

Los sistemas de control de gestión estratégica de las organizaciones



Enviado por [Prof. Oliek González Solán](#)

Autor:

Prof. Oliek González Solán

Lic. en Contabilidad y Finanzas

oliek.gonzalez@reduc.edu.cu

Jorge Luis de la Vega Yabor

Lic. en Contabilidad y Finanzas

delavegayabor@yahoo.es

Categorías: Control. Dirección. Economía.

1. [Introducción](#)
2. [Desarrollo](#)
3. [Los Sistemas de Control de Gestión. Su estructura y funcionamiento](#)
4. [El control de gestión](#)
5. [La estrategia y la estructura de la organización como puntos de partida del funcionamiento de los sistemas de control estratégico para la gestión](#)
6. [Vínculos del sistema de control con la estructura organizativa](#)
7. [Indicadores y Centros de Responsabilidad](#)
8. [Los sistemas de control para una gestión estratégica, eficiente y eficaz](#)
9. [Aspectos no formales del control](#)
10. [Los Cuadros de Mando](#)
11. [Fases del Control de Gestión](#)
12. [Bibliografía](#)

Introducción

El presente [trabajo](#) tiene como [objetivo](#) caracterizar los [Sistemas](#) de [Control de Gestión](#) en base a la [gestión](#) estratégica de las [organizaciones](#).

Establece un conjunto de elementos de [análisis](#) que justifican la necesidad de enfocar los sistemas de [control](#) en [función](#) de la [Estrategia](#) y la [Estructura](#) de la [organización](#), y de otorgarle al [sistema](#) de [información](#), elementos de análisis cuantitativo y cualitativo, elementos financieros y no financieros, resumidos todos en los llamados factores formales y no formales del control.

Significa además la importancia de la existencia de un sistema de [alimentación](#) y [retroalimentación](#) de información eficiente y eficaz, para la toma de decisiones generadas del sistema de control de gestión sistémico y estratégico, a través de los Cuadros de mando.

Palabras Clave: Control de Gestión, Control Estratégico, Sistemas de Control, Control, Gestión, Fases de Control, Cuadro de Mando, Estructura, Estrategia.

Desarrollo.

Los [sistemas de control](#) para la gestión estratégica de las organizaciones.

Todo sistema de [dirección](#), por muy distintas que sean sus características o función social, está compuesto por un conjunto de [funciones](#) complejas en su conformación y funcionamiento. Para Newman (1968, p. 21.): "La dirección ha sido definida como la guía, conducción y control de los esfuerzos de un [grupo](#) de individuos hacia un objetivo común."

El trabajo de cualquier directivo puede ser dividido en las siguientes funciones:

1. Planificar: determinar qué se va a hacer. Decisiones que incluyen el esclarecimiento de [objetivos](#), establecimiento de [políticas](#), fijación de [programas](#) y campañas, determinación de [métodos](#) y [procedimientos](#) específicos y fijación de previsiones día a día.
2. Organizar: agrupar las actividades necesarias para desarrollar los planes en unidades directivas y definir las relaciones entre los ejecutivos y los empleados en tales unidades operativas.
3. Coordinar los [recursos](#): obtener, para su [empleo](#) en la organización, el [personal](#) ejecutivo, el [capital](#), el [crédito](#) y los demás elementos necesarios para realizar los programas.
4. Dirigir: emitir instrucciones. Incluye el punto vital de asignar los programas a los responsables de llevarlos a cabo y también las relaciones diarias entre el superior y sus subordinados.
5. Controlar: vigilar si los resultados prácticos se conforman lo más exactamente posible a los programas. Implica estándares, conocer la [motivación](#) del personal a alcanzar estos estándares, comparar los resultados actuales con los estándares y poner en práctica la [acción](#) correctiva cuando la realidad se desvía de la previsión. (Newman, 1968).

Siempre que se está en presencia de un [proceso](#) de dirección, estas funciones deben estar implícitas, aunque la subdivisión que se presenta tenga un [carácter](#) puramente analítico y metodológico, ya que todos se producen de forma simultánea en un período de [tiempo](#) dado, y sin atenerse a este orden predeterminado en el cual se presenta. En la actualidad, esta subdivisión la conforman solamente la [planificación](#), la organización, la dirección y el control, pues se considera que en cualquiera de las restantes, la [coordinación](#) es parte de ellas.

Lo que si resulta indiscutible, es que cada una de estas funciones juega un papel determinado dentro del proceso de dirección, complementándose mutuamente y formando un sistema de relaciones de dirección. A pesar del papel de cada una, muchos autores se plantean la importancia relativa que tiene la planificación por sobre las demás.

Los Sistemas de Control de Gestión. Su estructura y funcionamiento.

Desde la [comunidad](#) primitiva, [el hombre](#) se ha planteado la necesidad de regular sus [acciones](#) y recursos en función de su supervivencia como [individuo](#) o grupo social organizado. En cualquier caso, existió en primer momento, un instinto de conservación y con el posterior [desarrollo](#) bio-psico-social, una [conciencia](#) de organización que les permitió

administrar sus recursos. Surgió así un proceso de regulación y definición de actividades que garantizaba:

1. Orientarse hacia una idea o necesidad determinada, guiados generalmente por un líder.
2. Contar con alimentos, herramientas, tierra y hasta lugares para la pesca en determinado período del año.
3. Conocer exactamente, quién o quiénes eran responsables de una u otra labor.
4. Detectar alguna falta y las posibles causas.
5. Actuar ante una situación que atentara en contra de lo que se encontraba previsto.

Este proceso que inicialmente era una actividad intuitiva, fue perfeccionándose gradualmente y con el tiempo evolucionó a modelos que reforzarían su carácter racional y por lo tanto han ido profundizando y refinando sus mecanismos de funcionamiento y formas de ejecución, hasta convertirse en sistemas que, adaptados a características concretas y particulares, han pasado a formar parte elemental y punto de atención de cualquier organización.

Con el desarrollo de la sociedad y de los sistemas de producción influenciados por el desarrollo científico técnico y las revoluciones industriales, la forma de enfrentar situaciones objetivas ha exigido una mayor profundidad de análisis y conceptos para asumir funciones o desempeñar papeles determinados y mantener al menos un nivel de competencia que permita sobrevivir. Derivados de este proceso surgen ideas y términos como la gestión y todo lo que ella representa.

La gestión está caracterizada por una visión más amplia de las posibilidades reales de una organización para resolver determinada situación o arribar a un fin determinado. Puede asumirse, como la "disposición y organización de los recursos de un individuo o grupo para obtener los resultados esperados". Pudiera generalizarse como una forma de alinear los esfuerzos y recursos para alcanzar un fin determinado.

Los sistemas de gestión han tenido que irse modificando para dar respuesta a la extraordinaria complejidad de los sistemas organizativos que se han ido adoptando, así como a la forma en que el comportamiento del entorno ha ido modificando la manera en que incide sobre las organizaciones.

Para lograr definir, por tanto, lo que se ha dado en llamar "**Control de Gestión**", sería imprescindible la fusión de lo antes expuesto con todo un grupo de consideraciones y análisis correspondientes sobre el control.

En todo este desarrollo, el control ha ido reforzando una serie de etapas que lo caracterizan como un **proceso** en el cual las organizaciones deben definir la información y hacerla fluir e interpretarla acorde con sus necesidades para tomar decisiones.

El proceso de control clásico consta de una serie de elementos que son:

"Establecimiento de los criterios de medición, tanto de la actuación real como de lo deseado. Esto pasa por la fijación de cuáles son los objetivos y cuantificarlos; por determinar las áreas críticas de la actividad de la organización relacionadas con las acciones necesarias para la consecución de los objetivos y por el establecimiento de criterios cuantitativos de evaluación de las acciones en tales áreas y sus repercusiones en los objetivos marcados

Fijación de los procedimientos de comparación de los resultados alcanzados con respecto a los deseados.

Análisis de las causas de las desviaciones y posterior propuesta de acciones correctoras."

La principal limitante de este enfoque sobre el control radica en que las acciones correctivas se tomarán una vez ocurrida la desviación (a posteriori), por el hecho de no encontrarse previamente informados y preparados para evitar la posible desviación. Además presenta otras limitantes que lo hace poco efectivo ante las necesidades concretas de la organización, que requieren un análisis más detallado, en cuanto a su relación con el entorno, características de la organización, carácter sistémico y valoración de aspectos cualitativos los cuales se denominarán en lo adelante factores no formales del control.

Uno de los aspectos más importantes que ha de caracterizar al control como proceso, lo constituye el hecho de que el mismo se diseñe con un enfoque sistémico, por lo que resulta de gran importancia esclarecer los conceptos a él asociados.

Es preciso comenzar entonces por el concepto de Sistema, visto esto como un conjunto de elementos interrelacionadas entre sí, en función de un fin, que forman un todo único y que posee características nuevas que no están presentes en cada uno de los elementos que lo forman.

Cada elemento que conforma un sistema tiene una función específica bien definida y la obligación de cumplirla y contribuir de forma sinérgica al correcto funcionamiento y, en definitiva, alcanzar el objetivo determinado. En una organización, solamente esto le permitirá sobrevivir.

Puede hablarse, entonces, de un **Sistema de Control**, como un conjunto de acciones, funciones, medios y responsables que garanticen, mediante su interacción, conocer la situación de un aspecto o función de la organización en un momento determinado y tomar decisiones para reaccionar ante ella.

Los sistemas de control (Menguzzato y Renau, 1986, p. 245.) deben cumplir con una serie de requisitos para su funcionamiento eficiente:

- Ser entendibles.
- Seguir la forma de organización.
- Rápidos.
- Flexibles.
- Económicos.

Cada parte de este sistema debe estar claramente definida e integrada a una estructura que le permita fluir y obtener de cada una la información necesaria para el posterior análisis con vistas a influir en el comportamiento de la organización. Habría que agregar a la definición brindada dos factores importantes.

- El proceso de control debe contar con una definición clara de cada centro de información. (Centro de responsabilidad)✓.
- Debe tener bien definido qué información es la necesaria y cómo se recogerá, procesará y llevará a la dirección para la toma de decisiones.

El sistema de control debe estar soportado sobre la base de las necesidades o metas que se trace la organización. Estas metas pueden ser asumidas como los objetivos que se ha propuesto alcanzar la organización y que determinan en definitiva su razón de ser.

El hecho de que el sistema de control se defina y oriente por los objetivos estratégicos de una organización, le otorga un carácter eminentemente estratégico, pues estará diseñado para pulsar el comportamiento de las distintas partes del sistema en función del

cumplimiento de esos objetivos y a la vez aportará información para la [toma de decisiones](#) estratégicas.

Cada objetivo debe estar debidamente conformado y ajustado a las características del entorno y a las necesidades objetivas y subjetivas de la organización. El seguimiento de la [evolución](#) del entorno permite reaccionar, y reajustar si es necesario, la forma en que se lograrán esas metas planteadas e incluso replantearlas parcial o totalmente. Para lograrlo es necesario que el Sistema de Control funcione de tal forma que permita obtener la información necesaria y en el momento preciso. Debe permitir conocer qué está sucediendo alrededor y tomando como base las vías escogidas para llegar al futuro (**Estrategias**), conocer la reacción a esos cambios externos. Muchas veces, los cambios externos exigen cambios internos y se hace imprescindible conocer cómo y cuándo cambiar.

"El futuro no se puede prever en los términos en los que hasta ahora lo hemos entendido, sino que es necesario inventárselo. Nunca saldremos de lo que somos, personal y organizacionalmente, si no visionamos, al menos como [imagen](#), lo que deseamos ser y trabajamos y luchamos por ello." De allí la importancia fundamental de la planificación y la efectiva determinación de objetivos estratégicos.

Un sistema de control con un enfoque estratégico, debe ser capaz de medir el grado de cumplimiento de esos objetivos.

Se hace necesario, entonces, identificar un grupo de [indicadores](#), cuantitativos y cualitativos que expresen el nivel y la [calidad](#) del cumplimiento de cada objetivo.

A continuación se presentan algunos de los aportes que se han realizado a los sistemas de control en el mundo organizacional.

Según Gerry Johnson y Kevan Acholes (1997, p. 264.): "...a menudo los directivos tienen una visión muy limitada de en qué consiste el control directivo de un contexto estratégico."

Ambos consideran los sistemas de control en dos grandes categorías:

1. Sistemas de información y [medición](#): Sistemas financieros, indicadores, etc.
2. Sistemas que regulan el comportamiento de las personas.

Otros autores establecen momentos por los cuales debe atravesar cualquier sistema de control.

Para Harold Koontz y Heinz Weihroh (1994, p. 128.) todo sistema de control debe atravesar por éstas tres etapas:

1. "Establecimiento de estándares y puntos críticos.
2. Medición del [desempeño](#).
3. Corrección de las desviaciones."

Este fundamento es muy parecido en general al concepto clásico de control. Ambos conceptos defienden y fundamentan lo siguiente:

El establecimiento de estándares y puntos críticos, permite a la dirección orientarse directamente sobre indicadores que le informen sobre la situación (a priori o a posteriori) de la organización. Los planes facilitan la comparación con lo que se ha logrado, pero atentan en contra de la [innovación](#).

En este punto se incluye la determinación de los objetivos que se traza la organización para su superación pero la poca flexibilidad en el mayor de los casos solo les permite sobrevivir.

En cada microentorno u organización, existe una serie de aspectos que son especialmente importantes y de los cuales depende, en última instancia, su posición competitiva. Esta valoración, permite tener una idea de qué y cuáles son los puntos críticos de la organización. Algunos autores definen estos aspectos como **variables clave**, mediante las cuales se debe expresar el funcionamiento interno y la proyección de la organización. (Véase Indicadores y centros de responsabilidad.)

En base a estos indicadores, se puede medir de forma cuantitativa el comportamiento de los componentes de la organización, lo que se define como medición y evaluación del desempeño.

Se considera que la evaluación del desempeño debe hacerse con un enfoque multidimensional, y medirse a través de criterios como estabilidad, eficiencia, eficacia y mejora del valor, para los cuales, si se toman como referencia estándares normados o planificados, expresarán el nivel de Efectividad y si se toma como punto de partida la competencia, entonces expresarán el nivel de Competitividad de la organización. No basta con determinar los criterios para hacer una correcta evaluación del desempeño, también se requiere de una interacción armónica entre objetivos, estrategias, indicadores. Esto permite hacer análisis cualitativos y hacerlo en función de los objetivos globales y en los procesos locales para hacer posible el análisis de las causas raíces del nivel de desempeño alcanzado por la organización en general.

Después de efectuada la comparación entre los indicadores y el real, se analizan las causas de las desviaciones y se toman medidas para corregir el comportamiento, lo que en organizaciones flexibles y que abiertas al cambio, podría implicar incluso reorientar el **rumbo de la gestión**.

Para Menguzzato y Renau (et. al., 1984, p. 245.), existe un grupo de variables que recogen toda la información necesaria para fijar el valor esperado y compararlo con la salida del sistema.

1. "Variables esenciales: de gran importancia en el funcionamiento del sistema y están ligadas (o representan incluso) a los objetivos del sistema.
2. Variables de acción: pueden ser manipuladas por otro sistema o por un operador y tienen como misión regular el funcionamiento del sistema."

Todas estas ideas se cristalizan en sistemas de control diseñados en dependencia de la cultura organizacional o de las características del entorno, objeto social o simplemente sus necesidades.

El control de gestión.

Las condiciones en que se compete en la actualidad por acceder a los recursos necesarios, por reducir gastos y costos, por aumentar la calidad de los productos y servicios, y el colosal desarrollo de las comunicaciones y el transporte, han modificado la forma de actuar e interactuar de las organizaciones. Los procesos de dirección han evolucionado, de igual forma, a un sistema superior.

Estos y otros factores hacen del concepto clásico de control, solo un elemento de consulta. El Control de Gestión actual es una muestra de ello.

Al principio (1978), se consideraba el Control de gestión, como una serie de técnicas tales como el control interno, el control de costos, auditorías internas y externas, análisis de ratios y puntos de equilibrio, pero el control presupuestario constituía y aún para algunos constituye el elemento fundamental de la gestión.

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

Anthony R. (1987, p. 168.) lo considera, acertadamente, "como un proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización."

Véase que en estos casos, la [Contabilidad](#) de Gestión no es más que otro mecanismo de control disponible.

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

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

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

Se le incorpora un balance [periódico](#) de las Debilidades y Fortalezas, un análisis comparativo e interorganizaciones, el uso del Cuadro de Mando como mecanismo de control y flujo de información.

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

No obstante este desarrollo, aún pueden identificarse un conjunto de limitaciones del Control de Gestión entre las que se pueden mencionar:

- Acerca de lo que debería ser el contenido de un sistema de control de gestión.
 -
 - o La complejidad de la organización y de su entorno no se ve reflejada en la complejidad del sistema del control de gestión.
 - o El control no establece una relación entre la evaluación de planes y [presupuesto](#) y a la evaluación de las estrategias que pueden volverse obsoletas ya que, dada la turbulencia del entorno, el marco de referencia en el cual se inscriben los planes y [presupuestos](#) no es inalterable.
- No tiene en cuenta tanto la dimensión estratégica como la financiera. El equilibrio financiero no siempre garantiza competitividad, lo que significa que es necesario:
 -
 - o Tener en cuenta que un control volcado hacia los resultados a corto plazo puede comprometer la competitividad a largo plazo.
 - o Que es importante tener un doble presupuesto (uno estratégico y uno operativo).
 - o Que el enfoque debe ser anticipador, por lo turbulento que es el entorno.

Es así como los diseños más recientes de los procesos y sistemas de Control de Gestión están caracterizados por cinco aspectos, que retoman de los procesos de control precedentes por ser derivado de ellos.

El proceso de control de gestión, por tanto, partiendo de la definición clásica del control, retomando criterios de otros autores y ajustado a las necesidades actuales de gestión de información y añadiendo elementos no formales de control pudiera plantearse en cinco puntos:

1. Conjunto de indicadores de control que permitan orientar y evaluar posteriormente el aporte de cada departamento a las variables claves de la organización.
2. Modelo predictivo que permita estimar (a priori) el resultado de la actividad que se espera que realice cada responsable y/o unidad.
3. Objetivos ligados a indicadores y a la estrategia de la organización.
4. Información sobre el comportamiento y resultado de la actuación de los diferentes departamentos.
5. Evaluación del comportamiento y del resultado de cada persona y/o departamento que permita la toma de decisiones correctivas.

Para Amat (1992, p. 35.), "en función de la combinación de mecanismos que utilice una organización para adaptarse al entorno y facilitar el control interno, se pueden considerar cuatro tipos de sistemas de control: Familiar (o de Clan), Burocrático (o de formalización del comportamiento), por Resultados (o de mercado) y Ad-hoc (o de Network)." Muchos autores acostumbran a asociar el control por resultados con el control de gestión. El hecho de que, por sus características, muchas organizaciones no utilicen este sistema sino otro, no implica que no realicen control de gestión.

La preferencia por un sistema u otro estará influenciada por la dimensión de la organización, el grado de centralización de las decisiones, la posibilidad de formalizar la actividad, las características personales y culturales de la organización y el comportamiento y las características del entorno.

Cuanto mayor es la centralización se reduce la necesidad de utilizar mecanismos formalizados de control para facilitar el proceso de decisión. A medida que la organización sea mayor será necesario especificar los procedimientos para proceder a la delegación de las tareas a los niveles inferiores.

A medida que disminuya la centralización, más necesario será tener un sistema de control formalizado. Por otra parte, a medida que la interdependencia entre unidades organizativas es más elevada, ya sea mediante mecanismos formales o informales, la importancia y necesidad de un sistema formalizado, y en particular, de una Contabilidad de gestión como sistema de control se reduce.

El proceso de control para la gestión está basado, por tanto, en mecanismos de control relacionados tanto con aspectos cuantificables, derivados de un presupuesto o de un plan, basados en objetivos planteados y en sistemas de controles específicos como control interno, de calidad, etc.; como con aspectos ligados al comportamiento individual e interpersonal. Estos mecanismos son diferenciados y tratados como mecanismos formales (planificación estratégica, estructura organizativa, contabilidad de gestión) y mecanismos no formales de control (mecanismos psicosociales que promueven el auto control y los culturales que promueven la identificación).

La estrategia y la estructura de la organización como puntos de partida del funcionamiento de los sistemas de control estratégico para la gestión.

Para adecuar su funcionamiento interno a las exigencias del entorno, las organizaciones definen su [política](#) organizacional de la manera más conveniente, para aprovechar las oportunidades que les brinda el entorno y de acuerdo con sus capacidades y recursos, mantener su competitividad (estrategia empresarial) para lo cual se estructuran y coordinan sus elementos de una determinada forma (estructura organizativa).

Luis Gaj (1993, p. 18.) ofrece una apreciación desde el punto de vista de varios estudiosos de renombre sobre el tema de la estrategia.

Henry Mintzberg define la estrategia como: "una forma de pensar en el futuro, integrada al proceso decisorio; un proceso formalizado y articulador de los resultados, una forma de [programación](#)."

A ello, Snyder y Gluck, añaden que la tarea estratégica es principalmente de [planeación](#) como forma de ver el todo antes de ver sus partes.

Igor Ansoff, por su parte, explica la estrategia en: dónde, cuándo, cómo y con quién hará [la empresa](#) su negocio.

La estrategia se aplica igualmente a grandes o pequeñas organizaciones, aquellas con fines lucrativos o que tengan un carácter estatal y presupuestado.

Otra concepción sitúa a la estrategia como un instrumento de dirección de organizaciones, no necesariamente un plan, sino más bien un comportamiento maduro para mantener la organización en equilibrio con su entorno, conociendo y utilizando los recursos disponibles.

Todas estas formas de ver la estrategia son aquí separadas con el propósito de facilitar la comprensión de aspectos relevantes, sin embargo, se pueden mezclar proporcionando lo que pudiera llamarse **una postura consciente de adecuación situacional a los cambios del entorno**, teniendo un aspecto común que es la futuridad de las decisiones corrientes, aunque no es sinónimo de [éxito](#), lo que significa que requiere de ingredientes adicionales que la conviertan en un instrumento para evitar el fracaso provocado por la obsolescencia tecnológica o de [conocimiento](#) e inadecuación ambiental.

Como es de suponer existe una estrecha relación entre estrategia y estructura, la cual se produce por una interdependencia, ya que si para poner en práctica una estrategia con éxito se supone que la estructura deberá adaptarse a ella, entonces toda estructura existente influirá, en gran medida, en la estrategia que se diseñará; o sea, la estrategia es un [producto](#) influenciado por la estructura preexistente que genera a su vez una nueva estructura.

Por todo lo anterior, el [diseño](#) de un sistema de control para la gestión de una organización ha de ser coherente con la estrategia y la estructura de ésta, como aspectos formales así como con los aspectos no formales que forman parte del proceso de gestión. Esto podrá garantizar con una mayor probabilidad, que el funcionamiento y los resultados que se obtienen de las decisiones adoptadas, estén relacionados y sean consistentes con los objetivos de la organización. De allí que los sistemas de control de gestión que se diseñen, deben estar ligados a la formulación de la estrategia de la organización, al diseño de su estructura y a los aspectos no formales vinculados a los estilos y métodos de dirección que posibiliten adecuados procesos de toma de decisiones y a la [identidad](#) que se logre en la organización, asimilando instrumentos y mecanismos que le permitan salvar las limitaciones que como sistema de control no le permite cumplir su función con eficiencia y eficacia.

Producto de que un sistema de control eficaz debe diseñarse en función de la estrategia y la estructura, la formulación de objetivos organizacionales ligada a la estrategia es el punto de partida del proceso de control.

El tipo de estrategia ([liderazgo](#), costos, etc.) y de estructura (centralizada o descentralizada, funcional, etc.) que tiene una organización condicionan las características de un sistema de control.

La adaptación de sistemas contables a las necesidades de información estratégica puede facilitar la toma de decisiones al permitir cuantificar y seleccionar las diferentes variantes estratégicas.

El sistema de control debe diseñarse sobre la base del tipo de estrategia al que se orienta la organización.

Por otra parte, la planificación financiera debe estar integrada con la estrategia a largo plazo, por lo que los presupuestos anuales serán un reflejo de ella y permitirán orientar tanto la actuación de los centros de responsabilidad como la [evaluación del desempeño](#) de los diferentes responsables.

Vínculos del sistema de control con la estructura organizativa.

La definición y claridad de la estructura organizativa es básica para [poder](#) diseñar el sistema de control. En particular, el grado de formalización y de centralización así como el tipo de estructura organizativa condicionan las características del sistema de control.

En primer lugar, a medida que la incertidumbre y la complejidad de la actividad aumentan, mayor dificultad existe en la formalización mediante procedimientos. Así, se necesitará mayor o menor [supervisión](#) directa, las actividades serán rutinarias o no, los sistemas de gestión serán poco o muy formalizados, se valorará en mayor o menor medida la información contable y su papel en el proceso de control, etc.

En segundo lugar, cuando mayor sea la [descentralización](#), más costoso y difícil será ejercer el control y más necesario será tener un sistema de control formalizado, adecuado además para poder controlar las variables concretas en las que puede incidir la gestión descentralizada en los responsables.

En tercer lugar, el tipo de estructura organizativa influirá igualmente en el sistema de control según la organización adopte una estructura funcional, divisional o matricial.

Por último, será muy importante definir claramente el poder de decisión que se transfiere a cada responsable en cada centro y además que el sistema de control esté integrado con la estructura organizativa de forma que los indicadores se definan en función de ella y los presupuestos y la evaluación del desempeño de cada centro se realicen en función de sus responsabilidades.

Indicadores y Centros de Responsabilidad.

La formulación de la estrategia y del diseño de la estructura permite determinar objetivos específicos para cada uno de los diferentes centros de responsabilidad.

La descentralización supone dividir la organización en diferentes unidades organizativas y otorgar una mayor responsabilidad a las personas encargadas de gestionar en cada unidad. Esto permite que la dirección pueda delegar las [operaciones](#) del día a día y concentrarse en tareas de carácter más estratégico.

Desde la perspectiva del control de cada organización es necesario identificar las características de cada centro de responsabilidad (personas, funciones, jerarquía, responsabilidades, grado de descentralización de las decisiones, relación con otras unidades, mecanismos de coordinación) para realizar su control pues éste debe realizarse en función de su grado de responsabilidad en las variables de decisión que afectan el resultado y que por tanto están bajo su influencia.

Los centros de responsabilidad desde la perspectiva del control:

- Facilitan la [comunicación](#) y [negociación](#) de objetivos.
- Clarifican las responsabilidades de cada centro en el proceso de decisión.
- Estimulan [la motivación](#) y la iniciativa.
- Facilitan la evaluación de la actuación de cada responsable y de la identificación de [problemas](#).

Al ser determinados y coordinados los centros de responsabilidad, se pueden establecer indicadores que permitan:

- Establecer los objetivos iniciales de las diferentes unidades.
- Medir, y evaluar a posteriori, el comportamiento y el grado de cumplimiento de las actividades y responsabilidades de cada centro.
- Diseñar el sistema de información que facilite la toma de decisiones y el control.
- Facilitar la definición de los objetivos al concentrarse en éstos los indicadores.
- Medir la contribución de cada centro al resultado.
- Evaluar la actuación de cada responsable.

Esto se realiza a través de la identificación de las variables claves de cada centro y de la organización en su conjunto.

Como se planteó anteriormente las **variables clave** son aspectos de decisiva importancia en el funcionamiento interno y externo de cualquier organización. Apuntan a parámetros determinados, los cuales son concebidos a través o en función de ellas y garantizan, en su correcta consecución, mantener en equilibrio el funcionamiento interno y externo de la organización por lo que en ellas debe centrarse el proceso de control. Así, por ejemplo, la competencia no es una variable clave, pero si lo son el [precio](#) de [venta](#), el [servicio](#) o la calidad con que se ofrezcan los productos.

"Se entiende por variable clave, aquellas áreas o actividades que de realizarse bien garantizan el éxito de una unidad y por tanto la consecución de sus objetivos."

La capacidad de seleccionar estos puntos críticos de control es una de las habilidades de la [administración](#), puesto que de ello depende el control adecuado. En relación con esto, los directores tienen que hacerse preguntas como estas: ¿Qué reflejará mejor las metas de mi departamento? ¿Qué me mostrará mejor cuando no se cumplen estas metas? ¿Qué medirá mejor las desviaciones críticas? ¿Qué me dirá quién es el responsable de cualquier fracaso? ¿Qué estándares costarán menos? ¿Para qué estándares se dispone, económicamente, de información?

La definición de las variables claves facilita el diseño del sistema de indicadores de control y su medición.

Es muy importante el que estos indicadores sean financieros ([ventas](#), margen beneficio, endeudamiento, tesorería) y no financieros (cuota de mercado, fidelidad de los [clientes](#), iniciativa, [creatividad](#), imagen externa de la organización, etc.) para que puedan representar al máximo las características y particularidades del proceso.

El seguimiento de los indicadores se suele realizar a través de una herramienta conocida como **Cuadro de Mando**. (Véase Los Cuadros de Mando.)

Los sistemas de control para una gestión estratégica, eficiente y eficaz.

De todo lo planteado hasta aquí se infiere que los sistemas de control para garantizar una gestión verdaderamente eficiente y eficaz deben contar con un grupo de características que lo despeguen de su carácter netamente contable y operativo.

Ma. Isabel González (1999, p. 29.), define eficiencia como una "...simple relación, entre las entradas y salidas de un sistema"; magnitudes como la productividad son representativas desde este punto de vista. Otros autores asocian la eficiencia al hecho de alcanzar sus objetivos optimizando la utilización de sus entradas. Este punto de vista obliga al anterior a considerar que la salida se ajusta a lo programado y por tanto la organización es al mismo tiempo eficaz.

Menguzzato y Renau (1986, p. 35) asocian la eficiencia a la relación entre recursos asignados y resultados obtenidos, y la eficacia a la relación resultados obtenidos y resultados desados.

Si se ajustan estas observaciones al sistema, hay que centrarse en el modo de lograr eficiencia y eficacia, no en la gestión sino en el proceso propio de control de esa gestión.

Precisamente, en los aspectos propuestos para superar las limitaciones del control de gestión, estará la vía para alcanzar ciertos niveles de efectividad en el proceso al contar con un carácter sistémico, un enfoque estratégico, y no sólo alcanzar los aspectos formales sino que se le ofrece un peso significativo a los aspectos no formales del control. Es por ello que el sistema debe plantear la utilización de los diferentes aspectos que completan un sistema de control para que pueda medir verdaderamente la eficiencia y la eficacia de la gestión.

Los aspectos propuestos para otorgarle al sistema medios de medición eficientes y eficaces de la gestión estarán vinculados con los aspectos no formales del control y los cuadros de mando, asumiendo, como es evidente, la previa existencia de los aspectos formales del control.

Partiendo de la base de objetivos efectivos, predefinidos para un período determinado y que contemplen un verdadero reto para la organización, y los caminos propuestos para llegar a ese futuro planteado, el sistema de control debe tener su base en una estructura definida para:

- Agrupar bajo un criterio de similitud en sus funciones a departamentos que participen directamente en la actividad fundamental.
- Agrupar o diferenciar otros departamentos que sirven de apoyo directo a la actividad fundamental.
- Departamentos o centros de responsabilidad que participen directamente en otras actividades que estén contempladas en los objetivos globales. Estos centros pueden formar parte o no de los de la actividad fundamental.

Estos elementos garantizarán un nivel de descentralización que, como se ha descrito, necesitará un control más formalizado, pero este proceso dependerá en gran medida, del grado de formalización que permita la actividad fundamental.

Aspectos no formales del control.

Al definir objetivos individuales, fase posterior jerárquicamente a la definición de los objetivos globales de la organización, el proceso estará enfocándose hacia el control de la actividad individual de cada departamento y cómo está influyendo en los objetivos globales de la organización. Esto le da al departamento la libertad de programarse su propio sistema de control, adaptado, por supuesto, al sistema central. Es necesario recordar que por sus características, son utilizados aquí los términos área, centro y departamento indistintamente.

El análisis anterior demuestra la importancia de la **cultura organizativa** y la integración y **motivación del personal** como factores no formales del control, para la eficacia en el proceso. Tanto los sistemas de dirección y de control como el comportamiento individual y organizativo son, en gran parte, una expresión de la cultura organizativa y son el resultado de la interacción dentro de la organización de diferentes personas y grupos que presentan diferentes creencias, valores y expectativas.

Otro aspecto vinculado con el comportamiento humano está relacionado con los incentivos que han de estar asociados a un buen o mal resultado. Un sistema de control financiero puede promover un comportamiento contrario al deseado si no está adaptado a las personas que forman parte de la organización y sus necesidades.

El **comportamiento individual** estará relacionado con las características de su diseño (tipos de indicadores de control que se utilizan, tipos de incentivos con los que se premia o sanciona el resultado, características del sistema de información), la forma en que se implanta (consideración de las expectativas personales en el nuevo diseño, compromiso de dirección en el nuevo sistema, actuación de los responsables de la implantación ante las personas afectadas) o el estilo con el que se utiliza el sistema (flexibilidad para realizar la planificación o la evaluación, rigidez para ceñir el comportamiento individual al sistema, presión para el cumplimiento, participación en el proceso de planificación y evaluación, estímulos a la autonomía). En la figura se muestra la relación y el lugar que tiene cada uno de estos factores no formales en el proceso de **gestión**.

Una vez establecidos los puntos de atención del control, variables clave, puntos críticos, indicadores globales y particulares, es necesario, para poder medir de forma eficiente el funcionamiento del sistema de control, el uso de una herramienta que sea capaz de recoger toda la información disponible, jerarquizarla, certificarla y ofrecerla a la dirección para la toma de decisiones.

En la actualidad, existen varias herramientas que, en dependencia de las características de la actividad, de la estructura organizativa y de los medios con que cuenta la organización pueden ser preferidos en mayor o menor medida.

El método OVAR, por ejemplo, desarrollado en Francia en la década del 80, permite actuar sobre los sistemas de información de gestión de los resultados de una organización. Permite focalizar los aspectos esenciales sobre los que hay que actuar. Este método se concentra básicamente en actividades productivas que generen utilidades como resultado de su actividad y para la cual se destina su gestión, pero su aplicación puede extenderse a otros sectores de la vida económica.

Una herramienta que está siendo muy defendida y difundida en el mundo de los controles para la gestión son los Cuadros de Mando.

Fig. 1. Lugar de los sistemas de control en el trabajo de gestión de las organizaciones.

Fuente: Joan Amat: Control de Gestión.

Los Cuadros de Mando.

El **Cuadro de Mando o Balanced Scorecard o Tablero de Comando** es un método de obtención y clasificación de información que generan los sistemas control de gestión. Se desarrolla desde la base hasta los niveles más altos de dirección. Todos los departamentos tributan el comportamiento de sus indicadores en tableros de mando particulares, estos recorren y se adaptan a la necesidad de información de los distintos niveles superiores hasta llegar a un punto (persona) encargado de clasificar toda la información en

dependencia de las necesidades de información de la alta dirección para la toma de decisiones. Todo el proceso se desarrolla mediante sistemas automatizados que permiten a la información recorrer todos los puntos donde se necesite utilizarla o enriquecerla.

El propósito será centrarse en una jerarquía organizacional muy concreta. Dicha jerarquía, será la base de lo que se analizará como Pirámide de Cuadro de Mando. Esta pirámide, estará compuesta por un Cuadro de Mando para el nivel de responsabilidad superior, otros inmediatamente inferiores que se encuentran estrechamente vinculados a éste y, en los niveles de responsabilidad de menor incidencia.

La Dirección General o el Consejo de [Administración](#) junto con las Direcciones Funcionales, como niveles más importantes de la estructura jerárquica, tendrán un papel mucho más relevante con respecto a la función de Planificación. Por otra parte, en lo relativo a la función de Control, la llevará a cabo fundamentalmente desde una perspectiva estratégica.

Las etapas de Ejecución y Control, pero ya en este caso con un ámbito temporal no superior al año, serán desempeñadas por los niveles medios e inferiores de la pirámide. En este caso, Direcciones y Subdirecciones Funcionales.

Algunas de las ventajas que ofrece esta herramienta son:

- Facilitar el proceso de toma de decisiones.
- Instrumento de acción a corto y largo plazo, de implantación rápida.
- Incluye tanto variables cuantitativas, monetarias y no monetarias, como cualitativas.
- Conjuga las orientaciones operativas y estratégicas.
- Proporciona información normalizada y sistematizada, en tiempo oportuno y con la periodicidad adecuada

Dos de las principales dificultades de este método radican en que:

- Se necesita cierta preparación en los encargados de la entrada y procesamiento de la información.
- Es imprescindible la existencia de sistema de [red](#) automatizada local o de [Internet](#), para el tránsito de la información por los distintos niveles de decisión.

Estas limitantes, una vez resueltas, garantizan que la información llegue a la dirección en el momento de ocurrir y actuar de forma inmediata ante una desviación determinada.

Este mecanismo de información (a corto plazo) permite además obtener información del entorno y adaptar el funcionamiento de la organización a los cambios ocurridos.

El Cuadro de Mando a largo plazo (estratégico), está orientado en gran medida hacia los niveles directivos de mayor responsabilidad, marcado por la estrategia llevada a cabo en la organización y sobre todo inmerso en la gestión global desarrollada por el centro.

Generalmente, el Cuadro de Mando estratégico, permite acompañar la puesta en práctica de las diversas estrategias de la organización, siguiendo su impacto sobre los resultados globales.

Hay que destacar tres características fundamentales de los Cuadros de Mando de gestión:

1. La [naturaleza](#) de las informaciones recogidas en él.
2. La rapidez de ascenso de la información entre los distintos niveles de responsabilidad.
3. La [selección](#) de los indicadores necesarios para la toma de decisiones, sobre todo en el menor número posible.

Lo más importante es establecer un sistema de [señales](#) en forma de Cuadro de Mando que indique la variación de las magnitudes verdaderamente importantes que se busca vigilar, detectar las deficiencias de gestión que se están llevando a cabo, o de forma positiva, aquellos aspectos que se están gestionando bien y que hay que reforzar. Es una herramienta de ayuda a la gestión. En sí mismo no es un objetivo, sino un elemento que ha de estar orientado hacia la acción.

El Cuadro de Mando tiende especialmente hacia cinco ideas básicas:

1. El apoyo constante en el proceso de toma de decisiones.
2. Claridad y eficiencia en su concepción y utilización.
3. Posibilidad de adaptación sucesiva al entorno.
4. Máxima viabilidad posible a la hora de tener en cuenta las variables de carácter cualitativo y sobre todo.
5. Ser un elemento de estímulo constante a todos los niveles.

Así la Organización se ve obligada a adaptarse a las diversas situaciones que se le presentan, y es por lo que debe ir adaptando las herramientas con las que puede contar en Contabilidad de Gestión, o por el contrario, proveerse de nuevas que se ajusten lo mejor posible a las necesidades y prioridades de cada momento.

Un aspecto, que por ser mencionado de último no deja de tener importancia, o más bien, es el [corazón](#) de los Cuadros de Mando, es el Controller o el Contralor de gestión.

El Controller es una "persona", que por sus características debe ser (después de la dirección) quién mejor conozca e interprete [los valores](#) y elementos de la organización. Su función es la de seleccionar y jerarquizar la información que recibirá la dirección para la toma de decisiones de gestión.

El Controller tendrá acceso a toda la información del sistema a través del Cuadro de mando y la procesará para emitir a la dirección la necesaria y suficiente para brindar un [diagnóstico](#) adecuado y completo de la situación de la organización en un momento dado. Debe ser además, la persona que mejor conozca la fuente de obtención de cada elemento de la información.

Todos estos mecanismos garantizan que el sistema de control esté a la altura de poder, con su ejecución, detectar y actuar en consecuencia y con elementos suficientes de conocimiento del entorno, aspectos técnicos del proceso, comportamiento de otros indicadores y departamentos, etc. ante cualquier desviación producida.

Fases del Control de Gestión.

Resulta importante, para poder realizar un diagnóstico de la situación del Sistema de Control de Gestión de una organización, destacar un grupo de aspectos que definen el nivel o grado de complejidad y conformación de los sistemas de control de gestión atendiendo a un grupo de características:

- Calidad y confiabilidad en la contabilidad, cultura organizativa.
- Complejidad de la actividad, posibilidad de formalización del proceso, características del entorno, tipo de estructura.
- Especialización de la actividad y de los centros de responsabilidad, un mayor peso en factores de carácter estratégico como planes, presupuestos, [proyectos](#), etc.

Según Jordan (1997), "el Control de Gestión pasa por distintas fases en su aplicación, en dependencia de las características de cada organización y los objetivos propuestos por éstas."

Fase 0: Situación inicial.

Contabilidad General, producida anualmente con orientación fiscal. Retrasos de seis meses desde el cierre del ejercicio. Documentos de gestión puntuales. No existe la contabilidad de gestión.

1. Pedidos clientes.
2. Cifras de ventas.
3. Tesorería a corto plazo.
4. Sistemas de evaluación estáticos e informales de los resultados.

Fase 1: Acciones simultaneadas.

Se mejora en algo lo existente. Contabilidad operativa.

Creación de un cuadro de mando mínimo basado en indicadores financieros y de la organización (periodicidad: un mes).

Puesta en marcha de una Contabilidad más orientada a la gestión. Obtención mensual de resultados (semestral, trimestral y por último mensual).

Ésta puesta en marcha supone la de una organización administrativa de cierto nivel.

Fase 2: Acciones simultaneadas.

Creación y puesta en marcha de una Contabilidad Analítica, lo que supone la identificación y formalización de Centros de Responsabilidad a la vez que la consideración de los Factores Críticos del Éxito del negocio.

Enriquecimiento del Cuadro de Mando:

1. Se dispone de datos contables de mayor calidad.
2. Resultados analíticos.
3. Indicadores NO financieros de los Centros de Responsabilidad.

Paso del seguimiento estático al dinámico.

Fase 3: Puesta en marcha de previsiones a corto plazo.

1. Presupuestos anuales por meses.
2. Estados Financieros anuales previsionales.

Integración en el Cuadro de Mandos de los presupuestos y análisis de desviaciones.

Utilización del Cuadro de Mando como detector de desviaciones. Sistema de presupuestos más desagregados.

Fase 4: Acciones simultaneadas.

1. Elaboración de un plan estratégico "deslizante", esencialmente financiero, por centros de responsabilidad.
2. Integración del presupuesto a un año en el plan estratégico, como primer año del plan.

Asociación del corto y mediano plazo en un horizonte más amplio.

Fase 5: Extensión del proceso presupuestario a dos o tres años.

El plan operativo se alarga: menos de tres años y mayor de uno. Existen planes de acción con su traducción a términos financieros.

Fase 6: Concordancia en el tiempo de los elementos siguientes:

1. Plan estratégico mayor de 5 años.
2. Plan operativo mayor de 1 año y menor de 3.
3. Presupuesto: 1 año.

Seguimiento de resultados presupuestario como proceso de [aprendizaje](#). Integración del seguimiento de resultados al proceso provisional. Cierta flexibilidad en las fechas de elaboración de planes.

Fase 7: Integración formal.

Integración formal de los resultados presentes en la definición de los planes de acción a mediano y largo plazo (desaparición eventual de la noción de presupuesto anual).

Consolidación de los Centros de Responsabilidad tanto en el aspecto de resultados (contables o no) como en el de previsiones a corto plazo.

Fase 8: Delegación de responsabilidades de gestión.

Utilización de un sistema de seguimiento provisional integrado bajo el aspecto de delegación de responsabilidades de gestión. Cambio de orientación en los criterios de resultados.

Es necesario destacar que no todas las organizaciones deben estar en la fase más alta e incluso no tienen necesidad de encontrarse en las de mayor nivel. Todo depende de las características de la organización en específico.

Una organización con determinado grado de centralización, de producción única, y estable en cuanto a su cuota de mercado, de pequeño tamaño y con criterios de supervivencia, no tendrá las mismas necesidades de control que una muy descentralizada, de mediano o gran tamaño, con una amplia variedad en su producción y muchos competidores, gran diversidad en su estructura, un entorno turbulento, y con criterios de maximizar beneficios.

Esta clasificación posee una notable importancia metodológica, ya que permite organizar el trabajo analítico a la hora de diagnosticar cual es la situación actual de los sistemas de control de gestión en las organizaciones y establecer cuales serán las principales acciones que de forma inmediata podrán poner a las organizaciones en posibilidades de avanzar a estadios superiores en la ejecución de la función de control con mayores niveles de eficiencia y eficacia.

Bibliografía

1. AMAT, JOAN Ma. El Control de Gestión: Una perspectiva de Dirección. / Joan Ma. Amat. Barcelona: Ed. Ediciones Gestión 2000 S.A., 1992. - 270p.
2. ASHBY, W. RICHARD. [Proyecto](#) para un [cerebro](#). / Richard Ashby. [Madrid](#): Ed. Tecnos, 1965.-264p.
3. BLANCO, FELIPE. El Control Integrado de Gestión. / Felipe Blanco. [Madrid](#): Ed. APD, 1997.-196p.
4. BORREGO, ORLANDO. Che, el camino del fuego. / Orlando Borrego. La Habana: Ed. Imagen Contemporánea, 2001. - 434p.

5. Perfeccionamiento de la Actividad Económica. [Modelo](#) de Gestión Económico-Financiera del Ministerio de [Educación](#) Superior. La Habana: Ed. Félix Várela. 2001.-139p.
6. GAJ, LUIS. Administrcao estratégica. / Luis Gaj. Brasilia: Ed. Ática S.A. 1993. - 18p.
7. GONZÁLEZ BRAVO, Ma. Isabel. El control de la actuación de los departamentos universitarios a través de indicadores. / Ma. Isabel González Bravo. Auditoría Pública. 16(146): 59-63, feb, 1999.
8. GONZÁLEZ BRAVO, Ma. Isabel. Órganos autonómicos del control externo. / Ma. Isabel González Bravo. [Auditoría](#) Pública. 18(148): 25-31, mar, 1999.
9. HUGHES, JORDÁN. DEADE. Fases de evolución del sistema de control de gestión. / Jordán Hughes. Comisión Europea. 2000.
- 10._____. Asignatura (2) Control de Gestión (1) Diagnóstico, plan y seguimiento. Tres épocas de los años 60 hasta hoy. / Jordán Hughes. Comisión Europea. 2000.
- 11._____. Método OVAR. / Jordán Hughes. Comisión Europea. 2000.
- 12._____. Control de Gestión (2). De los objetivos a la evaluación del desempeño. / Jordán Hughes. Comisión Europea. 2000.
- 13._____. Los tres roles del contralor de gestión. / Jordán Hughes. Comisión Europea. 2000.
14. HERNÁNDEZ TORRES, MARITZA. El control de Gestión Empresarial. Criterios para la evaluación del desempeño. / Maritza Hernández Torres. La Habana: Ed. del ISPJAE.2001.-14p.
- 15.JOHNSON, G., SCHOLLES, K. Dirección Estratégica. Análisis de las estrategias de las organizaciones. / Gerry Johnson, Kevan Señoles. Madrid: Ed. Prentice Hall, 1997. -448p.
- 16.KOONTZ. HAROLD. Elementos de Administración. / Haroíd Koontz. D.F. [México](#): Ed. McGraw-Hill/Interamericana de México, 1994. -420p.78
17. LÓPEZ VIÑEGLA, ALFONSO. El Cuadro de Mando y los sistemas de información para la Gestión. / Alfonso López Viñegla, Madrid: Ed. AECA, 1998. - 287p.
- 18.MENGUZZATO, MARTINA. División Estratégica de la [empresa](#). / Martina Menguzzato. Valencia: Ed. Euroed, 1992. - 284p.
- 19.MENGUZZATO, MARTINA. La Dirección Estratégica. Un enfoque innovador del Managment. / Martina Menguzzato, J. J. Renal. Valencia. Ed. Euroed, 1993.-

441 p.

20. MINZBERG, H. La estructuración de las organizaciones. / H. Minzberg. [Barcelona](#): Ed Ariel. 1984.- 425p.

21. NEWMAN, W. H. Programación, Organización y Control. / William H. Newman. Bilbao: Ed. DEUSTO. 1968. - 607p.

22. _____. Strategy. A Multilevel Integrative Approach. / William H. Newman. Bilbao: Ed. DEUSTO. 1976. - 418p.

23. [Normas](#) Generales de Contabilidad. Actividad Presupuestada. Capítulo. 4. Finanzas al día.

24. PÉREZ NORBONA, JORGE EDUARDO. Visión: Surgimiento y peculiaridades. Economía y Desarrollo. 2(125): 85-106, jul-dic, 1999.

25. Planeación Estratégica de la [Universidad](#) de Camagüey. 2000-2003. Universidad de Camagüey año 2000. - 32p.

26. STRATEGOR. Estrategia, estructura, decisión, identidad. Barcelona: Ed. Masson, S.A., 1995.-549p.

27. Reglamento General para los Centros de [Educación Superior](#). La Habana: Ed. MES. 1974,-72p.

28. Resolución No. 149/2001 del Ministerio de Educación Superior. La Habana, [Cuba](#). 2001.

29. Resolución No. 57/1977. Ministerio de Educación Superior. La Habana Cuba. 1977.

30. RODRÍGUEZ, J., BRAVO, G. Indicadores de calidad y productividad en la empresa. / Juan Rodríguez, Gustavo Bravo. Caracas: Ed. Nuevos Tiempos, 1991. - 154p.

31. STONER, JAMES. Administración 5ta [edición](#). / James Stoner. La Habana: Ed. ENPES. 1995.-781p.79