deben anularse todas sus copias y archivarse conjuntamente con el original, mutilándose la parte utilizada para las firmas.

ARTÍCULO 72. El procedimiento para el manejo de los cheques devueltos por el Banco, debe garantizar seguridad de su custodia, así como su más pronto reembolso por parte de los emisores.

ARTÍCULO 73. Los responsables del área administrativa y financiera deberán garantizar que los bancos en los cuales existe cuentas abiertas a nombre del ente o de cualquiera de sus dependencias, efectúen la remisión oportuna a nombre de todas las notas de débitos y créditos por cargos o abonos a tales cuentas, así como de los estados de las cuentas mensuales. Las condiciones bancarias sin los soportes señalados, se considerarán defectuosos y afectarán la sinceridad de los Estados Financieros.

ARTICULO 74. Con la periodicidad que resulte conveniente, deberán conciliarse las cuentas auxiliares de caja y bancos con la cuenta de control de mayor general.

ARTÍCULO 75. Los funcionarios dedicados a las actividades de pago o entrega de cheques, no podrán tener acceso a los registros que sirvan de confrontación a los procedimientos de desembolsos.

ARTÍCULO 76. Las operaciones de caja chica deben estar reguladas por estrictas normas sobre su apertura, uso, reposición, aumento o cierre.

SECCIÓN II

INVERSIONES TEMPORALES EN TÍTULOS Y VALORES

ARTÍCULO 77. Las inversiones temporales en títulos y valores deben corresponder a una programación integral que guarde relación con las necesidades de efectivo para atender los programas ordinarios y las contempladas en el presupuesto de inversiones de la Fundación.

ARTÍCULO 78. Los procedimientos internos deben garantizar un seguimiento sistemático sobre los intereses devengados como producto de las inversiones en títulos y valores, sobre el cobro de los mismos.

SECCIÓN II

COMPRAS Y ADQUISICIONES DE BIENES Y SERVICIOS, E INVENTARIOS

ARTÍCULO 79. Las compras de bienes y la adquisición de servicios requeridos para el buen funcionamiento del ENTE, deberán realizarse en la medida de lo posible, de acuerdo a una planificación y programación que garantice la economicidad y eficacia del gasto.

ARTÍCULO 80. Los procedimientos que se dicten deben garantizar que las compras de bienes y adquisición de servicios, se efectúen con estricto apego a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

ARTÍCULO 81. Debe mantenerse, cuando proceda, un registro de proveedores actualizados que permita seleccionar al proveedor más conveniente a los intereses de la fundación, en cuanto a capacidad técnica y financiera, precio, calidad y oportunidad en la entrega de los bienes y servicios.

ARTÍCULO 82. Toda adquisición deberá ser aprobada por la autoridad competente, de acuerdo con el nivel de autorización establecido.

ARTÍCULO 83. Todas las compras deben controlarse por medio de los registros de almacén.

SECCIÓN III

ACTIVO FIJO

ARTÍCULO 84. Las políticas y procedimientos que se adopten respecto a la guarda, mantenimiento y custodia de los activos fijos, deben contener expresa definición de las responsabilidades asignadas al personal.

ARTÍCULO 85. Toda adquisición de activo fijo, ya sea por compra, donación, canje o construcción, debe registrarse oportunamente.

ARTÍCULO 86. Los funcionarios que tienen la responsabilidad por la guarda, custodia o mantenimiento de los activos fijos, deben reportar a los niveles jerárquicos superiores y a la unidad de contabilidad, los cambios ocurridos en el activo por concepto de incorporaciones, mejoras, ventas, desincorporaciones por daños u obsolescencia, por reparaciones extraordinarias.

ARTÍCULO 87. El mobiliario, la maquinaria y el equipo deben estar debidamente marcados de manera tal que se facilite su identificación.

SECCIÓN IV

CUENTAS Y EFECTOS POR COBRAR

ARTÍCULO 88. Las funciones de gestión de cobro deben estar asignadas a un personal de confianza de finanzas.

ARTÍCULO 89. La facturación debe estar estrechamente relacionada con los registros o los controles de prestación de servicio, de manera tal que se tenga seguridad en la obtención de lo requerido.

SECCIÓN V

PASIVOS

ARTÍCULO 90. Todas las operaciones que constituyan deuda pública, deben ajustarse estrictamente a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, así como a los decretos, resoluciones, convenios, normas y procedimientos que les sean aplicables.

ARTÍCULO 91. Los procedimientos existentes deben garantizar que los compromisos u obligaciones a ser adquiridos por el ente, estén debidamente autorizados por el nivel correspondiente.

ARTÍCULO 92. Las cuentas y efectos por pagar deben clasificarse y registrarse en forma tal, que permita mantener información actualizada acerca de las

obligaciones, la programación de los pagos de acuerdo con su vencimiento y la disponibilidad del efectivo.

ARTÍCULO 93. Toda la retención efectuada al personal debe ser expresamente relacionada y substanciada en el pago correspondiente.

ARTÍCULO 94. Las retenciones que se efectúen a terceros por concepto de contratos de obras y conexos, deberán ajustarse a la normativa legal vigente para tales contrataciones y a los términos del respectivo contrato.

ARTÍCULO 95. Los impuestos y demás retenciones legales que se efectúen sobre las remuneraciones de los trabajadores, deben ser oportunamente entregados a sus legítimos beneficiarios.

ARTÍCULO 96. Con la periodicidad que se considere conveniente, deberán conciliarse los registros auxiliares de las cuentas y documentos por pagar, contra sus respectivas cuentas de mayor general.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Este estudio se circunscribe a un ambiente empresarial gubernamental venezolano. Por su nivel explicativo, la investigación siguió un diseño correspondiente al proyecto factible, se apoyó en la recolección de datos hecha a través de la aplicación de una encuesta a directivos de CADAFE , ya que se trató de analizar con el responsable del área (planificación) las variables que se manejaron, a fin de verificar si los sistemas de control de gestión y/o indicadores son elementos que soportan la buena praxis del ejercicio empresarial, y a su vez sirven de soporte a la gestión gubernamental.

Este apartado contiene el tipo de investigación al cual está adscrito el estudio, la muestra seleccionada y los instrumentos, además de la técnica utilizada. Por ser un proyecto factible, se llevó a cabo en tres (03) fases; la primera fue la de diagnóstico que abarcó a los sujetos participantes, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, el procedimiento y el análisis de los datos. La segunda fase constituyó el diseño de la propuesta sobre un sistema de control de gestión en la Dirección Ejecutiva de Planificación de la empresa CADAFE y sus diferentes dependencias, Comercial, Recursos Humanos, Finanzas y Generación, en la cual se describen los sujetos participantes, las técnicas y los procedimientos aplicados. Por último, se abordó la tercera fase, que trata de la viabilidad de la propuesta antes mencionada que nos permitirá monitorear la gestión de tan importante organización del estado venezolano.

3.1.- Tipo de estudio

El estudio está fundamentado en la investigación de campo de tipo descriptivo, ya que como señala Sabino (1992), este tipo de estudio comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual. Trabaja sobre realidades de hechos, y su característica fundamental es la de presentarnos la interpretación correcta del fenómeno en el lugar y tiempo en que ocurren.

Este estudio está estructurado bajo la modalidad de proyecto factible, ya que pretende desarrollar la propuesta que consiste en crear un Sistema de Control de Gestión ideado para cubrir las necesidades de la organización, en este caso, las surgidas en la Dirección de Planificación de la empresa CADAFE.

Al respecto los Autores del Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales, de la Universidad Experimental Libertador (UPEL, 2005), afirman que un proyecto factible:

Consiste en la investigación, elaboración y desarrollo de una propuesta de un método operativo viable para solucionar problemas, requerimientos o necesidades de organizaciones o grupo sociales, puede referirse a la formulación de políticas, programas, tecnología, métodos o procesos. El proyecto debe tener apoyo en una investigación tipo documental, de campo o un diseño que incluya ambas modalidades. (p.6).

En atención a esta modalidad de investigación, se introdujeron tres (3) grandes fases en el estudio, fase I diagnóstico, fase II diseño de la propuesta y fase III factibilidad de la propuesta; a fin de cumplir con los requisitos involucrados en un Proyecto Factible y se desarrollaron según las especificaciones que comprenden los tipos de investigación nombrados anteriormente, que son diseño de campo de tipo descriptivo; de campo porque los datos de interés fueron obtenidos en forma directa en la Dirección Ejecutiva de Planificación de la empresa CADAFE y en sus áreas sustantivas que son: Comercial, Recursos Humanos, Finanzas y Generación de Energía Eléctrica, se analizaron las necesidades y deficiencias que en materia de

Control de Gestión presentaban, su cultura organizacional y nivel de interés sobre la importancia e utilidad del control de gestión en cada una de ellas.

Según la información recabada en cada unidad se logró observar que la carencia de control de gestión impide controlar adecuadamente variables sustantivas de la organización, debido a la ausencia de planes estratégicos y/o funcionales que hilvanen el mismo con indicadores de gestión que concatenados a un sistema de planificación, conlleven a un adecuado control de gestión de los entes que comprenden partes esenciales como Ministerios, Fundaciones y Empresas Básicas, en este caso particular, los de la empresa CADAPE. De tipo descriptiva porque el objetivo del estudio es describir de forma sistemática y con la mayor precisión, las características del Sistema de Control de Gestión.

De acuerdo a lo señalado por el Prof. Pérez (2005) en su *Guía Metodológica Para Anteproyectos de Investigación*, entre las características de esta investigación se pueden mencionar los siguientes aspectos:

1).- Es Teórica: Porque ha requerido de la teoría para iniciar y conducir el proceso de investigación. Ha estado apoyada en la múltiple literatura relacionada al tema de Control de Gestión las cuales destacan de este, aspectos como su definición, desarrollo implantación e aplicabilidad en la empresa, permitiendo así enriquecer al máximo el desarrollo del presente estudio. En concreto, se prestó especial atención al libro de texto del Profesor Muñiz (2003) *Como Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica*, quien define el Sistema de Control de Gestión como una situación en que se dispone de conocimientos ciertos y reales lo que está pasando en la organización, tanto interiormente como en su entorno y permite planificar en cierta manera lo que pasará en el futuro, exponiendo de forma clara y precisa las partes necesarias para la implantación, diseño y desarrollo de un sistema de control de gestión.

2).- Es Inductiva-Deductiva: La investigación va de lo particular a lo general (inducción), es decir, en la inducción se estudian los hechos

específicos que puntualizan las necesidades de la empresa que luego al ser analizados producen conclusiones que conllevan a las posibles soluciones ante algunos casos particulares presentados. Cabe destacar, que el trabajo de investigación se inicio por la necesidad de la empresa de tener un sistema para llevar a cabo el control y monitoreo de las variables implantación del sistema, afín de obtener los resultados necesarios para poder controlar la gestión de organización; al menos en cuanto a cumplimiento de objetivos y tener una sólida base para el buen ejercicio de la toma de decisiones acertadas.

3).- *Es Analítica:* Porque se ha explotado al máximo el razonamiento administrativo-gerencial para clasificar y descomponer los factores como: eficiencia, eficacia, productividad, competitividad, control entre otros que se desarrollan en las áreas: Comercial, de Recursos Humanos, Finanzas y de Generación de Energía Eléctrica de la empresa CADAFE y que intervienen en el proceso de toma de decisiones para su estudio particular. Cabe considerar, que es necesario que el personal que labora en dicha empresa posea una cultura que apoye y crea en la existencia de un control, para así poder identificar, desarrollar y mejorar todos y cada uno de los componentes del control de gestión, ya que a partir de ello se van a obtener los resultados necesarios para poder controlar la gestión de la empresa.

3.2.- Fase I: Diagnóstico

3.2.1.- Diagnóstico

Según Serna (1997), el diagnostico “incluye, por tanto, la auditoría del entorno, de la competencia, de la cultura corporativa y de las fortalezas y debilidades internas”

(p.23). Es responder al marco de referencia para el análisis de la situación actual de la empresa tanto a lo interno como frente a su entorno.

Hurtado (2000), establece que en la muestra, “según dada la característica de una población pequeña y finita, se tomará como unidad de estudio a todos los individuos que lo integran, por consiguiente no aplicarán criterios muestrales, a objeto de extraer una muestra reducida del universo” (p.130).

A continuación se desarrollan los aspectos implicados en el diagnóstico:

1.- Identificación de la empresa a ser evaluada

1.1.- Nombre

COMPAÑÍA ANONIMA DE ADMINISTRACIÓN Y FOMENTO ELÉCTRICO “CADAPE”

1.2.- Proceso que realiza

El objeto de la Compañía es la Generación, Transmisión, Distribución y Venta de Energía Eléctrica, el uso de dicha energía en aplicaciones industriales subsidiarias, la explotación de los negocios originados, dependientes y conexos con los fines mencionados y la prestación de servicios a otras empresas eléctricas establecidas en el país en materia de control administrativo, asesoramiento y supervisión técnica.

De este objetivo general se derivan objetivos específicos, entre los cuales se destacan los siguientes:

- ◆ Prestar el servicio eléctrico, tanto en las zonas urbanas como rurales
- ◆ Garantizar la oferta de energía eléctrica que requiere el desarrollo económico y social del país, mediante la prestación de un servicio eficiente y confiable,

que permita suministrar a cada tipo de consumidor la cantidad y calidad de energía eléctrica que demande, a un mínimo costo.

- ◆ Suministrar energía eléctrica al mayor número de población
- ◆ Alcanzar niveles satisfactorios de seguridad y calidad en el servicio prestado.
- ◆ Utilizar los recursos naturales del país en forma racional
- ◆ Adecuar la organización de la empresa a los fines de ir mejorando la productividad.

1.3.- Reseña Histórica de la Empresa

En sus inicios el suministro del servicio eléctrico era atendido por empresas privadas, las cuales operaban en las ciudades más pobladas e importantes del país mediante la generación del fluido producido por pequeñas plantas y el tendido de redes locales. En aquellos días el servicio eléctrico se suministraba sólo de noche.

Posteriormente surgieron otras empresas eléctricas constituidas por capitales mixtos, predominando la participación del sector público a través de los Consejos Municipales y las Gobernaciones del Estado. En el año 1946 el Ejecutivo Nacional creó la Corporación Venezolana de Fomento (C.V.F) como instituto adscrito al Ministerio de Fomento, asignándole las inversiones existentes en las instalaciones eléctricas como parte de su patrimonio.

En el año 1951, con la colaboración de especialistas venezolanos y extranjeros, la CVF formula el "Primer Plan Nacional de Electrificación", las diferentes empresas adquiridas son reagrupadas en su totalidad formando en conjunto quince (15) empresas de energía eléctrica. La C.V.F, al intentar desarrollar este plan, sólo lograba resolver problemas locales, ya que la existencia de las quince (15) empresas, con sus propias directivas y sus diferentes sistemas organizativos, obstaculizaban la puesta en marcha del tan esperado Plan Nacional de Electrificación.

La división de empresas de la C.V.F coordinaba y promovía convenciones con el propósito de unificar criterios y procedimientos para la operación y desarrollo de la industria eléctrica en el país. Respondiendo a esta necesidad el 27 de Octubre del año 1958, se funda de acuerdo con la Resolución No. 3218 del 25 de agosto del mismo año, la Compañía Anónima de Administración y Fomento Eléctrico (**CADAFE**) la cual tiene como función principal coordinar todas las actividades y funcionamiento de las quince (15) empresas eléctricas ya existentes.

En el año de 1959 se acordó la fusión de esas compañías con **CADAFE**, quedando ésta como la gran empresa de electricidad del Estado, encargada de unificar los criterios técnico - administrativo que permitiesen la formulación de programas eléctricos más integrales, y la operación, administración, planificación y control de los sistemas eléctricos del Estado, a excepción del desarrollo hidroeléctrico del Río Caroní, el cual se asignó a la Corporación Venezolana de Guayana y a la Electricidad del Caroní.

Sin embargo, la necesidad de aumentar significativamente la productividad, agilizar la toma de decisiones, acercarse al suscriptor y mantener su perfil de empresa líder en el sector eléctrico para beneficio del desarrollo de la provincia venezolana, llevó a la compañía a replantear su estructura, organizacional, por lo que a comienzos de la década de los noventa inició una reorganización, descentralización y regionalización con la finalidad de adecuarse a las nuevas realidades nacionales para lograr mayor eficiencia operativa y la prestación de un óptimo servicio. Ver Organigrama anexo.

De este proceso surgieron las siguientes empresas regionales de Distribución y Comercialización:

1. Compañía Anónima Electricidad de los Andes (CADELA)
2. Compañía Anónima Electricidad del Centro (ELECENTRO)
3. Compañía Anónima Electricidad de Occidente (ELEOCCIDENTE)

4. Compañía Anónima Electricidad de Oriente (ELEORIENTE)

Posteriormente, en octubre de 1998, se creó el Sistema Eléctrico de Monagas y Delta Amacuro (SEMDA), convirtiéndose en la quinta filial de **CADAFE**.

1.4.- Misión

“Prestar un servicio eléctrico integral, eficiente, de calidad, técnicamente confiable, a precio que permita cubrir los costos operativos y efectuar las inversiones requeridas para el mantenimiento, mejoramiento y ampliación rentable del sistema, estimulando el desarrollo del país y mejorando la calidad de vida de la población”.

1.5.- Visión

“A mediano plazo, **CADAFE** será una empresa nueva de carácter corporativo, no burocrática, organizada tanto funcionalmente como por proyecto y de fácil adaptación a los cambios, dirigida fundamentalmente a prestar un servicio eléctrico integral y eficiente, de calidad comparable a las mejores empresas del sector eléctrico tanto nacional como internacional, con personal y tecnologías excelentes y financieramente sólidas”.

1.6.- Valores

◆ Ética organizacional:

- Compartimos un conjunto de valores y prácticas de forma congruente con las normas y políticas organizacionales.
- Desarrollamos prácticas administrativas a partir de la lealtad para con la organización en el cuidado y manejo de los recursos asignados, para darle el mejor uso en función de la productividad de la empresa
- Generamos credibilidad y confianza por ser coherente con los Principios organizacionales.

◆ **Orientación al usuario y vocación de servicio.**

- Disposición permanente para percibir y escuchar a nuestros clientes internos y externos, mostrando capacidad en forma oportuna, al menor costo posible.
- Establecemos relaciones desde un espacio ético y de trabajo.
- Honramos de manera oportuna, nuestros compromisos con los supervisores y compañeros de trabajo.
- Hacemos nuestro trabajo hoy mejor y mañana mejoramos los procesos productivos administrativos de la empresa en pro de un mejor rendimiento.

◆ **Respeto**

- Capacidad para reconocer a los demás compañeros de trabajo con base a los conocimientos, profesionalismo, responsabilidad, ética y moral
- Nos comunicamos y escuchamos de manera atenta y preactiva la convivencia de todos, en los distintos niveles de la organización.
- La justicia y equidad guían nuestras acciones.

◆ **Apoyo mutuo y trabajo en equipo:**

- Trabajamos en forma asociada, generando sinergia para el logro de los resultados.
- Fomentamos relaciones de credibilidad y confianza bajo un ambiente de respeto y cordialidad con el fin de desempeñarnos en armonía con nuestro sitio de trabajo.
- Asumimos y fomentamos la participación, como nuestras prácticas diarias.

◆ **Comunicación efectiva:**

- Compartimos información veraz y de interés colectivo en forma oportuna.
- Promovemos y participamos en las conversaciones de la empresa.
- Escuchamos de manera activa, nos comunicamos con un lenguaje claro y cordial.
- Interactuamos con una emocionalidad que estimule la participación.
- Antes de emitir opinión sobre algo o alguien, se ve el entorno a fin de no lesionar la identidad pública de los otros.
- Orientación a resultados (Gestión)
- Servicio y calidad al cliente Interno y Externo (Diálogo)
- Creatividad e innovación (Participación)
- Conservación de la vida (Compromiso)
- Integridad y valores (Responsabilidad, honestidad, confianza, respeto, integridad).

1.7.- Objetivo general

El objeto de la compañía es la generación, transmisión, distribución y venta de energía eléctrica, el uso de dicha energía en aplicaciones industriales subsidiarias, la explotación de los negocios originados, dependientes y conexos con los fines mencionados y la prestación de servicios a otras empresas eléctricas establecidas en el país en materia de control administrativo, asesoramiento y supervisión técnica.

1.8.- Objetivos específicos

1. Satisfacer la demanda de energía eléctrica que requiere el desarrollo económico y social del país, mediante la prestación de un servicio eficiente y

confiable, que permita la cantidad y calidad de energía eléctrica requerida, a un costo mínimo.

2. Llevar al mayor número de población el suministro de energía eléctrica.
3. Alcanzar niveles satisfactorios de seguridad y calidad en el servicio prestado.
4. Adecuar la organización de la Empresa a los fines de ir mejorando la productividad.
5. Fomentar la generación de energía hidroeléctrica, utilizando los recursos naturales del país en forma racional.

El análisis realizado a la empresa CADAFE fue realizado bajo el esquema de la matriz DOFA, y del mismo se desprende lo siguiente:

1.9.- Fortalezas:

- a).- Presencia en 52% del territorio nacional.
- b).- Personal con mística de trabajo.
- c).- Elevado compromiso social.
- d).- Se cuenta con parques de generación eléctrica en proceso de obsolescencia pero que sirven a futuro para su renovación.
- e).- Recurso humano calificado al servicio de la industria
- f).- Alto dimensionamiento del sistema de distribución de Energía.
- g).- Arraigada cultura organizacional, orientada al logro e identificación con la empresa.
- h).- Cantidad de usuarios aproximadamente el 52% de los clientes a nivel nacional, llamase industriales y residenciales.

1.10.- Debilidades

- a).- Desinversión prolongada (aprox. 20 años) en el sector

- b).- Carencia de sistemas de control
- d).- Sistemas de información no adecuado a las exigencias de la industria.
- e).- Baja tasa de cobranzas. (recuperabilidad de la cartera para reinversión en el sector)
- f).- Tarifas con rezago, que no permite realizar inversiones en el sector.
- g).- Capacidad de transformación insuficiente.
- h).- Circuitos primarios inadecuados, con tecnología obsoleta
- i).- Ausencia de un plan de adiestramiento al personal, pero el mismo debe tener énfasis en el recurso humano técnico.
- j).- Sistema de distribución no cumple con las expectativas de servicio eléctrico.

1.11.- Oportunidades

- a).- Existencia de una Ley Orgánica para el Servicio Eléctrico
- b).- Puesta en marcha de nuevos parques de generación, para apuntalar el crecimiento poblacional e industrial de las zonas en desarrollo.
- c).- La incorporación de la Nuevas represas como: Caruachi y Tocoma
- d).- Nuevas inversiones por la vía de la Ley Paraguas

1.12.- Amenazas

- a).- Déficit en la capacidad de generación
- b).- Limitación en la capacidad de transporte de Energía (distribución)
- c).- Largos periodos de sequías en la zona del bajo caroní (ya en el pasado reciente un periodo año 2003 y primer cuatrimestre 2004)
- d).- Hurtos de material eléctrico, con tomas irregulares.
- e).- Adecuar la Ley Orgánica del Servicio Eléctrico, a la nueva realidad económico-social del país, ya que la misma contiene rasgos privatizadores.

1.13.- Acciones y Estrategias.

En este sentido, la empresa espera acometer en los próximos años las siguientes acciones:

1. Plan para adecuar la subestaciones.
2. Plan para eliminar sobrecargas de transformadores:
 - 2.1 Reemplazo de equipos de transformación
 - 2.2 Monitoreo de carga y balanceo de fases
3. Mejora de selectividad y recuperación de carga.
4. Remodelación de redes de media tensión (cambios de niveles de tensión, automatización de redes de distribución y sustitución de redes obsoletas)
5. Disminuir las pérdidas técnicas
6. Instalación de nuevas unidades.
7. Plan de mantenimiento integral.
8. Modernización telemática de la empresa bajo plataforma SAP.
9. Reestructuración de la empresa.
10. Integración vertical de la industria

1.14.- Metas de la empresa CADAFE para el año 2006:

Estimar un volumen de ventas de energía por 43.192 Gwh, lo que significa un incremento de 3.248 Gwh (30%) con respecto a lo presupuestado en el año 2005.

1.- En el área de Comercialización:

Meta:

- Obtener un volumen de ventas de energía por 43.052 Gwh por un valor de 1.148.742 MMBs.

Estrategias:

- Aplicar el pliego tarifario aprobado según Gaceta Oficial N° 37.415 del 03-04-2002.
- Diseñar y desarrollar los procesos y subprocesos de gestión comercial para CADAFE y sus empresas filiales que den respuestas a las necesidades de sus clientes de una manera sencilla y ágil.

2.- En el área de Recursos Humanos

Meta:

- Formar y capacitar el recurso humano requerido por CADAFE para atender eficientemente sus funciones técnicas y comerciales.

Estrategia:

- Fortalecer la capacitación de aprendices para el sector eléctrico.
- Apalancar con recursos económicos, financieros y estructurales el Centro de Formación Germán Celis Saune.

3.- En el área de Generación:

Meta:

- ***Generar 14.192 Gwh, lo que significa un incremento de 3.248 Gwh (30%) con respecto a lo presupuestado en el año 2005.***

Estrategia:

- Desarrollar y mantener los sistemas de generación con criterios de confiabilidad, eficiencia y oportunidad.
- Desarrollar y realizar mantenimiento de los sistemas de transmisión y telecomunicación con criterio de confiabilidad, eficiencia y oportunidad.
- Desarrollar y construir proyectos de inversión en infraestructura de obras de transmisión que produzcan incrementos de la capacidad de transmisión en el mediano y largo plazo, con el fin de cumplir las metas de servicio establecidas en el plan nacional de desarrollo.
- Recuperar la capacidad de carga disponible en la planta y llevarla nuevamente hasta la capacidad instalada contando así con una mayor versatilidad, modernizar las unidades para aumentar la confiabilidad y eficiencia de otros equipos y/o sistemas que no pertenecen a las calderas.
- Rehabilitar el parque de generación turbo gas de la planta Alfredo Salazar, planta Punto Fijo y Planta Táchira, adicionalmente la rehabilitación de las Centrales Hidroeléctricas.
- Desarrollar y construir los sistemas de transmisión de energía y telecomunicaciones con criterios de confiabilidad, eficiencia y oportunidad para satisfacer la demanda de Energía Eléctrica.
- Satisfacer el incremento de la demanda de Energía Eléctrica.

- Reforzar el sistema termoeléctrico central y garantizar el suministro de energía a la creciente demanda eléctrica en los estados Carabobo, Aragua, Yaracuy, Cojedes y Lara.
- Subsanan el déficit de energía en las regiones: Occidental y central del país.

3.2.2.- Sujetos participantes

CADAFE es una empresa del estado venezolano que se ocupa de la generación, transmisión, distribución y comercialización de la energía eléctrica en el territorio nacional a su vez, sirve de soporte al desarrollo industrial del país, así lo ha demostrado a través de los años; esta empresa básicamente está conformada por diversas unidades de apoyo y soporte además de cinco (5) vicepresidencias sustantivas, las cuales son: Planificación, Recursos Humanos, Economía y Finanzas, de Filiales, Generación y Transmisión, sobre las cuales gira la investigación. Esta organización posee alrededor de 14.000 personas diseminadas a nivel nacional, las áreas objeto de estudio comprenden un total de 4.000 personas, dada la magnitud de la empresa se tomó en consideración quince (15) personas, responsables de las áreas antes mencionadas que son directores ejecutivos, gerentes de áreas y especialistas, por considerarse áreas sustantivas de la empresa, y donde se realiza el mayor esfuerzo de poseer los controles sobre los indicadores de gestión, una característica básica para su selección fue la de un Directivo y contar con un o dos especialistas; personas con experiencia en el área, para brindarle una connotación sólida basada en la experticia y brindarle direccionalidad a la hora de la toma de decisiones.

Los participantes directos en este estudio son quince (15) empleados adscritos a las Unidades de presupuesto (2), planificación (4), finanzas (4), generación (3) y comercialización (2) de CADAFE siendo el total de la población considerada como muestra en la presente investigación. En este sentido, la población por ser finita no se llevará tratamiento muestral.

3.2.3.- Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Para Hurtado de Barrera (2000), la técnica se refiere a: “cómo se va a recoger la información y el instrumento señala la cuál información seleccionar” (p.429).

Se utilizó como técnica la encuesta, para recabar los datos pertinentes a la investigación, permitiendo encuestar en forma escrita a las personas que laboran en las áreas de: presupuesto, planificación, finanzas, generación y comercialización de CADAFE. La encuesta es definida por Morales (1994), como “una técnica de Investigación dirigida al estudio cuantitativo de las opiniones y comportamientos de conjuntos de personas” (p.49). Fue escogida por considerarse dentro del diseño de la investigación de campo una opción que permite recabar la percepción de la directiva de CADAFE con respecto a la implantación de un sistema de Control de Gestión de forma más directa y precisa.

El instrumento usado fue el cuestionario, constó de Diez (10) preguntas con respuestas dicotómicas, es decir, presentadas en dos alternativas como respuestas de forma cerrada, Si (), No () y Tal vez () sólo se colocó en dos preguntas la opción tal vez (ver anexo N° 1), expuestas de forma clara y sencilla que permitían la rápida interpretación del lector, muy concretas y puntuales con el fin de brindarnos la mayor precisión para evaluar la percepción de la directiva sobre la creación de un Sistema de Control de Gestión.

3.2.4.- Validez del instrumento

En este sentido, la Prof. Balestrini (2002), señala que la validez en términos generales “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir” (p.139).

Evidentemente, para el Prof. Hernández (1998), afirma que:

Se puede aportar 3 tipos de evidencia para la validez: Evidencia relacionada con el contenido, la cual se obtiene contrastando el universo de ítems contra los ítems presentes en el instrumento de medición. La validez de criterio que se obtiene comparando los resultados de aplicar el instrumento de medición contra los resultados de un criterio externo. La validez de constructo que se puede determinar mediante el análisis de factores. (p.332).

Antes de su aplicación a la población en estudio, el instrumento se sometió a su validez, mediante la revisión del mismo por 3 expertos, uno (1) en metodología y dos (2) en administración; para ello se elaboró un formato de revisión del instrumento, dándole un peso específico donde se consideraron aspectos tales como coherencia (35%), claridad (30%) y pertinencia (35%).

3.2.5.- Confiabilidad del instrumento

Para el Prof. Hernández (1998), se establece que la confiabilidad, “se refiere al grado en que su aplicación repetida al mismo sujeto u objeto produce iguales resultados. La confiabilidad varía de acuerdo con el número de ítems que incluya el instrumento de medición” (p.332).

A fin de determinar la confiabilidad del instrumento, se aplicó la prueba piloto con diez (10) sujetos con características similares a la población en estudio, cuyo datos luego de tabulados fueron sometidos a una prueba de confiabilidad (KR20) Kuder And Richardson, cuyo resultado es de 0,92 lo que indica que es confiable. Se calcula luego de establecer la validez, hay diversos procedimientos para calcular la confiabilidad de un instrumento, la cual se conoce al producir el coeficiente de confiabilidad, cuyos valores oscilan entre cero (0) y uno (1), es decir de confiabilidad nula a confiabilidad total.

La escogencia de la fórmula adecuada depende del tipo de investigación, la cantidad de ítems, el tiempo en que se desarrolle el estudio. Así cuando se trata de una población de gran tamaño se prefieren las técnicas de reaplicación de pruebas,

como la medida de estabilidad y el método de formas alternativas o paralelas. En este sentido, se aplicó la técnica de Kuder and Richardson que pasamos a comentar

1).- La Técnica de Kuder_and Richardson

Esta técnica se basa en el supuesto de que cada ítem del instrumento constituye una prueba paralela, de modo que cada ítem es tratado como paralelo de todos los demás ítems. Esta técnica sólo es aplicable en aquellos casos en que las respuestas a cada ítem puede calificarse como 1 ó 0 cada una (correcto - incorrecto, presente – ausente, a favor – en contra, etc.) (ver anexo 2). La fórmula para calcular la confiabilidad de un instrumento con n ítems será:

$$r_u = \frac{k}{k-1} \cdot \frac{st^2 - \sum p \cdot q}{st^2}$$

Esta es la fórmula 20 de Kuder_Richardson (KR20)

Donde:

K= número de ítems del instrumento.

P= Porcentaje de personas que responde correctamente cada ítem

Q= Porcentaje de personas que responde incorrectamente cada ítem.

St2= Varianza total del instrumento.

La ecuación KR20 representa un coeficiente de consistencia interna del instrumento, que proporciona la media de todos los coeficientes de división por mitades para todas las posibles divisiones del instrumento en dos partes (Magnusson, 1995).

La fórmula 21 de Kuder_Richardson (KR21) es:

$$r_u = \frac{k}{k-1} \cdot 1 - \frac{[\bar{X} - \bar{X}^2/k]}{st^2}$$

Donde:

K= número de ítems del instrumento.

X= Media total de los puntajes del instrumento.

N= número de sujetos.

St²= Varianza total del instrumento y su fórmula es

$$st^2 = \frac{(\sum xi - \bar{X})^2}{n}$$

La ventaja de la técnica Kuder – Richardson es que permite calcular la confiabilidad con una sola aplicación del instrumento y no requiere el diseño de pruebas paralela. Sin embargo sin limitación reside en que es aplicable solo a instrumento con ítem dicotómicos, es decir, que pueden ser codificado con 1- 0.

Dado que se trata de un cuestionario de (10) planteamientos, por el cual se utilizó la fórmula denominada (K R 21). La aplicación de dicha fórmula arrojó un coeficiente de confiabilidad r= 0.92, según criterio del mencionado autor, se considera bastante aceptable un instrumento ideado por dicho autor cuyo coeficiente de confiabilidad sea r= 0.92, por lo que el instrumento para la recolección de información utilizado en esta investigación goza de una confiabilidad aceptable. Y un coeficiente de consistencia de alfa igual a 0,55

3.2.6.- Procedimiento

Para llevar a cabo el diagnóstico y aplicación de la encuesta fue necesaria la ejecución de los siguientes pasos:

1).- En primer lugar se encuestó a los Directores y Gerentes de presupuesto (empresas filiales), Director de Finanzas y gerentes, Comercialización, generación y comercialización para determinar las personas que laboran en dichas Unidades, los cuales serán el objeto del estudio, y por considerar que unos conocen el manejo de la información y otros son las áreas sustantivas del negocio.

2).- Luego se seleccionó la técnica e instrumento de recolección de datos, siendo la técnica la encuesta y el instrumento el cuestionario y se aplicó a los distintos participantes.

3).- Respectivamente y por último se determinó la validez y confiabilidad del instrumento que se aplicó y las estadísticas correspondientes al mismo.

3.2.7.- Técnicas de análisis de datos

Constituye el diseño estadístico descriptivo, logrando el porcentaje que se representará gráficamente en forma cuantitativa, utilizando gráficos en forma circular. En los referidos gráficos se refleja de manera porcentual las alternativas referidas a la pregunta realizada por las persona(s) encuestadas, afín de ponderar el peso de la pregunta.

3.3.- Fase II: diseño de la propuesta

En esta fase se contemplan los sujetos participantes, técnicas e instrumentos de recolección de datos y procedimiento para llevar a cabo el diseño de la propuesta.

3.3.1.- Sujetos participantes

En la propuesta participaron el Director Ejecutivo de Planificación, el tutor y el autor de la presente investigación. Debe señalarse que la participación del Director de Planificación de CADAPE obedece a que es la persona sobre la cual descansa la dirección y conducción del sistema propuesto, además de validar si el mismo cumple con las expectativas, el asesor de contenido le da el carácter de aplicabilidad a la propuesta a parte de avalar el diseño del sistema y el autor verifica y aplica conocimientos en torno a la teoría sobre el Control de Gestión.

3.3.2.- Técnicas e instrumentos de recolección de datos

La técnica utilizada fue el torbellino de ideas, la cual permitió conocer la necesidad de proponer un Sistema de Control de Gestión.

Brainstorming, significa en inglés tormenta cerebral, y a esta técnica se le denomina en español *torbellino de ideas*. Su objetivo consiste en desarrollar y ejercitar la imaginación creadora, la cual se entiende por la capacidad de establecer nuevas relaciones entre hechos, o integrarlo de una manera distinta. Esta es una técnica de grupo que parte del supuesto básico de que si se deja las personas actuar en un clima totalmente informal y con absoluta libertad para expresar lo que se les ocurre existe la posibilidad de que, entre el fragmento de cosas imposibles o descabelladas, aparezca una idea brillante que justifique todo lo demás. El torbellino de ideas tiene como función, precisamente, crear ese clima informal, permisivo al máximo, despreocupado, sin críticas y estimular el libre vuelo de la imaginación, hasta cierto punto.

Fue aplicada en la empresa CADAPE, por ser considerada una técnica ideal por la explosión de ideas, bajo un ambiente adecuado por el interés del tema, lo cual permitió fluir coherentemente planteamientos que conllevaron al desarrollo del tema

control de gestión en razón a la pertinencia sobre el manejo de la investigación, ya que en el grupo se generó un dinamismo que fue propicio para llevar a cabo su desarrollo.

3.3.2.1.- Como se realizó:

Preparación: El grupo debe conocer el tema o área de interés sobre el cual se va a trabajar, con cierta anticipación con el fin de informarse y pensar sobre el.

1).- Desarrollo:

a).- El director del grupo precisa el problema por tratarse, explica el procedimiento y las normas mínimas que han de seguirse dentro del clima informal básico. Puede designar a un secretario para registrar las ideas que se expongan. Será útil la utilización del grabador.

b).- Las ideas que se expongan no deben ser censuradas ni criticadas directa o indirectamente; no se discuten la factibilidad de las sugerencias; debe evitarse todo tipo de manifestaciones que coarten o puedan inhibir la espontaneidad; los miembros deben centrar su atención en el problema y no en las personas.

c).- Los miembros exponen su punto de vista sin restricciones, y el director solo interviene si hay que distribuir la palabra entre varios que desean hablar a la vez, o bien sin las intervenciones se apartan demasiado del tema central. A veces estimula a los remisos, y siempre se esfuerzan por mantener una atmósfera propicia para la participación espontánea.

d).- Terminado el plazo previsto para la “Creación” de ideas, se pasa a considerar - ahora con sentido crítico y en un plano de realidad - la viabilidad o practicidad de las propuestas más valiosas. Se analizan las ideas en un plano de posibilidades prácticas, de eficiencia, de acción concreta.

e).- El director del grupo hace un resumen y junto con los miembros extrae las conclusiones.

Para el Centro Nacional para el Mejoramiento de la Enseñanza de la Ciencia "CENAMEC", (1995), el torbellino de ideas establece que "la participación de todos la miembros de un grupo, genera flexibilidad mental, riqueza y variedad de ideas con la finalidad de establecer propuesta ingeniosas" (p.45).

3.3.3.- Procedimientos

Los pasos a seguir para el diseño de la propuesta, fueron los siguientes:

- 1).- Consultas de los medios bibliográficos libros, revistas especializadas, notas de Internet, paper de universidades en cuanto al soporte teórico del diseño de un Sistema de Control de Gestión.
- 2).- Opiniones y alternativas de los empleados que laboran en la Unidades donde se realizó la presente investigación. En este orden de ideas, las unidades que entraron a formar parte de estas opiniones fueron las citadas en párrafos anteriores: planificación, presupuesto, finanzas, comercialización entre otras.

3.4.- Fase III: factibilidad de la propuesta

En la presente fase se contempla los sujetos participantes, técnica e instrumento de recolección de datos, procedimiento, técnica de análisis de datos y resultados de la factibilidad de la propuesta.

3.4.1.- Sujetos participantes

Se refiere a los individuos que conforman la investigación y participan en esta fase, y son las que se relacionan directamente con las Direcciones de Planificación y

Presupuesto de la Compañía Anónima De Administración y Fomento Eléctrico (CADAFE) el Prof. Hernández (1998), expone que el sujeto participante “son los sujetos en objetivos de estudio, es decir, la unidad de análisis, (personas, organizaciones, periódicos etc.)” (p.143).

3.4.2.- Técnica e instrumento de recolección de datos

El procedimiento aplicado para determinar la factibilidad de la propuesta fue el sondeo y estudio de opiniones mediante el cual se evidenció la aceptación de la propuesta por parte de los sujetos que intervinieron en la investigación.

3.4.3.- Procedimiento

- 1).- Reunión con los sujetos participantes en la factibilidad.
- 2).- Formulación de preguntas.
- 3).- Elaboración y aplicación del instrumento.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LOS DATOS

En este Capítulo se expondrán los resultados generados por la encuesta aplicada a los empleados que laboran en CADAFFE.

Para el Prof. Arias (2006) “una encuesta es una técnica que pretende obtener información que suministra un grupo o muestra de sujetos acerca de si mismos, o en relación con un tema en particular” (p.72)

La encuesta puede ser oral o escrita:

La encuesta oral se fundamenta en un interrogatorio “cara a cara” o por vía telefónica, en el cual el encuestador pregunta y el encuestado responde. Contraria a la entrevista, en la encuesta oral se realizan pocas o breves preguntas porque su duración es bastante corta.

Sin embargo, esto permite al encuestador abordar una gran cantidad de personas en poco tiempo. Es decir, la encuesta oral se caracteriza por ser poco profunda, pero de gran alcance. Un ejemplo es el caso de los encuestadores que abordan a las personas en un centro comercial para determinar los gustos o preferencias de un producto.

En este caso la técnica aplicada para el caso CADAFFE, fue la encuesta escrita mediante un cuestionario, para el Prof. Arias cuestionario “es la modalidad de

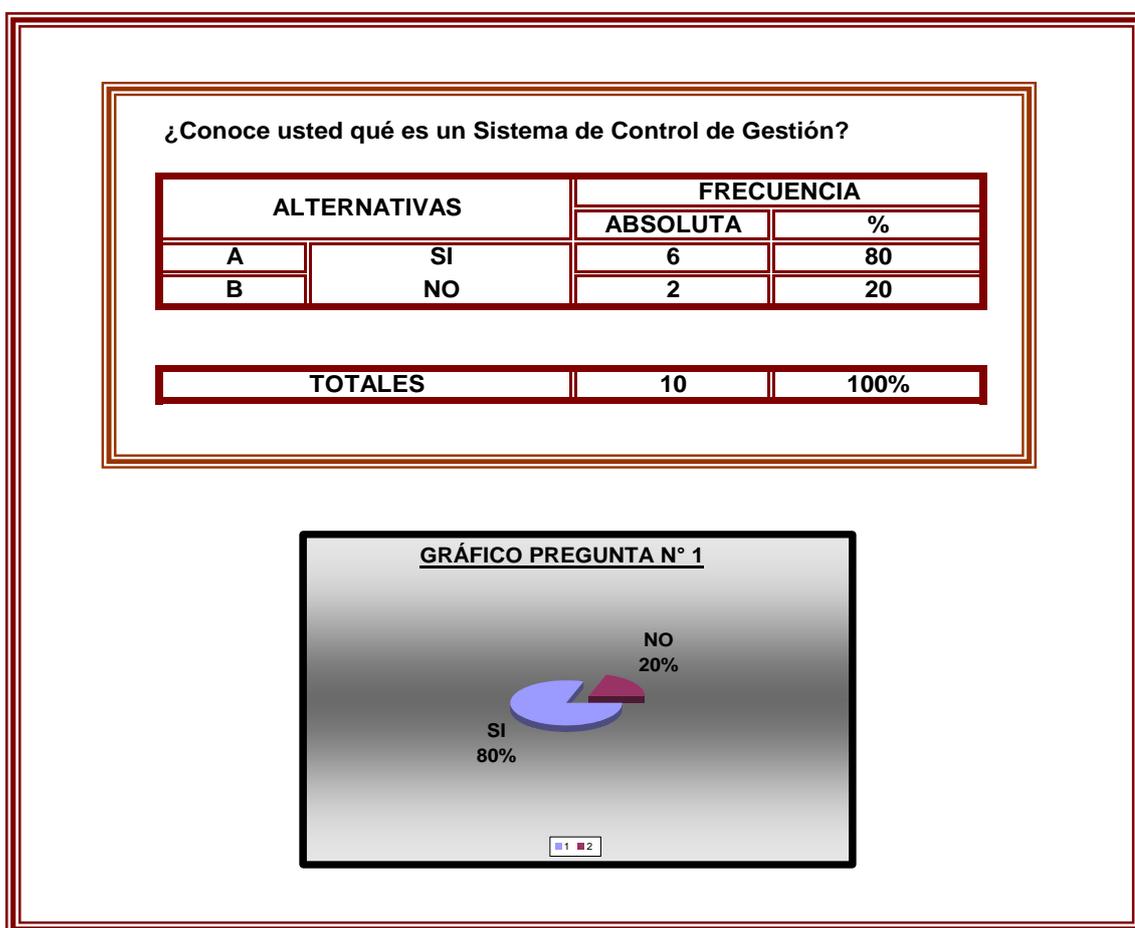
encuesta que se realiza de forma escrita mediante un instrumento o formato en papel contentivo de una serie de preguntas. Se le denomina cuestionario auto administrado por que debe ser llenado por el encuestado, sin intervención del encuestador” (p.74)

Cabe destacar que actualmente, el cuestionario también puede presentarse a través de medios magnéticos y electrónicos, el mismo puede ser de preguntas cerradas de preguntas abiertas o mixto, en el caso de CADAFE se aplico un cuestionario cerrado.

4.1.- Resumen grafico de los resultados

A continuación presentamos los gráficos correspondientes a cada una de las preguntas realizadas a los directores y/o gerentes de CADAFE entrevistadas:

GRÁFICO N° 1



Fuente: Elaboración propia

En la fig. N° 1 se muestra de acuerdo a la encuesta aplicada que el 80% de las personas encuestadas conoce que es un Sistema de Control de Gestión (SCG), y a su vez lo que representa a los fines de la empresa, trayendo como consecuencia que a la

hora de su implantación su manejo e interacción será de manera adecuada en el monitoreo de los indicadores. Interpreto que el conocer el sistema es favorable en virtud a la noción previa de la herramienta a implantar, y el proceso de familiarización hace del mismo una compenetración amigable no traumática a los efectos del uso y su aplicación, que es el resultado que se busca.

GRÁFICO N° 2

¿Cree UD(s) que el Sistema de Control de Gestión, mejora el desenvolvimiento y/o desempeño de la organización?

ALTERNATIVAS		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	%
A	SI	7	70
B	NO	3	30

TOTALES		10	100%
---------	--	----	------



Fuente: Elaboración propia

Al respecto, en la respuesta a esta segunda pregunta el 70% de los entrevistados, todos ellos Directores y/o Gerentes de CADAPE, dieron una opinión favorable a que el desenvolvimiento de cualquier organización de índole público o privado tiene que ver con el control interno de la organización, ya que además, de conocer y manejar las variables críticas para tomar correctivos a efectos de la toma de decisiones, es buen síntoma del comportamiento de la empresa.

A mis efectos, el S.C.G no mejora *per se* el desenvolvimiento organizacional, es una herramienta que sirve de vehículo a la alta gerencia al proceso de toma de decisiones, siempre y cuando el mismo este sujeto a un sistema estratégico de gestión.

GRÁFICO N° 3

¿El Sistema de Control de Gestión, ayuda a la planificación estratégica de la organización?

ALTERNATIVAS		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	%
A	SI	7	70
B	NO	3	30
TOTALES		10	100%

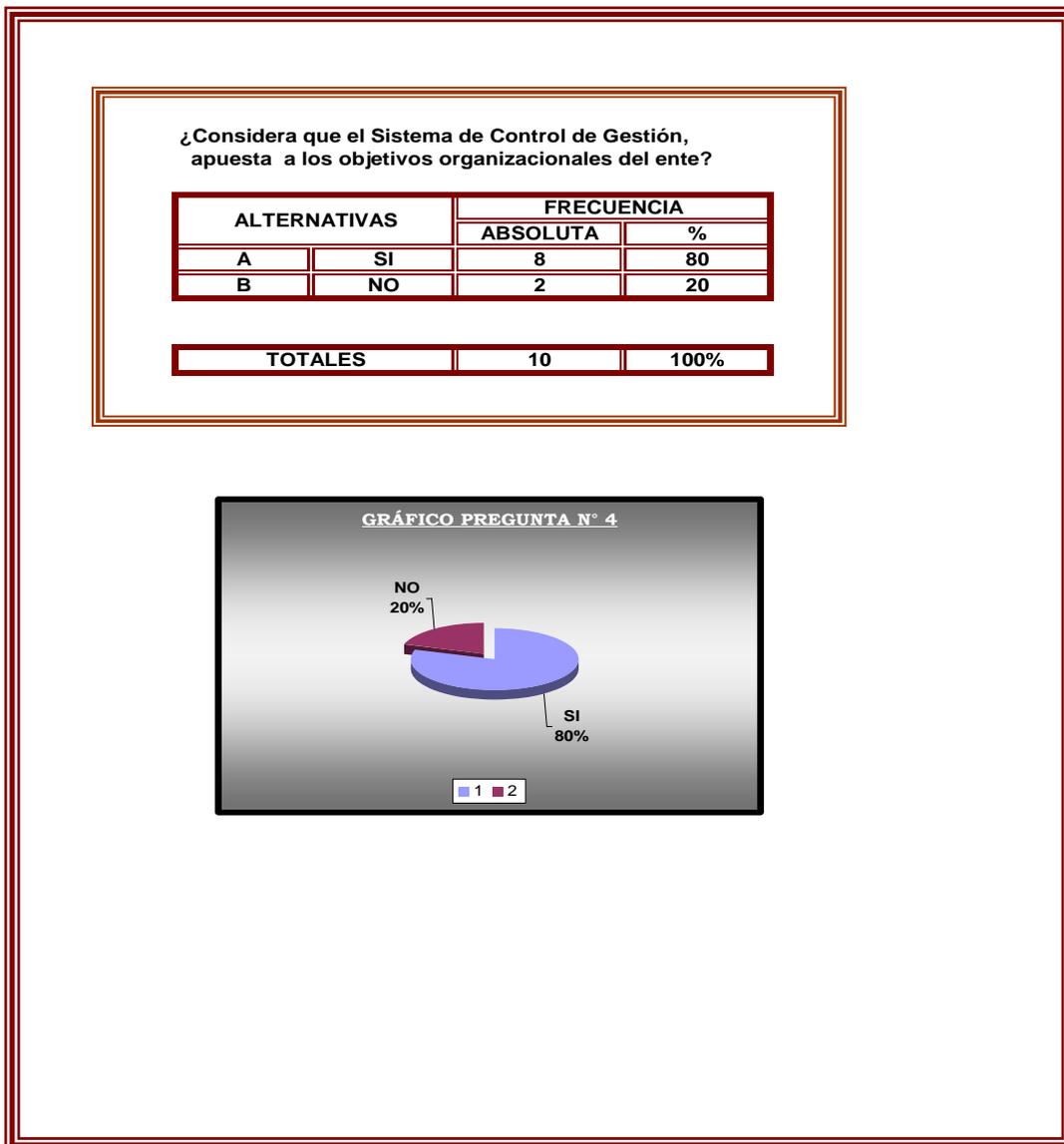


Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados favorables (70%) indicaron, que indudablemente, el sistema de control de gestión es una herramienta poderosa que coadyuva a la buena marcha de un sistema de planificación estratégica, y de cuya articulación se desprende una sinergia que camina en el mismo sentido de una acción gerencial cónsona, acorde a la dinámica empresarial de los nuevos tiempos (proactiva y adaptable).

En mi opinión el S.C.G es parte integrante de un macro sistema de planificación estratégica, la misma ayuda al desempeño organizacional, ya que la actuación de la organización debe ser monitoreada y auditada. Para ellos, con base en los objetivos, en los planes de acción y en el presupuesto estratégico, se definen los índices que alimentaran al sistema que es la base de un sistema de planeación estratégica.

GRÁFICO N° 4



Fuente: Elaboración propia

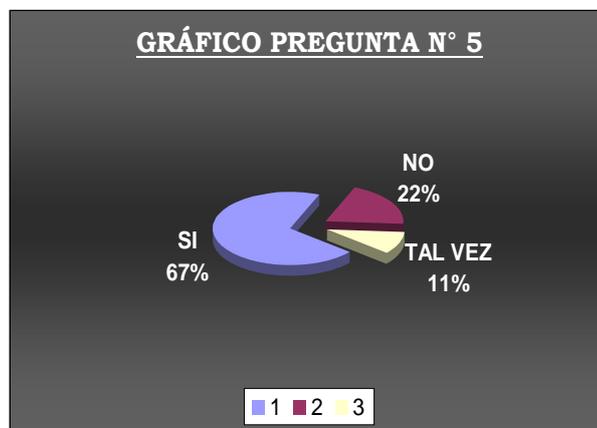
En la Fig. N° 4 el 80% de nuestra población encuestada, es de la opinión que el sistema de control de gestión es una vía para conseguir los objetivos y metas trazados por las organizaciones, claro con el compromiso de todo. En este sentido, debe existir una concatenación plan-presupuesto- sistema.

El S.C.G viene apoyar a la estrategia de la empresa, cabe destacar que el sistema esta estrechamente relacionado con el proceso estratégico tanto con la formulación de alternativas estratégicas como con el posterior proceso de control objeto de conseguir los objetivos, el sistema favorece a los objetivos organizacionales, en rigor a su monitoreo.

GRÁFICO N° 5

¿Alguna vez se ha considerado pertinente implantar un Sistema de Control de Gestión de la Empresa?

ALTERNATIVAS		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	%
A	SI	7	70
B	NO	2	20
C	TAL VEZ	1	10
TOTALES		10	100%



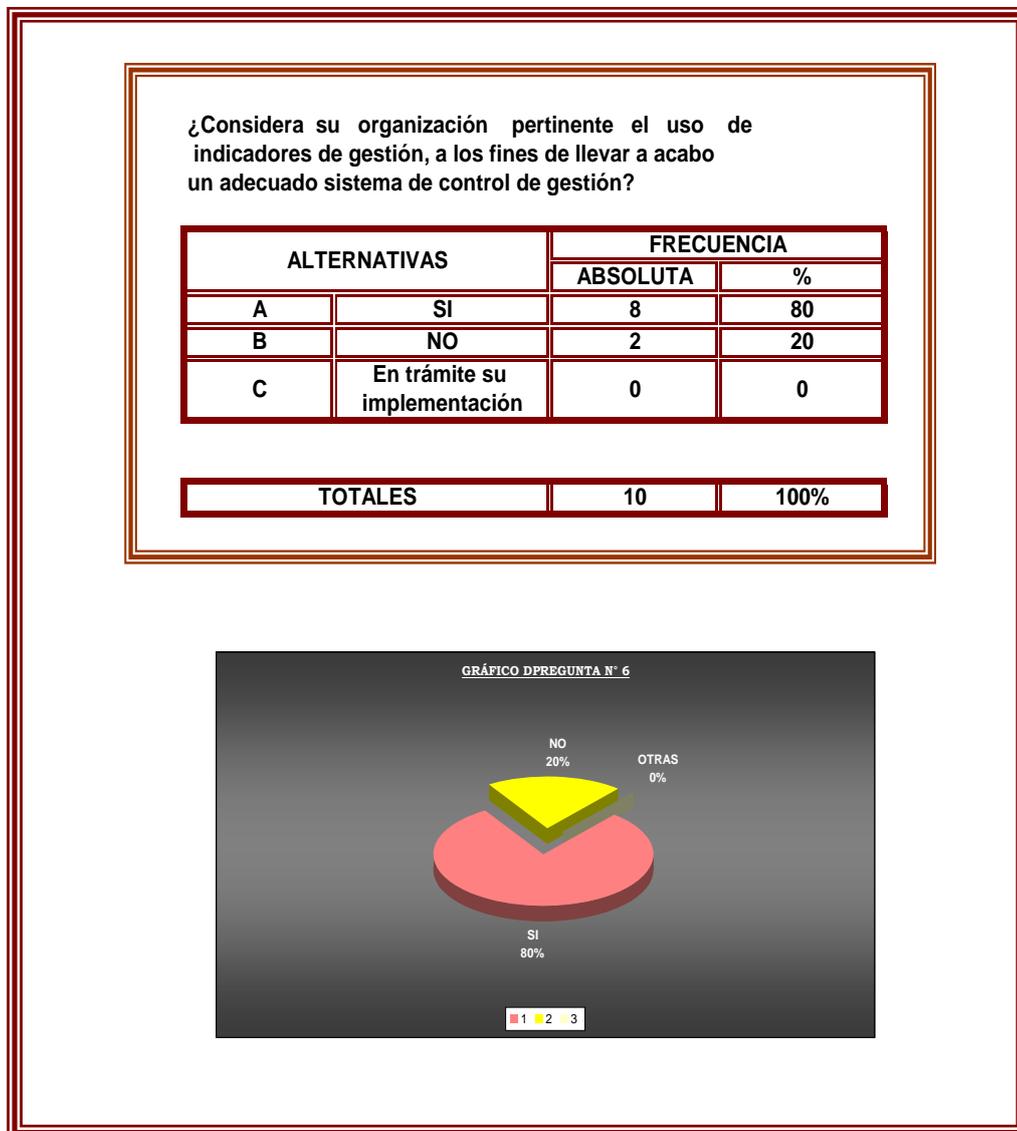
Fuente: Elaboración propia

En el desarrollo de la siguiente pregunta, a un cuando el 67%; es de la opinión favorable a la implantación de un sistema a los fines de controlar la gestión, en virtud a que trae buenos resultados de cara a la buena praxis organizacional; existe en los

que opinaron en forma contraria (22%), que el sistema es una vía para el buen ejercicio y diagnóstico empresarial. No obstante, el sistema aun cuando no garantiza el éxito es una herramienta valiosa que facilita de manera expedita la consecución de las metas (hay que observarlas como un sistema).

En mi opinión, es pertinente implantar un SCG, ya que el mismo permite cumplir un rol de auditor al proceso de toma de decisiones a la alta dirección, por su conexión a un macro sistema de planeación estratégica.

GRÁFICO N° 6

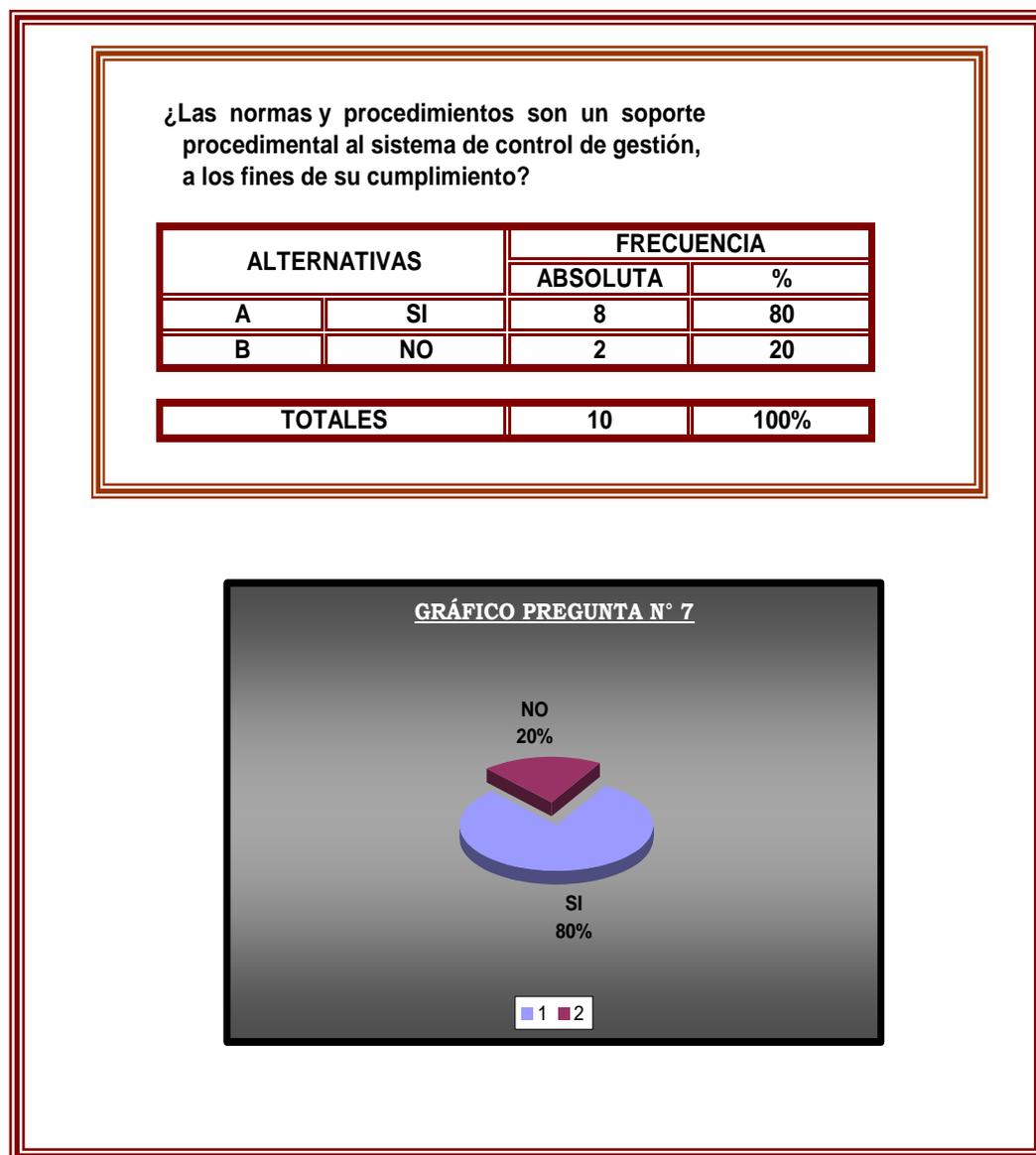


Fuente: Elaboración propia

El 80% de los ejecutivos entrevistados es de la opinión favorable que los indicadores son una fuente rica en información, que brinda indicios al sistema de aquellas variables que están fuera de control, y que se mantiene bajo los parámetros para aplicar los correctivos adecuados.

El uso de indicadores de gestión son una herramienta valiosa que sirve de in put al S.C.G, y para lograr una gestión eficaz y eficiente es conveniente, además de los indicadores el sistema que sirva de bisagra a un plan estratégico. Ya que estos indicadores permiten medir la gestión de la organización como fuente de referencia.

GRÁFICO N° 7



Fuente: Elaboración propia

En esta pregunta el grupo entrevistado, opina (80%) que las normas son el vínculo para operativizar la forma como cada organización tiene que desenvolverse, a los fines de reglamentar sus operaciones básicas para darle viabilidad a las mismas.

Además, los procedimientos son el soporte ordenado que vincula una adecuada y sana administración (ser y hacer), aunado a las leyes que lo avalan.

Las normas le brindan vinculación legal y viabilidad, ha cualquier sistema por que en ella se apoyan las organizaciones para operativizar sus procesos, el *deber ser*. En este caso, el control de gestión esta inmerso en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la Republica y el Sistema de Control Fiscal, y tiene carácter vinculante con un aspecto referido al control, principio gerencial que el directivo debe tener en cuenta para su toma de decisiones.

GRÁFICO N° 8

¿Es necesario un soporte a nivel telemático en aras de un sistema de control de gestión eficaz?

ALTERNATIVAS		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	%
A	SI	9	90
B	NO	1	10
TOTALES		10	100%

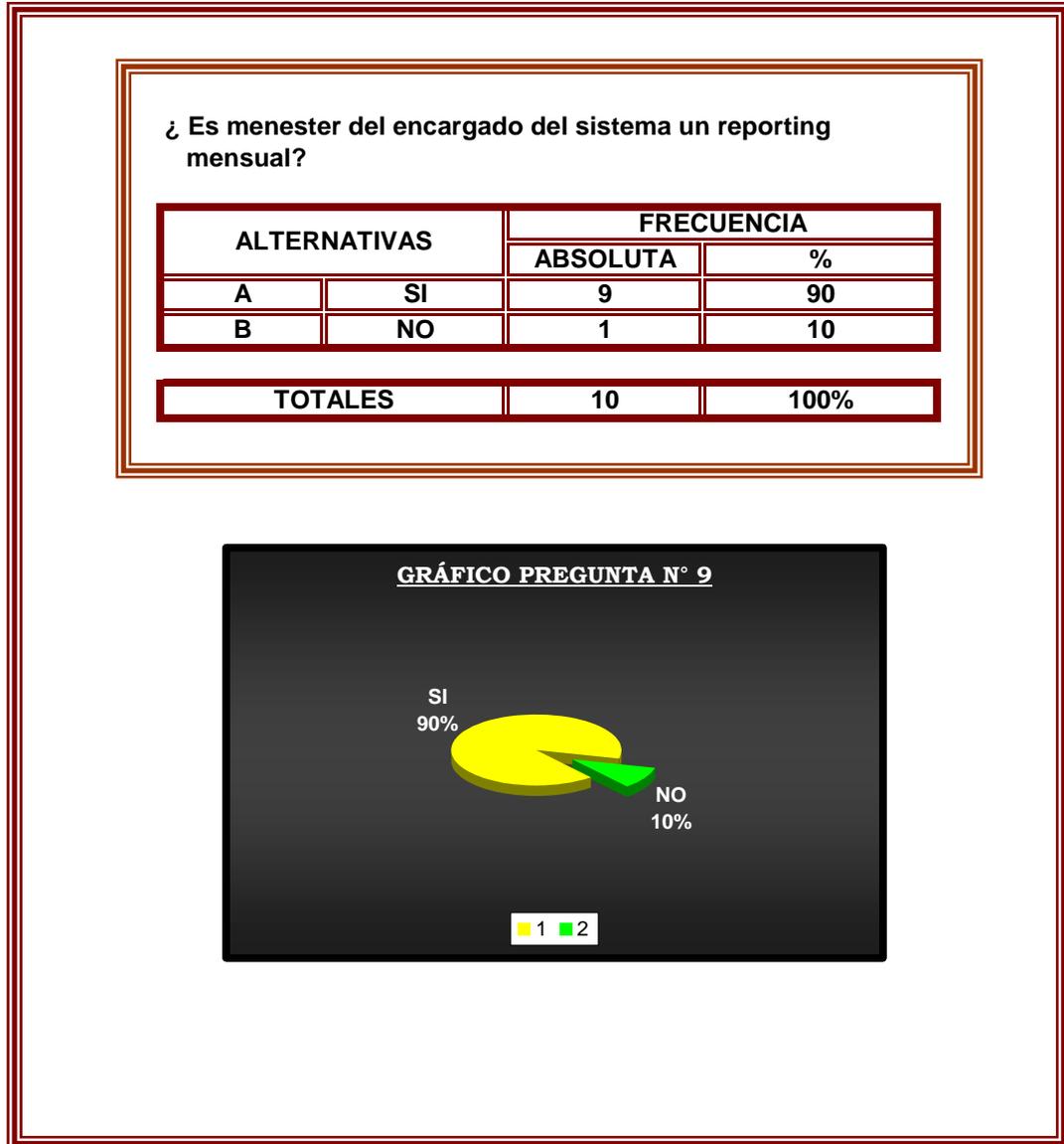


Fuente: Elaboración propia

Los ejecutivos son de la opinión que: La telemática hoy día es una herramienta de vital importancia, no solo en el almacenamiento de información, sino en la transformación, velocidad, además, de técnicas que utilizan la transmisión de información mediante telecomunicaciones, con los tratamientos informáticos de dichos datos y el tratamiento de este tipo de sistema hay que brindarle esta ayuda.

Indudablemente, el soporte telemático no solo agiliza los procesos, los dinamiza y catapulta de manera novedosa por la rapidez en el tratamiento de la información, la telemática es una herramienta útil de cara a la automatización de la data, de manera que este tipo de soporte le da fuerza a cualquier sistema por la potencia del auge informático de la tecnología.

GRÁFICO N° 9



Fuente: Elaboración propia

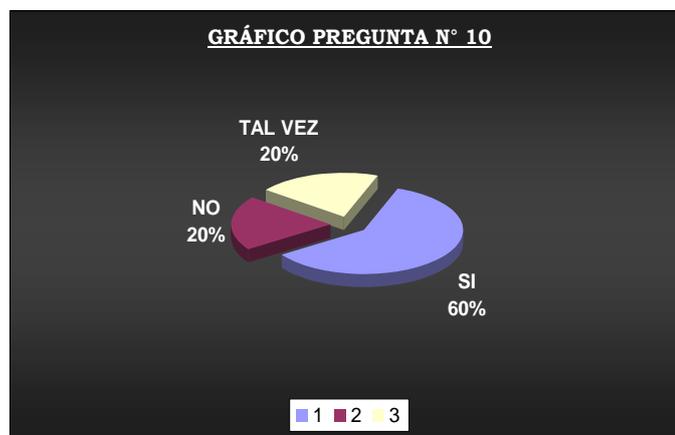
El 90% de los entrevistados opina que todo sistema, debe contener y arrojar reportes que validen la información que contiene el mismo, con la consideración de un pequeño margen de error, pero con la certeza que los reportes deben estar adecuado a cada organización, dada las exigencias de las mismas (organizaciones).

Todo sistema, debe contar con sistemas de reportes que avalen la información contenida en ellos, es mas es una manera de validar los datos; de allí la importancia de la carga de la data y sus reportes para su validación. La configuración de los reportes de cada sistema va a depender del uso y/o utilidad que le de cada usuario, tanto su diseño como su configuración.

GRÁFICO N° 10

¿La implantación de un sistema de control de gestión ayuda a un mejor desenvolvimiento estratégico de las funciones de la empresa?

ALTERNATIVAS		FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	%
A	SI	6	60
B	NO	2	20
C	Tal vez	2	20
TOTALES		10	100%



Fuente: Elaboración propia

El 60% de la población entrevistada opina que la implantación de un sistema de control de gestión, trae como consecuencia un beneficio bueno en las funciones gerenciales, debido al control que se ejercería sobre las variable sustantivas de la

empresa para darle cumplimiento a los objetivos propuesto, ayudar a la toma de decisiones, anticipar problemas futuro y controlar la evolución del negocio.

El SCG, es una vía para el sostenimiento de un sistema de planeación estratégica, y por consiguiente ayuda a los objetivos de la organización, El sistema ayudara a la toma de decisiones empresariales por la vinculación al plan estratégico de la empresa

4.2.- Factibilidad técnica

La factibilidad técnica se refiere a la disponibilidad de recursos financieros y humanos. En cuanto al primero, se puede utilizar las instalaciones e infraestructura de la empresa objeto de estudio, además de contar con la iniciativa de la alta dirección de la organización, a través de la Vicepresidencia Ejecutiva de Economía y Finanzas para acometer, sin menoscabo de la propuesta el apoyo financiero en lo adelante necesario para llevarla a cabo.

En lo concerniente a los recursos materiales, es necesario equipos de computación, además de otros bienes como: impresoras, software, toner, pen drive, diskette, papel, entre otros para la implantación del Sistema de Control de Gestión, el cual es una herramienta útil y necesaria para la organización, ya que permite garantizar efectividad, eficacia y legalidad de los procesos y operaciones institucionales, permitiendo a su vez, verificar si todo lo que se realiza conforme al programa se encuentra adaptado a la normativa legal vigente; señalando las fallas y los errores, a fin de minimizar y evitar su repetición.

En la actualidad, CADAFE tiene a su disposición un personal altamente calificado en la Unidad de Planificación, que maneja en cierta forma ésta área. Por tal motivo, la Propuesta de un Sistema Control de Gestión en la Unidad de Planificación, posee un gran índice de factibilidad operativa, ya que el personal adscrito será el encargado de lograr la máxima eficiencia, efectividad y legalidad de los procesos, para implantar la propuesta.

4.3.-Factibilidad legal

La factibilidad legal se enmarca dentro de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela sección cuarta Art. 287, además, en la Ley Orgánica de la Contraloría General de República y el Sistema de Control Fiscal Cáp. II referido a los Art. 36 al 38, donde se resalta la importancia que tiene el control interno en lo atinente al plan de organización, políticas, normas así como los métodos y

procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a la ley. En este sentido, la Ley Orgánica de la Contraloría General de República posee un capítulo referido al control de gestión y en ellos se refiere los Art. 61 y 62 de la referida ley.

De manera, que la propuesta de sistema de control de gestión a llevarse a cabo posee sustentabilidad de carácter legal, vinculante al control que deben poseer los entes del estados por los dineros del erario público, a fin de optimizar el uso de los mismo en bien del colectivo nacional.

CAPÍTULO V

LA PROPUESTA

Este capítulo comprende el propósito, presentación, fundamentación y estructura de la propuesta.

5.1.- Propuesta

Diseñar un Sistema de Control de Gestión ideal para la Dirección Ejecutiva de Planificación de la Empresa CADAPE, que comprenda las siguientes áreas: Comercial, Recursos Humanos, Finanzas y Generación de Energía Eléctrica.

5.2.- Propósito

La siguiente propuesta tiene como objetivo principal proponer un Sistema de Control de Gestión que permita verificar la actividad y resultados obtenidos en las diferentes dependencias de la organización, medir, valorar e informar sobre el cumplimiento y evolución de los objetivos fijados, que además permita prever la evolución futura de los mismos y ayude a mejorar el cumplimiento de los indicadores a los diferentes responsables, a fin de establecer los parámetros financieros y operativos para alcanzar los objetivos generales de CADAPE.

5.3.- Presentación

La planificación organizacional en los procesos administrativos y productivos genera acciones que constituyen un medio operativo relevante a las actividades de administración que realiza una institución o empresa. En tal sentido la siguiente propuesta brindará a la Dirección Ejecutiva de Planificación de CADAPE, acciones coadyuvantes al control del comportamiento de los Indicadores de Gestión que en la empresa se ejecuten. A tal efecto, la propuesta es el medio que permite plantear las estrategias de planificación y gestión para la Dirección Ejecutiva y las diferentes unidades de CADAPE.

En la misma se establecerán los procedimientos con la finalidad de llevar a cabo un control del comportamiento de las variables financieras, de comercialización y de recursos humanos, a través de los cuales se logra una mayor eficiencia en el alcance de lo objetivos propuestos en la Dirección Ejecutiva de Planificación de CADAPE.

5.4.- Fundamentación

El proceso organizacional de investigación de la propuesta se fundamenta bajo los parámetros de Muñiz (2003), el cual establece que el control de gestión es “un instrumento administrativo creado y apoyado por la dirección de la empresa que le permite obtener las informaciones necesarias, fiables y oportunas, para la toma de decisiones operativas y estratégicas.” (p.30). En este sentido, afirma el Prof. Muñiz, que el control de gestión es el proceso que mide el aprovechamiento eficaz y permanente de los recursos.

Evidentemente, la apreciación expuesta por este autor permite establecer que el sistema de control de gestión para CADAPE, tenga una proyección efectiva en cuanto a su planeación estratégica. Además, se debe tomar en cuenta los siguientes elementos también expuestos por el autor antes mencionado:

- 1).- Reducir los riesgos y contingencias del negocio.

- 2).- Dirigir por objetivos asignados a los diferentes responsables y controlar el grado de cumplimiento.
- 3).- Anticipar el futuro a largo plazo.
- 4).- Adaptar y modificar la estructura y dimensión de la empresa en función de los resultados obtenidos.
- 5).- Adaptar y modificar los objetivos a largo plazo en función de los resultados obtenidos y esperados.

Esta apreciación de Muñiz (op.citp.) permite afirmar que la propuesta es de gran relevancia para la empresa CADAFE, debido a que va a permitir que la planeación y el control de gestión es un mecanismo que promueve que el comportamiento de sus miembros sea el mas adecuado para el logro de los objetivos de la organización.

En particular, hay tres aspectos que deben guiar el proceso de control: los objetivos y el resultado que debe conseguir una determinada unidad, el sistema de información más apropiado para medir su logro, y los incentivos que han de estar asociados a un buen nivel de resultado.

Para la implantación del sistema, es la unidad o Dirección de Planificación la encargada de llevar adelante la ejecución de la presente propuesta, además, la encargada de vigilar que el uso de la herramienta Se realice de manera adecuada y consona a las necesidades de la empresa, porque dentro de sus funciones y su competencia está la de llevar el monitoreo y la supervisión de los indicadores esenciales de la organización que permiten evaluar la gestión de la empresa.

5.5.- Justificación

El sistema de control de gestión se justifica por los resultados obtenidos en el diagnóstico (entrevista y/o cuestionario aplicado) además, de lo desprendido de la investigación, donde se pudo comprobar la inminente necesidad de implementar mecanismos que coadyuven a la adecuada implantación de un sistema de control, lo que pasa a representar una alternativa de solución para los organismos o entes gubernamentales.

El enfoque sistémico y la gestión de procesos, junto a sus implicaciones, constituyen un apreciable denominador común de la actual concepción del Control de Gestión y de otro modelo llamado Cuadro de Mando Integral (CMI) que además, comparten una visión global de la entidad, por encima de óptimos aislados, fomentan y viabilizan la dirección proactiva, la superación de riesgos, la congruencia de los esfuerzos subdivisionales, de las políticas internas, y se orientan, ambos, hacia la elevación creciente y sostenible de la eficiencia y eficacia de la organización.

Dentro de este orden de ideas, y a fin de reforzar lo anterior, en este trabajo se procura resaltar un poco la complementación sinérgica de estos dos modelos contemporáneos con énfasis en el Sistema de Control de Gestión, en pleno auge de aceptación generalizada. Para el Sistema de Control de Gestión es vital la correcta definición, ejecución y perfeccionamiento de sus cinco componentes: **ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, supervisión y monitoreo** y, en especial, de las normas de control que establezca. Esto debe formar parte de un mecanismo que se autorregule, operando con información sintética y actualizada, que revise resultados, descubra tendencias e induzca comportamientos en todas las áreas de resultados claves, simultáneamente e interactuando, siguiendo una subyacente cadena causa-efecto entre ellas. Ese es el rol que puede reservársele al Cuadro Mando Integral, como modelo de control y como modelo de gestión. Por su parte, el

Sistema de Control de Gestión ha de realizar una importante contribución al desempeño estratégico y operacional de la organización.

5.6.- Alcance

El diseño de un instrumento de evaluación de resultados para la gestión de una organización de índole público, debe ir vinculado al compromiso por parte de la alta dirección de saber cual es su visión, misión y el mismo debe tener conexión directa con lo contenido en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema de Control Fiscal, en su Capítulo II referido a Control de Gestión, sin menoscabo a que todo funcionario público y toda organización, incluyendo a CADAFFE; debe rendir cuenta de la gestión la cual dirige.

5.7.- Fundamentación legal

Este sistema esta acorde con las políticas de capacitación y actualización para cumplir con el servicio contemplado en la Ley de la Contraloría General de la República y el Sistema de Control Fiscal aprobada según Gaceta Oficial N° 37347 de fecha 17/12/2001, en este sentido la ley antes mencionada en sus artículos 61 y 62 hace referencia a la implementación y uso de control de gestión en la administración pública, y es de uso obligatorio. En este sentido, el Art. 61 dispone lo siguiente “Los órganos de control fiscal, dentro del ámbito de sus competencias, podrán realizar auditorias, estudios, análisis e investigaciones respecto de las actividades de los entes y organismos sujetos a su control, para evaluar los planes y programas en cuya ejecución intervengan dichos entes u organismos. Igualmente, podrán realizar los estudios e investigaciones que sea necesarios para evaluar el cumplimiento y los resultados de las políticas y decisiones gubernamentales, denota el articulo que los entes estatales deben tácitamente poseer sistemas de control para tal fin, en virtud al cumplimiento de sus metas e indicadores” (subrayado mío). Sin

embargo, el Art. 62 de la ley dice “ Los órganos de control fiscal podrán, de conformidad con el artículo anterior, efectuar estudios organizativos, estadísticos, económicos y financieros, análisis e investigaciones de cualquier naturaleza, para determinar el costo de los servicios públicos, los resultados de la acción administrativa y, en general, la eficacia con que operan las entidades sujetas a su vigilancia, fiscalización y control, indudablemente, este artículo es mucho mas preciso y le da un carácter vinculante a los órganos de control sobre la fiscalización de los dineros del erario público, para esa manera de control, no es más que la sistematización de la organización, bien a través de sistemas de información o control” (subrayado por mi).

5.8.- Presupuesto de inversión

A los efectos de la implantación y puesta en marcha de un Sistema de Control de Gestión en una organización como CADAPE, estos son los costos aproximados de la implantación estipulados por una consultora reconocida, no contemplan el desarrollo de software ya que son producto llave en mano y los mismos son adecuados al tamaño de la organización.

FIG.10.- Presupuesto de inversión

DESCRIPCIÓN	Nº UNIDADES U HRS.	COSTO UNITARIO	MONTO
Equipos de Computación	3	3.000.000,00	9.000.000,00
Asesoría y Software*	60 hrs.	2.000.000,00	120.000.000,00
Papelería y accesorios	-0-	-0-	1.000.000,00
Total			130.000.000,00

Fuente: Elaboración propia

PROPUESTA

5.9.- ¿Por qué es necesario un sistema de control de gestión eficaz?

Es necesario que la empresa disponga de un sistema de control de gestión lo suficientemente eficaz como para poder servir de punto de apoyo de seguimiento y control de la marcha del negocio, pero también existen una serie de motivos por los que se hace necesario su existencia y funcionamiento de forma óptima, como veremos a continuación, así hace referencia el Prof. Serra, Vercher y Zamorano (2005) en su libro de texto:

5.9.1.- Motivos internos:

Existe un sistema de información neutro e imparcial que sirve para que los diferentes responsables puedan auto controlar el cumplimiento de sus objetivos.

- 1).- Se puede utilizar una dirección por responsabilidades ya que los individuos están más concienciados de que son responsables de un área o departamento que debe efectuar un servicio al resto de la empresa.
- 2).- Debe existir una información que no sea sesgada y que sirva también a la gerencia para poder ir comprobando la marcha de la empresa.
- 3).- Ayuda a eliminar o minimizar procesos que no aportan valor añadido.
- 4).- Ayuda a los diferentes responsables a optimizar sus actividades y generar una mejora continua.
- 5).- Aparte de aportar mejoras en costos, desarrollan un sistema que crea nuevas expectativas para mejorar los procesos y sistemas.

5.9.2.- Motivos externos:

- 1).- Ayuda a prever las consecuencias económicas de cambios en el mercado a corto plazo.
- 2).- Previene a la empresa de diferentes tipos de amenazas ya que es un sistema que continuamente está analizando la evolución de factores externos.
- 3).- Aplica en la empresa las nuevas técnicas de gestión y está en contacto con la evolución del control de gestión como disciplina empresarial de primer nivel.
- 4).- Mantiene al día a la empresa frente a los movimientos y acciones de la competencia.

Pero también es muy importante poder relacionar la necesidad de disponer de un sistema de control de gestión con los componentes de éste. A continuación se exponen también los motivos por los que cada uno de dichos componentes son necesarios e importantes para la eficiencia del sistema de control de gestión.

5.10.- Definición y aplicación del control de gestión: Contribuciones a la empresa:

- 1).- Permite obtener las informaciones necesarias, fiables y oportunas, para la toma de decisiones operativas y estratégicas.
- 2).- El control de gestión es el proceso que mide el aprovechamiento eficaz y permanente de los recursos que posee la empresa para el logro de los objetivos previamente fijados por la dirección.
- 3).- Permite reducir los riesgos y contingencias del negocio.
- 4).- Permite dirigir por objetivos asignados a los diferentes responsables y controlar el grado de cumplimiento.

5).- Anticipar el futuro a largo plazo (planificación estratégica).

6).- Adaptar y modificar la estructura y dimensión de la empresa en función de los resultados obtenidos y esperados.

5.10.1.- Realización de la planificación estratégica a largo plazo

1).- El plan estratégico es el conjunto de elementos que permiten alcanzar los objetivos previstos y además debe de servir para orientar y guiar las dediciones futuras sobre la empresa.

2).- La planificación a largo plazo se recoge en el informe de planificación estratégica donde se explican los objetivos a alcanzar de la empresa en varios períodos.

3).- El proceso de elaboración de la planificación estratégica permite la definición de la misión, los objetivos, las estrategias y el plan financiero.

4).- Ayuda a aumentar la participación: Es esencial que todo el equipo que participa en la planificación represente a las diferentes áreas o departamentos de la empresa.

5).- El plan financiero a largo plazo es la herramienta de gestión que nos va a servir como soporte para poder valorar la consecución de los objetivos mediante las estrategias que se han seleccionado.

5.10.2.- Debe existir un responsable del control de gestión o Controller que realice diversas aportaciones a la empresa

Un Controller es el responsable de Fiscalizar internamente la gestión económica y financiera de una empresa. Su misión es evitar que se produzcan

desviaciones respecto a los objetivos marcados por la dirección y, si aparecen, proponer medidas correctoras. Para ello han de recopilar y analizar información sobre ingresos y gastos de todos los departamentos de la compañía.

Aportaciones del Controller a la organización:

- 1).- Debe ser responsable de que el sistema de información económica de la empresa sea independiente, fiable y eficaz.
- 2).- Debe diseñar los diferentes instrumentos del sistema de control de gestión de modo que pueda suministrar información fiable, oportuna y significativa, para entregarla a la dirección y a los diferentes responsables con el objeto de poder apoyar la correcta toma de decisiones.
- 3).- Debe permitir implantar el informe o reporte de control de gestión de la empresa como documento básico de la consecución de logros y objetivos, siendo éste el resumen final del sistema de información.
- 4).- Desempeñar el papel de coordinador entre la Dirección General y las direcciones funcionales. En este sentido se considera un asesor de la Dirección, por lo que sus informes han de servir de contraste de los emitidos por las distintas áreas de actividad y de síntesis para el resto de la empresa.
- 5).- Evaluar de forma permanente las tendencias tecnológicas, económicas y sociales del entorno, analizando su incidencia en la empresa y advirtiendo a la Dirección de cualquier oportunidad, problema o contingencia que pueda afectar positiva o negativamente a la marcha de la misma.
- 6).- Coordinar las reuniones mensuales entre la Dirección General y los diferentes directivos responsables.

7).- Reportar la información de control de gestión a la Dirección y a los diferentes responsables, prestándole su apoyo en la elaboración y ejecución de planes de mejora.

8).- Es necesario separar las funciones del Controller de las funciones del Director Administrativo-Financiero, ello es así porque, para que el control de gestión sea más eficiente en su cometido, debe ser lo más independiente posible de la función financiera.

5.10.3.- Se debe poder diseñar un plan de cuentas y unos de costo e ingresos que sirvan para medir la consecución de los objetivos del sistema de información.

Es necesario tener un herramienta que sustente por un lado el control de los gastos e ingresos e incluso sirva para recoger los saldos de activo y pasivo que se generan en la actividad de la empresa, la que llamaremos el plan de cuentas. Y que además esté apoyado por el diseño de los centros o departamentos de costos e ingresos adecuados este es el planteamiento de los Profesores Serra, Vercher y Zamorano (2005) en su obra *Sistemas de Control de Gestión: Metodología para su Diseño e Implantación*.

5.10.4.- Debe existir un mínimo sistema de control interno que asegure la validez de las operaciones

1).- Del control interno va a depender en buena parte que la información por un lado y las operaciones que se realizan en la empresa sean válidas y reales.

2).- El control interno se define como el conjunto de procedimientos necesarios para asegurar el cumplimiento y eficacia de todas las operaciones que realiza la empresa con su actividad, la validez de todos los informes contables-financieros y el cumplimiento de las normas y leyes de legislación vigente.

3).- Los procedimientos de detección de anomalías o irregularidades son en muchas ocasiones el resultado final de acciones de fraude, malversación de fondos, robo o apropiación indebida, que el sistema de control interno pretende minimizar.

5.10.5.- La actividad de la empresa se debe sustentar en un sistema informatizado integrado que sirva para gestionar las operaciones de las diferentes áreas

1).- La empresa debe disponer de un sistema de control de gestión que le sirva como sistema de información para que los diferentes responsables y los demás usuarios puedan medir como va el cumplimiento de sus objetivos. Para que esto sea posible debe estar sustentado por un software, así el que mejor cumple este cometido son los sistemas de tipo ERP.

2).- Es muy importante que el sistema ERP sea el soporte básico del sistema de información y que además sea un sistema integrado y se utilice como una fuente de información única en la empresa para el control y la toma de decisiones.

3).- Un sistema ERP es una solución informática integral que permite a las empresas aumentar su productividad, controlar y reducir sus costos y llegar a sus clientes de forma ágil y eficiente, haciendo cada vez más competitiva la empresa en el mercado.

4).-El ERP se utiliza como una herramienta de gestión estratégica, que ayuda a la empresa a conseguir la integración de todos sus procesos de trabajo y la mejor optimización de todos los recursos disponibles.

5.10.6.- Sistemas de protección de la información y seguridad informática.

1).- Es necesario que exista un sistema de información seguro, fiable y controlado por el responsable de sistemas y el Controller.

2).- Es necesario que exista una relación fluida y continua entre el responsable de control de gestión y el responsable del departamento de informática.

3).- Es muy importante que le responsable de control de gestión tenga unas nociones básicas de todo o parte de los elementos o sistemas de la gestión informática de la empresa.

5.10.7.- Evaluación y conocimiento de los riesgos fiscales.

1).- El Controller debe tener conocimiento de la situación fiscal que tiene la empresa y conocer las consecuencias fiscales de las diferentes operaciones o actividades que se realizan en ella.

2).- El Controller deberá saber valorar la importancia que tiene cada tipo de impuesto, evaluar los riesgos fiscales existentes, conocer las diferencias entre criterios de las normas fiscales y de las normas contables aplicados y mantenerse al día de los cambios en la normativa, esta es la posición del Prof. Muñiz en su obra (2003).

El sistema o técnicas de benchmarking funcionan como un proceso continuo y sistemático en el tiempo para evaluar y comparar productos, servicios, procesos de trabajo, procesos de fabricación de otras empresas de reconocido éxito y liderazgo para poder mejorar las diferentes áreas.

Benchmarking es un método que se encuentra inserto dentro de las técnicas, métodos y modelos con los cuales las organizaciones de vanguardia buscan el mejoramiento continuo, la excelencia en forma permanente. El Benchmarking se desarrolló en 1979 por Xerox Coporation como una búsqueda de medios para superar a la competencia. Se ha difundido en forma amplia y actualmente cuenta con un gran número de seguidores. A pesar del creciente número de simpatizantes y practicantes

se ha escrito todavía poco sobre este tema, entre los pocos autores conocidos América Latina destaca Spendolini, cuya obra titulada *Benchmarking* (1992), lo define así: “Benchmarking es la búsqueda de las mejores prácticas de la industria que conducen a un desempeño excelente”. (p.58)

Para el caso de CADAPE, la técnica aplica en caso de patrón de comparación con empresas privadas, donde los estándares de calidad y desempeño son mejores a esta empresa del estado, lo que se busca es la mejora continua en el desempeño de los indicadores de gestión.

5.10.8.- Existencia de un sistema de costos.

1).- El sistema de costos permite conocer el costo de un producto, de una gama de productos, de un proyecto y de un departamento, proporciona además la forma de valorar las existencias de los productos en curso y terminados, el costo de los productos vendidos, y por último nos permite también tomar decisiones referentes a los distintos productos o servicios.

2).- Además el sistema de costos permite también obtener la siguiente información que ayuda a la toma de decisiones: Calcular el punto de equilibrio de la empresa, decidir si se acepta la realización de un pedido o de un proyecto, determinar qué productos es mejor subcontratar, decidir qué tipo de productos fabricar según la capacidad de producción instalada y revisar la rentabilidad de los productos y servicios, para poder eliminar los que no sean rentables.

5.10.9.- Control de costos de calidad y de no calidad.

Los costos de obtención de la calidad son los que producen cuando se activan las medidas de prevención (evitar los fallos) y evaluación (detectar los fallos) del sistema de control de calidad que tiene la empresa. Son costos controlables por la

empresa, ya que se puede fijar el nivel de prevención en función de los controles a realizar y permiten detectar los problemas del funcionamiento en las diferentes áreas de la empresa.

5.10.10.- Control de costos medioambientales

a).- La gestión medioambiental es un tema de vital importancia en el funcionamiento de las empresas sea por las mayores exigencias de la normativa vigente o bien por la repercusión social que tiene.

b).- Las empresas mediante la actuación de sus responsables deben conocer en que tipo de riesgos se está incurriendo si no tienen un buen sistema de gestión y control medioambiental.

1).- Deben existir planes de control y reducción de costos.

El responsable de control de gestión, debe poder analizar la importancia y el origen que tienen los diferentes costos que se producen en la empresa y plantear un sistema que los controle y analice constantemente.

2).- Debe existir un sistema de detección de riesgos en la empresa que además aporte planes de minimización de los mismos.

Es necesario que el responsable de control de gestión no se quede sólo con la idea de analizar en la empresa lo que pasa y por que pasa, basándose en la comparación de datos reales con los previstos y vaya más allá pudiendo detectar el indicio de situaciones de riesgos que pueden acabar generando una crisis en la empresa de carácter irreversible o de muy difícil solución a medio plazo.

3).- Debe existir un presupuesto que incluya: Un sistema de confección, discusión, aprobación y control.

a).- El diseño y realización del presupuesto es la mejor manera de conocer la situación y las posibilidades de la empresa, que además ayuda a asegurar la consecución de los objetivos plasmados en la planificación estratégica y la eficiencia de los medios y recursos utilizados.

b).- La realización de un presupuesto bien elaborado servirá a los diferentes responsables y a la Dirección de la empresa como herramienta del sistema de control de gestión, utilizado como el soporte a la medición de los objetivos a alcanzar.

c).- El control presupuestario es la forma en que se van a medir y evaluar la consecución de los objetivos fijados en sus diferentes momentos, para ir aplicando aquellas dediciones correctoras necesarias que corrijan las desviaciones que se produzcan.

d).- En el proceso de realización del presupuesto hay tres pasos inevitables que son la presentación, la negociación y la aprobación final del mismo y cada uno de ellos requiere de la supervisión del Controller y la participación de los distintos responsables implicados.

4).- Debe existir un sistema que detecte cuáles son los aspectos clave a medir de la empresa.

a).- La empresa debe tener siempre unos objetivos previstos a cumplir que deben estar plasmados en su planificación estratégica, y a su vez los aspectos clave del negocio deben servir para identificar los objetivos estratégicos.

b).- El aspecto clave del negocio es un factor, una variable o una característica indispensable y esencial para poder explicar el éxito o el fracaso de la empresa, que posea una importancia esencial en la explicación de los resultados, que permita explicar la evolución de los factores externos a la empresa y que pueda medir todos los efectos económicos que en ella se producen.

5).- Debe existir un conjunto de indicadores de control de gestión.

a).- En el mundo actual cada vez más competitivo y con una necesidad de dar mejor servicio y calidad al cliente, las empresas se enfrentan a nuevas situaciones que necesitan ser controladas y para ello deben saber poder diseñar los indicadores de control de gestión que les permita analizar y controlar mejor la evolución y situación de su negocio.

b).- Los aspectos clave son variables y evolucionan con el tiempo ya que la empresa está sometida a cambios constantes tanto internos como externos, lo que permite obtener unos mejores resultados si los objetivos a alcanzar están basados en indicadores actuales.

6).- El sistema de reporte del control de gestión debe estar compuesto por los elementos necesarios para comprobar el estado de la empresa y el cumplimiento de los objetivos.

a).- El reporte de control de gestión es un sistema de información que permite tener una visión global de la situación o del estado de la empresa mediante todo tipo de indicadores de gestión y cualquier otro tipo de información externa o interna a la propia empresa. Facilita la toma de decisiones y permite conocer el estado de cumplimiento de los objetivos fijados por la planificación estratégica a la dirección de la empresa y a los distintos responsables.

b).- La necesidad de información dentro de una empresa es de vital importancia porque permite a los responsables planificar la evolución de la misma, analizarla de diferentes formas y poder utilizar los informes como control del cumplimiento final de los objetivos a conseguir, este cometido lo cumple el reporte de gestión.

c).- Los informes de diferente forma y manera permiten mantener informados a los diferentes responsables para que controlen su actuación en el cumplimiento final de la consecución de objetivos y les ayuda a tomar decisiones en el caso de que existan desviaciones.

7).- Se debería poder implantar un sistema de retribución variable totalmente integrado con el sistema de control de gestión.

a).- La retribución variable debe apoyar las estrategias del negocio así como garantizar que el costo salarial se adecue a los ciclos económicos de las empresas.

b).- La retribución variable se consolida como uno de los sistemas que garantizan esa estabilidad, pero no es menos cierto que se necesita el soporte y la ayuda del sistema de control de gestión el cual le facilitará la información y la orientación necesarias para su óptimo funcionamiento.

c).- Desde este punto de vista, la remuneración variable es el instrumento que mayores posibilidades ofrece para desarrollar alternativas imaginativas y eficaces en el ámbito de la política atributiva.

d).- El sistema de retribución variable es un instrumento para flexibilizar los costos salariales en función de los resultados de la empresa, la remuneración variable ofrece grandes posibilidades como elemento de la gestión de recursos humanos.

8).- Debe estar definido y documentado todo el proceso de cierre mensual.

a).- Saber preparar todo el proceso de cierre previamente a su realización asegura una mejor presentación del reporte de gestión en contenido y rapidez de la información.

b).- Hay que saber aplicar y tener identificadas las medidas que reducen el tiempo y aseguran mejor los resultados del proceso de cierre, para ello es necesario reducir los costos de realización y presentación del reporte mensual.

9).- Debe estar implantado un sistema de análisis del reporte del control de gestión.

a).- Es necesario que la empresa posea un sistema de información que resuma en que situación se encuentra analizando todas sus áreas y los resultados conseguidos por los responsables de éstas.

b).- El reporte de control de gestión es un sistema de información que permite tener una visión global de la situación o del estado de la empresa mediante todo tipo de indicadores de gestión y cualquier otro tipo de información externa o interna a la propia empresa, facilita la toma de decisiones y permite conocer el estado de cumplimiento de los objetivos fijados por la planificación estratégica a la Dirección y a los diferentes responsables.

Los puntos señalados arriba son una adaptación del libro de texto del Prof. Muñiz *Como Implantar Un Sistema de Control de Gestión en la Práctica*, lo cual se adapta a la situación de la empresa en estudio, el mismo podría tener sus variante por la connotación del ser compañía eléctrica pero encierra en esencia lo que se quiere adoptar a los fines de la organización.

5.11.- Distintos enfoques para el control de gestión.

Tradicionalmente, el proceso de control de gestión ha estado ligado a la utilización de los recursos disponibles de forma eficaz y eficiente. Estos dos conceptos, eficacia y eficiencia, muchas veces son tratados como sinónimos o complementarios.

El problema surge cuando, la búsqueda excesiva de la eficiencia provoca funcionamiento ineficaz. El evitar estos efectos será lo que permitirá alcanzar los objetivos perseguidos por un control de gestión eficaz y eficiente.

Todo este sistema de control de gestión que busca ambos objetivos evitando que la maximización de uno provoque efectos negativos sobre el otro, deberá basarse en conceptos fundamentales sobre su aplicación que se expresa en la siguiente relación, (ver Fig. 11):

Fig. 11.- Relación objetivo Vs. Costo

OBJETIVO Vs. COSTO	CUMPLIDO	INCUMPLIDO
BAJO	EFICACIA	INEFICIENCIA
	EFICIENCIA	EFICIENCIA
ALTO	EFICACIA	INEFICACIA
	INEFICIENCIA	INEFICIENCIA

Figura 11: Relación Objetivo vs. Costo. Fuente: Elaboración Propia

- 1).- Una organización que permite alcanzar ambos objetivos simultáneamente (Eficacia - Eficiencia).

2).- La concientización de que los recursos humanos deben gestionarse basándose en la motivación que es la condición que orientará hacia un incremento en la productividad.

3).- La existencia de un personal de soporte orientado de forma clara a los objetivos establecidos.

5.12.- Ventajas de contar con un sistema integrado de control de gestión en marcha

- Transparencia de la Gerencia.
- Información disponible.
- Capacidad de respuesta.
- Optimización de la gestión.
- Presentación de análisis financiero oportuno.

12.- Diseño de un sistema de control de gestión

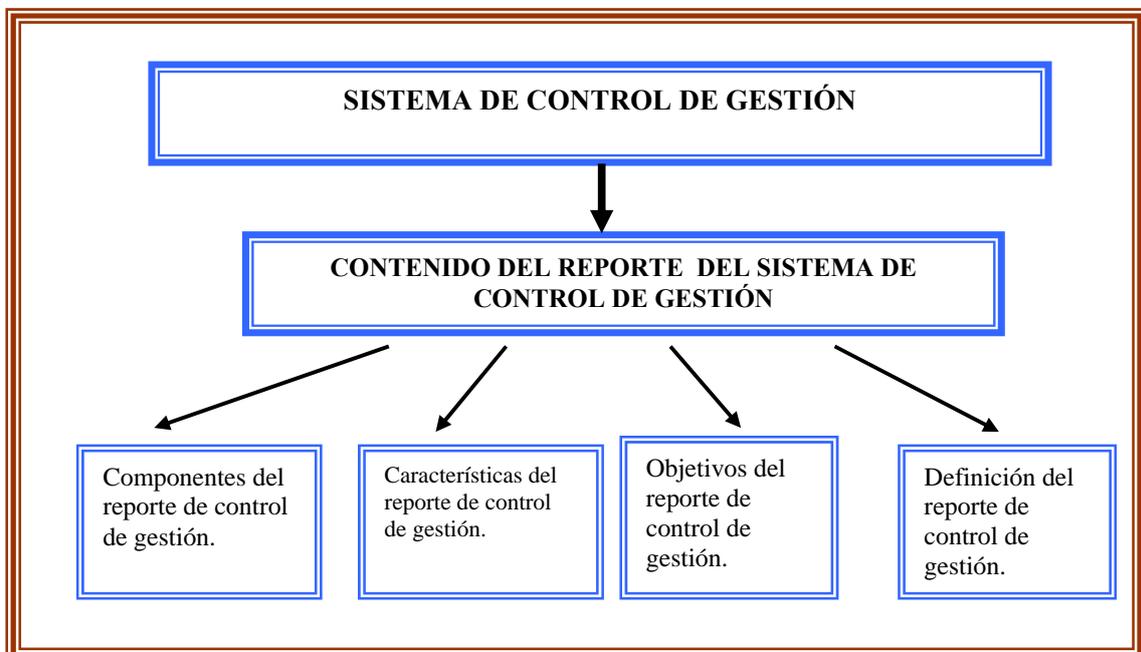


Figura 12: Diseño de un Sistema de Control de Gestión. Elaboración Propia

5.13.- Los indicadores

Un indicador es una referencia numérica, representativa del comportamiento de una o más variables en forma de denominaciones, la cual permite conocer la magnitud de un desvío y en consecuencia actuar de manera preventiva.

Los beneficios que derivan del uso de este concepto son los siguientes:

- 1).- Los indicadores son sólo punto de partida, objetivos que sugieren una producción de estrategias para que ellos mismos nos ilustre el nivel de racionalidad y acierto con que hemos manejado las situaciones presentadas.
- 2).- Representan situaciones objetivas por lo que existe obligatoriedad de usarlos en los procesos de gerencia y de grandes decisiones; quienes lo utilicen deben ser buenos traductores de situaciones estáticas, incrementales o decrementales.
- 3).- El indicador está orientado a actuar preventivamente, lo cual requiere de una buena práctica de seguimiento; las oportunidades habrá que aprovecharlas y para ello habrá que saber cuando el indicador o indicadores pueden ser afectados por variables controlables o no controlables.
- 4).- Un indicador puede representar situaciones exitosas y en consecuencia ello debe promover a actuar en función de los factores que han incidido positivamente en su comportamiento, a la inversa habrá que reducir v/o eliminar factores obstaculizantes.
- 5).- Un indicador puede representar una situación regular de producción, una situación donde haya que reducir disfunciones de distinta categoría, o con intención innovadora, o de cambios creativos donde existe necesidad de saber el comportamiento de la gestión en determinado sistema.

Los aspectos analíticos anteriores servirán para utilizar correctamente la concepción de indicador; éstos regulan el comportamiento de quienes deben responsabilizarse por la producción del sistema de indicadores para determinada unidad de análisis a determinado nivel.

5.13.1.- Diseño de los indicadores de control de gestión

Introducción al diseño de los indicadores de control de gestión

En el mundo actual cada vez más competitivo y con una necesidad de dar mejor servicio y calidad al cliente, las empresas se enfrentan a nuevas situaciones que necesitan ser controladas y para ello deben saber poder diseñar los indicadores de control de gestión que les permita analizar y controlar mejor la evolución y situación de su negocio. Mediante el diseño de los indicadores de control de gestión, se va a facilitar una herramienta de trabajo que servirá para controlar mejor los diferentes tipos de negocio. Todo ello implica que el diseño de los indicadores de control de gestión tengan que adaptarse a las características anteriores y a sus necesidades empresariales y de esta manera poder detectar a tiempo problemas futuros, siendo éste el objetivo principal del diseño de los indicadores.

5.13.2.- Aspectos previos a tener en cuenta en el diseño de un sistema de indicadores de control de gestión.

A continuación se describe una serie de aspectos o características que se deben tener en cuenta en el momento de diseñar los indicadores de control de gestión:

- 1).- Definir el tipo de negocio, analizando las características que puedan tener relación con el diseño de indicadores.

2).- Identificación de los aspectos clave del negocio que servirán de punto de partida del diseño de los indicadores.

3).- Diseño de los indicadores de control de gestión, analizando y dando la pauta para poder diseñarlos según los diferentes tipos de productos o servicios y las áreas o forma de controlar la actividad empresarial.

4).- Diseño del sistema de reporte de control de gestión: Aquí se plasmarán todos los indicadores de gestión y los otros elementos necesarios para realizar el control de gestión de la empresa.

De una forma más gráfica, la **figura 12**, plasma la relación entre el reporte de control de gestión y los indicadores que están en él incluidos.

Se debe tener presente que todos los indicadores a considerar se deberán seleccionar y emplear de forma distinta según el tipo de empresa, el tamaño, el servicio prestado y el tipo de cliente, en este apartado se enumeran las diferentes características y aspectos necesarios para poder diseñarlos. A continuación, de forma resumida, en la **figura 13**, se dan las pautas necesarias para poder diseñar los diferentes tipos de indicadores de control de gestión.

FIG.13.- Características necesarias para poder diseñar indicadores de control de gestión

CARACTERÍSTICAS	DETALLES
Conocer la organización de la empresa.	La organización o funcionamiento de las empresas vendrá determinado por los aumentos de facturación y del número de empleados principalmente.
Conocer el funcionamiento del área de dirección.	La función de Dirección tiene básicamente las siguientes tareas: debe ser capaz de dirigir y decidir sobre las diferentes cuestiones, coordinar y dirigir la

	<p>empresa según los principios de delegación de funciones; y debe conseguir mantener la confianza y eficacia del personal.</p>
<p>Conocer el funcionamiento del área administrativa.</p>	<p>El área administrativa puede variar según el tipo de empresa o el tipo de servicio o producto que se venda, pero hay unas funciones que siempre deben existir.</p>
<p>Tamaño de la empresa.</p>	<p>Se debe poder catalogar de alguna forma el tipo de empresa por su número de empleado y facturación.</p>
<p>Actividad comercial de la empresa.</p>	<p>Se definen los aspectos más comerciales que marcan la actividad empresarial:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tipo de servicios o productos. • Análisis de necesidades de los clientes según la actividad que desarrollan. • Forma de atender y cuidar a los clientes. • Tipo de clientes según sean empresas a quienes se les venda. • Forma de comercializar los productos o servicios. • Tipos de servicios o productos ofrecidos, forma de trabajar y potencial de la competencia. • Tipo de mercado en que se mueve la empresa: local, nacional o internacional. • Imagen de la empresa respecto al exterior y respecto a su competencia. • Las diferentes formas de realizar la actividad comercial: por promoción, por publicidad, por comerciales o por otro tipo de personal de la empresa. • Número de años de actividad en el mercado de la

	empresa y experiencia de su personal.
Conocer el funcionamiento del área productiva.	Forma en que se realiza la producción: Tipos de compras, gestión de almacenes, gestión de la producción, etcétera.
Conocer el funcionamiento del área de recursos humanos.	Es necesario conocer cómo funciona el departamento de recursos humanos en todas sus facetas: Nómina, selección de personal, retribución variable, evaluación, etcétera.

Fuente: Muñiz, L., Como Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Practica, p. 259.

5.13.3.- Características de los indicadores de Control de Gestión

1).- Definición de los indicadores del control de gestión.

Se pueden definir como un tipo de instrumentos que permiten medir la consecución o evolución de los objetivos de la empresa basados principalmente en los aspectos clave del negocio u otros aspectos del funcionamiento según el tipo de actividad que realice la empresa.

La forma en que los indicadores pueden informar son:

- ◆ Según el tipo de variables sean controladas de forma interna o externamente por la propia empresa.
- ◆ La manera que pueden informar debe ser numérica o no, cuantitativa o cualitativa, evolutiva o estática.
- ◆ Miden los aspectos clave u otros aspectos en un momento del tiempo y también su evolución.

2).- Requisitos que deben cumplir los indicadores de control de gestión.

Los indicadores de control de gestión se tienen que diseñar de forma clara y concisa. Ello implica que deben cumplir una serie de requisitos, en nuestro caso deben servir además para poder ser utilizados por el sistema de control de gestión.

3).- Requisito a nivel general

Todos los indicadores que seleccionemos deben estar asignados normalmente a un responsable, debe existir una coherencia entre los diferentes indicadores seleccionados, deben ser indicadores compuestos por información coherente entre ella (que exista una causa efecto directa), debe ser de dificultad y costo razonable el ser obtenidos y analizados, deben ser revisados como mínimo cada año (sino pueden haber cambiado las condiciones y no el indicador y seguir utilizándose) y deben tener en cuenta los efectos externos a la empresa (índices económicos, inflación, cambios en el sector, etcétera), y tampoco deben ser influenciados por el pasado en la empresa.

4).- Requisitos a nivel individual

En la *figura 14*, se van a describir aquellos requisitos que deben cumplir todos los indicadores a utilizar, pero relacionados con el sistema de control de gestión, ello nos va ayudar posteriormente en el diseño de indicadores que sirvan de forma precisa para poder medir los objetivos fijados.

FIG. 14.- Requisitos de los indicadores a nivel individual.

N°	REQUISITOS
1	Identificar un nombre para el indicador.
2	Definir el objetivo del indicador puede ser estratégico o no, estará en función de lo que se pretende medir.
3	Puede determinar o cuantificar el objetivo a alcanzar, siendo éste un valor o varios en función de cómo se mida y se defina.
4	Debe poder identificar al responsable de cada indicador de control de gestión.
5	Sirve como base de medición de los objetivos relacionados con los aspectos clave del negocio.
6	Especificar la frecuencia o periodicidad del indicador.
7	Se puede identificar la fuente de información de origen de los datos y el responsable de facilitar la información para calcular el indicador.
8	Deben medir la evolución de los objetivos o su situación en un momento dado del tiempo.
9	Deben medir la evolución de los objetivos o su situación en un momento dado del tiempo.
10	Deben aportar la información a los usuarios en el tiempo y forma requerida.

Fuente: Muñiz, L., Como Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Practica, p. 266

5.13.4.- Condiciones del diseño de los indicadores de Control de gestión

Existen una serie de condiciones básicas que deben cumplir los indicadores de control de gestión para que puedan desempeñar su función como elementos informativos:

- 1).- Deben poder facilitar información en forma de medición del grado de cumplimiento de los objetivos estratégicos.
- 2).- Deben poder medir la evolución de los objetivos o su situación en un momento dado del tiempo.
- 3).- Deben poder aportar la información a los usuarios en el tiempo y forma requerida.

Las cuestiones de evaluación de los indicadores sirven para desarrollar un cuestionario, tal como lo indica la *figura 15*, que podemos aplicar a los indicadores seleccionados para soportar el grado de cumplimiento de los objetivos a medir y que además nos ayudará a comprobar su efectividad.

FIG. 15.- Cuestionario de evaluación de los indicadores

N°	CUESTIÓN	SI/NO
1	¿Ha definido claramente el objetivo a medir por el indicador?	
2	¿El indicador puede dar un resultado de acuerdo con el objetivo a medir o bien da un resultado ambiguo o poco preciso?	
3	¿Es preciso o expresa el indicador de forma clara el resultado para poder ser analizado por su responsable?	
4	¿Ha comprobado que realmente se puede realizar la medición por el indicador o ésta es muy difícil en tiempo y forma?	
5	¿Ha comprobado que no esté duplicado el indicador?	
6	¿El diseño del indicador es el adecuado para el o los responsables a los que va dirigido?	
7	¿Se ha definido la frecuencia de preparación y entrega, así como la distribución del mismo indicador?	
8	¿La forma o unidad de medición es la adecuada para el objetivo que se persigue medir?	
9	¿En la definición del indicador han participado el o los responsable(s) del indicador?	
10	¿Ha buscado sólo un indicador o ha analizado entre varios cuál es el que más se identifica con el objetivo a medir?	
11	¿Ha comprobado si el indicador depende de dos responsables a la vez y por eso necesita más información?	

Fuente: Muñiz, L., Como Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Practica, p. 266

MODELOS DE INDICADORES EN LA EVALUACIÓN GLOBAL DE LA EMPRESA

1).- El cuadro de mando basado en las áreas funcionales.

Antes que todo es necesario aclarar que las áreas funcionales son diferentes de la estructura organizacional. En efecto, las áreas funcionales resultan de un modelo teórico de alcance universal, propuesto por Henry Fayol en 1916.

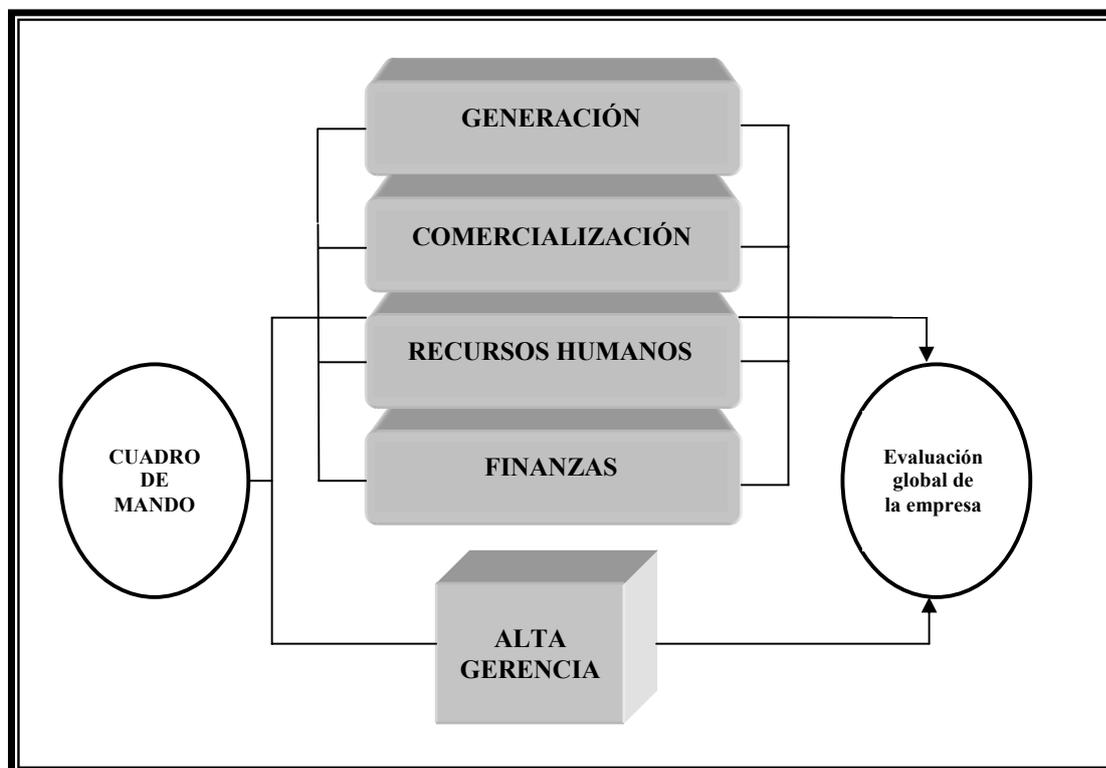
Fayol postula que en toda organización, cualesquiera que sean sus características, existen por obligación cinco funciones básicas, producción, mercadeo, personal, finanzas y la función administrativa. Cada una de estas dimensiones puede ser evaluada independientemente y en su conjunto, a pesar de que no concuerde con la estructura organizacional.

Una empresa puede ser observada desde las áreas funcionales, por ejemplo, puede evaluarse su situación financiera o comercial, a pesar de que su estructura organizacional no haya sido diseñada con un criterio funcional. Las áreas funcionales existen independientemente el tipo de estructura que adopte una empresa.

Esta observación es importante porque el hecho de que las áreas funcionales sean independientes de la estructura le confiere un carácter universal a este criterio de evaluación, de lo contrario sería válido solo para las organizaciones estructuradas con ese criterio funcional.

En este sentido, las áreas funcionales se emplean como criterio para ordenar y clasificar la información. Cuando el cuadro de mando se elabora utilizando las áreas funcionales como criterio para clasificar la información, el informe de control de gestión adquiere una forma similar a la del siguiente gráfico **Fig. 16**.

Fig. 16.-Cuadro de mando basado en las áreas funcionales



Fuente: Pacheco, Castañeda y Caicedo, Indicadores Integrales de Gestión p. 147

A pesar de que algunos autores han formulado críticas al modelo de las áreas funcionales, éste sigue siendo ampliamente utilizado, entre otras razones, porque se encuentra bastante difundido como criterio de diseño de estructura y porque existen profesiones especializadas en el estudio de cada área.

En efecto, los contadores se especializan en el área contable y financiera, los ingenieros industriales en el área de producción y los administradores en la función administrativa.

El cuadro de mando basado en las áreas funcionales permite hacer un diagnóstico acertado sobre algunos aspectos significativos de la gestión, identificando las áreas que presentan problemas, para así facilitar la adopción de medidas correctivas.

A continuación se presentan algunos indicadores típicos de cada una de las áreas, incluida la alta gerencia. Es conveniente llamar la atención acerca de las diferencias que hay entre los indicadores que se utilizan en las empresas observadas y los indicadores que se enuncian a continuación, debido a que estos son de carácter general.

➤ Indicadores numéricos del área financiera.

No es usual que en un cuadro de mando sea muy detallado al establecer los indicadores numéricos de las áreas funcionales, debidos precisamente a que debe proporcionar una visión global de la empresa. A pesar de esto, se enuncian los indicadores numéricos que se emplean con más frecuencia en el área financiera, de los cuales se escogerán los que sean más adecuados para cada empresa en particular.

➤ Indicadores numéricos de la alta gerencia.

Los indicadores de la alta gerencia se refieren a características de la empresa en su totalidad y no a sus diferentes partes consideradas aisladamente. No obstante, varios de los indicadores que se utilizan para evaluar el desempeño total de la empresa son tomados de las áreas funcionales, porque en ellos se sintetizan numerosas características de la organización que trascienden los aspectos específicos de cada función.

➤ El cuadro de mando basado en las cualidades fundamentales:

Esta manera de diseñar el cuadro de mando consiste en mostrar los resultados globales de la organización mediante unos pocos indicadores básicos, derivados de un modelo general que supone que cualquier acción administrativa puede ser evaluada observando cinco cualidades fundamentales que debe poseer.

Los cinco atributos miden y evalúan los resultados de la gestión a través de indicadores numéricos. Cada atributo se refiere a diferentes aspectos de la actuación administrativa: eficacia, efectividad, economía, calidad y mejoramiento.

Esas cinco cualidades fundamentales representan aspectos de la gestión que, aunque son complementarios y correlativos, no son reductibles uno a otro porque son de naturaleza diferente.

Como el cuadro de mando es un informe para la dirección, y como ésta se interesa en los indicadores que se refieren a la empresa como una entidad total, el cuadro de mando basado en este enfoque no incluye un análisis de cada una de las áreas funcionales, sino que se refiere solamente a las cifras globales. No obstante, si la dirección necesita conocer en detalle los resultados de una de las áreas de la empresa, debe remitirse al correspondiente informe específico de control de gestión.

Los indicadores deben permitir la evaluación de las cualidades básicas de la gestión; por consiguiente, debe haber un equilibrio en el número de indicadores que se utilicen para cada criterio de evaluación.

Eficacia, en un sentido amplio, consiste en reconocer e interpretar las condiciones dentro de las cuales opera la organización y establecer lo que es correcto hacer para adecuar su actuación a las condiciones del entorno. Es la capacidad para definir las premisas de la acción administrativa en función de la situación.

Efectividad es, “el grado en el cual se logran los requerimientos de resultados en el trabajo”.

Economía es la capacidad que tiene la organización para eliminar el desperdicio de recursos al ejecutar sus operaciones. Se entiende por desperdicio todo lo que sea distinto de los recursos mínimos absolutos de materiales, máquinas y mano de obra necesarios para agregar valor al producto. La economía incluye numerosos componentes, como productividad, eficiencia, valor agregado y cualquier medida que se refiera al consumo de recursos.

Calidad, desde el punto de vista del cliente o consumidor, es una medida de la satisfacción que le proporciona el bien o servicio. Desde el punto de vista del producto, es la satisfacción de las normas técnicas que definen su calidad.

Mejoramiento es el cambio que se introduce en una situación organizacional con la finalidad de aproximarla a unos criterios de excelencia previamente definidos. Se mide en términos de porcentaje de variación del valor de un indicador.

No obstante, para apreciar el desempeño de la empresa es necesario observar el conjunto de los cinco indicadores, ya que uno de ellos considerado aisladamente no es suficiente para sustentar la evaluación.

Los indicadores que en adelante se presentan, son una propuesta se adecuan a la definición de negocio de la empresa CADAFE, cumpliendo con el principio básico de cuadro de mando basado en las áreas funcionales de Generación, Comercialización, Recursos Humanos y Finanzas, lo cual brinda una perspectiva global de la evaluación de la organización. En este sentido, se realizó una adecuación de las cuatro perspectivas básicas del cuadro de mando a dicha empresa permitiendo de esta forma un diagnóstico acertado sobre algunos aspectos significativos de la gestión identificando las áreas sustantivas y facilitando la adopción de medidas correctivas. Tal como como se muestran en las **Figuras 17, 18, 19, 20 y 21**

Fig.17.- Indicadores numéricos del área de generación.

NOMBRE DEL INDICADOR	FÓRMULA PARA EL CÁLCULO
1.- Tamaño medio de la demanda de Energía Eléctrica	$\text{Kwh. comprados} / \text{Kwh. a consumir}$
2.-Productividad de la administración de materiales	$\text{Valor (Bs.) de la producción} / \text{costo de la administración de materiales}$
3.- Desperdicios	$\text{Perdidas técnicas(robo, obsolescencia, otros)} / \text{Kwh. generados}$
4.- Utilización de la capacidad instalada	$\text{Kwh. generados} / \text{horas-hombre trabajadas}$
5.- Productividad de la mano de obra	$\text{Kwh. generados} / \text{capacidad teórica}$
6.-Productividad de la energía eléctrica	$\text{Kwh. generados} / \text{kilovatios-hora consumidos}$
7.- Estado mecánico	$\text{Horas de paro de máquina}$
8.-Intensidad del Mantenimiento	$\text{Horas de mantenimiento} / \text{hora máquinas trabajadas}$
9.- Calidad del servicio	$\text{Pérdidas de Kwh.} / \text{Kwh. generados}$
10.- Impacto del mantenimiento	$\text{Horas de paro de máquinas} / \text{horas de mantenimiento}$

Fuente: Pacheco, Castañeda y Caicedo Indicadores Integrales de Gestión. p 148

Fig.18.- Indicadores numéricos del área de Comercialización

NOMBRE DEL INDICADOR	FÓRMULA PARA EL CÁLCULO
1.- Cuota de mercado	$\text{Ventas de la empresa (Bs.)} / \text{ventas del sector (Bs.)}$
2.- Participación del servicio	$\text{Ventas de servicio (Kwh.)} / \text{ventas totales (Kwh.)}$
3.- Tamaño medio de ventas	$\text{Ventas (Kwh.)} / \text{demanda del sector (Kwh.)}$
5.- Eficiencia de comercialización	$\text{Ventas (Bs.)} / \text{costos de comercialización}$
6.- Eficiencia de la publicidad	$\text{Ventas (Bs.)} / \text{costos de la publicidad}$
7.- Valor relativo del mercadeo	$\text{Horas-hombre en ventas} / \text{horas hombre totales}$
8.- Tiempo medio del despacho	$\text{Sumatoria del tiempo demandado y despachado (Kwh.)} / \text{demanda (Kwh.) despachada}$
9.- Valor relativo de la investigación de mercados	$\text{Ventas (Kwh.)} / \text{costo de la investigación}$
10.- Costo medio de las ventas	$\text{Costo del mercadeo (Bs.)} / \text{ventas totales (Bs.)}$

Fuente: Pacheco, Castañeda y Caicedo, Indicadores Integrales de Gestión. p. 149

Fig.19.- Indicadores numéricos del área de Recursos Humanos.

NOMBRE DEL INDICADOR	FÓRMULA PARA EL CÁLCULO
1.- productividad de la mano de obra	Ventas (Bs.) / número de empleados
2.- Ausentismo	Horas-hombre de ausencia / horas hombres totales
3.- Rotación interna	Número de traslados y ascensos / total de cargos
4.- Rotación externa	Número de retiros / total empleados
5.- Rotación específica	Número de retiros de una clase de cargos / número empleados de la clase
6.- Participación de los cargos administrativos	Cargos administrativos / cargos operativos
7.- Movilidad	Personal ascendido o traslado / número de cargos
8.- Salario medio	Gastos de personal (Bs.) / número de empleados
9.- Rotación de personal	Número personas retiradas / total de cargos
10.- Importancia de los incentivos salariales	Bonificaciones e incentivos / salarios básicos devengados
11.- Antigüedad media	Sumatoria de antigüedades / números de empleados
12.- Capacitación promedio impartida	Horas-hombre de capacitación / No. De empleados
13.- Importancia de los programas de bienestar	Costo del bienestar (Bs.) / ventas netas (Bs.)
14.- Calificación del desempeño	Número de evaluaciones deficientes / total de personas evaluadas
15.- Accidentalidad	Número de accidentes x 1.000.000 / horas-hombre trabajadas
16.- Gravedad de los accidentes	Días de incapacidad / número de accidentes
17.- Frecuencia de los accidentes	Número de accidentes / 365 días (12 meses o 46 semanas)

Fuente: Pacheco, Castañeda y Caicedo, Indicadores Integrales de Gestión. p. 150

Fig.20.- Indicadores numéricos del área financiera

CLASE	RAZÓN	FÓRMULA PARA EL CÁLCULO
1.- Liquidez	Circulante Prueba ácida	Activo circulante/pasivo circulante Activo circulante-inventario/pasivo circulante
2.- Apalancamiento	Deudas o activo totales Rotación del interés ganado	Deuda total/activos totales Utilidades antes de impuestos e intereses /cargos por intereses
3.- Actividades	Rotación del inventario Período de cobro Rotación de los activos fijos Rotación de activos totales	Ventas /inventario Cuentas por cobrar/Ventas diarias Ventas/activos fijos Ventas/activos totales
4.- Rentabilidad	Margen de utilidad Rendimiento sobre activos Rendimiento sobre capital	Ingreso neto/ventas Ingreso neto/activos totales Ingreso neto/capital contable
5.- Crecimiento	Ventas Ingreso neto Utilidad por acción	Valores finales/valores iniciales Valores finales/valores iniciales Valores finales/valores iniciales
6.- Valuación	Razón de precio a utilidades Razón de valor de mercado a valor en libros	Precio/utilidades Valor de mercado/valor en libros

Fuente: Pacheco, Castañeda y Caicedo, Indicadores Integrales de Gestión. p.151-152

Fig. 21.- Indicadores numéricos de la alta gerencia

NOMBRE DEL INDICADOR	FÓRMULA PARA EL CÁLCULO
1.- Innovación	Ingresos por productos nuevos /ingresos por productos antiguos
2.- Investigación	Inversión en investigación y desarrollo/beneficios
3.- Crecimiento de las ventas	Ventas actuales x 100/valor del período inicial
4.- Perfeccionamiento	Diferencia entre los valores de dos períodos x 100/valor del período inicial
5.- Intensidad del capital	Gastos de personal (Bs.)/capital x 100
6.- Utilización de la capacidad instalada	Unidades Kwh. producidas/capacidad teórica x 100
7.- Retención de los clientes	Ventas a clientes nuevos/ventas a clientes antiguos x 100
8.- Cuota de mercado	Ventas de la empresa/ventas del sector
9.- Productividad de la mano de obra	Ventas/número de empleados
10.- Utilidad sobre el activo total	Utilidad neta después de impuestos/activo total
11.- Rotación del activo	Ventas activo /total
12.- Rentabilidad	Beneficio/inversión

Fuente: Pacheco, Castañeda y Caicedo, Indicadores Integrales de Gestión. p. 153

5.14.- Matriz de evaluación de indicadores de gestión

Este instrumento ha sido diseñado par aplicarse de manera periódica en las organizaciones, y tiene por objeto ayudar a los líderes a depurar el sistema de indicadores a partir del análisis de cada uno respecto de los objetivos y procesos que se llevan a cabo. Igualmente, puede ser aplicado en áreas o departamentos.

Como primera medida, la principal utilidad de esta matriz radica en que nos ayuda a eliminar aquellos indicadores que no agregan valor o que han perdido su vigencia; nos ayuda a establecer el grado de control de procesos y objetivos, ver Fig. 22.

FIG. 22.- Matriz de evaluación de indicadores de gestión

INDICADOR	OBJETIVO			PROCESO			NIVEL			NATURALEZA			VIGENCIA		AGREGA VALOR	PERMANECE
	CORPORATIVO			X	Y	Z	ESTRATÉGICO	TÁCTICO	OPERATIVO	EFICIAICA	EFICIENCIA	PRODUCTIVO	TEMPORAL	PERMANENTE		
	OBJ. 1	OBJ. 2	OBJ. 3													
A	1				1			1			1			1	1	SI
B		1		1		1		1		1			1			
C	1													1		
D		1			1			1								
E	1								1	1				1	1	SI
F							1			1				1		
G	1				1			1							1	SI
H									1					1		
I	1	1	1		1		1			1			1		1	SI
J								1						1		
	5	3	1	1	4	1	2	5	2	5	0	0	2	6	4	

Fuente: Beltrán, J., Indicadores de Gestión, p. 121.

5.15.- Composición

La matriz está compuesta de la siguiente manera: En la primera columna, se escriben los indicadores; en las columnas siguientes, tres en este caso, se escriben los objetivos; en las siguientes, tres para el ejemplo, se escriben los procesos principales del área o de la organización; en las tres siguientes columnas se señala el nivel del indicador (estratégico, táctico u operativo); en las tres siguientes, se señala la naturaleza del indicador, de eficacia, de eficiencia o de productividad; en las dos siguientes, se señala si la vigencia del indicador es temporal o permanente; en la penúltima se señala si el indicador agrega valor, es decir, si en realidad es útil, y en la última, tras haber realizado el análisis integral, horizontal, para cada indicador se señala si el indicador permanece o si por el contrario y ano se empleará más.

En la tabla de la *figura 22* aparecen los indicadores designados con letras de la “A” a la “J”, diez en total. Veamos, por ejemplo, el indicador “A”: Está asociado al objetivo 1, al proceso, y es del nivel táctico; es un indicador de eficacia, es permanente y agrega valor; por tanto, permanece. El indicador “B” está asociado al objetivo 2, al proceso X; es de nivel táctico, es de eficacia, es temporal y no agrega valor; por tanto, no permanece. El indicador “I” está asociado a los objetivos 1,2 y 3, a ningún proceso, es del nivel estratégico, es de eficacia, es temporal y agrega valor; por tanto permanece. Procediendo de manera similar con todo el conjunto de indicadores, podemos concluir que solamente cuatro de los diez indicadores deben permanecer en uso, puesto que los seis restantes no son de ninguna utilidad. Vale la pena aclarar que un indicador puede no agregar valor, entre otras cosas porque no se recoge o analiza oportunamente, porque no es utilizado por la persona adecuada, porque la frecuencia con que se analiza o la forma en la cual se presenta no es la adecuada. Esto quiere decir que antes de decidir eliminar un indicador es necesario verificar lo anterior.

Haciendo el análisis vertical de la matriz, vemos que de los tres objetivos el número 1 tiene cinco indicadores asociados, mientras el número 3 solamente uno; es posible pensar que están mal distribuidos. En cuanto a los procesos, parece que el proceso “Y” tiene una alta concentración de indicadores frente a los procesos “X” y “Z”; en cuanto a nivel se refiere, del nivel táctico hay mayor proporción de indicadores; con respecto a la naturaleza de los mismos, se aprecia que nuestro sistema no está controlando la eficiencia ni la productividad.

Para concluir, la matriz de evaluación de indicadores nos apoya no solamente para evaluarlos individualmente, sino que a través de su evaluación agrupada podemos constatar que tan integral y adecuado es el control de la organización.

CONCLUSIONES

La realización del control exige disponer de información que permita facilitar la adaptación estratégica al entorno y la coordinación interna entre los diferentes componentes de la organización. La satisfacción de las necesidades de información puede conseguirse mediante información de diversa índole, ya sea intuitiva o formalizada, centrada en aspectos internos o externos, financiera o no financiera, histórica o provisional.

En esta investigación se ha profundizado sobre las características de los sistemas de control de gestión. El control mediante un sistema de indicadores permite orientar principalmente al control del resultado y se fundamenta el mismo en la consideración del comportamiento en términos monetarios y el control del mismo a partir del resultado operativo, económico y financiero, la identificación de indicadores cuantitativos que midan el resultado del comportamiento en términos monetarios y porcentuales, la definición de objetivos cuantitativos integrados en un proceso de planificación presupuestaria, la medición del resultado en términos financieros a partir de un sistema de información de carácter contable, y la evaluación de la actuación individual y de cada centro de responsabilidad en función de las desviaciones económicas y financieras que se producen respecto a los objetivos, el presupuesto inicial y las metas propuestas en el plan. Se evidencia que actualmente en CADAFE, hay la carencia de un Sistema de Control de Gestión que sea específico, y que este de acuerdo a lo que la institución planifica. Esta debilidad implica que al carecerse de un control de gestión la vinculación del plan estratégico vs. presupuesto resulta nula toda posibilidad de un buen ejercicio que ayude a la buena marcha de la dinámica empresarial y gerencial.

Por otro lado, se evidenció en lo anteriormente expuesto en los objetivos específicos, que existe la necesidad de implantar un sistema de control de gestión en

CADAFE, específicamente en la Dirección Ejecutiva de Planificación, para garantizar el seguimiento, coordinación, dirección y control de aquellos aspectos sustantivos de la empresa, a fin de tomar decisiones cónsonas con los lineamientos de la alta dirección de la organización.

De igual manera, el logro efectivo de esta investigación fue el diseño de la propuesta la cual permitirá establecer de ser posible, un control efectivo para administrar de una manera planificada y organizada los indicadores de gestión que coadyuven al control de las variables que influyen en el desempeño de la gestión empresarial.

Sin embargo, tradicionalmente, el control de gestión se ha centrado en los aspectos técnicos de su diseño sin otorgar apenas importancia a aspectos ligados a su impacto e influencia en las personas y la cultura de una empresa. La ignorancia de esto puede explicar seguramente las dificultades que se presentan en la implantación de una contabilidad de gestión o en la realización de cambios en el sistema de control existente, el limitado involucramiento de los directivos no financieros con ella y sus reticencias a la utilización de la información que suministra.

La eficacia de la contabilidad de gestión y con ello el control requiere, por consiguiente, que se tenga en cuenta dicho contexto. En particular, su diseño y utilización debe estar adaptado al entorno, a la estrategia empresarial y a la estructura organizativa, y debe considerar su influencia e interrelación con las personas que componen la empresa y con la cultura de organización.

Por ello, es necesario tener una perspectiva de control amplia en la que se asuma que el control no sólo es realizado por la dirección sino por todos los componentes de la organización, en la que el control no se limita a la comparación de información financiera, comercial, de gestión humana, comercial y operativa cuantitativa de diferentes periodos sino que se dé más importancia a los aspectos no formales.

Asimismo, el enfoque de esta investigación ha otorgado una gran importancia no sólo a las características que deben guiar el diseño del sistema de control de gestión, sino también a su estrecha relación con el contexto organizativo (estrategia, estructura

organizativa, personas, cultura) en el que opera el sistema de control de gestión. Así, se han destacado los aspectos cualitativos psicosociales y culturales que implica el control, la flexibilidad que se requiere en la utilización de la contabilidad de gestión para que ésta funcione de manera eficaz, y su consideración como mecanismo de cambio cultural en la organización.

Finalmente, se determinó que la propuesta es factible por cuanto los elementos que constituyen la misma permitieron que estos factores enfoquen la viabilidad de la propuesta. Su aplicación va a depender de la voluntad de la alta dirección de la empresa para su puesta en marcha o implantación.

RECOMENDACIONES

Entre las principales lecciones aprendidas en desarrollo del presente trabajo sobre el desarrollo de un Sistema de Control de Gestión descrito, destacan la consideración de los siguientes aspectos:

1. El desarrollo e implementación de instrumentos de evaluación del desempeño y mejoramiento de la gestión, con el objeto de facilitar su comprensión y alcanzar el nivel necesario de credibilidad.

2. La identificación de limitaciones que pudieran afectar a los diferentes instrumentos, con el fin de efectuar un adecuado uso de la información que ellos proveen.

3. El desarrollo de actividades permanentes de revisión de los instrumentos y sus procesos asociados, para incorporar oportunamente las modificaciones que corresponda en un proceso de perfeccionamiento continuo.

4. El fortalecimiento de todos aquellos aspectos, técnicos y de procesos, que produzcan sinergia en el sistema, con el objeto de retroalimentar el desarrollo de los diferentes instrumentos y sus interrelaciones.

BIBLIOGRAFÍA

Álvarez, José Luís & Amat, Joan M.(2003).**Lo que se Aprende en los Mejores MBA**. Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A.,.

BELTRAN J, Jesús M. (1999). **Indicadores de Gestión**. Bogota, Colombia, 3R Editores. Segunda Edición

BENGT, Karlöf :(1.991). **Estrategia Empresarial**, Buenos Aires, Ediciones Juan Granica, S.A. Segunda Edición.

BLANCO I, Francisco:(1.990). **El Control Integrado de Gestión**, México, D.F. Editorial Limusa, S.A. Segunda Edición.

Compañía Anónima de Administración y Fomento Eléctrico, Dirección Ejecutiva de Formulación y Control Presupuestario (2005). Proyecto de Presupuesto 2006

Centro Español de Gestión:(1.993).**Como Organizar la Información y el Control de una Empresa y Aumentar sus Beneficios**, Madrid, Ibérico Europea de Ediciones, S.A. Primera Edición.

CROSBY, Philip B y Otros :(1.997).**Gestión Calidad Y Competitividad**. Madrid, España, McGraw-Hill. Primera Edición.

DEZEREGA, Víctor: (1.992).**Control de la Gestión Empresarial**. Caracas, Mimeo, I.E.S.A.

RODRIGUEZ V, Joaquín (2000).**Control Interno**, México, Editorial Trillas. Primera Edición.

GÓMEZ B, Luís :(1.992). **Indicadores de Calidad y Productividad en la Empresa, F.I.M – Productividad.** Caracas. Segunda Edición.

GUZMAN, Marcela:(2005).**Sistema de Control de Gestión y Presupuestos por Resultados: La Experiencia Chilena.** Santiago de Chile, Chile, Editorial Maval Ltda

MUÑIZ, Luís:(2003).**Cómo Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Practica.** Barcelona. Ediciones Gestión 2000

PAEZ, Tomás y Otros:(1.992).**Calidad y Productividad: Manual del Consultor, F.I.M – Productividad,** Caracas, Segunda Edición.

SALLENAVE, Jean P :(1.994).**La Gerencia Integral,** Bogotá, Colombia, Editorial Norma, Primera Edición.

-----: (1.985).**Gerencia y Planeación Estratégica.** Colombia, Editorial Norma, Primera Edición.

SERNA G, Humberto: (Mayo 1.999).**Gerencia Estratégica.** Bogotá, 3R Editores LTDA. Sexta Edición

VERCHER, Salvador & SERRA, Vicente:(2000). **Sistemas de Control de Gestión: metodología para su diseño e implantación.** Barcelona. Ediciones Gestión 2000

ANEXO N° 1.- MODELO DE ENCUESTA APLICADO

1. ¿Conoce UD (s) que es un sistema de control de gestión?

Si

No

2. ¿Cree UD(s) que el sistema de control de gestión, mejora el desenvolvimiento y/o desempeño de la organización?

Si

No

3. ¿El sistema de control de gestión, ayuda a la planificación estratégica de la organización?

Si

No

4. ¿Considera que el sistema de control de gestión apuesta a los objetivos organizacionales del ente?

Si

No

5. ¿Alguna vez se ha considerado pertinente implantar un sistema de control de gestión en la empresa?

Si

No

Tal vez

6. ¿Considera su organización pertinente el uso de indicadores de gestión, a los fines de llevar a cabo un adecuado sistema de control gestión?
- Si
- No
- En trámite, su implementación
7. ¿Las normas y procedimientos son un soporte procedimental al sistema de control de gestión, a los fines de su cumplimiento?
- Si
- No
8. ¿Es necesario un soporte a nivel telemático en aras de un sistema de control de gestión eficaz?
- Si
- No
9. ¿Es menester del encargado del sistema un reporting mensual?
- Si
- No
10. ¿La implantación de un sistema de control de gestión ayuda a un mejor desenvolvimiento estratégico de las funciones de la empresa?
- Si
- No
- Tal vez

ANEXO N° 2. - KUDER AND RICHARDSON (KR20)

$$KR20 = \left(\frac{n}{n-1} \right) \frac{\sigma_t^2 - \sum p_i q_i}{\sigma_t^2}$$

σ_t^2 = variación de las cuentas de la prueba

n = número de ítems total de la prueba

p_i = proporción de respuestas positivas

q_i = proporción de respuestas negativas

$$\sigma_t^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i^2 - \bar{x}^2$$

$$\sigma_t^2 = \frac{1}{10} (1+5.5)^2 + (2+5.5)^2 + (3+5.5)^2 + (4+5.5)^2 + (5+5.5)^2 + (6+5.5)^2 + (7+5.5)^2 + (8+5.5)^2 + (9+5.5)^2 + (10+5.5)^2$$

$$\sigma_t^2 = 0.1 * 82.5$$

$$\sigma_t^2 = 8.25$$

$\sum p_i q_i$

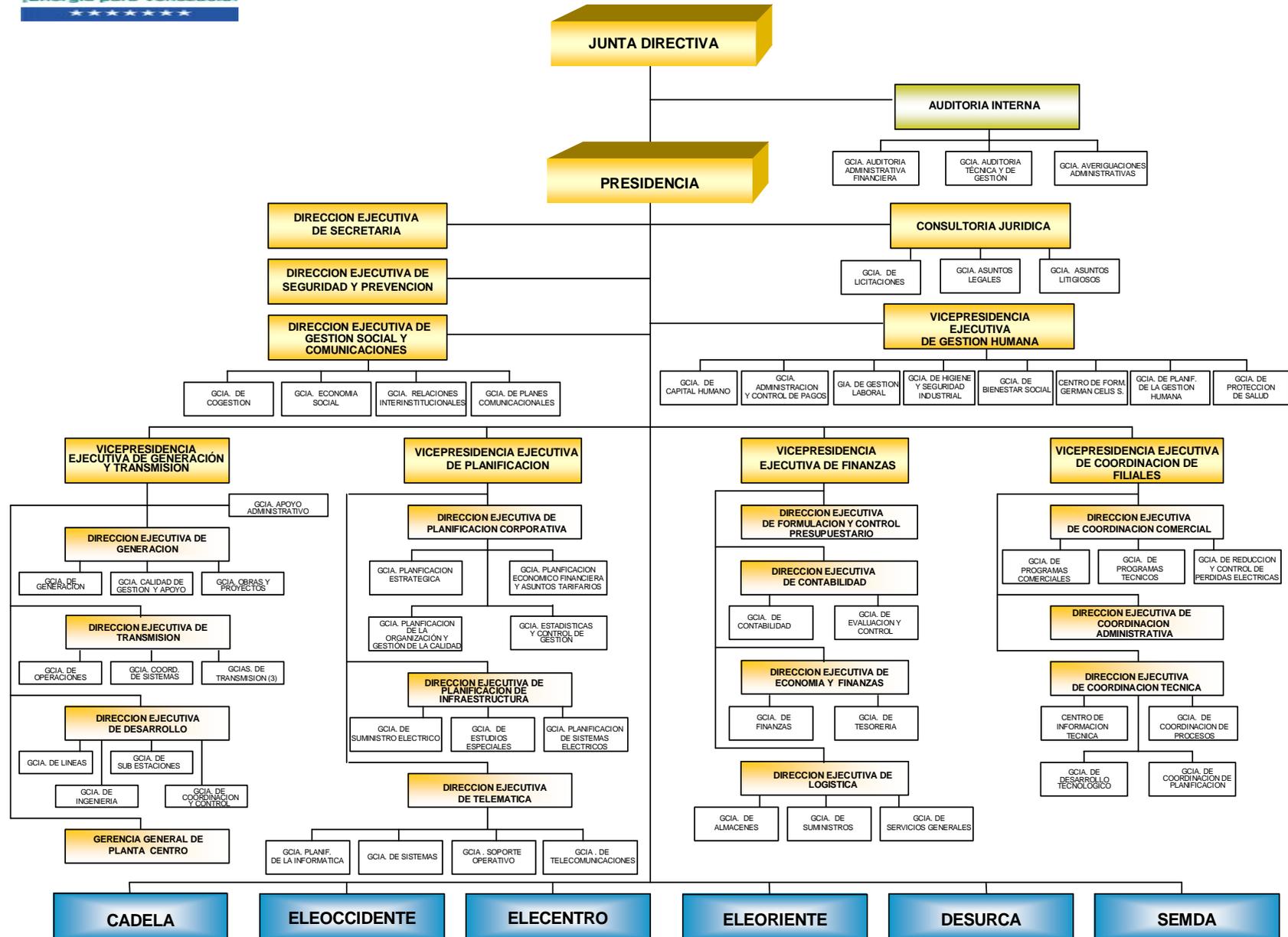
p_i	q_i	$p_i q_i$
0.8	0.2	0.16
0.7	0.3	0.21
0.7	0.3	0.21
0.7	0.2	0.14
0.8	0.2	0.16
0.8	0.2	0.16
0.9	0.1	0.09
0.9	0.1	0.09
0.6	0.2	0.12
total		1.34

$$KR20 = \frac{10}{10-1} \frac{8.25 - 1.34}{8.25}$$

$$KR20 = 1.1 * 8.837$$

$$KR20 = 0.921$$

ORGANIGRAMA MACRO ESTRUCTURAL APROBADO PARA LA CASA MATRIZ



Fuente: CADAPE. Dirección Ejecutiva de Planificación- Gerencia de la Organización y Gestión de la Calidad