



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



**Posgrado de Especialización en gerenciamiento
por resultados y control de gestión. (UBA-ASAP)**

TABLERO DE COMANDO INTEGRAL PARA LA CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE RIO NEGRO

Una herramienta de medición de la gestión de los objetivos
estratégicos organizacionales.

Autor: Cra. Julieta Rodríguez
Contadora Pública (UNS)
Cohorte 2013

Tutor de la Tesina: Cra. María Laura Martirena
Contadora Pública (UNS)

Fecha de presentación: mayo de 2015

asap

Asociación Argentina de Presupuesto
y Administración Financiera Pública

**Posgrado de Especialización en gerenciamiento
por resultados y control de gestión. (UBA-ASAP)**

ESTE TRABAJO HA SIDO APROBADO POR EL POSGRADO DE
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIAMIENTO POR RESULTADOS Y CONTROL DE
GESTIÓN

.....
TUTOR DE LA TESINA

.....
EVALUADOR

.....
EVALUADOR

RESUMEN EJECUTIVO

El trabajo que se expone a continuación, denominado “**Tablero de Comando integral para la Contaduría General de la provincia de Río Negro: Una herramienta de medición de la gestión de los objetivos estratégicos organizacionales**” corresponde a la tesina del posgrado de “especialización en gerenciamiento por resultados y control de gestión” organizado por la Universidad de Buenos Aires (UBA) y la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP). El estudio del BID CLAD al conceptualizar el modelo de gestión por resultados expresa que: *“La gestión por Resultados se trata de un marco conceptual cuya función es la de facilitar a las organizaciones públicas la dirección efectiva e integrada de su proceso de creación de valor público, a fin de optimizarlo asegurando la máxima eficacia, eficiencia y efectividad de su desempeño, la consecución de los objetivos de gobierno y la mejora continua de sus instituciones.”*(BID-CLAD, 2007, p. 18)

En este orden de ideas, el modelo de gestión por resultados apunta a que la creación de valor público conlleva un proceso de planificación e implementación de estrategias para el logro de objetivos. Asimismo, trae implícito que para la puesta en marcha de las estrategias, es de vital importancia su control en forma cíclica para el conocimiento de los desvíos y análisis de resultados.¹

Por su parte, tanto el modelo de Gestión por Resultados, el informe COSO y normas de la SIGEN coinciden en planificar, idealizar y materializar un sistema de control interno que sea abarcativo de toda la gestión de la entidad, entendiendo al control interno como un proceso único, cuya característica principal es que debe servir de apoyo a la gestión de los funcionarios, ya que el mismo debe suministrar información clave para la toma de decisiones y no servir como un mero instrumento para rendir cuentas.

Es consecuencia, resulta imprescindible que los organismos, sobre la base de un diagnóstico situacional y de la visión organizacional, planifiquen cuáles serán sus estrategias para alcanzar los objetivos. En ese marco, deben definir los recursos, las actividades, las metas a alcanzar, los sistemas de información que utilizarán los responsables de la gestión y los instrumentos de control que darán cuenta de los desvíos.

¹El control continuo sobre la estrategia fue presentado por W. Edwards Deming quien identifica cuatro componentes del ciclo de gestión y plantea que una organización que quiera implementar estrategias y mejorar en forma continua, deberá contemplar y analizar las cuatro fases del ciclo de gestión. Esas fases son las siguientes: Planificar, Hacer, Evaluar y Reconducir (PDCA, por sus siglas en inglés),

El presente estudio tiene como eje de investigación la herramienta del tablero de comando integral, como instrumento de control de la gestión, dado que la misma tiene como objetivo informar en forma constante acerca de los aspectos claves de las estrategias y resulta oportuna la consideración de su implementación en la Contaduría General de la Provincia de Río Negro, ya que la misma está en proceso de transición de un modelo burocrático a uno que gestiona por resultados, y en ese marco se propone desplegar estrategias que requieren de múltiples cambios operacionales y a su vez, el involucramiento de los principales recursos con los que cuenta: sus recursos humanos.

En el capítulo VI se desarrolla el trabajo central a partir de los siguientes puntos centrales:

- Descripción de las funciones, problemas y estrategias de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.
- Definición de los indicadores de desempeño, sus características, detalle de las funciones y requisitos de los mismos.
- Herramienta de tablero de comando integral como sistema de medición de la gestión a través de indicadores. Descripción de los beneficios y desventajas que conlleva su aplicación y la justificación de la utilización de esa herramienta en la Contaduría General Rionegrina
- Definición de las perspectivas y los indicadores claves en la Contaduría General de la Provincia de Río Negro. Diseño del proyecto de tablero de comando integral para el organismo.
- Análisis referido al sistema de información necesario para la implementación de la herramienta.

Finalmente, en el capítulo VII se exponen las conclusiones del trabajo.

Índice

Definición del objeto de estudio.....	1
Enunciado del problema (1) – Formulación del problema – Pregunta general – Preguntas específicas (2)	
Objetivos de la Investigación.....	3
Objetivo general (3) – Objetivos específicos (3)	
Justificación y delimitación de la investigación.....	3
Justificación (3) – Delimitación de la investigación (4)	
Marco conceptual y principales basamentos teóricos.....	4
Tipo de investigación y metodología de trabajo	6
Desarrollo del trabajo.....	7
VI.1.Diagnóstico situacional, problemas y estrategias (7): Marco normativo (7) - Misión, visión y funciones (8) - Estructura organizativa (9) - Análisis FODA (10) - Problemas: Análisis PROBES (11) - Evaluación de riesgo (13) - Estrategias (14) Plan operativo - económico (15)	
VI.2. Indicadores de desempeño (16): ¿Qué es un indicador? (17) - ¿Por qué utilizar indicadores de gestión en el sector público? (18) - Clasificación de los indicadores.(18) - Requisitos de los indicadores.(20) - Pasos para armar los indicadores.(21) - Selección de indicadores.(25)	
VI.3. -La herramienta de tablero de comando integral.(26) ¿Qué es un tablero de comando integral? (27) - ¿Qué beneficios trae la herramienta de tablero de comando integral? (27) - Origen de la herramienta: su aplicación en las organizaciones privadas. (29) - Partes del tablero de comando integral.(30) - Finalidades de la herramienta de tablero de comando integral.(33) - Pasos para construir un tablero de comando integral.(33).	
VI.4.Tablero de Comando Integral para la Contaduría General de la Provincia (37) - Pasos para la confección del tablero de comando integral para la Contaduría General.(38)	
VI.5.- Sistema de información para la implementación del tablero de comando integral.(49) Elementos básicos de un sistema de información (51) - Formas de implementar un tablero de comando integral jerárquico (52) - Herramientas de TI para la implementación de un sistema de información (52).	
Conclusión.....	56
Bibliografía.....	59

Índice de Cuadros:	Pág.
Cuadro Nro. 1: Competencias de la Contaduría General de la Prov. de Río Negro.	9
Cuadro Nro. 2: Detalle de las actividades estratégicas	15 - 16
Cuadro Nro. 3: Clasificación de indicadores	19
Cuadro Nro. 4: Pasos para la construcción de indicadores	21
Cuadro Nro. 5: Tipología de indicadores según el nivel organizacional	22
Cuadro Nro. 6: Frecuencia de la medición	24
Cuadro Nro. 7: Perspectivas del tablero de comando en el sector público	35
Cuadro Nro.8: Indicadores que miden los puntos estratégicos de cada una de las perspectivas de la Contaduría General	45 - 48
Cuadro Nro.9: Beneficios y defectos de las herramientas de TI para la implementación de un CMI	55

Índice de Gráficos:	Pág.
Gráfico Nro 1: Cadena de valor de un programa público	18
Gráfico Nro.2: Ficha de datos de los indicadores	21
Gráfico Nro.3: Perspectivas del tablero de comando para el sector privado	30
Gráfico Nro.4: Diseño del proyecto de tablero de comando integral	37
Gráfico Nro.5: Mapa estratégico de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro	44

ABREVIATURAS

COSO: Committee of Sponsoring Organizations

INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions

CG: Contador General de la Provincia de Río Negro.

CPRN: Constitución de la Provincia de Río Negro

BID-CLAD: Banco Interamericano de Desarrollo - Centro Latinoamericano para el Desarrollo.

SIGEN: Sindicatura General de la Nación

SAFYC: Sistema de Administración Financiera y Control

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

CMI: Cuadro de mando integral

BSC: Balance Scorecard

REM: Remuneraciones.

OGA: Otros Gastos.

USCI: Unidades de supervisión del control interno.

CI: Control interno

TIC: Tecnología de la información y comunicación

TI: Tecnologías de la información.

I.- Definición del objeto de estudio.-

I.1 Enunciado del problema.

La Contaduría General de la Provincia de Río Negro es el órgano rector de control interno y de registro del Estado, su creación y funciones poseen rango constitucional, de la que deriva la legislación aplicable y la reglamentación de su funcionamiento.

Hasta unos pocos años, el funcionamiento de la Contaduría, al igual que el de la mayoría de las organizaciones públicas de la Provincia, se correspondía con el del modelo burocrático puro.²³ En ese sentido predominaba en la entidad el estricto cumplimiento legal, una estructura de tipo verticalista con algunas áreas que funcionaban como compartimientos estancos, el ascenso de los agentes en función a la antigüedad, se evidenciaba una escasa comunicación especialmente hacia los estamentos inferiores de la estructura piramidal, entre otros aspectos. A su vez, sobre las funciones de las que la Contaduría es rectora se podía advertir, en lo relativo al control interno, una significativa rigurosidad en la vigilancia de los procedimientos y las formas más que en los resultados y respecto de la actividad registral se observaba el cumplimiento de los deberes formales –tal el caso de la cuenta de inversión anual– pero no existía actividad alguna tendiente a la generación de informes para la toma de decisiones de las autoridades políticas en forma oportuna. Asimismo, en el organismo preponderaba un 90% del personal que no estaba capacitado y tampoco estaba motivado para hacerlo, dado que sus tareas eran de tipo rutinarias y no sufrían cambios significativos, más allá de los que le indicaban sus superiores a través de los actos administrativos.

Con un diagnóstico de la situación organizacional y producto de un proceso de planificación estratégica, la Contaduría General puso en marcha una vasta serie de actividades tendientes a generar los cambios necesarios para alcanzar cuatro grandes objetivos estratégicos, cuyo éxito depende significativamente de la aceptación e involucramiento de los agentes en las actividades estratégicas.

Ahora bien, la puesta en marcha de las estrategias, conlleva en todos los casos la ejecución ordenada de varias actividades intermedias y de diversos cambios de procesos que pueden ser gestionados tanto en forma paralela como en forma secuencial o concatenada dependiendo del carácter dependiente y complementario de las actividades y metas establecidas en la instancia de la Planificación estratégica, y

²Weber definió a la burocracia como una forma de organización que realza la precisión, la velocidad, la claridad, la regularidad, la exactitud y la eficiencia conseguida a través de la división prefijada de las tareas, de la supervisión jerárquica, y de detalladas reglas y regulaciones. (Weber, 1989).

³Las críticas más sobresalientes del modelo burocrático se centran en la impersonalidad del empleado para aplicar la regla sin excepción, la proliferación de reglas de control y la departamentalización. Estas desventajas atentan contra cualquier iniciativa, la innovación, la adaptación y promueven la obtención de metas departamentales a expensas de las del organismo.

requiere que los funcionarios responsables tengan un adecuado control sobre el estado y resultado de esas actividades y procesos claves.

Asimismo, la introducción de objetivos de tipo estratégico, no obsta a que el organismo deba cumplir con las obligaciones de la que es responsable conforme surge de la normas legales que lo crean, y es por ello que los funcionarios deben responder tanto por el resultados de los procesos que hacen a su mandato legal como por los inherentes a las estrategias implementadas.

La reciente aplicación por parte de la Contaduría del modelo de gestión por resultados lo llevó a que en oportunidad de planificar estas acciones se plantearan diversos indicadores que miden principalmente los avances sobre las operaciones de registro y de control interno. Sin embargo, para una óptima conducción de los objetivos estratégicos se requiere del control de una gran variedad de variables de las cuales la Dirección Superior debe tener permanente conocimiento, entre ellos, el presupuesto, el resultado de actividades de capacitación, el soporte tecnológico, el estado del personal y otros factores intangibles que son tan imprescindibles como el propio resultado de los procesos internos debido a que condicionan el logro de los objetivos, y de allí es que surge la necesidad de medir todas las variables claves.

Por otra parte, la bibliografía y obras existentes relativas a la medición del desempeño exponen al tablero de comando integral como un soporte que facilita la toma de decisiones a través de indicadores que surge del ámbito privado, pero que puede ser utilizada en el ámbito público, de las que a su vez se derivan varios beneficios, entre ellos el de la motivación a todo el personal.

De lo expuesto, se cree oportuno poner a consideración de las autoridades de la Contaduría la utilización del tablero de comando integral como un sistema de medición, comprensivo de un conjunto de indicadores de gestión que recopila información de las variables claves de forma sintética, fácil, integrada y rápida, que sirve para la toma de decisiones relativas al cumplimiento de los objetivos de la organización ya sea en lo relativo al cumplimiento de su misión, como a la de su visión a través de la evaluación de los actividades implementadas definidas en la estrategia

I.2 Formulación del problema.-

I.2.1 Pregunta general.

¿Podría ser de utilidad para la Contaduría General de Río Negro implementar un tablero de comando integral como herramienta de control de medición de los resultados de la gestión de los procesos rutinarios y de aquellos que hacen a la estrategia?

I.2.2 Preguntas específicas.

¿Puede reforzarse el sistema de control de gestión de la Contaduría General?

¿Puede ser de utilidad el tablero de comando integral para la medición de los objetivos y la estrategia?

¿Puede ser el tablero de comando integral un elemento de motivación y mayor involucramiento de los agentes con los objetivos organizacionales?

II.- Objetivos de la Investigación.-

II.1 Objetivo general.

Proponer la utilización de un tablero de comando integral con los indicadores de desempeño claves como herramienta de control de la gestión en la Contaduría General de la Provincia de Río Negro

II.2 Objetivos estratégicos

- a) Describir brevemente características del organismo, sus principales funciones, procesos y su estructura.
- b) Indicar los principales problemas y las estrategias de la Contaduría en materia de registro, control y capacitación.
- c) Definir a los indicadores de desempeño, caracterizarlos, detallar las funciones e indicar los requisitos de acuerdo a la doctrina más calificada y los manuales de organismos estatales.
- d) Definir conceptualmente a la herramienta de tablero de comando integral como sistema de medición de la gestión a través de indicadores y explicar los cambios que los autores consideran necesarios para su aplicación al sector público.
- e) Establecer cuáles pueden ser las perspectivas y los indicadores claves en la Contaduría General
- f) Especificar los requerimientos de los indicadores seleccionados y sugerir el diseño y formato del tablero de comando integral.
- g) Contemplar los recursos materiales y humanos necesarios para la implementación de la herramienta indicada precedentemente.

III.- Justificación y delimitación de la investigación.-

III.1 Justificación.

El presente estudio tiene como fin proponer a las autoridades superiores la utilización de una herramienta de medición de la gestión que les permita conocer de manera integral y sencilla toda la información clave necesaria para la toma de decisiones, con el fin de asistirlos en administrar la creciente complejidad generada de la diversidad de acciones desplegadas para alcanzar los resultados esperados.

III.2 Delimitación de la investigación.

El tablero de comando no es único en una organización, se trata de un sistema de información que recopila indicadores de gestión para la toma de decisiones de diferentes niveles estructurales, y en consecuencia contienen información sobre la que el gestor es responsable y tiene posibilidades de accionar. Al respecto, Torres Pradas sostiene que: *“Los cuadros de mando recogen la información necesaria para la toma de decisiones en cada nivel operativo o de responsabilidad, resaltando los datos relevantes que permiten apreciar globalmente la evolución de las variables claves en cada nivel”*.(Torres Pradas, abril-junio 1991, pp. 535-558)

En ese sentido, el presente estudio se limita a la propuesta de un sistema de tablero de comando para la medición de la gestión del nivel gerencial de la Contaduría General y por ende no incluye un análisis de los tableros e indicadores claves de los niveles medios y operativos de la organización.

IV.- Marco conceptual y principales basamentos teóricos.

La forma de gestionar las entidades estatales en nuestro país está sufriendo un proceso de modernización administrativa. Paulatinamente distintos organismos estatales están transitando desde un modelo de gestión burocrático a un modelo que se centra en los resultados.

En este contexto de gestión por resultados, hay que destacar que la medición del desempeño es parte de un proceso amplio de planificación y que, por ello, los sistemas de control de gestión, no siempre resultan adecuados para los propósitos perseguidos por las entidades. Así Kaplan y Norton, si bien aludiendo respecto del comportamiento de entidades del ámbito privado, advierten acerca de la falta de planificación del sistema de medición en las empresas manifestando que: *“Los directivos raramente consideran el hecho de medir como una parte esencial de su estrategia... los directivos pueden introducir procesos de explotación innovadores o grandes estrategias para hacer grandes progresos en los rendimientos y después seguir aplicando los mismos indicadores financieros a corto plazo que han utilizado durante décadas.... Estos directivos no solo cometen el error de no introducir medidas nuevas para controlar los nuevos objetivos y procesos sino que tampoco se cuestionan si las antiguas medidas son aplicables y relevantes en relación con las nuevas iniciativas o no.”*(Kaplan & Norton, *Cómo poner el Cuadro de Mando Integral en funcionamiento*, 1993, pp. 162-163)

En este sentido, resulta necesario que las organizaciones públicas que busquen medir resultados, contemplen durante la etapa de la planificación estratégica un sistema de

información acorde a sus objetivos y estrategias que les proporcione datos suficientes para la toma de decisiones de la gestión organizacional.

En el mismo orden de ideas, la Resolución N° 107/98 SIGEN al referirse a las actividades de control menciona que: *“Todo organismo debe contar con métodos de medición de desempeño que permiten la preparación de indicadores para su supervisión y evaluación. La información obtenida se utilizará para la corrección de los cursos de acción y el mejoramiento del rendimiento. El sistema puede estar constituido por una combinación de indicadores cuantitativos, tales como los montos presupuestados, y los cualitativos, como el nivel de satisfacción de los usuarios.”*(Sindicatura General de la Nación, 1998)

Resulta en consecuencia que, para cumplir con el cometido estatal, la gran mayoría de las organizaciones utilizan un conjunto de indicadores de gestión como sistema de medición del desempeño. Guinarti Solá, Josep María al referirse acerca de la utilidad de los indicadores explica que en el marco del New Public Management se ha demostrado que son útiles para clarificar los objetivos, asimismo, porque de ellos se obtiene información objetiva y finalmente sostiene que los indicadores de gestión se demuestran como útiles para motivar al funcionario e incentivarlo sobre los resultados alcanzados.(Guinart i Solá, 2003).

Del mismo modo, Armijo, Marianela y Boneffoy, Juan Cristóbal, concluyen que la utilidad de los indicadores es indiscutible, no obstante señalan que la medición del desempeño global de una institución pública requiere del desarrollo de un conjunto armónico, sistemático y relevante de mediciones e indicadores con un adecuado conocimiento de sus posibles interrelaciones. (Armijo & Bonnefoy, Indicadores de desempeño en el sector público, 2005)

Por su parte, el trabajo conjunto de BID CLAD pone de manifiesto que *“La mayoría de esfuerzos de modernización de la administración pública ha supuesto una gran producción de información e instrumentos, lo cual ha generado dos efectos contrarios: Por un lado ha permitido aprehender y captar situaciones que antes no se conocía, pero por otro ha generado una abrumadora cantidad de datos y material difícil de procesar.”*(BID-CLAD, 2007)

Es decir, la tecnología y la creciente sencillez para determinar indicadores pueden generar un efecto contraproducente en el proceso de toma de decisiones como producto de una saturación de datos. Resulta necesario pues, diseñar un sistema de información que suministre los indicadores claves y que a su vez, contemple las interrelaciones entre los mismos.

En este contexto, el tablero de comando integral surge como producto de la carencia en los sistemas de medición tradicionales. Robert S Kaplan y David P.Norton, los

autores de la herramienta, presentan un cuadro de mando integral, balance scorecard o tablero de comando integral con un conjunto de medidas capaz de dar a los directivos una visión rápida pero integral de la empresa. De acuerdo a los autores: *“El CMI refleja el equilibrio entre objetivos a corto y largo plazo, entre medidas financieras y no financieras, entre indicadores previsionales e históricos y entre perspectivas internas y externas”* y definen a la herramienta: *“El CMI es como los indicadores de una cabina de avión: proporciona información compleja a los directivos de un vistazo.”*(Kaplan & Norton, El cuadro de mando integral: medidas que impulsan el rendimiento, 1996, p. 138)

Es así que definen que, las empresas deben organizar su Tablero de Comando en cuatro perspectivas: financiera, aprendizaje e innovación, clientes y procesos internos. Asimismo, en cada perspectiva se definen objetivos o áreas clave y a su vez, cada área clave está asociada con indicadores.

Por último, es dable resaltar que en el ámbito público destacados autores han considerado al cuadro de mando integral como una herramienta de gestión de gran aprovechamiento para entidades no lucrativas y de la actividad pública.

V.- Tipo de investigación y metodología de trabajo.-

El presente trabajo será de carácter educativo y tendrá una orientación práctica, en razón de que del relevamiento de los objetivos y estrategias de la Contaduría se propondrán las prácticas y herramientas que surgen de la doctrina y los manuales implementados por los distintos países y provincias para reforzar el sistema de control de la gestión de la Contaduría General. A tal fin, la metodología de trabajo que se utilizará está basada en una recopilación de los datos de la totalidad de los objetivos y estrategias claves y las técnicas básicas que se emplearán para analizar los datos serán, básicamente, el relevamiento documental y las entrevistas a los funcionarios principales tanto del área de control interno como de registro.

VI.- Desarrollo teórico.-

VI.1: Diagnóstico situacional, problemas y estrategias.

El diseño de un tablero de mando integral, comienza con el conocimiento del organismo. Para ello, es necesario hacer un diagnóstico situacional que revele qué hace el organismo, sobre qué jurisdicción, cómo lo hace, con qué estructura, con qué recursos humanos y físicos cuenta, qué mecanismos de control tiene, entre otros datos.

Más adelante, deberán identificar su visión o los parámetros futuros a alcanzar para poder contrastarlos con el diagnóstico que se haya obtenido en la primera instancia.

Seguidamente, corresponde analizar los desvíos encontrados para desarrollar las estrategias, las que deberán descomponerse en acciones a realizar con metas definidas para su control por parte de la Dirección.

En este sentido, cabe remarcar que el diseño del tablero de comando integral, como instrumento de medición de la gestión, debe ser analizado en la etapa de la planificación estratégica, conforme lo expresan los autores en el siguiente párrafo:

“La medición del desempeño es parte de un proceso amplio de planificación que implica preguntarse cuál es la misión, o quiénes somos, dónde queremos ir, cómo podemos y finalmente buscar mecanismos para saber si hemos llegado al objetivo” (Armijo & Bonnefoy, Indicadores de desempeño en el sector público, 2005).

A raíz de lo expuesto, en este capítulo se describirán los elementos significativos que sirven para hacer un diagnóstico de la entidad objeto de estudio, tales como el marco normativo, la misión institucional, sus funciones y la estructura organizativa de la Contaduría General de la provincia de Río Negro. Luego se explicarán los problemas sobre la base del análisis PROBES y finalmente se enunciarán las estrategias.

VI.1.1.-Marco normativo.-

La Contaduría General de la Provincia de Río Negro es el órgano rector de control interno y de contabilidad del sector público provincial. Se trata de un órgano creado por la Constitución de la Provincia de Río Negro⁴ en cuyo plexo normativo se definen las funciones y se establece que el Contador General es designado por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Poder Legislativo y su remoción sólo procede mediante juicio político.

Asimismo, la Ley H 3186 de la Provincia de Río Negro en el Título VI, Arts. 79 al 85, designa a la Contaduría General como el órgano rector del sistema de control interno

⁴ Arts. 191 a 195 de la Constitución de la Provincia de Río Negro.

de la administración provincial y fija las atribuciones y deberes de ésta, en concordancia con el artículo 191 de la Constitución Provincial. Por otra parte, en el Capítulo II, sección V, Arts. 37 al 41 y 69 al 78 de la citada norma, precisa las funciones de registro de la Contaduría General y específicamente la Cuenta de Inversión del ejercicio.

Por último, el Decreto N° H 1737/98, reglamentario de la ley mencionada precedentemente, fija los alcances y establece los procedimientos para el ejercicio de las funciones de registro y control por parte de la Contaduría General.

VI.1.2.- Misión, visión y funciones.-

La misión es el motivo, propósito, fin o razón de ser de la existencia de una empresa u organización. La misma debe permitir responder a preguntas como las siguientes: ¿Para qué estamos? ¿Qué estamos haciendo hoy? ¿Qué incumbencias tengo?, ¿Sobre qué sector o jurisdicción tengo facultades y obligaciones?, ¿Qué necesidades cubren mis productos y servicios? ¿A quiénes cubren esas necesidades?

En los organismos públicos la misión generalmente está establecida en las normas de creación. En esas normas se desprenden motivos comunes a todos los organismos estatales⁵ y “razones de ser” para cada organismo en función a las necesidades que esa institución deba satisfacer. En el caso de la Contaduría General, el artículo 191 de la Constitución Provincial define sus dos grandes funciones específicas y propias: la de registro y la de control interno de la hacienda pública rionegrina. A continuación se transcribe la citada norma:

Artículo 191 C.P.R.N.:-*Corresponde a la Contaduría General el registro y control interno de la hacienda pública. Autoriza los pagos con arreglo a la ley de presupuesto y leyes especiales, puede delegar ésta atribución en los casos que la ley establece.*

Por otra parte la visión del organismo responde a lo que el organismo desea ser en el futuro. En este sentido la Contaduría General estableció la visión sobre la base de la misión institucional la que se definió de la siguiente manera: “Ser un organismo de excelencia en materia de registro y control interno”.

En base a lo expuesto, a continuación se enumeran las principales funciones y competencias del organismo bajo estudio.

⁵ Las normas constitucionales establecen como misión de todos los organismos estatales la búsqueda de la máxima satisfacción y bienestar del conjunto de personas a las que sirve, respetando los derechos y garantías individuales fundamentales de la persona humana.

Cuadro Nro. 1: Competencias de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.-

Registro e información	Control Interno y auditoría
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Llevar la contabilidad general de la administración pública, produciendo estados e informes sobre la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial ➤ Administrar un sistema de información financiera que permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativos, económicos y financieros del sector público provincial ➤ Dictar las normas de contabilidad para todo el sector público provincial. ➤ Asesorar y asistir técnicamente a todas las jurisdicciones y entidades del sector público provincial en la implantación de las normas y metodología que prescriba. ➤ Confeccionar anualmente la cuenta de inversión anual. ➤ Administrar el sistema de inventario general de bienes muebles e inmuebles de la Provincia ➤ Liquidar las participaciones en impuestos provinciales, la coparticipación federal, retener y registrar los préstamos y adelantos a municipalidades, conforme a las disposiciones legales vigentes. ➤ La verificación de consistencia de datos registrados de organismos descentralizados y autárquicos y la verificación y control de registraciones de la administración central; La centralización de los registros contables de la administración pública provincial, de la que deriva la cuenta de inversión anual. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Dictar normas de control interno para los organismos centralizados, descentralizados y autárquicos del Estado Provincial; ➤ Prestar asistencia técnica a los responsables del sector público rionegrino. ➤ Intervenir en forma previa a la autorización de los gastos a través de la verificación, supervisión y vigilancia de los procesos administrativos derivados de los hechos, actos u operaciones de las que surjan transformaciones del sector público provincial. ➤ Intervenir en forma previa los pagos del Estado Provincial a través de un control de legalidad, contable, económico y financiero. ➤ Crear o suprimir unidades de supervisión de control interno dentro de las dependencias de las jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Rionegrina ➤ Es responsabilidad de la Contaduría General, en su carácter de órgano rector del sistema, el desarrollo de los aspectos normativos, de supervisión y coordinación del control interno.

Fuente: Elaboración propia a partir de la norma constitucional de la provincia de Río Negro y la Ley nro. 3186.

VI.1.3.- Estructura organizativa.-

La estructura organizativa interna está compuesta por el Contador General, que es el principal responsable de la gestión de la Contaduría. Luego la estructura se divide en dos grandes sectores: el área de “Control y Auditoría” y el área de “Registro e Información”.

La primera es la encargada de garantizar y observar el ejercicio eficiente, eficaz y efectivo del control interno en el sector público provincial, comprensivo del poder judicial, poder legislativo, tribunal de cuentas, administración central, organismos descentralizados y autárquicos, empresas y sociedades del estado.

En este sentido para el ejercicio de las actividades de control interno, la Contaduría General está estructurada mediante una sede central en la que cumplen sus tareas el contador general, una sub-contadora de auditoría y control y una directora de control. En esa sede central bajo el mando de los funcionarios hay una oficina para el control de organismos descentralizados y autárquicos y el área de recursos humanos. Asimismo, la Contaduría General dispone de 12 unidades de supervisión del control interno en los ministerios y secretarías de estado que también son responsables ante los funcionarios del sector de control.

Por otra parte, la Contaduría ejerce sus funciones de contabilidad e información en la sede central donde se encuentran todos los agentes y funcionarios abocados a las tareas del área de registro. El organigrama del sector comienza con el Contador General, luego en orden jerárquico le sigue una sub-contadora de registro y un director de registro. A continuación y dependiendo de la sub-contadora y director se encuentran las siguientes áreas cuyos agentes tienen rango de carrera e igualdad jerárquica: registro de entidades autárquicas y poderes, registro de la administración central, contabilidad, deuda pública, cuenta de Inversión, coparticipación, rendiciones de cuenta, sistemas informáticos y administración de las compras de la Contaduría.

VI.1.4.-Análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas)

En la instancia de la planificación estratégica es relevante realizar el análisis FODA para el relevamiento de los factores internos y externos que afectan a la organización y que facilitan u obstaculizan el logro de los objetivos estratégicos. Asimismo, esta técnica de evaluación organizacional, resulta útil para definir los principales problemas a enfrentar y las causas de los mismos.

El análisis FODA se trata de un análisis de las características propias de la organización y de aquellos factores externos que pueden afectar la performance de la organización. De esta manera, a través del diagnóstico se busca reconocer los aspectos positivos para acentuarlos y aprovecharlos (fortalezas y oportunidades), así como también relevar los aspectos negativos (debilidades y amenazas) con vista a atenuarlos y minimizarlos.

Como se mencionó anteriormente, el resultado del análisis matricial FODA debería ayudar a conducir a la detección de los problemas principales que debe enfrentar la

organización y sobre esta base, la Dirección Superior, ante la presencia de un problema, deberá dilucidar la interdependencia de los factores organizacionales con ese problema respondiendo qué está haciendo la organización para que el problema exista. Para ello, los funcionarios deben describir los síntomas de los problemas, descubrir cuáles son las causas que lo originan y definir si las mismas son internas o externas al ente, todo con el propósito de aplicar estrategias sobre las variables controlables.

Hay que remarcar que en esta instancia de definición de problemas, con su descomposición en variables de causa - efecto es muy importante para el diseño de la estrategia, y que la misma reviste de cierta dificultad dado que las relaciones causa - efecto entre variables no son lineales o unidireccionales, sino que por lo contrario, un problema representa una complejidad de entrecruzamientos de causas y efectos.

Con motivo de definir los problemas en la Contaduría General junto con sus principales causas, se hará referencia a las conclusiones alcanzadas al aplicar la metodología para el análisis situacional que se denomina análisis PROBES.⁶

VI.1.5.- Problemas: Análisis PROBES -

En este apartado se enunciarán los problemas detectados en la instancia de la planificación estratégica para luego especificar las grandes estrategias implementadas y a realizar para alcanzar los objetivos.

Los problemas o desvíos se pueden definir como la distancia existente entre lo real y lo esperado. Para la erradicación de los mismos se requiere de la detección de las causas y efectos para así analizarlos y proponer alternativas viables de solución.

Para abordar los problemas de la Contaduría, resulta apropiado hacer referencia a las conclusiones arribadas al hacer el análisis PROBES en el organismo, ya que en éste se relevaron los problemas, se dilucidaron las causas y efectos y a partir de allí se formularon las estrategias.

⁶El análisis PROBES (problemas, objetivos y estrategias) es parte del contenido de la asignatura “Planificación Estratégica” de la Especialización en Gestión por Resultados y control de la Gestión de la cohorte 2013, la que es dictada por el Profesor Jorge Sotelo Maciel.

⁶ El análisis PROBES se trata de una metodología de análisis situacional para la planificación de las estrategias organizacionales. Consta de 9 pasos:

- 1- Definir el problema focal
- 2- Descripción del problema focal
- 3- Gráfico de las hipótesis
- 4- Desarrollo del modelo explicativo
- 5- Organización de la exploración
- 6- Análisis de la gobernabilidad: control de las variables
- 7- Definición de frentes de ataque
- 8- Formulación de apuestas estratégicas
- 9- Aproximación a la imagen – objetivo.

Conclusiones del análisis PROBES (Problemas, Objetivos y Estrategias) en la Contaduría General de la Provincia.

El análisis PROBES se trata de un método de planificación para realizar un análisis situacional y formular estrategias. De su aplicación en la Contaduría de la Provincia de Río Negro, se pudo esclarecer los problemas que constituyeron los principales frentes de ataque para el organismo.

Así, del análisis surgió como problema focal la deficiente labor de la Contaduría General en el cumplimiento de sus funciones. Del mismo, se desprenden otros que a los efectos prácticos fueron agrupados en los siguientes ítems:

- a- Problemas relacionados con la actividad propia de la Contaduría;
- b- Problemas relacionados con el personal;
- c- Problemas en los demás organismos que repercuten en la Contaduría.

A continuación, pasaremos a detallar cada uno de ellos:

a- Problemas relacionados con la actividad propia de la Contaduría

- Elaboración de dictámenes o intervenciones con escasos contenidos: De las intervenciones se podía advertir que los agentes que los elaboraban aplicaban rigurosidad en la vigilancia de los procedimientos y las formas, antes que en los contenidos y esencia de los asuntos traídos a examen.
- Actividad registral como fuente de satisfacción del cumplimiento de los deberes formales –tal el caso de la cuenta de inversión anual- ya que no existía actividad alguna tendiente a la generación de informes para la toma de decisiones de las autoridades políticas en forma oportuna.
- Departamentos o áreas sin conexión alguna.
- Estructura verticalista burocrática.

b- Problemas relacionados con el personal:

- Insuficiente capacitación de los funcionarios y agentes, motivo que impedía un ejercicio eficaz de las intervenciones tanto del sector de registro como del de control interno.
- Mayoría del personal no profesional junto con una escasa motivación del personal en capacitarse y aprender por la falta de incentivos que premien los logros de objetivos.
- Envejecimiento de los agentes, sin interés alguno en su rotación.
- Falta de motivación del personal para contribuir con el logro de los objetivos: Escaseaban mecanismos que promovieran la participación de los empleados para comunicar problemas, propuestas o canales que transmitieran mensajes.

- Ascensos basados en la antigüedad o permanencia en los cargos: La antigüedad es el concepto que prevalecía de forma superlativa por sobre la capacitación y logro de objetivos.
 - Profesionales formados en el modelo burocrático: Esto se visualiza en la obsolescencia de procedimientos, método y técnicas de trabajo del personal.
- c- Problemas en los demás organismos que afectan a la Contaduría.
- Ineficientes mecanismos de capacitación del resto de la Administración Pública: lo que significa el examen de expedientes con múltiples y reiterados errores, mientras que para el área de registro implica la vigilancia repetitiva de los registros y trámites pertinentes.
 - Organizaciones con procedimientos muy burocráticos.
 - Falta de motivación en el personal. No hay un régimen de premios y castigos.

VI.1.6. - Evaluación de riesgo -

Hasta acá podemos advertir que del diagnóstico de los problemas pueden surgir varios frentes de ataques sobre los que habrá que aplicar acciones y recursos con el fin de evitarlos o atenuarlos. Considerando la limitación de recursos existente (económicos, físicos, temporales, etc.) corresponde entonces que los funcionarios “depuren” los problemas para focalizarse en los que significan un riesgo alto y atentan fuertemente sobre el logro de los objetivos.

Si bien el presente trabajo no profundizará sobre este aspecto, es conveniente remarcar que el análisis de los riesgos tiene como objetivo ordenar los problemas en función a su significatividad e impacto sobre los objetivos organizacionales. Reconoce que no todos los problemas constituyen “peligros” reconociendo el peso o la importancia que tienen las amenazas sobre los objetivos propuestos. De esta manera las herramientas de análisis de riesgo permitirán que la Dirección Superior pueda ponderar los problemas y sobre esa base buscar las soluciones adecuadas y proporcionadas mediante estrategias en resguardo de los recursos con los que cuenta. Aplicado a la Contaduría General, podemos advertir que el mayor riesgo se genera cuando la misma no cumple con las funciones inherentes, que son las que se encuentran especificadas en las normas que les son aplicables. En este sentido, estrategias que tengan como propósito avanzar, innovar o mejorar procesos o funciones -siempre que se cumplan con las normas legales - deberían supeditarse a las que tienen como propósito cumplir con su misión.

VI.1.7. - Estrategias. -

Del resultado de los problemas detectados, el grupo planificador consideró las variables que pueden ser objeto de implementación de medidas de política, tendientes a la obtención de resultados e impactos conducentes a la solución del problema focal y de los que se derivan del mismo.

De este modo, la situación objeto que se desea alcanzar luego de la aplicación de estrategias, será aquella caracterizada por una mayor calidad de gestión de la contaduría general exteriorizada en los dos ámbitos de incumbencia funcional: a) En el área de registro e información a través de una mejora cuantitativa y cualitativa de la información procesada, fundamentalmente en materia de registro patrimonial y de la generación de informes periódicos para la toma de decisiones y b) En el sector de auditoría y control mediante la profundización del estudio de cada intervención, en términos de la fundamentación contable y jurídica de éstas, y la aplicación de mayor rigurosidad en el examen de cada situación objetiva que plantea en el desarrollo de las actividades.

Es en base a lo mencionado precedentemente, la Contaduría General puso en marcha una vasta serie de actividades tendientes a generar los cambios necesarios para alcanzar cuatro grandes objetivos estratégicos:

- Transitar paulatinamente de un modelo burocrático puro a uno que gestiona por resultados.
- En materia de registro, aplicar las normas de contabilidad patrimonial por partida doble para la elaboración de informes periódicos y anuales.
- En materia de control, pasar de ejercer el control interno directo sobre los procesos a supervisar los controles de los organismos conforme lo establece la ley de administración financiera y control rionegrina.
- Pretende introducir el modelo de gestión por resultados sobre los demás organismos públicos y por ese motivo en la actualidad despliega actividades de capacitación a los funcionarios y agentes externos de la Contaduría.

Asimismo el organismo debe cumplir con las funciones propias que le encomienda la norma legal tanto de registro como de control interno.

Del análisis de las estrategias, puede advertirse que las mismas apuntan fuertemente a mejorar los procesos internos de control y de registro dado que importan la adopción de normas y criterios que acogen otros organismos públicos y que son los mismos que la doctrina que se dedica a estudiar al Estado y la Administración Pública sugiere al buscar mejorar los procesos, obtener resultados, generar información con criterios uniformes y lograr mayor transparencia. Por su parte, con respecto a los problemas

referidos al personal, se observa que el organismo realiza y planea seguir implementando estrategias de capacitación, de rotación, comunicación y participación de los agentes y funcionarios. Por último, hay que destacar la coherencia que hay entre todas las estrategias con las misiones y funciones del organismo, dado que de no ser así, resultaría absurda la medición de resultados de objetivos que son contradictorios.

VI.1.8. - Plan operativo – económico. –

Definidas las estrategias, es de vital importancia armar un plan operativo para definir cuáles son los pasos a seguir, en qué orden se harán, en qué fechas, con qué recursos, etc. Asimismo, hay que precisar qué se espera de esas acciones especificando qué resultados deben alcanzar y qué significan para su control.

A su vez, se debe vincular el plan operativo con el presupuesto para que la Dirección Superior pueda cerciorarse de que cuenta con los recursos económicos necesarios para que el proyecto desarrollado no se frustre o se detenga.

A continuación se especificarán las principales tareas que comprende cada una de las estrategias, sin detallar tiempos ni recursos, ni ninguna otra métrica para poder luego, diseñar los tableros de comando integral que controlen los avances de cada una de las estrategias planteadas.⁷

Cuadro Nro. 2: Detalle de las actividades estratégicas.-

Transitar paulatinamente de un modelo burocrático puro a uno que gestiona por resultados.

- Capacitación de los contenidos del modelo de GpR y concientización del personal para trabajar en base a esos conceptos.
- Armar un programa de becas que sea inclusivo y fomente la participación de todos los empleados.
- Redefinición de los circuitos administrativos con vista a optimizarlos.
- Asignación de responsables de las actividades aplicando la matriz de corresponsabilidad para evitar la superposición de tareas o la ausencia de responsables.
- Redacción del manual de procedimientos y funciones.
- Diseño de un sistema de información para el relevamiento de la gestión y sus resultados.
- Instrumentar nuevas vías de comunicación dentro de la organización.
- Reuniones periódicas para informar acerca del avance en las tareas, aportar sugerencias, comentar sobre problemas.

⁷ La definición de los tiempos, recursos, y metas es sumamente importante para la medición de la estrategia a través del Tablero de Comando Integral dado que con los elementos cuantificables la Dirección podrá conocer cómo evolucionan. No obstante, el presente trabajo no tiene como fin esclarecer la programación detallada de las estrategias, sino conocer las principales actividades involucradas para el diseño de la herramienta del tablero de comando integral.

En materia de registro, aplicar las normas de contabilidad patrimonial por devengado total y partida doble en materia de registro para la elaboración de informes periódicos y anuales.

- Asesoramiento de organismos que tengan experiencia con respecto a las normas de contabilidad patrimonial.
- Diseño de los informes finales que se pretendan lograr una vez aplicadas las normas de contabilidad.
- Diagnóstico de los rubros patrimoniales que deben ser ajustados.
- Capacitación a todas las áreas de registro para la comprensión de las normas.
- Adaptación del sistema administrativo para la implementación de las mismas.
- Definición de los controles que habrá que aplicar sobre el mismo.
- Dictado de normas de registro de aplicación para la administración pública provincial.
- Diseño de un plan con la secuencia y orden de los cambios a realizar que contemple la metodología a seguir.
- Reuniones periódicas para resolver en equipo, problemáticas en la implementación, brindar sugerencias.

Pasar de ejercer el control interno directo sobre los procesos a supervisar los controles de los organismos conforme lo establece la Ley de administración financiera y control rionegrina.

- Capacitar al personal para viabilizar la supervisión de los controles y para ser asesores de los ministerios y secretarías que tienen bajo su órbita de control.
- Definición de controles y funciones de los agentes.
- Reuniones periódicas para resolver en equipo, problemáticas en la implementación, brindar sugerencias.

Capacitación a los funcionarios y agentes externos de la Contaduría para sugerir la implementación del modelo de gestión de resultados.

- Crear un centro de capacitación que organice las jornadas de formación.
- Diseñar un sistema de detección de necesidades de capacitación.
- Instrumentar canales de comunicación permanente con agentes altamente capacitados.
- Diseño de un plan de capacitación.

VI.2. - Indicadores de desempeño. –

En el punto VI.1.7 del presente trabajo se describieron las estrategias previstas para alcanzar los objetivos de la Contaduría General. Por su parte, este apartado tiene como propósito responder a la pregunta de cómo medir las estrategias fijadas en la planificación estratégica.

Para cumplir con ese fin, se desarrollará el tema indicadores de desempeño dado que se trata de una de las metodologías más utilizadas tanto por municipios, provincias y países latinoamericanos para la medición de los resultados⁸. En este sentido Armijo y Bonnefoy sostienen que:

⁸ Municipios, provincias y países latinoamericanos publican en internet manuales, aplicativos, foros, documentos y lineamientos sobre cómo calcular e implementar un sistema de indicadores físicos, presupuestarios y de gestión. Podemos citar entre muchos ejemplos documentos, manuales y publicaciones de la Oficina Nacional de Presupuesto, la Secretaría de Gestión Pública de la Nación, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de la Provincia de Neuquén, Entre Ríos, etc.

“En el caso de la evaluación por resultados y la gestión de las instituciones públicas a nivel central, regional o local, observamos en general que las metodologías utilizadas tienen que ver con el diseño de indicadores de desempeño los que son apoyados con procesos previos de planificación estratégica o de cuadro de mando integral”.(Armijo & Bonnefoy, Indicadores de desempeño en el sector público, 2005)

También la Resolución N° 107/98 SIGEN al referirse a las actividades de control menciona que: *“Todo organismo debe contar con métodos de medición de desempeño que permiten la preparación de indicadores para su supervisión y evaluación. La información obtenida se utilizará para la corrección de los cursos de acción y el mejoramiento del rendimiento. El sistema puede estar constituido por una combinación de indicadores cuantitativos, tales como los montos presupuestados, y los cualitativos, como el nivel de satisfacción de los usuarios.”*(Sindicatura General de la Nación, 1998)⁹

Cabe recalcar que este capítulo tiene carácter educativo ya que se trata de una recopilación de lo que la doctrina más calificada expone acerca de los indicadores de desempeño. De este modo, se analizará la definición de indicadores, sus características, los tipos de indicadores existentes, los beneficios, la importancia que tienen y los elementos necesarios para armarlos.

VI.2. 1.- ¿Qué es un indicador?-

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas define al indicador como *“Una medida que permite el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación en el tiempo con los correspondientes referentes externos o internos.”*

Por su parte Alberto Norese define que: *“Los indicadores son las herramientas que permiten determinar el nivel alcanzado en la obtención de las metas establecidas tales como productividad, calidad, nivel de cobertura, etc. pudiendo ser medidas financieras u otras establecidas.”*(Norese, Oct. 2006, p. 196).

Otras definiciones son las siguientes: *“Un indicador es un instrumento utilizado para evaluar y controlar la gestión y cuya función básica es la de describir el estado de un sistema.”*(Martin Sanchez, 2007, p. 14) y *“Un indicador es una unidad de medida expresada en términos absolutos o relativos y aplicada a un objeto, nos muestra una*

⁹ La última resolución sobre normas de control interno de la SIGEN (Res. Nro. 172/14) también incluye a los indicadores: Principio 10.6: *“Las actividades de control sobre las operaciones o transacciones deben complementarse con actividades de supervisión o monitoreo sobre el desempeño organizacional a nivel general, mediante indicadores y reportes específicos”.*

cualidad, una actividad, una relación o un resultado y que, debidamente interpretado en sí mismo, o en comparación con otros indicadores, hechos o circunstancias, puede servir para extraer hipótesis o conclusiones”.(Morales & Morales , 2008, p. 205)

En sí, los indicadores se insertan a lo largo de toda la organización y sirven para informar sobre lo estratégico y los aspectos claves de la gestión. Son el soporte para evaluar lo que está pasando con los procesos y los aspectos operativos.

VI.2. 2.- ¿Por qué utilizar indicadores de gestión en el sector público? –

Todo organismo debe contar con un sistema de medición del desempeño que permitan disponer de parámetros objetivos a fin de compulsar la evolución de las organizaciones en el tiempo. La utilización de indicadores conlleva a:

- La asignación de responsabilidades a los agentes y funcionarios sobre sus actuaciones públicas generando mayor compromiso con los resultados.
- La detección de procesos o áreas de la institución en las cuales existen problemas de gestión, permitiendo la eliminación de tareas innecesarias y el rediseño de los procesos.
- La efectiva prestación de servicios a la comunidad.

VI.2. 3.- Clasificación de indicadores.-

La clasificación de los indicadores de desempeño es muy variada, no obstante a continuación se tomará como base la exposición de la autora Armijo Marianela por ser una de las tipologías más utilizada.

La mencionada autora distingue a los indicadores en función de dos criterios:

1- Según **el ámbito de control**: Incluye los indicadores de insumos, procesos, productos y resultado. Se trata de indicadores que brindan información de los resultados de los componentes de la cadena pública de valor y miden las principales variables asociadas al cumplimiento de los objetivos: cuántos insumos se utilizaron, cuántos productos y servicios se entregaron y cuáles son los efectos finales logrados.

Gráfico Nro 1: Cadena de valor de un programa público.



2- Según las **dimensiones de la evaluación**: Desde el punto de vista del desempeño encontramos los indicadores de eficiencia, eficacia, calidad y economía. Esta clasificación asocia el juicio que se realiza una vez finalizada la intervención, y las preguntas que intenta responder son: en qué medida se cumplieron los objetivos, cuál es el nivel de satisfacción de la calidad percibida por los usuarios, cuán oportunamente llegó el servicio. En este sentido, mediante estos indicadores se busca evaluar cuán aceptable ha sido y es el desempeño del organismo público, cuya respuesta sirve para mejorar cursos de acción y mejorar la gestión, informar a los diferentes grupos de interés y tener una base sobre la cual asignar el presupuesto.

Cuadro Nro. 3: Clasificación de indicadores.-

Indicadores según el ámbito de control	
Insumo	Cuantifican los recursos tanto físicos como humanos, y/o financieros utilizados en la producción de bienes y servicios. Estos indicadores generalmente están dimensionados en términos de gastos asignados, números de profesionales.
Proceso	Miden el desempeño de las actividades vinculadas con la ejecución o forma en que el trabajo es realizado para producir los bienes y servicios, tales como procedimientos de compra o procesos tecnológicos. Son útiles para la evaluación de desempeño en ámbitos donde los productos o resultados son más complejos de medir.
Producto	Muestran los bienes y servicios provistos por un organismo público o una acción gubernamental. Es el resultado de una combinación específica de insumos por lo cual dichos productos están directamente relacionados con ellos.
Resultado intermedio	Se refiere a los cambios en el comportamiento, estado, actitud o certificación de los beneficiarios una vez que se han recibido los bienes y servicios de un programa o acción pública. Su importancia radica en que se espera que conduzcan a los resultados finales y en consecuencia constituyen una aproximación a estos.
Resultado final	Miden los resultados de los bienes y servicios entregados e implican un mejoramiento en las condiciones de la población objetivo atribuible exclusivamente a éstos. También se los denomina de impacto.
Indicadores según las dimensiones de la evaluación	
Eficacia	Muestran cuál es el grado de cumplimiento de los objetivos, indican si la organización o área cumple con los objetivos y metas. Las medidas clásicas de la eficacia son la cobertura, la focalización, la capacidad de cubrir la demanda y el resultado final.
Eficiencia	Indican cuál es la productividad de los recursos utilizados, especificando cuántos recursos públicos se utilizan para un determinado bien o servicio o cuántos bienes y servicios se producen con una determinada cantidad de insumos. Son indicadores de eficiencia los costos promedios o los productos medios.
Economía	Explican cuán adecuadamente son administrados los recursos utilizados para la producción de los bienes y servicios. Ejemplos: autofinanciamiento, la ejecución del presupuesto de acuerdo a lo programado.
Calidad	Indican cuán oportunos y accesibles a los usuarios son los bienes y servicios. Son extensiones de la calidad factores como la oportunidad, la accesibilidad, la percepción de usuarios y la precisión.

Fuente: Elaboración propia a partir del texto de Bonnefoy J. Cristóbal y Armijo Marianela: Indicadores de desempeño en el sector público. CEPAL – Series manuales Nro. 45.

VI.2. 4.- Requisitos de los indicadores.-

Guinart i Sola sostiene que: *“El indicador debe proporcionar una calidad y cantidad razonable de información (relevancia) para no distorsionar las conclusiones que de él se puedan extraer (inequívoco), a la vez que debe estar disponible en el momento adecuado para la toma de decisiones (pertinencia, oportunidad) y todo ello, siempre que los costes de obtención no superen los beneficios potenciales de la información extraíble.”*(Guinart i Solá, 2003, p. 9).

Es decir que al aludir a los requisitos, nos referimos a las características, cualidades y elementos que necesariamente debe tener un indicador para que resulte útil como instrumento de información de los objetivos claves.

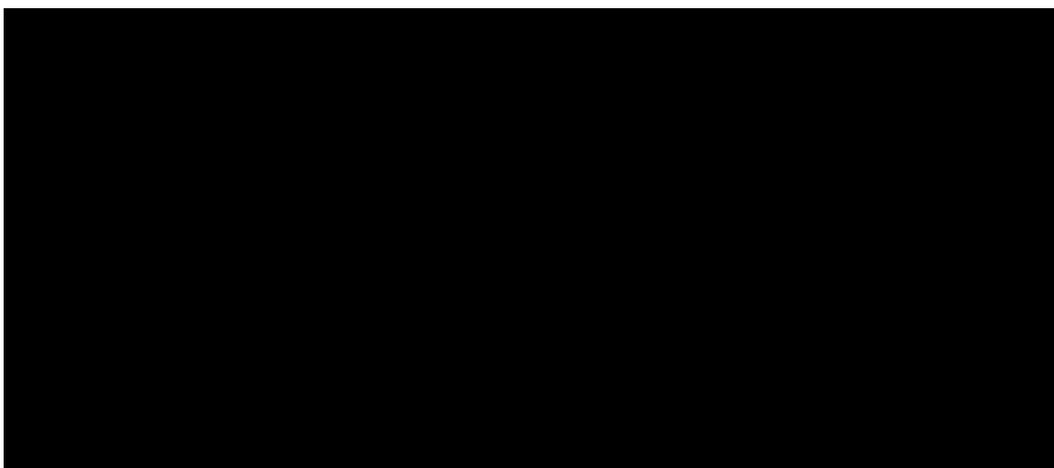
Es por ello, que los grupos encargados de diseñar los indicadores deberían contemplar los requisitos que se enunciaran a continuación para optimizar el funcionamiento y utilidad de los mismos.

De las fuentes bibliográficas se puede extraer cuáles son los requisitos predominantes para que los indicadores sean óptimos o ideales.

- El nombre debe ser claro y auto-explicativo.
- Limitados: Los indicadores no deben ser redundantes y se debe procurar trabajar con la menor cantidad de indicadores posible para que los usuarios puedan focalizarse en los que son claves.
- Debe identificar el producto, el servicio y el objetivo que trata de medir, midiendo aspectos claves y relevantes del mismo.
- Debe tener una relación costo – beneficio positiva: Es decir, los beneficios que genera la elaboración y utilización del indicador deben ser mayores que los costos.
- Debe identificar a un responsable o en su caso a las áreas responsables.
- Debe especificar la frecuencia con la que funciona para que suministre información oportuna.
- Debe identificar la fuente de información (la que debe ser confiable), el responsable de facilitar los datos y la periodicidad con que se actualizan los datos.
- Debe permitir medir la evolución o su situación en un momento dado.
- Debe tener un parámetro con el que contrastar (meta o programación).
- Susceptibles de ser controlados o auditables. Esto es para que puedan ser confiables.

En base a las características, se muestra a continuación un modelo de ficha para volcar los datos requeridos de un indicador:

Gráfico Nro. 2: Ficha de datos de los indicadores.



Fuente: Elaboración propia.

VI.2. 5.- Pasos para armar los indicadores.-

Queda ahora proponer pasos orientativos para la construcción de los indicadores que cuenten con todos los requisitos que mencionamos anteriormente. Asimismo, se harán aclaraciones de cada uno de los pasos para mayor comprensión. Cabe destacar que la doctrina es en general unánime con respecto al ciclo de formación de los indicadores dado que sugiere similar metodología.

Se señala también que la siguiente sucesión de pasos tiene como fin proponer un orden práctico para la construcción de indicadores, motivo por el cual quienes diseñen los mismos podrán disponer de una razonable libertad para trabajar con varios pasos a la vez, volver a considerar un paso anterior o avanzar sin haber completado los pasos anteriores.

Cuadro Nro. 4: Pasos para la construcción de indicadores.-

Pasos para la construcción de indicadores	
1	Identificar la misión, los productos y servicios.
2	Definir las estrategias susceptibles de medición
3	Identificar los usuarios que utilizarán los indicadores.
4	Definir el equipo que arma los indicadores
5	Establecer los procesos y áreas de desempeño relevantes a medir
6	Formular el indicador y describir la fórmula de cálculo si es de tipo cuantitativo
7	Definir la fuente de los datos y el responsable de suministrarlos.
8	Definir los áreas responsables
9	Establecer las metas del indicador y la periodicidad de la medición
10	Comunicar e informar el desempeño logrado
11	Análisis de los resultados de los indicadores
12	Validación de los indicadores (control de los requisitos)

Aclaraciones:

Paso 1 y 2: Identificación de la misión, los productos y servicios - Definición de las estrategias susceptibles de medición.

Estos pasos ya fueron desarrollados en el capítulo I y se refieren a la necesidad de identificar en profundidad la misión de la organización, responder para qué esta creado el organismo, qué servicios y productos ofrece y qué necesidades satisface.

El segundo paso, menciona que los responsables de la construcción de indicadores deben armar estrategias para el logro de los objetivos las que deberán desglosarse en actividades operativas o metas cuantificables.

Paso 3: Identificar los usuarios que utilizarán los indicadores.

La definición del usuario que utilizará el indicador es de suma importancia ya que se sugiere que se armen indicadores sobre la que el agente o funcionario tiene competencia y responsabilidad directa de actuar. Al respecto, se plantea una relación entre el nivel jerárquico del usuario, las actividades de planificación y control y las dimensiones de los indicadores.

Cuadro Nro. 5: Tipología de indicadores según el nivel organizacional.-

Niveles organizacionales	Actividades de planificación y control	Tipo de indicadores
Alta dirección	Planificación estratégica	Impacto, resultados intermedios
Nivel directivo	Control de gestión	Economía, eficacia, eficiencia, calidad
Nivel operativo	Control de las actividades	Insumos, productos y eficacia

Fuente: Bonnefoy J. Cristóbal y Armijo Marianela: Indicadores de desempeño en el sector público. CEPAL – Series manuales Nro. 45.

Paso 4: Definir el equipo que arma los indicadores.

Los autores coinciden en armar un equipo de indicadores que involucre a los directivos superiores y a los responsables de las áreas involucradas en el resultado de los valores que arroja el indicador.

Paso 5: Establecer los procesos y áreas de desempeño relevantes a medir

Sobre las áreas o procesos que deben medirse resulta interesante citar a Guinart i Solá quien manifiesta que: “*En el proceso de formulación de los indicadores se identifican los factores clave del éxito, que son aquellas capacidades controlables por la organización en las que ésta debe sobresalir para alcanzar los objetivos. Pueden ser capacidad para satisfacer a los usuarios, de aprender, para hacer entregas rápidas y fiables, etc.*” (Guinart i Solá, 2003, pp. 12-13)

Paso 6: Formular el indicador y describir la fórmula de cálculo si es de tipo cuantitativo

Se deberá especificar cómo se calcula el indicador. Los indicadores podrán tomar la forma de datos, ratios (razón entre dos variables cuantificables) o de tasas de variación o de evolución.

Paso 7: Definición de la fuente de los datos y del responsable de suministrarlos.

La información puede ser interna o externa y siempre debe provenir de una fuente fidedigna, ya que de lo contrario el indicador carece de validez. Requiere especificar el documento o la fuente a medir y la cantidad (todo, una muestra).

Paso 8: Establecer las responsabilidades organizacionales.

Se debe definir a los agentes o funcionarios responsables de los resultados que arroje el indicador, los que deberán estar debidamente notificados. La asignación de responsables permitirá una correcta aplicación de un sistema de premios y castigos y a su vez, la identificación inmediata de las áreas involucradas en caso de que el indicador no arroje los resultados esperados.

Asimismo, Bonnefoy y Armijo¹⁰ contemplan la necesidad de crear una unidad de control de gestión para asegurar que los indicadores construidos fluyan por toda la organización y permita la retroalimentación de los resultados. Para ello, el área tendrá a su cargo el monitoreo del cumplimiento de las metas y deberá interactuar con cada una de las áreas de responsables y la Dirección Superior.

Paso 9: Establecer los referentes sobre los que se comparan los resultados y la frecuencia de medición.

Para explicar la importancia de este paso se hará referencia a lo expresado por los autores Armijo y Bonnefoy con respecto a las funciones de indicador: *“El indicador cumple una función descriptiva ya que aporta información sobre el estado real de una actuación pública o programa y una función valorativa ya que consiste en añadir un juicio de valor basado en antecedentes objetivos sobre si el desempeño en dicho programa o actuación es o no adecuada.”*(Armijo & Bonnefoy, Indicadores de desempeño en el sector público, 2005).

Es decir, hace a la esencia del indicador asignarle los valores que deberán esperarse del mismo. Si no le asociamos un valor esperado no podremos concluir si el resultado es alentador o no con respecto a la estrategia implementada.

Los referentes son los valores con los que se contrastarán los resultados reales. Al definir los indicadores con antelación debemos conocer con qué rango de valores estamos ante un escenario positivo y en qué conjunto de valores el resultado es negativo. Si no se establecieran esos valores, el indicador simplemente aportaría un dato sin sentido del que no se podrían sacar conclusiones.

Bonnefoy J. Cristóbal y Armijo Marianela: Indicadores de desempeño en el sector público. CEPAL – Series manuales Nro. 45, pp 52.

A estos valores de referencia se los llama también metas y hacen alusión a los resultados a los que los directivos aspiran que el indicador alcance. En este contexto los valores de referencia pueden ser valores planeados o presupuestados, resultados históricos, proyecciones, valores de otras instituciones extraídos a través de técnicas de benchmarking¹¹, etc.

Por su parte, la frecuencia hace referencia al periodo de tiempo en que es necesario utilizar el indicador. El mismo puede ser diario, semanal, mensual, semestral, anual etc. y a partir de esta se fija la oportunidad de la medición (qué día del mes, en qué momento, etc.). La frecuencia depende de la relevancia de la información, el uso de la medición y el costo, y dependiendo del tipo de indicador las pautas orientativas son:

Cuadro Nro. 6: Frecuencia de la medición.-

Tipo de indicador	Frecuencia
Desempeño global a largo plazo	Anual
Desempeño de las áreas corto o mediano plazo	Mensuales - semestrales
Desempeño de las áreas funcionales para el logro de las metas estratégicas de la organización.	Mensuales - semestrales
Desempeño individual, productos, servicios y procesos	Semanales, diarias, horas

Fuente: Armijo Mariana: "Planificación estratégica e indicadores de desempeño en el sector público". CEPAL – Manual Series Nro. 69.

Paso 10: Comunicar e informar el desempeño logrado.

La comunicación debe centrarse sobre aspectos relevantes y es recomendable que sea entregado en informes de gestión que tengan alguna periodicidad.

Paso 11: Analizar los resultados obtenidos

Tiene que haber un responsable del análisis de los resultados, pues de nada serviría contar con un sistema de alerta si no se tomen las medidas pertinentes.

El análisis de los resultados de los indicadores no solo sirve para reflexionar acerca de la performance de la organización, sino que también resulta útil para replantearse los objetivos, estrategias, cursos de acción, recursos, etc. En este sentido, el análisis de los resultados hace al conocimiento y al aprendizaje de la organización y por ende nos indica que el proceso de construcción de indicadores no termina con su diseño y puesta en marcha.

Paso 12: Validación de los indicadores (control de los requisitos):

¹¹Guinart i Solá define al Benchmarking: como un sistema integral de medición que permiten el examen de los bienes, servicios y procesos de trabajo que ofrecen las organizaciones, medidos con respecto a homónimos de organizaciones reconocidas como las mejores, con el fin de producir cambios y mejoras en la organización. El autor distingue los tipos de benchmarking identificando el benchmarking interno, el competitivo y el funcional o genérico.(Guinart i Solá, 2003, pp. 14 -15)

Este paso nos advierte que la validez de un indicador no es inmutable y por ende es necesario que se revise con cierta periodicidad la “vigencia” de los indicadores diseñados así como también la de sus elementos. Si bien no es recomendable cambiar de indicadores periódicamente, es conveniente controlar si los que se utilizan siguen siendo relevantes y si mantienen los requisitos nombrados con anterioridad.

Norese sostiene al respecto que: *“Un aspecto importante a considerar, es que los indicadores estándares deben ser revisados y evaluados periódicamente, con vistas a efectuar cambios o modificaciones para su actualización. Son tres las causas que las originan a saber:*

- 1- *Cuando el indicador fue superado por los resultados y se comprueba su tendencia. En este caso, la nueva medida, generalmente está dada por imitación de otro indicador de otra organización que se destaca. (benchamarking)*
- 2- *Cuando deba eliminárselo, al no cumplir más con su objetivo o deba crearse otra medida en su reemplazo.*
- 3- *Cuando deba ajustárselo por error en su medición inicial, y comprobada ésta en comparaciones inmediatas.”*(Norese, Oct. 2006, p. 202)

VI.2. 6.- Selección de indicadores.-

La masificación de las tecnologías de la información y las comunicaciones han contribuido a que se puedan definir cientos de indicadores de desempeño, facilitando la captación de datos, tanto internos como externos, para el cálculo de los índices. No obstante, entre sus características podemos advertir que los indicadores deben ser limitados para que el observador no se sature de información y pueda fijar su atención en los aspectos claves que tiene bajo su mando.

Por otra parte, no hay ningún indicador que por sí mismo pueda explicar cómo evolucionan las estrategias y los objetivos propuestos. Tampoco hay un grupo predefinido de indicadores que asegure la medición total de todos los aspectos de la organización.

Es en consecuencia, un desafío para la Dirección y su grupo planificador el diseño de un buen sistema de indicadores que permita correlacionar todos los factores de éxito y de riesgo involucrados en los distintos niveles de la organización y mostrarlos en un tablero. Esta tarea no está exenta de preguntas como las siguientes:

- ¿Qué cantidad de indicadores necesito para medir las estrategias?
- ¿Qué combinación de indicadores es la óptima?

-¿Qué tipo de indicadores, en base a la clasificación expuesta, es recomendable para la medición de los objetivos?

Con ánimo de dar respuesta a las preguntas formuladas anteriormente se definirán criterios orientadores para la selección de indicadores, los que deberán ser considerados al diseñar la herramienta del tablero de comando integral. Los criterios son:

-Los indicadores dependen del objetivo o propósito de la medición, del ámbito en que se realiza y los usuarios a los que se dirige;

-Se deberán definir las áreas claves, productos y procesos que se requieren medir;

-La cantidad de indicadores a construir depende de cada institución pero se pretende que sean lo más limitados posibles, siempre que apunten a lo esencial.

-No hay una clasificación de indicadores que sea mejor que otra y por ello, es esencial que el conjunto de indicadores que se desarrolle permita evaluar la totalidad de las dimensiones de desempeño (eficacia, eficiencia, economía y calidad) a lo largo del proceso de generación de los bienes y servicios (de insumo, proceso, producto, resultado).

-Es conveniente que señalen la relación entre los indicadores de proceso y su contribución a los indicadores de resultado intermedio y final.

-Que permitan conocer el resultado de los procesos (resultados intermedios) y no sólo el resultado final para focalizar los procesos que funcionan y cuáles no.

VI.3. -La herramienta de tablero de comando integral.-

Como venimos mencionando, la selección de indicadores no es una tarea sencilla y no está exenta de dificultades. En este sentido, Armijo y Bonnefoy acentúan la importancia de contemplar en la combinación de indicadores, la interrelación entre éstos:

*“Uno de los desafíos en el uso analítico de indicadores de desempeño es cómo interpretar las interrelaciones que se producen entre los indicadores que miden distintas dimensiones del desempeño tales como la eficiencia, economía, eficacia y calidad. Se torna más complejo cuando producto de las decisiones de cambio en la gestión se generan resultados opuestos entre las dimensiones.”... “La medición del desempeño **global** de una institución pública requiere del desarrollo de un conjunto armónico, sistemático y relevante de mediciones e indicadores con un adecuado conocimiento de sus posibles interrelaciones.” (Armijo & Bonnefoy, Indicadores de desempeño en el sector público, 2005, p. 87)*

Para eso, una de las metodologías que se ha desarrollado para integrar los factores cuantitativos y cualitativos que emanan de los indicadores de desempeño lo constituye el Cuadro de Mando integral. Y esto es porque se trata de una herramienta para los niveles jerárquicos que permite traducir la estrategia de una organización en un conjunto completo de medidas de desempeño, informando cómo avanza hacia el logro de sus objetivos.

VI.3. 1.-¿Qué es un tablero de comando integral?-

Se volcarán a continuación algunas de las definiciones del Cuadro de mando integral - Balanced scorecard – Tablero de comando integral:

- 1- *“Un tablero de comando se construye para comunicar la visión de la organización hacia el futuro, y permite que sus integrantes comprendan cómo contribuyen con la tarea común y aprecien el grado en que lo hacen. Esta vinculación entre objetivos e individuos, evidenciada por los indicadores permite que cada uno comprenda cómo debe actuar para contribuir a la obtención del logro de los objetivos y advierte acerca de la necesidad de modificaciones si los esfuerzos no conducen en la dirección deseada.”* (Norese, Oct. 2006, p. 196);
- 2- *“El CMI es un instrumento que recoge de forma sintética y sistematizada la información relevante sobre la gestión, la realización de las actuaciones y el logro de los objetivos de una organización, con la finalidad de ser utilizada por el directivo, especialmente en la toma de decisiones. El cuadro de mando integral reúne los indicadores necesarios para que los directivos tengan una visión del conjunto de la marcha de la organización y es utilizado por muchas entidades públicas, especialmente las que tienen implantado un sistema de dirección por objetivos. Los indicadores se construyen con los directivos, a partir de la estrategia de la organización. Por tanto, el proceso de formulación del CMI es eminentemente participativo”.*(Guinart i Solá, 2003, p. 19)

VI.3. 2.-¿Qué beneficios trae la herramienta de tablero de comando integral?-

En principio hay que destacar que se trata de un instrumento de medición que está siendo utilizado por varios organismos estatales como se expresa a continuación: *“Herramientas de administración del desempeño como el CMI están siendo analizadas y utilizadas por diversos gobiernos federales y locales, así como por otros gobiernos públicos presentando un enorme potencial de éxito en la compleja tarea de administrar los bienes y servicios públicos.”*(Barros da Silva Filho & Rodríguez Gonzales, 2004)

Con respecto a los beneficios, el BSC es una herramienta de medición y aprendizaje que bien aplicada tiene la capacidad de:

- Traducir la estrategia a términos operativos.
- Alinear la organización con la estrategia.
- Hacer de la estrategia un proceso continuo.
- Resulta útil para impulsar procesos de cambio.
- Permite visualizar si un logro de un área se obtuvo a expensas de otro.
- Comunicación hacia todo el personal de los objetivos y su cumplimiento.
- Favorece en el presente la creación de valor futuro.
- Integra información de diversas áreas de negocio.
- Permite a los directivos informar sobre cómo un servicio crea valor público colocando acento en sus estrategias y en los factores a largo plazo explicativos de su desarrollo así como sus mecanismos para alcanzarlos.
- Permite detectar de forma automática desviaciones en el plan estratégico u operativo, e incluso indagar en los datos operativos de la organización hasta descubrir la causa original que dio lugar a esas desviaciones.

Con relación al personal:

- Constituye un instrumento de motivación que permite reemplazar los sistemas de incentivos a corto plazo como el de la remuneración. *“Se ha descubierto que el dialogo entre ejecutivos y directivos sobre el cuadro de mando integral tanto en la formulación de los objetivos y medidas como sobre la explicación de los resultados reales frente a los previstos proporciona una oportunidad mejor de observar las capacidades y el rendimiento de los directivos.”* (Kaplan & Norton, La utilización del cuadro de mando integral como sistema estratégico de gestión, 1996, p. 218)
- Posibilita la alineación de los empleados hacia la visión de la empresa.
- Contribuye a solucionar los problemas que plantea la Teoría de la Agencia o del principal agente.¹²
- Trata de introducir un proceso participativo en la responsabilidad que implica compartir el mérito que significa alcanzar niveles superiores de eficiencia,

¹²**Teoría de la agencia o del principal agente:** Como los intereses de agente y el principal discrepan, hay un costo que se llama “de agencia” que es el costo que soporta el Principal y que está asociado al hecho de delegar funciones directivas. La teoría especifica que la información entre el principal y agente es asimétrica, siendo el agente el que sabe más del negocio, oficio o profesión que desempeña. Asimismo, el nivel de esfuerzo del agente, no es directamente observable por el principal y es menor al que realizaría el Principal. En consecuencia, como producto de la delegación, el agente no cumple en un 100% con los objetivos marcados por el Principal. Para minimizar el costo de agencia, las soluciones consisten en formular estímulos correctos que incentiven al agente para que no se desvíe demasiado de los intereses del principal.

introduciendo sistemas de reconocimiento al buen desempeño tanto institucional, como grupal e individual, sobre bases más objetivas.

- Es una nueva forma de gestionar la empresa que coloca a la estrategia en el centro del trabajo diario de todos los empleados.

Sobre el personal, hay que mencionar que para que el tablero de comando integral sea un instrumento de motivación, el mismo tiene que ser elaborado por los empleados. De este modo, se busca que los agentes generen su propio "tablero de control" - el que deberá estar alineado al balanced scorecard del líder -. A su vez, para evitar un mal clima laboral se debe prever que los empleados tengan acceso a la información que se genere del mismo, posibilitando que sea perfectamente consciente de cómo se lo está viendo.

VI.3. 3.-Origen de la herramienta: su aplicación en las organizaciones privadas.-

La herramienta de tablero de comando integral nace con los autores, Robert S Kaplan y David P. Norton como consecuencia de la insuficiencia en los sistemas tradicionales de medición que se focalizaban casi exclusivamente en indicadores de tipo financiero. Los mismos, emprendieron un proyecto de investigación que comprendió el estudio de 12 grandes empresas sobre las que buscaron descifrar los aspectos claves que debían medir para que estas fueran rentables. Los mismos manifestaban que: *“Al observar y trabajar con muchas empresas, hemos descubierto que los altos directivos no confían en un grupo determinado de medidas excluyendo otras. Se dan cuenta que no hay ninguna medida que por sí sola pueda servir para establecer un objetivo claro de rendimiento o para centrar la atención en las áreas críticas de la empresa. Los directivos quieren una representación equilibrada de medidas financieras y de explotación.”*(Kaplan & Norton, El cuadro de mando integral: medidas que impulsan el rendimiento, 1996)

Como resultado de su investigación, Kaplan y Norton presentan un cuadro de mando integral, con un conjunto de medidas capaz de dar a los directivos una visión rápida pero integral de la empresa. De acuerdo a los autores, *“El CMI refleja el equilibrio entre objetivos a corto y largo plazo, entre medidas financieras y no financieras, entre indicadores previsionales e históricos y entre perspectivas internas y externas”* y definen a la herramienta: *“El CMI es como los indicadores de una cabina de avión: proporciona información compleja a los directivos de un vistazo.”*(Kaplan & Norton, El cuadro de mando integral: medidas que impulsan el rendimiento, 1996, p. 137)

Así la herramienta de tablero de comando integral para uso en el sector privado, definió cuatro perspectivas, dentro de las que se incluye la financiera, sobre las cuales

los directivos empresariales debían focalizar su atención para tener una visión integral de su empresa y puedan alcanzar sus logros y estrategias. Las perspectivas para el sector privado son:

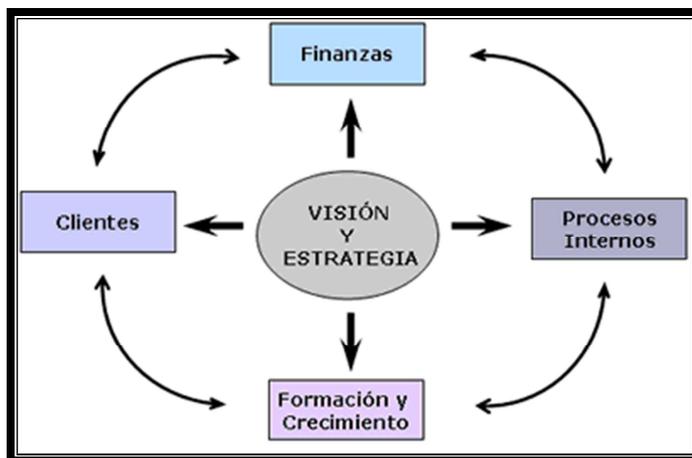
-La perspectiva financiera: mide la creación de valor de la empresa. Responde a la pregunta: ¿Qué indicadores tienen que ir bien para que los esfuerzos de la empresa realmente se transformen en valor?;

-La perspectiva de satisfacción al cliente contempla los indicadores que miden cómo perciben los clientes el servicio o producto que produce la empresa. Los autores remarcan que los intereses de los clientes tienden a centrarse en cuatro variables: tiempo, calidad, rendimiento y servicio y costos;

-Por su parte la perspectiva de los procesos internos, se trata de una evaluación del interior de la empresa. Se miden las acciones, procesos, decisiones que se producen dentro de la organización y de todos los procesos existentes, el tablero debe mostrar los resultados de aquellos que sean claves;

-Por último la perspectiva relativa a la mejora e innovación de la empresa o innovación y aprendizaje contempla los indicadores que exponen la adaptación al cambio. La realidad cambiante genera que los objetivos de la empresa deban adaptarse de manera constante y con ello los productos ofrecidos y los procesos para generarlos. Contempla la aptitud de la misma para aprender, innovar y mejorar de manera continua.

Gráfico Nro. 3: Perspectivas del tablero de comando para el sector privado.



Fuente: Robert S. Kaplan y David P. Norton: "El cuadro de mando integral: Medidas que impulsan el rendimiento" pp. 139

VI.3.4.- Partes del tablero de comando integral.-

A continuación se detallarán los principales componentes del CMI:

-Estrategias / Visión: Si bien ya se trató el tema de la estrategias en el apartado I del presente escrito, su enumeración como parte del Tablero de Comando es fundamental dado que de las estrategias, visión u objetivo finales dependerán el resto de otras variables. Hay que recordar que el Tablero tendrá como propósito recopilar el conjunto de medidas que nos den cuenta del logro de los resultados necesarios para el logro de los objetivos finales.

En esta instancia hay que explicitar las hipótesis o secuencia de situaciones que los directivos entienden que deben alcanzar para conseguir las estrategias. Un ejemplo de hipótesis en la estrategia de pasar de un modelo burocrático a uno que gestiona por resultados, es que el personal debe estar motivado, otra que el personal esté capacitado.

Sin lugar a dudas esas hipótesis ya deberían haber sido contempladas durante la planificación estratégica, ya que sobre las mismas, se habrá elaborado el plan operativo con actividades estratégicas con el fin de hacerlas realidad.

-Perspectivas:

Las perspectivas son aquellas áreas o dimensiones que son necesarias administrar, conocer y controlar para conseguir las estrategias. Implica preguntarse qué grandes dimensiones debo gestionar y conocer para conseguir el logro de los objetivos o estrategias planteadas y se derivan de los factores del éxito (o riesgo) y de las hipótesis planteadas para cumplir con las estrategias. Representan ejemplos las perspectivas financieras, de personal, de medio ambiente, de tecnología, de gobernabilidad, de la satisfacción de los ciudadanos, etc.

El principal propósito que tiene el relevamiento de perspectivas es dar a conocer que grandes variables deben los funcionarios atender de manera equilibrada, a través de indicadores que den cuenta de los mismos. Así con el diagnóstico temprano de los problemas en una perspectiva, se pueden gestionar los cambios necesarios cuidando de no afectar a las demás.

Luego corresponde definir los puntos estratégicos de cada perspectiva, ya que no necesariamente la idéntica selección de una perspectiva comporta que las distintas organizaciones busquen alcanzar los mismos resultados sobre éstas.

-Mapa estratégico: Relación causa efecto:

Esta parte del Tablero se incorporó con posterioridad a la definición de las perspectivas¹³ y se sustenta en la idea de que el sistema de medición debe establecer en forma explícita las hipótesis formuladas acerca de las vinculaciones entre los objetivos de las diferentes perspectivas. En este sentido se busca que se identifique la secuencia de las hipótesis formuladas, respecto de las relaciones causa – efecto entre los indicadores estándares y los resultados de gestión.

Consiste en una imagen gráfica que muestra cómo los objetivos están conectados en una relación causa-efecto que culmina en una relación para objetivos finales, es decir, describe su estrategia para crear valor.

Un Mapa Estratégico resulta de mucha utilidad ya que a través de las relaciones causa- efecto, *el tablero dirige todas las medidas hacia el cumplimiento de la estrategia.*

En este sentido, resulta clara la expresión de Norese quien manifiesta que: *“Los resultados sin indicadores causa no indican la forma en que se alcanzan los resultados. Los indicadores deben definir los objetivos estratégicos a largo plazo y las estrategias utilizadas para obtenerlos, estableciendo las vinculaciones causa – efecto para que pocos indicadores informen sobre amplios temas estratégicos”*.(Norese, Oct. 2006, pp. 196-197)

-Indicadores:

Al hablar de los indicadores, habíamos mencionado que se debe tratar de trabajar con la menor cantidad de índices posibles. Y en el punto VI.2.7. se habían esbozado criterios de selección de los mismos.

No obstante ello, hay que encaminar la búsqueda de aquellos indicadores que se identifiquen con los puntos estratégicos establecidos en cada una de las perspectivas del tablero de comando integral.

Dado que en el mapa estratégico se establecieron las relaciones de causa efecto de las hipótesis, es aconsejable procurar también, indicadores de resultado y de causa dentro de las perspectivas, dado que los indicadores de resultado miden la consecución del objetivo estratégico a diferencia de los de causa que mide el resultado de las acciones que permiten su consecución.

¹³Si bien CMI inicial no contempló el mapa estratégico, el modelo tradicional evolucionó a uno que contempla las relaciones de causa efecto entre las perspectivas y grupos de indicadores. Así las relaciones causa – efecto de las hipótesis del CMI tradicional privado, plantea que una mejora en el aspecto de formación y crecimiento y aprendizaje de la empresa, se refleja en el perfeccionamiento de los recursos humanos, el que proporciona una consecuente mejora en los procesos productivos, lo cual, sumado a la mejor atención al cliente conduce a una mayor satisfacción de los consumidores; por su parte estando estos más satisfechos, los resultados financieros de la empresa deberán probablemente mejorar.

VI.3.5.- Finalidades de la herramienta de tablero de comando integral.-

Antes de pasar a describir los pasos para la construcción del tablero de comando, debemos saber de antemano qué se puede esperar de él, más allá de las definiciones conceptuales y de los beneficios descriptos.

Esto es así porque cuando hablamos de los beneficios de la herramienta del tablero de control, se menciona que se trata de un instrumento del control de la gestión y a su vez es un mecanismo adecuado para que los empleados se motiven y se involucren con la estrategia.

No obstante hay que advertir, que no siempre el tablero de comando es la mejor herramienta para hacer un control de la gestión. Hay situaciones que transita toda organización que sugieren que la misma sea utilizada sólo como instrumento de motivación y aprendizaje institucional. Seguidamente se detallarán las funciones que pueden cumplir ante los distintos escenarios.

-Para control de la gestión: Se sugiere implementar esta forma de medición cuando la visión, estrategias e indicadores están perfectamente definidos. En este caso, se hace un seguimiento puntual sobre los avances en el logro de las estrategias con respecto a lo planteado y lo que se busca es que los directores analicen las causas y busquen soluciones sobre las actividades que se apartan negativamente de lo previsto.

-Para motivación, aprendizaje organizativo y comunicación: Esta forma de utilizar la herramienta es ideal en situaciones en las que no hay un acuerdo acerca de los objetivos, de las estrategias a aplicar o de los indicadores a implementar. En este contexto, la herramienta sirve para aprovechar el potencial de los empleados sin perder el control de la organización.

Se puede concluir con respecto a las finalidades, que las organizaciones que se encuentran con varios procesos de cambios, o no tienen experiencia en la utilización de la herramienta no deben esperar que funcionen como instrumento de medición de la gestión en una etapa inicial. En ese sentido, de implementarse la herramienta en la Contaduría General, sería aconsejable que la misma sea contemplada únicamente como elemento motivador del personal y como objeto de aprendizaje y comunicación y una vez que se tenga certeza de la idoneidad y funcionamiento de los indicadores seleccionados, pasar a utilizarla como herramienta de control de gestión.

VI.3.6.- Pasos para construir un tablero de comando integral.-

En este apartado, se pretende describir una secuencia de pasos como una guía referencial para la implementación de la herramienta en una organización.

Primer paso: Reflexión y planificación estratégica: El proceso comienza en la instancia de la planificación estratégica donde se establecen las estrategias y se definen las metas.

Segundo paso: Definición del usuario de la información: Es de suma importancia definir qué usuarios se nutrirán de la información del tablero para comprender qué objetivos esos usuarios tienen dentro del marco general de la visión y las estrategias. Y esto es así porque distintos son los intereses que tiene cada uno de los agentes responsables sobre un área en particular. Así, el jefe de un área querrá conocer pormenorizadamente la actividad dentro de su departamento, mientras que el funcionario superior, sobre esa misma área tendrá interés de conocer información más global, ya que debe centrar su atención en varias áreas.

“Si sólo un puñado de indicadores se selecciona para incorporarse a un tablero a partir de cientos posibles, entonces cuál es la base para la selección. La respuesta se encuentra en los tipos de decisiones que el usuario debe tomar. Esto nos lleva a considerar que hay una relación directa entre la estructura de un tablero y el perfil de la persona que será usuario del mismo.” (Lamelas & Murisengo, 2013)

Tercer paso: Definir las hipótesis de las estrategias: Se deberán explicitar las circunstancias que se entienden necesarias que sucedan para que las estrategias tengan éxito. Las mismas no son azarosas sino que se desprenden del plan operativo.

Cuarto paso: Establecer las perspectivas a medir.

Perspectivas en el sector público:

Como producto de la aplicación de la herramienta en el sector privado, Kaplan y Norton diseñaron un tablero con cuatro perspectivas, las que debidamente controladas y administradas contribuirían a la obtención del objetivo final de los empresarios: el lucro. No obstante el fin último del Estado no es el lucro y eso sugiere que las perspectivas tradicionales deban ser adaptadas a los objetivos de la organización pública. Así, al abordar las perspectivas, hay autores que contemplan la utilización de las mismas que en el sector privado, con algunas adaptaciones menores, mientras que otros autores creen que los cambios a introducir han de ser de naturaleza estructural, siendo preciso suprimir, incluir, sustituir o desglosar perspectivas a fin de adecuar mejor el modelo a la realidad de Gestión Pública.

De la obra de Joao Batista Barros da Silva Filho y Ricardo Rodríguez Gonzáles y de Guinart I Solá se extraerá en forma resumida, las perspectivas consideradas por cada autor para la adaptación del tablero de comando integral empresarial a uno para el

sector público. El mismo tiene la finalidad de mostrar la diversidad de criterios con respecto a este tema.

Cuadro Nro. 7: Perspectivas del tablero de comando en el sector público.

Autores	Perspectivas	Observaciones
Bástidas	Usuario - Comunidad - Medioambiente - Aprendizaje y crecimiento - Financiamiento - Procesos Internos.	Foco en los stakeholders con capacidad de generar beneficios y conflictos.
Nieven	Financiamiento - Crecimiento y capacidad - Procesos - Clientes.	La misión es el punto de partida, la estrategia el centro.
Kaplan	Crecimiento y aprendizaje - Procesos internos - Costos de los servicios - Beneficios de los servicios Legitimidad social y política.	
Barros Silva Filho y Rodríguez G.	Financiera - Comunidad - Procesos internos - Innovación, formación y organización - Marco legal Gobernabilidad.	La misión es considerada el punto de partida.
Ginart i Sola	Usuarios - Resultados económicos y financieros - procesos internos - Empleados.	

Fuente: Joao Batista Barros da Silva Filho y Ricardo Rodríguez Gonzáles: *“Una nueva visión del cuadro de mando integral para el sector público.”* y Guinart i Solá: *“Indicadores de gestión para las entidades públicas”*

Conclusiones con respecto a las perspectivas: Se puede concluir que hay cierta flexibilidad en la elección de las perspectivas y se debe a que sería inadecuado imponer un modelo fijo o inmutable sin posibilidades de adaptación a los requerimientos propios de cada ente. Es entonces, que los niveles jerárquicos deberán escoger aquellas perspectivas que les resulten útiles, relevantes y acordes a su propia organización y estructura para luego definir las relaciones causa - efecto entre las hipótesis y sus indicadores. En este sentido los autores sostienen que: *“Las posibilidades de modificación del modelo inicial son innumerables, especialmente cuando pensamos en la diversidad de organizaciones públicas existentes. Es evidente que, tratándose de un modelo general, la adaptación del CMI a las diversas organizaciones debería conllevar adaptaciones mucho más conceptuales que estructurales. Sin embargo algunas organizaciones del sector público pueden percibir que las dimensiones originalmente diseñadas para el CMI se quedarían lejos de sus planteamientos y de sus indicadores concretos. Para ello elaboran CMI que contemplan dimensiones mucho más específicas y próximas a su realidad.* (Barros da Silva Filho & Rodríguez Gonzales, 2004)

Quinto paso: Definir las interrelaciones entre las hipótesis de las estrategias.(Relación causa efecto)

Este paso requiere de la confección del mapa estratégico, el que deberá mostrar los vínculos entre las perspectivas y las hipótesis.

Sexto paso: Establecer los puntos estratégicos de cada perspectiva.

En este paso se intenta esclarecer los factores claves que deben medirse en cada estrategia. Se trata de aspectos relevantes, sobre los que el organismo pueda obtener ventajas o de hechos que por su alto riesgo deban ser controlados y administrados.

Séptimo paso: Definir los indicadores representativos de la evolución de los factores del éxito:

Habría que definir cuál del conjunto de indicadores posibles de una perspectiva determinada explica mejor la evolución de los puntos estratégicos definidos en cada perspectiva. Con respecto al armado de los indicadores se hará referencia al punto VI.2. 6.- Pasos para armar los indicadores.-

Octavo paso: Fijar los parámetros de comparación y establecer un sentido y destino de las tendencias.

Se había establecido como un paso necesario para la construcción de los indicadores, la definición de valores referencias que nos den cuenta de si hemos alcanzado el cometido de manera exitosa. Cabe recordar, que un indicador sin un referente sólo nos proporcionará un dato del que no se podrá obtener conclusiones ciertas.

Noveno paso: Definir gráficos y cuadros que representen la información de manera que su lectura sea rápida y su comprensión directa.

Hay varias formas y representaciones de gráficos, cuadros y reportes que pueden surgir de un tablero de comando. La elección depende exclusivamente de criterios de la sencillez, facilidad de comprensión, utilidad, etc.

Décimo paso: Establecer los medios de validación de la información fuente: Las mismas puede ser a través del autocontrol o de auditorías internas.

Decimoprimer paso: Puesta a punto del sistema de información: El resultado final de este proceso consiste en la confección de los informes de gestión que brindan información de los rendimientos y de los respectivos responsables. Se contempla que para que la información sea confiable, se debe diseñar un sistema de información sólido y para ello se deben tomar recaudos. Sobre este punto se profundizará en el punto VI.5.

Decimosegundo paso: Evaluación del comportamiento de los indicadores y de la correlación con el desarrollo de la estrategia del plan elegido.

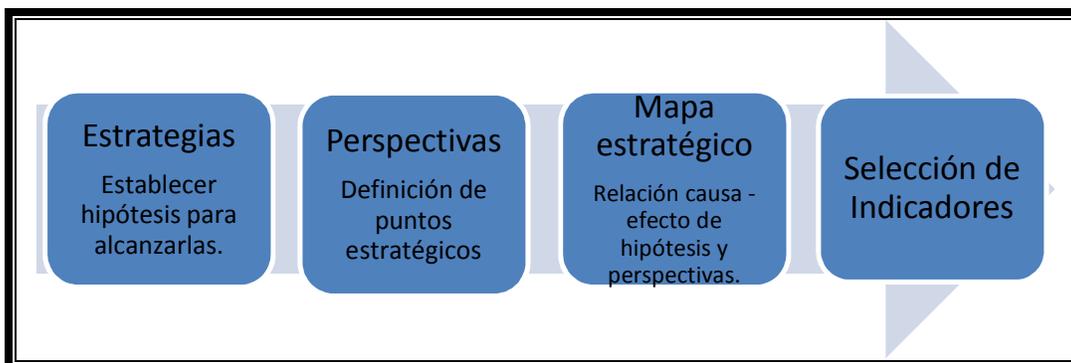
Periódicamente se debe evaluar la validez del diseño del tablero, ya que conforme lo sostiene Susan Doyle: *“El CMI sirven para un momento determinado, no son inmutables, son dinámicos y deben ser revisados, evaluados, y actualizados continuamente.”*(Doyle).

De este modo el análisis y evaluación de los indicadores es un proceso permanente en el que puede haber feedback de un bucle, que consiste en corregir las desviaciones para alcanzar los objetivos fijos definidos y feedback de doble bucle, donde los

estrategias cuestionan y reflexionan sobre la vigencia y la situación planteada en un inicio, y su posible adecuación.

Podemos concluir de los pasos descritos, que el diseño de un proyecto inicial de tablero de comando requiere del análisis de cuatro componentes básicos:

Gráfico Nro. 4: Diseño del proyecto de tablero de comando integral.-



Fuente: Elaboración propia.

El siguiente gráfico contempla que una vez definidas las estrategias, las mismas se deben desagregar en una secuencia de hipótesis, objetivos estratégicos o circunstancias que se entienden necesarias que sucedan para lograr la estrategia. Luego, se debe seguir con la definición de las perspectivas que deben ser monitoreadas. Una vez seleccionadas, hay que plantearse dentro de cada una, los puntos estratégicos a relevar para que la perspectiva funcione correctamente. Corresponde luego relacionar las hipótesis contemplando su vínculo causa – efecto y por último seleccionar los indicadores representativos de los puntos estratégicos de cada perspectiva.

Cabe destacar que definido el esquema inicial, se debe analizar la coherencia del proyecto de tablero de comando obtenido evaluando los indicadores y su correlación con la estrategia para hacer los ajustes pertinentes hasta obtener un razonable convencimiento de que el tablero de comando integral responde a los objetivos propuestos.

VI.4.-Tablero de Comando Integral para la Contaduría General de la Provincia.-

Definidos los conceptos mínimos generales para la confección de un tablero de comando, pasaremos ahora a diseñar aquel cuadro de mando jerárquico que sirva para la toma de decisiones del principal funcionario del organismo. Se seguirá para

ello, la metodología descrita en el punto VI.3.6. para la construcción del tablero de comando.

IV.4.1.- Pasos para la confección del tablero de comando integral para la Contaduría General.-

Primer paso: Reflexión y planificación estratégica:

Este paso exige la definición de la visión y estrategias de la Contaduría, ya que constituyen la guía principal en la confección del CMI. En este sentido, es indispensable recordar que la Contaduría General tiene como propósito primordial dar cumplimiento a las normas legales de creación, las que le atribuyen el rol de órgano rector del sistema de control interno y de contabilidad y de las que se derivan sus competencias principales.

Con respecto a la visión institucional, en el capítulo I del presente escrito, se la definió como: “Ser un organismo de excelencia en materia de registro y control”.

Asimismo, sustentada en la misión y visión, se definieron cuatro grandes objetivos estratégicos de la Contaduría General, a saber:

- Transitar paulatinamente de un modelo burocrático puro a uno que gestiona por resultados.
- En materia de registro, aplicar las normas de contabilidad patrimonial por el devengado total y por el sistema de partida doble para la elaboración de informes periódicos y anuales.
- En materia de control, pasar de ejercer el control interno directo sobre los procesos a supervisar el sistema de control interno de los organismos, como así también coordinar y dictar normas en esa materia, conforme lo establece la ley de administración financiera y control rionegrina.
- Introducir el modelo de gestión por resultados sobre los demás organismos públicos. (Por ese motivo en la actualidad despliega actividades de capacitación a los funcionarios y agentes externos de la Contaduría.)

Segundo paso: Definición del usuario de la información:

El tablero de comando integral que se desarrollará a continuación, tendrá como usuario principal al Contador General de la Provincia y es por eso, que el Tablero deberá reunir los indicadores que brinden información sobre los aspectos generales y claves, que den cuenta básicamente, de la eficacia y eficiencia de los servicios que presta y de los resultados e impactos de su gestión.

Cabe destacar en este punto, que al tratarse del principal responsable de la gestión, el mismo tendrá injerencia sobre todas las estrategias institucionales y por ende, se interpreta que tendrá intención en la medición de la evolución de todas ellas.

Tercer paso: Definir las hipótesis para el logro de las estrategias.

Se trata de definir los hechos preponderantes que de materializarse generarían que se cumplan los objetivos estratégicos. Las hipótesis se definen por estrategia y se relacionan casi en su totalidad con las actividades estratégicas planificadas dentro del plan operativo. El desarrollo de las mismas se hará en el quinto paso, en el que se contemplará a su vez, la interrelación entre ellas.

Cuarto paso: Definir las perspectivas de la Contaduría de la Provincia:

De la definición de las estrategias y las hipótesis podemos advertir cuáles son las principales perspectivas que podrían ser objeto de monitoreo para la Contaduría:

- Financiera: Porque el presupuesto implica una restricción legal del total de gastos en los que deba incurrir el organismo y por ende de las actividades que el organismo pueda realizar. Por ello, es necesario el control de la correcta ejecución del mismo.
- Actividades de apoyo: Se trata de las actividades que se denominan secundarias porque no representan a las funciones propias del organismo, pero son de gran relevancia porque condicionan el logro de las principales.
- Personal: Representa el factor humano de la organización y su principal recurso. Se deben observar una diversidad de aspectos sobre el mismo, porque sólo a través de ellos se cumplen los objetivos estratégicos. La importancia del factor personal conlleva a que se desagregue otra perspectiva sobre el mismo.
- Capacitación, motivación y aprendizaje: La medición de la capacitación, motivación y capacidad de aprendizaje de los recursos humanos, se entiende imprescindible para la mejora continua de los procesos y servicios que brinda la contaduría.
- Capacitación externa: Se incluye esta perspectiva porque la capacitación es uno de los servicios relevantes que presta la Contaduría a los organismos de la Administración Provincial. A través de la misma se puede prevenir errores y fomentar cambios dirigidos a una administración más eficiente, eficaz y económica.
- Registro y control interno: Representa los dos grandes servicios que presta la Contaduría General y por eso requiere de su especial atención en vistas de organizar

los procesos más relevantes para brindar servicios de calidad, eficaces, eficientes y económicos.

- Satisfacción de los usuarios de los servicios: En las organizaciones públicas, los resultados de la gestión se miden en función de la capacidad de responder satisfactoriamente a los usuarios. Esta perspectiva tiene como fin identificarlos y medir cómo a través de los servicios se cumplen sus expectativas.

Quinto paso: Definir las interrelaciones entre las hipótesis de las estrategias.

Este paso requiere de la confección del mapa estratégico, el que deberá mostrar los vínculos entre las perspectivas y las hipótesis. Al respecto, como se mencionó en el tercer paso, hay autores que entienden que es necesario armar un CMI por estrategia y por ende, es necesario relacionar las hipótesis formuladas para cada estrategia de manera individualizada. En este sentido Susan Doyle sostiene que:

“Para construir un cuadro de mando hay que saber qué se espera de él desde la gestión. Se tiene que conocer cuál es el peso de cada perspectiva para lograr un objetivo estratégico estableciendo que el CMI es para cada objetivo estratégico.”(Doyle).

No obstante, no se trata del criterio mayoritario ya que al armar un tablero de comando para cada estrategia, se pierde el análisis de los impactos generados como consecuencia de las interrelaciones entre las estrategias. En el caso de la Contaduría General se puede advertir una fuerte dependencia de cada estrategia con las demás, y por eso resulta más rico en información, un tablero de comando integral que las agrupe a todas permitiendo de esta manera la gestión de manera equilibrada y armónica de todas las hipótesis consideradas en las perspectivas.

A continuación, se explicarán las relaciones entre las hipótesis/objetivos estratégicos contemplados para el cumplimiento del mandato legal y para la implementación de las estrategias en su conjunto. Asimismo, se hace referencia al gráfico del mapa estratégico para la Contaduría General, donde se marcan las relaciones causa – efecto de los objetivos estratégicos y en el que se ubican las hipótesis por estrategias y por perspectiva.

En consecuencia, la secuencia de hipótesis analizadas de abajo hacia arriba, empieza con la perspectiva financiera porque el presupuesto forma parte del marco legal provincial y significa una restricción para gastar y poder avanzar con las actividades programadas. Se contempla que del eficiente control de la ejecución presupuestaria de los gastos que sirven para el cumplimiento de la misión institucional, dependen los demás presupuestos, ya que un déficit en el primero significa resignar créditos de

algún programa para asegurar los gastos de la estrategia que tiene primacía: el cumplimiento del marco legal.

Luego, dependiendo del adecuado control financiero, se establece la necesidad en todas las estrategias, de instrumentar una gestión de las contrataciones del organismo con calidad, en forma económica, oportuna y transparente para poder contar con los insumos, servicios y prestaciones que viabilizan el cumplimiento con las funciones principales del organismo y de la prestación de actividades de capacitación.

Asimismo, de un adecuado control presupuestario depende la ejecución de gastos en personal. La Contaduría en este sentido considera que para poder cumplir sus funciones y cuidar a sus recursos humanos debe:

- Generar un ambiente laboral armónico y saludable.
- Dar estricto cumplimiento de los derechos y obligaciones laborales.
- Aprovechar al máximo las capacidades del personal.

Seguidamente, se define que a través de la concreción de las hipótesis anteriores, la Contaduría podrá capacitar, motivar y generar una cultura de aprendizaje institucional a través del impulso a la capacitación de todos los empleados afectados a registro y de la promoción del cambio institucional a través de la capacitación de todos sus empleados, lo que posibilitan junto con las hipótesis de la perspectiva de personal, mejorar las capacidades de los agentes y funcionarios.

De la cadena de hipótesis se puede apreciar hasta aquí, que en todas las estrategias la Contaduría establece como condicionantes del éxito la capacitación de sus agentes, ya que a través de ella se estima un efecto sinérgico que posibilita las siguientes acciones:

- El asesoramiento y la capacitación a través de sus agentes al resto de la administración pública rionegrina,
- El incremento de la eficiencia del personal en los procesos internos,
- La adaptación de las normas y procedimientos tanto de registro y de control interno,
- La gestión óptima de los cambios necesarios en el SAFyC.
- La adecuación de procedimientos y de los sistemas de información para la implementación del modelo de gestión por Resultados.

Cabe destacar, que todas estas actividades mencionadas, nutren y son tributarias del logro de la excelencia en el cumplimiento de las funciones principales de la Contaduría General.

Se muestra también que a través de una capacitación útil a los agentes de la administración pública provincial, se puede promover la implementación del modelo de GpR en toda la Administración, lo que junto con el objetivo estratégico de “excelencia

en el cumplimiento de las funciones”, permite proyectar una imagen positiva en los usuarios de los servicios que presta la Contaduría General.

Se concluye, que la concatenación de hipótesis para el logro de todos los objetivos estratégicos culmina con el posicionamiento de la visión en la cúspide del CMI ya que esta última, depende del grado de cumplimiento de las estrategias y del cumplimiento de la misión institucional.

Sexto y séptimo paso: Establecimiento de los puntos estratégicos de cada perspectiva y definición de los indicadores representativos de la evolución de los factores del éxito.

Sobre los indicadores y sus puntos estratégicos seleccionados, se hará referencia al listado de “Indicadores que miden los puntos estratégicos de cada una de las perspectivas” que sigue a continuación del Mapa estratégico de la Contaduría General. El listado, contiene un conjunto de fichas de indicadores agrupados por perspectiva, en el que a su vez, se le hace referencia a través de una combinación de letras y números, con la hipótesis sobre la que brindan información.

Con respecto a la selección de los indicadores que forman parte del tablero de comando integral, se puede advertir que se trata de medidas que relevan aspectos claves de la organización y que no generan información sobre el detalle de las perspectivas. Así por ejemplo, se definió que para el control del cumplimiento de metas de eficacia diaria de las áreas departamentales, era necesario insertar en el CMI un indicador general que mida el resultado de todos los departamentos de un sector. La idea es que de existir un solo área del sector con incumplimiento, el indicador dispare una alarma, de manera que el Contador General pueda observar en el Tablero de Mando de la Sub-contadora correspondiente, cuál de ellas está en falta y en su caso seguir indagando las causas a través del análisis de los tableros de comando operativos de los niveles medios.

Por último, hay que aclarar que en la ficha no se mencionan todos los elementos necesarios de un indicador, los que se desarrollaron en el punto VI.2.4. del presente trabajo como “Requisitos de los indicadores”. Queda en ese sentido definir la fuente de información, los responsables del suministro de las mismas y áreas responsables de los resultados del indicador.

Octavo paso: Fijar los parámetros de comparación y establecer un sentido y destino de las tendencias.

Este paso se contempla en la ficha de indicadores en la columna “meta o resultado esperado”. No se contempla en el análisis de los indicadores el análisis de tendencia de los indicadores, los que resultan de mucha utilidad para medir la evolución de los

resultados en el tiempo y de esa manera adquirir experiencia en la definición de los valores de referencia como asimismo en la asignación de los recursos afectados al logro de los distintos objetivos.

Noveno paso: Definir gráficos y cuadros que representen la información de manera que sea su lectura rápida y su comprensión directa.

Hay varias formas y representaciones de gráficas posibles. De las analizadas, con ánimo de que se visualice la interrelación de indicadores, se seleccionó, en principio, un gráfico del mapa estratégico en el que se integran todas las estrategias de la Contaduría y a su vez, un conjunto de fichas técnicas de los indicadores, agrupados por perspectiva con referencia a la hipótesis sobre la que brindan información.

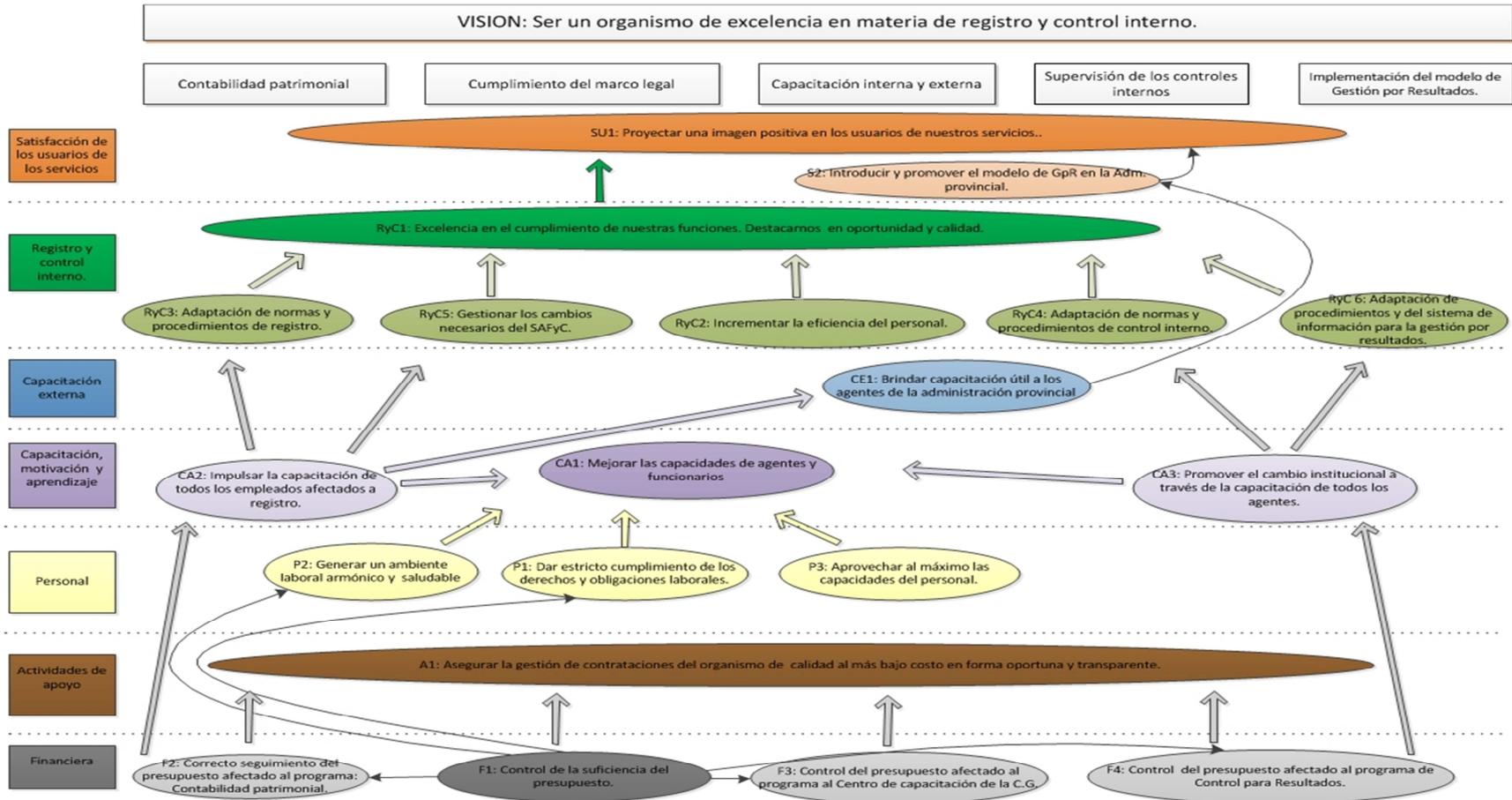
Así, el gráfico escogido tiene como punto de partida el mapa estratégico institucional, ya que a través del mismo se puede visualizar la cadena de hipótesis para el logro individual de cada una de las estrategias, como a su vez, la del cumplimiento de todas ellas. Asimismo, del entrecruzamiento de las estrategias y las perspectivas, se aprecia por cada perspectiva, los aspectos relevantes a medir.

Finalmente se entiende que la forma gráfica seleccionada, ayuda a comprender la selección de indicadores y posibilitan la identificación inmediata de las distintas perspectivas y estrategias que son impactadas por los resultados de cada uno de los indicadores.

Décimo paso: Establecer los medios de validación de la información fuente:

Se sugiere que de ser posible, en un principio la validación de la información fuente sea controlada por la unidad de auditoría interna, y luego de tener certeza del funcionamiento y confiabilidad de la misma, se trabaje con una combinación de mecanismos de autocontrol y control a través de auditorías internas.

Gráfico Nro. 5: Mapa estratégico de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.



Cuadro Nro. 8: Indicadores que miden los puntos estratégicos de cada una de las perspectivas de la Contaduría General.

Ref. Obj.	Objetivo	Ref. Ind.	Nombre del indicador.	Fórmula / Dato	Función del indicador.	Meta o resultado esperado.	Frecuencia	Oportunidad de cálculo
Perspectiva financiera								
F1	Adecuado control del presupuesto	F1.a	Suficiencia de créditos presupuestarios para gastos REM.	Gastos REM programados sin ejecutar / saldo presupuestario vigente de las partidas REM	Verificar que haya suficiente crédito presupuestario para la ejecución de los gastos REM y para su posterior pago.	Se espera que sea igual o menor a 1.	Mensual	5 días hábiles previo al devengamiento.
		F1.b	Suficiencia de créditos presupuestarios para gastos OGA.	Gastos OGA programados sin ejecutar / saldo presupuestario vigente de las partidas OGA.	Verificar que haya suficiente crédito presupuestario para la ejecución de los gastos OGA y para su posterior pago.	Se espera que sea igual o menor a 1.	Mensual	2 días hábiles previos de finalizar el mes.
		F1.c	Grado de utilización del presupuesto de gastos.	Gastos ejecutados acumulados / total del presupuesto anual.	Control de la ejecución del presupuesto para evitar que queden créditos sin utilizar.	Que el porcentaje de utilización se aproxime al del plan financiero.	Bimestral	Al finalizar el bimestre.
F2	Correcto seguimiento del presupuesto afectado al programa de Contabilidad patrimonial.	F2.a	Suficiencia de créditos presupuestarios para gastos del Programa de Contabilidad Patrimonial.	Gastos del programa Contabilidad patrimonial sin ejecutar / saldo presupuestario vigente de ese programa.	Controlar que haya suficiente crédito presupuestario para los gastos previstos del programa.	Se espera que sea igual o menor a 1.	Mensual	2 días hábiles previos de finalizar el mes.
F3	Control del presupuesto afectado al programa de Centro de capacitación.	F3.a	Suficiencia de créditos presupuestarios para gastos del Programa del Centro de Capacitación.	Gastos del programa "Centro de capacitación" sin ejecutar / saldo presupuestario vigente de ese programa.	Controlar que haya suficiente crédito presupuestario para los gastos previstos del programa.	Se espera que sea igual o menor a 1.	Mensual	2 días hábiles previos de finalizar el mes.
F4	Control del presupuesto afectado al programa de Control para Resultados.	F4.a	Suficiencia de créditos presupuestarios para gastos del Programa de Control para Resultados.	Gastos del programa "Control para resultados" sin ejecutar / saldo presupuestario vigente de ese programa.	Controlar que haya suficiente crédito presupuestario para los gastos previstos del programa.	Se espera que sea igual o menor a 1.	Mensual	2 días hábiles previos de finalizar el mes.

Ref. Obj.	Objetivo estratégico	Ref. Ind.	Nombre del indicador.	Fórmula / Dato	Función del índice	Resultado esperado	Frecuencia	Oportunidad de cálculo
Perspectiva actividades de apoyo.								
A1	Asegurar la gestión de las contrataciones del organismo con calidad al más bajo costo en forma oportuna y transparente.	A1.a	Porcentaje de errores en las contrataciones de la C.G.	Nro de contrataciones con observaciones / total de contrataciones efectuadas por el organismo.	Observar la aplicación correcta de los procedimientos de selección de contratistas del Estado.	Se espera que sea igual a cero. Se trata de una medida muy sensible por ser la CG un órgano rector de control interno.	Mensual	Al finalizar el mes
		A1.b	Grado de avance del plan de compras institucional.	Cantidad de compras realizadas acumuladas en el año / cantidades acumuladas previstas en el plan de compras anual a la fecha del cálculo.	Verificar el cumplimiento del plan de compras de los insumos para el funcionamiento del organismo.	Que el resultado sea igual a 1.	Mensual	Al finalizar el mes

Ref. Obj.	Objetivo estratégico	Ref. Ind.	Nombre del indicador.	Fórmula / Dato	Función del indicador.	Meta o resultado esperado.	Frecuencia	Oportunidad de cálculo
Perspectiva Personal								
P1	Generar un ambiente armónico y saludable	P1.a	Resultado de la inspección de seguridad e higiene.	Resultado de la evaluación de la inspección de seguridad e higiene.	Cuidar el lugar de trabajo de los agentes con los mínimos controles de seguridad.	Que sea positiva, sin advertencias.	Anual	Al finalizar la inspección.
		P1.b	Equipamiento de trabajo por agente.	Cantidad de computadoras inventariadas/cantidad de agentes de la C.G.	Asegurarse de que todos los agentes cuenten con una computadora para el desarrollo de sus tareas.	Que la relación sea igual a 1.	Anual	Fecha a definir en el año.
		P1.c	Porcentaje de enfermedad y accidentabilidad laboral	Días hábiles por enfermedades y accidentes laborales / (días hábiles * nro de agentes de la C.G)	Detectar el porcentaje de ausentismo por enfermedades y accidentes de trabajo para tomar medidas para evitarlas.	Que el indicador tienda a cero.	Semestral	Fecha a definir en el semestre.
P2	Dar estricto cumplimiento de los derechos y obligaciones laborales.	P2.a	Liquidación de sueldos conforme a Ley	Sueldos liquidados por el área de recursos humanos/sueldos liquidados conforme a Ley por el área de Auditoría interna.	Liquidación y pago de sueldos conforme a la ley laboral vigente con los adicionales pertinentes.	Que el indicador sea igual a 1.	Mensual	A la fecha de liquidación de los sueldos por el sector de RRHH.
		P2.b	Oportunidad de la liquidación de sueldos	Comparo fecha de liquidación de sueldos con la fecha del devengamiento.	Contar con tiempo suficiente para la revisión de la liquidación y para el cumplimiento del plazo de pago.	La liquidación se efectúe con anterioridad a los 3 días al cronograma de pagos.	Mensual	2 días previos al de la finalización del mes.
		P2.c	Nómina del personal con ausentismo injustificado	Faltas injustificadas acumuladas trimestralmente.	Conocimiento de los agentes con inasistencias injustificadas para aplicación de sanciones. Evitar las faltas injustificadas en los demás agentes, sentimiento de injusticia en aquellos que cumplen, etc.	Que no haya agentes con faltas injustificadas que superen los 2 días en el trimestre calendario.	Trimestral	Al finalizar el trimestre calendario.
		P2.d	Control de la vigencia de pólizas de seguro ART del personal.	Fecha de vencimiento de la póliza de seguro de ART	Control de la cobertura de ART de los empleados.	Fecha de vto posterior al mes de consulta.	Mensual	Al iniciar el mes
P3	Aprovechar al máximo las capacidades del personal.	P3.a	Número de profesionales en áreas claves.	Distribución real de los profesionales en el organigrama / Distribución prevista como óptima.	Procurar la distribución de los agentes profesionales en Ciencias económicas en áreas claves técnicas.	Se espera que la diferencia sea cero.	Bimestral	Fecha a definir en el bimestre
		P3.b	Afectación de todos los agentes en el organigrama en función a su capacidad.	Distribución real de agentes en el organigrama / Distribución prevista como óptima.	Dar cumplimiento a la distribución del personal planificada conforme a la categoría escalafonaria, dado que la misma contempla la antigüedad del agente y su títulos profesionales o técnicos. Se busca optimizar el rendimiento de los agentes en las áreas pertinentes en función al grado de dificultad y volumen de tareas.	Las diferencias se ponderan en función a la categoría real y la estandar prevista. Se espera que el resultado tienda a cero.	Semestral	Fecha a definir en el semestre.
Perspectiva capacitación externa.								
CE1	Brindar capacitación útil a los agentes de la Administración Pública Provincial	CE1.a	Jurisdicciones capacitadas por la Contaduría General.	Cantidad de ministerios y secretarías capacitadas por la C.G./ Total de ministerios y secretarías de la Administración Provincial.	Control de la cobertura de los cursos de capacitación generados desde la Contaduría.	Que sea 100%.	Semestral	Cuando resulte conveniente durante el semestre.
		CE1.b	Resultado de las capacitaciones brindadas.	Nro de evaluaciones de capacitación con resultados negativos / Total de la de las evaluaciones de capacitación.	Evaluar en forma generalizada la percepción de los agentes externos sobre los cursos de capacitación brindados.	Que sea cercana a 0%	Bimestral	Fecha a definir en el bimestre
		CE1.c	Porcentaje de avance de la plataforma virtual de capacitación.	Porcentaje de avance real de la implantación de la plataforma de capacitación / Porcentaje de avance previsto en el año.	Controlar el proceso de implantación de la plataforma de capacitación de la Contaduría	Que en 2015 alcance un grado de avance del 40%.	Bimestral	Fecha a definir en el bimestre

Ref. Obj.	Objetivo estratégico	Ref. Ind.	Nombre del indicador.	Fórmula / Dato	Función del indicador.	Meta o resultado esperado.	Frecuencia	Oportunidad de cálculo
Perspectiva Registro y control interno.								
RyC1	Alcanzar la excelencia en el cumplimiento de nuestras funciones. Destacarnos en oportunidad y calidad.	RyC1.a	Presentación de declaraciones juradas a la AFTP	Comparar la fecha de presentación de la DDJJ con la fecha de Vencimiento.	Prevenir una presentación tardía de las DDJJ de la Administración Provincial, advirtiendo con una antelación de 2 días.	Presentación igual o anterior a la fecha de vencimiento.	Mensual	2 días hábiles previos al del vencimiento.
		RyC1.b	Liquidación oportuna de la coparticipación a los municipios.	Comparar fecha de liquidación de la Coparticipación municipal con la del vencimiento.	Alertar con un día de anticipación del vencimiento, para evitar una liquidación posterior a la de su vencimiento.	Fecha de liquidación igual o anterior a la del vencimiento.	Mensual	1 día hábil previo al del vencimiento.
		RyC1.c	Presentación a término de la Cuenta de Inversión.	Contrastar la fecha de presentación de la Cuenta de Inversión con la del plazo legal.	Cumplir con el plazo impuesto por la norma legal. (30 de abril)	Presentación igual o anterior al 30 de abril.	Annual	5 días hábiles previos al 30/04.
		RyC1.d	Cumplimiento de los objetivos de las áreas de registro.	Áreas de registro que cumplen sus metas diarias/Todas las áreas de registro	Controlar que todas las áreas de registro hayan cumplido sus metas de eficacia.	Que sea igual a 1.	Diario	Al finalizar el día
		RyC1.e	Cumplimiento de objetivos de las áreas de control interno.	USCI que cumplen metas diarias operativas/total de USCI.	Controlar que todas las USCI hayan cumplido sus metas de eficacia.	Que sea igual a 1.	Diario	Al finalizar el día
		RyC1.f	Porcentaje de ausentismo del sector de Control	Ausencias informadas de agentes afectados a las unidades de supervisión del control interno.	Asegurar una adecuada prestación de servicios de control en función a los agentes presentes. Tomar medidas preventivas.	Que las ausencias no superen de cuatro agentes en el día.	Diario	Al iniciar el día
		RyC1.g	Porcentaje de ausentismo del sector de Registro.	Ausencias informadas de agentes que prestan servicios en el área de registro.	Asegurar una adecuada prestación de servicios de registro en función a los agentes presentes. Tomar medidas preventivas.	Que las ausencias no superen los 3 agentes en el día.	Diario	Al iniciar el día
RyC2	Incrementar la eficiencia del personal.	RyC2.a	Eficiencia promedio del personal del área de registro.	Cantidad de trámites intervenidos sin observaciones/cantidad de agentes afectados a registro.	Control de las productividad promedio del desarrollo de las tareas.	Comparo con la cantidad estándar predefinida.	Semanal	Fecha a definir durante la semana.
		RyC2.b	Eficiencia promedio del personal del área de control interno.	Cantidad de trámites intervenidos sin observaciones/cantidad de agentes afectados a SI.	Control de las productividad promedio del desarrollo de las tareas.	Comparo con la cantidad estándar predefinida.	Semanal	Fecha a definir durante la semana.
		RyC2.c	Evolución de la eficiencia general del personal del área de registro.	Áreas que cumplen con las metas de eficiencia asignadas/Total de áreas de registro	Verificar cuántas áreas logran cumplir con los objetivos de eficiencia y medir su evolución.	Que arroje un resultado igual o mayor al índice obtenido en un período anterior.	Mensual	Al finalizar el mes.
		RyC2.d	Evolución de la eficiencia general del personal del área de registro.	Áreas que cumplen con las metas de eficiencia asignadas/Total de áreas de registro	Verificar cuántas áreas logran cumplir con los objetivos de eficiencia y medir su evolución.	Que arroje un resultado igual o mayor al índice obtenido en un período anterior.	Mensual	Al finalizar el mes.
RyC3	Adaptación de normas y procedimientos de registro.	RyC3.a	Avance del plan de modificación de normas y procedimientos de Registro.	Porcentaje de avance real del plan de modificación de normas y procedimientos de Registro/ Porcentaje de avance previsto del plan de modificación de normas y procedimientos de Registro.	Verificar la ejecución del plan de modificación de normas y procedimientos de Registro.	Que sea 100%.	Mensual	Al finalizar el mes.
RyC4	Adaptación de normas y procedimientos de control interno.	RyC4.a	Avance del plan de modificación de normas y procedimientos de CI.	Porcentaje de avance real del plan de modificación de normas y procedimientos de CI/ Porcentaje de avance previsto del plan de modificación de normas y procedimientos de CI.	Verificar la ejecución del plan de modificación de normas y procedimientos de CI.	Que sea 100%.	Mensual	Al finalizar el mes.
		RyC4.b	Adopción de los procedimientos de supervisión de CI.	USCI que implementaron los cambios exitosamente/Totalidad de las USCI	Controlar a través de los informes de Auditoría Interna que se la modificación de normas y procedimientos de trabajo sean adaptados y utilizados por el personal de las USCI.	Que sea del 50% en el ejercicio 2015.	Trimestral	Fecha a definir durante el trimestre.
RyC5	Gestionar los cambios necesarios en el Sistema de Administración Financiera y de Control	RyC5.a	Evolución de los cambios del SAFYC	Grado de avance de los planes de desarrollo del SAFYC/Grado de avance previsto a la fecha del cálculo.	Control de las adaptaciones y modificaciones a los parámetros, informes y fórmulas necesarios para el cumplimiento de los objetivos.	Que sea igual a 1	Mensual	Al finalizar el mes
RyC6	Adaptación de procedimientos y de los sistemas de información para gestionar por Resultados.	RyC6.a	Avance del plan de modificación de normas y procedimientos de Gestión por Resultados.	Porcentaje de avance real del plan de modificación y sistema de información/ Porcentaje de avance previsto de ese plan a la fecha de consulta.	Control del la evolución del plan de modificación de procedimientos y sistemas de información de gestión.	Que sea 100%.	Mensual	Al finalizar el mes.

Ref. Obj.	Objetivo estratégico	Ref. Ind.	Nombre del indicador.	Fórmula / Dato	Función del indicador.	Meta o resultado esperado.	Frecuencia	Oportunidad de cálculo
Perspectiva Capacitación, motivación y aprendizaje								
CA1	Mejorar las capacidades de los agentes y funcionarios.	CA1.a	Resultados de la capacitaciones	Nro de evaluaciones de capacitación con resultados	Verificar si las capacitaciones realizadas fueron de interés de los	Se espera un mínimo del 80% de	Trimestral	Fecha posterior al de las
		CA1.b	Bajas de personal capacitado.	Bajas del personal capacitado/Total de agentes capacitado.	Alertar de las bajas para motivar al personal a que permanezca en el organismo.	Se pretende que el porcentaje no exceda el 10%.	Semestral	Fecha a definir en el semestre
		CA1.c	Resultados de las reuniones de CI voluntarias.	Cantidad de agentes presentes en las reuniones/ Total de agentes de la Contaduría	Tomar cuenta del porcentaje de agentes que asisten voluntariamente a las reuniones sobre CI fuera de la jornada laboral	Se espera un mínimo del 50 %.	Trimestral	Fecha a definir en el trimestre
CA2	Impulsar la capacitación de todos los empleados afectados al sector de Registro.	CA2.a	Agentes capacitados sobre Registro y Contabilidad patrimonial	Cantidad de agentes de registro que realizaron cursos de registro y contabilidad/Total de agentes abocados al sector de registro.	Verificar qué porcentaje del personal tiene los conocimientos necesarios para generar los cambios en el Sistema de Contabilidad Pública.	Se establece un mínimo del 60 % para fines del 2015.	Anual	Fin del año 2015.
CA3	Promover el cambio institucional a través de la capacitación de todos los agentes.	CA3.a	Agentes capacitados sobre "Gestión por Resultados"/Total de Agentes de la Contaduría.	Cantidad de agentes que realizaron cursos de GpR/Total de agentes de la Contaduría.	Conocer qué porcentaje de todo el personal ha tomado cursos sobre el modelo de GpR que se pretende aplicar en el organismo.	Se espera que un 80% al finalizar el ejercicio 2015.	Anual	Fin del año 2015.
		CA3.b	Grado de utilización de becas	Gastos ejecutados en becas / Gastos presupuestados.	Dar cuenta de la utilización de becas destinados a los agentes con categorías mas bajas, procurando su inclusión.	Que sea un 100%	Bimestral	Fin del bimestre
		CA3.c	Resultados sobre la aplicabilidad de los conceptos del Modelo de gestión por Resultados.	Nro de evaluaciones de capacitación con resultados positivos acerca de la utilización de los concepto de GpR / Total de la de las evaluaciones de capacitación.	Conocer las percepciones de los agentes acerca de la utilidad y aplicación de los conceptos del modelo de GpR.	Se espera un mínimo del 80% de opiniones positivas.	Trimestral	Fecha posterior al de las evaluaciones trimestrales.

Ref. Obj.	Objetivo estratégico	Ref. Ind.	Nombre del indicador.	Fórmula / Dato	Función del indicador.	Meta o resultado esperado.	Frecuencia	Oportunidad de cálculo
Perspectiva Satisfacción de los usuarios.								
SU1	Proyectar una imagen positiva en los usuarios de los servicios.	SU1.a	Respuestas de trámites urgentes.	Cantidad de trámites urgentes con demoras/ Total de trámites urgentes.	Busca identificar el resultado en la atención prioritaria de los trámites urgentes.	Menor al 10%	Semanal	Fecha de determinar en la semana.
		SU1.b	Cantidad de observaciones del Informe del Tribunal de Cuentas de la Provincia	Cantidad de informes con observaciones/cantidad de informes entregados al Tribunal de Cuentas.	Alertar sobre errores detectados por el organismos de control externo.	Que sean menos del 2%.	Trimestral	Fin del trimestre calendario.
		SU1.c	Fecha de presentación real de la Cuenta de Inversión a la Legislatura	Fecha de presentación de la cuenta al Gobernador y Legislatura	Verificar el efectivo cumplimiento del plazo de presentación legal.	Fecha igual o anterior a la definida en la norma legal.	Anual	Fecha posterior a la entrega de la Cuenta de inversión.
		SU1.d	Respuesta de solicitudes de informes al Gobernador.	Nro de informes elaborados para el Gobernador/Total de informes solicitados	Asesorar en tiempo y forma al Gobernador de la Provincia.	Que el índice sea del 100%	Semanal	Fecha de determinar en la semana.
		SU1.e	Grado de avance de la página institucional	Porcentaje de avance de la página institucional / Porcentaje de avance previsto en el año.	Conocer la gestión del plan de la actualización de la página institucional.	Que no sea inferior al 50% de la ejecución programada.	Trimestral	Fin del trimestre calendario.
SU2	Introducir y promover el modelo de gestión para resultados en la administración provincial	SU2.a	Programas provinciales que utilizan indicadores de desempeño.	Cantidad de programas que implementan indicadores de eficacia, eficiencia y economía/total de los programas de la administración pública provincial	Medir la adopción del Modelo de Gestión por Resultados por parte de los Ministerios y Secretarías	Tener un 20% de los programas que utilizan índices de desempeño a fines del 2015.	Bimestral	Cuando resulte conveniente durante el bimestre.
		SU2.b	Programas provinciales que elaboran informes de gestión.	Cantidad de programas que cuentan con informes de gestión/totalidad de los programas de la administración pública provincial.	Medir la adopción del Modelo de Gestión por Resultados por parte de los Ministerios y Secretarías	Llegar al 10% de los programas en el 2015.	Bimestral	Cuando resulte conveniente durante el bimestre.

VI.5.- Sistema de información para la implementación del tablero de comando integral.-

La creación de valor público conlleva la necesidad de administrar los datos e información para transformarlos en conocimiento para la correcta toma de decisiones y el aprendizaje institucional. En este marco, el organismo que desea gestionar por Resultados requiere estar informado constantemente del marco normativo aplicable, de su misión, visión, de su estructura del estado y resultado de sus procesos, funciones, de las interrelaciones existentes entre estas.

En la actualidad el recurso más valioso que tiene una organización es el conocimiento y de allí que muchas de las estrategias para la creación de valor público o privado consistan en la utilización de metodologías y herramientas que apunten hacia el aprendizaje organizacional. Al respecto resulta apropiado citar a Volpentesta:

“El conocimiento es algo esencialmente humano, de allí que en los últimos años se redescubriera que lo más importante en las organizaciones no son los recursos materiales o tecnológicos, sino sus integrantes dotados de conocimientos, creatividad e iniciativa. Pero a pesar de sus innumerables ventajas el conocimiento tiene un inconveniente: debe ser adquirido. Y en las personas esa adquisición se produce a través del aprendizaje.

A su vez, el aprendizaje individual es un prerrequisito para el aprendizaje institucional. Así el aprendizaje organizacional se manifiesta en forma colectiva y no se limita a la adquisición de conocimientos sino que implica un proceso de difusión y de intercambio. Por eso resulta vital que la información circule por ellas y vincule todos sus componentes”.(Volpentesta, 2004)

Así para lograr generar conocimiento y aprendizaje institucional, se busca que la información esté disponible para que sea observada, transmitida, analizada, aprendida y aplicada y para que esto sea posible, el organismo debe contar con un adecuado sistema de información, adaptado a sus necesidades y requerimientos y que sea generador de información oportuna y confiable.

Habíamos mencionado que una de las finalidades de la herramienta es la de aprendizaje institucional y que para ello uno de los pasos para la implementación del tablero de comando integral está constituido por la puesta a punto de un sistema de información que muestre los resultados de los indicadores. Y este punto no es de menor importancia, porque si los directivos o quienes tomen decisiones no tienen confianza en el sistema de información empleado o tienen dudas acerca de su funcionamiento, probablemente tampoco tendrán confianza en los resultados de los informes de gestión. Resulta ilustrativo el comentario de los autores:

“Si las reuniones de gabinete implica debatir cuál número es correcto, entonces no se pueden tomar decisiones inteligentes. Se discute acerca del dato y por ende se desperdicia el tiempo para el análisis de la información.”(Lamelas & Murisengo, 2013)

“Es necesario diagramar el sistema de información para el control de la gestión definiéndose los datos que ingresaran a la base de datos cómo serán procesados y que salidas de información proveerán....Todo proceso de control se inicia a partir de un sistema de información que nutre al sistema de control de gestión con los datos necesarios para evaluar los resultados obtenidos, políticas, planes y programas aprobados convertidos en indicadores estándares.”(Norese, Oct. 2006, pp. 142 - 150)

Asimismo constituye una causal de rechazo de la herramienta, la sobrecarga de trabajo que implica para los empleados y funcionarios de los organismos tener que procesar los datos, y cargarlos para alimentar a los indicadores que conforman el tablero de comando integral. No hay que dejar de mencionar la necesidad de evaluar la relación costo – beneficio al utilizar la herramienta de CMI, ya que de no resultar positiva, no tendrá sentido su implementación

En este sentido, son varios los aspectos a considerar para definir un sistema de información ya que en principio, no necesariamente las herramientas informáticas más avanzadas e integrales son las que darán mejores resultados en un corto plazo, dado que un cambio tecnológico que impacte fuertemente sobre la organización puede generar resistencia por parte de los agentes y comportará un sistema de información en paralelo. Al respecto hay que considerar lo que manifiesta Volpentesta:

“La incorporación de nueva tecnología, que no solo se circunscribe a la de procesamiento de información, genera un profundo cambio organizacional. El impacto que provoca la introducción de nuevas tecnologías se traduce en resultados, efectos, o consecuencias que se manifiestan en cambios significativos para las personas, en el entorno de trabajo, en las relaciones grupales y en la estructura. Un aspecto crítico, es el grado de aceptación por parte de quienes deben operar con ella, y ese nivel de aceptación, está determinado, en gran parte, por la forma en que la tecnología es implantada en la organización.”(Volpentesta, 2004, pp. 134 - 135)

Es por ello, que la implementación de un tablero de comando integral debe ser de tipo gradual, tratando de mantener las costumbres y metodologías de procesamiento de datos de los agentes y capacitando acerca de la importancia que tiene para la organización, la información que generan. Luego, sobre la base de los beneficios y costos de las herramientas y sistemas automatizados que se ofrecen en la actualidad, se podrá evaluar la posibilidad de adoptarlos o reemplazarlos.

Es en virtud de lo expuesto, que este apartado tiene como propósito mostrar las cuestiones mínimas a definir para un correcto funcionamiento del sistema de

información. Asimismo, como la gran mayoría de las organizaciones, la Contaduría General cuenta con las herramientas de escritorio y es por eso que, de aplicarse el tablero de comando integral, sería alentador que los directivos analicen la posibilidad de incorporar otras herramientas tecnológicas, para que sobre la base de los costos y beneficios puedan adaptar la mejor combinación de herramientas que le den soporte al sistema de información.

VI.5.1.-Elementos básicos de un sistema de información.-

Partiremos diciendo que para que un sistema funcione correctamente hay que definir tres elementos básicos de un sistema de información:

1- *Los datos*: Constituyen la entrada del sistema y se definen como el conjunto de símbolos que representan formalmente a objetos y acontecimientos, así como a sus correspondientes atributos y características. Se podría decir que se trata de la materia prima de un sistema de información y para que el producto final sirva para la toma de decisiones, es necesario filtrar aquellos datos que resultan útiles, delimitando las fuentes, los accesos, etc.

2- *Procesamiento de datos*: Se refiere a la forma en la que se transforman los datos en información. Este proceso de conversión puede hacerse manualmente, definiendo agentes que se encargan de armar informes o reportes o a través de herramientas tecnológicas que programadas hacen el procesamiento de acuerdo a parámetros definidos.

3- *Información*: *“La etimología de la palabra información proviene del latín informo que significa “dar forma a”... La información son datos procesados en forma significativa para el receptor, con valor real, perceptible para decisiones presentes y futuras”*.(Volpentesta, 2004, pp. 43 - 45). Sobre la misma, resulta necesario definir todas las dimensiones de la información tales como:

- Tiempo: oportunidad¹⁴, periodo¹⁵, frecuencia¹⁶;
- Contenido: Relevancia, Precisión, Alcance y singularidad¹⁷;
- Forma: Presentación, detalle, medio¹⁸, atracción¹⁹, accesibilidad.

¹⁴ Definir cuando la información debe estar disponible y actualizada. Así la información es oportuna si está disponible en el momento en que se la necesita y está actualizada.

¹⁵ Hay que determinar si la información se refiere a situaciones del pasado, del presente o es predictiva.

¹⁶ Se refiere a la cantidad de veces en que la información se solicita, se busca o se prepara.

¹⁷ La singularidad se refiere al valor que tiene esa información para definir si puede circular libremente por la organización u otras o es de uso restringido.

¹⁸ Se refiere al medio de presentación el que puede ser visual, impreso, manuscrito, etc.

VI.5.2.-Formas de implementar un tablero de comando integral jerárquico.-

Existen dos corrientes bien distintas sobre cómo la organización debe aplicar los cambios para poder implementar los tableros de control:

Institucional: Por medio de esta metodología se bajan políticas claras, y se implementan sistemas de la información integrados. Esta forma suele ser más estable a largo plazo, ya que alinea los objetivos de las diferentes áreas con los de la organización, pero a la vez, es la más costosa de implementar en tiempo y costos de equipamiento y licencias de software.

Departamental: A través de esta técnica se delega la responsabilidad de la recolección de los datos a cada área o centros de responsabilidad pertinente, para alimentar a los indicadores que se hayan definido para el tablero integral. La metodología requiere que cada área/departamento a su vez, defina su propio tablero de control o tablero operativo. Ésta se trata de la forma de implementación más utilizada y sugerida por la doctrina, porque son las áreas departamentales las que tienen los datos y porque para la puesta en marcha, en primera medida, se pueden utilizar las herramientas de uso corriente de las organizaciones públicas (en caso de no contar con sistemas integrales) como el Excel, o Access, que son planillas o bases de datos que generalmente los niveles de mando utilizan para confeccionar los informes requeridos por los niveles jerárquicos.

VI.5.3.- Herramientas de TI para la implementación de un sistema de información.-

Definida la forma departamental como la más conveniente, pasaremos a analizar las herramientas tecnológicas necesarias para la implementación del CMI contemplando como primera fase a las herramientas de escritorio hasta llegar a los sistemas integrados, explicitando los beneficios y las desventajas de cada uno.

Posiblemente los organismos sin experiencia en el CMI, en principio buscarán probar la utilidad de la herramienta antes de incurrir en costos e invertir en elementos informáticos. Resulta aconsejable entonces, utilizar las metodologías y tecnología con la que ya cuenta la entidad, diseñando un tablero para el líder de la organización que contenga una hoja de ruta que relacione los objetivos estratégicos con los operativos a través de indicadores financieros y no financieros.

En principio hay que resaltar que no es imprescindible un sistema muy sofisticado para iniciarse con el BSC, ya que es viable aplicarlo con Excel y sus hojas dinámicas

¹⁹ La forma en que se muestra la información debe ser útil para el usuario y sencilla y atractiva para su comprensión.

interrelacionadas (aprovechando la red interna de la compañía) vinculando indicadores de performance de un puesto a otro a lo largo del organigrama. No obstante, antes de fiarse de la información que surge del tablero integral del líder, es conveniente que los directivos y quienes tomen decisiones sean conscientes de los beneficios y desventajas de la utilización de las herramientas de escritorio.

Se había mencionado que en la actualidad la Contaduría General cuenta con herramientas que se llaman “spreadmarts” o “de escritorio”. Estas herramientas son de fácil uso y el personal en general tiene amplia experiencia, lo cual facilita la recopilación de datos y el procesamiento de los mismos para generar información de valor para los tableros operativos, los que a su vez nutrirán de datos a los tableros de mando integral, generando así un flujo en cascada de información y de procesamiento. No obstante, la utilización de los spreadmarts conlleva que los funcionarios en lugar de analizar datos, actúen como sustitutos de los profesionales de las TIC, reuniendo, transformando e ingresando datos, lo que significa una disminución en la productividad de los mismos.

Vale advertir entonces, que las herramientas de escritorio son buenas para una etapa inicial de la puesta en funcionamiento de los tableros de comando, pero no deben ser una solución a largo plazo, ya que las mismas no son adecuadas para el manejo de amplios volúmenes de datos, los que se irán acumulando a lo largo de los ciclos de revisión.

Resulta interesante en una segunda etapa, analizar la posibilidad de implementar conjuntamente con las planillas Excel, un repositorio de datos único o (Datawarehouse). En efecto, se hará referencia a la propuesta de Lamelas y Murisengo, quienes sugieren la integración entre las planillas Excel y el repositorio único de datos, permitiendo entre otros beneficios, mantener la metodología de trabajo de los agentes y a su vez, trabajar con varias fuentes de datos, tales como planillas de cálculo, documentos, sistemas contables, de liquidación de haberes, correos electrónicos, mensajes de texto, textos originados en Twitter, datos provenientes de Facebook, etc. A continuación se expone un fragmento de su obra:

“...Los profesionales que están en los niveles inferiores y que son los encargados de alimentar a los funcionarios con la información, posiblemente no puedan dejar de lado las planillas Excel y pretendan seguir utilizándolas como herramientas de análisis. Para satisfacer este requerimiento, evitando los aspectos negativos, se pueden desarrollar herramientas que automaticen la recolección y transformación de los datos, vinculando las planillas Excel con el repositorio único de datos. Esto le provee a los usuarios de un importante grado de flexibilidad, ya que le permite utilizar las planillas que el mismo diseñó, pero manejando los datos y la lógica en forma centralizada.

Los procesos automáticos que se encuentran dentro del repositorio central, desarrollados por el personal de las áreas de TIC de acuerdo a los requerimientos de los usuarios finales, se encargan de extraer los datos de las fuentes de datos correspondientes, transformarlos mediante motores de cálculo y por último cargarlos en las celdas de la planilla.” (Lamelas & Murisengo, 2013)

Contar con un repositorio de datos permitirá a su vez, el uso de herramientas de Business Intelligent que están pensadas y desarrolladas para la implementación de reportes y gráficos que sirvan a la confección dinámica de los tableros.

No obstante, hay que contemplar que el datawarehouse, necesita de personal especializado en TI para que éstos implementen el repositorio de datos con equipamiento donde se instalarán las bases de datos. Asimismo, la carga sigue siendo semi-manual, ya que si bien los datos los extraen las herramientas, es el personal de T.I. el que debe importar los archivos respectivos con los datos fuente. Como consecuencia, al estar los sistemas desacoplados entre sí, una modificación en un sistema no generará la actualización automáticamente en el repositorio único de datos. Con el propósito de avanzar con la automatización de los procesos, los directivos podrán analizar una tercer fase y es la de trabajar con sistemas de información integrales. En este caso, al tener bases de datos compartidas, la extracción de los datos se puede hacer exclusivamente con herramientas programadas, con lo que se logra la minimización de los errores y a su vez, la disminución de los recursos humanos afectados a las tareas de procesamiento de datos, permitiendo que se aboquen a las tareas que les son pertinentes.

Si bien es cierto que en muchos organismos no es posible contar con sistemas integrales, una alternativa que se aproxima a ellos, es a través de la integración y complementación de los sistemas propios de cada área o departamento, generando que se compartan sus bases de datos y permitiendo que se comuniquen entre éstas, logrando como consecuencia el entrecruzamiento de datos.

Resta advertir sobre este aspecto, que sin importar el grado de automatización e integridad de los sistemas informáticos para lograr tener una razonable certeza de la confiabilidad de la información, todo el proceso de obtención de la misma debe ser monitorizado periódicamente a través de auditorías de los sistemas, para lo cual se deberá incluir en el examen tanto a los procedimientos programados como a los manuales.

A continuación se expondrá una matriz que incluye una lista de acciones que desarrolla cada una de las herramientas de TI analizadas, en cuyo interior se marcan con verde los aspectos positivos, con amarillo las características que requieren de

cierta atención y de rojo, las acciones defectuosas sobre las cuales los directivos deberían focalizar su atención para contemplar minimizar impactos negativos.

Cuadro Nro. 9: Beneficios y defectos de las herramientas de TI para la implementación de un CMI.-

Acciones / Herramientas de TI	Spreadmarts	Datawarehouse	Sistemas integrados
Recopilación de Datos			
Error en la extracción de datos de las distintas fuentes.	Alta Probabilidad	Mediana Probabilidad	Baja Probabilidad
Detección de errores en los datos antes de su procesamiento.	Baja Detección	Alta Detección	Alta Detección
Pérdida de datos.	Alta Probabilidad	Mediana Probabilidad	Baja Probabilidad
Detección de error de carga de datos. (Control de validación de datos)	Baja Detección	Mediana Detección	Alta Detección
Procesamiento de Datos			
Duplicación de datos (redundancia de datos)	Siempre	Siempre	Nunca
Tipo de procesamiento de los datos.	Manual	Semi Manual	Automática
Actualización automática de los datos del tablero de comando integral	No	No	Si
Pérdida de información	Alta Probabilidad	Mediana Probabilidad	Baja Probabilidad
Seguridad y Auditoría			
Seguridad: Identificación y control de los accesos.	Inexistente	Parcial	Total
Auditoría de cambios: Identificación de los usuarios que hacen modificaciones.	Inexistente	Parcial	Total
Vinculación de datos con la fuente hacia la base de datos del CMI.	No	No	Si
Políticas de resguardo.	Manual	Automatizable	Automatizable
Tecnologías de la Información			
Dependencia del personal de TI.	Baja	Parcial	Total
Tiempo de respuesta a nuevos requerimientos.	Alta	Mediana	Baja
Estandarización del proceso de transformación de los datos.	Baja	Mediana	Alta
Traducción a un lenguaje común de datos provenientes de distintas fuentes.	No	Media	Si
Facilidad de uso de la herramienta.	Alta	Media	Alta
Costo de las herramientas.	Bajo/Nulo	Mediano	Alto
Herramienta óptima para reportes que se utilizan por única vez	Si	No	No
Herramientas óptimas para reportes que se utilizan frecuentemente	No	Si	Si
Integrabilidad: posibilidad de incorporar nuevos sistemas.	No	Si	Si
Requerimiento de hardware o equipamiento.	Bajo/Nulo	Mediano	Alto

Fuente: Elaboración propia.

VII.- Conclusión.-

El presente trabajo se desarrolló en torno a responder a la siguiente pregunta general:
¿Podría ser de utilidad para la Contaduría General de Río Negro implementar un tablero de comando integral como herramienta de control de medición de los resultados de la gestión de los procesos rutinarios y de aquellos que hacen a la estrategia?

Y en ese sentido, durante el desarrollo del mismo se describió que el organismo en la etapa de la planificación estratégica hizo un relevamiento de sus características, de sus problemas y finalmente definió las estrategias que consideró pertinentes para el logro de su cometido estatal.

En ese marco, se planteó que el organismo tiene como propósito gestionar para resultados y en ese contexto surge el interrogante de cómo medir la evolución de su estrategia, con qué instrumentos y con cuáles indicadores.

Para eso, del análisis de los instrumentos de medición de resultados que implementa en la actualidad la Contaduría General, se pudo observar que el organismo utiliza un conjunto de indicadores que miden básicamente los procesos y los servicios que brinda a la comunidad y con vistas a fortalecer ese proceso y con motivo de la cantidad de beneficios que conlleva la implementación del CMI en las organizaciones públicas, se consideró adecuada la propuesta de utilizarla como herramienta de la medición de la gestión, conforme se expone en el título de la tesina.

Así, con ese propósito se desarrollaron los conceptos básicos conceptuales del Tablero de Comando Integral y se propuso una metodología para su diseño e implantación, hasta finalmente armar y dejar plasmada en la tesina un proyecto de tablero de comando integral, el que podría servir de base para su análisis y redefinición de sus partes.

Se ha logrado concluir, de la propuesta que se intenta formular, que la implementación de la herramienta de CMI, resultaría de mucha utilidad pero no como instrumento de medición del control de la gestión, al menos en una primera instancia.

Y ello así, porque, además de que la bibliografía no aconseja la utilización temprana del Tablero como herramienta para el control de la gestión, aplicado con ese propósito en la Contaduría General probablemente no cumpliría con las expectativas e incluso podría llegar a ser contraproducente. Y esto es así porque la Contaduría se encuentra en un proceso de transición del modelo burocrático a uno que gestiona por resultados, se podría decir que es un organismo nuevo que está incursionando en todos las etapas de la medición de resultados como en la planificación estratégica, planificación operativa, la gestión misma por resultados, la comunicación, la capacitación y motivación entre otros aspectos. Todos los procesos antes mencionados conllevan la

necesidad de formular muchos cuestionamientos, redefiniciones, pruebas y errores y es entonces que se puede afirmar que en pos de implementar el modelo por resultados, está obteniendo experiencia.

En ese orden de ideas, para poder aplicar la herramienta para el control de la gestión es necesario tener una razonable certeza de la correcta definición de las estrategias, de las actividades desplegadas para alcanzarlas, de los valores de referencia o las metas definidas para controlar resultados tales como: productividad promedio de los recursos humanos asignados en cada sector, presupuesto necesario, tiempo de demora de los procesos, etc., que únicamente se obtiene a mediano plazo, cuando el organismo tiene una determinada trayectoria y experiencia.

Es así que en una organización donde la aplicación de los conceptos de la Gestión por resultados es reciente, la instrumentación del CMI para el control de la gestión podría generar dos efectos negativos dependiendo de los Directivos que dirigen una entidad:

-Se podría llegar a aplicar injustamente un sistema de premios y castigos si los Directivos consideran como ciertos y válidos los indicadores diseñados y sus referencias, así como las actividades estratégicas y no se cuestionan el diseño del mismo.

-Podría generar una sensación de desconfianza constante en los resultados que surgen de los indicadores y de las conclusiones que se obtienen luego de su comparación con los valores de referencia. Porque los funcionarios dudarán acerca de la validez del resultado obtenido, y cuestionarán los procesos internos y las definiciones sobre estrategias, metas, recursos, etc. que tuvieron que formular para la implementación del CMI.

Asimismo, se pudo dilucidar de la bibliografía que analiza al CMI, que la herramienta si bien resulta útil para la medición de resultados de la gestión, no tiene como principal función la rendición de cuentas de las tareas que están bajo su órbita, sino que tiene un propósito más ambicioso y es el que se genera por la motivación y aprendizaje institucional.

Y esto es así porque se trata de una herramienta que para su implementación conlleva el análisis de las variables que afectan a la organización, al diagnóstico de su situación, a la concientización de sus problemas, a la formulación de estrategias y de actividades para lograrlas, al replanteo de sus tareas y procedimientos, etc. Luego, de la interiorización de todos los conceptos de la planificación estratégica, conlleva el diseño de un “proyecto” de tablero de comando integral, que puede ser utilizado inicialmente como instrumento de autoevaluación del diseño original de CMI. Es decir, para poner a prueba el funcionamiento del mismo, con la certidumbre de que no se tomarán como ciertos los resultados de los mismos, sino que ese proyecto de tablero

deberá ser cuestionado y ajustado sobre datos cada vez más objetivos, los que se lograrán obtener de los medida que una organización decide medir y controlar sus resultados.

En ese orden, el desarrollo e implementación del CMI no debe quedar reservado para los órganos de conducción del organismo, dado que su éxito dependerá en gran parte de la participación que tengan los agentes en el proceso de confección. Se trata de una herramienta que resulta útil para que los agentes comprendan cómo sus tareas conducen a la obtención de los resultados organizacionales, identifiquen los servicios que producen y analicen cómo sus tareas generan valor.

La participación de los agentes, comporta entonces la posibilidad de alinear sus objetivos con los de la organización, brindarles la posibilidad de comunicarse y de rendir cuentas de los desvíos que se vayan detectando, de motivarlos para que sugieran cambios, de involucrarlos y a su vez, responsabilizarlos por los procesos que gestionan.

Es decir, en la búsqueda del diseño óptimo del CMI con tableros operativos que nutren de información al primero, los directivos y agentes deberán describir los problemas que tienen para el ejercicio de sus actividades y el detalle pormenorizado de sus tareas para que el resultado de las mismas puedan ser medidos. Así, a medida que se van obteniendo resultados, los mismos deberán ser analizados en conjunto con las áreas responsables involucradas para que a través de explicaciones sustentadas y conciliadas, se ajusten las tareas, los recursos asignados (humanos y materiales), los indicadores o los valores de referencia. Así, se irá reformulando el tablero hasta descubrir aquél que sea representativo de la organización y de las áreas que lo componen.

Puede observarse que en todo el proceso de implementación del CMI, se logra en paralelo la alineación de los objetivos operativos y estratégicos, se motiva al personal que conoce sobre qué se lo está controlando y se le da la posibilidad de participar en el proceso de redefinición de las estrategias al contemplar los funcionarios las experiencias de los agentes en los niveles de mando, se fomenta el logro de objetivos como parte de la cultura organizacional y se extrae de los agentes el más valioso de los activos: su conocimiento.

Se logra concluir por lo tanto, que la herramienta del CMI como instrumento de la medición de los resultados, resulta útil en la Contaduría General en esta etapa de transición, para incrementar la motivación del personal y para fomentar el aprendizaje individual e institucional.

VIII.- Bibliografía.-

- Armijo , M. (2011, junio). *Planificación estratégica e indicadores de desempeño en el sector público*. Santiago de Chile: Publicación Nro 69 del Instituto Latinoamericano y del Caribe del Planificación Económica y Social - ILPES - Serie Manuales.
- Armijo, M., & Bonnefoy, J. C. (2005, Noviembre). *Indicadores de desempeño en el sector público*. Santiago de Chile: Publicación Nro 45 del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES - Serie manuales.
- Barros da Silva Filho , J., & Rodríguez Gonzales, R. (2004). *Una nueva visión del cuadro de mando integral para el sector público*. Revista iberoamericana de contabilidad de gestión, ISSN 1696-294X, N°. 4, págs. 117-14.
- BID-CLAD, C. D. (2007, Julio). *Modelo Abierto de gestión para resultados en el sector público*. Retrieved 02 15, 2015, from <http://old.clad.org/documentos/otros-documentos/material-didactico-curso-bogota-2011/8.-modelo-abierto-gprd-sector-publico/view>
- Crozier, M. (n.d.). el fenómeno burocrático, prueba de tendencias burocráticas de los sistemas de organización modernas y sus relaciones de Francia con el sistema social y cultural.
- Doyle, A. S. (n.d.). *Cuadro de mando integral en la gestión pública. Algunas consideraciones para su implementación*. Retrieved 03 03, 2015, from <http://www.ag.org.ar/3congreso/Ponencias/Doylea.pdf>
- Guinart i Solá, J. M. (2003, octubre 28-31). Indicadores de gestión para las entidades públicas. Panamá: VIII Congreso internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.
- Kaplan , R. S., & Norton, D. S. (1996). El cuadro de mando integral: medidas que impulsan el rendimiento. In Harvard Business Review, *Cómo medir el rendimiento en la empresa* (pp. 135-160). Bueno Aires: 1ra ed. DEUSTO.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Cómo poner el Cuadro de Mando Integral en funcionamiento. In Harvard Business Review, *Cómo medir el rendimiento en la empresa* (pp. 161-199). Buenos Aires: 1ra Ed. Deusto 2004.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). La utilización del cuadro de mando integral como sistema estratégico de gestión. In Harvard Business Review, *Cómo medir el rendimiento en la empresa* (pp. 199 - 230). Buenos Aires: 1ra ed. DEUSTO 2004.

- Lamelas , A. F., & Murisengo, G. G. (2013, noviembre 28 y 29). *Gestionar con información. El desafío de implementar un sistema de información ejecutiva*. Mar del Plata: I Jornadas Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas de Municipios y Comunas de la República Argentina y XXVIII Encuentro Anual de Profesionales en Ciencias Económicas en el ámbito municipal del C.P.C.E.B.A.
- Martin Sanchez, F. (2007). *Técnicas de control y evaluación de Proyectos en la Gestión de la Administración Pública*. Madrid: Ministerio de Administración Pública.
- Morales, M., & Morales , A. (2008). Los indicadores de gestión y su implementación en el sector público. In C. d. FACPCE, *VII Jornadas Nacionales de Profesionales en el Sector Público*. San Salvador de Jujuy, Jujuy, Argentina: Osmar D. Buyatti.
- Norese, A. (Oct. 2006). *Tutoría de gestión: "Claves para el éxito de los negocios"*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Oficina nacional de innovación de gestión, S. (2007). *Gestión pública por objetivos y resultados: Una visión sistémica*. Retrieved 02 2015, from http://www.sgp.gov.ar/contenidos/onig/planeamiento_estrategico/paginas/sitio/biblioteca_y_enlaces.htm
- Sindicatura General de la Nación. (1998, Noviembre 10). Resolución SIGEN Nro 107. *Normas generales de control interno*. Buenos Aires.
- Sotelo Maciel, A. J. (1997). Análisis PROBES. *Un método para el análisis situacional y la formulación de la estrategia*. Material de la materia "Planeamiento Estratégico" de la Especialización en Gerenciamiento por Resultados y Control de la Gestión - ASAP - Cohorte 2013.
- Torres Pradas, L. (abril-junio 1991). Indicadores de gestión para las entidades públicas . *Revista española de financiación y contabilidad Vol. XXI Nro. 67, 535-558*.
- Volpentesta, J. R. (2004). *Sistemas administrativos y sistemas de información*. Buenos Aires: 1ra ed. Osmar Buyatti.
- Weber, M. (1989). *¿Qué es la burocracia?* Madrid, España: Espasa, tercera edición.