

SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO VENEZOLANO

INDICATORS SYSTEM MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR VENEZOLANO

Autor: Luzardo Carlos

Coautores: Rodríguez Solanger, Abreu Noemí

Universidad Nacional Experimental “Rafael María Baralt”

Programa Administración. Sede Los Laureles.

Cabimas – Estado Zulia, Venezuela. Código postal 4013 / 0264-2414719

Correo electrónico: carlosluzardo86@gmail.com

Resumen

El propósito de la investigación fue analizar el sistema de indicadores de gestión en el sector público venezolano, con la finalidad de obtener la información requerida para evaluar y controlar los resultados empresariales. Metodológicamente se enmarcó a través de la técnica de observación directa, la cual permitió tener una percepción de la situación en estudio como es el caso del sector público venezolano; a su vez, se empleó la técnica documental ya que partir de ella se obtuvo información necesaria sobre el problema mediante documentos escritos a fin de captar su planteamiento esencial para extraer los datos bibliográficos de interés para el estudio. Para los autores Franklin (2003) y Muñoz (2005), Pacheco y Otros (2002); Beltrán Jaramillo (1998); Se encontró que el sistema de indicadores de gestión para el sector público venezolano debe ser un mecanismo adecuado para garantizar la ejecución de las políticas institucionales y acompañar el desarrollo de los planes. Por lo que se recomendó, definir las mejoras a ser incorporadas a los indicadores de gestión, de acuerdo con las fortalezas y debilidades detectadas.

Palabras clave: Sistema de indicadores de gestión, Sector Público Venezolano.

Abstract

The purpose of the research was to analyze the system performance indicators in the Venezuelan public sector, in order to obtain the information required to assess and monitor business performance. Methodologically framed through direct observation technique, which allowed to have a perception of the situation in the case study as Venezuelan public sector, in turn, documentary technique was used because it was obtained from information necessary on the issue through written documents to capture its essential approach to extract bibliographic data relevant to the study. For authors Franklin (2003) and Muñoz (2005), Pacheco and others (2002); Beltran Jaramillo (1998) found that the system of management indicators for the Venezuelan public sector should be an appropriate mechanism to ensure the implementation of institutional policies and support the development of the plans. As recommended, identifying improvements to be incorporated into management indicators, according to the strengths and weaknesses identified.

Key words: System of indicators of management, Venezuelan Public Sector.

Introducción

En la actualidad un sistema de indicadores de gestión representa el soporte bajo en el cual descansa la confiabilidad de los resultados de una empresa, debido a que no se limita únicamente a la confiabilidad de las cifras reflejadas en los estados financieros, sino también a evaluar su nivel de eficiencia, eficacia y efectividad de sus actividades. Dichos indicadores de gestión en una organización está orientado a prevenir o detectar errores e irregularidades, las diferencias entre ellas es la intencionalidad del hecho; el

término error se refiere a omisiones no intencionales, y el término irregular se refiere a errores intencionales. Lo cierto es, que estos sistemas deben brindar una confianza razonable que disminuyan la probabilidad de tener errores sustanciales en sus operaciones.

Por lo tanto, las deficiencias o debilidades detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la actividad o función implicada como las autoridades superiores, que debe procurar suscitar, difundir, internalizar y vigilar la observancia de valores éticos aceptados, que constituyan un sólido fundamento moral para su conducción. Tales valores deben enmarcar la conducta de funcionarios y empleados, orientando su integridad hacia el compromiso personal.

Sin embargo, la importancia que está adquiriendo el sistema de indicadores de gestión en el sector público venezolano en los últimos tiempos, ha hecho necesario que los miembros de la organización asuman de forma efectiva, eficaz y eficiente responsabilidades que hasta ahora se habían dejado en manos de la propia institución. Por eso es necesario que la gerencia tenga claro en qué consiste los indicadores de gestión para que pueda actuar al momento de su implantación; el cual no tiene el mismo significado para todas las personas, siendo éste una causa de confusión entre empresarios, profesionales, legisladores, entre otros; donde se originan problemas de comunicación y diversidad de expectativas, lo cual da origen a problemas dentro de las empresas para el logro de los objetivos establecidos.

Desde esta perspectiva, se destaca la necesidad de un sistema de indicadores de gestión, el cual es definido por Muñoz (2003) como “un instrumento administrativo creado y apoyado por la dirección de la empresa que le permita obtener las informaciones necesarias, fiables u oportunas para

la toma de decisiones tanto operativas como estratégicas”. Sin embargo, dicho sistema mide el aprovechamiento eficaz de los recursos que posee la institución para el logro de sus objetivos previamente formulados por la gestión, por tanto, tienen un papel fundamental como sistema de información para la misma; ya que desde el punto de vista global permitirá: reducir los riesgos de la organización, modificar la estructura y los objetivos de la organización en función de los resultados esperados.

A partir de esta definición, un sistema de indicadores de gestión constituye un instrumento de información periódica, mediante un conjunto de mediciones que reflejan la eficiencia y la eficacia de la utilización de los recursos financieros de la organización, capaz de facilitar la toma de decisiones efectivas y oportunas, con la finalidad de lograr sus objetivos.

Ante esa realidad, el Sector Público venezolano han demostrado mediante sus acciones que carecen en de una gerencia proactiva, visionaria y estratégica; que permita un mejor desempeño en el manejo adecuado de sus recursos. Lo que ha dejado mucho que decir de ellas, demostrando la ausencia de una gerencia con un nivel de productividad gerencial, mediante el aprovechamiento de información, constituido por un sistema de indicadores de gestión para evaluar o controlar los resultados de las actividades establecidas.

A su vez; presentan una serie de debilidades que dificultan alcanzar una ventaja competitiva, las cuales están afectando significativamente el rol que desempeña el personal del sector público venezolano en el logro de la satisfacción de los requerimientos a fin de garantizar su permanencia en el entorno que la rodea. Entre estas debilidades se pueden señalar las siguientes:

- No se conoce el nivel de satisfacción de los servicios prestados por las instituciones a la comunidad.
- No dispone de información sobre la productividad gerencial y de su personal.

- Desconocen los efectos financieros de la promoción y formación del personal, y por ende de los diferentes tipos de servicios que prestan.
- No se puede medir el cumplimiento de los objetivos y los recursos financieros de los diferentes responsables de la institución.
- Dificultades para adquirir insumos.
- No se miden los incrementos de los gastos por el retrabajo en los procesos.
- Procedimiento no formalizado.
- Estilo de gestión rígido por carecer de información financiera.

La situación antes descrita conduce al sector público venezolano, a un entorno con bajos niveles de productividad por no disponer de información necesaria que suministre un adecuado sistema de indicadores de gestión, la cual es un atributo de las instituciones para ser competitiva con el fin de sobrevivir a los cambios económicos, financieros, políticos y sociales que se están produciendo en el país.

De acuerdo a lo expuesto, la investigación tuvo como objetivo general: analizar el sistema de indicadores de gestión en el sector público venezolano. A su vez, se desprenden los siguientes objetivos específicos como lo son: 1) Identificar los objetivos de un sistema de indicadores de gestión en el sector público venezolano; 2) Describir los tipos de indicadores de gestión en el sector público venezolano; 3) Caracterizar los métodos para definir un indicador de gestión en el sector público venezolano.

Por otra parte, la investigación se enmarcó a través de la técnica de observación directa, la cual permitió tener una percepción de la situación en estudio como es el caso del sistema de indicadores de gestión; en este sentido, se empleó la técnica documental, ya que partir de ella se obtuvo información necesaria sobre el problema mediante documentos escritos, con el fin de captar su planteamiento para extraer los datos bibliográficos de interés para el estudio.

Enfoque conceptual

La ejecución financiera del sector público venezolano, tiene establecido por ley su control, un conjunto de actividades que se emprenden para medir y examinar los resultados obtenidos en el período para evaluarlos y decidir las medidas correctivas que sean necesarias para el logro de los objetivos. Con base a ello se pueden establecer los elementos que deben contener todo sistema de control, son:

Determinación de los objetivos que se desean alcanzar. En el sistema presupuestario (financiero) los objetivos están previamente definidos tanto en términos físicos como financieros; en el documento de presupuesto y en la programación de la ejecución correspondiente. En términos físicos, los aspectos a controlar son las metas, producción meta y volúmenes de trabajo. Los financieros son; por una parte, los recursos previstos en el presupuesto de ingresos corrientes y de capital; así como los procedentes de incrementos de pasivos y patrimonio; y la disminución de los activos.

Igualmente, deberán controlarse las autorizaciones para gastos corrientes y de capital, así como las aplicaciones financieras derivadas de aumentos de activos y disminuciones de pasivos – patrimonio. Todo lo cual debe estar previamente definido en la programación de la ejecución del presupuesto de ingresos, gastos, caja, los estados de resultados y balance general presupuestado.

Medición de los resultados. Deben establecerse los instrumentos de medición necesarios, que pueden ser manuales, mecánicos o electrónicos, que permitan cuantificar la ejecución real de los resultados previstos. Esta medición se genera en las unidades organizativas encargadas de recolectar y/o procesar información sobre el avance físico o financiero de los programas, actividades y proyectos; que pueden ser las de contabilidad, estadísticas y procesamiento de datos, las cuales; de acuerdo a las normas y procedimientos establecidos, registran la ejecución de gastos, ingresos,

pagos, cobros; entre otros, así como las metas y volúmenes de trabajos realizados. Para esta última medición, deben establecerse las unidades de medida adecuadas e idóneas para cada una de las categorías programáticas previstas.

Determinación de las desviaciones. Este proceso comprende la comparación en términos físicos como financieros, de lo presupuestado con lo ejecutado, para el período correspondiente. Para realizar esta comparación; es necesario que las categorías y plazos establecidos para la programación sean similares a los contables, o sea con igual nivel de desagregación.

Emisión de informes de ejecución presupuestaria. Acá deben indicarse la explicación de las desviaciones, identificarse las causas y consecuencias, así como indicar las medidas correctivas viables. Así mismo, se incluyen los informes de disponibilidades presupuestarias a efectos de control de las autorizaciones máximas para gastar.

Toma de medidas correctivas. Este paso indica que los niveles correspondientes, tomen las acciones necesarias para el cumplimiento de las metas y volúmenes de trabajo; así como la programación financiera prevista para el período correspondiente.

Sin embargo, ante este planteamiento Estupiñán Gaitan y Otros (2005) definen a un sistema de indicadores de gestión “como una expresión cuantitativa del comportamiento de las variables o de los atributos de un producto en el proceso de la organización”. Por su parte, Pacheco y Otros (2002), plantean que un indicador de gestión “es una relación entre dos o mas datos significativos, que tienen un número lógico entre ellos y que proporcionan información sobre aspectos críticos o de importancia vital para la conducción de la empresa”

A partir de las definiciones, se establece que un indicador de gestión es un cociente entre dos aspectos (factores claves, variables) que permiten obtener un valor (índice) que al interpretarse permite como ver los resultados

de la organización; que al ser comparados con los objetivos planificados se pueden detectar desviaciones para tomar acciones correctivas o preventivas de requerirse a fin de: diseñar el sistema de información que facilite la toma de decisiones y el control; facilitar la definición de objetivos al centrarse en los indicadores; medir la contribución de cada centro al resultado; y evaluar la actuación de cada responsable.

Objetivos de un sistema de indicadores de gestión

Según Franklin (2003) y Muñoz (2005), Pacheco y Otros (2002); Beltrán Jaramillo (1998); para la aplicación del sistema de indicadores de gestión se orienta al logro de los siguientes objetivos básicos:

- Hace posible la realización de análisis de eficiencia, eficacia y efectividad de la gestión financiera pública, ya que su utilización implica establecer estándares de referencia.
- Complementa los análisis que se efectúan a través de la medición de la producción y de la correspondiente utilización de los recursos.
- Brinda, para el caso de la prestación de servicios de naturaleza cualitativa, elementos de juicios adicionales, desde el punto de vista cuantitativo para la realización de evaluaciones financieras.
- Contribuye a la simplificación de las tareas de formulación presupuestaria, en la medida en que los indicadores al contener relaciones entre los elementos de la programación.

Tipos de sistema de indicadores de gestión

El concepto de indicador de gestión se refiere exclusivamente a las relaciones cuantitativas entre dos variables y su aplicación es útil tanto para la programación como para el análisis de la ejecución presupuestaria. Existe, por tanto, una diversidad de indicadores que permite analizar los procesos

productivos públicos desde la óptica presupuestaria. No obstante; es posible clasificar a los indicadores en dos grupos, de acuerdo a los objetivos centrales a que responden: eficiencia y eficacia. A continuación para Franklin (2003) y Muñoz (2005), Pacheco y Otros (2002); Beltrán Jaramillo (1998); se analizan los principales indicadores que se utilizan.

Indicadores de eficiencia. Estos indicadores se refieren tanto a las relaciones entre la producción termina y la intermedia, como las relaciones entre productos y recursos o entre los propios recursos. Es decir, son indicadores que permiten efectuar análisis y adoptar decisiones tendentes a lograr la mejor combinación posible de la utilización de los elementos componentes de los procesos productivos. En este ámbito donde se presenta la mayor variedad de indicadores, su forma de expresión puede ser tanto en términos físicos como financieros. En todo caso, cabe señalar que la realización de análisis integrales de eficiencia de los procesos productivos que se lleva a cabo en las instituciones conlleva a la utilización, en forma conjunta a través de los indicadores de recursos, indicadores de recursos productos e indicadores entre productos, los cuales se describen a continuación:

– **Indicadores de recursos.** Este tipo de indicadores permite establecer relaciones entre los recursos reales que se utilizan en cada categoría programática. Dentro de una categoría programática; el establecimiento de relaciones entre recursos dentro de una misma categoría programática tiene un doble objetivo. Por un lado, permite simplificar y reducir los cálculos de recursos ya que; al calcular uno de los recursos, el respectivo coeficiente posibilita calcular el otro. Por otro lado, hace posible efectuar análisis de eficiencia en la utilización de recursos reales.

Estos coeficientes, fruto de las relaciones físicas entre recursos reales, también pueden expresarse en términos financieros. En este caso, reflejan relaciones entre costos de adquisición de dichos recursos. La variación del coeficiente puede tener una explicación adicional; cual es la variación de los

precios relativos. A nivel institucional, los indicadores se refieren a las relaciones cuantitativas que se pueden establecer de los recursos reales utilizados en las diferentes categorías programáticas de una institución. Este tipo de indicadores es útil para: evaluar la distribución relativa de un recurso asignado a los servicios de dirección y apoyo (actividades centrales y comunes); posibilitar el análisis del comportamiento de los componentes de un determinado recurso; analizar las relaciones entre recursos estratégicos a nivel general del organismo.

– **Indicadores recursos productos.** Este tipo de indicador, también denominado relación insumo-producto, permite al relacionar las dos variables esenciales de todo proceso productivo, la definición y evaluación de criterios de productividad y eficiencia a nivel de cada categoría programática, es por tanto; la base para la determinación de patrones técnicos o relaciones estándar que se requieren tanto para la formulación como para la ejecución del presupuesto. Los indicadores en referencia reflejan, por tanto, la forma cuantitativa y la cantidad de insumo por unidad física de producto; en algunos casos, la cantidad de insumo por unidad de valor del producto o el valor del insumo por unidad física del producto.

Como se puede deducir de la definición anterior, el indicador implica que, en todos los casos, la relación producto-insumo es uno a uno. Para finalizar, cabe señalar que, la determinación de gastos y costos dentro de cada proceso productivo, implica valorizar la adquisición y utilización, respectivamente; de los insumos que requiere cada producto, por tanto, los gastos y costos por producto es una versión agregada en términos financieros de este tipo de indicadores.

– **Indicadores entre productos.** Este tipo de indicadores se utiliza para establecer relaciones entre productos dentro de un programa, entre productos pertenecientes a distintos programas y entre productos de programas y de actividades centrales y/o comunes. Es decir, permiten analizar y adoptar decisiones sobre la magnitud de bienes y servicios a

producirse, en función a las relaciones de condicionamiento existente entre ellos. Por tanto, brindan elementos de juicio para modificar dichas relaciones de condicionamiento, es decir, para alterar las tecnologías de producción existentes. A su vez, estos indicadores se utilizan con éxito para evaluar la eficiencia en la combinación de productos, no solo dentro de cada programa en particular sino también sobre el conjunto de los procesos productivos de las instituciones.

Indicadores de eficacia. Este tipo de indicadores, tiene como objetivo medir la contribución que las instituciones realizan para satisfacer necesidades de la sociedad, expresadas en políticas, planes y elementos. Dicha contribución se materializa mediante la programación y ejecución de las metas que se originan en los programas incluidos en el presupuesto. Estos indicadores expresan, por tanto, relaciones cuantitativas de las metas con las demandas o déficit existente o previsto de los respectivos bienes o servicios producidos por las instituciones publicas. Es decir, estos indicadores a diferencia de los de eficiencia, no se refieren directamente a la gestión productiva de los entes públicos, sino a los resultados de la gestión.

Representa el vínculo entre la gestión financiera pública con las políticas de desarrollo; por tanto, no son propiamente indicadores de gestión presupuestaria. El desarrollo y aplicación de estos indicadores está ligada al nivel de instrumentación de un sistema de planificación, que oriente y dirija el proceso de toma de decisiones sobre las políticas financieras y sobre los bienes o servicios producidos. En la medida que se carezca de un adecuado desarrollo de dicho sistema, estos indicadores son de más compleja construcción, ya que es más débil y menos concreta la determinación del marco de referencia hacia el cual se debe orientar la producción final.

Indicadores de efectividad. Son aquellos indicadores de ejecución estadística relevante a una política, un número (dato cuantitativo) o una descripción cualitativa. Son de gran utilidad para: evaluar la efectividad del proyecto o en qué medida se lograron cada una de las actividades y objetivos

programados; medir la cantidad de trabajo realizada dentro del periodo establecido; asegurar la eficiencia en el uso de los recursos al máximo.

Por tanto, en la medida que se carezca de un adecuado desarrollo de dicho sistema, estos indicadores son de más compleja construcción, ya que es más débil y menos concreta la determinación del marco de referencia hacia el cual se debe orientar la producción final.

Métodos para definir un indicador de gestión

De acuerdo a los autores Blanco Illesca (2003); Moreno (2004); Pacheco y Otros (2002) y Jaramillo (1998); se pueden establecer los siguientes métodos para definir un indicador de gestión, estos son:

- **Histórico.** Se determina a partir del análisis que se lleva a cabo de los resultados de la empresa durante un período de tiempo, muestra la manera como ha variado en el tiempo. Con esa información las técnicas de análisis o proyección; se puede calcular el valor esperado para el período de gestión bajo la premisa de que nada cambiará.

- **Estándar.** Es un método que permite establecer indicadores de gestión en las áreas financieras y operativas desde el punto de vista técnico, sin tomar en consideración el comportamiento de la empresa o sistema en el tiempo, por tanto, éste se calcula utilizando las técnicas de estudio de métodos y de medición del trabajo.

- **Teórico.** Se utiliza fundamentalmente como referencia de indicadores vinculados a capacidades de máquinas y equipos en cuanto a producción, consumo de materiales, fallas esperadas. Este indica la máxima capacidad de la empresa o sistema con una maquinaria determinada, cuya operación solo puede ser superada si se mejora, modifica e innova a la tecnología durante el mismo.

- **Requerimientos de los usuarios.** Para su cálculo, hay que realizar un detallado estudio de las necesidades que el usuario requiere del producto.

Su utilización como nivel de referencia, indica las pautas inmediatas a la mejora del producto o servicios de la empresa.

– **Apreciación.** Son juicios de valor, que se refieren a las actividades intangibles o cualitativas, tal como la moral en la empresa, la actitud del personal, cuya fijación es subjetiva a juicio de los gestores o responsables de definirlos.

– **Competencia.** Permite definir los indicadores de competencia en dos grupos; los que se refieren al producto final (calidad, entregas) y aquellos que se refieren al proceso (rendimientos, inventarios, entre otros). El uso del primer grupo de indicadores es un imperativo del mercado, el cliente opta por la mejor combinación de características en la gama de productos que le están ofreciendo.

– **Consideración política.** Con frecuencia, se establecen valores de referencia, por razones de prestigio; por compromiso de seguridad o por ganarse a la comunidad circundante de la empresa. A través de consideración de los dos niveles anteriores se fija una política a seguir respecto a la competencia y al usuario.

De acuerdo a lo anterior, los métodos de acuerdo con sus características pueden ser cuantitativos y cualitativos a partir de lo cual se pueden definir los tipos de indicadores de gestión. En síntesis, es importante ajustar o administrar que el conjunto de indicadores de gestión en cada proceso esté alineado con los de sus respectivas unidades de negocio y por tanto con la misión de la organización. No es necesario tener bajo control continuo muchos indicadores, sino sólo los más importantes, los claves. Los indicadores que engloben fácilmente el desempeño total del negocio deben recibir la máxima prioridad. El paquete de indicadores de gestión puede ser mayor o menor, dependiendo del tipo de negocio, sus necesidades específicas, entre otros.

A su vez, algunos de los indicadores de gestión que son monitoreados en una empresa son circunstanciales, así su utilidad es limitada a un momento

específico, debido a que apoyan la solución definitiva de algún problema o proyecto de la organización, tienen un inicio y un fin bien establecidos. Es decir, cuando el proyecto termina, el objetivo se alcanza o el problema ha sido resuelto, el indicador puede dejar de ser relevante y por tanto no es justificable su monitoreo continuo. De esta manera, el control se centra sólo donde es necesario, pudiendo delegarse cuando sigue siendo relevante, pero no requiere de una atención continua.

Conclusiones

Tomando en consideración lo anteriormente descrito, los indicadores de gestión son de gran utilidad para medir y evaluar los resultados de una organización; pero individualmente no son suficientes ni adecuados para ello. Por lo que se requiere la construcción e implantación de un sistema de indicadores de gestión con la responsabilidad de suministrar a los distintos niveles de gestión la información sobre el funcionamiento de los procesos de la organización, para la toma de decisiones orientada a incrementar sus niveles de eficiencia, eficacia y efectividad.

Por lo cual, el sistema de indicadores de gestión para el sector público venezolano debe ser un mecanismo adecuado para garantizar la ejecución de las políticas institucionales y acompañar el desarrollo de los planes. Sin embargo, para que éstos funcionen eficazmente; es necesario que estén integrados en forma de sistema, es decir; que su coherencia esté asegurada bajo dos perspectivas distintas: coherencia jerárquica (los objetivos e indicadores de un nivel jerárquico deben traducirse lógicamente en objetivos e indicadores de los niveles jerárquicos inferiores); y coherencia transversal de acuerdo con la lógica de los procesos.

Por tanto; es necesario que los indicadores de gestión, lejos de implantarse por separado e independientemente entre sí, sean concebidos globalmente como un sistema de indicadores de gestión. A su vez, constituye

un factor determinante para el mejoramiento de las funciones operativas en cualquier empresa, lo cual implica la puesta en práctica de un conjunto de mecanismos que favorecen de forma efectiva el desarrollo y control de las actividades propias de la gestión.

En este sentido, es recomendable que el sector público venezolano debe definir las mejoras a ser incorporadas a los indicadores de gestión en vigencia, de acuerdo con las fortalezas y debilidades detectadas. Estas pueden ser cualitativas, cuantitativas, tecnológicas, simplificación de actividades, procesos, cambios en las normas o en las personas que efectúan el control.

Por otra parte, hacer del conocimiento de la totalidad del personal, los beneficios que se derivan de la implantación de indicadores de gestión, entre los cuales se encuentran: vencer resistencias, concentrar los esfuerzos sobre determinadas áreas débiles de la gestión, sensibilizar a los miembros de la institución al uso eficiente y permanente de los indicadores que garanticen el logro de los objetivos para ajustar el proceso de control a la cultura de las instituciones y por ende al logro de los objetivos establecidos.

Finalmente, documentar el sistema de indicadores de gestión, con la finalidad de llevar a cabo su formalización en el sector público venezolano para implantar una manual de procedimientos para la utilización del personal. A su vez, estructurar un equipo de diseño para darle fluidez y continuidad tanto al diseño como garantizar su efectiva implantación en la consecución de los objetivos.

Referencias bibliográficas

Beltrán Jaramillo, Jesús Mauricio (1998) Indicadores de Gestión. Herramientas para lograr la productividad. 1ª Edición. Tercer Editores. Bogotá. Colombia.

Blanco Illesca, Francisco (2003) El Control Integrado de Gestión. Iniciación a la Dirección por Sistemas. 3ª Edición. Editorial Limusa. México.

Estupiñán Gaitán y Otros (2005) Análisis Financiero y de Gestión. Editorial ECOE. Ediciones Bogotá. Colombia.

Franklin, Enrique Benjamín (2003) Auditoria Administrativa. Editorial Mc Graw Hill. Interamericana, S.A. Bogotá. Colombia.

Moreno, Diobanis (2004) Guía de Control de Gestión. UNERMB. Cabimas, Zulia. Venezuela.

Muñoz, Luis (2005) Como Implantar un Sistema de Control de Gestión en la Práctica. Ediciones Gestión 2000. Barcelona. España.

Pacheco, Juan Carlos y Otros (2002) Indicadores Integrales de Gestión. Editorial Mc Graw Hill. Interamericana Editores, S.A. México.