

Dirección

CONTROL DE GESTIÓN: DIMENSIONES Y DIAGNÓSTICO PERMANENTE

Resumen / Abstract

Los actuales entornos competitivos en los que se desarrolla la actividad empresarial, junto a la necesidad de responder de forma adecuada a los continuos cambios y constante incertidumbre a los que las organizaciones han de enfrentarse, conllevan una significativa modificación en lo que a la gestión empresarial se refiere, resultando esencial en este sentido, el papel del control de gestión, que como elemento del proceso de dirección, es el que más contribuye a mejorar las actuaciones de cualquier sistema. Las empresas deben tomar decisiones estratégicas adecuadas que permitan alcanzar alguna ventaja competitiva en la búsqueda de la excelencia empresarial a través de un proceso flexible de mejora continua. Para contribuir a tal propósito, en el presente trabajo se realizan algunas reflexiones acerca del control de gestión, abarcando desde el enfoque clásico hasta el moderno, su evolución y situación en las organizaciones cubanas; así como, el análisis de sus dimensiones soportado en un procedimiento para su permanente diagnóstico en correspondencia con las particularidades en que las diferentes empresas desarrollan su actividad

The current competitive environments in which the managerial activity is developed, along with the necessity of responding in an appropriate way to the continuous changes and constant uncertainty to those that the organizations must face, bear a significant modification in what refers to the managerial management, being essential in this sense, the role of the management control that as an element of the address process, is the one that more contributes to improve the performances of any system. The companies should make appropriate strategic decisions that allow to reach some competitive advantage in the search of the managerial excellence through a flexible process of continuous improvement. To contribute to such a purpose, in this paper is carried out some reflections about the administration control, embracing from the classic focus until the modern one, its evolution and situation in the cuban organizations; as well as, the analysis of their dimensions supported in a procedure for their permanent diagnosis in correspondence with the particularities in which the different companies develop their activity

Dianelys Nogueira Rivera, Ingeniera Industrial, Máster en Gestión de la Producción, Profesora Auxiliar, Departamento de Ingeniería Industrial, Facultad de Ingeniería Industrial-Economía, Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos, Matanzas, Cuba

e-mail:nelydaylinyuly@yahoo.com

Maritza Hernández Torres, Ingeniera Industrial, Doctora en Ciencias Técnicas, Profesora Auxiliar, Facultad de Ingeniería Industrial, Centro de Estudios de Técnicas de Dirección (CETDIR), Instituto Superior Politécnico José Antonio Echeverría, Cujae, Ciudad de La Habana, Cuba

e-mail:maritzah@ind.cujae.edu.cu.

Ernesto Negrín Sosa, Ingeniero Industrial, Máster en Gestión de la Producción, Profesor Auxiliar, Departamento de Ingeniería Industrial, Facultad de Ingeniería-Economía, Universidad de Matanzas, Camilo Cienfuegos, Matanzas, Cuba

Recibido: septiembre del 2002

Aprobado: noviembre del 2002

Palabras clave / Key words

Control de gestión, evolución, dimensiones

Management control, evolution, dimensions

INTRODUCCIÓN

El clima competitivo del país se ha multiplicado notablemente ante la dinámica del cambio, la apertura de la economía y la presencia de ciclos de negocios cada vez más cortos. Esto plantea un reto para las empresas, tanto productivas como de servicios, por la necesidad de lograr y mantener determinados niveles de competitividad, así como, alcanzar resultados eficaces y eficientes en su gestión.

La experiencia está demostrando que aún dentro de los más variados estilos de mando, la dirección de un organismo complejo no puede ejercerse eficazmente más que a través de un sistema de control de gestión que propicie el mejor uso de los recursos para alcanzar o superar los resultados esperados y que posibilite, oportunamente, tomar las medidas necesarias para las acciones correctivas que se requieran realizar.

Este trabajo está estructurado del modo siguiente: primero, se revisan los planteamientos generales de diferentes autores acerca del control, partiendo del concepto, las bases del enfoque tradicional y su evolución, pasando por las exigencias que le imponen las nuevas condiciones de la competencia y las características del control de gestión moderno y, más tarde, se expone, a partir de la experiencia teórico-práctica de los autores, las dimensiones del control de gestión con un procedimiento para su diagnóstico permanente; así como, el modelo conceptual desarrollado para potenciar el control de gestión, adaptado a las condiciones específicas de cada organización y que permite mejorar el desempeño y agilizar el proceso de toma de decisiones.

DEFINICIONES DE CONTROL DE GESTIÓN

Esta temática ha sido abordada por diversos autores, unos de forma sencilla¹ quien planteaba que "el control consiste en asegurarse de que todo lo que ocurre está de acuerdo con las reglas establecidas y las instrucciones dadas", y otros²⁻¹⁵ lo enriquecieron con el cursar del tiempo, reconociendo la relación que existe entre el control y las actividades de formulación de objetivos, fijación de estándares, programas de acción, presupuestos, uso racional de recursos, medición y verificación de los resultados, análisis de desviaciones y corrección del desempeño o mejora. Otros autores^{14,16-26} destacan, la estrecha relación entre el control de gestión y el desarrollo de las estrategias, aspecto de vital importancia para el entorno donde se desenvuelven las empresas de hoy, pues la gestión solo conducirá a resultados exitosos si previamente se ha marcado la meta y la estrategia para alcanzarla.

De forma tal, que las definiciones clásicas consideran tres etapas: seguir un plan, determinar y explicar las desviaciones y, por último, definir las acciones correctivas, existiendo una sola forma de aplicar el control de gestión, sin considerar que no existen dos organizaciones iguales, ni que una misma organización es igual a sí misma en el transcurso del tiempo. Por otro lado, muchas organizaciones carecen de un plan o tienen deficiencias normativas en su plan, haciendo imposible la aplicación del control de gestión, en el sentido clásico. En resumen, el control de gestión no puede conformarse con la verificación de los resultados reales con una norma preestablecida, sino que, tiene que orientarse a reconstruir de manera continua la norma de eficiencia en sí misma, mediante un planteamiento de diagnóstico permanente y la revalidación de los objetivos.¹⁴

Por su parte, el enfoque moderno parte de reconocer el papel de los trabajadores en el logro de las metas organizacionales:¹⁶

"el control de gestión es el proceso mediante el cual los directivos influyen sobre sus subordinados para poner en práctica las estrategias y objetivos de la misma". El control de gestión debe disponer de señales de alarma que anticipen las desviaciones, como los mecanismos de control *feed-forward* ya que el control a posteriori, basado en la contabilidad tradicional y como fotografía de lo ocurrido, no tiene capacidad creativa para solucionar los problemas.¹³ Se necesita un cambio de enfoque de los sistemas de control de gestión que ayude a la mejora de la productividad, al seguimiento de los factores que determinan la competitividad empresarial (calidad, atención al cliente, entregas rápidas, etcétera), sistemas que consigan motivar al personal y evaluar sus realizaciones.

Los autores consideran, además, que el control de gestión presenta una estrecha relación entre la imagen que proyecta la empresa hacia la sociedad y sus resultados, a la vez que está presente, de alguna u otra forma, en los tres niveles de la gestión empresarial (estratégico, táctico y operativo). Es un equilibrio dinámico entre lo que la empresa como tal desea hacer y la sociedad con su conjunto de normas, costumbres y valores condiciona y sugiere que haga. Por tanto, el control de gestión comprende el sistema informativo necesario para gestionar una empresa de forma eficaz, eficiente y competitiva, abarcando los elementos relacionados con los procesos, los recursos financieros, la cultura empresarial y el nivel de servicio prestado al cliente; de manera tal, que se alcance el equilibrio entre imagen y resultados de la empresa.

EVOLUCIÓN

El control de gestión ha ido evolucionando con el tiempo, a medida que la problemática organizacional planteaba nuevas necesidades y exigencias. Hoy se puede diferenciar un enfoque clásico, sobre el que existe relativo consenso y un nuevo enfoque atomizado en distintas interpretaciones.²⁷

Taylor fue uno de los pioneros del control de gestión industrial y su modelo de gestión descansaba sobre 4 principios, muy bien fundamentados para la época que los vio nacer (estabilidad, información perfecta, la identificación de la eficiencia productiva con la minimización de los costos y la equivalencia del coste global al coste de un factor de producción dominante). Todavía hoy, en muchas organizaciones, las herramientas de control de gestión llevan este sello histórico de principios de siglo.

Las formas en que se inicia y desarrolla el control de gestión paralelamente en Estados Unidos, Europa y España²⁸ abarcan dos etapas trascendentales: el desarrollo del **control de gestión puramente económico** y el desarrollo del **control integrado de gestión**. El primero se circunscribe a un ámbito de enfoque contable y monetario de la empresa, mientras que el segundo sirve de nexo aglutinante de la gestión global. En las últimas décadas han cobrado fuerza un conjunto de herramientas que enriquecen y fortalecen al control de gestión, entre ellas: matriz OVAR, costeo por actividades (ABC), gestión por actividades (ABM), *benchmarking*, gestión por procesos, mapa de procesos,

cuadro de mando integral (*balanced scorecard* o tablero de comando, como se le llamó en sus inicios).

Se observa un cambio en las variables orientadas hacia el cliente, el desarrollo tecnológico y la innovación, el papel rector de la dirección estratégica, los enfoques de calidad, el rol de los recursos humanos en la organización, la cultura empresarial, la creatividad, el liderazgo y la gestión de la información, entre otras.^{14,20,22} La competitividad se convierte en el criterio económico por excelencia para orientar y evaluar el desempeño dentro y fuera de la empresa: los beneficios se aseguran a base de asignar los escasos recursos para aquellos entornos turbulentos y cambiantes y a base de aquellos potenciales en que una empresa se diferencia de las otras.^{13,21,27-32}

Como colofón, se propone un cambio de enfoque de los sistemas de control de gestión que tribute al seguimiento de los factores claves de la gestión empresarial, donde la estrategia pasa a ser el factor clave del éxito de las organizaciones. Por tanto, el sistema de control debe ser diseñado de acuerdo con las estrategias, objetivos y planes existentes, los puestos de trabajo, las personas que ejercen las tareas de control y las características de la forma de dirección, de lo contrario resultará ineficaz.

SITUACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN EN CUBA

La situación del control de gestión en las empresas cubanas refleja dos etapas fundamentales. La primera caracterizada por un entorno económico estable, regulado y no competitivo, marcado por relaciones de intercambio comercial preferenciales, especialmente con la ex URSS, donde la esencia del control estaba en contabilizar el cumplimiento de los planes mercantiles, los gastos e ingresos, careciendo de los principios de eficiencia económica. La segunda, que comienza con el colapso del sistema socialista en 1990, enmarca a las organizaciones cubanas en un entorno agresivo y turbulento en medio de una economía abierta muy vinculada al mercado mundial, donde el problema principal es la escasez de divisa convertible y se precisa, por tanto, de un proceso de transformación para revitalizar la economía nacional.

En consecuencia, el control de gestión no puede interesarse solo en los resultados, desde el momento en que se dedica a una actividad de diagnóstico, o sea, a identificar y comprender las causas, tiene que penetrar en los resortes reales de la eficiencia en estrecha asociación con las funciones operativas. Evidentemente, como no puede pretender sustituir estas funciones con su conocimiento técnico de los procesos, la relación se convierte en relación de complementariedad entre las áreas funcionales (operaciones involucradas con los fabricantes, vendedores, tesoreros, etcétera) y la eficiencia económica de la empresa.

El control de gestión como función especializada en lo económico no puede encerrarse en las cuentas del plan contable: es necesario buscar en todos los procesos, en todas partes. Asimismo, la eficiencia económica no puede obtenerse

milagrosamente después de la acción: tiene que crearse antes; lo económico no puede crearse contra, solo puede crearse con. Estas constituyen las tres mutaciones fundamentales del control de gestión expuestas por Lorino¹⁴ en su obra *El control de gestión estratégico: La gestión por actividades*.

CONDICIONES BÁSICAS DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN

1. Debe ser diseñado a la medida de la empresa, es decir, de acuerdo con la planificación y la organización establecidas.

2. Debe tener un carácter objetivo, estableciendo unos planes y unos estándares con los que se deben contrastar los resultados reales. Dichos estándares deben ser apropiados y, en consecuencia, razonablemente alcanzables.

3. Debe ser flexible, esto es, compatible con posibles variaciones en los planes inicialmente previstos.

4. Debe ser precoz, es decir, capaz de detectar las desviaciones con la suficiente anticipación como para permitir tomar una acción correctora eficaz.

5. Debe ser claro, inteligible para personas que deben hacer uso de él.

6. Debe ser eficaz, es decir, debe concentrar su atención en los puntos críticos o, fundamentalmente, donde sus posibles efectos sean más importantes.

7. Debe cumplir el requisito de garantizar una seguridad razonable, lo que significa que, el coste de los mismos no debe sobrepasar los beneficios que de ellos se esperan, requiriendo como es natural, un juicio razonado por parte de la Dirección.

DIMENSIONES DEL CONTROL DE GESTIÓN.

DESARROLLO DE UN MODELO CONCEPTUAL

Desde el punto de vista de las dimensiones, el control de gestión va más allá del ámbito financiero, relacionándose con variables no económicas, que son la base del resultado del negocio (diversificación de los mercados, desarrollo tecnológico, acortamiento de los ciclos de vida de los productos, la calidad, el plazo de entrega, el servicio al cliente, entre otras). En consecuencia, el control de gestión puede ser considerado en un plano cuyas aristas se mueven en tres dimensiones: estratégica, operativa y económica (figura 1). Es decir, a través del control de gestión la empresa configura sus decisiones estratégicas mediante el análisis del entorno y las posibilidades potenciales propias de la organización; evalúa la implementación de las decisiones de forma operativa, verificando el cumplimiento de los procedimientos y procesos, y realiza los análisis económicos sobre la base de un sistema informativo eficiente, oportuno y eficaz, que permita la corrección de las desviaciones y su seguimiento.

Es necesario ver el control como la constante rendición de cuenta y transparencia de la información con un enfoque sistémico que propicie el establecimiento de la relación que debe existir

entre sus dimensiones básicas, con un diagnóstico permanente (figura 2), de forma tal que incorpore los elementos siguientes:

Dimensión estratégica

1. Rumbo estratégico: Representa una premisa para la aplicación del modelo, por tanto, se debe precisar si la empresa ha realizado el ejercicio estratégico de forma adecuada (definición de la misión, valores, visión, matriz DAFO, estrategia y objetivos estratégicos).

2. Liderazgo: Se debe evaluar el nivel de liderazgo del gerente de la organización, máximo exponente de los cambios a realizar y de la dirección y motivación de sus trabajadores.

3. Identificación de los factores clave de éxito: Elemento relevante para el éxito de la empresa, ya que le permite alcanzar una sostenibilidad de su ventaja competitiva.

Dimensión táctica / operativa

1. Tendencia a descentralizar: Hacer que las unidades de negocios sean cada vez más pequeñas para lograr una mayor capacidad de adaptación al medio ambiente, a través, no solo de una rápida respuesta, sino también de una acertada respuesta, porque se está mucho más cerca del problema y, en consecuencia, se tiene un mejor conocimiento del mismo.

2. Identificación de procesos clave: Metodología adaptada de Amozarrain³³ a las empresas cubanas.^{34,35}

3. Triángulo del desempeño: Utilizado para evaluar el desempeño de una organización. Hernández en su trabajo³² de tesis doctoral plantea que el desempeño de la organización debe medirse a través de la estabilidad, eficacia, eficiencia y mejora del valor y expresa "el sujeto de dirección dispone y actúa sobre cierto conjunto de recursos para alcanzar un nivel de resultados / lograr determinados efectos en el cliente...", se considera dentro de los recursos a los empleados, como el activo intangible más valioso y fuente principal de creación de valores en una organización.

Dimensión económica

En el mundo de hoy, los directivos deben ser capaces de adquirir habilidades para tomar constantemente decisiones, pues estas tienen repercusión en mayor o menor medida en la gestión empresarial. Para apoyar este proceso de toma de decisiones una herramienta importante y útil son los estados financieros y el análisis de ratios y tendencias, que hacen que la correcta interpretación de los mismos aporten un verdadero criterio sobre el grado de economía, eficiencia y eficacia alcanzada en la gestión.

Los estados financieros informan acerca de la posición de una empresa en un punto en el tiempo y acerca de sus operaciones con relación a algún período anterior. Sin embargo, el valor real de los estados financieros radica en el hecho de que dichos documentos pueden usarse para ayudar a predecir las utilidades y los dividendos futuros de la empresa. Desde el punto de vista de un inversionista, el análisis de estados financieros sirve únicamente para la predicción del futuro, mientras que desde el punto de vista de la administración, el análisis de estados financieros es útil como una forma para anticipar las condiciones futuras y, lo que es más importante, como un punto de partida para la planeación de aquellas operaciones que hayan de influir sobre el curso futuro de los eventos.

El análisis económico de una actividad* o entidad puede definirse como la evaluación de los resultados y realizaciones alcanzados en un período dado y sus comparaciones con otros períodos o entidades, al objeto de determinar las causas de las posibles desviaciones, introducir las correcciones necesarias y exigir, en su caso, las responsabilidades a que haya lugar. Por consiguiente, no es posible obtener una evaluación de los resultados sin realizar el correspondiente análisis, por mediación de indicadores o índices económico - financieros, que pueden ser: razones basadas en la historia de la entidad, estándares basados en la experiencia del especialista, razones financieras de referencias fundamentadas en los resultados obtenidos por entidades progresistas de mayor éxito de la competencia (*benchmarking*) y(o) razones estándares de la misma rama o actividad en la que opera la entidad.

Como resultado Nogueira,^{36,37} desarrolla un modelo conceptual de control de gestión con un enfoque estratégico y de proceso, que tiene como objetivo fundamental apoyar el proceso de toma de decisiones en cada empresa en particular, a partir de sus propias condiciones y realidades, para gestionar todo el ciclo de cambio necesario en el entorno actual, considerando, de una parte, la formación del personal, como permanente renovación y puesta al día del capital humano de la empresa que representa, sin duda, el activo más valioso, y por otra, una actitud innovadora, que implique la búsqueda sistemática de soluciones más eficaces, escogiendo entre los mercados, productos, trabajo, capitales y técnicas.

En el modelo se integran los tres niveles de la gestión empresarial, en los cuales se encuentra presente, con sus particularidades, el control de gestión. En el nivel superior se fija el rumbo estratégico de la organización (estrategia corporativa) y se realiza un control de gestión global, donde la recogida, análisis y procesamiento de la información cristaliza en fijación de objetivos y políticas a largo y medio plazo y el desarrollo de los planes de acción.

* Por economía o actividad económica en general hay que entender el deliberado intento de adecuar los medios o recursos económicos disponibles a los fines u objetivos deseados.

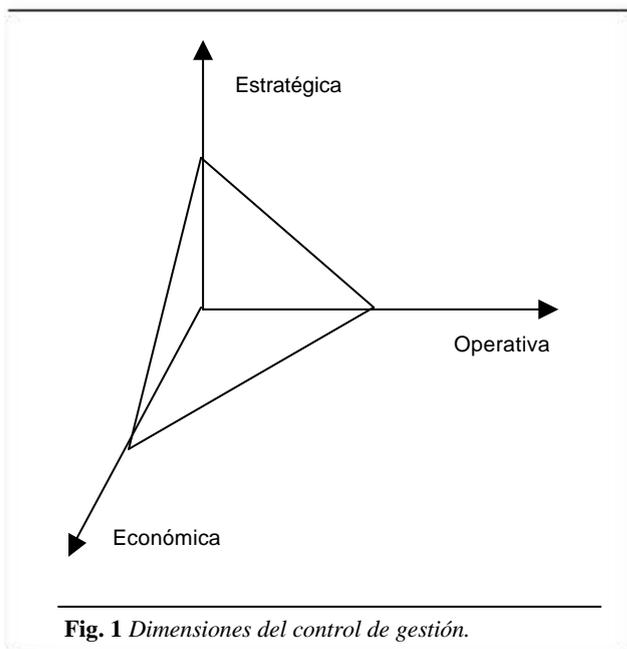


Fig. 1 Dimensiones del control de gestión.



En el segundo nivel (nivel táctico) se ejerce un control de gestión funcional que integra, con un enfoque logístico, determinadas funciones de la gestión de operaciones, tales como: previsión, planeación, programación, gestión de materiales, entre otras. Aquí se desarrolla la estrategia de negocio y se fijan objetivos más concretos (medio y corto plazos). Todo ello adecuado a las características y especificidades de cada empresa en cuestión, con creatividad y flexibilidad, respondiendo a las "medidas del traje" que necesita.

En el nivel inferior (operativo) las decisiones se refieren a materias operativas "día a día". Tomando en consideración los planteamientos de Goldratt,¹⁰ sobre la teoría de las limitaciones (TOC), se considera que la atención debe estar centrada en los procesos y actividades claves de la entidad, con el fin de alcanzar las metas y objetivos propuestos; así como, evaluar a través de indicadores los factores claves para el éxito de la empresa, que le permitan alcanzar una ventaja competitiva sostenible. A partir de esta evaluación se replantean las acciones hacia los objetivos fijados o su revisión, si las circunstancias lo aconsejan, iniciándose de nuevo el proceso.

Se trata de un enfoque más amplio, de su concepción como un control integrado, que contenga indicadores, de todo tipo y

naturaleza (económicos, pero también de producción, comercial técnico, de reactividad y calidad).

Premisas para la aplicación del modelo

1. Existencia de la planificación estratégica y comprometimiento de la dirección con ella.
2. Que los directivos estén claros e interioricen la necesidad de cambio.
3. Empresa orientada al perfeccionamiento (que desea implementar el proceso de cambio, mejoramiento y (o) perfeccionamiento de las herramientas, técnicas, métodos y mecanismos de control existentes).
4. Buenas prácticas empresariales en la gestión de las unidades de explotación (capacitación y formación del personal).

Este modelo necesita implantarse sobre la base de un sistema informativo eficiente, flexible, que implique la consideración entre los elementos de globalidad y los elementos de singularidad asimilando los cambios rápidamente y a bajos costos. La rapidez y precisión con que los gerentes reciben información sobre lo que está marchando bien y lo que anda mal, determina la eficiencia del sistema de control, porque el sistema de información gerencia es hoy el soporte de las decisiones. Por tanto, el sistema informativo debe poseer:

Calidad: Precisión y confiabilidad, pues la verificación de la información implica costo extra.

Oportunidad: Disponibilidad a tiempo para intervenir en dependencia de la situación y el nivel de dirección.

Cantidad: Abundancia, pero obvia datos irrelevantes o inútiles.

Relevancia: A cada gerente debe proporcionársele solo la información que necesita.

Las aplicaciones exactamente repetidas o "puras", en realidad no existen o no son posibles. Hoy, más que aplicar con exactitud una metodología de gestión, lo que se hace es buscar elementos de distintas metodologías que resulten compatibles y coherentes con la dirección estratégica que se asume considerando las interacciones con el entorno.³⁷

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se demuestra la necesidad del control de gestión como herramienta decisiva y necesaria en la lucha por la efectividad empresarial, desarrollando un procedimiento que garantiza el monitoreo permanente del sistema empresarial al cual se aplica.

El control de gestión como herramienta de mejora y cambio presupone el compromiso de la alta dirección con la búsqueda de estas metas y la existencia de un sistema informativo eficiente y flexible. []

REFERENCIAS

1. **FAYOL, H.:** *Administración industrial y general* (s.n.), 1961.
2. **ALFORD, L. P. Y J. R. BANGS:** *Manual de la producción*, t.1, Edición Revolucionaria, La Habana, 1972.
3. **GARCÍA, L.:** *El control de gestión*, 2 da. ed., INDEX, Madrid, 1975.
4. **VASSAL, J.:** "Controle de gestión et styles de commandement", *Revue Française de Gestion*, 1978.
5. **BLANCO, F.:** *El control como guía de la gestión empresarial*, Editorial IMPEDI, Madrid, 1985.
6. **DÍAZ, V.:** "El lugar que ocupa el control en la dirección", *Revista Economía y Desarrollo*, No. 96, pp. 24-29, 1987.
7. **AMAT, J. M.:** "La importancia del control de gestión en el proceso directivo", *Revista Novamáquina*, No.149, pp. 135-138, marzo, 1989.
8. **BUENO, E. Y OTROS:** *Economía de la empresa. Análisis de las decisiones empresariales*, Ed. Pirámide SA, Madrid, 1989.
9. **HICKS, P. E.:** *Introducción a la Ingeniería Industrial y Ciencia de la Administración*, Ed, McGraw-Hill, México, 1989.
10. **GOLDRATT, E. Y J. COX.:** *La meta. Un proceso de mejora continuo*, 4ta. ed., Tauro SA, 1990.
11. **STONER, J.:** *Administración*, Edición III, Ed. PHH SA, México, 1990.
12. **PÉREZ, E.:** *Economía de empresa (Introducción)*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces SA, 1991.
13. **FRELJE, A. Y S. RODRÍGUEZ:** "Control de gestión", *Revista Alta Dirección*, Ed. IEE SA, No. 176, p.77, July-August, Madrid, España, 1993.
14. **LORINO, P.:** *El control de gestión estratégico. La gestión por actividades*, Ed. Alfaomega-Marcombo, España, 1993.
15. **REY, E.:** *Gestión de las limitaciones. Seminario Internacional*, Ciudad de La Habana, 1995.
16. **ANTHONY, R.:** *El control de gestión*, Ed. DEUSTO SA, Bilbao, 1990.
17. **SIMONS, R.:** "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives", *Rev. Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, 1990.
18. ———.: "Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica", *Rev. Harvard Deusto Business Review*, Ed. DEUSTO, p.22, Bilbao, 1994.
19. **JORDÁN, H.:** *Control de gestión*, DEADE, Comisión Europea, 1995.
20. **PORTER, M.:** *La ventaja competitiva de las naciones*, Ed. Plaza y Janes, Barcelona, 1991.
21. **PÁEZ, T.:** *Estrategia empresarial y calidad de gestión*. Ed. Konrad-Adenauer, Caracas, 1994.
22. **ABELL, P.:** *Política y estrategia de empresa*, DEADE, Comisión Europea, 1995.
23. **HERNÁNDEZ, M. Y OTROS:** "Acerca de la definición de control de gestión empresarial", *Revista Minería y Geología*, Vol.XIV, No. 3, p.89, Holguín, 1997.
24. ———.: *Acerca de la definición de control de gestión* [en línea] 5campus.com. Control de Gestión <http://www.5campus.com/leccion/cgdefi>, 2001.
25. **ÁLVAREZ, J. Y F. BLANCO:** "La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua", *Revista Técnica Contable*, 1993.
26. **BUENO, E.:** *Dirección estratégica de la empresa*, Ed. Pirámides SA, Madrid, 1993.
27. **BLÁZQUEZ, M.:** *Metodología de Reportes ORDENAR*, 2000.
28. **BLANCO, F.:** *El control integrado de gestión. Iniciación a la dirección por sistemas*, Ed. Limusa SA de CV Grupo Noriega Editores. México, 1983.
29. **GARCÍA, S.:** "El controlling moderno: Base del management", *Revista Alta Dirección*, No.176, pp. 77-98, 1994.
30. **PERDOMO, A.:** *Administración financiera de inventarios*, Ed. ECASA, México, 1993.
31. **IMAI, J.:** *KAISEN, La clave de la ventaja competitiva*. Ed. Compañía Editorial Continental SA, México, 1990.
32. **HERNÁNDEZ, M.:** "Procedimiento de diagnóstico para el control de gestión aplicado en una industria farmacéutica", Tesis para optar por el grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas, ISPJAE, Ciudad de La Habana, Julio, 1998.
33. **AMOZARRAIN, M.:** *La gestión por procesos* - <http://www.Monografias.com>, 1999.
34. **RIVAS, I. Y D. NOGUEIRA:** "Análisis del control de gestión por procesos en el Banco Popular de Ahorro de Matanzas", Tesis presentada para optar por el título de Máster en Gestión de la Producción, enero, 2002.
35. **SORIANO, M. J. Y D. NOGUEIRA:** "Análisis del control de gestión por procesos en la empresa DIVEP Matanzas", Tesis presentada para optar por el título de Máster en Gestión de la Producción, enero, 2002.
36. **NOGUEIRA, D.:** "La gestión de la producción en la Empresa de Calzado Textil-Goma Humberto Lamothe. Particularidades del control", Tesis de Maestría, Universidad de Matanzas, Cuba, 1997.
37. ———.: "Propuesta de un modelo de control de gestión", *Revista Gestión Empresarial*, No.1, Morelia-Michoacán, México. pp.80-86, enero-junio, 2001.
38. **CUESTA, A.:** "Ergonomía organizativa y liderazgo de gestión laboral", *Revista P & S Producción y Sociedad*, Año III, No. 5, pp. 195-213, Brasil, 2000.