

**Título:** Control de Gestión: evolución, dimensiones y diagnóstico.

**Autores:**

**Dianelys Nogueira Rivera**, Ingeniera Industrial, Master en Gestión de la Producción, Doctora en Ciencias Técnicas, Profesora Auxiliar, Vicedecana de la Facultad Industrial-Economía, Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos, Matanzas, Cuba.

e-mail: [nelydaylinyuly@yahoo.com](mailto:nelydaylinyuly@yahoo.com)  
[dianelys.nogueira@umcc.cu](mailto:dianelys.nogueira@umcc.cu)

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

e-mail: [maritzah@ind.cujae.edu.cu](mailto:maritzah@ind.cujae.edu.cu).

**Alberto Medina León**, Ingeniero Industrial, Master en Gestión de la Producción, Master en Gestión Turística, Doctor en Ciencias Técnicas, Profesor Auxiliar, Director de Servicios Académicos de la Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos, Matanzas, Cuba.

e-mail: [alberto.medina@umcc.cu](mailto:alberto.medina@umcc.cu)  
[amedinaleon@yahoo.com](mailto:amedinaleon@yahoo.com)

**Lázaro Quintana Tápanes**, Ingeniero Industrial, Doctor en Ciencias Económicas, Jefe de Carrera de Ingeniería Industrial de la Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos, Matanzas, Cuba.

e-mail: [lazaro.quintana@umcc.cu](mailto:lazaro.quintana@umcc.cu)

**Resumen**

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.

## **Introducción**

El clima competitivo de nuestro 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 la autora, 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 sencilla (Fayol, 1961) 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 otros (Alford, 1972; García, 1975; Vassal, 1978; Blanco Illescas, 1993; Díaz Pontones, 1987; Amat i Salas, 1989; Bueno Campos, 1989; Hicks, 1989; Goldratt, 1995; Stoner, 1995; Pérez, 1991; Freije, 1993; Illescas, 1993; Lorino, 1993; Rey, 1995) 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 (Anthony, 1990; Simons R, 1990 y 1994; Jordán, 1995; Porter, 1991; Lorino, 1993; Paez, 1994; Abell, 1995; Hernández Torres, 1997; Alvarez, 1993; Bueno, 1993) 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 sólo 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 [Lorino, 1993].

Por su parte, el enfoque moderno parte de reconocer el papel de los trabajadores en el logro de las metas organizacionales como lo expresara Anthony (1990): “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, Freije (1993), 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. 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 forma parte de 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. (Blázquez, 2000)

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. [Lorino, 1993].

Las formas en que se inicia y desarrolla el control de gestión paralelamente en Estados Unidos, Europa y España (Illescas, 1993) 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 se han desarrollado un conjunto de herramientas que enriquecen y fortalecen al control de gestión, entre ellas: matriz OVAR, costeo por actividades, benchmarking, gestión por 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. (Porter, 1991; Lorino, 1993; Abell, 1995). 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. (Freije, 1993; Illescas, 1993; García, 1994; Perdomo, 1993; Imai, 1990; Paez, 1994; Hernández Torres, 1997).

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 nuestras organizaciones 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**. Por otra parte, 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 Lorino [1993] 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 son 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) y tiene como núcleo el sistema informático (S.I.). Es decir, a través del control de gestión la empresa configura sus decisiones estratégicas mediante el análisis del entorno y las posibilidades y 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 informático eficiente, oportuno y eficaz, que permita la corrección de las desviaciones y su seguimiento.

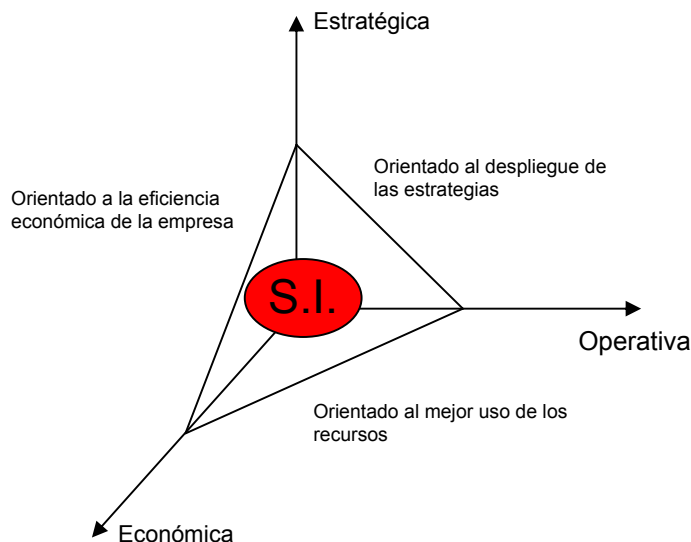


Figura 1. Dimensiones del Control de Gestión. Fuente: Nogueira Rivera (2002)

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, tal y como se refleja en la 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 sólo 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 claves: Metodología adaptada de Amozarrain (1999) a las empresas cubanas. (Rivas Jiménez, 2002; Soriano Pino, 2002)
3. Triángulo del desempeño: Utilizado para evaluar el desempeño de una organización. Hernández Torres (1998) expone en su trabajo de tesis doctoral “el sujeto de dirección dispone y actúa sobre cierto conjunto de recursos para alcanzar un nivel de resultados y 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 éstas 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 periodo 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. (Weston & Brigham, 1999)

El análisis económico de una actividad<sup>1</sup> o entidad puede definirse como la evaluación de los resultados y realizaciones alcanzados en un período dado y sus comparaciones con otros períodos u 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 basadas en los resultados obtenidos por entidades progresistas de

---

<sup>1</sup> 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.

mayor éxito de la competencia (benchmarking) y/o razones estándares de la misma rama o actividad en la que opera la entidad.

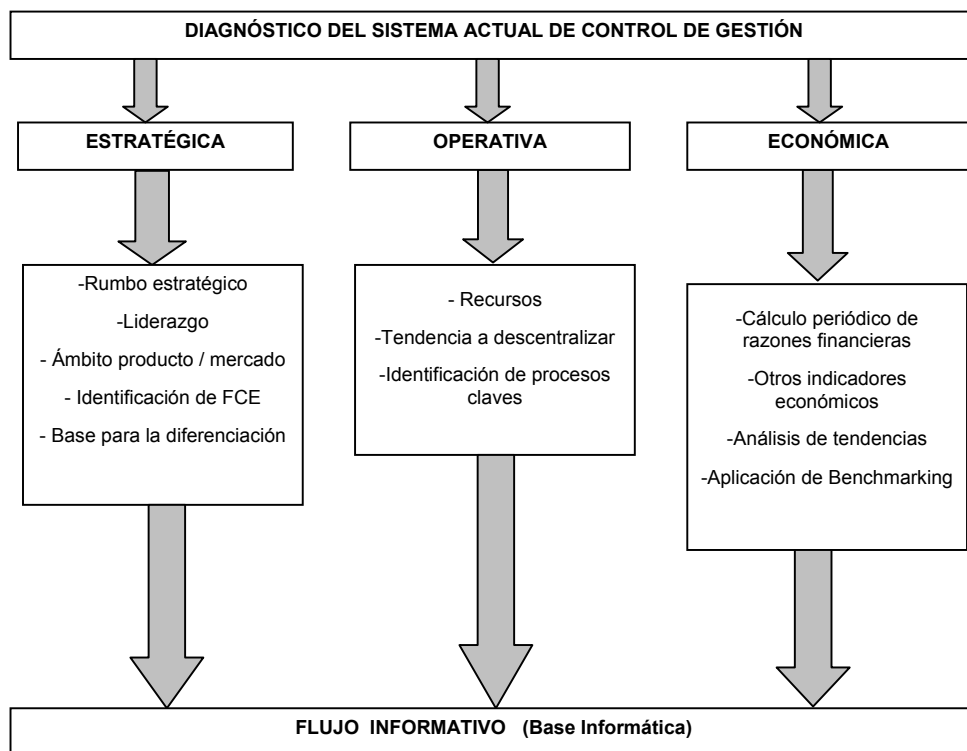


Figura 2. Procedimiento de diagnóstico para el control de gestión. Fuente: Nogueira Rivera (2002)

Como resultado Nogueira Rivera (1997 y 2001), se 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.

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 plazo). 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 (1995) 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 del cambio.
3. Empresa orientada al perfeccionamiento (que desee 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 esta marchando bien y lo que anda mal, determina la eficiencia del sistema de control, porque el sistema de información gerencial 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 obviar datos irrelevantes o inútiles.

**Relevancia:** A cada gerente debe proporcionársele sólo 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. (Cuesta Santos, 2000)

#### **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.



## Bibliografía

1. Abell, P. (1995). Política y estrategia de empresa. DEADE, Comisión Europea.
2. Alford, L. P. y J. R. Bangs. (1972). Manual de la producción (Tomo I). Edición Revolucionaria. La Habana.
3. Alvarez, J. y F. Blanco. (1993). La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua. Revista Técnica Contable.
4. Amat i Salas, J. M. (1989). La importancia del control de gestión en el proceso directivo. Revista Novamáquina, No.149, Marzo 1989. pp. 135-138.
5. Amozarrain, M. (1999). La gestión por procesos. Editorial Mondragón Corporación Cooperativa, España.
6. Anthony, R. (1990). El control de gestión. Ediciones DEUSTO S.A., Bilbao. España.
7. Blanco Illescas, F. (1993). El control integrado de gestión. Iniciación a la dirección por sistemas. Editorial Limusa, S.A de C.V. Grupo Noriega Editores, México.
8. Blázquez, M. (2000). Metodología de reportes ordenar. <http://www.eco.uncor.edu/jorsist/>
9. Bueno Campos, E. et al. (1989) Economía de la empresa. Análisis de las decisiones empresariales. Ediciones Pirámide, S.A., Madrid.
10. Bueno, E. (1993). Dirección estratégica de la empresa. Ediciones Pirámide, S.A., Madrid.
11. Cuesta Santos, A. (2000). Ergonomía Organizativa y Liderazgo de Gestión Laboral. Revista P&S Producción y Sociedad. Año III, No. 5, 2000, pp. 195-213. Brasil.
12. Díaz Pontones, V. (1987). El lugar que ocupa el control en la dirección. Revista Economía y Desarrollo, No 96, p. 24-29.
13. Fayol, H. (1961). Administración industrial y general. /s.n./
14. Freije, A. y S. Rodríguez. (1993). Control de gestión. Revista Alta Dirección. Ed. IEE S.A., Madrid No.176, Jul-Ago., España, p.77.
15. García Echevarría, S. (1994). El Controlling moderno: Base del management. Revista Alta Dirección, No.176. pp. 77-98.
16. García, L. (1975). El control de gestión (2ª ed.). Editorial INDEX. Madrid.
17. Goldratt, E. M. (1995). La Meta. Un proceso de mejora continua. Ediciones Castillo, S.A. de C.V., México.
18. Hernández Torres, M. et al. (1997). Acerca de la definición de control de gestión. <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/cgdefi>
19. Hernández Torres, M. (1998). 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.
20. Hicks, P. E. (1989). Introducción a la Ingeniería Industrial y Ciencia de la Administración. Editorial McGraw-Hill. México.
21. Imai, J. (1990). KAISEN, La clave de la ventaja competitiva. Editorial Continental S.A., México.
22. Jordán, H. (1995). Control de gestión. DEADE, Comisión Europea.
23. Lorino, P. (1993). El control de gestión estratégico: La gestión por actividades. Editores Boixareu Marcombo, S.A., Barcelona.

24. Nogueira Rivera, D. (1997). La gestión de la producción en la Empresa de Calzado Textil-Goma "Humberto Lamothe". Particularidades del control. Tesis de Maestría. Universidad de Matanzas. Cuba.
25. Nogueira Rivera, D. (2001). Propuesta de un Modelo de control de gestión. Revista Gestión Empresarial, No.1, Enero-Junio del 2001. Morelia-Michoacán, México. Pp.80-86.
26. Nogueira Rivera, D. (2002). Modelo conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el control de gestión en las empresas cubanas. Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas. ISPJAE, Ciudad de La Habana.
27. Norton D. y Kaplan R. (2000) The balanced Scorecard Collaborative. <http://www.bscoll.com>
28. Páez, T. (1994). Estrategia Empresarial y calidad de gestión. Editorial Konrad-Adenauer, Caracas, Venezuela.
29. Perdomo A. (1993). Administración financiera de inventarios. Editorial ECASA, México.
30. Pérez Gorostegui, E. (1991). Economía de la empresa. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., España.
31. Porter, M. E. (1991). La ventaja competitiva de las naciones. Ediciones Plaza y Janes, Barcelona.
32. Rey E. (1995). Gestión de las limitaciones. Seminario Internacional, La Habana.
33. Rivas Jiménez, I. y D. Nogueira Rivera (2002). Análisis del control de gestión por procesos en el Banco Popular de Ahorro de Matanzas. Tesis presentada para optar por el título de Master en Gestión de la Producción.
34. Simons, R. (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Rev. Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2.
35. Simons, R. (1994). Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica. *Rev. Harvard DEUSTO Business Review*, Ed. DEUSTO, Bilbao, p.22.
36. Soriano Pino, M. J. y D. Nogueira Rivera (2002). Análisis del control de gestión por procesos en la empresa DIVEP Matanzas. Tesis presentada para optar por el título de Master en Gestión de la Producción.
37. Stoner, J. (1995). Administración (5ª Ed.). McGraw-Hill, México.
38. Vassal, J. (1978). Controle de gestión et styles de commandement. Revue Française de gestion, Francia. pp.38-63.