



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Presupuesto integral y beyond budgeting. Una propuesta superadora

Alejandro R. Smolje

2015

Cita APA: Smolje, A. (2015). Presupuesto integral y beyond budgeting. Una propuesta superadora. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO**

TESIS

**PRESUPUESTO INTEGRAL Y BEYOND BUDGETING.
UNA PROPUESTA SUPERADORA**

Alumno: Alejandro R. Smolje

Director de Tesis: Antonio Lavolpe

Miembros del Tribunal de Tesis

Juan J. Gilli

Carlos M. Giménez

Horacio Meléndez

Defensa de la Tesis: 13 de Abril de 2015

PRESUPUESTO INTEGRAL Y BEYOND BUDGETING.

UNA PROPUESTA SUPERADORA

INDICE

Resumen	5
---------	---

Capítulo 1

Problema, objetivos, hipótesis, investigación y aporte

1.1. Presentación del tema. Relevancia y justificación	6
1.2. Planteamiento del problema	9
1.3. Finalidad.	11
1.4. Objetivos	12
1.4.1. Objetivo general	12
1.4.2. Objetivos específicos	12
1.5. Preguntas clave	13
1.6. Estructura de la tesis	16
1.7. Hipótesis	17
1.8. Investigación. Metodología	18
1.8.1. Tipo de investigación	18
1.8.2 Variables y ejes temáticos a analizar	22
1.8.3 Unidades de análisis	23
1.8.4 Técnicas de recolección de datos	23
1.9. Aporte a la disciplina	24
1.10. Resumen	25

Capítulo 2

Marco Teórico

2.1. Empresa, estrategia, planeamiento y presupuesto	27
--	----

2.2. La evolución histórica del presupuesto	34
2.3. Conceptos centrales, componentes y proceso presupuestario tradicional	35
2.4. Objetivos del presupuesto	38
2.5. Críticas al presupuesto	39
2.6. Defensa del presupuesto	41
2.7. Modelos alternativos al presupuesto	43
2.8. Beyond Budgeting. Orígenes e historia	47
2.9. Beyond Budgeting. Conceptos y fundamentos	50
2.10. Los doce principios esenciales de Beyond Budgeting	52
2.11. Aspectos específicos de Beyond Budgeting. Un caso modelo de aplicación	55
2.12. Ventajas derivadas de la aplicación de Beyond Budgeting	64
2.13. Críticas a Beyond Budgeting	64
2.14. Presupuesto tradicional versus Beyond Budgeting: ¿enfoques excluyentes?	66
2.15. Resumen	70

Capítulo 3

Investigación y resultados

3.1. Objetivos de la investigación	73
3.2. Metodología de investigación	74
3.3. Consideraciones iniciales sobre la investigación	77
3.4. Composición del grupo de empresas participantes de la investigación	77
3.5. Resultado analítico de la investigación sobre presupuesto en empresas	80
3.5.1. Planeamiento a largo plazo y denominado “estratégico”	80
3.5.2. Prácticas de presupuesto	84
3.5.3 Valoración del presupuesto tradicional y de Beyond Budgeting	93
3.6. Hallazgos de la investigación con respecto al panel de expertos	100

3.6.1. Panel de expertos en “presupuesto tradicional” y “Beyond Budgeting”	101
3.6.2. Resultados analíticos de los cuestionarios y entrevistas	102
3.7. Resumen	107

Capítulo 4

Análisis crítico del sistema de presupuestos y de Beyond Budgeting

4.1. Hallazgos principales de la investigación en empresas	109
4.2. Juicios, análisis y casos de aplicación de presupuesto y Beyond Budgeting	112
4.2.1. Observaciones positivas sobre Beyond Budgeting	113
4.2.2. Observaciones negativas sobre Beyond Budgeting	115
4.2.3. Observaciones positivas sobre presupuesto tradicional	119
4.2.4. Observaciones negativas sobre presupuesto tradicional	122
4.3. Análisis crítico del presupuesto tradicional	126
4.4. Análisis crítico de Beyond Budgeting	137
4.5. Resumen	147

Capítulo 5

Propuesta superadora para la mejora en la gestión del planeamiento y control

5.1. Presupuesto tradicional y Beyond Budgeting no son excluyentes	149
5.2. ¿La oposición es un planteo conceptualmente correcto?	156
5.3. Roles y funciones del presupuesto	162
5.4. Cuestiones cruciales sobre el presupuesto	165
5.6. La cuestión de la fijación de metas	167
5.7. Propuesta superadora	171
5.7.1. Elaboración de escenarios al confeccionar y definir el presupuesto	172
5.7.2. Uso de distintas versiones de presupuesto para objetivos diferentes	175

5.7.3. Combinación de enfoques: “de arriba hacia abajo” y “desde abajo hacia arriba”	176
5.7.4. Empleo de metas relativas y realistas	177
5.7.5. Evaluación de desempeño a través de un conjunto de indicadores	179
5.7.6. Aplicación de pronósticos móviles	181
5.7.7. Actualización y ajuste permanente	182
5.7.8. Empleo de diferentes modelos de planeamiento y presupuesto basados en el nivel de incertidumbre residual	183
5.7.9. Fijación de esquemas de premios e incentivos salariales que eviten comportamientos disfuncionales	189
5.7.10. Definición y ejecución de acciones como factor central del análisis de variaciones y desvíos del control presupuestario	191
5.10. Resumen	193

Capítulo 6

Conclusiones

6.1. Hipótesis de no exclusión entre Beyond Budgeting y el presupuesto “tradicional”	196
6.2. Objetivo de generación de un modelo complementario e integrador	197
6.3. Finalidad de readecuación del marco teórico	202
6.4. Aporte a la disciplina. Teoría, práctica y enseñanza	205
6.5. Sugerencias para investigaciones futuras	206
6.6. Reflexiones finales	208
Bibliografía	210
Anexos	215

RESUMEN

En los últimos años, el presupuesto ha sido objeto de fuertes críticas, fundamentalmente derivadas de la insatisfacción de los usuarios. El enfoque más radical que se le ha opuesto es el denominado Beyond Budgeting, propuesto como un modelo completo de gestión que impulsa la descentralización, la delegación, la autonomía y el juzgamiento del desempeño en términos relativos frente a pares y competidores.

Beyond Budgeting es presentado en la teoría como un enfoque enfrentado al presupuesto clásico; desde ese punto de vista, ambos resultarían mutuamente excluyentes. De la investigación sobre la materia, surge que en la práctica Beyond Budgeting no resulta un modelo aplicado de manera completa, salvo alguna conocida excepción.

La revisión de casos de aplicación de Beyond Budgeting demuestra la existencia de empresas que declaran que aplican este modelo, pero continúan utilizando sistemas de presupuestos (mejorados); también hay compañías que aplican el sistema tradicional, pero adicionando herramientas y enfoques propios del aporte de Beyond Budgeting. Por lo tanto, la conclusión de este estudio de casos y del análisis crítico de la práctica empresarial es que existe un grado de complementariedad importante entre ambos enfoques.

El uso de los modelos y herramientas se inscribe en un contexto general de teoría de gestión de la firma. Por ende, la coexistencia se presenta en casos en que los lineamientos del modelo de gestión donde opera el presupuesto resultan consistentes con los principios teóricos que los creadores de Beyond Budgeting sistematizaron, si bien recogiendo conceptos y prácticas empresariales ya existentes, que en muchos casos son aplicadas por empresas que usan presupuestos en sentido "tradicional".

El aporte del presente trabajo reside en la propuesta de un modelo complementario para readecuar y reformular parcialmente el marco teórico, a la vez que permitir la aplicación práctica por parte de las empresas, cualquiera sea la opción nominal que adopten, presupuesto o Beyond Budgeting.

Una sugerencia final: el nombre de este modelo podría ser modificado a "Budgeting & Beyond" ("presupuesto y más allá"). El concepto resumiría la comprobada y renovada vigencia del presupuesto por un lado, y al aporte útil que este modelo ha hecho, al construir un ideal al que aspirar, generando desafíos y nuevas reflexiones para implementar mejoras en los sistemas de presupuesto "clásico", llevándolos "más allá", a una instancia superior.

CAPÍTULO 1

Problema, objetivos, hipótesis, investigación y aporte

1.1. Presentación del tema. Relevancia y justificación.

El planeamiento y presupuesto son pilares de la gestión. En dicha cualidad radica su importancia para las organizaciones en general y empresas en particular, y, por ende, para la sociedad en la que ellas actúan. Los resultados de la gestión de las compañías tienen un alto impacto en la vida de sus clientes, empleados, comunidades, dueños, gobierno y la sociedad como un todo. Dado que aquellos resultados son consecuencia del funcionamiento y el gerenciamiento de las empresas, los modelos y enfoques empleados para dirigir y ejecutar las operaciones se convierten en objetos de sumo interés hacia la mejora continua. Ésta es la causa generadora de esta investigación: abordar un tema medular para las organizaciones y las empresas, con el fin de realizar un aporte teórico que a la vez pueda ser puesto en práctica en la empresa de hoy.

El presupuesto es una materia que ha recibido mucha atención por parte de la literatura y la bibliografía de la gestión durante el último medio siglo. Algunos de los trabajos en el área se concentraron en cuestiones teóricas, y otros en la metodología de elaboración y uso de esta herramienta. Sin embargo, no es tan profusa la investigación sobre la aplicación concreta del presupuesto en la empresa ni sobre los resultados efectivamente alcanzados. Debido a ello, si bien existen opiniones y argumentaciones en favor y en contra de los variados aspectos de los sistemas de planeamiento, presupuesto y control, dichos conceptos no poseen el carácter exhaustivo y fundado que las investigaciones otorgarían a esas construcciones, con algunas excepciones más recientes. Conjeturando sobre las razones de ello, surge a priori una característica esencial del presupuesto: constituye un factor íntimo de la gestión empresarial, sobre cuyos procesos y resultados las firmas usualmente guardan extrema confidencialidad, para no revelar cuestiones de estrategia y planes a terceros (grupo que puede incluir a competidores, al Estado, etc.). En cualquier caso, no obstante, sólo se trataría de evidenciar cuestiones de funcionamiento y no proyecciones económicas o financieras. A pesar de ello, el resultado de muchas simples encuestas sobre materias afines revela que las empresas guardan extremo secreto sobre estos procesos de gestión.

A tono con la creciente importancia del presupuesto en la vida empresarial, adquirió durante su larga fase histórica de expansión un alto grado de sofisticación en el proceso de elaboración. Gran parte de los miembros de la organización fue involucrada en su confección, ya sea en la preparación como en la utilización posterior. Ello hizo que muchos integrantes de las compañías estén altamente familiarizados con la temática del presupuesto.

El periodo de tiempo al que se refiere el presupuesto abarca usualmente un ciclo operativo (generalmente un año o ejercicio económico) y es preparado bajo la dirección de personas dedicadas total o parcialmente a las funciones específicas de planeamiento y control de gestión. El presupuesto es un plan; su elaboración forma parte del proceso de planeamiento, que puede tener tanto un carácter operativo (referido a elementos físicos, tales como recursos necesarios para fabricar, prestar servicios, vender bienes, administrar, etc.) como económico-financiero. En este segundo caso, se expresan en términos monetarios todas las estimaciones, pronósticos y predeterminaciones que componen dicho plan, el que se halla así cuantificado en dinero en su totalidad. Este sistema completo es denominado presupuesto integral, dado su carácter abarcador de todas las áreas de la organización, y su aplicación en los planos del análisis y control económico y financiero. Desde la segunda mitad del siglo pasado, esta herramienta comenzó a ser aplicada como elemento destinado a la fijación de metas para la empresa en su totalidad, y para las áreas que la componen. Dichas metas ("targets" es el vocablo en idioma inglés que las identificó) fueron empleadas como parámetros para la medición de desempeño de los directivos y miembros de las firmas, hecho que se verifica especialmente en las grandes compañías internacionales, pero también en muchas otras firmas medianas y pequeñas, e incluso empresas familiares, si bien con distintos matices y particularidades propias.

El sitio preponderante que el presupuesto ha ocupado y ocupa en la gestión lo ha convertido en un eje central del funcionamiento, decisiones y acciones de las empresas. El presupuesto también ha ganado un espacio importante en los contenidos que conforman los programas de enseñanza de las carreras universitarias de grado, como Licenciatura en Administración y carrera de Contador Público, así como en las de posgrado. Ello obedece a su carácter de instrumento central de gestión en todo tipo de organizaciones (incluso aquéllas sin fines de lucro, y muy particularmente en las públicas, tales como Estados nacionales, provinciales y municipales). La calidad del sistema de presupuestos, así como su eficacia como factor contribuyente al logro de los objetivos, resulta esencial.

No obstante el extendido uso del presupuesto, y su de carácter de pilar del sistema de gestión, en los últimos años han proliferado numerosos debates sobre su verdadera utilidad como herramienta de gestión. A la par, parece haberse multiplicado la disconformidad de directivos y empresarios con respecto a sus resultados. Simultáneamente han surgido académicos y consultores que han desafiado su vigencia conceptual, y con ello, la validez de sus modelos de aplicación en las empresas y organizaciones en general. Como consecuencia de esta ola, han crecido notablemente ciertos movimientos críticos que se oponen decididamente a la necesidad de contar con presupuestos para desarrollar la gestión, así como han nacido implementaciones reales de modelos alternativos que desechan su empleo. En este rumbo, dos vertientes se distinguen nítidamente:

- a) Los partidarios de introducir ajustes, mejoras y cambios en el sistema de presupuesto y control, con el fin de mejorar su funcionamiento, pero manteniendo sus principios básicos.
- b) Los impulsores del abandono liso y llano del uso de presupuestos, quienes proponen su reemplazo por otros modelos y formas de gestión.

En este segundo grupo se destaca un enfoque llamado "Beyond Budgeting" (término en inglés que también se ha generalizado como un anglicismo en el idioma español). La denominación en inglés corresponde al concepto que se podría traducir al español como "más allá del presupuesto"; justamente, sus impulsores y divulgadores proponen de manera radical y absoluta dejar el abandono del presupuesto. Dado que "Beyond Budgeting" se emplea incluso en español para referirse a este "modelo", será empleado de esa forma a lo largo del presente trabajo.

Beyond Budgeting es definido como "un modelo de gestión sin presupuestos en una organización autónoma y descentralizada". BB (acrónimo que se empleará en este trabajo para referirse también al modelo referido) ha resultado una innovación en la gestión de negocios con amplia difusión en los últimos 15 años, tiempo transcurrido desde su sistematización y propagación por dos instituciones: originalmente lo divulgó la organización CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International). Luego, ha sido la organización llamada "Beyond Budgeting Round Table" (BBRT), una entidad creada ad-hoc por los creadores e impulsores del modelo, la que se dedicó a investigar, brindar consultoría y difundirlo en todo el mundo.

Desde los inicios, los impulsores de Beyond Budgeting argumentaron que los presupuestos tradicionales constituyen una barrera al cambio, y que otras técnicas o herramientas tales como el presupuesto base cero o el presupuesto basado en actividades no consiguen brindar los beneficios esperados, por no encajar con el modelo y estilo de gestión que las compañías realmente necesitan. Aseveraron que las verdaderas fuentes de los flujos de fondos que genera una empresa son su capital intelectual y su forma de gestión. Por lo tanto, los fundadores de Beyond Budgeting definieron que el rol de los directivos debería ser siempre maximizar el valor de dicho capital intelectual de manera preponderante por sobre las reducciones de costos operativos. Adicionalmente, defendieron una posición irrenunciable: es prácticamente imposible que las compañías alcancen velocidad y agilidad, foco en el cliente, innovación e integración, si el proceso tradicional de presupuesto y planeamiento permanece en su lugar como "rey" del enfoque de gestión.

En virtud de ese panorama, y con la finalidad de investigar y obtener conclusiones relevantes sobre la dualidad imperante a partir de esta evolución sobre la cuestión del presupuesto en la disciplina de la administración, se plantea el presente trabajo. Se estudiará aquí el fenómeno del presupuesto revisando su situación actual, y elaborando un análisis crítico a partir de los hallazgos surgidos del relevamiento de un conjunto representativo de empresas y los cuestionarios y entrevistas efectuados a ejecutantes y expertos consultados. El objetivo primario es verificar la existencia real de una oposición concreta entre dos enfoques aparentemente alternativos y excluyentes, para luego, sobre la base de los resultados de la investigación, aportar ideas y lineamientos para la construcción de modelos válidos que enriquezcan las teorías existentes, pero con una profunda orientación pragmática, a fin de que las propuestas se puedan viabilizar e implantar en las empresas, con el objeto de mejorar la gestión que las acerque al cumplimiento de sus objetivos.

1.2. Planteamiento del problema

La teoría que se puede denominar (de manera preliminar y simplificadora) "clásica" de gestión se apoya sobre la necesidad de contar con un sistema de planeamiento y control como pilar básico: como parte de dicho sistema, el presupuesto es un elemento central. Este enfoque experimentó evoluciones y cambios, pero mantuvo su vigencia durante un siglo completo. Dicho esquema ha sido fuertemente cuestionado en los últimos años por parte de autores, pero también de directivos y empresarios que manifestaron su descontento con los resultados de su aplicación. Surgieron así esquemas alternativos, cuyo paradigma fue el

modelo Beyond Budgeting, tal vez el más completo y fundamentado a la vez que radical. BB está fundado en la propuesta medular de “no utilizar presupuestos”, lo cual implicó una importante revolución.

Por lo tanto, existen hoy dos teorías contrapuestas apoyadas en diferentes formas de gerenciamiento: aquélla que sostiene que el presupuesto integral es el mecanismo adecuado en toda empresa para fijación de metas, asignación de recursos, medición de desempeño y control de gestión, y la que, por el contrario, se opone a ello, propugnando su abandono.

El concepto central de Beyond Budgeting es que cada parte de la compañía debe ser juzgada según su desempeño frente a sus pares y “benchmarks” (término inglés que se puede traducir al español como “comparadores”) de clase mundial, transfiriendo la función estratégica a la gente de línea, pero sin abandonar altas expectativas, ya que se debe exigir a los empleados mucho más que cumplir sólo una meta dada. Se pretende que los empleados persigan la finalidad de medirse exitosamente con otros grupos dentro y fuera de la empresa, lo cual será evaluado mediante indicadores relativos. Simultáneamente, la aplicación de pronósticos móviles resulta un complemento que justamente resta rigidez al modelo, al utilizar estimaciones para una cantidad cierta de meses siguientes de manera permanente, olvidándose del año calendario o del ejercicio económico como unidad de tiempo rígida a la que se refiere el plan operacional y económico-financiero de la empresa. Según los defensores de este enfoque, el proceso presupuestario debe ser eliminado, puesto que ha sido transformado en un modelo de gestión organizacional que lo convirtió en un “contrato” negociado internamente entre partes (por ejemplo, jefe y subordinado), que genera, consecuentemente, comportamientos disfuncionales cuando los integrantes de la compañía actúen en pos de alcanzar las metas y así obtener (como generalmente se establecen) pagos variables o incentivos por lograrlas.

La presente investigación analizará críticamente ambos modelos, primero mediante la revisión del marco teórico y las proposiciones que los sustentan, y luego a través del estudio de un grupo significativo de casos de aplicación. El punto esencial radica en definir si realmente se trata de dos modelos excluyentes y alternativos que no tienen ninguna capacidad de coexistencia como la teoría actual los presenta, o si existe la posibilidad de complementariedad a nivel de aplicación en la empresa real. Desde el marco teórico existen posiciones totalmente contrapuestas; se emiten juicios de valor, y los partidarios de cada enfoque proclaman su superioridad sobre el otro grupo. Resulta así de gran interés realizar un análisis de las posibles ventajas y desventajas de cada una de las propuestas, a los fines

de llevar la estrategia y el planeamiento a la práctica como medios para alcanzar los objetivos y metas una organización. De esa forma, se tratará de establecer:

- a) La consistencia teórica del enfoque de "presupuesto clásico" y de "Beyond Budgeting", en relación con las teorías de la empresa y de la gestión, con el objeto de analizar su viabilidad como instrumentos destinados a alcanzar los objetivos empresariales.
- b) La existencia de posibles desvíos entre los modelos teóricos y sus aplicaciones reales en las empresas, lo que contribuiría a redefinir ciertos conceptos del marco teórico actual. A la vez, a partir de la investigación se pretende realizar aportes que acerquen las teorías sobre planeamiento y presupuesto a la realidad, en simultáneo con el otorgamiento de mayor solidez conceptual a las implementaciones concretas de dichas teorías. Se trata de propender a la generación de una especie de círculo virtuoso entre teoría y práctica: que los modelos teóricos sean realistas, y que la praxis adopte fundamentos técnicamente válidos y sólidos.
- c) Los beneficios y problemas que los modelos actuales presentan desde el punto de vista práctico en el contexto económico actual.

1.3. Finalidad.

El objeto de la presente investigación es proponer una readecuación del marco teórico actual del tema presupuesto, realizando un aporte al conocimiento que esté a su vez claramente orientado a la acción, incluyendo lineamientos específicos sobre la aplicación de herramientas, modelos e indicadores de desempeño de manera integrada con el fin de ser implementados concretamente, propendiendo así a la mejora de la gestión de la empresa actual.

La finalidad de la investigación es:

- a) Realizar un aporte teórico al campo de la Administración, específicamente en el área de planeamiento, presupuesto y control, sugiriendo ajustes y reformulaciones del marco actual.
- b) A partir de la investigación en empresas, y del análisis crítico de los modelos y herramientas empleadas en la actualidad, dicho aporte consistirá en la propuesta

de un enfoque integrador que incluya lineamientos teóricos y prácticos para la aplicación de diferentes técnicas e instrumentos en la gestión de la firma.

- c) El interés práctico perseguido es que las compañías puedan luego adoptar los lineamientos propuestos, para utilizarlos adecuadamente dentro del enfoque elegido para la conducción de sus operaciones. La meta final es efectuar una contribución para la mejora en la gestión, permitiendo la ejecución de la estrategia mediante planes que lleven al cumplimiento de los objetivos de la firma.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo general

El objetivo general del trabajo es la construcción de una propuesta integral superadora de la actual oposición entre el modelo de gestión presupuestaria tradicional y la corriente de Beyond Budgeting que propone su abandono, con el fin de mejorar el planeamiento, la asignación de recursos y la evaluación de desempeño y control de gestión empresarial, propendiendo así a la mejora de los resultados económicos y financieros de las compañías. Ello se logrará a partir del análisis crítico de los modelos existentes, especialmente los denominados de presupuesto clásico y Beyond Budgeting, presentados en el marco teórico como excluyentes y alternativos, para construir una propuesta integral viable en la práctica que incluya los aspectos positivos y neutralice los negativos de ambos enfoques. Dicha propuesta contendrá lineamientos generales aplicables en la empresa, con suficiente grado de abstracción conceptual otorgada por fundamento teórico sólido, a la vez que con pautas específicas para su implantación concreta, siendo su finalidad el enriquecimiento de la teoría de planeamiento y presupuesto así como la aplicación efectiva. Se pretende así que del resultado de la investigación y revisión del marco teórico surja un aporte conceptual con fines prácticos, para agregar un elemento más en el camino de impulsar la mejora del proceso de planeamiento y control para la gestión de las empresas.

1.4.2. Objetivos específicos

- a. Analizar críticamente la metodología vigente para la elaboración de presupuestos, sus ciclos, procesos, dirección y gerenciamiento, y específicamente la metodología de asignación de recursos y formas de participación de los miembros de la empresa en su proceso de

formulación y aplicación. Se buscará proponer mejoras para aumentar su efectividad, investigando en particular la vigencia y características reales de los enfoques “de arriba hacia abajo” (“top-down” según se denomina en idioma inglés) y “desde abajo hacia arriba” (“bottom-up”, según la definición en dicha lengua) en los modelos de pronóstico, asignación de recursos, medición y evaluación de desempeño y control de gestión.

- b. Revisar los modelos de control de gestión y desempeño vigentes, así como la vinculación de éstos con los esquemas de remuneración de directivos y empleados de las empresas, con el objetivo de esbozar esquemas efectivos que ejerzan influencia favorable en el comportamiento de los miembros de las compañías.
- c. Comprender el funcionamiento del modelo de Beyond Budgeting en la práctica, con objeto de realizar un análisis crítico, a la vez que tratar de determinar por qué no ha logrado una difusión más amplia en el mundo empresarial actual, a pesar de las virtudes teóricas que pregonan sus creadores e impulsores por sobre los sistemas “tradicionales”.
- d. Verificar, medir y analizar la relación existente entre los presupuestos anuales por un lado, y los planes a largo plazo y las estrategias organizacionales por el otro, así como los de estos tres elementos con la fijación y el cumplimiento de objetivos generales de la empresa.
- e. Proponer un conjunto de herramientas, técnicas e indicadores útiles para su empleo dentro de los procesos de planeamiento y control como elementos que coadyuven al logro de objetivos, mejoren la medición de desempeño y ejerzan la influencia necesaria en el comportamiento de la organización, a los fines de su alineamiento con la estrategia y los objetivos de la firma.
- f. Incorporar los aportes teóricos y las propuestas de readecuación de los modelos actuales en la enseñanza, para su eventual inclusión en las asignaturas y cursos de grado y posgrado que incluyan la temática de planeamiento y presupuesto.

1.5. Preguntas clave.

En el presente acápite se analizan a nivel concreto ciertas cuestiones específicas que surgen en la actividad empresarial en relación con la gestión en general, y más precisamente, durante la ejecución de procesos y actividades de planeamiento, presupuestación y control. El planteo de estas preguntas problematizantes, ha resultado un factor generador de las cuestiones a tratar en la investigación realizada.

Las preguntas centrales a las que el presente trabajo pretende dar respuesta en relación con el sistema de presupuestos y control son las siguientes:

- ¿Los modelos "clásicos" de presupuesto tienen vigencia en la empresa actual frente a contextos turbulentos y aumento de incertidumbre?
- ¿Dichos esquemas funcionan de la manera en que la teoría los propone, o en la realidad, su implantación práctica y su funcionamiento son diferentes de lo que aquella prescribe?
- ¿Existe rigidez en la fijación de metas que resulte condicionante para el comportamiento de los miembros de la organización?
- ¿El presupuesto se transforma usualmente en un objetivo en sí mismo, o se emplea como un medio para el desarrollo de la estrategia y el logro de los objetivos?
- ¿Qué herramientas se pueden aplicar para mejorar la calidad de los pronósticos, sobre todo a largo plazo?
- ¿Cuál es la metodología de gestión que se utiliza, y cuál la más adecuada, para resolver los problemas que plantea la incertidumbre?
- ¿La medición de desempeño y control de gestión se ejercen con fines de ajuste de la estrategia y planeamiento y sirven como medio de fijación de premios y castigos para los miembros de la organización?
- ¿Cuál es el grado de influencia de los modelos de estrategia, planeamiento y presupuesto en la determinación de las remuneraciones –totales o parciales- de los empleados de la organización?
- ¿Cuáles son los factores determinantes de la clase de sistema de presupuestos utilizado?

- ¿Cuál es el grado de influencia que ejercen sobre el sistema de presupuestos de una empresa, la composición de su capital, objetivos, diseño y tipo de estructura, cultura, tamaño, tipología de mercado en que opera, ubicación geográfica y demás factores constitutivos de la firma y propios del contexto en que actúa?
- ¿Qué resultados específicos han logrado los modelos que proponen el abandono del presupuesto, especialmente Beyond Budgeting?
- ¿Cómo se puede lograr un adecuado “benchmarking” como medio para la ejecución exitosa de los esquemas de Beyond Budgeting, al existir fuertes restricciones en el acceso a la información de competidores, la que resulta clave para el desarrollo de este enfoque?
- Dado que el éxito del modelo Beyond Budgeting tiene como paradigma el caso del banco Svenska Handelsbanken, ¿puede ocurrir que la estructura organizacional de los bancos sea más fértil que la existente en otras industrias para emplear un enfoque de gestión como éste?
- ¿Puede que las nociones de competencia interna, tablas de posiciones y benchmarking resulte más fácilmente aplicables en organizaciones que son de naturaleza más homogénea a nivel interno?
- ¿Existe una influencia significativa de la cultura – y eventualmente la nacionalidad – como condicionante para usar un modelo de gestión descentralizado como el propuesto por Beyond Budgeting?
- ¿La competencia interna y el benchmarking son herramientas apropiadas siempre para toda organización?
- ¿Cómo se puede manejar la transición desde operar con pronósticos y presupuestos hacia el modelo Beyond Budgeting en cuanto a la cultura y el comportamiento, especialmente de parte de los directivos?
- ¿Son realmente contrapuestos los esquemas clásicos de presupuesto y el grupo de opciones que propone su abandono, encabezado por el Beyond Budgeting?
- ¿Puede construirse un modelo de presupuestos genérico para todo tipo de empresas que resulte útil como instrumento para el desarrollo de la estrategia y el planeamiento con el objetivo de cumplir los objetivos organizacionales?

1.6. Estructura de la tesis.

La presente tesis se desarrollará en seis capítulos.

En el primer capítulo se introduce la problema, exhibiendo la relevancia del tema de presupuesto en la gestión, y justificando su importancia en relación con el impacto que el resultado de la actividad empresarial tiene para clientes, empleados, comunidades y propietarios de las empresas. Se presenta allí la finalidad de la investigación, los objetivos generales y específicos, las preguntas claves, la hipótesis, la metodología de la investigación llevada a cabo, las variables y ejes temáticos, las unidades de análisis, las técnicas de recolección y los aportes que se pretenden hacer al cuerpo teórico.

En el segundo capítulo se presenta el marco teórico, tanto del enfoque de presupuesto que a partir de ahora se denominará usualmente empleando los adjetivos calificativos "tradicional" o "clásico", para contraponerlo a esquemas alternativos tales como del modelo Beyond Budgeting, conceptualizado y difundido a fin del siglo XX, si bien con una existencia en la práctica ya verificada con anterioridad.

En el tercer capítulo se detalla la investigación realizada con la presentación de los resultados y hallazgos, tanto en lo referido al estudio de casos de las empresas analizadas mediante cuestionarios escritos y entrevistas a un grupo de directivos, como las conclusiones de los cuestionarios y entrevistas a expertos y ejecutantes de los enfoques de presupuesto tradicional y Beyond Budgeting.

Sobre la base de los resultados de la investigación, el estudio de casos y los cuestionarios y entrevistas, tanto a directivos como a un grupo de expertos, en el cuarto capítulo se realizará el análisis crítico exhaustivo de los dos modelos de planeamiento, presupuesto y control vigentes: tradicional y Beyond Budgeting.

En el quinto capítulo se presentará una propuesta concreta que constituye el aporte teórico con orientación práctica que refleja la posición propia con referencia a los modelos y a las herramientas de planeamiento y control, cuyo contenido implicará a su vez sugerencias de reformulación y reajuste de ciertas partes del cuerpo teórico actual.

En el sexto capítulo se presentarán las conclusiones del trabajo y se expondrán algunas posibles líneas de investigación futura, dadas las posibilidades aún abiertas y la ingente necesidad de continuidad en la exploración de modelos y propuestas para su aplicación en la empresa.

Al final del presente trabajo se incluye la bibliografía utilizada, junto con una serie de anexos que presentan el material utilizado en esta investigación, particularmente los cuestionarios empleados en la misma. Es importante remarcar que exclusivamente se referencia la bibliografía puntualmente utilizada en el presente trabajo, que aparece citada a lo largo de la obra.

1.9. Hipótesis

La hipótesis central del trabajo es que el sistema de gestión en base a presupuesto y el modelo "Beyond Budgeting" no resultan esquemas excluyentes sino que pueden ser complementarios desde el punto de vista de su aplicación práctica aunque su definición teórica actual así lo pregone, siendo factible la reformulación del primero para su readecuación efectiva, con el objeto de superar sus limitaciones y servir a los objetivos que persigue, adoptando no sólo una parte de las herramientas, sino también de las ideas clave que caracterizan a Beyond Budgeting.

La verificación de esta hipótesis demanda revisar críticamente ambos instrumentos – presupuesto tradicional y Beyond Budgeting - partiendo de sus concepciones teóricas y del estado del arte, para verificar si resulta válida la proposición vigente que define al presupuesto ahora llamado "tradicional" o "clásico" y al Beyond Budgeting como contrapuestos y excluyentes, amén de considerarlos, respectivamente como una herramienta y un modelo, lo cual los vuelve incomparables conceptualmente.

El resultado del trabajo será la generación de una propuesta integradora que incluya lineamientos generales de tipo superador e inclusivo, que abarque los aspectos positivos de ambos esquemas y excluya aquéllos elementos perjudiciales para el desarrollo de las estrategias y el cumplimiento de los objetivos organizacionales.

La hipótesis planteada es la guía de la investigación, y posee una función descriptiva y explicativa con el objeto de probar teorías pero también sugerirlas (Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista, 1998). Estas hipótesis de investigación son sometidas a prueba o escrutinio empírico para determinar si son apoyadas o refutadas de acuerdo con la observación del investigador. Ahora, bien, no se puede probar en la realidad que una hipótesis sea verdadera o falsa, sino simplemente argumentar que fue apoyada o no de acuerdo con ciertos datos obtenidos de la investigación particular que se realiza. En verdad, no se acepta una hipótesis a través de un estudio, sino que se aporta evidencia en su favor

o en su contra. Cuantas más investigaciones apoyen una hipótesis, más credibilidad tendrá, y por supuesto será válida para el contexto, lugar, tiempo y sujetos u objetos en cuyo entorno se comprobó, al menos probabilísticamente. Las hipótesis, tal como sostienen Hernandez Sampieri et al (1998) se someten a prueba en la realidad aplicando un diseño de investigación, recolectando datos a través de uno o varios instrumentos de medición y analizando o interpretando dichos datos.

Se sostiene que las hipótesis constituyen instrumentos muy poderosos para el avance del conocimiento; si bien es cierto que son formuladas por el hombre, pueden ser sometidas a prueba y demostrarse como probablemente correctas o incorrectas sin que interfieran los valores y las creencias del individuo mismo que intervino en su generación.

La hipótesis como conjetura a ser sometida a prueba y no tanto como presupuesto, es la intención del abordaje de la investigación que se detalla en el acápite siguiente (Wainerman y Sautú, 1997).

1.10. Investigación. Metodología.

1.8.1. Tipo de investigación.

Se trata de una investigación de carácter explicativo y no experimental transversal. Se realizará un estudio de casos comparado que incluye un grupo de empresas actuales, con el objeto de relevar, comprender y analizar los modelos que utilizan dichas compañías en relación con los sistemas de planeamiento y control.

Tal como definen Fassio, Pascual y Suárez (2002), los estudios explicativos tienen por finalidad establecer la existencia de relaciones entre variables y medir el grado de esas relaciones. De esa manera, este tipo de estudios permite realizar un análisis más profundo que la mera descripción, ya que implica buscar las causas de un fenómeno determinado. En el diseño no experimental no se incorporan elementos de control disponibles sí en aquellos diseños experimentales o cuasi-experimentales. El tipo de diseño de investigación utilizado en el presente trabajo, de carácter no experimental, permite descubrir relaciones entre los componentes de hechos y ofrecen información sobre cómo se manifiestan y qué características tienen los procesos que desembocan en un fenómeno determinado, en este caso, por ejemplo, la medición de desempeño, el control de gestión y la fijación de esquemas de remuneraciones variables o incentivos. El objeto de este tipo de investigación es comprender las complejas interacciones que se producen en los grupos humanos, en este

caso en la trama de relaciones que se genera dentro de la empresa, y si bien dejan un gran margen para la interpretación y sus resultados no son generalizables, claramente resultan de gran utilidad para la toma de decisiones. En este sentido, el producto de esta investigación permitiría confrontar modelos alternativos que hoy utilizan las empresas con miras no sólo al ajuste o reformulación del todo o partes del cuerpo teórico de la disciplina del presupuesto y control, sino también a puntualizar ventajas e inconvenientes observados con el fin de considerarlos por parte de las empresas al momento de implantar y aplicar estos sistemas.

El diseño de investigación comprende una serie de decisiones articuladas entre sí, entre las cuales la más importante se refiere a la construcción del marco teórico (Sautú, 2003). Planteando los objetivos que están contenidos en el marco teórico, el método de investigación constituye la respuesta al deseo de adecuar la base empírica a esos objetivos teóricamente definidos. Los métodos son procedimientos, y como tales, asumen ciertos supuestos acerca de la realidad y la construcción de conocimiento. En la selección del método el investigador toma en cuenta esos supuestos y evalúa su compatibilidad con el enfoque teórico elegido. En realidad, sostiene Sautú, la teoría comanda todo el proceso de investigación. Ello se ve plasmado en el presente trabajo, dado que el marco teórico es claramente el determinante del modo en que se realiza el trabajo de investigación, recolección, clasificación, agrupamiento de datos, y elaboración de conclusiones. No hay manera de salir del esquema ordenado por el modelo teórico vigente. Es por ello que la investigación se realizará a partir del estudio de casos de empresas que emplean diferentes modelos de gestión en cuanto a sus procesos de planeamiento, presupuesto y control. Es la única manera de poder verificar las hipótesis y cumplir los objetivos generales y específicos del presente trabajo. Pero dado que se trata de una cuestión compleja, y que las empresas guardan con alto nivel de confidencialidad, el acceso a ese tipo de información no es fácil, dada la sensibilidad existente en torno a esta temática. Adicionalmente, en Argentina existe una invariable costumbre de reticencia de las empresas a responder cuestionarios o encuestas, especialmente en lo referido a formas de operar y gestionar sus actividades. Ello constituye un obstáculo importante a la hora de llevar adelante este tipo de investigación. Por lo tanto, gran parte del arte de la misma residió en la obtención de datos que pudieran resultar útiles a los fines de las conclusiones y aportes que se propone este estudio.

Las empresas que forman parte de la investigación realizada para la presente tesis, en su mayoría han querido conservar la confidencialidad sobre su participación, si bien sus funcionarios han sido mayoritariamente amables y dedicados a la hora de responder los

cuestionarios o acceder a entrevistas complementarias. En ese sentido, es importante remarcar que la muestra utilizada es no probabilística, y la elección de los elementos de la misma dependió de causas relacionadas con las características de la investigación (Fassio et al, 2002). Ello significó que se incluyó inicialmente un número significativo de firmas a las que se consultó para recopilar datos, que finalmente culminó en un resultado de treinta empresas que respondieron de manera completa, agregando en varios casos entrevistas específicas aclaratorias sobre cuestiones particulares del proceso de planeamiento, así como casos, ejemplos y anécdotas que resultaron de gran valor para enriquecer el relevamiento. Se trató así de una investigación con muestra:

- Intencional, en la que el investigador eligió determinadas unidades de análisis, por reunir características prototípicas y representativas que se manifiestan de manera casi pura, con respecto a un fenómeno.
- Por cuotas o proporcional, en la que se establecieron cuotas para las diferentes categorías del universo, y a partir de esto, la elección de las unidades quedó por cuenta del investigador.
- Disponible o accesible, en la que el investigador incluyó los casos a los cuales tiene acceso.

En el terreno específico de la investigación presentada en esta tesis, esto significó que se eligiera un grupo de empresas que opera con un esquema de presupuesto que se puede denominar "tradicional" o "clásico", y otro grupo de empresas que ya se conocía que había abandonado el uso de presupuestos para implementar el modelo de Beyond Budgeting, dado que el objetivo y la hipótesis requerían la recogida y análisis de esas situaciones comparativas. Adicionalmente, dado que el número de compañías que trabaja con presupuestos "tradicionales" es mucho mayor que el que opera con el modelo de "Beyond Budgeting" en el mundo – tendencia más acentuada aún en Argentina - , del total de compañías incluidas en la investigación, aproximadamente un 80% opera con el esquema clásico y un 20% con Beyond Budgeting. Estas proporciones no son necesariamente representativas del universo real, pero se optó por mantenerlas dado que implican una muestra relevante a los efectos de la investigación, puesto que incluyen veinticuatro empresas operando con el modelo tradicional y seis con el de Beyond Budgeting, según propia declaración y caracterización. Dada la dificultad para hallar un grupo de empresas que operen con Beyond Budgeting, se recurrió al contacto con firmas no sólo argentinas sino extranjeras, identificadas a partir de relatos de experiencias y casos existentes en la literatura y de conocimiento personal del investigador. En este campo, se

aprecia la importancia del tercer tipo de muestra utilizado, o sea la muestra disponible o accesible.

Dadas las características del tema de investigación, y la necesidad de contar con casos reales de aplicación de ambos modelos a nivel de detalle, se cursó la invitación a participar de la investigación a un número aproximado de 60 empresas, de las cuales finalmente la mitad formó parte de la misma. El porcentaje de participación es relativamente alto en términos comparativos con otros tipos de investigaciones similares, pero es fruto del tipo de muestra estratificada elegida y del grado de contacto del investigador que permitió acceder a un nivel de respuestas más elevado que el habitual cuando se cursa un cuestionario o se solicita una entrevista a firmas que forman una gran base de datos sin vinculación específica con quien desarrolla el trabajo de investigación.

Se entiende que es necesario remarcar las limitaciones que devienen del tamaño de la muestra en cuanto al nivel de conclusiones y análisis; no obstante, se trató de mitigarlas mediante una segunda fuente de información utilizada en la presente investigación, que fue el panel de expertos consultados con el objeto de aportar su experiencia en la práctica e implementación de ambos modelos.

A raíz de ello, se incorporó la opinión y el análisis crítico sobre la temática investigada, de parte de un grupo de doce expertos en la disciplina de planeamiento y control. La decisión del investigador fue consultar un panel de destacados practicantes y ejecutantes de la disciplina de planeamiento y control, con el objeto de recabar sus ideas y opiniones sobre las prácticas reales de presupuesto, medición de desempeño, control, comportamiento de los miembros de la organización en relación con las metas y objetivos, mecánica "top-down" y "bottom-up" de construcción y uso de pronósticos, estimaciones y presupuestos, etc. Pero, nuevamente, se efectuó una selección cuidadosa del grupo que respondería el cuestionario (escrito y oral, ya que en algunos casos se prefirió realizar una entrevista personal cuando la ocasión lo permitía y el consultado lo prefería o admitía), con el objeto de contar con una variedad de opiniones, experiencias y enfoques diversos para poder extraer conclusiones útiles que enriquecieran el aporte de la presente investigación. Por lo tanto, se debió recurrir a un grupo de expertos y ejecutantes que tuvieran experiencia en la implementación, aplicación y consultoría en presupuestos tradicionales, y otro grupo que la tuviera en Beyond Budgeting. En este segundo caso, nuevamente se debió recurrir a personalidades extranjeras, dada la escasez de experiencia en Argentina, lográndose nuevamente una participación final de aproximadamente el 50% sobre el total de

entrevistas solicitadas, tanto a nivel nacional como internacional, y de los especialistas en ambos modelos por igual.

Tanto los resultados de la investigación sobre las prácticas empresarias, como los de las entrevistas a los expertos, y en tercer lugar los valiosos comentarios, ejemplos específicos para esta investigación (no están en la bibliografía ni literatura conocida sobre el tema del presente trabajo en ningún caso), se vuelcan en el capítulo 3 de la tesis, con el objeto de servir de base al análisis crítico de los modelos vigentes, el cual se desarrolla en el capítulo 4.

1.8.2. Variables y ejes temáticos a analizar

Las variables a analizar en los casos de estudio, son básicamente las siguientes:

- Principios esenciales de los modelos de presupuesto y Beyond Budgeting.
- Proceso de determinación y tipos de metas.
- Proceso de elaboración del presupuesto y de funcionamiento de Beyond Budgeting.
- Formas de asignación de recursos.
- Metodologías de elaboración de pronósticos y proyecciones.
- Herramientas aplicadas en la gestión con Beyond Budgeting.
- Roles y funciones del presupuesto.
- Aplicaciones efectivas del presupuesto en la gestión organizacional.
- Vinculación del proceso de presupuestación con el planeamiento y el diseño estratégico, con foco en su formalización y comunicación.
- Funciones, actividades y actitudes de las áreas, unidades y personas responsables del proceso de elaboración de presupuesto y el control de gestión.
- Conjunto de indicadores utilizados en la medición de desempeño y control de gestión.
- Métodos utilizados para la fijación de la remuneración de directivos y gerentes de las organizaciones analizadas.

1.8.3. Unidades de análisis

Las unidades de análisis serán las empresas que forman parte del estudio de casos, en las que se aplican actualmente diferentes modelos de gestión presupuestaria, y que constituirán el objeto de estudio de la presente investigación.

Los casos de estudio investigados para la presente tesis están referidos a empresas que utilizan modelos de presupuesto tradicional y empresas que utilizan Beyond Budgeting.

En lo referido a este punto, especialmente se remarca que en la selección de compañías se tomó especialmente en consideración la inclusión de dos tipos de empresas en cuanto a su modelo de dirección y estructura de propiedad:

1. Empresas que cuentan con una dirección profesional contratada, ejercida por gerentes que no son accionistas o dueños mayoritarios (más allá de que puedan tener alguna cantidad importante de acciones a título personal, pero que no tienen peso relativo alguno dentro de una asamblea de accionistas). En general se trata de empresas grandes nacionales e internacionales – ya sea que hagan oferta pública de acciones, cotizando en bolsa, o no-.
2. Empresas cuya gestión está a cargo total o parcialmente de sus dueños, quienes ocupan el ápice organizacional y ejercen por lo tanto el espacio de decisores últimos y conforman la coalición de poder dominante de la firma, en la que también reúnen la condición de propietarios.

Se remarca especialmente la selección de estos grupos debido a que se verifica en la literatura y bibliografía, así como en la práctica cotidiana, una serie importante de diferencias en la manera de conducir los negocios por parte de ambos grupos, especialmente en lo vinculado con la mecánica de fijación de objetivos, definición de parámetros de control, armado de pronósticos, diseño de estrategias y procesos de planeamiento, determinación de esquemas de remuneración, diseño e implantación de tableros de control y definición de indicadores de desempeño, y elaboración, y uso de información para control de gestión, así como el propio ejercicio de esta actividad, y la toma de decisiones al respecto.

1.8.4. Técnicas de recolección de datos.

Las técnicas de recolección de datos empleados son cuestionarios y entrevistas estructuradas, tanto a los directivos responsables de las tareas de planeamiento, presupuestación y control de las empresas objeto de estudio, como a un grupo seleccionado de expertos especialistas ejecutantes de estas funciones, con gran experiencia en las mismas, incluyendo en todos los casos empresas y practicantes con experiencia importante en modelos tradicionales y en Beyond Budgeting. El estudio de casos incluyó firmas de diferentes sectores de la economía, en muchos casos tratándose de compañías que operen en nuestro país y el exterior (la afiliada local de una gran compañía internacional o multinacional) mientras que en otros casos se incluyeron empresas nacionales que sólo operan en Argentina, con la finalidad de brindar un panorama lo más amplio posible, y desarrollar una investigación cuyas conclusiones resulten válidas para diferentes clases de empresas. Lamentablemente, por cuestiones de confidencialidad solicitada por la gran mayoría de las empresas participantes, no se podrá identificar individualmente a las firmas intervinientes en la investigación. No obstante, se establecerán claramente los resultados de la misma, aún cuando en ciertos aspectos no se pueda especificar el origen de la información obtenida (especialmente la económico-financiera que no sea pública).

Se enfatiza la utilización de dos tipos de técnicas de recolección de datos:

- a) Cuestionarios escritos, dirigidos a :
 - o Empresas
 - o Panel de expertos.

- b) Entrevistas dirigidas a algunos funcionarios de empresas a fin de completar y profundizar el relevamiento realizado y enriquecerlo con ejemplos, opiniones y casos que se agregan al contenido de las preguntas en sí. Se realizan también entrevistas a parte del panel de expertos, con idéntica finalidad. En este segundo caso, el matiz diferencial está dado por el juicio valorativo a partir de las experiencias de aplicación real de los distintos modelos de planeamiento, presupuesto y control, así como de observaciones propias a lo largo del ejercicio profesional.

1.9. Aporte a la disciplina.

El aporte teórico pretendido por el presente trabajo reside en los siguientes elementos:

- a) Construcción de una propuesta integradora que supere de la oposición entre los sistemas de presupuesto tradicional y el modelo Beyond Budgeting.
- b) Redefinición conceptual del sistema de presupuesto clásico como herramienta del proceso de planeamiento y un tipo específico de plan en sí, y como un verdadero sistema integral útil para la gestión, enfatizando la vital trascendencia del instrumento "presupuesto" como pilar del esquema de comando, control, medición y control de desempeño y orientación del comportamiento de los miembros de la organización. Presentación clara de las distintas variantes existentes en la práctica, y los grados de importancia específica que el sistema presupuestario puede adquirir según el modo de dirección y gerenciamiento de la firma.
- c) Estudio y análisis crítico basado en evidencia empírica sobre la viabilidad de la implantación de modelos integrales de Beyond Budgeting en el mundo de la empresa real, más allá de su valor teórico como aspiración.
- d) Aporte de lineamientos específicos aplicables por las empresas para mejorar sus procesos de gestión en lo atinente al planeamiento y control, mediante la verificación empírica de las ventajas, beneficios, inconvenientes y problemas derivados del uso de los diferentes enfoques y herramientas existentes. Se exponen los hallazgos del estudio de casos para ofrecer datos concretos de resultados reales positivos o negativos de aplicación. Resulta importante destacar la existencia de una limitación relativa al tamaño de la muestra y, por ende, la precaución para la extrapolación o generalización, aspecto que se entiende a la vez mitigado por el aporte de expertos ejecutantes y practicantes y su análisis basado en la experiencia -no exento de subjetividad – así como el propio marco teórico y la inclusión de las conclusiones surgidas de investigaciones de campo actuales en otros lugares del mundo.

1.10. Resumen.

La investigación científica busca soluciones con interés teórico y preocupación práctica, exigiendo comprobación y verificación al realizar inferencias de validez general mediante el uso de instrumentos metodológicos varios para obtener y comprobar datos que se expresan finalmente en un estudio. Se trata de confrontar con la realidad empírica utilizando una metodología que permita arribar a conclusiones que aporten al conocimiento del objeto estudiado con fines determinados.

En el caso del presente trabajo, la finalidad perseguida es el cuestionamiento de la propuesta del marco teórico actual que propone el tratamiento excluyente y la oposición entre el enfoque del presupuesto tradicional y el modelo alternativo de Beyond Budgeting, para sostener y fundar la hipótesis de existencia de complementariedad a nivel práctico entre ambos.

A través de un diseño de investigación de carácter explicativo y no experimental transversal, mediante el estudio de casos con técnicas de recolección de datos tales como cuestionarios y entrevistas a funcionarios de compañías que operan con presupuesto tradicional y con Beyond Budgeting, a la vez que a expertos practicantes de ambos sistemas, se busca obtener evidencias que permitan luego generar conclusiones para sostener o no aquella hipótesis.

Se realiza un análisis crítico de ambos modelos, con la información obtenida a partir de una muestra de empresas no probabilística, intencional, por cuotas y accesible. La pretensión es generar dentro del cuerpo teórico de la disciplina de planeamiento y control, un conjunto de lineamientos, herramientas y técnicas que conformen un modelo general integrador de aplicación que luego de adaptado al esquema político, valores y cultura de la empresa, resulte viable y útil en la aplicación práctica. Se entiende que ello contribuirá al proceso de ejecución de actividades que conduzca a alcanzar los objetivos de la empresa. El impacto será entonces favorable para los cuatro grandes grupos de actores vinculados con las firmas: clientes, empleados, comunidades y dueños o accionistas.

CAPÍTULO 2

Marco teórico

2.1. Empresa, estrategia, planeamiento y presupuesto.

La definición del marco teórico es un aspecto central de la investigación. En este caso, se presentará el referido al planeamiento, presupuesto y control. Es necesario advertir sobre dos cuestiones centrales.

- a) No se realizará una presentación extensa que redunde en temas conocidos, especialmente en lo referido al presupuesto clásico o “tradicional” – que se desarrollará brevemente, pero abarcando ciertos temas críticos -. Sí se profundizará en mayor medida sobre Beyond Budgeting, por tratarse de un modelo menos difundido que es justamente objeto de contrastación con el anterior, al que refuta conceptualmente. BB se presentó en sociedad como su alternativa opuesta y excluyente. Se aspira a lograr una síntesis del marco teórico que incluya los conceptos clave de ambos enfoques, si bien no es propósito de este trabajo el puro estudio teórico y tampoco se pretende desviar la atención del objetivo central del trabajo.
- b) Se profundizará especialmente sobre aquellos aspectos puntuales del marco teórico que resultan de interés para cumplir la finalidad de la investigación, alcanzar los objetivos generales y específicos, verificar la hipótesis, presentar la propuesta y realizar el aporte a la disciplina que se propone. El análisis se focalizará sobre dichos aspectos específicos, como medio para el desarrollo posterior del presente trabajo.

“La administración es un proceso de solución de problemas que trabaja creativamente para comprender nuestro negocio. La administración es un sistema cognitivo de apoyo a la decisión, que diseña nuestra visión del negocio. Este es el campo de la ciencia de la administración y de la práctica del planeamiento. Recurrimos a la administración para coordinar ideas y acción para una misión dada. Recurrimos a la administración cuando podemos predecir, para lograr efectividad, para clarificar las ideas.” (Frischknecht, 1993)

La caracterización de las empresas resulta un punto de partida necesario en la definición del marco teórico actual en el que se desenvuelven los modelos, técnicas y

herramientas de gestión en el mundo real. Roberts (2004) sostiene que “las empresas son instituciones creadas para satisfacer necesidades humanas, y sus resultados son, en última instancia, el grado en que la empresa satisface esas necesidades”. Resulta vital cuestionar de quiénes son esas necesidades y verificar, precisamente, si la empresa es simplemente un mecanismo para generar rendimientos a los accionistas, o es (también) un mecanismo para ofrecer a sus miembros experiencias enriquecedoras, un empleo seguro y oportunidades que ellos valoran; para suministrar a los clientes bienes y servicios valiosos, para generar ingresos fiscales y empleo a las comunidades, y hasta para producir efectos positivos en el entorno. Basándose en la idea extendida y generalizada en la literatura de la gestión, que define el fin de la empresa como la “creación de valor”, resulta evidente que la misma no está exenta de controversias. Se puede definir al valor creado por la actividad económica como la diferencia entre el máximo que la gente estaría dispuesta a pagar por ella y los costos de oportunidad de la actividad. La maximización del valor posiblemente sea una buena meta desde el punto de vista social. Con un sistema de mercados y contratos que funcione bien y sea razonablemente completo, es probable que el supuesto de que los propietarios de las empresas quieren que éstas actúen de manera que se maximice la riqueza a largo plazo de sus dueños sea una buena descripción de la realidad, al menos como primera aproximación. Sin embargo, la medición de la creación de valor o de riqueza a largo plazo puede resultar difícil. A largo plazo, los directivos que tienen como objetivo la maximización del valor de la empresa, probablemente actuarán para crear el máximo valor posible para sus accionistas, en el caso de que estos dos grupos estén diferenciados y los dueños no estén a cargo de la dirección del negocio. En ese caso, el problema consiste en seleccionar la estrategia que maximiza el valor a largo plazo en el entorno concreto en que se mueve la empresa y en crear la organización que mejor la ponga en práctica.

La definición de Roberts es que la empresa obtiene resultados buscando y manteniendo la coherencia entre tres elementos: su estrategia, el diseño de su organización y el entorno en que opera. El punto de partida es una oportunidad de hacer negocio, surgida, por ejemplo de una necesidad insatisfecha o una ineficiencia del mercado. El paso siguiente consiste en determinar una estrategia para explotar esa oportunidad, es decir, en concretar de qué forma la empresa va a crear valor y cómo conseguirá quedarse con una parte de él. Una estrategia bien formulada tiene varios componentes, según esta aproximación:

- a) Una meta en función de la cual la empresa puede medir y valorar su éxito. Esta podría ser la maximización de los beneficios o del valor generado a los

accionistas o algún objetivo más complejo que tuviera en cuenta los intereses de más grupos.

- b) Un ámbito de actuación de la empresa, es decir, del sector en el que opera, de los productos y servicios que ofrece, de los clientes y segmentos del mercado a los que va dirigido, de sus actividades, de dónde las realiza y de qué tecnología emplea. Evidentemente la decisión del qué y el cómo, el dónde y el para quién es un aspecto relevante e importante. Aunque es menos evidente, el ámbito de la estrategia determina también qué oportunidades no va a aprovechar la empresa.
- c) La naturaleza de la ventaja competitiva de la empresa, es decir precisar cómo su oferta inducirá a otras empresas a mantener relaciones comerciales con ella en unas condiciones que le permitan alcanzar sus metas.
- d) La explicación de por qué realmente se conseguirá la supuesta ventaja competitiva.

Aceptando entonces que la estrategia es parte central del proceso que llevará a la firma a cumplir sus objetivos, a los fines del presente trabajo resulta importante tratar de definir qué se entiende por estrategia. Según Mintzberg, Ahlstrand y Lampel (1998): "Es parte de la naturaleza humana buscar una definición para cada concepto. En el capítulo introductorio, la mayoría de los libros clásicos sobre estrategia ofrecen más o menos la siguiente: *planes de los directivos superiores para obtener resultados compatibles con las misiones y objetivos de la organización*. Aquí no ofrecemos ninguna explicación tan sencilla. Más bien decimos que la estrategia requiere de varias definiciones, por lo menos cinco. Resulta ser que estrategia es una de esas palabras que, inevitablemente, se definen de una manera pero se usan de otra. La estrategia es un *plan* (1ª.) o algo equivalente: una orientación, una guía o rumbo de acción hacia el futuro, un camino para llegar de aquí hasta allí. Estrategia es un *patrón de comportamiento* (2ª.), es decir coherencia de conducta en el tiempo. Para algunos, la estrategia es una *posición* (3ª.), es decir la ubicación de determinados productos en mercados particulares. Pero también es una *perspectiva* (4ª.) o manera en que una organización hace las cosas, un concepto del negocio en palabras de Peter Drucker. También existe una quinta definición: la estrategia es una *maniobra* (5ª.) realizada con la intención de burlar a un oponente o competidor".

La empresa posee objetivos y estrategias destinadas a alcanzarlos, para lo cual se requiere el planeamiento de las acciones que las llevarán a la práctica. ¿En qué consiste el planeamiento? O, mejor ¿en qué debería consistir? Se abre aquí una primera brecha entre lo que se propone muchas veces desde el marco teórico y lo que se verifica en la práctica. Y

aún dentro del marco teórico, en los temas de estrategia, planeamiento y especialmente “planeamiento estratégico”, existen diferentes enfoques y escuelas que proponen diferentes modelos y soluciones para que las empresas diseñen y ejecuten. Si bien no es objeto del presente trabajo profundizar sobre este debate, provocador de fuerte polémica entre investigadores, académicos y consultores, es necesario esbozar lineamientos generales para encuadrar el tema de presupuesto y gestión.

Según Gilli, Arostegui, Doval, Iesulauro y Schulman (2007), “Ackoff (1972) explica que la esencia de la sabiduría es la preocupación por el futuro. El proceso de planeamiento entonces, adquiere máxima relevancia en función de su compromiso con la identificación del futuro deseable y de los caminos que conducen a él. El citado autor identifica dos tipos de proyecciones: aquella que probablemente acontezca si no se interviene (proyección de referencia) y aquella que quiere alcanzar la organización (proyección ideal)”. Estos autores señalan que Hamel define al planeamiento como un ritual impulsado por el calendario y no una exploración del potencial revolucionario que encierra, mencionando que el proceso de formulación de la estrategia tiende a ser reduccionista y está basado en reglas simples que probablemente no capturan la complejidad del fenómeno. Un aspecto a destacar es que en la mayoría de las organizaciones el planeamiento funciona desde hoy hacia adelante y no desde el futuro hacia atrás. Se trata de un concepto central. Se proyecta el futuro desde el presente, con la carga de extrapolación, inercia y tendencia que marca la actualidad. No se hace un diseño de escenario futuro que se “descuenta” hacia el presente. Quizás la incertidumbre y lo cambiante de los escenarios también influya en que aún reconociendo que sería necesario ese camino, transitarlo resulta muy difícil en las actuales circunstancias de turbulencia económica, competitividad, cambio constante de las preferencias de consumidores, ciclos de vida cada vez más cortos de los productos, y cambios de paradigmas de consumo, con el auge tecnológico y la variabilidad permanente en casi todos los mercados.

El proceso de planeamiento no suele ser abierto y enriquecido por los miembros de la organización en su totalidad; por el contrario, tiende a ser restrictivo y así toma ventaja solamente de una pequeña proporción del potencial creativo de la organización. Varios autores destacados postulan (Mintzberg, Hamel) que un problema central reside en que las organizaciones confunden “planificar” con “hacer estrategia”, demasiado frecuentemente. El planeamiento tiene que ver con la programación y debería ser posterior a la generación de la estrategia, que es descubierta o formulada en otro nivel. Gilli et al (2007) sugieren: “Surge en consecuencia la evidente necesidad de un modelo que integre la fase estratégica

(objetivos, opciones estratégicas, generadores de valor identificados en la relación empresa-mercado) con la fase de planificación táctica (presupuestos, proyectos, programas, seguimiento de metas extrapresupuestarias, etc.) en una síntesis que parte de la definición de objetivos que orientan la búsqueda de medios apropiados y finaliza con la selección de los que mejor satisfacen dichos objetivos.”

Al respecto, Mintzberg (1994) sostiene que una premisa central (pero equivocada en su concepto) de la literatura del planeamiento estratégico es que una serie de términos van juntos necesariamente; escribe que, según este enfoque clásico y absolutamente expandido (y enseñado casi universalmente) existiría una definición tal como que “la formación de estrategia es un proceso de planeamiento diseñado o apoyado por planificadores para planificar con el objeto de elaborar planes”. En contraste, el autor sostiene que la premisa siguiente: todos estos términos son independientes entre sí. Define así su idea: “una organización puede planificar (considerar su futuro) sin involucrarse en planeamiento (un proceso formal) aunque produzca planes (intenciones explícitas); alternativamente, una organización puede realizar planeamiento (procedimiento formal) aunque no planifique (considerar su futuro)”

El problema de la incertidumbre y la inestabilidad del contexto es crítico en este proceso clave de la gestión. Roberts (2004) define que se ha afirmado en los últimos años que cuando el entorno es suficientemente inestable, apenas tiene sentido formular estrategias ex - ante desde arriba, ya que los altos ejecutivos no disponen de la información necesaria sobre los mercados y las tecnologías, y tampoco es posible transmitírsela, y que la comprendan con suficiente rapidez y claridad para que puedan utilizarla para formular una estrategia de arriba hacia abajo. El autor sostiene que este punto de vista tiende a confundir las tácticas a corto plazo y los planes estratégicos formalizados (“de esos que se encuadernan con lujosas tapas, se colocan en la estantería y nunca llegan a leerse”, ejemplifica) con el tipo de ideas estratégicas que se plasman en una formulación verdadera de la estrategia, reforzando el concepto de Mintzberg y Hamel compartido en el presente trabajo. No obstante es menester remarcar una vez más que se trata de uno de los enfoques vigentes sobre este tema (Mintzberg et al, 1998, investigan en profundidad las escuelas de la estrategia).

Las organizaciones encaran planeamiento formal no para crear estrategias, sino para programar las estrategias que ya tienen, o sea, para elaborar y hacer operables formalmente sus consecuencias. Por lo tanto, la estrategia no es una consecuencia del

planeamiento, sino todo lo contrario: su punto de partida. Planificar ayuda a traducir estrategias intencionales en estrategias realizadas a través de la ejecución del primer paso, que lleva a la efectiva implementación. Ése es el rol del planeamiento. Dado que se entiende que el planeamiento es programación, los planes sirven para dos fines: son medios de comunicación y herramientas de control. Ambos roles se sustentan en el carácter analítico de los planes, básicamente en su representación de estrategias en una forma descompuesta y articulada, cuantificada o cuantificable. ¿Para qué se programa la estrategia? Esencialmente, para lograr coordinación y asegurar que todo el mundo en la organización va en la misma dirección. Los planes, que surgen de la programación estratégica como programas, cronogramas, presupuestos, etc., pueden ser medios esenciales para comunicar no sólo intenciones estratégicas sino también lo que cada individuo en la organización debe hacer para llevarlas a cabo.

Meléndez (1998) sostiene que el planeamiento corresponde al plano de la administración, que constituye un estado inferior al plano de la estrategia y es un eslabón intermedio entre el nivel estratégico y el operacional o táctico. El planeamiento sería así el traductor imprescindible para que la estrategia se transforme en operación. Sería la única forma en que la estrategia puede expresarse en un lenguaje formal inteligible para el plano operacional a través de programas o instrucciones que son la salida del proceso de planeamiento. Sostiene que la necesidad imperiosa del planeamiento es la determinación de objetivos operacionales bien definidos. Lo que vuelve al presupuesto como un factor clave en ese proceso de concretar los objetivos y hacerlos "aterrizar" a nivel de quienes tienen que ejecutar las acciones para alcanzarlos.

Mientras la estrategia ajusta la organización al entorno, tratando de dar respuestas al conflicto y de alcanzar los objetivos superiores, el planeamiento opera hacia adentro, como un pilar de la administración. Como consecuencia, parece imposible pensar en el concepto de planificación estratégica (sería un oxímoron), puesto que no se puede planear lo desconocido. El factor político es también esencial en este enfoque: la estrategia responde a modelos políticos y el planeamiento es aceptable dentro de la formalidad administrativa. Allí cabe hablar de formulación o diseño estratégico en vez de planeamiento estratégico, que luego en la secuencia de tiempo son seguidos por una implementación estratégica: son diferentes fases y no todo es "estrategia" desde el punto de vista conceptual.

Basualdo (1998) establece que “los humanos que hacen planeamiento están circunscriptos al tablero de la misión y a los roles y reglas que enmarca la estrategia, no se puede elegir destino, sólo caminos, no se puede engañar y el mundo es un mundo dado, en el que ya se han negociado las diferentes visiones (políticamente, seguro)”. En ese entorno, el planeamiento es un metalenguaje de la estrategia: las visiones requieren una estrategia y la estrategia, un plan. Continúa Basualdo: “En el ejercicio de la dirección corporativa, en forma recursiva y sin solución de continuidad, se podrá aplicar el arte de la política para que la estrategia acuerde visiones, la tecnología de la administración para que el planeamiento diseñe criterios que posibiliten decisiones de anticipación y la ciencia (investigación operativa) para lograr la efectividad del control de las operaciones, pasando de las ideas a las acciones en un ciclo ad-infinitem. Y esto no implica desdeñar la ciencia ni el método científico, sino, por el contrario, afianzar su utilización. Se completa la visión con un pensamiento de Popper (1982): *“Por consiguiente, deseo comenzar declarando que considero al conocimiento científico como el tipo de conocimiento mejor y más importante que tenemos, aunque estoy lejos de considerarlo único.”*”

En este contexto, resulta necesario caracterizar al presupuesto como un tipo específico de plan. Gilli et al (2007) explican que por planeamiento operativo entendemos la selección de los procedimientos más convenientes para la ejecución de los programas. En dicho marco, el presupuesto es un instrumento correspondiente a la fase de planeamiento táctico, resultando la expresión económico-financiera de los programas de actividad sectoriales. El presupuesto es programación en acción, y es una herramienta a través de la cual se exterioriza el enlace entre la planificación y el control, constituyendo un eslabón imprescindible entre los objetivos (futuros deseables) y la evaluación permanente del proceso definido para efectivizarlos. Esos serían los roles y objetivos del presupuesto como herramienta para la gestión.

Existe aquí una visión integradora que reconoce su encadenamiento directo con los sistemas de planeamiento y programación por un lado, y con el de control de la gestión, por el otro. Ambas funciones, planeamiento y control de gestión se ven en consecuencia vinculadas por una común necesidad de información sobre variables relevantes, indicadores clave, capacidad de los procesos, monitoreo y evaluación de la ejecución de la programación y, esencialmente, medición del cumplimiento de los objetivos y metas.

2.2. La evolución histórica del presupuesto.

Desde la Revolución Industrial, tanto los dueños como los gerentes de empresas han tratado de encontrar formas de planificar y controlar sus negocios. Desde principios del siglo XIX, el presupuesto ha sido utilizado para este objetivo. El término en inglés "Budget" deriva del vocablo francés "bougette", que significa, bolsa o saco. Se utilizaba para referirse al saco o valija del "Chancellor of the Exchequer", que leía el reporte de los ingresos y gastos del gobierno rindiendo cuentas ante el Parlamento. Se dice que el término francés "bougette" es en realidad un diminutivo de la palabra "bouge" que proviene del latín "bulga", cuyo significado es "bolsa de cuero". En el contexto de la época, ello implicaba referirse al monto de dinero a disposición para gastar.

El uso de presupuestos fue primero aplicado en la gestión pública, en la que era imprescindible planificar y controlar tanto los ingresos como los gastos. En 1820 Francia adoptó el sistema de presupuesto en el sector de gobierno y en Estados Unidos se comienza en 1821 a aplicar el presupuesto como herramienta de control del gasto público a la vez que para ordenar el funcionamiento de las actividades gubernamentales. El concepto de "presupuestación" se evidencia en la empresa privada no más allá de fines del siglo XIX. Algunos historiadores de temas de gestión, ubican principios del siglo XX como el momento en que grandes compañías como DuPont de Nemours y General Motors comenzaron a emplear control presupuestario - década del 20 -. En ese sentido, Drucker escribió ya en 1929 un artículo que explicaba que el sistema de elaborar un presupuesto al principio del año fiscal era ya una preocupación central de la gestión de negocios. Se ha podido establecer también que en 1923 General Motors poseía un presupuesto que denominó "flexible".

Desde un punto de vista de la expansión del presupuesto como técnica y herramienta de gestión, en 1930 se desarrolló en Ginebra el Primer Simposio Internacional de Control Presupuestario, en que se definió una serie de principios básicos del esquema. En 1948, el Departamento de Marina de Estados Unidos presentó un modelo de presupuesto por programas y actividades, y en 1961 el Departamento de Defensa comenzó a operar sobre la base de un sistema de planificación por programas y presupuestos. En 1965, el gobierno de Estados Unidos creó el Departamento de Presupuesto. A la par, en la empresa privada se fue extendiendo considerablemente la utilización de la herramienta, que pasó a ser aplicada por toda clase de organizaciones, de todo tamaño y tipo de actividad, incluyendo entidades con y sin fines de lucro.

Resulta muy importante remarcar el hecho de que a lo largo de los últimos 100 años el presupuesto se ha consolidado como una herramienta central de la gestión de las organizaciones. No obstante, resulta evidente que a lo largo de este camino, ha evolucionado enormemente en cuanto a la forma en que se lo elabora y se lo aplica, desde el punto de vista de su conexión con la gestión. Inicialmente utilizado como un pronóstico necesario para operar de manera coordinada y eficiente, se ha convertido en una herramienta clave del control de gestión, al ser un medio que establece parámetros de medición de desempeño. En general, cuanto más grande es la compañía u organización, mayor resulta la necesidad de contar con elementos concretos y cuantificados que guíen el comportamiento de los miembros de la empresa, debido a la multiplicidad y complejidad subyacente.

2.3. Conceptos centrales, componentes y proceso presupuestario tradicional.

Un presupuesto comienza con un pronóstico de ventas, generalmente para un periodo de doce meses, usualmente abierto por trimestre, mes y semana. La producción, en caso de empresas industriales, las compras y las actividades de servicios requeridas para cumplir con ese estimado de ventas, son calculados de manera secuencial y dependiente de aquél, a la vez que los costos y gastos operativos son proyectados y apareados con las ventas para estimar la ganancia o pérdida de dicho periodo, generalmente anual. En la definición de CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), instituto de formación profesional en contabilidad y gestión de empresas, se dice que el presupuesto es "la expresión cuantitativa de un plan operativo para un periodo definido de tiempo. Puede incluir ventas en volumen y valores, cantidades de recursos, costos y gastos, activos, deudas y contingencias y flujos de fondos". El presupuesto constituye también un elemento central dentro del proceso de control de la gestión del negocio. Una vez que el presupuesto ha sido establecido, los resultados reales son comparados con aquellos que fueron estimados mediante el presupuesto, con la finalidad de establecer las variaciones entre las proyecciones y los hechos reales, con la verdadera meta de permitir tomar acciones correctivas y, a la vez, preparar mejores pronósticos.

Muchos directivos se enfrentan anualmente con la tarea de fijar y negociar sus presupuestos para el siguiente año o ejercicio económico (típico periodo que abarca el presupuesto). Según Neely, Sutcliffe y Heyns (2001) en una revisión de los usos del planeamiento y presupuesto a nivel mundial, realizada sobre la base de literatura incluyendo

libros y artículos, más entrevistas con ejecutivos de quince grandes compañías internacionales y analistas financieros, el planeamiento y la presupuestación tradicionales son vistos como el proceso por el cual las organizaciones tienden a definir sus gastos operacionales futuros y sus pronósticos. En un sentido "tradicional" es un proceso desde arriba hacia abajo de la organización, en el cual los paquetes para el armado salen desde las oficinas centrales hacia a las divisiones y unidades operativas, conformados por "planillas y formularios" para completar detalles de presupuestos de costos, gastos y ventas. Una vez que la información ha sido provista por parte de toda la organización, esos "paquetes" son retornados desde abajo hacia arriba a la oficina central. Subsecuentemente, múltiples iteraciones (que siguen la misma ruta) son llevadas a cabo hasta que un acuerdo final es alcanzado. El presupuesto resultante es usualmente generado así semanas o meses después de aquella distribución inicial de "planillas y formularios", y este presupuesto fija los límites para operar la compañía dentro de metas a ser alcanzadas para el siguiente periodo (generalmente, un año). Típicamente, informes de variaciones mensuales son producidos y discutidos.

En muchas ocasiones, una parte componente de la remuneración de directivos y empleados se establece en función del cumplimiento de esas metas presupuestadas. El presupuesto sirve así como una obligación a cumplir o un "contrato de desempeño" entre un subordinado y un superior. Implícita o explícitamente, la naturaleza de este contrato es la siguiente: si usted alcanza esta meta, su desempeño será considerado satisfactorio o incluso superior. Debido a ello, los subordinados esperan recibir una buena evaluación de desempeño y una alta valorización de su comportamiento por lograr esos objetivos.

En la visión de Lavolpe, Capasso y Smolje (2010), el presupuesto es la expresión monetaria de los planes y constituye, por ende, una herramienta para la toma de decisiones y el control, que se materializará a través de un circuito de información específico y un trabajo de presupuestación. Las fases del proceso presupuestario son:

- a) estimación de la situación original;
- b) proceso de presupuestación y confección del presupuesto integral, incluyendo al presupuesto económico, financiero y balance proyectado;
- c) control presupuestario.

El planeamiento debe ser algo que obligue a repensar todas y cada una de las cosas que se hacen en la compañía, ya sea para mejorar la forma de hacerlas, para eliminarlas o

para agregar otras necesarias que hoy no se hacen. El verdadero valor del planeamiento y del presupuesto está en el proceso en sí mismo, más que en su resultado, porque el punto central para mejorar la gestión y los resultados de la empresa a través de él radica simplemente en que constituye el momento en que toda la organización debe centrarse en "pensar" más que en "hacer".

Desde un ángulo técnico, podemos conceptualizar al presupuesto como un conjunto de proyecciones de diferente tipo, que incluye presupuestos de ventas, costos de productos y servicios, gastos de todas las áreas y rubros, planes de producción, planes de compras de insumos, planes de inversiones de capital, proyecciones de cobranzas y pagos, entre muchos otros. Como corolario de todo ese proceso presupuestario, se suelen elaborar presupuestos de todo tipo (tales como los mencionados) siendo cuatro los informes finales más habituales que resultan los componentes del "típico" paquete final del denominado *presupuesto integral: presupuesto económico, presupuesto financiero, balance proyectado y plan de inversiones*.

El presupuesto económico proyecta las utilidades como diferencia entre ventas y costos y gastos; el presupuesto financiero conforma una proyección del flujo de fondos como diferencia entre ingresos y egresos, incluyendo saldos iniciales de caja que permiten establecer proyecciones de los balances de efectivo a lo largo y al final del periodo. El balance proyectado es un detalle de los activos y pasivos que se estiman generar a lo largo del periodo presupuestario y al fin del mismo, mientras que el plan de inversiones es un detalle de las altas de activos fijos (bienes de uso e intangibles) que realizará la empresa durante el periodo presupuestado. Sobre esa base de información, más todos los otros presupuestos (de ventas, de gastos, etc.), se efectuará luego el control presupuestario mencionado.

En Giménez et al (1995) se remarca que "de la comparación entre presupuesto y real o resultante, podrán surgir eventuales diferencias que habrá que investigar de inmediato juntamente con los sectores o áreas involucrados para conocer las causas que las motivaron. Conforme al grado de desvío y al peso que tales diferencias puedan provocar en el curso de la actividad, habrán de adoptarse las medidas que faciliten actuar sobre la propia gestión o sobre los objetivos propuestos para corregirlos, o, de ser procedente, para introducir cambios en el mismo presupuesto". Los resultados de la presente investigación exhibirán el grado en que estas premisas se verifican en los casos de estudio de las empresas que aplican sistemas de presupuestación y control.

2.4. Objetivos del presupuesto.

Existe una profusa bibliografía y análisis sobre las funciones, roles y objetivos del presupuesto. Se puede extraer de todo ello una síntesis que a los fines de la presente tesis permitirá luego encuadrar el trabajo de campo y el análisis de la información proveniente de la investigación realizada en empresas. Es por ello que se determinan de manera sintética, sin pretender un análisis doctrinario profundo ni comparado, los siguientes roles que cumple el presupuesto actualmente en la empresa, sobre la base de toda la doctrina existente en la materia:

a) Planeamiento.

El presupuesto conforma una proyección del futuro y como tal permite planificar acciones futuras para el desarrollo de actividades de manera efectiva y eficiente que conduzca al logro de los objetivos de la organización.

b) Coordinación.

Se facilita el diseño y ejecución de acciones cooperativas y coordinadas entre las diferentes áreas y miembros de la compañía.

c) Comunicación

Es un medio clave para la transmisión de objetivos, acciones y comportamientos esperados hacia toda la empresa.

d) Motivación.

Permite impulsar individualmente y como grupos a la gente hacia el logro de las metas determinadas, a través de la vinculación de parte de sus compensaciones con el cumplimiento de las mismas.

e) Asignación de recursos.

Es un mecanismo de asignación de los recursos de la compañía a las diferentes áreas, departamentos, programas y actividades que se desarrollarán, alcándole a cada una de ellas cierta cantidad de recursos de todo tipo en relación con el nivel de objetivos y actividades que se espera que ejecuten.

f) Control

Mediante la comparación entre los resultados reales alcanzados y los patrones establecidos como parámetro de actuación, se determinan desvíos o variaciones y se toman acciones correctivas para evitar impactos negativos, y potenciar los positivos mediante un proceso de retroalimentación que a la vez permite ajustar el propio presupuesto.

g) Medición de desempeño

La medición del nivel de resultados alcanzado por la compañía en su conjunto, y por cada área, departamento, sector, gerente e individuo, es utilizada como elemento central para la evaluación de la gestión de grupo e individual en el periodo de tiempo específico que abarcó el plan.

2.5. Críticas al presupuesto.

El uso de presupuestos en la empresa ha sido objeto de análisis favorables pero también de numerosas críticas. Las mismas han arreciado en los últimos años, particularmente desde la década del 80 del siglo XX. Existe una gran cantidad de trabajos y análisis teóricos, así como trabajos de campo e investigaciones que han tratado de analizar los aspectos más desfavorables que la utilización de presupuestos tiene en la empresa actual. Se podría desarrollar un capítulo completo referido a estas cuestiones, sobre la base de los enfoques de diferentes autores. Se opta por resumir las críticas al presupuesto tradicional, a partir de la bibliografía y la literatura existente, en los siguientes puntos:

- a) Provocan excesivo gasto de recursos y tiempo para su elaboración.
- b) Se elaboran sobre la base de "contratos de desempeño" entre superiores y subordinados, que generan comportamientos disfuncionales en pos de alcanzar las metas rígidas establecidas, desatendiendo otros objetivos e intereses que serían superiores.
- c) Son estáticos y se mantienen como expresiones cuantitativas fijas.
- d) Quedan obsoletos rápidamente, dado que se preparan con mucha anticipación y su proceso de diseño es extenso, por lo que entran en vigencia, siendo ya "antiguos".
- e) No tienen actualizaciones y ajustes ante cambios en el contexto, por lo que no son elementos flexibles ni adaptables al entorno.
- f) Contienen un excesivo peso de variables económico-financieras (expresadas en términos monetarios) y pocas variables físicas que son indicadores sobre los que en la realidad operan los directivos y gestores en las compañías.
- g) El presupuesto termina siendo finalmente un único valor (del rubro que sea) para todos los usos y objetivos. Muchos ejecutantes y teóricos se preguntan cómo un único valor puede servir a la vez como objetivo de superación y como pronóstico realista y acertado de lo que va a ocurrir. Se trata de un cuestionamiento válido que genera un problema verificado frecuentemente en la práctica empresarial. ¿Cómo puede un mismo y único valor ser usado para motivación y control? Una

opción para superar esta dificultad sería separar el proceso de control del motivacional dentro de la organización, esquema que implicaría usar el esquema tradicional de planeamiento y presupuesto como un método de control de gastos y evaluación económico-financiera comparando resultados reales con pronósticos. La resolución de la cuestión por parte de algunas empresas se fundamenta en la coexistencia de distintas versiones de planes y presupuestos para diferentes objetivos (por ejemplo para fabricar y comprar insumos se usa un plan, mientras que para evaluación de desempeño y control de gestión se emplea otro, y para pagar un premio o incentivo económico a los empleados por alcanzar una aspiración de resultados mayor a la meta fijada, se emplea un tercer valor....)

- h) Impulsan muchas veces a los miembros de la organización a mentir con el objeto de "cubrirse", cuando los presupuestos son usados para pagar compensaciones por desempeño en relación con el cumplimiento de metas fijas.
- i) Tienden a reforzar el cortoplacismo en detrimento del largo plazo, al priorizar el cumplimiento de metas anuales del periodo o ciclo operativo específico sin interesarse más allá de ese momento de tiempo (generalmente un año).
- j) Perpetúan errores, vicios y fallas actuales o pasadas, debido al excesivo uso de la técnica "incremental" en su generación: usualmente los presupuestos se confeccionan hacia el futuro partiendo del pasado que se proyecta hacia el futuro de manera lineal o en función de tendencias matemáticas, con lo cual no se hacen los adecuados cuestionamientos a los procesos ni gestión presentes o pasadas, que se mantienen hacia adelante con leves cambios.
- k) No tienen vinculación con la estrategia de la compañía. El presupuesto empuja a las personas a apegarse a lo existente, y no impulsa el intento de "cosas nuevas". Los estrategas se quejan argumentando que tienen muy poca participación en la elaboración del presupuesto, y que éste es esencialmente algo económico-financiero basado en expresiones monetarias de actividades y recursos, que no se enfoca en definir y mantener una ventaja competitiva ni en generar valor enfatizando la orientación al cliente, al empleado y al negocio en sí. El presupuesto contribuye así a aumentar el tamaño de la "brecha estratégica" o distancia entre la estrategia y su implantación en la práctica.

Neely, Sutcliff y Heyns (2001) argumentan que los sistemas de presupuesto y planeamiento utilizados por numerosas firmas hoy fueron desarrollados hace muchos años

en la era industrial, que era mucho más estable, relativamente estática, y más simple de comprender. La economía de hoy resulta más turbulenta y los intentos para desarrollar planes a largo plazo basados en el viejo modelo de negocios pueden resultar casi ingenuos. Adicionalmente, estos autores sostienen en concordancia con Johnson y Kaplan (1987) que la contabilidad gerencial tradicional y los procesos asociados de planeamiento y control han perdido relevancia para la gestión de los negocios dado que los números que contienen suelen ser cuestionados en cuanto a su validez, lo que, claramente, les resta valor.

Frente al cambio constante en el contexto en que las organizaciones compiten, los sistemas de planeamiento y presupuesto debieran apoyar a las estrategias en cuanto a priorizar la acción competitiva hacia el logro de objetivos. A pesar de ello, y del reconocimiento general de las deficiencias de los esquemas tradicionales de presupuesto, de acuerdo con Neely et al (2001) "70% de las compañías no han actualizado sus procesos de presupuesto en los últimos cinco años. La literatura identifica un grupo de razones por las cuales las organizaciones fallan en cambiar sus procesos de planeamiento y presupuesto.

- a) El costo de la modificación del sistema puede ser muy alto.
- b) Los beneficios de cambiar los sistemas de presupuesto son menos cuantificables que lo que ocurre con otros sistemas, como los de información y procesamiento de datos.
- c) Los analistas externos estiman que la mitad de las organizaciones que se embarcan en dichos procesos de cambio se sienten abrumadas y los abandonan antes de terminarlos.
- d) Los procesos tradicionales de presupuesto son muy difíciles de descartar y abandonar porque permanecen como una actividad coordinada centralmente (muchas veces es la única) dentro de la gestión del negocio. Es usualmente el único proceso que cubre todas las áreas de la actividad de la organización."

2.6. Defensa del presupuesto.

Como contrapartida, existe amplia doctrina que defiende el uso de presupuestos y propone su empleo como un medio eficaz para el desarrollo de la buena gestión organizacional. Se pueden sintetizar las principales ventajas del presupuesto en los puntos siguientes:

- a) Es mucho menos costoso para la empresa el diseño y el uso de presupuestos que el caos organizacional que se provocaría en su ausencia, con los consiguientes problemas de coordinación, eficacia, eficiencia, desorden en la asignación de recursos, falta de guía de acción a los miembros de la organización, etc.
- b) La amplia difusión que tienen en el mundo es un síntoma y señal de su aceptación como herramienta de gestión, que si bien se puede perfeccionar, no ha hallado aún una metodología alternativa que se haya probado como mejor, al menos a escala general.
- c) Es una herramienta integradora y que ayuda a aumentar el grado de cohesión organizacional.
- d) A lo largo del tiempo, especialmente durante el siglo XX y los primeros años del siglo XXI, han existido notorios progresos en muchos aspectos del ciclo de elaboración y gestión presupuestaria, lo cual ha mejorado y enriquecido su aplicación brindando mejores resultados a las empresas que los aplicaron.
- e) El presupuesto permite obtener una visión general e integral del funcionamiento de la organización, a la vez que constituye un elemento insustituible para el control de la gestión tanto total como de diferentes partes de la firma.
- f) Es un elemento "vivo" y que tiene una dinámica propia, sobre la base de los ajustes que se le pueden practicar a lo largo del ciclo presupuestario, que permiten revisiones y modificaciones de acuerdo con cambios en el contexto o escenario en el que se desarrollan las operaciones, manteniendo así su vigencia y su utilidad.
- g) Motiva a los miembros de la organización para el cumplimiento de "metas de superación" o "stretching targets" (concepto desarrollado por Hamel y Prahalad, 1996) que se pueden instrumentar como un segundo o tercer escalón de resultados a los que se aspira, y pueden generar también pagos de incentivos adicionales en caso de llegar a alcanzar esas metas superiores.
- h) El presupuesto permite transformar la estrategia y los objetivos generales organizacionales en elementos concretos que pueden ser entendidos y llevados a la práctica por todos los miembros de la organización, quienes pueden así tener una guía concreta de futuro deseados cuantificados que orienten su comportamiento.
- i) En entornos turbulentos y cambiantes, con ciclos de vida de productos cortos, competencia feroz, globalización que acentúa la exigencia lo mismo que el

aumento del poder del consumidor, y una incertidumbre constante, el presupuesto, lejos de ser una reliquia decorativa, permite un “anclaje” con la realidad para enfrentar justamente el futuro poco claro o cambiante.

2.7. Modelos alternativos al presupuesto.

La disconformidad con los resultados de la aplicación del esquema de presupuestos generó en dueños, directivos y gerentes de empresas la búsqueda de soluciones alternativas a la problemática derivada de esta herramienta de gestión. A lo largo del último tercio del siglo XX y los primeros años del siglo XXI han surgido así una serie de herramientas, métodos y modelos para mejorar los resultados de la gestión de las organizaciones que manifestaban sus quejas de diferente grado y tenor con respecto al presupuesto. Entre las más populares y difundidas se encuentran:

- Presupuesto flexible (“Flexible Budgeting”)
- Presupuesto base cero (“Zero Based Budgeting”)
- Presupuesto basado en actividades (“Activity-Based Budgeting”)
- Presupuesto participativo.
- Gestión basada en el valor (“Value Based Management”)
- Planeamiento de utilidades (“Profit Planning”).

Sólo se detalla brevemente a continuación el concepto específico de cada herramienta, con el objeto de poder referenciar luego sobre su uso, especialmente en el capítulo referido a la investigación y sus resultados, así como al análisis crítico de los modelos y la propuesta del presente trabajo, desarrollos de capítulos posteriores de esta tesis.

a) Presupuesto flexible.

El presupuesto flexible es una herramienta que calcula diferentes niveles de costos para distintos niveles de actividad, presupuestando así los niveles de recursos necesarios según opciones que indican distintas cuantías de ventas o producción, lo que hace depender el “quantum” de los recursos del cumplimiento de cierta actividad, abandonando el concepto estático tradicional que conserva un monto único de costos y gastos que se mantiene rígido. Al establecerse la cantidad de un indicador del nivel de actividad para un periodo y generarse un presupuesto acorde con él, se elimina una fuente de variaciones presupuestarias que estaría atada a la diferencia en las ventas generadas o volúmenes producidos, por lo que se depura así una cuestión ajena a la eficiencia en el uso de

recursos. El presupuesto flexible puede aplicarse de manera ex ante o ex post. En el primer caso se presupuestan diferentes niveles de gastos para varios niveles de actividad. En el segundo, se determinan los costos en que se hubiera incurrido si se hubiera sabido con anticipación el nivel de actividad, lo cual se determina obviamente al finalizar el periodo, y sobre presupuesto reajustado por nivel de actividad real se determinan las variaciones y se realiza el control de gestión. Los presupuestos flexibles son herramientas que se pueden utilizar en diferentes circunstancias, pero fundamentalmente ayudan en el análisis de variaciones para control y retroalimentación mediante acciones posteriores para reducir las negativas y mejorar la eficiencia en el uso de recursos (Bragg, 2013)

b) Presupuesto base cero.

Consiste en elaborar presupuestos en la justificación de la necesidad de recursos de manera asociada a un grupo de objetivos perseguidos por cada unidad, conformando un denominado "paquete de decisión", que se confecciona en varias opciones con el fin de elegir finalmente el definitivo sobre la base de una revisión holística de toda la organización, contemplando un enfoque integral, a la vez que se prescinde de los datos históricos abandonando la generalizada tendencia de usar presente o pasado como base de proyección del futuro y fijación de metas. Muchos directivos y consultores consideran que el presupuesto base cero es el mejor intento que se ha realizado para superar los problemas del presupuesto tradicional, al menos en los últimos cuarenta años, dado que evita la conservación de ineficiencias y vicios actuales o pasados, al desembarazarse de esa carga en la confección de escenarios futuros. El problema central del modelo es lo engorroso de su implantación y aplicación, ya que consume ingentes recursos de energía y tiempo, que le deben dedicar las personas que, además cumplen tareas operativas en sus respectivas áreas. Por lo tanto, no se lo elabora anualmente, sino cada tres o cinco años, e incluso no se lo aplica en la empresa como un todo, sino en ciertas áreas, unidades o departamentos que se desean reestructurar o modificar sustancialmente en cuanto a su eficacia y eficiencia operacional. Además, resulta mucho más valioso en el caso de contextos inestables o turbulentos, que requieren un análisis crítico profundo, ya que cuando la tendencia del futuro no presenta fuertes rupturas con lo que sucede actualmente (si es que la proyección fuera posible, claro), el ejercicio se vuelve superfluo. El modelo de presupuesto base cero tuvo gran auge en la década del 70, luego de su aplicación original en Texas Instruments, en el estado de Georgia y en otra serie de organizaciones públicas y privadas. Luego cayó en desgracia y fue severamente criticado, hasta su resurgimiento en la década del 90,

momento desde el que se consolidó como una herramienta que resuelve algunos de los problemas que se identifican en la práctica como graves fallas de los modelos de presupuesto tradicional. (Pyhrr, 1998)

c) Presupuesto basado en actividades.

El nacimiento de este enfoque halla sustento en el desarrollo de los modelos Activity-Based Costing (ABC) y Activity-Based Management (ABM). ABM consiste en estructurar la organización de las actividades y los procesos de negocios de manera que puedan dirigirse a la satisfacción del cliente y con una fuerte mirada externa. El presupuesto basado en actividades se basa en estas teorías y busca asegurar que las decisiones de asignaciones de recursos son consistentes con el modelo ABM. El enfoque involucra hacer los procesos de planeamiento y control de manera que ayuden al desarrollo de actividades que agregan valor, y se focalizan en las actividades como unidades de análisis y decisión a todo nivel, lo cual exige que el presupuesto contemple esta categoría como central en su confección y uso posterior (Brimson y Fraser, 1991).

d) Presupuesto participativo

Se trata de un esquema de formación del presupuesto que promueve la participación decisiva en la fijación de prioridades y asignación de recursos por parte de las líneas operativas de las empresas y la gente en general, especialmente en el caso de su aplicación en organizaciones públicas o en el estado. En este ámbito se implementaron procesos formales mediante los que los ciudadanos comunes son representados por delegados que discuten e intervienen en las discusiones de una parte de las asignaciones de recursos, proponiendo objetivos y proyectos para un periodo determinado, pero sobre la base de un lineamiento general previo proveniente de la administración pública (Genro y de Souza, 1998). Puede ser aplicado de manera parcial en la empresa privada, como lo prueban diferentes intentos que se han desarrollado en firmas que incorporaron este esquema en la formación de sus planes y presupuestos. Se parte de una premisa esencial: nadie conoce más de algo que quien lo hace cotidianamente, por lo que el input de estas personas es muy valioso a la hora de asignar recursos o redefinir las actividades. La contrapartida de ello es que el gerente medio o empleado de línea carece de la perspectiva general, y su enfoque puede no estar vinculado con la estrategia general u objetivos más amplios, lo cual puede hacer perder la visión holística. Se trata de lograr un balance para tener lo mejor de las dos perspectivas: la general y la específica. En general estos modelos no se implementan no tanto por desacuerdo teórico o crítica conceptual, sino por cuestiones de espacio de poder

propias de los grupos humanos en las empresas y organizaciones en general. Los directivos temen perder poder y se aferran a esquemas "de arriba hacia abajo" asumiendo que su rol es el de pensar estratégicamente, mientras que sus subordinados suelen ser considerados meros ejecutantes. Si bien se trata de un concepto de administración muy antiguo y que la bibliografía considera perimido, es notable cómo en la práctica empresarial continúa vigente el modelo, aún con nombres distintos o tratando de ser disimulado bajo apariencias de participación (falaces) por parte de todos los miembros de la organización.

e) Gestión basada en el valor

Llamada en inglés "Value Based Management", si bien no es un sustituto del presupuesto y el planeamiento en sí, provee un enfoque formal y sistemático destinado a la generación de valor para los accionistas en el largo plazo, basado en tres elementos centrales: creencias, principios y procesos. El concepto esencial es que todos los planes de gastos deben ser evaluados en términos del valor que generan. Los impulsores de este modelo enfatizan su capacidad para vincular la estrategia y la creación de valor con el planeamiento y el presupuesto. Sin embargo hay muy pocas técnicas específicas que se han aplicado para la implementación, que es todavía más un enfoque teórico y conceptual carente de anclaje en la práctica. Se desarrollaron más modelos de medición del valor que de gestión del valor, lo que a su vez significó una limitación en la expansión del concepto pragmático de creación de valor. (Kilroy y McKinley, 1997)

No es objetivo del presente trabajo profundizar en sus conceptos, características, aplicaciones, ventajas, inconvenientes y factores diferenciales, pero es importante remarcar que este conjunto de herramientas puede ser encuadrado dentro de un enfoque denominado "Better Budgeting" o "Presupuestación mejorada", que implica aproximaciones alternativas al esquema de presupuesto tradicional

Se trata de una vía de simplificación, mejorando tanto la forma como los procesos presupuestarios, tratando de reducir los objetos de planeación para enfocarse en áreas críticas de forma más analítica, y en algunos casos evitando la influencia del pasado o la situación actual, tratando de eliminar la historia como factor base de la proyección de futuro.

En una línea similar, y con una frontera gris y difusa en lo práctico - por más que conceptualmente se la diferencia en la teoría -, ha surgido también el enfoque de "Advanced Budgeting", o modelo tendiente a vincular la estrategia con las operaciones. Se basa en:

- a) Metas claras a partir de la estrategia, el mercado y el benchmarking externo, proponiendo colocar el foco afuera de la empresa, y empleando metas basadas en el mercado (porcentajes de participación por producto o segmento, tasas de crecimiento, etc.) y la mejora continua, tratando de mover la mira hacia afuera de la firma.
- b) Simplificación y actualización de planes mediante ajustes a través de un planeamiento continuo basado en la utilización de “pronósticos móviles” o “rolling forecasts”, así como de un conjunto de indicadores de gestión combinados para medir los desempeños de las diferentes unidades de la empresa.
- c) Impulso de una organización adaptable y ágil que enfatice el trabajo en equipo, la internalización del concepto “actuar como dueño” por parte de todos los empleados y las estructuras flexibles que se modifican de acuerdo con el contexto siguiendo la estrategia y planes del negocio, evitando atarse a la inercia propia individual egoísta de equipos o personas centrados en enfoques propios que pierden de vista el objetivo conjunto y global.

Ambos esquemas, “Better Budgeting” y “Advanced Budgeting” han sido propuestos teóricamente, sin una aplicación real suficiente que permita su valoración adecuada. En ese contexto, surge finalmente el Beyond Budgeting como un modelo más radical de cambio, ya que, como su nombre lo indica, propuso un “abandono total del presupuesto” como filosofía de gestión.

2.8. Beyond Budgeting. Orígenes e historia.

Entre las múltiples herramientas, técnicas y modelos de gestión que han surgido en los últimos años, se destaca el modelo denominado “Beyond Budgeting” como uno de los esquemas que han llamado la atención de directivos de empresa y académicos, especialmente por su propuesta central, denotada en su denominación: el abandono del presupuesto. Presentado como modelo alternativo al sistema de gestión que tiene al presupuesto tradicional como uno de sus pilares en cuanto al esquema de gerenciamiento y a los procesos organizacionales, Beyond Budgeting (de aquí en adelante se usará también el acrónimo BB para referirse a este modelo, el cual lo identifica en la literatura de la gestión de manera generalizada) se presenta como un modelo excluyente y opuesto. Se utilizará

preferentemente el nombre del modelo en idioma inglés; su traducción al español más aproximada sería la expresión “más allá de la presupuestación”.

Existen hoy múltiples trabajos, artículos, investigaciones y libros sobre Beyond Budgeting. Sobre la base del análisis exhaustivo de todos ellos, se puede caracterizar a BB como un modelo de gestión basado en el “no uso” de presupuestos, la gestión autónoma y descentralizada de las unidades organizativas, la fijación de objetivos y metas compartidas y coherentes, el trabajo en equipo de diferentes áreas y personas, la adopción de una cultura de flexibilidad y foco en el cliente, y la medición de desempeño a través de indicadores que comparan el desempeño entre diferentes unidades y mediante el benchmarking con otras compañías competidoras, similares o comparables.

Las descripciones de Beyond Budgeting están disponibles en muchas publicaciones. La más amplia y abarcadora es ofrecida por Hope y Fraser en su libro Beyond Budgeting (2003), que puede ser considerado como el manifiesto más importante sobre la idea de BB hasta la actualidad. Ambos autores se encontraron por primera vez en 1997 en una reunión de CAM-I, que es el Consortium for Advanced Manufacturing, International, una institución con sede en Estados Unidos dedicada a la investigación y desarrollo, con el patrocinio de organizaciones industriales, firmas de consultoría y agencias de gobierno, que típicamente se ocupa de investigar temas de gestión de empresas básicamente industriales. Allí, Hope y Fraser disertaron sobre los problemas del presupuesto en las compañías, especialmente las inglesas, en las que ambos tenían mayor experiencia. Compartiendo las preocupaciones sobre las fallas e inconvenientes en la aplicación de presupuestos, decidieron buscar soluciones que permitieran a las compañías ir más allá de esa herramienta, y con ese fin, fundaron a inicios de 1998 la “Beyond Budgeting Round Table” (BBRT), que se ha convertido en el actor fundamental de los esfuerzos y trabajos de investigación sobre BB. BBRT fue originalmente creada como un joint-venture con CAM-I y Peter Bunce fue designado gerente de esta organización. En ese momento, BB era conceptualizado como un proyecto motivado por la convicción de que debía existir una forma de gestionar las organizaciones eludiendo la carga de trabajar con presupuesto.

Hope y Fraser (junto a Bunce) comenzaron a buscar apoyo y decidieron crear una red para buscar casos en los que aparentemente las firmas hubieran gestionado su operación sin presupuestos. Se contactaron con Pertti Akerberg, un especialista que había escuchado el concepto de trabajar sin presupuestos en firmas suecas, tal como surgía de artículos escritos por Jan Wallander, antiguo CEO de Svenska Handelsbanken, un banco sueco que había adoptado esa metodología años atrás. También la idea influyó los

sistemas de control de varias compañías suecas como Volvo y SKF. Se recopilaron experiencias en unas quince empresas, y los impulsores del concepto armaron un esquema coherente sobre esa base, tratando de conformar un “modelo” al que Fraser y Hope se refirieron explícitamente como tal, listando doce principios en dos bloques: un conjunto de seis principios relativos al diseño organizacional y la autonomía y otro de seis principios relacionados con la medición de desempeño, que luego fueron modificados en el libro de 2003, e incluso han sido reajustados hoy por diferentes autores y consultores de BB.

Como anécdota que ejemplifica el grado de expansión que en esa época tuvo la idea de abandonar el uso de presupuestos, el profesor Antonio Lavolpe, en ese entonces presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal relata que en 1999 se reunió por primera vez en un país de América Latina la Mesa Directiva de la IFAC (Federación Internacional de Contadores) y en una conversación con su entonces presidente, Frank Harding, éste sugirió que el presupuesto estaba cayendo francamente en desuso, y literalmente expresó: “cada vez se usa menos en las empresas. Conozco los casos de Inglaterra y Suecia.”.

En su implementación práctica, el caso paradigmático de aplicación de BB reside en la antedicha experiencia dirigida por Jan Wallander en Svenska Handelsbanken, que será detallada brevemente en el acápite 2.11. como medio para caracterizar el modelo BB más allá de sus conceptos teóricos. Se debe remarcar que dicha experiencia es incluso anterior a la creación del concepto formal de BB, y a su formulación como modelo, ya que la misma se inició en la década del 70, mientras que los estudios de Hope y Fraser surgieron casi dos décadas después. Lo que se caracterizó como modelo BB ha sido un realmente un esquema que se ha puesto en práctica en diversas firmas, mediante la gestión de sus directivos (sean éstos CEOs o responsables a cargo de áreas administrativo-financieras). Ejemplos de ello son el empresario francés, Jean-Marie Descarpenties, quien aplicó el enfoque, primero en una empresa de materiales de packaging, Carnaud Metal Box, y luego en una compañía estatal francesa de informática, Groupe Bull. Al mismo tiempo Dennis Bakke y Roger Sant armaron una empresa de energía (Sant, Bakke y Wetlaufer 1999), denominada AES Corporation, basados en los mismos principios. Otras firmas nórdicas y europeas adoptaron modelos similares, ya sea antes o después de que BBRT se encargara de difundir el concepto y modelo, primero en Europa, y luego también en Estados Unidos y Australia, donde se estableció esta organización en su proceso de expansión. Nuevas firmas como la empresa petroquímica Borealis, el banco suizo UBS, experiencias parciales en el gigante de

consumo Unilever entre otras, son casos de implantación total o parcial de BB y el abandono de presupuestos “tradicionales”.

2.9. Beyond Budgeting. Conceptos y fundamentos.

El concepto matriz de BB es la no utilización de presupuestos y su reemplazo para medir desempeños a través de indicadores puntualmente elegidos de acuerdo con el tipo de negocio, pero no con valores absolutos estipulados como meta, sino mediante performances relativas. Se trata de medir resultados reales mensuales de la empresa total o de las unidades de negocio, comparándolos entre sí y con los resultados de los mismos índices en otras compañías en caso de estar disponibles, estableciendo una mirada hacia el exterior como vector clave del modelo de evaluación, saliendo de la aproximación tradicional de “mirarse el ombligo” con un sesgo marcadamente interno hacia la propia empresa, descuidando el medio ambiente. Este aspecto es considerado clave en el modelo de BB. También resulta consistente con la definición de muchos autores y académicos sobre la estrategia, en el sentido de que el adecuado encastre entre estrategia y organización dentro de un cierto entorno es lo que produce el éxito de la empresa, medido como el grado adecuado de logro de sus objetivos.

La idea de BB es liberar las capacidades de la gente y deshacerse del enfoque vertical y el “contrato de desempeño” simbolizado en la gestión basada en presupuestos, según el cual la gente queda atada y presa de un “presupuesto” y “objetivos numéricos” que guían exclusivamente su comportamiento hacia el cumplimiento de metas cuantitativas.

Las tres principales críticas (entre muchas otras) que los impulsores del modelo BB hacen al presupuesto tradicional son las siguientes (Smolje, 2007):

- 1) Se trata de procesos prolongados y costosos que no agregan valor suficiente al trabajo de la empresa.
- 2) El sistema de gestión en base a presupuestos está desacompañado en el tiempo, porque emplea herramientas que no permiten competir adecuadamente en el mercado competitivo actual, ni generan valor para el desarrollo del negocio.
- 3) El presupuesto tradicional alienta comportamientos disfuncionales por parte de los miembros de las organizaciones en pos de cumplir metas rígidas prefijadas y negociadas, generando conductas no éticas que no favorecen a la empresa en su conjunto en el corto y mucho menos en el largo plazo.

Por supuesto que los partidarios de BB adhieren a prácticamente todas las críticas que se han señalado anteriormente al presupuesto tradicional, y no se repetirán en este acápite, en el que se especifican los tres puntos esenciales que resumen a todas ellas.

La síntesis de la idea fuerza que sostiene la crítica al sistema de comando y control implícito en el esquema de utilización del presupuesto tradicional es que el presupuesto normalmente es un número ya viejo cuando entra en vigencia, puesto que fue elaborado varios meses atrás - como mínimo - y en un mundo y entorno cambiante, seguramente su vigencia ha perdido sentido muy frecuentemente. Además, si bien en su origen el presupuesto puede haber sido realmente "el mejor pronóstico posible del futuro" ya se ha tornado en algo políticamente negociado y que habitualmente es un número que quien va a ser controlado acepta, porque sabe que lo puede superar, lo cual ya no exhibe una buena performance, sino una buena capacidad negociadora para establecer la meta en el momento en que se discutió.

Básicamente, BB tiene dos diferencias fundamentales con el modelo de gestión basada en los presupuestos:

- a- Es un modelo adaptable de gestión, que en vez de fijar rígidos planes anuales y presupuestos que atan a los directivos a tomar cursos de acción predeterminados, establece metas que son revisadas permanentemente en base a objetivos relacionados con mejoras de desempeño medidos en forma relativa con otros competidores, periodos anteriores y empresas de primera clase mundial, con los cuales se establecen criterios de benchmarking.
- b- El modelo BB permite una gestión descentralizada, ya que en vez del tradicional esquema jerárquico y centralizado, permite la toma de decisiones y la responsabilidad por los resultados por parte de todos los miembros de la organización, devolviendo a la gente que está en la línea de gestión (y no reservando sólo a la cúpula directiva) la capacidad de crear ambientes de trabajo en los que se autogestionan las unidades sobre la base de criterios propios con "accountability" por los resultados. Esto lleva hacia la innovación, motivación y aumento de productividad, generando también mejor servicio al cliente.

Ambas propuestas operando coordinada y conjuntamente a través del BB permiten obtener significativos beneficios, traducidos en un modelo coherente, en el que todos los

componentes trabajando armónicamente producen resultados exitosos. Este beneficio está generado por cuatro factores críticos:

- Estrategias innovadoras
- Bajos costos
- Clientes fieles y rentables.
- Comportamientos éticos.

No obstante, estos cuatro factores serían ineficaces si la gente operativa no tuviera el poder, el conocimiento y la capacidad de gestionar y generar sus resultados. El resultado de este "empowerment" es una organización limpia, adaptable y ética, que tiene el potencial de alcanzar y permanecer al tope del ranking de posiciones de su industria, sector o grupo de empresas.

2.10. Los doce principios esenciales de Beyond Budgeting

Las observaciones y primeros intentos dentro de BBRT para formular y articular conceptos y modelos se iniciaron sobre la base de resolver los problemas que se presentaban con la aplicación del presupuesto tradicional. La investigación y el estudio de casos llevaron a entender que las dificultades del presupuesto era no más que una parte de un problema sistémico mayor. Por lo tanto, la solución no podía residir solamente en el hallazgo de mejores herramientas y procesos que potenciaran a la herramienta del presupuesto de manera más efectiva en el cumplimiento de sus roles y objetivos. Por lo tanto, un nuevo conjunto de principios de liderazgo era necesario y vital. Dicho conjunto debería formar un modelo de gestión coherente y consistente, basado en la descentralización y en el abandono de los presupuestos como centro de la gestión. Los 12 principios se pueden subdividir en 6 principios de liderazgo y 6 principios de procesos. Su detalle es el siguiente, siguiendo la caracterización concreta y específica a los fines de su adopción que hace Bogsnes (2009):

Seis principios sobre liderazgo.

1) Clientes.

Concentrar a todos en mejorar los resultados para los clientes, y no en las relaciones jerárquicas.

2) Organización.

Organizar la compañía como una red de equipos "lean and accountable", y no alrededor de funciones centralizadas.

3) Responsabilidad

Permitir a todos actuar y pensar como líderes, y no como meros seguidores de un plan.

4) Autonomía.

Otorgar libertad y espacio para actuar a todos los equipos, y no controlarlos de cerca a través del "micromanagement".

5) Valores.

Gestionar a través de un conjunto reducido y claro de valores, metas y límites, y no mediante reglas detalladas específicas y metas.

6) Transparencia.

Promover la apertura y el flujo de información amplia para todos, con el objeto de incentivar el gerenciamiento individual y no restringir su circulación por jerarquías.

Seis principios sobre procesos.

1) Objetivos

Establecer objetivos relativos y no absolutos, apuntando a la mejora continua y con el claro foco de derrotar a la competencia; no se deben negociar contratos fijos de desempeño entre superiores y subordinados.

2) Recompensas.

Recompensar los resultados, preferentemente en equipo, basándose en desempeño relativo comparado, y no en el cumplimiento de metas fijas rígidas preestablecidas.

3) Planeamiento.

Convertir a la planificación en un proceso continuo e inclusivo, y que no sea en un ejercicio anual desde arriba hacia abajo.

4) Controles.

Basar los controles en indicadores relativos y en tendencias, y no en la medición de desvíos con respecto a un plan prefijado.

5) Recursos.

Hacer que los recursos estén disponibles donde y cuando sean necesarios, y no asignarlos mediante el proceso anual de presupuesto de manera predeterminada y rígida.

6) Coordinación.

Coordinar las interacciones entre áreas y personas de forma dinámica, y no a través de los ciclos anuales de planeamiento que establecen interrelaciones prefijadas.

Esta sería la versión más actualizada y con enfoque operativo de los doce principios originales proclamados por Hope y Fraser al concebir y difundir el modelo. En ese momento, los distinguían de la siguiente manera (Hope y Fraser, 2001): 1) "Gobernanza" (identificar valores y límites que guíen el comportamiento); 2) Responsabilidad por desempeño (directivos responsables por resultados competitivos y no por cumplir el presupuesto); 3) Delegación (otorgar libertad y responsabilidad a la gente); 4) Estructura (organizar sobre la base de redes y procesos y no por funciones o departamentos); 5) Coordinación (a través del diseño de procesos y sistemas de información veloces pero no a través de presupuestos analíticos y detallados); 6) Liderazgo (desafiar y hacer "coaching" a la gente, y no dirigirla y controlarla); 7) Fijación de objetivos (derrotar a la competencia y no superar presupuestos); 8) Procesos estratégicos (hacer que la estrategia sea un proceso continuo e inclusivo); 9) Gestión anticipatoria (gestionar estratégicamente y no conformarse con ajustes o correcciones de corto plazo), 10) Gestión de recursos (para que estén disponibles siempre que sean necesarios a costo adecuado y no preasignarlos centralizadamente); 11) Medición y control (pocos indicadores claves); 12) Motivación y recompensas (basadas en desempeño competitivo contra otras firmas y no en alcanzar metas rígidas preestablecidas). Según los impulsores de BB, resulta clave entender cómo estos dos conjuntos de principios se vinculan, consolidan y refuerzan mutuamente en un modelo holístico en el que todos dependen de todos. El comportamiento está guiado por el proceso, y viceversa. La manera en que los procesos de gerenciamiento estén funcionando debe apoyar y fomentar el desarrollo de los principios de liderazgo que se desean .

BB es una filosofía y modelo de gestión, y no una herramienta o una receta o metodología de gerenciamiento. Es un camino hacia un nuevo tipo de organización y no consiste en incorporar simplemente una herramienta específica. Por esta definición, los defensores de BB sostienen que las soluciones para cada compañía varían dependiendo del caso, aunque existe un elemento innegociable: el desarrollo del modelo BB debe atacar simultáneamente los aspectos de liderazgo y de proceso. El orden y el "timing" adecuado puede variar, pero ambos conjuntos deben ser finalmente implantados. Este grupo admite que mucha gente puede sentirse frustrada por el hecho de que BB no es un "paquete" con instrucciones o fórmulas prearmadas, lo cual puede constituir un problema al aplicarlo,

según sostienen. Si bien admiten que en gran parte, se trata de aplicar el sentido común al gerenciamiento organizacional, ello no resulta sencillo ni simple, justamente debido a la complejidad que presentan las empresas.

2.11. Aspectos específicos de Beyond Budgeting. Un caso modelo de aplicación.

Una primera cuestión que asoma está referida a la metodología a emplear para coordinar las actividades y acciones de la empresa en ausencia de presupuestos, en el sentido tradicional. La propuesta de los impulsores de BB en este sentido es que muchas organizaciones declaran que su objetivo es estar “enfocada hacia al cliente” o “responder al mercado siempre”. Pero implementar una estrategia de respuesta rápida y eficaz al mercado y luego tratar de coordinar centralmente planes no tiene sentido porque es una inconsistencia conceptual. Las unidades de negocios deben coordinar planes dinámicamente, tal como el mercado lo obliga, y necesitan verse a sí mismas como proveedoras de productos o servicios hacia clientes internos o externos y como elementos de un sistema coherente de generación de valor. Ese es el objetivo fundamental de una unidad de negocios. Claro que algunos servicios básicos generales y comunes deben planificarse trimestral o anualmente, ya que el tiempo para modificar su capacidad de producción puede ser lento, pero el cambio es fundamental con respecto a la cultura del presupuesto: aquí se pasa de la planificación central a la relación dinámica proveedor-cliente. Esto significa que cada equipo o unidad es responsable por satisfacer los deseos y necesidades de sus clientes. Es un modelo que responsabiliza a cada uno por sus resultados en función a esa demanda del cliente y no al cumplimiento de una meta prefijada centralmente y/o negociada políticamente. Esto es muy diferente del modelo jerárquico tradicional en el cual la gente debe rendir cuenta a sus jefes por el cumplimiento de las metas cuantificadas para un determinado periodo de tiempo.

Los defensores de BB remarcan algunas características centrales derivadas de la implantación del esquema completo y que impactan en la cultura organizacional.

- La organización se ve como un sistema y no como una yuxtaposición de partes.
- Hay menos desperdicio de tiempo, dinero, etc.
- Se reconoce la importancia de los equipos y de la labor de la gente en sí como factor generador de resultados.

Una cuestión largamente debatida es la relativa a la cultura de la organización que decida ir al cambio por BB. Se han realizado muchos análisis y disquisiciones teóricas sobre las características de personalidad de los miembros de la organización, no sólo directivos sino todos, como elemento clave para la aplicación de BB. Al notarse que varios ejemplos de aplicación han tenido lugar en países escandinavos, muchos directivos y consultores se han preguntado si la cultura de la gente y las organizaciones de esa región es un factor determinante para la viabilidad del modelo, mientras que en otros casos, como los países anglosajones o latinos que poseen diferentes rasgos de carácter e idiosincrasia, el grado de libertad que pretende y goza el miembro de la organización, así como la autonomía y el gusto por el trabajo en equipo no son los mismos, pudiendo constituir una valla para la adopción de este sistema. Surge así una cuestión central: ¿la cultura existente es condicionante para la aceptación y aplicabilidad del modelo, o, por el contrario, el modelo en sí es viable en cualquier contexto, y terminará modificando la cultura en un sentido como el descrito? No parece existir evidencia suficiente para establecer la validez de ninguna de las dos hipótesis, al menos hasta la actualidad. No obstante, es llamativo que el mayor interés por el modelo provenga de países cuya cultura y forma de pensar y trabajar es particularmente proclive al "empowerment", autonomía y responsabilidad propia, trabajo en equipo, menor individualismo, espíritu crítico, menor capacidad de alineamiento en masa ante liderazgos personalistas, cuestionamiento de la autoridad legítima basada en el concepto de racionalidad y lógica, etc.

Finalmente, y a tono con la propuesta de modelo alternativo de reemplazo a la gestión tradicional en la que el sistema de presupuestos juega un rol clave como pilar de su desarrollo, la literatura que defiende a BB hace gala de que el modelo ha recibido el beneplácito de diversas personalidades del mundo de la gestión, a quienes citan de la siguiente forma.

Ejemplos de ello son citas de Charles Horngren, antiguo profesor emérito de Stanford University, y uno de los más reputados especialistas en costos, recientemente fallecido, quien sostuvo lo siguiente: "Algunos eventos recientes muestran que nunca antes hubo un mejor momento para revisiones radicales de cómo gestionar las organizaciones. Nos enfrentamos a un cambio muy rápido. Un clima de terrorismo internacional y mercados volátiles no permite planear ya para semanas o meses, mucho menos para años. Necesitamos procesos más adaptables y una cultura que los cobije. En vez de eso, demasiado frecuentemente fijamos objetivos y establecemos planes rígidos. Eso no tiene ya

sentido. Beyond Budgeting es una alternativa provocadora que debiéramos tomar seriamente en cuenta”.

Ex CEOs de grandes compañías internacionales como Jack Welch, de General Electric, y Daniel Vasella de la farmacéutica suiza Novartis opinaron de manera crítica sobre los presupuestos en algunos medios públicos, y sus declaraciones fueron recogidas y utilizadas por los partidarios de Beyond Budgeting como proclamas en favor del movimiento de abandono de los presupuestos.

Welch declaró de manera vehemente: “El presupuesto es la perdición de las corporaciones americanas. Exigir resultados mejores permite a la gente constantemente alcanzar sus objetivos. Y todos nos estamos ya sintiendo cada vez más habituados a la idea de que se puede obtener lo mejor de la gente no más exigiendo que cumplan presupuestos, que son simplemente números, sino haciendo que trabajen lo mejor que saben y pueden, midiendo sus progresos comparando con el año pasado, con los competidores, etc. Estamos en un proceso de enriquecer nuestra organización a través del concepto “stretch”: o sea exigirse lo máximo para mejorar todo lo que se pueda”.

Vasella se refirió al tema de las metas o targets de la siguiente forma: “Yo no creo que como CEO deba dar una guía específica sobre nuestros resultados trimestrales a los analistas. Ese es su negocio. Los analistas pueden, por sí mismos, hacer sus propias estimaciones. Si nosotros decimos exactamente cuánto vamos a ganar el próximo trimestre o los próximos tres trimestres, y luego alcanzamos realmente esos valores con precisión, significa que estuvimos manipulando los números”.

A los fines de completar el marco teórico del modelo Beyond Budgeting, en el presente acápite se presentará sucintamente el caso paradigmático que sus partidarios e impulsores presentan como modelo de aplicación de su propuesta, que es el del banco sueco Svenska Handelsbanken. El desarrollo está basado fundamentalmente en investigaciones previas (Smolje, 2007).

Su tratamiento aquí tiene un fundamento teórico central, que lo valoriza de manera diferente a la exposición de un caso. Dada la evolución histórica de BB, resulta evidente (en palabras de muchos impulsores del modelo, como lo son los integrantes de BBRT) que la historia de Handelsbanken influyó notoriamente a Hope y Fraser al diseñar los principios y moldear el enfoque de BB como un modelo de gestión. Y no al revés. No fue Handelsbanken

un caso de aplicación del modelo. Fue el elemento que quizás dio génesis al modelo como tal, a partir de inquietudes de Hope y Fraser por la problemática del presupuesto, pero sin haber encontrado aún respuestas concretas o soluciones a sus cuestionamientos al sistema tradicional. Ambos vieron en la historia del banco sueco un elemento concreto de aplicación de sus ideas, que fueron a su vez modeladas y en algunos casos reformuladas a partir de lo que ocurrió en esa compañía.

La inclusión del caso tiene por objeto la visualización concreta de los elementos básicos del modelo en funcionamiento real, si bien resulta evidente que la historia es narrada por los propios implantadores del esquema, y los defensores de BB, con el sesgo que ello puede tener. No obstante, se adopta una posición neutra, brindando las descripciones y valoraciones textuales que la bibliografía sobre BB brinda en lo referido a este caso, que ha sido estudiado por diversos investigadores con resultados similares. En la investigación realizada para este trabajo, que se presenta en el capítulo siguiente, se encuentran diversas compañías que emplean total o parcialmente el modelo BB y de sus aportes se extraerán las conclusiones propias de esta tesis. La presentación del caso Svenska Handelsbanken cumple aquí el rol de completar el marco teórico con un ejemplo real en los mismos términos que los defensores de BB lo emplean en la literatura respectiva.

Es importante remarcar que el contenido de este desarrollo está basado en expresiones, comentarios y análisis de funcionarios del Svenska Handelsbanken, fundamentalmente de parte de Lennart Francke (Daum, 2003a), Vicepresidente Ejecutivo y director de la división Contabilidad y Control de dicha empresa, así como del Jan Wallander, CEO del referido banco en la década del 70, cuando se comenzó a implementar este modelo y no contiene análisis ni opinión propia, resultando exclusivamente descriptivo de lo presentado por la literatura de Beyond Budgeting.

Svenska Handelsbanken es una empresa fundada en 1871 que cotiza en bolsa, y cuyas actividades se extienden al rubro financiero y de seguros. Su casa matriz está en Estocolmo y posee casi 10.000 empleados. La etapa histórica que interesa a este trabajo tiene que ver con el proceso iniciado en la década del 70, momento en que Jan Wallander fue reclutado del banco provincial Sundsvallsbanken de Norrland, al ingresar a su nueva compañía, propuso y desarrolló en ella, su nuevo modelo de gestión.

La implantación de Beyond Budgeting no fue un hecho aislado o simplemente una introducción de una herramienta o instrumento puntual en un contexto dado. En la época en que aplicó por primera vez el modelo BB en el banco, dicha innovación fue parte de un

conjunto de ideas para cambiar el modelo de gestión, y no algo meramente aislado o empleado como herramienta individual. Wallander aplicó un concepto diferente de gestión basado en la idea de la descentralización y el enfoque centrado en el cliente, y no en los productos que el banco vendía. A partir de experiencias pasadas, Wallander sostenía que era prácticamente imposible hacer pronósticos en un entorno tan complejo y cambiante, lo cual, unido a su nueva estrategia para gerenciar el negocio del Svenska Handelsbanken, derivó en la aplicación de un modelo de gestión sin presupuestos.

Resulta de interés explicar la visión de Wallander sobre los pronósticos. Creía en la existencia de dos clases de pronósticos o presupuestos. La primera categoría asume que mañana el tiempo será similar al de hoy. La segunda categoría suma que el tiempo cambiará mañana con respecto a lo que sucede hoy. El problema es que con la primera modalidad de pronóstico (mismo tiempo mañana que hoy) las organizaciones realizan un exhaustivo y largo proceso de reunión de datos, elaboración de información y confección de planes, solamente para decir que el año próximo se tratarán de hacer las cosas un poco mejor que este año (por ejemplo, vender un poco más, gastar un poco menos, ser algo más eficiente). El punto es que si ése será el resultado final del proceso de presupuestación, no tiene sentido encarar semejante tarea con la complejidad que conlleva, para tan poco valor agregado.

El "nuevo" Handelsbanken se enfocó fundamentalmente en alcanzar una alta rentabilidad, más que en lograr mayor volumen. El objetivo fue alcanzar un retorno sobre el patrimonio neto que excediera al de los bancos competidores. El banco pasó de tener menor rentabilidad que otros bancos minoristas suecos hacia fines de la década del 60, a lograr los mismos márgenes que otros bancos de su país en 1971, y desde 1972 ha sido sistemáticamente más rentable que el promedio de sus competidores, incluyendo ya otros bancos nórdicos.

Para lograr esa meta fue necesario que los empleados del Handelsbanken fueran más productivos que los de los competidores. Consecuentemente, el management del banco pensó que sería razonable que los empleados compartieran en parte las mayores ganancias. En este periodo, justamente en Suecia se dio un debate sobre cómo el personal podría tener mayor influencia en las compañías. Así, en el año 1973, la dirección del banco decidió asignar 10 millones de coronas suecas a una fundación llamada Oktogonen, y dichos fondos fueron colocados en acciones de Handelsbanken, dando así a los empleados representación

en el directorio del banco, y convirtiendo a Oktogonen en un dueño importante (10% del paquete accionario total).

En 1990 una profunda crisis en el sistema bancario sueco, causada por las pérdidas generadas por préstamos impagos por parte de empresas. En ese periodo de gravedad financiera y económica, Handelsbanken fue el único banco grande del país que no tuvo necesidad de apoyos o garantías estatales y creció fuertemente su participación de mercado, que pasó del 11% al 17% en el total de depósitos al terminar la década del 90. Al mismo tiempo, Handelsbanken se expandió a otros países escandinavos, logrando sistemáticamente el objetivo de obtener mayor rentabilidad sobre el patrimonio neto que sus competidores.

Handelsbanken posee diferentes divisiones de negocios y tiene muchas sucursales. Al implementar BB se estableció un cambio centrado en el foco en el cliente. Con la finalidad de conseguir una transformación en la manera de trabajar, se determinaron factores de éxito que constituyeron los pilares del modelo que apuntó a la satisfacción del cliente, mediante una operación de trabajo continuo y coordinado de todos los empleados a través de:

- Creación y mantenimiento en el tiempo de una cultura corporativa clara y formalizada, transmitida a todos los empleados especificando claramente las metas de la compañía.
- Descentralización y otorgamiento de poder de decisión y autonomía, pero con responsabilidad por resultados a todas las sucursales, que eran el foco del negocio y el factor clave de relación con el cliente.
- Implementación de un sistema de indicadores para medir y evaluar desempeño, abandonando definitivamente el uso de presupuestos.

Con la idea expresa de llevar a la práctica el modelo, involucrando a todos los colaboradores de la compañía a nivel real, concreto y tangible, se redactó un informe titulado "Our way", que describía las metas centrales de la firma, estableciendo que se debía alcanzar un retorno sobre el patrimonio neto mayor al valor promedio del resto de los bancos minoristas de Escandinavia. De esa manera, quedó claro cuál sería uno de los indicadores básicos de desempeño (global de la compañía). Simultáneamente, se fijó de manera clara un índice relativo; ya no importó tanto el valor del retorno sobre patrimonio

neto de manera absoluta, sino en comparación con los obtenidos por la competencia, definida como otros bancos minoristas del norte de Europa.

Un elemento importante del funcionamiento del modelo fue la utilización de un ranking permanente para medir en términos relativos los resultados de las operaciones. Se focalizó así la medición en un indicador particular, típico de las actividades deportivas: las tablas de posiciones. En el informe anual de la compañía se colocó la mira en una "tabla de posiciones" o ranking de la industria, que especifica los resultados logrados por todos los "jugadores" de este mercado. Se propagó el concepto de que una determinada firma no es exitosa simplemente por lograr un determinado valor de retorno sobre patrimonio neto; para decir que a una compañía le va bien o mal, es menester medir sus resultados en relación con los obtenidos por sus competidores. Típicamente a través de esta tabla, que es un elemento objetivo y simplemente un índice, se deduce la "filosofía" de gestión subyacente: lo más importante es el análisis de la performance de la compañía en relación con el medio ambiente, o sea, a través de un benchmarking o comparación permanente de resultados con otros competidores con quienes resulte apropiado efectuar una medición.

A nivel interno, entre las distintas sucursales que son las unidades verdaderas de gestión de Handelsbanken, se mide el ratio Costos/Ingresos, y se comparan mensualmente los resultados de todas ellas para ver cómo evoluciona cada una. Entre los costos a computar se incluye invariablemente el interés sobre el capital invertido. Se parte de un concepto económico de costo, independientemente de las normas contables de preparación de información para terceros, que prohíben el cómputo de intereses sobre el capital propio, ya que se considera que este factor no es gratuito para quien usa el capital, puesto que el dueño del mismo tiene en mente un mínimo de utilidad sobre el valor de su aporte, el cual constituye para quien gestiona, un costo como contrapartida de ello. Será considerado ganancia, desde el punto de vista del proveedor de fondos, todo monto que exceda ese mínimo requerido, no importa cuál es el criterio de la contabilidad para medir los resultados y exponerlos a terceros. Este principio es central e impone una visión de gestión integral del capital a todos los ejecutivos, funcionarios y empleados del banco.

Generalmente, por razones de confidencialidad y de acuerdo con el grado de detalle requerido para efectuar mediciones adecuadas, se suele carecer de información sobre este índice costos/ingresos para otros bancos competidores. No obstante, se impulsa su utilización en caso de existir posibilidades de obtenerlo, para agregar un elemento valioso de análisis y medición de éxito, pero siempre en términos relativos.

Otro importante indicador utilizado para las funciones de soporte - e incluso centralizadas - surge de aplicar un benchmarking externo. Como ejemplo, la gestión del departamento de Legales (válido también para Contabilidad, Sistemas, etc.) se mide comparando sus costos propios con los valores de mercado a los que estudios externos venderían sus servicios, lo cual se establece como un tope para los gastos de los sectores propios. Cada una de las divisiones de negocios del banco a las que serán cargados los costos de estas funciones de soporte decide cuál es el tope que acepta como cargo, siempre que sea razonable de acuerdo con los valores de mercado que le cobraría un tercero. De haber un excedente, y tener el departamento interno espacio para recargar un "plus" podría hacerlo, recuperando no sólo sus costos sino "obteniendo una ganancia". En caso de no ser así, y cuando los sectores receptores del costo establecieran un límite inferior a los costos reales del departamento interno, éste debería cargar con la diferencia exhibida como un rubro separado que identificará claramente la "ineficiencia" en relación a los valores de costos y precios que "el mercado" de este tipo de servicios acepta, viéndose obligado a efectuar reducciones de costos, nacionalizaciones de gastos o incrementos de productividad o eficiencia para lograr que sus costos sean "aceptados" por los "clientes internos".

Este conjunto de indicadores se compila mensualmente en informes que se distribuyen a los máximos ejecutivos, donde se agregan datos sobre volúmenes de operaciones, participación de mercado de cada sucursal, y resultados operativos reales (económicos y financieros, o sea estados de resultados y flujos de fondos). Los directivos discuten sobre la situación actual, el estado del entorno y las oportunidades y problemas pero a nivel "macro" y sin entrar en detalles puntuales, cuya decisión queda siempre en manos de los responsables operativos (gerentes de sucursales, etc.).

Un párrafo de interés lo concita la mecánica de las reuniones de los máximos directivos del banco, destinadas a evaluación de negocios y toma de decisiones estratégicas sobre la marcha de la compañía. Esta actividad se desarrolla en encuentros mensuales de carácter informal en cuanto a la agenda y al temario, pero enfocados en aspectos concretos. Los 25 principales directivos que se reúnen ya poseen la información de antemano, y no discuten cuestiones operativas: sólo dialogan sobre aspectos generales del negocio y analizan los casos de problemas en alguna sucursal, actividad o rubro, proponiendo soluciones que en general están sustentadas en conceptos de benchmarking, comparaciones y análisis conceptuales. Se trata de evitar el foco en el logro de metas numéricas o cuantificadas, lo cual difiere sustancialmente de las tradicionales discusiones en las corporaciones anglosajonas cuando se discurre sobre los resultados en relación al

presupuesto o “business plan” del periodo, y las causas de desvíos así como las proyecciones futuras. No se trata de una cuestión baladí o anecdótica; es importante su puntualización como distinción concreta en cuanto al modelo y esquema de gestión.

Los propios gerentes de Handelsbanken mencionan que el mayor desafío del proceso consiste justamente en confiar real y verdaderamente en la gente para desarrollar una organización autónoma y con capacidad de gestión y decisión a todo nivel. La dificultad central para el éxito del BB residiría en el propio management, al sufrir una sensación de pérdida de control y hasta de importancia, que debe aceptar y superar. Los directivos y empleados del banco declaran que en realidad se sienten cómodos y tranquilos en el nuevo entorno de trabajo. El BB se basaría así en un principio básico:

“si la empresa tiene buena gente que sabe cuáles son las metas corporativas y tiene las herramientas para hacer sus actividades, al tiempo que conoce que su performance será medida de manera realista comparándose con sus colegas o competidores, entonces todos harán un buen trabajo”.

Dos componentes resultaron clave en el modelo Beyond Budgeting aplicado en Handelsbanken:

- 1) Mantener una cultura corporativa estricta, claramente establecida y comunicada, especificando concretamente los objetivos globales de la empresa.
- 2) Establecer una metodología realista de evaluación y medición de performance, a través de medidas o indicadores “relativos” y nunca absolutos, no comparando con un presupuesto, plan o monto X, sino comparando los resultados de cada unidad con los de otras unidades comparables, a través de un proceso de benchmarking adecuado y justo, tanto interno como externo.

El corolario del caso Svenska Handelsbanken, de acuerdo con los partidarios de BB y con los directivos y empleados de esta firma, es que una organización fuertemente descentralizada, establecida en base a unidades operativas “autogestionadas”, pero sin perder el sentido de identidad y trabajando en forma de red, estando sus partes integrantes comunicadas y unidas por una estrategia y objetivos generales claramente fijados y diseminados, no necesitaría un presupuesto para funcionar y podría vivir cómodamente sin ellos.

2.12. Ventajas derivadas de la aplicación de Beyond Budgeting

Los autores y consultores que impulsan la aplicación de Beyond Budgeting han enfatizado sus beneficios y propuesto enfáticamente la aplicación de este modelo de gestión de manera completa e integral. Entre las ventajas que el esquema de gestión posee sobre los sistemas de comando y control tradicionales que se utilizan mayoritariamente en las compañías, destacan los siguientes:

- a) La organización se vuelve totalmente adaptable al medio ambiente, mejorando así su capacidad de acción y reacción, a la vez que la descentralización permite un mejor foco en cliente, y la autonomía de los empleados los impulsa a ser mejores y tener más interés en el logro de superarse y así beneficiar tanto a la firma como a ellos mismos tanto de forma grupal como individual.
- b) Se generan reducciones de costos al eliminar procesos innecesarios y que no agregan valor, sino que, por el contrario, consumen tiempo y recursos valiosos para otros fines.
- c) Es un sistema de gerenciamiento que está a tono con la feroz competencia actual, ya que es flexible, enfocado en el mercado y el consumidor presente y potencial.
- d) Es una metodología que prioriza la estrategia como factor central que debe mover a la compañía, desentendiéndose de los números financieros y centrándose en la captación, creación y descubrimiento de valor, que es lo vital para la firma.
- e) Se consolida el comportamiento ético de las personas, reduciendo las mentiras y los juegos políticos generados por la existencia de un "contrato de desempeño fijo" que impulsa a la gente a comportamientos disfuncionales en pos de lograr un resultado para cobrar una compensación como premio por alcanzar esa meta rígida. En este sentido, el pago de compensaciones variables e incentivos debe atarse al resultado lineal del desempeño y no al cumplimiento de metas rígidas en escalas cuyo logro determina el acceso al beneficio (Jensen, 2001).

2.13. Críticas a Beyond Budgeting.

Desde su expansión como modelo de gestión, han surgido también numerosas críticas a Beyond Budgeting. Como síntesis, se pueden resumir las principales de la siguiente forma:

- a) No existen implantaciones del modelo Beyond Budgeting de manera completa e ideal que respete los principios y fundamentos que proponen sus creadores e impulsores (Svenska Handelsbanken es quizás la excepción a esta regla...).
- b) Las críticas que el modelo de Beyond Budgeting le hace al presupuesto tradicional debieran ser cuestionamientos dirigidos a la aplicación y no al concepto en sí, especialmente cuando el presupuesto es utilizado para fijar compensaciones variables de directivos o empleados a través de pagos cuando se alcanzan determinadas metas escalonadas.
- c) Beyond Budgeting hace perder la visión holística e integral de la organización, dispersando espacios de acción y decisión, y diluyendo la cohesión de la compañía.
- d) Justamente el exceso de descentralización puede desatar caos y descoordinación operativa, con los consiguientes impactos negativos en los resultados de la compañía.
- e) Se diluye la guía y orientación general de la empresa, al existir diversos centros de decisión con metas y resultados propios a medir y controlar.
- f) Muchas veces se encuentran implantaciones parciales que en realidad no implican el abandono del presupuesto, sino cambios y ajustes a esquemas previos de uso equivocado o distorsionado del presupuesto, por lo que en realidad se trataría de aplicaciones de "presupuesto" mejorado, pero bajo otra denominación alternativa que no cambia la esencia.
- g) Los indicadores de desempeño relativo que Beyond Budgeting pregona y prioriza son datos muy difíciles de obtener en la práctica, especialmente si se trata de información de la competencia, por lo que incluso cuando se los consigue no son claros y no resultan confiables tampoco. De esa manera, un aspecto clave se vuelve brumoso y difuso, distorsionando por ende el conjunto de indicadores base que sirven para monitorear el desempeño de la organización.
- h) Se pierde objetividad al utilizar elementos o variables mucho más subjetivas para medir la gestión. Eso genera la existencia de diferentes varas o parámetros que pueden resultar injustos o tener desvíos, con la consecuente distorsión en la medición de resultados.
- i) La descentralización no siempre es la solución. Debido a ello, su universalización no es aconsejable en cualquier momento, lugar y circunstancia, siendo que muchas veces un modelo de gestión centralizado es esencial para alcanzar los

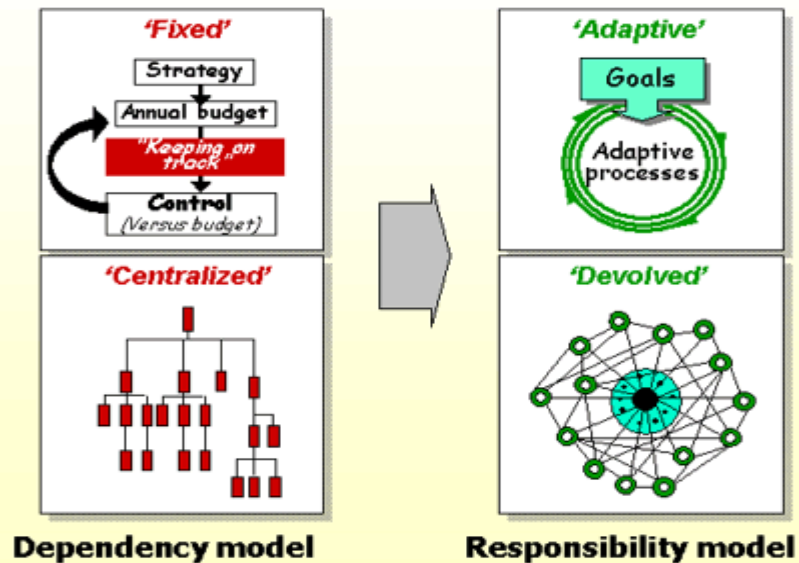
objetivos de la firma, dependiendo ello del tipo de negocio, del contexto y de la etapa de la vida de la empresa, por ejemplo.

- j) Beyond Budgeting implica un cambio cultural muy importante y muy fuerte en la organización, fundamentalmente a nivel axiológico, que no se puede simplemente forzar o imponer aunque se intente hacerlo desde lo más alto de la organización.

2.14. Presupuesto tradicional versus Beyond Budgeting: ¿enfoques excluyentes?

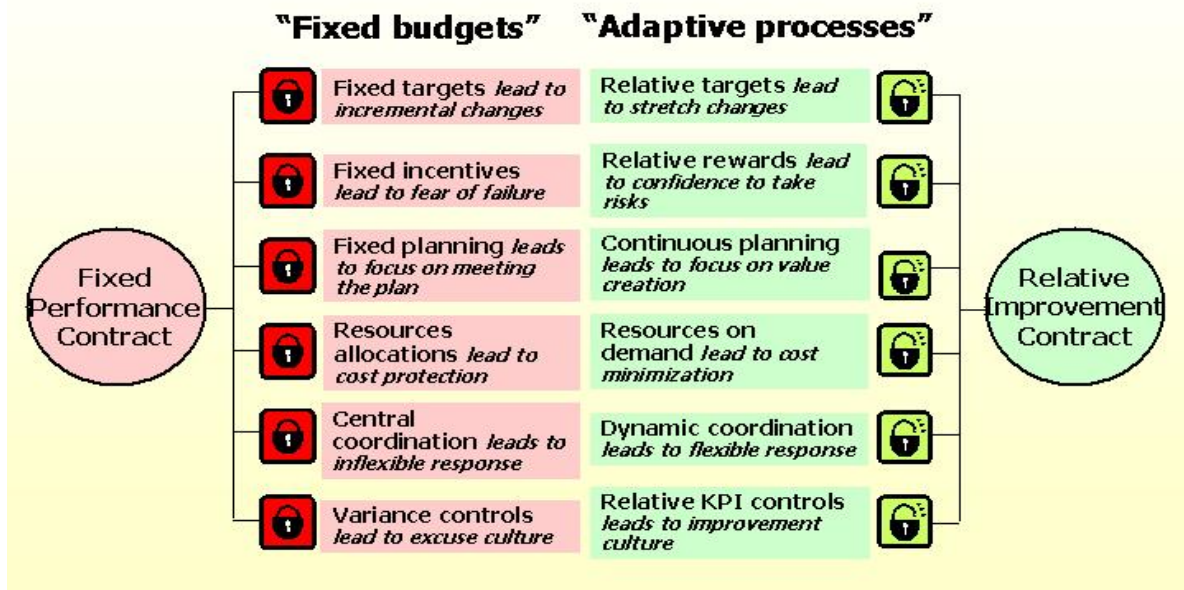
Beyond Budgeting se presentó en el mundo del management autodefiniéndose como un modelo alternativo al sistema de comando y control basado en presupuestos. Claramente el nombre propuesto para este nuevo modelo por sus fundadores e impulsores a partir de la BBRT demuestra que es justamente una opción alternativa y excluyente de la gestión basada en presupuestos. Aquí se debe remarcar una cuestión conceptual de gran interés para el presente trabajo: BB se presenta como un modelo de gestión (Hope y Fraser, 1999), mientras que el presupuesto, en toda la extensa literatura de la gestión y a lo largo de su más de un siglo de utilización práctica, es caracterizado mayoritariamente como herramienta de gestión, técnica o elemento utilizado dentro del sistema o modelo de gestión organizacional. Por lo que en principio, de acuerdo con los partidarios de BB, se estaría confrontando un modelo con un elemento. Pero, al sostener los impulsores de BB que ese elemento adquirió el carácter de pilar y centro de los esquemas y sistemas de gestión de la mayoría de las empresas, se desplaza el eje y eleva la confrontación conceptual al nivel de modelo de BB versus modelo de gestión basada en presupuestos. Este pensamiento y enfoque está gráficamente evidenciado en el cuadro 2.1., y suele ser presentado en la bibliografía que propone el uso de "Beyond Budgeting"; el esquema ejemplifica la oposición y la exclusión entre ambos modelos, brecha potencial que da origen al presente trabajo de investigación. El cuadro 2.2. grafica esta dualidad y exhibe en forma de oposición el enfoque de gestión basados en el uso del "presupuesto tradicional" (denominación que se utiliza aquí porque es la que BB usualmente designa para encuadrar al "presupuesto clásico"). y el modelo de BB.

Beyond the 'budget model'



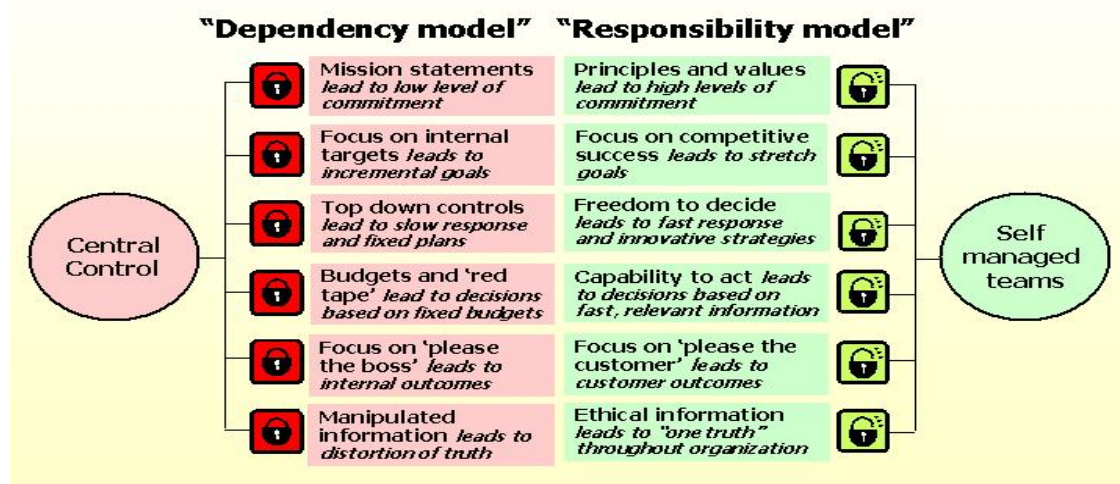
Cuadro 2.1.

Principles of the New Performance Contract



Cuadro 2.2.

Principles of the Devolved Organization



Cuadro 2.3.

Los dos cuadros arriba expuestos, muestran claramente la oposición entre lo que los partidarios de BB definen como “modelo clásico” y el BB en cuanto a dos aspectos:

- 1) El contrato de desempeño, según se exhibe en el cuadro 2.2. (en el que las denominaciones de los esquemas son justamente “Presupuesto fijo” - “Fixed Budget” en inglés - y “proceso adaptativo” - Adaptive process” en inglés - , respectivamente).
- 2) El grado de autonomía de la organización en el cuadro 2.3. (en el que las etiquetas son “Modelo de dependencia”, - “Dependency model” en inglés - y “Modelo de responsabilidad”, -“Responsibility model” en inglés -, respectivamente).

Se ha preferido incluir los cuadros originales existentes en la bibliografía en inglés, y no traducirlos, dado que resultan más representativos - especialmente en cuanto a la terminología utilizada - para marcar justamente la oposición y exclusión que BB propone como concepto entre ambos enfoques. Nótese que para el caso de funcionamiento con presupuestos, se utiliza la denominación “modelo” por parte de los proponentes de Beyond Budgeting, que son los autores de estos cuadros.

Como demostración de la oposición inicial entre presupuesto y BB, nada más esclarecedor que las palabras del propio Robin Fraser, fundador del concepto (Becker, 2012):

“Lo llamamos Beyond Budgeting porque surgió de un estudio sobre “Advanced Budgeting” y la conclusión fue que el presupuesto era algo incompatible con la forma en que las compañías deberían ser gestionadas en el futuro. En nuestro proyecto, estábamos obviamente mirando más allá del presupuesto tradicional. No era más que eso. No sabíamos lo que finalmente existiría más allá del presupuesto, por ejemplo si era simplemente no presupuestar, hacer algo en vez de presupuestar o algo más. Entonces, acordamos que había un problema, pero no sabíamos cuál era la solución”. Así, BB nació como algo caracterizado por la negativa: lo que no era. Se trataba de una antítesis. El propio vocablo “beyond” implicaba una alternativa a los presupuestos desde el inicio de la gestación del modelo. Luego fue moldeado, modificado, completado, ajustado y conceptualizado, pero sin perder jamás esta esencia.

¿Cómo fue conceptualizado desde el inicio BB? Releyendo los escritos de los autores desde el principio, hay dos conceptos que se repiten y enfatizan.

El primer concepto es que BB es presentado como una alternativa al presupuesto “tradicional”. Los impulsores de BB sugieren que éste requiere el abandono del presupuesto, que era una práctica ampliamente adoptada. El propio nombre del concepto así como los títulos de las publicaciones son muy claros. El presupuesto es descrito por Wallander como un “mal innecesario” (Wallander, 1999), por los propios Hope y Fraser como “figuras de odio” y que debe “ser dejado de lado” (Hope y Fraser, 2003b). El punto de partida de BB es quitar algo, y su denominación refleja claramente esa premisa.

El segundo concepto está muy vinculado con el primero. Hope y Fraser señalan marcada y repetidamente que BB es un modelo general de gestión y no una herramienta específica o un conjunto de herramientas.

La idea de BB fue claramente construida sobre estos dos conceptos. Sin embargo, en la realidad, las innovaciones están sujetas a reinterpretaciones y nuevas conceptualizaciones y su identidad puede ir modificándose, dependiendo de las acciones y caminos que van tomando una serie de actores que participan del proceso evolutivo del concepto. BB no estuvo exento de esto, ya que al propagarse el concepto a otros países, organizaciones y especialistas que fueron implementando el modelo en diferentes firmas, el esquema – al igual que todos – fue adquiriendo una plasticidad y flexibilidad propia, con una dinámica no necesariamente idéntica a la idea originaria. Sin embargo, el grupo de gente que integra la BBRT mantuvo en firme el modelo y concepto inicial, y se resistió de manera firme y total a que el “sistema” fuera “recortado” o implantado de modo parcial, por ejemplo utilizando sólo

algunas herramientas, técnicas o ideas y no todo el conjunto de principios. Esto transformó a BB – al menos para los miembros de BBRT y los impulsores originales y sus sucesores en esa organización - en un concepto rígido que debía ser tomado y adoptado de modo total para “merecer” el uso del nombre. Tal es así, que, tal como se verá en el capítulo siguiente en la investigación efectuada para esta tesis, aplicaciones parciales o combinaciones de diverso tipo, no son aceptadas por este grupo como verdaderos casos de implantación de Beyond Budgeting. Así, algunas aproximaciones más pragmáticas al BB, en las que la idea de un modelo totalizador y holístico no es aplicada íntegramente, sino de manera gradual e incluso parcial, coexisten en la práctica con los conceptos teóricos que propone la BBRT, que se autodesigna como un “grupo de investigación o think tank cuyas actividades son principalmente la identificación de compañías que abandonaron el modelo de presupuesto para visitarlas, analizarlas, estudiarlas y elaborar informes para sus miembros que financian dichas investigación con sus cuotas de membresía”.

2.15. Resumen.

El presupuesto constituye un pilar fundamental de la gestión de la empresa actual. Ha sido utilizado desde hace más de un siglo, siendo una herramienta de aplicación muy extendida en todo tipo de firmas. El marco teórico define sus roles y objetivos: planificar, coordinar, comunicar, motivar, asignar recursos, controlar y medir desempeños. Su aplicación ha evolucionado desde iniciales pronósticos para poder operar, hasta constituir un instrumento de “programación en acción”. Como expresión cuantitativa, tanto en unidades físicas como monetarias, el presupuesto constituye un plan concreto referido a las actividades a realizar en un periodo futuro. Su elaboración surge de un proceso, que es a su vez parte del proceso general de planeamiento, idealmente inscripto dentro del diseño de estrategia que constituye una elección del camino que conduce al logro de los objetivos de la compañía.

El presupuesto es una herramienta a través de la cual se exterioriza el enlace entre la planificación y el control, conformando un puente necesario entre los objetivos (futuros deseables) y la evaluación permanente del proceso definido para efectivizarlos. La literatura de la gestión recoge cierto grado de insatisfacción en la práctica empresarial con los resultados de la aplicación del sistema de presupuesto. A raíz de ello, se han generado desde la doctrina y la academia fuertes críticas al proceso presupuestario y sus resultados. Como consecuencia, ha surgido una serie de movimientos de ejecutantes, especialistas en gestión, académicos y consultores en pos de resolver estas preocupaciones. Se verificaron

dos tendencias: la primera sostiene la necesidad de utilizar presupuestos mejorados, y se abocó a corregir, ajustar y mejorar las prácticas de uso de presupuesto; la segunda vertiente, directamente propuso su abandono liso y llano como sistema.

Dentro del grupo que impulsó el abandono del presupuesto, se hallan directivos de empresas que realmente lo dejaron de lado, así como especialistas que se dedicaron a la investigación de un nuevo enfoque de gestión, quienes a partir de experiencias y casos reales construyeron un cuerpo teórico que denominaron Beyond Budgeting. Lo definieron como un modelo alternativo y opuesto al sistema de comando y control centrado en el presupuesto, que llamaron desde ese momento "tradicional". Forjaron así el modelo BB sobre la base de dos conceptos centrales: el abandono de presupuestos y el diseño de una organización descentralizada, autónoma y con altos niveles de responsabilidad en las líneas operativas. La gestión en estas firmas sería controlada mediante indicadores relativos de desempeño en función de la competencia y variables externas, desterrando las metas fijas surgidas de los llamados "contratos rígidos de desempeño" entre superiores y subordinados, típicos de los sistemas "tradicionales de comando y control", que establecen objetivos numéricos absolutos a cumplir durante un periodo, y cuyo cumplimiento genera recompensas para quienes los alcancen.

Desde la década del 90 el modelo BB se ha expandido en diferentes países y regiones - esencialmente en Europa - sobre la base original de los principios de sus creadores, Robin Fraser y Jeremy Hope. Sus sucesores en la denominada Beyond Budgeting Round Table ("think tank" por ellos creado que ha sido clave en la investigación y desarrollo del modelo) han mantenido firme la idea de que se trata de un modelo holístico, integral y coherente que debe abarcar a toda la empresa en un cambio cultural general que implica necesariamente abandonar las prácticas asociadas con el presupuesto como parámetro absoluto, junto con todos los comportamientos derivados de este enfoque. Se trata de un cambio cultural complejo que implica la modificación de valores y creencias, esencialmente para los directivos, pero que elevaría el potencial organizacional y desataría fuerzas benéficas enfocadas en el cliente, el trabajo en equipo y la comunidad de valores hacia el logro de los objetivos con una fuerte mirada externa.

De la verificación de esta oposición entre la gestión de negocios basada en el uso del sistema de comando y control con el presupuesto como pilar central y el modelo Beyond Budgeting, del carácter excluyente de las dos propuestas, de las ventajas y dificultades reales en la aplicación de ambos enfoques, y sobre todo, de las eventuales conclusiones que

permitan tanto plasmar una propuesta integradora que ajuste el marco teórico y permita su aplicación práctica para mejorar la gestión, se ocupan los capítulos 4 y 5, sobre la base de los hallazgos de la investigación que se detalla en el capítulo 3.

CAPÍTULO 3

Investigación y resultados

3.1. Objetivos de la investigación.

La presente investigación se desarrolló con los siguientes objetivos centrales:

- a) Conocer y comprender las prácticas de planeamiento y presupuesto vigentes en diferentes tipos de empresas, especialmente incluyendo compañías que operan con presupuesto tradicional y otras que emplean el modelo Beyond Budgeting. Con el objeto a su vez de tener una visión amplia y profunda sobre dichas prácticas, se buscó incluir empresas que cubrieran un amplio espectro en cuanto al origen y composición de su capital, modo de dirección, tipo de actividad y tamaño con el objeto de que la muestra fuera representativa para el análisis y conclusiones posteriores. Se trató de incluir en el grupo relevado a empresas:
 - Nacionales y extranjeras
 - Que hacen oferta pública de sus acciones cotizando en bolsa, y privadas.
 - Dirigidas por sus dueños y por gerentes contratados como empleados.
 - Industriales y de servicios.
 - Medianas y grandes (se excluyeron pequeñas empresas, debido a la naturaleza del tema en estudio en la presente tesis).
- b) Verificar si los modelos de planeamiento y presupuesto descritos en el marco teórico desarrollado en el capítulo 2 y que forman parte del estado del arte en la disciplina, se presentan en la práctica funcionando con las características, formas y herramientas que allí se pregona. Especialmente, el énfasis está en la aplicación del presupuesto como herramienta central de gestión y de Beyond Budgeting como modelo de gestión.
- c) Recoger la opinión valorativa de los usuarios sobre el funcionamiento real de los modelos en cuestión, a efectos de contar con información cualitativa sobre las ventajas y desventajas que los mismos poseen en su aplicación efectiva en las compañías.
- d) Obtener información más específica sobre casos, ejemplos, particularidades y aspectos específicos surgidos en la aplicación real de las herramientas y modelos estudiados, como complemento valioso del relevamiento integral. A ese efecto,

además del cuestionario escrito que se envió a las diferentes compañías, se realizaron entrevistas puntuales al efecto, en los casos en que desde la investigación resultó interesante a la vez que posible acceder a ello.

- e) Observar y analizar en la práctica las diferencias entre el presupuesto tradicional utilizado como herramienta de gestión y el modelo Beyond Budgeting, a efectos de poder realizar un análisis crítico de ambos sobre la base de fundamentos concretos – más allá del análisis teórico, y de la experiencia personal - para luego realizar un análisis crítico y proponer finalmente las recomendaciones teóricas consecuentes, con especial atención a su aplicación práctica en las empresas, aspectos que se presentarán en los siguientes capítulos de este trabajo.

3.2. Metodología de investigación.

Se trata de una investigación de carácter explicativo y no experimental transversal. Se realizó un estudio de casos que incluye un grupo empresas actuales, con el objeto de relevar, comprender y analizar los modelos que utilizan dichas compañías en relación con los sistemas de planeamiento y control.

La investigación consta de dos partes. La primera es el estudio de casos de empresas que emplean diferentes modelos de gestión en cuanto a sus procesos de planeamiento, presupuesto y control. Dicha investigación se realizó mediante un cuestionario escrito compuesto por una serie de preguntas en general de respuesta cerrada con opciones, a los efectos de lograr mayor objetividad y poder computar los resultados de manera neutra reduciendo el sesgo de interpretación. Los cuestionarios fueron enviados por correo electrónico, de manera posterior al contacto con el funcionario de la empresa que hubiera aceptado participar en la investigación, momento inicial en que se explicó claramente cuál es el objetivo del relevamiento, y se explicitó claramente el grado de confidencialidad que se guardaría con los resultados, que aparecerían a nivel agregado. Igualmente, sólo en casos en que la empresa aceptó la identificación, se la menciona en alguna parte de este trabajo.

Se produjeron numerosos contactos con el fin de contar con la mayor cantidad posible de respuestas y lograr una investigación relevante. Dado que la temática en cuestión es un tema complejo que las empresas tratan con alto nivel de confidencialidad, el acceso a ese tipo de información es difícil, debido a la antedicha sensibilidad. Adicionalmente, en Argentina existe una invariable costumbre de reticencia de las empresas a responder cuestionarios o encuestas, especialmente en lo referido a formas de operar y gestionar sus

actividades, así como sobre los resultados concretos de las mismas. Ello constituye un obstáculo importante a la hora de llevar adelante este tipo de investigación. Ello significó una limitación a la hora de obtener la información, pero no obstante se cree que se ha logrado una muestra importante, representativa, y, fundamentalmente útil a los fines de las conclusiones y aportes que se propone este estudio.

En el acápite 1.8.1. del capítulo 1 se explicó la metodología de investigación empleada en este trabajo. Se reiteran aquí los conceptos centrales relativos a la misma, indicando nuevamente que las empresas que forman parte de la investigación realizada para la presente tesis han pretendido guardar estricta confidencialidad sobre su participación.

La muestra utilizada es no probabilística, y la elección de los elementos de la misma dependió de causas relacionadas con las características de la investigación. Se trató así de una investigación con muestra:

- Intencional, en la que el investigador eligió determinadas unidades de análisis, por reunir características prototípicas y representativas que se manifiestan de manera casi pura, con respecto a un fenómeno.
- Por cuotas o proporcional, en la que se establecieron cuotas para las diferentes categorías del universo, y a partir de esto, la elección de las unidades quedó por cuenta del investigador.
- Disponible o accesible, en la que el investigador incluyó los casos a los cuales tiene acceso.

Se eligió un grupo de empresas que opera con un esquema de presupuesto que se puede denominar "tradicional" o "clásico", y otro grupo de empresas que se conocía que había abandonado el uso de presupuestos para adoptar el modelo de Beyond Budgeting, dado que el objetivo y la hipótesis requerían la recogida y análisis de esas situaciones comparativas. Adicionalmente, dado que el número de compañías que trabaja con presupuestos "tradicionales" es mucho mayor que el que opera con el modelo de "Beyond Budgeting", del total de compañías incluidas en la investigación, 80% opera con el esquema clásico y 20% con Beyond Budgeting proporciones que no necesariamente son representativas del universo real, pero que implican una muestra relevante a los efectos de la investigación. En el caso de Beyond Budgeting, se comprobó que el concepto no ha sido adoptado aún de manera tan extendida que permitiera confrontar una cantidad equivalente de firmas usando presupuesto clásico y BB. Originalmente, el diseño de investigación estaba armado de forma tal que las cantidades de empresas en ambos grupos fuera similar, pero

ello fue cambiado a los efectos de obtener conclusiones más representativas. Se interpretó que esto resultaría finalmente de mayor interés y enriquecería la investigación, compensando el aspecto teórico purista de igualdad en las cantidades de empresas en ambos grupos; adicionalmente, esta composición del universo estudiado, se repite que resulta un reflejo de lo que acontece en la actividad empresarial real. En este campo, se aprecia la importancia del tercer tipo de muestra utilizado, o sea la muestra disponible o accesible. Dadas las características del tema de investigación, y la necesidad de contar con casos reales de aplicación de ambos modelos a nivel de detalle, se cursó la invitación a participar de la investigación a un número aproximado de cien empresas. Es menester remarcar, no obstante, que la práctica del planeamiento y presupuesto no es un campo que ha sido explorado significativamente hasta ahora en la disciplina, lo cual resulta llamativo, tratándose de un tema de la gestión de tanta importancia y tanta aplicación como el del presupuesto y planeamiento. Sí existen numerosos estudios y análisis teóricos sobre estas cuestiones, las que fueron referidas en el marco teórico, citándolas de manera puntual o vertiendo sus conceptos centrales en el desarrollo resumido que se hizo del estado del arte en esta disciplina.

Una vez más, se repite la importancia de las limitaciones que devienen del tamaño de la muestra en cuanto al nivel de conclusiones y análisis, no obstante, a efectos mitigar alguna inquietud que pudiera surgir en relación con la representatividad de las conclusiones, se trató de compensar dicha cuestión con una segunda parte de la investigación que proveyera información adicional para completar el estudio que se lleva adelante en el presente trabajo.

Es así que, como aspecto complementario al cuestionario completado por las empresas sobre sus sistemas, modelos, procesos y herramientas de planeamiento, se incorporó la opinión y el análisis crítico de parte de un grupo de diez expertos en la disciplina de planeamiento y control. Con dicha finalidad, se integró un panel de destacados practicantes y ejecutantes de la disciplina de planeamiento y control, con el objeto de recabar sus ideas y opiniones sobre las prácticas reales de presupuesto y Beyond Budgeting en el mundo empresario. Se recurrió a un grupo de expertos y ejecutantes con experiencia en la implementación, aplicación y consultoría en presupuestos tradicionales, y otro grupo que la tuviera en Beyond Budgeting.

En el anexo al final del presente trabajo se incluye el cuestionario enviado a las empresas, así como el empleado para las entrevistas a los expertos en presupuesto y Beyond Budgeting.

3.3. Consideraciones iniciales sobre la investigación.

En el presente acápite, se presentarán los resultados del cuestionario respondido por un grupo de treinta empresas que utilizan presupuestos como herramientas centrales de gestión, así como modelos de Beyond Budgeting. Dado que la utilización de los esquemas que a efectos de este estudio se denominarán “presupuesto tradicional” o “presupuesto clásico” es mucho mayor que en el caso de Beyond Budgeting, y con el objeto de contar a su vez con una más amplia variedad de empresas para poder obtener conclusiones más ricas, se trató de aumentar el número de la muestra de compañías que usan modelos tradicionales en relación con las que aplican BB. Es por ello que el resultado final fue de treinta empresas respondiendo el cuestionario que forma parte de la presente investigación. Se agradece especialmente la participación de las numerosas firmas participantes y sus funcionarios de las áreas de planeamiento, presupuesto y administración, quienes contribuyeron a esta investigación: entre las que han permitido ser mencionadas, destacamos a Coca-Cola, Pfizer, Johnson y Johnson, GSK, Petroquímica Cuyo, Banco Galicia, Transfármaco, Statoil, Level3 y Manpower.

3.4. Composición del grupo de empresas participantes de la investigación.

Los cuadros siguientes muestran la composición detallada del grupo de empresas que participó del estudio. Se trató de abarcar un grupo amplio de empresas que tuviera diferentes características en cuanto al origen y composición del capital, forma de dirección, tipo de actividad y tamaño de compañía.

ORIGEN DEL CAPITAL	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Extranjero	18	60%
* Estados Unidos	9	
* Europa	7	
* Asia	2	
Argentino	12	40%
Total	30	100%

Cuadro 3.1.

En el cuadro 3.1. se observa la variedad en cuanto al origen del capital de las empresas, las que efectivamente provienen de diversos países y regiones, lo cual permite conclusiones no sólo más amplias, sino referidas a diferentes subgrupos, tal como se verá más adelante.

En el cuadro 3.2. se muestra el tipo de actividad desarrollada por la empresa, que se encuadra en dos categorías: industria y servicios. En la segunda se incluyen todas aquéllas que no sean empresas productoras de bienes y servicios, y engloba tanto a instituciones financieras como a minoristas dedicados a la reventa, o prestadores de servicios en el área logística, de telecomunicaciones, reparaciones de equipos, etc.

ACTIVIDAD	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Industria	21	70%
Servicios	9	30%
Total	30	100%

Cuadro 3.2.

Una distinción importante se observa en el cuadro 3.3., y que será objeto de estudio particular en las conclusiones y aporte teórico que se presentarán en los capítulos siguientes, y está relacionada con el tipo de composición del capital de las firmas, notándose una distinción aquí entre empresas que cotizan en bolsa, y firmas denominadas "privadas" cuyo capital está en manos de un grupo de personas o empresas pero que no hacen oferta pública del mismo, reservándose por lo tanto la propiedad a dichos dueños, de manera exclusiva.

TIPO DE CAPITAL	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Cotizan en bolsa	16	53%
Privadas sin cotización	12	40%
Públicas	2	7%
Total	30	100%

Cuadro 3.3.

La referencia a la envergadura de la firma es clave para entender sus procesos de gestión, por lo que el dimensionamiento de las compañías resulta clave para entender sus comportamientos. No obstante, veremos luego aquí que no existe una característica específica en relación con el tamaño, ya que las prácticas de presupuesto y planeamiento están más vinculadas con el modo en que las empresas son dirigidas y con la estructura de su capital (público o privado) que estrictamente con el tamaño.

Los cuadros 3.4. y 3.5. muestran las ventas y personal de las empresas participantes.

NIVEL DE INGRESOS (Año 2013 USD en millones)		
<i>Rango</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
0 a 10	1	3%
10 a 50	2	7%
50 a 100	6	20%
100 a 500	14	47%
500 a 1000	2	7%
Más de 1000	5	17%
Total	30	100%

Cuadro 3.4.

CANTIDAD EMPLEADOS POR EMPRESA (Año 2013)		
<i>Rango</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
0 a 50	1	3%
50 a 100	2	7%
100 a 200	7	23%
200 a 500	4	13%
500 a 1000	7	23%
1000 a 10000	4	13%
Más de 10000	5	17%
Total	30	100%

Cuadro 3.5.

Es menester resaltar que tanto en lo referido a los niveles de ingresos como a la cantidad, en el caso de empresas que son filiales de compañías internacionales, se incluyeron los guarismos relativos a su sucursal encuestada en Argentina, y no al tamaño global de la corporación. Dado que en la generalidad de los casos las prácticas de presupuesto y planeamiento que tienen lugar en la filial argentina (y en las de todos los países del mundo en en que esas corporaciones están presentes) son similares, a los efectos de dimensionar el tamaño de las empresas en la muestra podrían considerarse los valores globales de dichas compañías. De haberse hecho ese análisis, claramente habría veinte empresas con ventas de más de USD 1000 millones, y otras tantas con más de 10.000 empleados, lo que eleva sustancialmente el tamaño promedio de la muestra, que pasa a contener así muchas más empresas que merecen ser categorizadas como "grandes".

Asimismo, de manera intencional se ha excluido de esta investigación a las empresas pequeñas, con pocos trabajadores y niveles menores de ingresos por facturación, debido al tipo de estudio que se lleva a cabo. Cabe no obstante remarcar que un análisis sobre las

prácticas de planeamiento que se verifica en este tipo de empresas, así como recomendaciones sobre éstas, puede constituir el objeto de análisis futuro de otras investigaciones y aportes teóricos subsecuentes.

3.5. Resultado analítico de la investigación sobre presupuesto en empresas.

A lo largo del presente acápite se exhibirán los resultados de la investigación sobre planeamiento y específicamente sobre presupuesto a partir de las respuestas de los funcionarios de dichas firmas a cargo de estas funciones. Toda la información fue obtenida a partir de un cuestionario escrito que fue completado por dichos funcionarios en los primeros en el segundo trimestre de 2014, y fuera recibido por el investigador, quien posteriormente recopiló, clasificó, ordenó e interpretó los resultados de la manera presentada a continuación, sobre la base de las respuestas a las respectivas preguntas.

3.5.1. Planeamiento a largo plazo y denominado “estratégico”.

La primera parte del cuestionario de análisis de estos casos se refirió al denominado planeamiento a largo plazo o planeamiento estratégico, para conocer y comprender cuáles son las prácticas vigentes en este grupo de empresas con referencia a dichos procesos.

El cuadro 3.7. exhibe qué porcentaje de empresas realiza este tipo de planeamiento.

POSEE PLAN A LARGO PLAZO / PLAN ESTRATÉGICO		
<i>Opciones</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
SÍ	21	70%
NO	9	30%
Total	30	100%

Cuadro 3.7.

La frecuencia con que estos planes son elaborados se exhibe en el cuadro 3.8.

FRECUENCIA ELABORACIÓN PLAN		
<i>Periodos</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Annual	17	81%
Cada dos años	2	10%
Cada tres años	1	5%
Más de tres años	1	5%
Total	21	100%

Cuadro 3.8.

Se observa aquí que la frecuencia anual es alta, lo que evidencia que en general estas empresas realizan planes que denominan de largo plazo o estratégicos todos los años de manera rutinaria y repetitiva, aún cuando en sus resultados declaran no hallar significativas variaciones (excepto ante cambios de contexto muy grandes, ya sea macroeconómicos, políticos o de su propio sector). Sin embargo, mayoritariamente consideran que es de utilidad la continua revisión de este tipo de planes con esa frecuencia y detalle.

Dado que es una cuestión muy debatida el horizonte de planeamiento, y especialmente en virtud de la turbulencia e inestabilidad del contexto actual, es de interés observar cuál es el periodo al que dichos planes se suelen referir, lo cual se exhibe en el cuadro 3.9. Se observa que existe una amplia gama de horizontes temporales, pero en pocos casos se extienden más allá de los cinco años. Por supuesto que este periodo tiene vinculación también con los ciclos de negocios y el tipo de industria o actividad desarrollada, que resulta determinante en cuanto a la necesidad de planificación de futuro.

PERIODO QUE ABARCA EL PLAN		
<i>Periodos de tiempo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Dos años	2	10%
Tres años	7	33%
Cuatro años	1	5%
Cinco años	5	24%
Seis años	2	10%
Siete años	3	14%
Más de siete años	1	5%
Total	21	100%

Cuadro 3.9.

El contenido del plan es un tema central de análisis. Se ofrecieron tres posibilidades de respuesta en el cuestionario de la investigación: contenido cualitativo (forma de enunciado de estrategias o planes de acción), cuali-cuantitativo (agregado de proyecciones económico-financieras de diferente calibre y detalle) y cuantitativo solamente (excluyendo la opción primera). Se nota que mayoritariamente el contenido final resultante de este proceso guarda una combinación de elementos cuali-cuantitativos, tal como se expone en el cuadro 3.10.

CONTENIDO DEL PLAN		
<i>Opciones</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Cualitativo (estrategias y planes)	0	0%
Cuali-cuantitativo (informes en \$)	19	90%
Cuantitativo solamente	2	10%
Total	21	100%

Cuadro 3.10.

Sobre las técnicas empleadas para la confección de estos planes, se preguntó sobre las más empleadas, con posibilidad de agregado de otras adicionales. Se repite con alta frecuencia el conjunto mostrado por el cuadro 3.11.

TÉCNICAS EMPLEADAS EN LA ELABORACIÓN DEL PLAN		
<i>Herramienta</i>	<i>Casos aplicación</i>	<i>% Uso</i>
Análisis FODA / SWOT	17	81%
Estudios de Mercado	15	71%
Proyecciones macroeconómicas	20	95%
Análisis de competencia	20	95%
Consultores Externos	3	14%
Otras	5	24%
Total	21	

Cuadro 3.11.

Se mencionó que el output de este proceso es mayoritariamente cuali-cuantitativo. El detalle de los informes que lo componen es exhibido en el cuadro 3.12.

OUTPUT DEL PLANEAMIENTO - INFORMES Y ESTUDIOS		
<i>Tipo de proyección</i>	<i>Casos aplicación</i>	<i>% Uso</i>
Pronóstico de ventas	15	71%
Flujo de fondos proyectado	8	38%
Estado de resultados proyectado	20	95%
Balance proyectado	8	38%
Plan de inversiones	11	52%
KPIs (indicadores claves desempeño)	13	62%
Estrategias formuladas	15	71%
Porcentajes de participación mercado	3	14%
Balanced Scorecard	3	14%
Otros	2	10%
Total	21	

Cuadro 3.12.

Los cuadros 3.13 y 3.14 muestran dos aspectos esenciales referidos a la utilización efectiva que se le da a los planes a largo plazo, y quiénes son los responsables de aprobarlos o ponerlos vigencia. Se evidencia que una de las aplicaciones centrales de los planes a largo plazo es servir de input para los presupuestos anuales que estas firmas elaboran como parte de sus procesos de gerenciamiento. Se verifica también la importante intervención de los directivos de estas firmas que formalizan de alguna manera (a veces con un carácter más explícito y aprobando un plan en sí, otras veces dejando lineamientos generales que de todas maneras son tomados luego por el proceso de presupuesto) dichos planes. Queda claro que en su mayoría, estos planes de largo plazo o estratégico, tienen vinculación con el presupuesto de manera estrecha, dado que conforman un marco o contexto para su posterior elaboración, a la vez que en algunos casos sirven como ancla para establecer niveles de metas u objetivos que luego serán establecidos a nivel de detalle por los presupuestos específicos operativos. Existen casos concretos de empresas que analizan incluso los desvíos entre los planes estratégicos de un año y el anterior, para verificar el grado de desvío y tratar de forzar a sus directivos y gerentes a ser más “precisos” (si cabe la palabra al referirse a una proyección a largo plazo y generalmente más “direccional” que analítica) en su elaboración. Esto es especialmente notable cuando, sobre todo en empresas internacionales, dichos planes son base del presupuesto anual, en el que los gerentes a cargo de una determinada filial o unidad de negocios, deben mantener un alineamiento entre los resultados de los planes estratégicos y los presupuestos del mismo periodo. Es también sorprendente desde el punto de vista teórico que se hayan reportado casos de empresas que establecen metas o “targets” para los planes estratégicos y a largo plazo, que perderían su carácter proyectivo para convertirse en planes analíticos con metas.

APLICACIÓN CONCRETA DEL PLAN A LARGO PLAZO / ESTRATÉGICO		
<i>Objetivo al que se aplica</i>	<i>Casos aplicación</i>	<i>% Uso</i>
Elaboración presupuesto anual	16	76%
Formulación de estrategias	20	95%
Reducción de costos	9	43%
Información para terceros	5	24%
Elaboración plan de inversiones	12	57%
Decisiones de financiamiento largo plazo	8	38%
Otros	2	10%
Total	21	

Cuadro 3.13.

NIVEL DE APROBACIÓN DEL PLAN A LARGO PLAZO / ESTRATÉGICO		
<i>Aprobador final del plan</i>	<i>Casos aplicación</i>	<i>%</i>
Dueños/Accionistas	6	29%
Gerente General de la compañía operativa	1	5%
Comité Ejecutivo de la compañía operativa	2	10%
Responsables regionales / globales corp.	12	57%
Total	21	100%

Cuadro 3.14.

3.5.2. Prácticas de presupuesto.

La investigación se centra ahora en las prácticas específicas relativas al proceso de presupuesto y control de gestión. En una primera instancia se realiza una profundización de los objetivos que las empresas persiguen al implantar estos sistemas. En ese sentido, se realizó una pregunta específica sobre los objetivos buscados por las empresas. Se ofrecieron como opciones específicas aquéllos puntos que el marco teórico y la doctrina destacan como los más importantes en la utilización de estas herramientas. Se solicitó que las respuestas establecieran un orden de prioridades marcando los objetivos que correspondían a cada caso, y luego se realizó una tabulación de las respuestas, otorgando un puntaje a cada una de las opciones según el orden que ocupaban en el listado brindado por cada compañía. Resultó evidente que el objetivo central es el de control de gestión, que apareció nombrado en primer lugar en veinte compañías, mientras que la coordinación operativa ocupó en cinco casos el primer puesto en el ordenamiento y en ocho el segundo. La asignación de recursos en once veces ocupó el tercer lugar. En los casos en que el presupuesto tradicional o clásico es la herramienta aplicada, los objetivos de control de gestión total y por área ocuparon los dos primeros lugares en trece de las veinticuatro respuestas de ese grupo, mientras que en Beyond Budgeting, es la coordinación operativa lo que prima mayoritariamente en prácticamente todos los casos. El cuadro 3.15. muestra los resultados.

OBJETIVOS DEL PRESUPUESTO
1- Control de gestión de la compañía
2- Coordinación operativa
3- Control de gestión por área
4- Asignación de recursos
5- Comunicación de objetivos y planes
6- Reducción de costos
7- Pago de premios por logros
8- Control de gastos ex – ante

Cuadro 3.15.

Un punto central de la discusión sobre el funcionamiento de los modelos de presupuesto y control reside en el tipo de enfoque que en la compañía se sigue con respecto al esquema de determinación de objetivos y lineamientos para su elaboración. El marco teórico vigente en relación con el enfoque tradicional no enfatiza que el modelo sea de una u otra manera dogmáticamente. En principio, durante la primera etapa del uso de presupuestos en las grandes compañías en la primera mitad del siglo XX, la aproximación era relativa a un pronóstico elaborado por las áreas operativas, que luego se consolidaba a nivel general para toda la corporación. Si bien está claro que se parte de un grupo de objetivos que descienden desde lo alto de la compañía (directorio o CEO, por ejemplo), luego eso se difunde y mezcla con las perspectivas propias aportadas por la gente de línea y la gerencia intermedia. Desde el último cuarto del siglo pasado, el enfoque ha virado hacia una modalidad más pronunciadamente vertical, que impone objetivos y líneas, según ha sido criticado por teóricos y consultores que han atacado este enfoque como más rígido, limitante de la innovación y las ideas, y portador intrínseco de una cultura coercitiva que restringe la autonomía y atenta contra la descentralización. Resulta obvio que toda generalización es una simplificación, e incluso la prescripción de un enfoque u otro no es válida con argumento fundado en tanto no se consideren cuestiones específicas como el tipo de negocio, la estructura organizacional, la etapa de la vida de la compañía, la cultura y el estilo de dirección, etc. No obstante estas cuestiones que el propio marco teórico señala, el resultado de la investigación exhibe una variedad de enfoques que se estarían dando en la práctica desde el “bottom-up” que se consolida aunque tenga siempre algún lineamiento general al iniciar el proceso, el “top-down” impuesto desde la parte más alta de la pirámide organizacional, y dos variantes intermedias que vale la pena explorar: el mecanismo de consenso entre la dirección y las áreas, y la combinación que en dos casos se presentó explícitamente como una metodología marcada y propia (no era una de las opciones de la pregunta) para distinguir una especie de enfoque propio que resultará viable profundizar.

El trabajo de elaboración de presupuestos siguiendo esta línea resulta más arduo en función de la necesaria mezcla y armado de pronósticos y lineamientos simultáneos que se confrontan o conjugan para un producto final, pero a la vez podría significar una riqueza y una calidad distintiva para dicho presupuesto final. No significa que el presupuesto resultante sea el promedio de los dos valores individuales de los eventuales “enfoques puros”. Se trata de una elaboración diferente en una opción que implica otro enfoque, y que realmente surge como un elemento interesante de la investigación llevada a cabo. El cuadro 3.16 muestra los resultados generales.

ENFOQUE PROCESO PRESUPUESTARIO		
<i>Tipo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Desde abajo hacia arriba (bottom-up)	7	23%
Consenso entre dirección y áreas	14	47%
De arriba hacia abajo (top-down)	7	23%
Combinación bottom-up y top-down	2	7%
Total	30	100%

Cuadro 3.16.

En virtud del objetivo de la investigación, y siendo este punto en particular de vital trascendencia para el análisis crítico y aporte teórico del presente trabajo, es menester que en este caso se efectúe una apertura de los hallazgos de aquella en función de los dos grupos de empresas que se observaron, tal lo exhibido en el cuadro 3.17.

ENFOQUE PROCESO PRESUPUESTARIO	<i>Presupuesto tradicional</i>		<i>Beyond Budgeting</i>	
	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Desde abajo hacia arriba (bottom-up)	6	24%	1	20%
Consenso entre dirección y áreas	11	44%	3	60%
De arriba hacia abajo (top-down)	7	28%	0	0%
Combinación bottom-up y top-down	1	4%	1	20%
Total	25	100%	5	100%

Cuadro 3.17.

En línea con este punto, las siguientes preguntas del cuestionario se concentraron en el mecanismo de fijación de metas para el desarrollo del proceso de presupuesto y control para establecer en qué momento las mismas son establecidas y comunicadas, observando si las mismas son modificadas a lo largo del periodo. Se buscó medir si existen momentos predeterminados para dichos cambios, o responden a cuestiones ad-hoc. Finalmente, se buscó definir a los responsables de las metas, considerando que su influencia en el proceso es vital para el resultado final y los presupuestos parciales y finales que se aprueben y apliquen. Todo ello es presentado en los cuadros 3.18., 3.19., 3.20., 3.21., 3.22. y 3.23., a continuación.

FIJACIÓN DE METAS		
<i>Tipo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Previas al proceso y comunicadas antes	10	42%
Previas no avisadas hasta el final	5	21%
Revisadas y modificables al fin del proceso	9	38%
Total	24	100%

Cuadro 3.18.

FIJACIÓN DE METAS	<i>Presupuesto tradicional</i>		<i>Beyond Budgeting</i>	
<i>Tipo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Previas al proceso y comunicadas antes	8	42%	2	40%
Previas no avisadas hasta el final	4	21%	1	20%
Revisadas y modificables al fin del proceso	7	37%	2	40%
Total	19	100%	5	100%

Cuadro 3.19.

VARIACIÓN DE LAS METAS		
<i>Tipo de modificación</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Son fijas	10	42%
Se revisan por cambios de contexto	11	46%
Son revisadas por cambio desempeño cía.	3	13%
Total	24	100%

Cuadro 3.20.

FIJACIÓN DE METAS	<i>Presupuesto tradicional</i>		<i>Beyond Budgeting</i>	
<i>Tipo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Son fijas	9	47%	1	20%
Se revisan por cambios de contexto	9	47%	2	40%
Son revisadas por cambio desempeño cía.	1	5%	2	40%
Total	19	100%	5	100%

Cuadro 3.21.

RESPONSABILIDAD EN FIJACIÓN DE METAS		
<i>Responsable del origen</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Fijación por accionistas/dueños	5	21%
Gerente general de la compañía operativa	5	21%
Comité ejecutivo de la comp. operativa	2	8%
Responsable regional o global multinacional	9	38%
Cada área es responsable por sus metas	3	13%
Total	24	100%

Cuadro 3.22.

RESPONSABILIDAD EN FIJACIÓN DE METAS	<i>Presupuesto tradicional</i>		<i>Beyond Budgeting</i>	
<i>Tipo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Fijación por accionistas/dueños	5	24%	0	0%
Gerente general de la compañía operativa	5	24%	0	0%
Comité ejecutivo de la comp. Operativa	2	10%	2	40%
Responsable regional o global multinacional	9	43%	0	0%
Cada área es responsable por sus metas	0	0%	3	60%
Total	21	100%	5	100%

Cuadro 3.23.

En cuanto al contenido específico de las metas utilizadas, es importante destacar que prácticamente sólo las empresas que admiten trabajar con presupuesto tradicional respondieron esta pregunta de manera específica, aún cuando existe algún caso de compañías con modelos de Beyond Budgeting que admite utilizar metas o "targets" (se usa el vocablo específico empleado por quienes respondieron la encuesta ya que en este caso fue en idioma inglés para no tener ningún sesgo en la traducción). Preguntados diferentes impulsores de Beyond Budgeting sobre este aspecto, si bien admiten que se emplean metas, recalcan que ellas nunca son producto de contratos negociados o políticamente discutidos entre superiores y subordinados, así como tampoco generan comportamientos disfuncionales y no éticos, considerando que no son luego elementos a ser tenidos en cuenta en la determinación de compensaciones o pagos variables individuales de acuerdo con el cumplimiento de dichos objetivos. Sin embargo, a manera de guía y orientación operativa, se admite que suelen ser necesarias en la praxis.

CONTENIDO DE LAS METAS		
<i>Meta sobre</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Ventas	22	92%
Utilidad neta	23	96%
Gastos operacionales	24	100%
Margen de utilidad sobre ventas	14	58%
Margen de contribución	8	33%
Total	24	

Cuadro 3.24.

En la doctrina tradicional se menciona la elaboración y utilización de diferentes tipos de presupuestos, incluyendo el denominado "presupuesto matriz" o "Master Budget" que en la bibliografía en lengua inglesa suele ser la denominación aplicada para todo el conjunto de informes que componen el llamado "Presupuesto integral" de contenido económico-

financiero que cubre todas las operaciones de la compañía. En general, ya fue presentado en el marco teórico de manera muy sucinta cuáles son los presupuestos que lo conforman. Existen muchos presupuestos que constituyen a su vez elementos operativos y herramientas de control “per se” así como también son parte de una red general, y son componentes parciales de los cuatro vectores centrales finales, que son los presupuestos económico, financiero, balance proyectado y plan de inversiones. Sobre esa base conceptual se formuló esta pregunta, obteniendo las respuestas que se exponen en el cuadro 3.25., que marcan la preponderancia del presupuesto económico como elemento más utilizado (todos los casos), seguido por el financiero, el plan de inversiones y finalmente el balance proyectado, con menor frecuencia. Se entiende que los presupuestos de ventas y gastos que aparecen con menor grado de uso, no son visualizados como elementos individuales que merecen ser tenidos en cuenta como tales por quienes respondieron, si bien resulta obvio que fue necesaria su preparación para poder elaborar los presupuestos económicos que en el 100% de los casos se mencionaron como aplicados. Es notable en este punto que si bien prácticamente todos estos presupuestos forman parte del paquete del presupuesto clásico, la individualización de algunos por sobre otros, denota la importancia que ellos tienen en la consideración de las decisiones de gestión y control en las compañías respectivas.

CONTENIDO DEL PRESUPUESTO EMPLEADO		
<i>Presupuesto</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Ventas	28	93%
Gastos	22	73%
Producción	16	53%
Compras	19	63%
Económico	30	100%
Financiero	24	80%
Balance proyectado	20	67%
Plan de inversiones	22	73%
Otros	2	7%
Total	30	

Cuadro 3.25.

En línea con la pregunta anterior, el cuadro 3.26. advierte sobre cuáles son los rubros o conceptos que son controlados mediante el presupuesto, siendo la lista enumerativa representativa también de la importancia que se otorgó al seguimiento y monitoreo de cada uno de estos factores del negocio.

RUBROS QUE SE CONTROLAN CON EL PRESUPUESTO		
<i>Presupuesto</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Ventas	28	93%
Utilidad neta	26	87%
Utilidad neta sobre el capital invertido	10	33%
Gastos	28	93%
Contribución marginal	21	70%
Flujo de fondos	26	87%
Otros	2	7%
Total	30	

Cuadro 3.26.

Evidentemente, la forma de establecer los valores que finalmente conforman los presupuestos no es una cuestión secundaria y solamente relativa a una técnica de elaboración específica. Existe un componente conceptual trascendente que es intrínseco e incluso preexistente a la decisión sobre la técnica empleada, sea consciente o inconsciente, y que finalmente resulta también determinante del modelo o enfoque que se sigue en cuanto al planeamiento y presupuesto. El cuadro 3.27. lo muestra:

TECNICAS UTILIZADAS PARA ELABORAR PRESUPUESTO		
<i>Forma de presupuestar</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Incremental sobre bases históricas	8	29%
Base cero sin considerar datos pasados	0	0%
Incremental con ajuste por eventos futuros	20	71%
Total	28	100%

Cuadro 3.27.

Algunos comentarios importantes sobre este punto son los siguientes:

- a) Resulta mayoritario el uso de la técnica que se denominó "Incremental con ajuste por eventos futuros". Se trata de utilizar información histórica para proyectar el futuro, y sobre la base de ese modelo "incremental" que parte de datos pasados, hacer estimaciones. El aditamento "ajuste por eventos futuros" justamente trató de denotar (y se explicó así puntualmente a quienes respondían) que no sólo se consideran tendencias históricas sino que las "curvas" se modificaban por el agregado de proyecciones futuras de cuestiones macroeconómicas o propias de la industria, competencia, productos, etc., así como también por la inclusión de eventos puntuales (desde una crisis económica del país o región, hasta el lanzamiento de un producto competidor o un cambio específico de regulaciones).

b) La mención del presupuesto base cero como una técnica posible entraña también una duda para quienes participaron de la investigación. Se trata de una herramienta muy conocida (se verá esto más adelante al hacer referencia a otros hallazgos de la investigación) pero que evidentemente no es usada en ningún caso como técnica para elaboración del presupuesto completo. Sí es mencionada en la referida pregunta posterior como una herramienta que tiene aplicación parcial en varias compañías, para presupuestar algunos rubros o áreas puntuales donde aparentemente su empleo brinda utilidad y agrega valor, en compensación con el gran esfuerzo y alto costo de su aplicación.

El cuadro 3.28. indica algunos aspectos puntuales referidos a actualizaciones y ajustes al presupuesto en el caso de empresas que utilizan el esquema integral (sólo en estos casos se obtuvieron respuestas), que completaron el panorama sobre el funcionamiento de estos enfoques.

ACTUALIZACIONES Y AJUSTES AL PRESUPUESTO (para casos de presupuesto integral)	
Existen actualizaciones en periodos fijos	
* Sí	88%
* No	13%
Hay actualizaciones cuando se necesite	
* Sí	17%
* No	83%
Las actualizaciones cambian las metas del presupuesto	
* Sí	17%
* No	83%
La finalidad de las actualizaciones es ajustar planes operativos	
* Sí	71%
* No	29%

Cuadro 3.28.

Si bien es cierto que no está referido específicamente al enfoque o modelo, el cuadro 3.29. exhibe los hallazgos sobre la forma cómo el proceso presupuestario está integrado con el sistema contable, y el tipo de procesamiento que se utiliza para plasmarlo en la empresa, lo cual agrega elementos de interés para la comprensión de la forma en que las compañías lo ejecutan.

INTEGRACIÓN CON EL SISTEMA CONTABLE	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Completa	11	37%
Medio	16	53%
Bajo	3	10%
Total	30	100%
TIPO DE PROCESAMIENTO UTILIZADO	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Sistema integrado con la contabilidad	8	27%
Especial de presupuesto vinculado al contable	12	40%
Planillas Excel o similares	10	33%
Total	30	100%

Cuadro 3.29.

El control de gestión, y el monitoreo de las actividades de las compañías se desarrolla sobre la base de un conjunto de técnicas y herramientas que se aplican a ese cometido. Entre ellas, el tablero de comando como conjunto integrado de indicadores, sirve a ese fin cumpliendo un papel fundamental. Debido a que su utilización conjunta con el cumplimiento de los presupuestos suele constituir un esquema de control de gestión, se incluyeron en la investigación aspectos del funcionamiento de este modelo, básicamente con la finalidad de observar si es habitual esta práctica, y posteriormente comprender cuáles son las variables sobre las que se efectúa seguimiento mediante estos elementos a través de los indicadores claves o “key performance indicators” (KPI) denominación en idioma inglés de esta herramienta. Es también un tema central de los modelos alternativos de gestión que se proponen como complementos o mejoras del presupuesto tradicional bajo el paraguas de “Better Budgeting”, así como del modelo “Beyond Budgeting”. Se trata de una herramienta con gran difusión en los últimos años, de forma similar al Balanced Scorecard, no obstante, no se hizo hincapié en este concepto en la investigación, prefiriéndose utilizar la denominación genérica de tablero de comando, para evitar la posibilidad de respuestas positivas o negativas sesgadas por causa de la terminología, cuestión que no era relevante.

TABLERO DE COMANDO	<i>Sí</i>	<i>No</i>
Se emplea un tablero de comando	100%	0%
Los indicadores tienen metas	90%	10%
Las metas surgen de		
* Presupuesto anual	81%	
* Benchmarking competencia y pares	15%	
* Bases históricas	4%	
* Total	100%	

Cuadro 3.30.

El cuadro 3.30. exhibe el grado de uso del tablero, el porcentaje de empresas que utiliza metas para las variables analizadas, y el origen de las mismas. Se remarca aquí la preponderancia del presupuesto anual como elemento generador de dichas metas u objetivos para las variables monitoreadas, lo cual verifica la vinculación existente entre ambas herramientas como elementos vitales de un mismo modelo o enfoque de gestión.

INDICADORES DE DESEMPEÑO UTILIZADOS		
<i>Indicador</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Margen de utilidad neta sobre ventas	24	80%
Margen de utilidad sobre capital invertido	8	27%
Porcentaje de gastos sobre ventas	23	77%
Porcentaje de contribución marginal sobre ventas	17	57%
Utilidad neta por segmento de negocios	22	73%
Días de inventario	13	43%
Días en la calle	20	67%
Días de cuentas a pagar	11	37%
Cantidad de personal	16	53%
Participación de Mercado	15	50%
Otros	6	20%
Total	30	

Cuadro 3.31.

En el cuadro 3.31. se exponen los indicadores utilizados por las compañías según la investigación realizada, lo que permite dar una idea cabal sobre qué elementos constituyen el centro de atención de la medición de desempeño.

3.5.3 Valoración del presupuesto tradicional y de Beyond Budgeting.

Una cuestión esencial de la investigación está relacionada con los aspectos valorativos sobre el uso del presupuesto por parte de las empresas. Con el objeto de apreciar este aspecto, se incluyó una pregunta específica que en tres escalas trató de medir el grado de satisfacción con el presupuesto para la gestión en general, sin especificar en principio qué aspecto puede resultar el generador de dicha opinión. El establecimiento del grado de satisfacción en tres niveles está en línea con las encuestas de opinión sobre diversos aspectos que las organizaciones encaran, y presupone una cierta subjetividad, pero al ser formulada la pregunta al funcionario específicamente del área de planeamiento, presupuesto o administración en general, se aclaró la pretensión de que se la respondiera en función de un cierto consenso existente en la compañía sobre el tema, más allá incluso de la pura opinión individual. Por supuesto que, aclaración mediante, no hay forma de evitar

que una respuesta a este tipo de pregunta lleve consigo una alta ponderación de la valoración propia de quien la responde, pero no existe otra manera de resolver el problema. Por lo tanto, si bien se incluyó la aclaración, resulta posible que la respuesta sea finalmente el resultado de una opinión propia no necesariamente mayoritaria, si bien el sesgo se puede ver atenuado por otros factores objetivos que permiten evaluar simultáneamente al presupuesto como herramienta y modelo de gestión.

Considerando todo ello, es notable el alto grado de aceptación que el uso práctico del presupuesto tiene, dado que no existen casos de "no satisfactorio" en el universo analizado. Esto también denota que al brindar una opinión general, muchas de las cuestiones puntuales negativas (que se investigan un poco más adelante) no dejan de existir, si bien seguramente hay objetivos cumplidos y aspectos positivos que finalmente se imponen para generar una única opinión favorable final, puesto a contestar con una única opción. El cuadro 3.32. muestra los resultados finales.

VALORACIÓN DEL PRESUPUESTO PARA LA GESTIÓN		
<i>Opinión</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Muy satisfactorio	9	38%
Satisfactorio	15	63%
No satisfactorio	0	0%
Total	24	100%

Cuadro 3.32.

La investigación se permite aquí ingresar en un aspecto que no es estrictamente valorativo pero estuvo incluido en este capítulo del cuestionario. Se trata de la existencia de pagos de premios y bonos como parte de remuneración variable de los empleados de las compañías, para determinar si existía tal esquema, y a quiénes abarcaba. En una encuesta preliminar sobre el punto, se observó que no existía intención de prácticamente ningún participante (ni siquiera guardando estricta confidencialidad tal como se prometió y se cumplirá) de responder nada sobre la forma en que se determinan estos pagos, ni los esquemas específicos de cálculo o simplemente el elemento generador del resultado. Debido a ello, se excluyó todo tipo de referencia al tema, para no irritar a quienes respondieron el cuestionario, ante el riesgo de que por ver este tema, se desistiera de la participación o se dejaran sin responder otras preguntas sobre aspectos que pudieran ser considerados más sensibles. El cuadro 3.33. muestra los resultados.

PAGO DE PREMIOS Y BONOS		
<i>Opciones</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Sí, a todos	10	42%
Sólo a directivos y gerentes	7	29%
Sólo a directivos máximos	7	29%
Total	24	100%

Cuadro 3.33.

En relación con la valoración del presupuesto como elemento clave en la gestión, se investigó sobre las ventajas y desventajas que los propios usuarios consideraban relevantes en relación con aquél. Sobre la base del marco teórico actual, y considerando lo que en este mismo trabajo se marcó como principales beneficios y problemas en el capítulo 2, se buscó traducir a términos concretos el conjunto de puntos enumerado, a efectos de su valoración por parte de las empresas participantes. Se solicitó el establecimiento de un orden de importancia relativo para las ventajas y desventajas que se señalaran, obviamente pudiendo dejarse sin marcar todas aquéllas que no se considerasen como tales en cada caso específico.

A los efectos de poder compilar los resultados, se realizó una puntuación de cada factor en función del orden que ocuparan en el "ranking" suministrado por cada participante de la investigación, con el objeto de poder acumular los resultados para tener una visión totalizadora. El resultado de dicha asignación de puntaje a cada factor, y la suma de todas las respuestas, arroja los siguientes resultados para el conjunto de empresas participantes de la investigación, como lo expone el cuadro 3.34.

VENTAJAS DEL PRESUPUESTO	DESVENTAJAS DEL PRESUPUESTO
1- Control de gestión integral y por área	1- Negociación política de metas
2- Coordinación operativa	2- Metas rígidas para evaluar gestión
3- Alineamiento y cohesión de la compañía	3- Enfoque top-down
4- Detección de problemas futuros	4- Foco exclusivo en cumplir resultados
5- Reducción de costos y gastos	5- Estático
6- Comunicación de planes y estrategias	6- Cultura coercitiva
7- Control de gastos ex – ante	7- Proceso burocrático y costoso
8- Proyección de future	8- Rápida pérdida de vigencia (obsoleto)

Cuadro 3.34.

Nótese que así como el control de gestión era el objetivo principal declarado por las compañías, el cumplimiento de ese objetivo es también la ventaja o beneficio más

importante que se atribuye al presupuesto. Como contrapartida, la desventaja principal reside en lo que Beyond Budgeting enfatiza como el factor negativo más grave que presenta el enfoque de gestión basado en presupuestos: la existencia de un contrato negociado de desempeño que desnaturaliza el comportamiento e introduce un componente disfuncional en la gestión de la empresa. El análisis detallado será objeto de reflexión crítica ofrecida en el capítulo 4.

Las siguientes preguntas están formuladas exclusivamente a las firmas que utilizan enfoques de presupuesto tradicional o clásico en la gestión.

La primera de ellas, trata de determinar, en función de todo lo recabado hasta este punto, si la compañía tiene pensado dejar de utilizar el presupuesto como herramienta de gestión, tal como lo aplica hasta ahora. El cuadro 3.35. exhibe el contundente resultado.

TIENE PENSADO DEJAR DE USAR PRESUPUESTO	
SI	0%
NO	100%

Cuadro 3.35.

Ninguna de las empresas que participó de la investigación tiene pensado dejar de utilizar el presupuesto tal como lo concibe y aplica hasta el momento, si bien en muchos casos se manifestó el deseo de realizarle ajustes para volverlo más eficaz.

Precisamente apuntando a comprender cómo se imaginan esas mejoras, se realizaron una serie de preguntas referidas a herramientas que apuntan a ese objetivo, tales como presupuesto base cero (Zero Based Budgeting), presupuesto basado en actividades (Activity-Based Budgeting) y presupuesto flexible (Flexible Budgeting) a fin de conocer la opinión subjetiva sobre los mismos. Los resultados obtenidos se reflejan en los cuadros 3.36., 3.37. y 3.38 que siguen.

CONOCE PRESUPUESTO BASE CERO	
SI	100%
NO	0%
USARÍA PRESUPUESTO BASE CERO	
SI	58%
NO	42%

Cuadro 3.36.

CONOCE ACTIVITY-BASED BUDGETING	
SI	58%
NO	42%
USARIA ACTIVITY-BASED BUDGETING	
SI	29%
NO	71%

Cuadro 3.37.

CONOCE PRESUPUESTO FLEXIBLE	
SI	92%
NO	8%
USARIA PRESUPUESTO FLEXIBLE	
SI	68%
NO	32%

Cuadro 3.38.

Un aspecto particular a evaluar en la presente investigación fue la posición sobre Beyond Budgeting de parte de los directivos de empresas que utilizan modelos tradicionales de presupuestación. Para ello, se buscó indagar sobre el grado de conocimiento de la herramienta en primera instancia, y conocer su juicio sobre eventual aplicación y requerir la justificación con la explicación abierta. El cuadro 3.39. muestra que el grado de conocimiento es importante, mientras que la inclinación por el uso es baja.

CONOCE BEYOND BUDGETING	
SI	58%
NO	42%
USARIA BEYOND BUDGETING	
SI	43%
NO	57%

Cuadro 3.39.

Sobre las razones para su aplicación, ilustran los cuadros 3.40. y 3.41.

RAZONES POR LAS QUE APLICARÍA BEYOND BUDGETING	
* Es más flexible	
* Es un complemento para presupuesto clásico	
* Permite otra mirada	
* Ya se aplican herramientas de BB actualmente	
* Se utiliza rolling forecast y benchmarking	
* Se aplica para algunos rubros y áreas	

Cuadro 3.40.

RAZONES POR LAS QUE NO UTILIZARÍA BEYOND BUDGETING	%
* El modelo actual sirve adecuadamente a los fines buscados	50%
* Hay dificultades para hacer benchmark con competidores	25%
* Complejidad por cambio de cultura	13%
* La política corporativa no lo permitiría	12%

Cuadro 3.41.

Se verificaría, al menos en este conjunto de empresas, que las razones para no adoptar Beyond Budgeting residen en la conformidad y satisfacción con el presupuesto tradicional, así como en las complejidades culturales de un cambio de modelo muy fuerte, y la imposibilidad práctica de aplicar una herramienta central (al menos en la visión de estas empresas) del modelo. Simultáneamente, en el cuadro 3.40. es importante remarcar que hay firmas que sostienen aplicar Beyond Budgeting al menos parcialmente, ya que existen respuestas positivas en cuanto al uso futuro, pero también en cuanto al uso presente, tratándose siempre de firmas que sostienen utilizar presupuesto integral, lo que equivaldría a decir que existen ajustes o mejoras incorporados al modelo de gestión en base a presupuestos que son similares a las herramientas o conceptos que se aplican en BB. Las respuestas obtenidas no aclaran más que eso y no fue factible obtener mayor detalle.

La última parte de los hallazgos de esta investigación corresponde a preguntas específicas formuladas en el caso de compañías que utilizan Beyond Budgeting, y se refieren a inicialmente al abandono del uso de presupuestos, como estipula el cuadro 3.42.

UTILIZÓ PRESUPUESTO INTEGRAL ANTES DE BEYOND BUDGETING	
SI	83%
NO	17%
TOTAL	100%

Cuadro 3.42

También se preguntó sobre el uso de presupuesto en sentido tradicional, para ver su coexistencia con Beyond Budgeting pero del lado de este bloque de compañías, aspecto que se estudiará de manera crítica en los capítulos 4 y 5, pero que a manera de anticipo ofrece algún atisbo de interés en el cuadro 3.43. que sigue.

USO DEL PRESUPUESTO	
Usa actualmente junto con BB	33%
No usa pero usará	0%
No usa ni usará	67%
Total	100%

Cuadro 3.43.

Finalmente, la valoración de Beyond Budgeting es alta en cuanto a la satisfacción con su uso, tal como lo exhibe el cuadro 3.44.

VALORACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE BEYOND BUDGETING		
<i>Opinión</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Muy satisfactoria	6	100%
Satisfactoria	0	0%
No satisfactoria	0	0%
Total	6	100%

Cuadro 3.44.

Así como se hizo en el caso de empresas que utilizan presupuesto clásico, se trató de observar la realidad relativa a los esquemas de pago de premios, bonos y pagos variables sobre resultados en el caso de estas empresas. Se verifica mayoritariamente la existencia de este tipo de esquemas, pero, sin entrar en detalle sobre la forma (véase la nota anterior en relación con este tema) aquí se declaró mayoritariamente que los modelos utilizados eran de pago por resultados grupales, ya sea total compañía o de un cierto conjunto de personas (área, departamento, equipo, sucursal, etc.) poniéndose especial énfasis en que no se trata de pagos de bonos, premios o incentivos individuales. El cuadro 3.45. muestra los hallazgos.

PAGO DE PREMIOS Y BONOS		
<i>Opciones</i>	<i>Cantidad</i>	<i>%</i>
Sí, a todos	6	100%
Sólo a directivos y gerentes	0	0%
Sólo a directivos máximos	0	0%
Total	6	100%

Cuadro 3.45.

Finalmente, a modo de cierre, se trató de conocer la valoración sobre el modelo Beyond Budgeting, destacando los aspectos positivos y negativos, cuyos resultados se muestran a continuación en el cuadro 3.46., y sobre lo que se volverá de manera mucho más profunda en los capítulos 4 y 5 del presente trabajo.

VENTAJAS BEYOND BUDGETING	DESVENTAJAS BEYOND BUDGETING
1- Autonomía y empowerment de toda la gente 2- Adaptación al contexto 3- Foco externo: clientes y competencia 4- Mejor proceso de fijación de metas 5- Mejor asignación de recursos 6- Mejores pronósticos 7- Mejor vinculación con estrategia 8- Reducciones de costos	1- Complejidad 2- Cambio cultural 3- Resistencia al cambio

Cuadro 3.46.

Como conclusión, en la presente investigación se trató de indagar de manera extensa, analítica y con sumo detalle sobre la mayor cantidad posible de aspectos de los procesos y modelos de presupuesto y control aplicados, incluyendo cuestiones descriptivas del funcionamiento y valorativas de satisfacción con respecto a ellos. Debido a la limitación que se asume en la investigación, relativa al tamaño de la muestra considerada, se buscó complementar la misma con una serie de entrevistas y cuestionarios realizados a un panel de expertos en la disciplina- Se reunieron los análisis y opiniones de un grupo de expertos en el diseño y aplicación de sistemas tradicionales de presupuesto y control y de otro grupo de expertos en modelos Beyond Budgeting. Esos hallazgos se exponen a continuación.

3.6. Hallazgos de la investigación con respecto al panel de expertos.

Se decidió incluir en la presente investigación los hallazgos provenientes de cuestionarios y entrevistas a dos grupos de expertos en la temática objeto del presente trabajo. Dado que todos han dado su conformidad con la individualización, se detalla en el punto siguiente el listado de los participantes de esta parte de la investigación. Dado que seis de los diez expertos consultados no habla español, se decidió confeccionar el cuestionario en idioma inglés a efectos de utilizar un único modelo de preguntas para todos. Se obtuvieron las respuestas en inglés en esos casos, y en español para todos aquéllos que sí hablan dicha lengua, aún siendo las preguntas en inglés. Mismo procedimiento se siguió con respecto a las entrevistas: las mismas se realizaron en la lengua materna de cada uno de los expertos a efectos de permitirles mayor soltura y fluidez en las respuestas.

Se buscó la participación de profesionales vinculados con la temática, esencialmente desde el ángulo de la consultoría, lo que los faculta a emitir opiniones sobre la base de una cantidad de casos mayor que los de un experto que trabaja en una empresa determinada,

por tener una visión más amplia y una casuística mayor, si bien es cierto que a costa de cierta profundidad. También es menester especificar que en algunas ocasiones las complejidades y aspectos negativos (y positivos) de los modelos de planeamiento, presupuesto y control, no resultan tan visibles a consultores externos. No obstante, la complementariedad de este enfoque junto con el brindado por los funcionarios de las empresas de los casos estudiados, enriquece el resultado ampliando la mirada y ofreciendo perspectivas más abarcadoras de una misma realidad.

3.6.1. Panel de expertos en “presupuesto tradicional” y “Beyond Budgeting”.

Se obtuvo la participación de las siguientes personas.

Expertos en presupuesto “tradicional”.

- *Eduardo Sorlino*. Actualmente es consultor, y previamente fue directivo de diversas compañías argentinas, así como ha sido docente universitario en materias del área de Costos y Gestión en la Universidad Católica Argentina.
- *Fernando Granda*. Consultor y docente universitario en materias del área de Costos y Gestión en la Universidad de Buenos Aires y Universidad Católica Argentina
- *Daniel Farré*. Consultor y docente universitario en materias del área de Costos y Gestión en la Universidad de Buenos Aires
- *Carlos Mallo*. Investigador y catedrático español, docente universitario en materias del área de Contabilidad Gerencial, Costos y Presupuestos en la Universidad Carlos III de Madrid, y autor de varios libros sobre estos temas.
- *Sebastian Becker*. Investigador, consultor y docente universitario en París, en el área de Gestión y Presupuestos.

Expertos en Beyond Budgeting.

- *Anders Olesen*. Miembro del Directorio de la organización Beyond Budgeting Round Table y consultor de empresas europeas. Localizado en Copenhague, Dinamarca.
- *Bjarte Bogsnes*. Chairman de Beyond Budgeting Round Table, implementador de modelos de Beyond Budgeting en Borealis y Statoil. Autor del libro: “Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential”.

- *Franz Röösl*. Director del capítulo de países de habla alemana de Beyond Budgeting Round Table, consultor de empresas y docente universitario del área de Planeamiento, Control y Gestión. Localizado en Basilea, Suiza.
- *Niels Pflaeging*. Consultor e impulsor de Beyond Budgeting desde sus inicios. Fundador de BetaCodex Network para impulsar el desarrollo de BB. Localizado en Alemania.
- *Steve Morledge*. Consultor de empresas y ex - Chairman de Beyond Budgeting Round Table. Localizado en Londres, Inglaterra.

3.6.2. Resultados analíticos de los cuestionarios y entrevistas.

Los hallazgos de esta parte de la investigación se basan en cuestionarios completos y algunas entrevistas realizadas al conjunto de expertos mencionados precedentemente. Se trató de obtener esencialmente un conjunto de opiniones valorativas sobre una serie de aspectos esenciales de los procesos de planeamiento y presupuesto, cuyos resultados se resumen a continuación, expuestos de manera específica sobre cada una de las doce preguntas que compusieron el cuestionario.

a) Planeamiento estratégico: utilidad.

Se requirió la valoración sobre la utilidad del planeamiento estratégico en la actualidad. En el caso del grupo de expertos que trabajan con empresas que utilizan presupuesto tradicional, fue afirmativo el 100% de las respuestas referidas a la utilidad, mientras que fue negativo el 100% de las respuestas del grupo de expertos en BB para la misma pregunta.

b) Planeamiento estratégico: inclusión de proyección cuantitativas y económico-financieras.

En lo referente a las proyecciones cuantificadas, también el 100% de las respuestas fue positivo en el grupo de consultores en temas de presupuesto tradicional, ya que sostuvieron la necesidad de incluir estimaciones económico-financieras a nivel "direccional" y general, sin entrar en ningún tipo de detalle, pero como elemento que permite pasar al plano real y concreto cuestiones conceptuales más abstractas como podrían ser la enunciación de estrategias o planes. Igualmente, el hecho de poder cuantificar y concretar en valores monetarios un diseño de escenario futuro fue considerado un test esencial para

que cualquier proyecto pueda ser considerado seriamente a efectos de analizar luego su factibilidad.

c) Beneficios del presupuesto tradicional.

Se pidió el enunciado de los beneficios observados en la práctica para el presupuesto tradicional. El grupo de expertos en Beyond Budgeting consideró unánimemente que el modelo de gestión basado en presupuestos resulta negativo para la buena gestión organizacional. El grupo de expertos de esa área identificó esencialmente los siguientes:

- Coordinación operativa
- Comunicación y alineamiento integral de toda la compañía
- Detección de desvíos al plan y corrección temprana.
- Delegación de autoridad para ejecutar gastos
- Posibilidad de efectuar pronósticos para el futuro.

d) Desventajas del presupuesto tradicional.

Se solicitó la enumeración de las mismas. Otra vez el grupo experto en BB observó que el modelo en sí mismo es malo, y destacó las mismas críticas que el marco teórico de BB enuncia sobre los modelos de presupuesto y control. El grupo de expertos en modelos clásicos enumeró principalmente los siguientes:

- Proyecciones hechas sobre bases históricas
- Cuando son contratos negociados de desempeño, se generan comportamientos disfuncionales y eventualmente no éticos.
- Rigidez de la herramienta
- Juegos y ocultamientos con manejos políticos negativos para obtener metas alcanzables ("gaming").
- Rápida obsolescencia en contextos cambiantes y turbulentos
- Falta de vinculación con la estrategia en numerosos casos.

e) Técnicas para mejorar el presupuesto.

Se pidió la enumeración de las herramientas o técnicas que se considerasen útiles para mejorar la eficacia del proceso de presupuesto en general en las compañías.

Expertos en presupuesto clásico.

- Balanced Scorecard

- Rolling forecasts o presupuestos móviles
- Benchmarking

Expertos en Beyond Budgeting

- Benchmarking
- Rolling forecasts
- Balanced Scorecard

- f) Uso del presupuesto pero como herramienta de pronóstico y operativa dentro de Beyond Budgeting (pregunta solamente realizada para los expertos en Beyond Budgeting).

El 100% de las respuestas fue afirmativa con respecto a su utilidad pero con ese concepto, y no como meta o parámetro de control, y menos aún como elemento para el pago de premios, bonos o incentivos a los empleados y directivos.

- g) Beneficios del Beyond Budgeting.

Entre los expertos en presupuesto clásico, se priorizó:

- Autonomía y empoderamiento (“empowerment”) a los miembros de la organización
- Mirada hacia el futuro
- Foco en el mercado, incluyendo clientes y competencia.

Entre los expertos en BB se priorizó:

- Foco en el cliente
- Compromiso del empleado y empoderamiento
- Foco en la competencia
- Eliminación del mencionado “gaming”.
- Mejor asignación de recursos.

- h) Desventajas de Beyond Budgeting.

Se solicitó enumerar de manera ordenada por importancia las falencias del modelo.

Entre los expertos del presupuesto clásico se indicó:

- Falta de información para poder hacer benchmarking adecuado
- Desorden que podría generar.

- o Complejidad de implementación por cuestiones culturales

Entre los expertos de Beyond Budgeting, se especificó insistentemente que el modelo no tiene desventaja alguna. Ante la insistencia específica, se mencionó como único elemento, por unanimidad, la complejidad en la implementación, esencialmente por tratarse de un modelo integral que propone un cambio radical que requiere un aprendizaje cultural nuevo, y se encuentra con la natural resistencia al cambio, esencialmente de parte de directivos.

- i) Pago de premios y bonos al personal sobre la base de resultados de cumplimiento presupuestario.

Se preguntó sobre la recomendación y conveniencia de establecer pagos de este tipo a los miembros de las organización.

En el caso del grupo de expertos en presupuesto clásico, la respuesta mayoritaria (80%) fue que era aconsejable. En el caso de los expertos en Beyond Budgeting, ninguno aconsejó la aplicación de bonos individuales, y el 80% recomendó el empleo de bonos sobre resultados grupales, y de manera igualitaria para todos los miembros de la organización general o el equipo en particular, de acuerdo con resultados específicos y nunca metas fijas preestablecidas.

- j) Razones de la no difusión mayor de Beyond Budgeting a nivel de aplicación concreta en empresas.

Se requirió la opinión sobre la principal razón para esto, asumiendo que existe consenso sobre la veracidad de la afirmación, lo cual fue compartido por todos los expertos.

En el caso de los expertos en presupuesto clásico, se mencionó la pérdida de poder, la cuestión cultural y la complejidad para implantar BB como las tres razones más fuertes.

En el caso de los expertos en BB, las preferencias se inclinaron por la pérdida de poder y control (ilusión de control, según se aclaró en todos los casos) en un 60% y complejidad en el restante 40%.

- k) Razones principales del uso generalizado de modelos de gestión basada en presupuestos como herramienta de fijación de metas y control de resultados.

Se solicitó la opinión sobre la principal causa de este hecho, asumiendo que se daba por válida la aseveración, lo cual fue compartido por todos los participantes. En el caso de los expertos en presupuesto clásico, se estableció la cultura existente como la principal razón, así como el hecho de que es un factor que ordena la operación y permite coordinarla de forma organizada. En el caso de los expertos en Beyond Budgeting, centraron sus razones en la cultura existente y en el hecho de que usar presupuestos es “fácil” en oposición, por ejemplo a Beyond Budgeting.

- d) Complementariedad entre presupuesto tradicional y Beyond Budgeting.
- Como última pregunta, se requirió la opinión sobre la factibilidad de la aplicación de modelos de planeamiento y presupuesto que combinaran el presupuesto clásico con Beyond Budgeting. En este caso, el 90% de los participantes (9) sostuvo que los modelos son excluyentes desde el punto de vista teórico y conceptual, mientras que el 10% (1) opinó que pueden coexistir. En uno de los casos que opinó que los esquemas son excluyentes y no complementarios, se opinó que dentro de una misma empresa podrían convivir pero aplicados en unidades organizativas distintas, y seguramente como transición a un modelo final de Beyond Budgeting. No obstante, todos los expertos del grupo de presupuesto tradicional opinaron unánimemente que existe posibilidad fáctica de utilizar técnicas y herramientas (que también son priorizadas por BB tales como benchmarking, Balanced Scorecard y pronósticos móviles o Rolling forecasts) en el enfoque tradicional; simultáneamente, sostienen que el presupuesto resulta una herramienta necesaria para operar, aún en modelos que proponen BB como concepto de gestión, donde se requieren también esquemas de asignación de recursos y autorización de gastos. De allí que en general, todos ellos se inclinan porque en la práctica, más allá del enfoque de gestión general de BB (más descentralizado, más autonomía, no fijación de targets rígidos como factores de pago de premios y bonos, no negociación de metas estrictas usadas como objetivos que sean el único norte de la compañía, etc.) resulte viable la coexistencia de instrumentos comunes a ambos enfoques como parte de la práctica empresarial.

3.7. Resumen.

Desde el punto de vista metodológico, el trabajo de investigación se centró en el estudio de casos de empresas que utilizan diferentes modelos de presupuesto. Se realizaron cuestionarios escritos a todas las empresas, complementados con entrevistas a directivos de algunas de ellas, la finalidad de conocer y entender sus prácticas de planeamiento, presupuesto y control. Para ello se desarrolló un extenso listado de preguntas específicas tanto descriptivas como valorativas de los modelos utilizados. Las finalidades fueron:

- a) Establecer si los modelos que el marco teórico actual propone se presentan de esa forma en la práctica
- b) Conocer el juicio sobre sus resultados de su empleo, con foco especial sobre beneficios y problemas concretos observados en las empresas que los emplean.

El conjunto investigado de empresas posee tamaño y composición representativos que habilitan la obtención de conclusiones válidas sobre el tema objeto de estudio. Debido a que la accesibilidad resultó un factor esencial para su integración - como suele ser frecuente en este tipo de investigaciones -, dicho universo presenta limitaciones. Con el fin de resolverlas y validar la propuesta objeto del presente trabajo, se decidió complementar la investigación mediante un cuestionario y entrevistas a expertos en la materia de planeamiento y control. Dado que no se pretendió incluir autores o académicos cuyos juicios y valoraciones son conocidos y asequibles dentro del marco teórico actual, se formó un grupo o panel de expertos practicantes de la materia. Allí, de acuerdo con la accesibilidad, se integró un panel de diez personas, así designados por su actuación como ejecutantes de sistemas de presupuesto clásico y de Beyond Budgeting. Se trató especialmente de lograr que los participantes cumplieran la condición de conocer ambos enfoques en suficiente grado de detalle, aunque hubieran experimentado profesionalmente en mayor profundidad con alguno de ellos de manera más frecuente, o preferida.

El objetivo fue que todos los respondientes tuvieran experiencia importante en la vida empresarial; se buscó, preferentemente, que contaran con experiencia académica y docente que enriqueciera los aspectos valorativos mediante el desarrollo de modelos conceptuales. La referida investigación se realizó en paralelo con el estudio de casos de empresas.

Todos los resultados de ambos trabajos de campo fueron volcados en el presente capítulo tal como fueron recopilados y ordenados para esta investigación, con el objetivo

final de análisis exhaustivo de la herramienta de presupuesto clásico dentro de su enfoque de gestión, así como el estudio profundo del modelo de Beyond Budgeting.

Los resultados del estudio de casos de empresas, y de la consulta al grupo de expertos que se presentaron en forma detallada en el presente capítulo, constituyen la base para el análisis crítico de los procesos y sistemas de presupuesto y modelo Beyond Budgeting que se desarrolla en el capítulo 4. El propósito final es la construcción de una propuesta integradora superadora de la oposición existente, tema al que se dedica el capítulo 5.

CAPÍTULO 4

Análisis crítico del sistema de presupuesto y de Beyond Budgeting

4.1. Hallazgos principales de la investigación en empresas.

Como corolario, se presentan a continuación diez hallazgos considerados muy relevantes a partir de la investigación realizada. Serán considerados, junto con otras conclusiones que se presentarán a lo largo de este capítulo, base para el análisis crítico del presupuesto tradicional y Beyond Budgeting que se expone aquí, así como para la propuesta y aporte teórico con fines de aplicación práctica que surgen del capítulo 5.

- a) Existe un generalizado uso del presupuesto que se puede denominar "clásico", el cual es ampliamente aplicado por compañías de diferente origen (argentino y de otros países) y composición (con oferta pública o no) del capital, distinta actividad (industrial y de servicios), variados modos de dirección (dueños que llevan adelante la gestión, así como gerentes contratados y firmas con estructuras regionales y globales que supervisan afiliadas locales).
- b) Concomitante con el punto anterior, se presenta un significativo nivel de satisfacción con los resultados de la aplicación del sistema "tradicional" de presupuesto, opinión proveniente de los mismos usuarios y directivos de las compañías participantes.
- c) Objetivamente, esta aseveración se comprueba con el nivel de respuesta negativa en relación con los eventuales proyectos de abandono del presupuesto, que es prácticamente unánime.
- d) A través de las técnicas utilizadas y los comentarios específicos, se observa una importante aplicación de técnicas y herramientas destinadas a mejorar los procesos de planeamiento, presupuesto y control con la finalidad de superar los problemas que las empresas que aplican "modelos tradicionales" encontraron en la práctica. Existen diferencias de cierta relevancia entre lo que la literatura, bibliografía y el marco teórico resaltan como aspectos negativos, y lo que los participantes de la investigación consideran, tanto en

los aspectos relatados en sí, como en el grado de importancia e impacto de ellos en cuanto a la efectividad y utilidad de los modelos.

- e) De las respuestas a cuestionarios, la reatrolimentación recibida en entrevistas, y especialmente a partir de los comentarios verbales, casos, ejemplos y situaciones de la práctica que fueron comentadas y se exponen en el acápite siguiente de este capítulo, se confirma la importancia central que el presupuesto tiene para la gestión general de las compañías, como un factor central del modelo de gerenciamiento utilizado.
- f) La característica mencionada en el punto d) es general a prácticamente todos los casos estudiados. No obstante, existen diferencias notables en cuanto al modo de conducción del proceso de planeamiento, presupuestación y control entre aquellas firmas dirigidas por dueños o accionistas, o que gerenciadas por directivos que son empleados a cargo del negocio con rendición de cuentas directa a los accionistas, y el grupo de compañías cuya dirección está a cargo de gerentes (incluso al máximo nivel como el de CEO) que reportan a una asamblea de accionistas que muchas veces son otras compañías (fondos de inversión, fondos de pensión, etc.) como es el caso de las grandes compañías multinacionales especialmente del mundo anglosajón. El enfoque “bottom-up” versus “top-down”, así como el proceso de fijación de metas, la forma y frecuencia de actualización, la rigidez de las mismas, y particularmente los mecanismos de control de gestión así como de evaluación de desempeño, resultan diferentes en ambos grupos. Este aspecto se enuncia aquí para ser profundizado en el análisis crítico propiamente dicho, pero es importante dejar un esbozo o lineamiento inicial sobre la influencia del modo de dirección de la compañía en cuanto al sistema de planeamiento y presupuesto utilizado, y todas sus características esenciales.
- g) Se verificaron varios aspectos del marco teórico de los modelos de presupuesto tradicional, esencialmente referidos a los siguientes tópicos:
 - o Objetivos del presupuesto
 - o Contenido básico del presupuesto, informes que se elaboran y usos del output del proceso.
 - o Técnicas utilizadas para la elaboración del presupuesto.
 - o Formas y mecanismos de control de gestión empleados.
 - o Adopción de indicadores de medición de desempeño de manera simultánea e integrada con el presupuesto.

- h) En el caso de Beyond Budgeting, se observa una alta valoración del modelo empleado por parte de los usuarios, especialmente aquéllos que lo comparan con los resultados de modelos de gestión basados en presupuesto tradicional.
- i) La práctica exhibe una falta de "pureza" de los enfoques y modelos teóricos en un doble sentido. Muchas herramientas que se integran como elementos claves que son utilizados en modelos Beyond Budgeting resultan también aplicadas en modelos de gestión basados en presupuesto tradicional. Simultáneamente, existen casos de Beyond Budgeting en los que se siguen utilizando presupuestos y herramientas típicas de los esquemas clásicos, si bien se declara que el enfoque es sustancialmente diferente, y no se las emplea de la manera distorsionante y negativa para la gestión que caracteriza el sistema criticado justamente desde los inicios por los impulsores y difusores de BB. Esto resulta especialmente interesante en las respuestas al cuestionario y entrevistas con el grupo de expertos en Beyond Budgeting. Se volverá sobre este punto en los capítulos siguientes.
- j) No se aprecia que Beyond Budgeting haya sido implantado siguiendo fielmente el modelo completo de gestión que definen sus creadores. Se observan aplicaciones de sus principios y lineamientos así como de gran parte de las herramientas que se proponen como parte de su esquema general, pero no se aprecia la existencia de un modelo completo y revolucionario que haya modificado el enfoque de gestión anterior de las compañías que proclaman en la actualidad el uso de BB. Se confirma que el grado de difusión del modelo Beyond Budgeting es menor que el que teóricamente el tratamiento en la literatura y bibliografía le ha otorgado en los últimos años. Prueba de ello es el grado de conocimiento de muchos practicantes sobre esta herramienta (no se aprecia elevado), así como la opinión, incluso de quienes lo conocen sobre aplicabilidad futura (muy bajo grado) y las razones expresadas para ello. Sorpresivamente, se reconocen méritos y ventajas conceptuales del modelo Beyond Budgeting, de manera que podría parecer contradictoria. También se profundizará sobre esto en el resto del presente trabajo.

La síntesis de estos hallazgos se resume en el cuadro 4.1. siguiente:

HALLAZGOS DE LA INVESTIGACIÓN
1- Uso generalizado del presupuesto 2- Importante grado de satisfacción con el presupuesto 3- Alta propensión a la continuidad en el uso de presupuesto 4- Importante uso de herramientas de mejora del proceso presupuestario 5- Gravitación del presupuesto como pilar de la gestión 6- Preeminencia del enfoque "top-down" pero aplicación del "bottom-up" 7- Verificación de los objetivos del presupuesto según el marco teórico 8- Alta valoración de Beyond Budgeting por parte de sus usuarios 9- Aplicación de herramientas de BB en los presupuestos tradicionales y de presupuesto, metas y controles de gestión en entornos de BB 10- No aplicación del modelo completo de BB y baja difusión del modelo BB

Cuadro 4.1.

4.2. Juicios, análisis y casos de aplicación de presupuesto y Beyond Budgeting.

El presente acápite constituye un complemento importante de los resultados de la investigación descriptos precedentemente. El objetivo de su inclusión aquí es el agregado de juicios, comentarios y relatos de casos reales vividos por diferentes actores y protagonistas como consecuencia del desarrollo del funcionamiento de los sistemas de presupuesto y control y Beyond Budgeting en distintas empresas. Se trata de dos tipos de observaciones:

- a) Apreciaciones subjetivas, siempre hechas por practicantes o investigadores de estos modelos, incluyendo en algunos casos conceptos de académicos y autores, los que fueron extraídos de la literatura respectiva (se citará siempre la fuente).
- b) Relato de casos y ejemplos reales ilustrativos de aspectos específicos de los modelos utilizados, todos ellos ocurridos en empresas reales, sobre las que se guardará confidencialidad a solicitud de los entrevistados. Este grupo de casos se nutre de la información relevada en las entrevistas efectuadas para complementar el estudio de casos realizado mediante el cuestionario, al que se agregan experiencias personales propias del autor a lo largo de la labor profesional desarrollada.

Para facilitar la comprensión y anticipar la correlación de estas observaciones con el análisis crítico que se desarrolla en este capítulo, éstas se presentarán agrupadas en dos categorías (sobre Beyond Budgeting y sobre presupuesto clásico) a su vez subdivididas en otras dos cada una de ellas (positivas y negativas). Se trata de veinticuatro situaciones que se expondrán a continuación, seis de ellas en estas cuatro clases, tal como lo exhibe el cuadro 4.2.

OBSERVACIONES SOBRE PRESUPUESTO Y BEYOND BUDGETING
1- Observaciones positivas sobre Beyond Budgeting
2- Observaciones negativas sobre Beyond Budgeting
3- Observaciones positivas sobre presupuesto tradicional
4- Observaciones negativas sobre presupuesto tradicional

Cuadro 4.2.

4.2.1. Observaciones positivas sobre Beyond Budgeting.

Observación # 1

Autor: Jeremy Hope, creador e impulsor de Beyond Budgeting.

Fuente: Daum y Hope (2005)

“Nuestra creencia sobre el presupuesto como barrera oculta que impedía el cambio nos persuadió de formar una alianza con CAM-I y establecer BBRT. Pensamos que debía haber un modelo alternativo de management que permitiera incluso a las grandes organizaciones de la actualidad usar todo su potencial sin los juegos políticos y cultura de la desconfianza propios del sistema de presupuesto y control”.

Observación # 2

Autor: Robin Fraser, creador e impulsor de Beyond Budgeting

Fuente: Becker, Messner y Schäffer (2012b)

“Nosotros lo llamamos Beyond Budgeting porque creció a partir de un estudio sobre “Advanced Budgeting”, y la conclusión fue que la gestión en base a presupuestos era incompatible con la manera en que las compañías necesitaban manejar el futuro. En nuestro proyecto, obviamente estábamos mirando más allá del presupuesto tradicional. No fue más que eso. No sabíamos qué podría haber realmente más allá del presupuesto, por ejemplo si era simplemente no presupuestar o hacer algo diferente o algo más. Entonces, acordamos que existía un problema, pero no sabíamos cuál era la solución posible”.

Observación # 3

Autor: Consultor experto en presupuesto.

Fuente: Entrevista para esta tesis

“Creo que la gestión presupuestaria debiera aprender de Eduardo Galeano, reemplazando “utopía” por “objetivo”: La utopía está en el horizonte. Camino dos pasos, ella se aleja dos pasos y el horizonte se corre diez pasos más allá. Por mucho que yo camine, nunca la alcanzaré. ¿Entonces para qué sirve la utopía? Para eso, sirve para caminar.”

Observación # 4

Autor: Consultor experto en Beyond Budgeting.

Fuente: Entrevista para esta tesis

“ Observo que el presupuesto en sentido tradicional está en declinación y en realidad muriendo como sistema anual, que no tiene cambios, utiliza targets, y en el que el control de gestión y la medición de desempeño se hacen contra el monto del “Budget”. Eso es el presupuesto rígido tradicional. La gente llama hoy “budgeting” a un modelo que ha cambiado desde lo que era hace veinte o treinta años. Los principios de Beyond Budgeting están siendo aplicados en compañías que incluso declaran que “usan presupuesto” para gestionar. La dirección de este cambio es consistente con los principios de BB. No es una cuestión binaria; muchas compañías operan con un modelo híbrido, incorporando herramientas como Balanced Scorecard y presupuestos móviles, que son herramientas aplicadas dentro de un modelo más flexible y adaptable”.

Observación # 5

Autor: Steve Player, consultor, experto en Beyond Budgeting y director de BBRT en Norte América.

Fuente: Becker, Messner y Schäffer (2012b)

“Creo que el enfoque holístico nos sirvió bien, pero a la vez ha resultado complicado porque muchas organizaciones han tenido problemas en digerir todo el paquete, debido a que se trata de un gran cambio. Por lo tanto, las compañías saltan hacia un sendero de evolución, en el que comienzan tomando las cosas con las que están de acuerdo, y las implementan tratando de mejorar los sistemas que tienen. El último capítulo del libro original sobre Beyond Budgeting, que trata sobre el modelo, realmente cuenta sobre esa evolución. Pero se puede usar el libro como guía para mejorar la manera en que se presupuesta. Y así, en ese sentido se ha brindado gran ayuda a la gente para moverse en

ese sendero de evolución. En Norte América existe un gran número de gente que está mejorando lo que hacen de manera evolutiva”.

Observación # 6

Autor: Jeremy Hope y Robin Fraser.

Fuente: Hope y Fraser (2003a)

“Pocas herramientas innovadoras de gestión en la última década han sido usadas para transformar de manera fundamental el proceso de management. Esto demuestra la insuficiencia de estas herramientas como soluciones individuales, lo cual resulta en “mejoras marginales” de un sistema que está quebrado”.

Como síntesis, observamos que existe dentro de los creadores, impulsores y partidarios de Beyond Budgeting una diferencia básica de enfoques: por un lado, quienes proponen el modelo como un todo global holístico transformador de la gestión, basado en un paquete de principios centrales innegociables y estrictos a poner en práctica, y que sólo incluye las herramientas como un mero apéndice; por otro lado, quienes lo ven como un conjunto de principios e ideas generales que sirven de guía para mejorar modelos que existen en funcionamiento y requieren ajustes, pero a los cuales el enfoque de descentralización, flexibilidad, adaptabilidad y no rigidez pueden aportar valor esencial para cumplir su función. E incluso, cual meta que se mueve, empuja a la mejora continua siempre en pos de la mayor eficacia y eficiencia de los procesos de la compañía.

4.2.2. Observaciones negativas sobre Beyond Budgeting.

Observación # 7

Autor: Consultor e impulsor de Beyond Budgeting.

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“He notado que usted (el investigador) no ha comprendido totalmente la naturaleza de Beyond Budgeting, debido al tipo de análisis que hace y las preguntas que realiza. Las organizaciones no necesitan ni presupuestos ni pronósticos. En complejidad, ambos son métodos inefectivos para la organización. Pronosticar para más de seis meses es totalmente inútil. El tiempo no estaba aún maduro en los 2000´s para una adopción más extendida de BB. También hubo poca claridad y conocimiento para el enfoque transformacional y cómo articular el caso para el cambio. Algunas organizaciones como

la BBRT no contribuyeron a eso. Finalmente, deseándolo o no, apoyaron el cambio incremental. Estoy seguro de que la adopción de BB se incrementará dramáticamente en los próximos diez años”.

Se acota particularmente el interés de la investigación sobre este juicio de un impulsor de Beyond Budgeting, debido al tipo de crítica que realiza, y a que denota un alto grado de rigidez conceptual, sin aceptar ningún tipo de flexibilidad en cuanto a aplicaciones graduales, parciales, etc. Obsérvese también la imputación inicial en respuesta al cuestionario, al asumir que existían preguntas que no eran pertinentes, por la simple pretensión de indagar sobre una eventual combinación, modelo híbrido o no puro, etc. Se clasifica como negativo este comentario, porque lo estricto del planteo tiene un carácter atentatorio contra la propia difusión de Beyond Budgeting en la práctica, más allá de la subjetividad evidenciada por el experto.

Observación # 8

Autor: Michel Lebas, consultor, investigador e impulsor de Beyond Budgeting

Fuente: Becker et al (2012a)

“No creo que el modelo que propone Beyond Budgeting Round Table pueda ser aplicado de manera completa. Es una guía que los gerentes debieran conocer para reflejar en su propio sistema de gestión, y ver si lo pueden torcer para acercarlo al modelo. Pero nadie va a tener nunca Beyond Budgeting implementado de manera completa. Es una idea utópica, y las utopías son muy útiles. En ese sentido, BB es lo que usted crea cuando crea un hombre perfecto tomando las mejores partes de todos. Eso es lo que hicimos con Beyond Budgeting. Eso es lo que Jeremy Hope y Robin Fraser pusieron en su libro. Ellos realmente pusieron lo mejor de las mejores partes del sistema que habíamos observado o ellos habían observado; y eso lo convierte en una persona hermosa y atractivo, pero no en alguien humano. Quiero decir, que no toma en cuenta las debilidades humanas. Pero, definitivamente es un canon de belleza contra el cual todos deberían comparar sus prácticas”.

Observación # 9

Autor: Directivo de empresa

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“A nosotros nos comparan a nivel regional con los indicadores de otros países. Por ejemplo, se trata de medir la productividad de un vendedor de nuestra afiliada en Argentina,

y para establecer si el costo es adecuado, o hay que reducirlo, se mide el costo por persona en nuestro país comparándolo con Filipinas, Vietnam o incluso otros países latinoamericanos. Desde ya que cada uno tiene no sólo diferentes cuestiones cambiarias que impactan en el valor del costo por persona medido en dólares, sino que las actividades también son distintas, porque los mercados lo son; no todos los vendedores tienen la misma cartera de productos, la misma cantidad de clientes, las mismas distancias y complejidades de relación, las mismas costumbres ni canal de distribución, etc. Sin embargo, se lleva a cabo lo que yo llamaría un “management por indicadores”: se mide todo contra un número que se establece como parámetro que está bien, ya sea porque es el más bajo (si es un costo) o el más alto (si es una venta), o porque es el resultado de alguna afiliada a la que le va bien, etc. Y entonces, que a uno le vaya bien o mal pierde sentido, porque todo pasa a ser relativo al parámetro de comparación que se usó. Y por ende, se trabaja para el parámetro. Sea que hay presupuesto o beyond budgeting, al final, es lo mismo, o peor.”

Observación # 10

Autor: Consultor experto en presupuesto

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“El abandono de un presupuesto integral puede provocar el desorden, la pérdida de la conducción y cierto caos en la organización. Los desafíos y la innovación deben manejarse como proyectos dentro del presupuesto e integrarse al mismo cuando prueben la ventaja del cambio; si una idea (por ejemplo un proyecto o plan futuro) no es capaz de soportar una confrontación cuantitativa para mostrar sus ventajas no merece ser considerada. Nunca abandonaría los presupuestos, pero modelos que promuevan la innovación y utilicen la referencia objetiva del mercado deben formar parte de la buena administración. Creo que el modelo de presupuesto requiere una permanente revisión y debe tener en su confección la referencia del entorno competitivo para que resulte una meta que lleve a la mejora permanente y sea un estímulo para el progreso de la compañía.”

Observación # 11

Autor: Sebastian Becker, experto en presupuestos, investigador.

Fuente: Becker et al (2012b)

“En el banco que había implementado BB, renunció el CEO y fue reemplazado por otro con la firme intención de recortar gastos administrativos e incrementar las utilidades. Se focalizó en esta unidad de negocios que había abandonado los presupuestos, pero luego,

había experimentado un incremento de su ratio costos/ingresos durante el ciclo de BB. Gente entrevistada de la compañía expresó que el nuevo equipo gerencial interpretó que esto había sido el resultado de haber otorgado demasiada responsabilidad a managers locales mediante el proceso de descentralización, lo cual los indujo a gastar en exceso en áreas que estaban previamente controladas rígidamente mediante los presupuestos. Para limitar esos gastos excesivos, y para lograr un manejo de costos adecuado, el enfoque de “no presupuestación” fue revisado y se verificó la reintroducción de metas fijas. En el discurso interno de la compañía, la mala performance se asociaba con la falta de presupuestos. Se decía que ahora, había que ser eficiente de nuevo, bajar los costos, reducir y alinear las estructuras. Se ven nuevamente guías de acción desde arriba hacia abajo traducidas y comunicadas a todos mediante presupuestos.”

Observación # 12

Autor: Sebastian Becker, experto en presupuestos, investigador.

Fuente: Becker et al (2012b)

“La Internationaler Controller Verein (ICV), organización profesional para contabilidad gerencial en países de habla germana, tomó un rol activo en el debate sobre Beyond Budgeting. Beyond Budgeting había generado considerable atención en el área de habla alemana y la ICV discutió el concepto en profundidad en muchos grupos locales mediante talleres. Mientras que algunas de las ideas sugeridas por Beyond Budgeting eran bienvenidas por la asociación, la crítica radical implícita en este nuevo modelo de gestión se consideraba inapropiada. En 2007, ICV publicó un paper titulado “Beyond Budgeting – No gracias !”, que desacreditaba públicamente el concepto. En dos páginas, los autores citaban numerosos casos de firmas exitosas usando “estrictos presupuestos” y concluía que Beyond Budgeting no era una solución viable para los desafíos que las firmas enfrentaban en los mercados dinámicos y globalizados del momento. Las firmas deberían, mejor, usar formas “modernas” de presupuesto.”

Este grupo de observaciones se incluyó dentro de la categoría “negativas” sobre Beyond Budgeting porque implican críticas directas, o enfoques que en algún punto, si bien provienen de impulsores, defensores y partidarios del modelo, no están exactamente alineados con las propuestas “puristas” de un modelo de gestión nuevo y holístico. También se presenta un caso de abandono del modelo que a su vez se había aplicado para reemplazar al viejo sistema de presupuesto, volviendo a éste con motivo de los resultados que, falaz o ciertamente, se atribuyeron a este enfoque. Lo interesante de este conjunto de

observaciones es apreciar la existencia de visiones dispares y conceptos incluso contrapuestos sobre este tema.

Un párrafo aparte merece el análisis del consultor y experto Niels Pflaeging, que incluso criticó al investigador por el tipo de preguntas (abiertas, y formando parte de un método científico de recolección de datos) que se le hacían. Cabe aclarar que este experto en BB ha creado últimamente su propio modelo, que denomina BetaCodex, por oposición al modelo tradicional de gestión que denomina AlfaCodex, y ha instalado su propia network, separándose del grupo original que formó Beyond Budgeting Round Table para instituir y difundir el concepto de BB.

4.2.3. Observaciones positivas sobre presupuesto tradicional.

Observación # 13

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“No observo desventajas de trabajar con presupuestos en nuestra empresa. Si bien el proceso es largo, es una cultura establecida confeccionar y regirse por el presupuesto. La clave es que las metas se fijan consensuadamente entre gerencia media/dirección local/dirección regional, con alto peso de la opinión de gerencia media y dirección local. El nivel de cumplimiento es alto y su logro estimulante. Es la primer experiencia que veo que tiene aplicación real y efectiva/eficaz.”

Observación # 14

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“ La verdad es que esta es una empresa con dueños. Yo trabajé en multinacionales antes, y el enfoque es evidentemente mucho más rígido e impersonal. Para este año, incluso hemos podido discutir abiertamente sobre la realidad del mercado y nuestra operación, y tenemos un presupuesto que tiene una utilidad neta igual a la del año anterior, sin la exigencia desmedida y poco realista de subir ese valor porque sí, como suele pasar en otras compañías competidoras en este mismo mercado. Mis colegas me cuentan que sufren esa presión, que es incumplible, porque realmente no se puede, no porque se tiren a menos. La posibilidad de dialogar con gente que está acá, conoce y entiende la realidad, es invaluable.”

Y yo no soy accionista, soy un gerente de cargo jerárquico, pero soy un empleado también. Como me conocen desde hace años, saben también que no les miento y que no les escondemos nada, ni jugamos a generar una meta bajita para pasarla cómodos. No importan las herramientas que se usen, la confianza es lo esencial. Y saber de qué estamos hablando. Para saber si te fue bien o mal, hay que mirar el mercado y cómo les va a los otros. Decir que anduviste bien o mal porque cumpliste o no el presupuesto, es una simplificación que puede llevar a grandes errores y apreciaciones equivocadas sobre cómo anda el negocio y cómo anda la gente. El que tiene experiencia en el negocio, se ocupa, y lo mira con realismo, lo sabe.”

Observación # 15

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“El presupuesto es fundamental en esta compañía. Pero no porque se trabaje para cumplirlo, porque los planes no se hacen para ser cumplidos, sino como guía de acción. Sabemos que en la coyuntura compleja y con incertidumbre alta, es difícil armar planes de largo plazo. Pero el presupuesto ordena y permite trabajar cohesionadamente. Además, hay un tema central que es la autorización del gasto. No se le suele prestar atención en la teoría ni en las materias de la Facultad, pero es vital. El presupuesto permite tener una autorización máxima a gastar por sector y por rubro o naturaleza. Y eso permite un control ex – ante, que ayuda a evitar desbordes que después, si bien el análisis de variaciones muestra con lujo de detalles, ya es tarde para corregir, excepto para la vez siguiente. Y eso no es “feedback”. Es un término mal empleado. Eso es aprendizaje para el futuro, simplemente para no repetir el error. Pero lo que se gastó en exceso, ya se perdió. Cuando todos lo entienden, aunque no guste, funciona. Y en una empresa con dueños que son personas de carne y hueso que vienen y gerencian, eso es un punto central. En las multinacionales también es lo mismo; o todavía más importante, porque no hay dueños “físicos” que estén al tanto de lo que pasa. Entonces, hay que trabajar más objetivamente, y las pautas de gasto prefijadas ayudan a evitar esos costos y gastos por encima de lo que se debería permitir. Eso no significa que no haya flexibilidad y posibilidad de cambiar un monto presupuestado de gastos. Pero hay que analizarlo, definirlo como parte de una evaluación global que proyecte los ingresos adicionales o la caída de ingresos que se quiere evitar, y se incorpora al presupuesto. Y ahí sí se puede gastar. No es tan rígido como un presupuesto público. Pero el concepto es el mismo.”

Observación # 16

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“Pienso que los procesos de presupuesto tradicional y Beyond Budgeting se complementan uno a otro. Desde mi punto de vista, la formalidad de tener un proceso tradicional resulta ser muy importante, porque encamina la “accountability” o responsabilidad real por los resultados, lo que es una buena base para dar a los líderes de la compañía alguna tranquilidad y en teoría también otorga predictibilidad a los comportamientos y sus resultados. No se trata sólo de la ilusión de controlar. Más que control, es saber que hay una unidad de criterio y se avanza hacia el mismo lado. Me resulta actualmente muy difícil imaginar un sistema sin eso, o digo que no sea posible funcionar si se tiene un modelo abierto totalmente como Beyond Budgeting, pero creo que eso traería mucha volatilidad a todo el sistema. Quizás haya situaciones puntuales en que ésa sea la solución, pero muy específicas y no generales, como la mayoría de las empresas y los mercados necesitan.”

Observación # 17

Autor: Consultor y experto en Beyond Budgeting

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“Tener un pronóstico (forecast) no es lo mismo que tener una meta (target). Son cosas diferentes. Sin embargo, cuando se trabaja con mentalidad de “budgeting” rígido, la brecha entre ambos puede no ser tan grande porque se trabaja con metas. Habría que distinguir claramente que cuando nos referimos a “budgeting” o proceso de presupuesto y control, desde BB nos estamos refiriendo en general a los requisitos y formas fijas que usan las compañías. Se trata de los targets que además van atados a un calendario anual. Si se abandona ese esquema, igual hay que trabajar con presupuestos para gastos, para inversiones de capital, pero todo funciona distinto. El primer paso es salir del presupuesto anual rígido para un solo periodo, y comenzar a usar pronósticos móviles que sirven para coordinar y operativamente funcionar bien.”

Observación # 18

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“Personalmente, no veo como algo negativo el uso de metas u objetivos en la compañía. Esos objetivos pueden incluso venir de otros lugares o procesos, pero quizás en el presupuesto están integrados y forman un todo coherente. La gente en las empresas tiene que saber para qué trabaja y qué metas perseguir todos los días. Es un tema central para que todos vayamos para un mismo lado. Quizás se sobreactúa en algún lugar del management lo negativo para cambiar por cambiar, cuando puede ser que lo que esté fallando es el uso de la herramienta, y no la herramienta en sí misma. Eso ha pasado también con ABC (Activity-Based Costing) cuando surgió como reemplazo de los sistemas standard tradicionales de costeo, pero también ahí era un problema de aplicación y no de la teoría. En nuestro caso, se trabaja bien con las metas, la gente está acostumbrada, y si son razonables y no se pide alcanzar objetivos imposibles, sirven. El problema aparece cuando el nivel de exigencia es tan inalcanzable que nadie se interesa, y entonces no es motivador ni influencia el comportamiento de nadie, porque ya se sabe que es irreal.”

Esta serie de observaciones permite vislumbrar algunos puntos de interés en relación con el presupuesto clásico. Evidentemente en algunos lugares, el uso de las herramientas no parece ser el adecuado, lo cual no significa que las técnicas no sean útiles (la observación #13 y la # 18 son claras al respecto). La introducción de metas no es a veces vista como mala en sí misma, en tanto sean lógicas, posibles de alcanzar (aunque impliquen o generen exigencias) y resultan un factor que aglutina a la gente tras un objetivo (observaciones #14 y #16). También resulta importante el control de los gastos ex – ante (observación # 15) a la vez que el presupuesto como técnica es útil y necesario en muchos contextos, pero debidamente diferenciando lo que es un pronóstico de una meta (observación # 17).

4.2.4. Observaciones negativas sobre presupuesto tradicional.

Observación # 19

Autor: Consultor experto en presupuesto tradicional.

Fuente: Entrevista para esta tesis.

“Como consultor externo, me vino a ver el gerente de una compañía internacional al que habían ascendido al puesto de N°1 de la afiliada local y que no tenía experiencia en esa función, porque hasta allí, había sido el gerente de ventas. Su antecesor en el cargo había tenido desempeños regulares en los últimos dos años, y no estaba cumpliendo las metas de crecimiento en participación de mercado ni de ganancias que le estaban pidiendo desde la casa matriz en Francia. Era la primera vez que había un gerente

argentino en esa función en muchos años, ya que anteriormente había sido ocupada por extranjeros que venían expatriados a Argentina por un tiempo. Como la situación no era muy buena, y había que ganarse la confianza del management regional y global de la compañía, lo más sensato era presentar buenos resultados. Y dado que esa medición se hacía contra un presupuesto, resultaba fundamental tener un parámetro alcanzable. Así que el consejo fue, obviamente, negociar la meta lo más bajo posible, argumentando que con las dificultades de mercado, y la situación de la compañía, que había que mejorar, no se podía exigir demasiado en estos primeros dos años. Se logró aprobar ese presupuesto "alcanzable". Y la gestión fue exitosa. Por supuesto que, además, en los meses y años siguientes, ya nadie se acordaba de que se había admitido una meta no tan exigente. La medición de desempeño y el pago de incentivos y premios, así como la evaluación en sí de la gestión se hacía sobre la meta fijada, y no se entraba a analizar cómo se había construido. Lo mismo hubiera pasado, si las cosas eran al revés: una meta alta exigida, y un resultado pobre no hubieran permitido excusas o contemplaciones."

Observación # 20

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

" Si tuviera que definir cuál es el trabajo del gerente general de una empresa que es una afiliada de una compañía internacional, diría que más del 50% de la tarea consiste en lograr aprobar un presupuesto anual alcanzable que permita trabajar tranquilo en las cosas que hay que hacer, sin la carga de la exigencia desmedida, si es que se pudo obtener la aprobación de una meta posible. Eso es fundamental. Esos meses de preparación y el momento de discusión y aprobación del "Budget" anual, son las claves del trabajo."

Observación # 21

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

"En esta compañía ya escuché varias veces una frase que me causa sorpresa y gracia a la vez. El actual director regional de Latinoamérica (y los anteriores también) pidió "que no haya sorpresas". Cuando le preguntamos qué significaba eso, la respuesta fue que no debía haber nada diferente de lo que estaba presupuestado. Sobre todo si era negativo. Y que no se podía vender menos ni gastar más que lo que estaba estipulado en el presupuesto anual (que habíamos hecho cuatro meses antes de empezar el año al que se

refería, o sea dieciséis meses antes de fin de ese año...). A mí me sorprendió el pedido, sobre todo en Latinoamérica, pero también debería sorprender en contextos más estables, aunque ahora no hay nada estable. Parece que el pedido es que la realidad se parezca a la estimación. Que en realidad tampoco es una estimación, porque las ventas y el resultado nos lo determinaron desde la casa matriz. O sea que tenemos que lograr que la realidad sea como una expectativa personal subjetiva de alguien, o a lo sumo que dé lo mismo que una cuenta matemática que hicieron en algún lado subiendo un poco las ventas del año anterior, y bajando un poco los gastos de ese mismo año, para que diera el objetivo de éste. O peor aún: cuando hicieron ese mismo cálculo para la compañía a nivel mundial, después descompusieron el total en partes, y lo fueron subdividiendo para ver cuánto le tocaba aportar a cada una de las afiliadas. Y así salió el nuestro. No parece muy racional a la luz de las teorías de gestión. Pero acá no somos académicos, y estamos para cumplir los resultados. Eso es lo que nos dicen, aparte."

Observación # 22

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

"Para el presupuesto de este año, nuestra corporación quiere que los gastos se mantengan constantes (como mínimo) con respecto al año anterior. Pero resulta que los gastos son esencialmente referidos a sueldos y cargas sociales (60% del total), gastos locales afectados por la inflación (25 %) y otros que están dolarizados, como los viajes e incluso gastos de servicios en el exterior (el restante 15%). A los niveles de inflación y devaluación que hay, obviamente en moneda local (pesos argentinos) estos gastos van a crecer. Pero como las comparaciones con el año anterior se hacen en dólares, pero usando el tipo de cambio del momento de preparar el presupuesto, resulta que tenemos que estimar los crecimientos de gastos en moneda local considerando esa inflación y devaluación y luego dividirlos por un tipo de cambio irreal, ya que el año que viene va a ser otro. Entonces, los totales de gastos en dólares están inflados porque le subimos la inflación local y lo convertimos a una tasa que es artificialmente baja con la moneda local sobrevaluada. Como da un crecimiento del gasto en dólares, nos exigen que bajemos los gastos y compensemos la inflación con "mayores eficiencias". No tenemos más "eficiencias" porque esos ahorros los hicimos ya hace diez años, y hoy no hay más donde recortar. Se gestiona por indicadores, y eso, no sirve. Yo creo que la gente es inteligente, y puesto a entenderlo, lo haría. No es un problema de capacidad intelectual o técnica. Creo que no les importa. Se

maneja todo por índices y ratios. Si te da bien, incluso podés gastar más que lo que deberías, porque estás dentro de algún parámetro admitido. "

Observación # 23

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

"El problema en esta empresa es que a nosotros nos gobierna el presupuesto. Nosotros no gobernamos la compañía con el presupuesto, como debería ser. Es al revés. Todos trabajamos para cumplir una meta fijada, y ahí el comportamiento se desvía desde lo que sería bueno o necesario, a lo que corresponde para cumplir con el número. Ahí está la falla del modelo. El sistema no sería malo, si no se hubiera transformado en un Frankenstein que nos maneja."

Observación # 24

Autor: Directivo de una compañía que opera con presupuestos tradicionales

Fuente: Entrevista para esta tesis.

"Te voy a leer el texto de un email que recibimos de la casa matriz donde nos dan lineamientos para el presupuesto del próximo año, para que tengas una idea de cómo funciona el sistema.

Enviamos a ustedes los valores preparados centralmente de gastos para que incluyan en el presupuesto del año próximo que deben confeccionar, a efectos de que los revisen y confirmen. Si abren el archivo adjunto, pueden seleccionar su país dentro del listado y tendrán los guarismos de gastos en la moneda local que les corresponde. La metodología de cálculo utilizada está en un archivo adjunto, pero en esencia los cálculos fueron realizados sobre la base de los gastos reales históricos, y proyectados para el año siguiente. No esperamos que ustedes propongan cambios sobre esta base, pero en caso de que ustedes crean que es necesario alguna modificación relevante, necesitaremos que nos envíen los valores propuestos por email con una detallada explicación de las variaciones y las causas de las mismas, para que puedan ser analizadas y se discuta su aprobación.

Claramente, nos están mandando un presupuesto hecho, y si hay variaciones o cambios que sugerir, los debemos fundamentar y explicar, cuando en realidad debería ser al revés, porque nosotros no hicimos el presupuesto original, y es imposible explicar o justificar

cuando algo salió de un dato histórico con un proceso incremental puramente matemático....”

Las observaciones negativas sobre los modelos de presupuesto tradicional que se han incluido en esta parte del trabajo se explican mayormente por sí solas. Como característica común a todas ellas, cabría solamente mencionar que si se las analiza conceptualmente, se trata de desvíos que no se condicen con lo que los criterios de uso de presupuestos en la gestión propugnan. No obstante, es importante tenerlas presente como una verificación empírica de que muchas de las críticas que se hacen al funcionamiento de los sistemas tradicionales de presupuesto y control, son válidas porque las situaciones que se “denuncian” son reales. No existe posibilidad de relevar una muestra suficientemente amplia como para poder avalar estadísticas que indiquen el grado en que estas cuestiones ocurren. Ello no es factible sólo por cuestiones metodológicas o de posibilidades operativas, sino fundamentalmente por la imposibilidad de acceder a este tipo de casos, ejemplos y situaciones, que son vivencias propias de las personas que gestionan las compañías, y que, tal lo ocurrido en este estudio de casos, lo mencionan exclusivamente bajo condiciones de estricta confidencialidad, y a los fines de una investigación de carácter académico. También existen casos (tal como se describió en el punto anterior) en los que el presupuesto clásico se aplica sin estos vicios o desvíos conceptuales. Del conjunto de realidades, se debe partir para el análisis crítico detallado que desembocará en la propuesta integradora que constituye el objetivo de este trabajo.

4.3. Análisis crítico del presupuesto tradicional.

Sobre la base del estudio de casos, las conclusiones y juicios valorativos del panel de expertos, las observaciones específicas surgidas de las entrevistas, y, obviamente la revisión del marco teórico vigente, se detalla en este acápite el análisis crítico del presupuesto tradicional como elemento del proceso de planeamiento y control en la empresa, el que se funda en el conjunto de factores antes mencionado. A los fines de presentar este análisis de manera lo más clara posible, se enumeran a continuación los aspectos centrales, con la respectiva explicación sobre cada uno. En lo referente a la fundamentación, se mencionarán aquí sus fuentes esenciales; más detalles se pueden encontrar en los resultados y hallazgos de la investigación.

- a) *El presupuesto es una herramienta de gestión que forma parte de un modo de gerenciamiento, siendo muchas veces un pilar central del mismo, aunque no es un modelo en sí mismo.*

Se trata de un punto central del análisis que tiene implicaciones teóricas y prácticas. Originalmente concebido como un instrumento o herramienta destinado a cumplir diversos objetivos (ver marco teórico), el presupuesto evolucionó hasta convertirse en un pilar esencial de la gestión de las organizaciones en general, y de las empresas en particular. En ese sentido, cuando desde Beyond Budgeting u otros modelos alternativos, se ataca al presupuesto, se lo hace en su carácter de eje del proceso de planeamiento y control que a su vez es la columna vertebral del funcionamiento del modelo de gerenciamiento en muchos casos, y la crítica severa no es tanto hacia su función de herramienta misma.

Un aspecto notable que surge de la revisión de la literatura sobre presupuesto es que en general, la bibliografía sobre la materia lo define como instrumento o herramienta pero no enfatiza este carácter central en los modelos de gestión de muchas compañías, perdiendo así de resaltar un atributo de la realidad que resultaría de particular interés a nivel de estudiantes y practicantes a todo nivel. Si bien no es un modelo en sí mismo, como sí definen a Beyond Budgeting sus creadores y sus partidarios, se preserva el carácter de herramienta del presupuesto, lo cual tiene diferentes pesos específicos y valores en diferentes organizaciones, tal como surge de la presente investigación, tanto en las respuestas de los casos estudiados como en las entrevistas realizadas a los participantes, y en el panel de expertos. Se volverá sobre el particular en el capítulo 5 al elaborar la propuesta objeto del presente trabajo, pero es menester dejar sentado este concepto desde ahora, ya que es una de las cuestiones que se sugiere reformular o readecuar a nivel de marco teórico.

Existe una gran coincidencia en las numerosas empresas investigadas sobre la importancia del presupuesto como factor central de la gestión que se lleva adelante en ellas. En algunos casos (pocos) los entrevistados que respondieron utilizaron la palabra "sistemas" para referirse al sistema de presupuesto y control, y en otros (mayoría), se utilizó un lenguaje diverso. No se usó la palabra "modelo" para hacer referencia ni al elemento presupuesto ni al proceso ni al modo de gerenciamiento en el que el presupuesto ocupa un lugar central como guía de acción. Incluso se puede decir que, sobre todo en las compañías

internacionales, si bien esta gran trascendencia del presupuesto se reconoció especialmente, se trató de un concepto a veces explícito, y otras, implícito y sobreentendido como un factor natural en ese tipo de firmas, particularmente en las entrevistas realizadas a ejecutantes e incluso al panel de expertos. La mayoría asume como natural que el presupuesto es un factor determinante como herramienta dentro de un método de gestión dado. Se admite así que alrededor del planeamiento en general y de su producto "presupuesto" en particular gira, aunque no de manera exclusiva (importante concepto) la definición de objetivos, la medición de desempeño, el control de gestión, la coordinación operativa, la comunicación entre áreas y personas, la traducción de la estrategia general para su implementación práctica, etc.

b) La gestión tradicional presenta diferentes objetivos en la práctica, según el modo de dirección y gestión de la empresa que lo aplica.

No existe en la práctica unanimidad ni uniformidad en cuanto al modo en que se desarrolla el gerenciamiento que podemos caracterizar – de manera simplista a efectos didácticos- como "tradicional". De la investigación realizada surgen algunas características comunes a muchas empresas, pero fundamentalmente se distinguieron dos grandes vertientes:

- Empresas que utilizan el presupuesto como medio de fijación de metas rígidas que utilizan como un único valor destinado a:
 - Determinación y comunicación de objetivos
 - Planificación operativa de ventas, producción, compras, etc.
 - Asignación de recursos
 - Autorización de gastos
 - Medición de desempeño
 - Control de gestión, análisis de variaciones y toma de decisiones (por ejemplo, reducción de costos).
 - Determinación de premios, bonos e incentivos remunerativos al personal.
- Empresas que emplean el presupuesto esencialmente como un enfoque de gestión destinado a:
 - Coordinación y planificación operativa de ventas, producción, compras, recursos, etc.

- Comunicación de planes y alineamiento para implementación de estrategia
- Control de gestión (incluyendo de gastos ex – ante)

No se vislumbra el mismo peso específico en la aplicación del presupuesto en ambos grupos de compañías, esencialmente debido a las funciones que el presupuesto tiene, las que en la realidad varían de firma en firma, si bien aquí se crean dos categorías artificiales para el análisis. Sí se aprecia mayor acento puesto en el presupuesto en la gestión de aquellas compañías que lo emplean esencialmente para fijar objetivos, medir desempeños individuales y grupales y hasta fijar parcialmente las remuneraciones. Son éstas (mayoritariamente filiales de empresas internacionales) las que definen más claramente que tienen un “sistema de presupuesto”. En estas compañías aparecen las observaciones que se presentaron en el acápite anterior, referidas a la importancia de la negociación de las metas, al pedido de que no existieran sorpresas, al envío de un presupuesto ya confeccionado desde la casa matriz, al gerente general que considera que más de la mitad de su trabajo reside en la aprobación del presupuesto anual, al consultor que recomendó la discusión para tener un presupuesto alcanzable en el primer año de su nueva gestión, al gerenciamiento por “indicadores” numéricos (financieros o no) como medio de dirigir las operaciones, aún cuando no se entienden o consideran cuestiones particulares como la inflación específica de un cierto país, etc. En síntesis, a este grupo aplicaría la aseveración “el presupuesto nos gobierna”.

Al grupo de empresas donde el presupuesto no adquiere un carácter rígido corresponden las observaciones sobre “dueños” que entienden la realidad y no exigen que siempre haya más ventas y menos gastos que el año anterior, a que el presupuesto ordena y aglutina, a que el control de gastos ex – ante es útil para mejorar los resultados, a que la diferencia entre un pronóstico para operar y una meta rígida para medir desempeño es vital que esté clara, etc.

c) Conformidad de actores con las prestaciones del sistema presupuestario y verificación de su uso extendido.

Resulta evidente que el presupuesto tanto en su acepción de sistema integral clave incorporado en el proceso de planeamiento y control como en la de herramienta en sí, se halla ampliamente utilizado. Aún en las compañías donde los propios directivos manifiestan quejas sobre los presupuestos y sus problemas en la práctica, se siguen utilizando de manera intensiva. Este punto merece ser discutido en particular con más detalle.

Puede ocurrir que en las grandes compañías los directivos globales o regionales quieran tener control de las operaciones, y por esa razón, continúen con este esquema, que les asegura dicho control, o, al menos, la ilusión de tenerlo. Es ejemplar en ese sentido un par de casos citados en la bibliografía de *Beyond Budgeting*, donde se patentiza nitidamente la situación de directivos que no conciben manejarse de otra manera, y de empleados que sin presupuesto, carecen de orientación para actuar. Ello sería producto de una cultura existente que está muy arraigada y es muy fuerte, que proviene de décadas de uso del presupuesto en la práctica, así como del mismo prolongado tiempo de enseñanza del instrumento o sistema en las universidades y cursos de formación de directivos. Como en nuestra investigación, participaron muchas compañías internacionales (sus filiales en Argentina), esa evidencia de que el presupuesto está vigente porque forma parte de una estructura global, se refleja en el no cuestionamiento, más allá aún de las fallas que se detectan o manifiestan en la praxis.

Por otra parte, en las compañías de origen nacional, que tienen potestad individual de elegir un modelo de gestión, muchas veces la imitación de los modelos utilizados por las grandes compañías (que además son exitosas) surte un efecto fuerte. No obstante, también es la decisión de los accionistas o gerentes la que impulsa el uso del modelo, aunque en general, suele ocurrir que en estos casos, el nivel de crítica es menor que en el anterior grupo.

Como corolario de todo ello, la evidencia del uso marca la conformidad general en un balance entre ventajas y desventajas. O al menos, la inexistencia de un sistema alternativo probado como aplicable y eficaz para cubrir las falencias que tuviera el sistema de presupuesto tradicional. Incluso desde las filas de los partidarios del enfoque tradicional se admiten fallas, y en la búsqueda de su solución se han ido generando en las últimas décadas diferentes esquemas, técnicas, aproximaciones y herramientas. El trabajo no tiene descanso, y debe seguir, porque se trata de un camino a recorrer casi eternamente.

d) Necesidad de búsqueda permanente de mejoras al sistema de presupuesto.

Independientemente de la denominación que se aplique (en muchos casos, ninguna en particular) existe una marcada predisposición a lo que conceptualmente se puede denominar "Better Budgeting". Desde el punto de vista teórico, esto no es un enfoque todavía estructurado formalmente ni definido adecuadamente, tal como se explicó en el marco teórico, capítulo 2. Sin embargo, el resultado del estudio de casos demuestra la existencia por parte de las compañías de un profundo interés en mejorar continuamente las prácticas de sus procesos de planeamiento y control. Se introducen continuamente conceptos, técnicas y herramientas destinados a ello. También se aprecia un alto grado de conocimiento de los principales instrumentos concebidos a este fin, tales como presupuesto base cero, presupuesto flexible, presupuesto basado en actividades, y, obviamente, Beyond Budgeting. Incluso se menciona que se aceptaría el uso de algunos de ellos, mientras que otros son rechazados, brindándose fundamentos lógicos para esa decisión. Como definición general, tanto en empresas grandes internacionales como en locales de tipo familiar, existe un interés por mejorar los procesos y el sistema en sí, producto de la importancia que se les otorga para el funcionamiento adecuado de la operación. La atención centrada en este tema es evidencia de la importancia por un lado, y de la necesidad de ajustes por el otro.

e) Comportamientos disfuncionales generados por la existencia de contratos negociados rígidos que fija metas para el periodo anual.

La crítica que hace Beyond Budgeting al presupuesto en cuanto a la existencia de un contrato negociado de desempeño que influye la actuación (y la actitud de la gente) y provoca comportamientos disfuncionales, se verifica en la práctica pero no aparenta ser tan extendida como se la presenta desde la teoría de BB. Si bien es cierto que se verificó la existencia de casos proclamados de metas rígidas, e incluso se enumera este factor como una de las principales desventajas del modelo, no parece ser un obstáculo de la altura que la posición radical de abandono del presupuesto describe. Adicionalmente, resulta claro que ello no es una falencia del sistema de presupuesto en sí, ni del presupuesto como herramienta, sino que es una particularidad propia de la manera de implementar estos esquemas en la práctica. También la literatura evidencia que esto es una

tendencia de los últimos años, cuando el presupuesto fue adquiriendo características y roles de pilar de gestión centralizada y vertical que lo hicieron artífice de este enfoque de gerenciamiento.

f) Complementariedad entre los enfoques de arriba hacia abajo y desde abajo hacia arriba.

Otra cuestión central, muy relacionada con lo anterior, tiene que ver con el enfoque top-down versus el bottom-up. El enfoque desde arriba hacia abajo, notoriamente implica una pérdida de importante potencial en el desempeño final de la empresa. Ello se debe a que nadie conoce más de algo que quien lo ejecuta. Si bien la gente de línea puede tener menor conciencia estratégica y visión general u holística de la compañía, su mercado, la estrategia, el largo plazo, etc., la combinación ideal de ambos enfoques será siempre más rica y valiosa para la firma. A ello se debería propender en un modelo ideal de generación de planes, y de presupuesto entre ellos.

Sin embargo, la pretendida generalización de la aproximación desde arriba hacia abajo que quita participación a la gente, y le impone verticalmente objetivos, metas, y le asigna recursos sin involucrarlos, existe en la práctica y se evidencia en el estudio de casos, pero en una medida menor que la habitualmente descripta, o al menos con una percepción de gravedad también menor. Existe una buena cantidad de casos en que los directivos encuestados manifestaron tener la opción de construir planes desde abajo hacia arriba, mientras que en algún caso se especificó la existencia de una combinación a partir de las dos variantes simultáneas que serían generadoras de una "tercera vía" que combine lo mejor de ambas.

También se evidencia la existencia de ajustes y cambios en los presupuestos durante el año, si bien no con fines de modificación de objetivos en la mayoría de los casos, sí con objetivos de ajuste en la planificación operativa. Se desprende de ello que desde el punto de vista del análisis crítico no existe un grado elevado de rigidez o falta de adaptación al cambio, lo que se suele endilgar al presupuesto como modelo. De la misma manera, no se vuelven tan obsoletos a pesar de ser elaborados con mucha anticipación, lo cual se aprecia particularmente en países como Argentina, donde la volatilidad e inestabilidad de algunas variables macroeconómicas y propias de cada industria demandan esos ajustes de manera mucho más asidua.

g) Beneficios de la aplicación amplia de indicadores de gestión a valores presupuestados mejora la medición de desempeño y el control de gestión.

A los efectos de medición de desempeño y control de gestión, existe una variada gama de indicadores que son empleados mayoritariamente. Ellos cumplen una función esencial en cuanto a traducción de estrategias y planes en valores concretos de variables a gestionar, lo que permitiría lograr esa buscada vinculación con la operación. También es evidente que la mayor parte de esos indicadores no son sólo empleados como información sobre resultados reales, sino que existen valores meta u objetivos a cumplir, que son explicitados a los miembros de la organización, surgidos en general del propio proceso presupuestario. Se trata de un elemento generalizado, que a partir de la expansión de la herramienta conocida como Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral, propuesta y estructurada por Robert Kaplan y David Norton, ha tenido gran consenso en la gestión empresarial en los últimos años. Con el formato que impulsan dichos autores, o con alguna variante propia, y utilizando esa denominación u otra, es generalizado el uso de este tipo de herramienta, y de manera conjunta con el presupuesto en sí.

h) Cuestionamiento del pago de premios, bonos e incentivos en forma de remuneración variable atada al cumplimiento de metas como factor generador de comportamientos disfuncionales.

Una crítica que se hace al presupuesto como elemento que influencia negativamente el comportamiento está relacionada con los sistemas de pago variable que vinculan los premios de directivos y empleados con el logro de ciertas metas. Así, al llegar a un cierto umbral de ventas, resultados u otro indicador o combinaciones de ellos, se aplica una cláusula del acuerdo salarial privado establecido por la compañía, que determina el pago individual o grupal. Esto puede generar actitudes y comportamientos negativos de parte del personal, al sólo efecto de lograr ese plus remunerativo. En función de ello, se podrían ejecutar acciones indeseadas desde el punto de vista del cumplimiento de los objetivos de la compañía. Ejemplo de ello es lo que se denomina "gaming", o acciones que se pueden ejemplificar de la siguiente forma:

- Presupuestar bajo para alcanzar metas fácilmente, sabiendo que se pueden lograr objetivos mayores ("sandbagging" es el término

en idioma inglés que designa esta práctica). Se pueden referir a ventas más bajas, costos y gastos más altos, o resultados menores, por ejemplo.

- Diferir gastos en los que sería necesario incurrir en un determinado año para el periodo siguiente, con el objetivo de aumentar el resultado del ejercicio actual para lograr una cierta meta.
- Anticipar ventas que normalmente ocurrirían en el futuro para registrarlas de manera adelantada con el objeto de tener un mejor resultado en el periodo presente.
- Gastar en exceso al saber de antemano que no se alcanzará el resultado y de esa manera evitar tener una carga ya predefinida en el periodo siguiente, dado que el costo o gasto mayor ya no afecta el cumplimiento de la meta actual que de todas maneras no se logrará, y beneficiar artificialmente al año que sigue con menos resultado negativo.

Todos estos comportamientos, motivados eventualmente por una cuestión de cobro del premio o bono, se evitarían automáticamente si esos pagos correspondieran simplemente con desarrollos lineales de resultados, y no estuvieran atados a alcanzar determinados valores ciertos que sirven de mojón en la escala de aquéllos. En un trabajo sobre el tema, Michael Jensen (2001) propone justamente el cambio de paradigma en cuanto al establecimiento de modelos de premios, evitando esas escalas que distorsionan y crean disfuncionalidades. *Beyond Budgeting* pone el acento en premios grupales y no individuales como mecanismo para que el conjunto de gente actúe en equipo y coordinadamente, sin la influencia personal de alguien beneficiario de esos esquemas personalistas. Está claro que no existe un método de pago perfecto, y en lo atinente a los premios, ello se acentúa. No obstante, debe hacerse el esfuerzo para lograr el equilibrio y la justicia en relación con la gente que integra la organización, a la vez que la motivación hacia el resultado general de logro de objetivos de la empresa, influyendo positivamente, y evitando “gaming” y comportamientos no éticos o disfuncionales producto de los sistemas de recompensa o castigo.

j) Inconveniencia del uso de un presupuesto único. Aplicación de diferentes versiones para distintos objetivos.

Si bien no ha sido suficientemente enfatizado a nivel de las respuestas en los cuestionarios y entrevistas, ha surgido como tema clave la necesidad de contar con diferentes estimaciones y planes para diferentes objetivos, y el no uso de un solo valor para todos a la vez. Se mencionó en el marco teórico que el presupuesto tiene diferentes objetivos y roles en la organización. No son iguales aquéllos referidos a la planificación que los de motivación al logro de metas superiores. Entonces, resulta inviable que un único valor sea el que rija para ambos procesos. Como ejemplo de ello, un presupuesto de ventas que sea suficientemente alto para generar desde el punto de vista operativo la fabricación o la compra de los artículos necesarios, puede ser desechado por la línea por ser demasiado alto a la hora de ser aplicado como meta para evaluación de desempeño y ni hablar, al momento de ser establecido como valor mínimo para el pago de premios o bonificaciones como las descritas en el punto anterior. Se trata de un caso que requiere justamente una dualidad de objetivos y diferentes presupuestos para su consecución. Las compañías suelen resolver esto mediante diferentes juegos de presupuestos para cumplir los diferentes objetivos. Ello redundante en una profusión de opciones de presupuesto que implican diferentes concepciones y usos. Suele haber confusión interna, y a veces los propios usuarios pierden la brújula en relación con el empleo adecuado de cada uno de ellos. No todos conocen de la existencia de todos los escenarios y presupuestos, la actualización se dificulta, las versiones abundan, y se genera un cierto caos justamente en un rubro que debiera propender al orden y al alineamiento no sólo conceptual sino práctico. No obstante, en el sistema tradicional de presupuesto y control esta realidad suele verificarse como mejor opción a la de tener un solo presupuesto como único valor referencial. Ninguna de las dos posibilidades es la óptima, sino un mal menor, hecho propio de lo indispensable que es el presupuesto para distintos objetivos, y de la imposibilidad de cubrirlos todos con un solo número. Análogamente, es lo mismo que sucede con el concepto de costo: no existe un solo costo para todos los posibles objetivos o fines; el costo es una creación conceptual cuya utilidad depende del objetivo perseguido, y su valor reside justamente en cumplirlo acabadamente, para lo cual se deben aplicar las técnicas adecuadas de elaboración y aplicación. Lo mismo sucede con el presupuesto.

j) *Limitaciones y sesgos de presupuestos basados en información histórica y proyecciones lineales sobre la base del pasado o presente.*

Es quizás uno de los elementos más sensibles de la teoría de presupuesto. El futuro es imprevisible, y no predecible. Adicionalmente, en la turbulencia y volatilidad actual, no tiende a parecerse al presente y mucho menos al pasado. La incertidumbre es inevitable y no es posible eliminarla. Se la debe considerar siempre. Existen distintos modelos y enfoques sobre este tema. En los casos de estudio de la presente investigación se observó cómo las empresas utilizan mayoritariamente el presupuesto denominado "incremental" pero "con ajustes". Se trata de proyecciones sobre base histórica, pero ajustadas por cambios que pudieran producirse previendo el impacto específico de acciones o hechos controlables y no controlables, endógenos y exógenos, que pudieran alterar dicho curso lineal. Por supuesto que esa proyección resulta compleja, pero debe ser intentada sin más. El ser humano aplica una serie de modelos psicológicos con los que pretende un "anclaje" que le otorga "cierta seguridad" de manera tal que pueda operar en un entorno aparentemente conocido. Esa ilusión le resulta comfortable, y a ella dedica ingentes esfuerzos al momento de proyectar. Es un proceso muchas veces inconsciente, que deriva justamente en la aplicación de herramientas matemáticas y modelos sofisticados de proyección, pero todos ellos con un fuerte sesgo de origen: se basan en cálculos precisos y algoritmos complejos, pero siempre sobre una premisa subyacente: el pasado se repetirá en el futuro, de una manera parecida, si bien con ciertos cambios. El directivo sueco Wallander, responsable de la implantación del modelo Beyond Budgeting más completo que se conozca en Svenska Handelsbanken justamente cuestionó (ver marco teórico) el supuesto de la importancia del presupuesto basado en el desafío de esta manera de pensar, al sostener que si el pasado se repite, no tiene sentido pronosticar, y si el futuro es imposible de prever, tampoco es razonable entonces elaborar una proyección sobre la que poco se puede saber. En el capítulo siguiente, que presenta una propuesta integral, se volverá sobre este punto, para delinear algunas pautas útiles a considerar en la construcción de modelos de tratamiento de la incertidumbre, así como la influencia de la suerte y la imposibilidad de avizorar "cisnes negros" que de todas maneras ocurrirán y ejercerán gran influencia en la vida empresarial y de las sociedades.

No obstante la incertidumbre reinante y la imposibilidad de predecir el futuro, *“los administradores responsables no improvisan, sino que planifican, pronostican y presupuestan. Llevan a cabo estas tareas sobre la base de los mejores conocimientos disponibles. Sin embargo, lejos de fundarse en sus pronósticos y aferrarse a sus planes, actualizan estos últimos y tratan de adaptar la organización a los cambios internos y ambientales, tal como revelan los estudios sociales, prefieren la planificación flexible a la rígida. Aprenden al mismo tiempo que actúan.”* (Bunge, 1999). Este filósofo argentino cierra su enfoque de la siguiente forma: *“En la vida real, las grandes corporaciones no sólo pronostican sino que establecen sus objetivos, diseñan escenarios y planifican y supervisan sus operaciones, a fin de facilitar el cumplimiento de sus pronósticos. Intentan hacerlos realidad con la ayuda de las conexiones empresariales, investigación de mercado y campañas de publicidad. En otras palabras, sus pronósticos son activos, no pasivos. La planificación está condenada al fracaso cuando está en manos de un equipo de planeamiento alejado de las tareas gerenciales y operativas.”*

4.4. Análisis crítico de Beyond Budgeting.

Se efectúa aquí un análisis crítico sobre Beyond Budgeting, realizado también sobre la base del estudio de casos, las conclusiones y juicios valorativos del panel de expertos, las observaciones específicas surgidas de las entrevistas, y la revisión del marco teórico vigente. En lo referente a la fundamentación, se mencionarán aquí sus fuentes esenciales; más detalles se pueden encontrar en los resultados y hallazgos de la investigación.

a) Beyond Budgeting presentó un planteo revolucionario y radical.

Si bien es cierto que existieron diversas críticas al uso de presupuestos como herramienta y fundamentalmente como pilar de la gestión (probablemente crecientes a lo largo del tiempo) a la vez que se desarrollaron numerosos esquemas de modificación y mejora del mismo, BB ha representado un intento drástico de eliminar su uso en cuanto a enfoque de gerenciamiento de compañías. En ese sentido, ha constituido la aproximación teórica más integral que se conoce. En la práctica, ha tratado de ser implantado en empresas con variado alcance (no siempre total, de acuerdo con los doce principios esenciales que defienden sus creadores) y grado de éxito. Pero evidentemente se ha convertido en un tema central de discusión que en los últimos años es objeto de valoraciones diversas desde los ángulos académico y de la práctica empresarial. Indudablemente es un tema básico a considerar en ambos planos de la disciplina.

b) Beyond Budgeting es un modelo teórico y en cierta forma utópico.

La observación # 8 presentada en 4.1.2. sintetiza con maestría este aspecto. Realizada por Michel Lebas, uno de los precursores de BB, presenta al modelo como una analogía del armado del hombre ideal: se busca articularlo mediante la conjunción de las mejores partes de distintas personas, para llegar a una configuración óptima que en la realidad es más de carácter aspiracional que realista. Es un prototipo ideal prácticamente imposible de alcanzar, pero que sirve como meta para mejorar al hombre real que sí existe. La implementación del modelo Beyond Budgeting en la práctica muestra que en pocos casos ha podido ser plasmado de la manera que la teoría lo propone, y de los casos presentados en la literatura, así como de los revisados en la presente investigación, surge que existe una gran mayoría de empresas que han aplicado de manera parcial su enfoque y las herramientas que propone, pero no lo utilizan de manera completa. Quizás el caso paradigmático de Svenska Handelsbanken sea prácticamente el único en el que se lo utilizó de manera "pura" e "integral", si bien vale la pena reconocer la alta influencia que dicha experiencia tuvo en los propios impulsores y fundadores de Beyond Budgeting, al punto de poder reconocerse en el desarrollo del modelo de manera casi exacta el esquema aplicado en dicha compañía sueca, historia ocurrida incluso antes de la creación del concepto de BB por parte de Hope y Fraser.

Muchos de los casos que se presentan en el marco teórico de BB (no han sido presentados en esta tesis para no extenderla innecesariamente, pero se puede acceder a ellos en la variada bibliografía sobre BB que se menciona al final de este trabajo) exponen verdaderamente implantaciones parciales del modelo, si bien guardando la esencia de las ideas básicas de descentralización, delegación, autonomía de la gerencia media y empleados de línea, no utilización de metas rígidas para medir desempeño y pago de compensaciones variables o premios, etc. Se reconoce en la mayoría de los casos citados en la bibliografía, así como en los investigados en este trabajo un alineamiento con dichos principios de gestión, a la vez que se verifica la aplicación de numerosas herramientas del gerenciamiento "tradicional" si bien dentro de un marco general contextualizado por las arriba mencionada líneas directrices.

Entre las herramientas aplicadas en los casos estudiados, se destaca el propio presupuesto como instrumento para coordinación y eficiencia operativa,

comunicación de planes, planificación, asignación de recursos e incluso control de gestión. Como aspecto distintivo, destaca un marcado énfasis en la medición de desempeño a través del resultado de un conjunto de indicadores y variables mucho más amplio que el objetivo específico del presupuesto, y el pago de compensaciones variables y premios por resultados diferentes que una meta fija, a la vez que se generaliza la determinación de dichos “bonos” de manera grupal, alejándose del premio por desempeño individual.

c) Rigidez del enfoque de Beyond Budgeting y presentación como un modelo excluyente y opuesto al presupuesto tradicional.

Resulta un tema central la propia rigidez de los fundadores e impulsores de Beyond Budgeting en cuanto la obligación de cumplimiento de los doce principios, y el sostenimiento de una serie de pautas básicas esenciales para que una compañía pueda sostener que aplica dicho modelo, en detrimento incluso de la propia plasticidad del enfoque, que quizás le hubiera permitido una difusión y aplicación más amplia que la alcanzada hasta hoy.

Se trata de un tema crítico desde el punto de vista teórico, que a su vez tiene profundas implicaciones prácticas. Los propios padres del modelo (Hope y Fraser) así como muchos impulsores desde el origen (Bunce, entre otros) defendieron a rajatabla la necesidad de que se abandone la gestión basado en presupuestos debido a su carácter de freno al desarrollo de la potencialidad de las empresas. El propio nombre elegido para el modelo (ver observación #2 en el punto 4.2.1. de este capítulo) surgido de la preocupación que surgía de la práctica empresarial con respecto a los problemas derivados del uso de presupuesto (ver observación #1) demuestran cabalmente esta aseveración. Con el correr del tiempo, el concepto se fue expandiendo y muchas otras personas comenzaron a intervenir en las organizaciones dedicadas a difundir Beyond Budgeting (primero CAM-I y luego, esencialmente, Beyond Budgeting Round Table). Al expandirse el uso, distintos actores fueron adoptando posiciones menos extremas y más cercanas a un carácter gradual y evolutivo del modelo en su aplicación práctica (Steve Player en USA, es un claro ejemplo que se explica mediante la observación #5 en el presente capítulo). Esto fue cuestionado por otros miembros del grupo básico de BB, al ser visto como

una abdicación de sus principios esenciales, en favor de un pragmatismo que lo alejaba de su idea madre y vector esencial.

En la realidad, esta rigidez ha sido probablemente un factor que conspiró contra la difusión más amplia del modelo BB en la práctica, al ser percibida por los directivos de las empresas como un cambio radical enorme y difícil de afrontar, especialmente desde el punto de vista cultural. Incluso, pudo haber sido vislumbrado como un modelo que restara poder y espacio de maniobra para quienes a través de la gestión basada en el presupuesto clásico tenían grandes márgenes de decisión y control sobre las actividades de la compañía, los cuales, indudablemente se diluirían en un enfoque más delegativo y con mayor autonomía en la línea.

Por otra parte, dado que BB se presenta como un modelo, en el que las herramientas que se aplican son ya conocidas y utilizadas por muchas compañías (por ejemplo los pronósticos móviles, el benchmarking, el propio Balanced Scorecard), su caracterización como un conjunto de elementos que mejoran la gestión tradicional le hubiese restado presencia y vida propia como aparato articulado para la gestión, lo cual tanto desde el punto de vista teórico como práctico fue rechazado por sus impulsores. Claro que todo eso devino en una rigidez conceptual, discusiones y conflictos internos entre sus mismo partidarios y defensores, y menor aptitud para expansión en el mundo empresarial.

d) Beyond Budgeting no implica el abandono real de presupuestos, porque en la práctica los utiliza como herramienta de gestión.

Del estudio de casos realizado en esta investigación surge claramente la necesidad de la utilización de presupuestos para la operación de la empresa. Más allá de la denominación del modelo, el abandono del presupuesto que se propone, es el de su uso como herramienta rígida de fijación de metas como contrato negociado y parámetro único de medición de desempeños y control de gestión, que lo puede convertir en factor generador de comportamientos disfuncionales por parte de los miembros de la organización. Pero resulta evidente desde el punto de vista teórico, y concreto desde el punto de vista práctico, que la necesidad de pronosticar y presupuestar sigue vigente, aún en contextos de crisis económica y turbulencias. Mahlendorf, Becker, Thaten y Schäffer (2014) resumen los hallazgos de su investigación sobre el uso de presupuesto en tiempos de crisis de la siguiente forma:

“Los resultados indican que la presupuestación se convirtió en más importante para el planeamiento y la asignación de recursos y en menos importante para la medición de desempeño, como consecuencia de la reciente crisis económica. La evidencia de las entrevistas ilustra estos resultados. Tomados en conjunto, y contrariamente a las prescripciones generales de la literatura, tales como utilizar más o menos presupuesto, nosotros hallamos que las compañías enfatizan algunas funciones del presupuesto por sobre otras en tiempos de crisis económicas”.

Alvin y Heidi Toffler (1999) escriben: “De hecho todos preveemos el futuro constantemente y la mayoría de nuestros pronósticos son correctos. Todos vivimos hoy lo pronosticado ayer. Nada de esto fue obra de una clarividencia mística. Pensar en el futuro intentando adelantarse es tan indispensable para nuestra supervivencia como lo fue para nuestros antepasados cazadores recolectores. Pero sin duda implica encarar cualquier proyección cuantitativa a largo plazo preguntándonos cómo se llegó a ella, de qué datos prescinde y cómo se preguntaban acertadamente los romanos, a quiénes beneficia. Debemos responder, por lo menos, a estas preguntas antes de tomar grandes decisiones basándonos en pronósticos manipulados. Pensar en el futuro es propio del hombre. Debemos aprender a hacerlo mejor.”

e) *El nombre Beyond Budgeting fue necesario para poder difundir el concepto.*

Si un corolario importante del análisis crítico precedente es que el presupuesto es necesario para operar y para vincular la estrategia con la operación, resulta claro que (en propias palabras de los creadores de Beyond Budgeting) la denominación usada para el modelo diseñado responde a una necesidad de expansión y difusión del concepto con miras a su uso lo más generalizado posible. Nacido de la preocupación por los problemas que el uso de presupuestos tenía en la práctica, y sin saber en el inicio dónde desembocaría la propuesta de modificar la situación, el nombre elegido muestra una visión de propuesta excluyente, revolucionaria y radical desde lo conceptual al oponerse al presupuesto como sistema central de la gestión tradicional (ver observación # 2 ut supra).

f) *Empresas que aplican presupuesto tradicional utilizan conceptos y herramientas de Beyond Budgeting.*

En múltiples casos estudiados en el presente trabajo, las empresas que utilizan modelos de gestión basados en presupuestos emplean herramientas típicas que caracterizan a los modelos de Beyond Budgeting. Ello evidencia que la generalización que se hace desde BB y otros ángulos sobre el uso de presupuesto como una práctica sustentada en un contrato rígido de desempeño que implica fijar metas inalterables y que determinan medición de desempeños y pago de bonos no resulta válida. Esto se debe a que la aplicación del presupuesto no necesariamente implica el uso de esta metodología. La investigación revela múltiples casos en los que no sólo las herramientas básicas de BB (benchmarking, indicadores externos que muestran la mirada hacia el mercado, pronósticos móviles, etc.) son puestos en práctica en empresas que usan "presupuesto clásico", sino que en muchos casos el enfoque del presupuesto como pilar de gestión pero que atiende a fines de mejora de los resultados, y no se convierte en un fin en sí mismo, se plasma en la realidad. Esto se evidencia en la cantidad de casos de enfoque "desde abajo hacia arriba" en el armado de presupuestos, proyecciones y pronósticos, y en el nivel de autonomía así como de actualizaciones de los presupuestos frente a cambios de contexto y escenario que necesariamente impactan en los resultados de las compañías que allí operan. Si bien existe un número importante de empresas que aplican un modelo vertical "de arriba hacia abajo" de fijación de metas, medición de desempeño y control de gestión, pero también de asignación de recursos, no necesariamente el comportamiento disfuncional generado por el contrato negociado de metas es la clave. Se debe comprender que en el caso de grandes compañías internacionales con múltiples divisiones y presencia en numerosos mercados y países, la tarea de coordinación pero de control simultáneo tornan dificultosas las formas más heterodoxas de gestión, sobre todo cuando la propuesta corporativa tiende a la homogeneización de modelos de negocios, portafolios de productos y procesos operativos, esencialmente apuntando a eficiencias a escala y sinergias entre áreas y localizaciones geográficas.

g) Empresas que aplican Beyond Budgeting utilizan herramientas típicas del sistema presupuestario tradicional.

Más allá del modelo conceptual de BB, el estudio de casos expone claramente la utilización de herramientas clásicas del sistema de presupuestos por parte de firmas que se definen como enroladas en BB. Esto puede ser producto de la aplicación

parcial del modelo BB y no la implantación teórica completa que proponen sus creadores. Debe notarse aquí la imposibilidad de ver en la práctica una implantación real que aplique de manera completa los principios y técnicas de BB, tanto en los casos estudiados en la presente investigación como en la revisión de literatura que compone el marco teórico (lo más cercano a una excepción a la regla es el caso de Svenska Handelsbanken). También puede tratarse de la característica de implementación gradual y progresiva del modelo en firmas que no han adoptado el cambio radical, sino un esquema que a tono con la cultura, permita su difusión paulatina para mejorar los procesos de planeamiento y control sin el conflicto o choque cultural del cambio radical. Está por verse si en estos casos existe luego un progreso posterior que lleve hacia el modelo completo. Dada la cantidad de años transcurridos y el grado de “reformas” alcanzado que implicó mejoras al presupuesto pero no un cambio total a BB, más las existencias de experiencias de reversión de uso de BB como los casos del banco suizo UBS y la compañía petroquímica europea Borealis (pasaron a Beyond Budgeting y luego retornaron a los modelos de presupuesto tradicional, habiendo sido tomadas como casos paradigmáticos de BB), no parece ser un tema de tiempo sino del punto alcanzado o “grado de Beyond Budgeting real” que ciertas empresas tienen hoy, habiendo adoptado el concepto.

h) Dificultades para el benchmarking adecuado.

Citado por la literatura, incluso la favorable a Beyond Budgeting, se trata de un punto clave, porque toca un aspecto esencial del modelo. Obtener valores de indicadores clave de gestión por parte de competidores, lo cual es una premisa central para la medición de desempeño en BB, no suele ser sencillo dada la inaccesibilidad de esa información en muchos sectores de la economía y en muchos países. La transparencia en la información no es justamente un patrimonio generalizado en los negocios, especialmente en lo atinente a temas claves desde el punto de vista operacional. Se trata justamente de las variables que la medición de desempeño y control de gestión tiene en la mira. La medición contra pares de clase mundial para alcanzar sus standards de resultado es una aspiración legítima y loable. Resulta muchas veces impracticable. El primer punto reside justamente en la determinación de quiénes serán esos patrones de comparación, a efectos de que se establezca una medición contra un valor verdaderamente óptimo que empuje hacia esa pretendida optimización. El segundo punto reside en la problemática para obtener los valores reales de resultados de esas variables predefinidas.

En algunas industrias como la farmacéutica existen auditorías y encuestas que permiten tener parámetros de comparación de alta precisión en muchas actividades, incluyendo esencialmente las comerciales referidas a desempeño de productos individuales, canales, clientes, prescripciones por médico, institución, precios de productos (de lista e incluso reales), volúmenes detallados de venta y compra por diferentes etapas del canal de distribución, hábitos de prescriptores y consumidores, etc. Complementando eso con información pública sobre estados contables que referencian analíticamente muchos indicadores y elementos operativos, se puede componer un panorama interesante para el benchmarking con casi todos los competidores del mercado. En otras industrias, este proceso resulta inviable por la falta de información. Se trata de un factor práctico y concreto muy importante para poder llevar a la práctica el modelo conceptual de Beyond Budgeting. Sustituirlo por aproximaciones teóricas especulativas o conjeturales desvirtuaría la esencia del modelo.

i) *El cambio cultural requerido por Beyond Budgeting resulta complejo.*

La esencia de BB implica un cambio de cultura de gestión, por parte de todos los miembros de la compañía. Está comprobado que ello resulta altamente complejo, como lo evidencian los casos estudiados y las respuestas del panel de expertos de la presente investigación. Ello no significa que la dificultad intrínseca de un modelo que es beneficioso deba ser una barrera infranqueable para su aplicación, y que el status quo presente deba mantenerse a pesar de ser desventajoso frente al nuevo modelo. No obstante, por el contrario, tampoco un modelo puede imponerse exitosamente contra el rechazo de los integrantes de la organización que lo pretende adoptar. En el caso de un cambio radical como el que propone la esencia del modelo BB, se trata de una cuestión que los propios creadores, partidarios e impulsores del método destacan como el principal aspecto negativo de BB.

En la presente investigación se recogieron opiniones sobre BB que ensalzan la inexistencia de aspectos negativos, tanto de practicantes y ejecutores como provenientes del marco teórico. Quizás el único aspecto negativo que en la mayoría de los casos se destacó fue justamente la dificultad de implantación sobre la base del rechazo al cambio que implica la pérdida de control y poder por parte de la gerencia, a la vez que la falta de orientación y rumbo al que estaban acostumbrados los empleados de línea cuando existía presupuesto. Un punto

importante que dejaron trascender los expertos en BB consultados mediante cuestionarios y entrevistas al panel mencionado, es que el presupuesto como herramienta y técnica básica que genera un "modelo" (según la denominación elegida por ellos) de gestión es enseñado en las carreras de grado y posgrado de manera general, reforzando así mediante la educación la cuestión de uso práctico. Incluso, hay partidarios de BB que definen que el modelo no tendría una aplicación generalizada hoy justamente debido a esta tendencia, y que las futuras generaciones sí comprenderán mejor la necesidad de cambio cuando no estén "viciadas" por la mentalidad formada a nivel educativo y práctico, que generaliza el uso de presupuesto y su "modelo" de gestión como algo natural e imprescindible.

Un tema que ha sido objeto de análisis teórico es la idiosincrasia de los pueblos y ciertas características culturales que quizás favorezcan algunos estilos de gestión en detrimento de otros. Una cuestión central que tiene más que ver con la psicología y la sociología que con el management reside en la tipología cultural de los países escandinavos y algunos otros europeos, en los que la libertad de pensamiento, la apertura a nuevas ideas, el espíritu crítico y la discusión franca junto con la aceptación de nuevas propuestas posee un campo más fértil que en otros lugares. Algunos estudiosos consideran que estas características han influido para que Beyond Budgeting, un modelo que justamente hace gala de descentralización, delegación y autonomía, haya alcanzado mayor esplendor en Suecia, Noruega, Dinamarca e incluso Holanda, más que en otros países anglosajones o latinos. Debiera estudiarse el fenómeno de manera más profunda y no tan conjetural, pero vale la pena esbozar estas breves líneas para dejar sentadas estas reflexiones que existen en la literatura de BB y de los procesos de comando y control.

- j) *Beyond Budgeting generó un aporte para la mejora de las prácticas de presupuesto aún cuando no es un modelo completo aplicable, y se basa más en críticas a la aplicación del presupuesto tradicional que en defectos intrínsecos.*

Resulta innegable que Hope y Fraser en principio, y luego los impulsores y partidarios de BB han hecho una contribución muy valiosa a la disciplina. Han realizado un análisis completo y consistente de las debilidades del presupuesto en la práctica y han obligado a pensar profundamente sobre las formas de mejorar el proceso de gestión de las compañías. Sin embargo, la evidencia a

partir de los hallazgos de la presente investigación y la revisión de las pocas existentes sobre el tema (Libby y Lindsay, 2010; Neely et al, 2001) sugieren que los sistemas de presupuesto siguen jugando un papel clave en los sistemas de control de las compañías y que muchas de ellas no los han abandonado ni tienen planes para hacerlo, aunque ya han tomado y están tomando acciones para mejorar sus actuales procesos con el objeto de superar las limitaciones y problemas que van encontrando en su utilización cotidiana. De la misma forma, se aprecia que muchas de las críticas de Beyond Budgeting a los procesos de presupuesto tradicional están generalizadas en demasía en relación con la situación real. En particular, se encuentra que:

- El uso de contratos rígidos de desempeño basado en metas preestablecidas e inmodificables es mucho menos prevalente que lo sugerido por BBRT.
- La valorización del presupuesto como elemento útil para la gestión y la toma de decisiones es alta, así como su uso extendido que, más allá de las consideraciones subjetivas, evidencia la conformidad.
- El presupuesto único para fines operativos y de medición de desempeño no es la norma excluyente, y las empresas (aún veladamente) admiten usar diferentes presupuestos para diferentes objetivos.
- El costo medido en recursos utilizados y tiempo consumido utilizado en el proceso de elaboración del presupuesto anual resulta menor que aquél que los críticos del presupuesto declaman y presentan como un factor negativo de gravitación importante en la gestión de la empresa.
- No surge como crítica la cuestión de la obsolescencia del presupuesto, aún en entornos cambiantes, dado que la turbulencia y volatilidad no parece afectar de manera tan esencial dentro del periodo anual.
- En muchas de las empresas estudiadas no se verifica una desvinculación entre presupuesto y estrategia; por el contrario, suele aceptarse que aquél es un instrumento útil para comunicar y alinear en torno de ésta.
- El comportamiento disfuncional es citado como un elemento existente en la práctica, derivado de casos en que sí existen metas rígidas y el desempeño es juzgado a la luz de los desvíos contra dichas metas, sobre cuyo cumplimiento se otorgan premios e imponen castigos (desde la evaluación negativa de desempeño y la no promoción a otras posiciones hasta el despido).

4.5. Resumen

El análisis crítico de los modelos de presupuesto tradicional y Beyond Budgeting presenta sus aspectos positivos y negativos como resultado del estudio de casos y los cuestionarios y entrevistas a expertos en la práctica de ambos enfoques. El resultado de la investigación evidencia el uso generalizado del presupuesto y la conformidad de los usuarios con él. Se confirma que el presupuesto constituye un pilar básico de la gestión de las compañías, por lo que su carácter real excede notoriamente el de una mera herramienta para constituir parte medular de la estructura de un gerenciamiento que descansa en planeamiento con fijación de metas, asignación de recursos y control de gestión con medición de desempeños. Beyond Budgeting, presentado como modelo opuesto y excluyente por parte de sus creadores e impulsores, representa un intento radical revolucionario, basado en un enfoque de gestión descentralizado, con profunda delegación y autonomía de los empleados, y medición de desempeño sustentada en comparación con pares y competidores, desechando metas internas fijadas mediante contratos de desempeño que provocarían comportamientos disfuncionales. impidiendo el desarrollo real del potencial que la compañía tuviese. Sin embargo, en la práctica se aprecia que:

- Las empresas que utilizan Beyond Budgeting también utilizan presupuesto y gran parte de las herramientas tradicionales de gestión.
- Las empresas que utilizan presupuesto clásico han incorporado una serie de mejoras a sus prácticas de planeamiento y control, que incluyen tanto conceptos de Beyond Budgeting como muchas de las herramientas que se proponen como parte de dicho modelo, tales como benchmarking, pronósticos móviles y Balanced Scorecard (cuadros de mando integrales).

En la práctica empresarial se verifica una mayoría de casos que utilizan modelos de presupuesto tradicional, aún con críticas a ciertas debilidades. Son ejemplos de compañías que tratan de incorporar modificaciones y ajustes al proceso de planeamiento y control. No se verifican implantaciones completas de modelo Beyond Budgeting; el modelo suele ser visto como un objeto "aspiracional", existiendo casos de aplicaciones conceptuales que no llegan a cumplir estrictamente los doce principios proclamados por sus creadores. Esto

convertiría a BB en un modelo teórico de difícil implementación, esencialmente por su complejidad y debido al exigente cambio cultural y de enfoque que implica, sobre todo para los altos directivos de las compañías. Gran parte de las críticas que desde BB se efectúan al presupuesto tradicional aparecen sobredimensionadas al confrontarlas con la realidad y las propias opiniones de practicantes en sus empresas. Pareciera que el intento de presentación de un modelo opuesto hubiera llevado a ciertas exageraciones, generando un dogma con principios que guardan extrema rigidez y fundamentalismo. Ello ha obrado para que Beyond Budgeting sea reconocido como un modelo alternativo, aunque en la práctica no se verifica su aplicación integral, sino esquemas parciales y de gradual evolución hacia el "ideal" de Lebas.

Mientras que el presupuesto tradicional es presentado en la literatura como una herramienta y Beyond Budgeting como un modelo, se comprueba que en la práctica aquél es aplicado como sistema que conforma un pilar básico y central de todo un enfoque de gestión, mientras que BB no aparece plasmado enteramente como tal (con alguna notoria excepción), sino sólo de modo parcial, a distintos grados de profundidad. No obstante, su aporte esencial reside en dos puntos valiosos:

- 1) Hacer que todos los actores involucrados en la temática del planeamiento y control repiensen la forma de mejorar la gestión
- 2) Presentar un ideal al que en algunas compañías los directivos aspiran - según su escala de valores y cultura - y que, de acuerdo con el tipo de actividad de la firma, su entorno y las características propias de la organización, quizás valga la pena perseguir, aunque más no sea para acercarse.

CAPÍTULO 5

Propuesta superadora para la mejora en la gestión del planeamiento y control

5.1. Presupuesto tradicional y Beyond Budgeting no son excluyentes.

El presente trabajo de investigación se ha concentrado en el estudio del sistema de presupuesto integrado y de Beyond Budgeting, fundamentalmente para analizarlos críticamente, comprobar si resultan realmente excluyentes en la práctica, tal como se propone desde los enfoques teóricos, y poder realizar un aporte a la disciplina con clara orientación práctica, a los fines de su utilización en las empresas. Para ello se ha realizado los siguientes trabajos:

- a) Se ha estudiado el marco teórico de ambos sistemas, enfocando la búsqueda hacia literatura reciente, tanto en lo referido a los resultados de prácticas de presupuesto como en lo atinente a Beyond Budgeting. Sobre este modelo, se ha pretendido obtener no sólo un panorama teórico a partir de libros o casos paradigmáticos que se presentan allí como exitosos, sino que se ha tratado de profundizar sobre otros ejemplos que permitieran un estudio más integral y con menor sesgo.
- b) Se ha realizado un estudio de casos de compañías que emplean el sistema de presupuesto clásico y Beyond Budgeting.
- c) Se ha realizado una investigación exhaustiva a un panel de expertos que incluyó practicantes y consultores que trabajan con el sistema "clásico" así como un grupo específico no sólo de practicantes de Beyond Budgeting sino de impulsores de la herramienta, quienes han realizado investigación y consultoría sobre el tema.
- d) Se ha complementado la investigación con entrevistas puntuales a directivos de las empresas que habían respondido el cuestionario, con el objeto de ampliar algunas cuestiones y tener detalles de casos, situaciones y particularidades que enriquecieran la investigación.

Como resultado de toda la investigación precedente, la conclusión es que el sistema de presupuesto tradicional y Beyond Budgeting no son excluyentes desde el punto de vista práctico y pueden ser complementarios dentro de un modelo de gestión de empresa dado.

Si bien desde el punto de vista teórico, Beyond Budgeting y el sistema de presupuesto tradicional parecen dos enfoques opuestos desde el punto de vista conceptual, el análisis profundo de ambos permite concluir que no lo son en la realidad empresarial.

A efectos de comprender esta hipótesis, resulta necesario clarificar teórica y prácticamente algunos aspectos centrales de ambos enfoques, para justificarla plenamente.

1) Beyond Budgeting es presentado por sus autores como un modelo integral de gestión, que se sustenta en un grupo de doce principios estrictos para su diseño, implementación y operación. En la práctica, excepto en el caso de Svenska Handelsbanken, no se encuentran implantaciones integrales que confirmen su viabilidad. Entre las empresas cuyos casos fueron estudiados en el presente trabajo, si bien se proclama el uso de Beyond Budgeting como modelo, a no ser por dicha autodefinición, no se aprecian elementos distintivos de un modelo integral holístico general como el sistematizado y estructurado por Hope y Fraser. Lo mismo sucede en varios casos presentados en la bibliografía existente sobre la materia. Idéntica definición conceptual es finalmente deslizada por varios autores e impulsores del modelo en diferentes entrevistas y opiniones volcadas en la literatura existente, tal como fue descrito en este trabajo en los capítulos anteriores, así como ha sido la opinión y análisis vertido por diferentes personas que participaron en la presente investigación. Podemos citar los siguientes casos, a modo de resumen:

- a. Michel Lebas, impulsor del modelo, reconoce que se trata de una utopía similar al hombre ideal, que se busca como paradigma pero que no existe, y cuyo valor reside en un objeto de deseo que alcanzar.
- b. Steve Player, también propulsor de BB, que reconoce que la implantación en USA del modelo ha sido gradual y progresiva, y que muchas empresas están de acuerdo y satisfechas con los resultados alcanzados por dicho esquema.
- c. Steve Morlidge, experto y consultor de BB quien admite que la gran diferencia reside entre el forecast y el target, y que el presupuesto puede

existir como tal, mientras no sea un target rígido que fuerce a la organización en su comportamiento hacia él.

- d. Las respuestas de diferentes empresas que admiten trabajar con Beyond Budgeting, pero seguir utilizando presupuestos e incluso metas ("targets") para su operación, si bien tratando de vincularlas con la estrategia, y fijadas en relación con otros elementos, tales como benchmarking con competidores y pares, y no sólo a partir de decisiones internas de los directivos máximos en un proceso vertical y unidireccional desde arriba hacia abajo.

- 2) El sistema de presupuesto tradicional no es ni pretende ser un modelo de gestión, tal como Beyond Budgeting postula.

Se trata de un sistema integral, que abarca a toda la empresa cuando es implantado de manera holística y tanto desde el punto de vista operativo como a nivel económico-financiero, que contiene a su vez "presupuestos" y "pronósticos" que resultan imprescindibles para operar, además de cumplir otros fines y funciones mucho más amplios.

En este sentido, la oposición de Beyond Budgeting como un modelo opuesto y excluyente del Presupuesto Tradicional, es una creación intelectual de los artífices de BB. El presupuesto no es un modelo; es un sistema que es parte del proceso de planeamiento de las compañías y sirve como nexo con el sistema de control de gestión. Contiene un gran cantidad de información proyectada, y sirve a múltiples fines. Pero no es un modelo de gestión. El sistema de presupuesto está inscripto dentro de una cierta teoría de gestión que es la que la compañía utiliza, y dentro de la cual podrá tener mayor o menor importancia debido a la posición que dicha teoría adopte en relación con diferentes variables, tales como el grado de centralización o descentralización, el nivel de delegación, la existencia de controles ex -ante o ex-post, el tipo de premios y castigos a los miembros de la organización de acuerdo con los resultados obtenidos, etc. Pero el presupuesto no es "el modelo": es un sistema dentro de un modelo.

Si la compañía tiene un estilo de gestión centralizado, autocrático, autoritario, basado en rígidos controles, que estipula niveles de premios en relación con alcanzar metas rígidas preestablecidas internamente por la alta dirección sin mirar hacia el mercado, etc., ello no es producto de utilizar "presupuesto tradicional", sino de un modelo de gestión determinado, que puede tener o no un sistema de presupuesto. Como generalmente, en la práctica empresarial, el

presupuesto posee las condiciones de ser un elemento útil para arribar a algunos de sus objetivos, pasa a tener un carácter de herramienta o instrumento que permite lograr el cometido de llevar a la práctica buena parte de los objetivos de aquella teoría de gestión. Pero sigue siendo un elemento o herramienta al servicio de un modelo; en todo caso, es un sistema (si es integral y se refiere a todo tipo de actividades de la compañía) pero siempre es un componente más que se emplea dentro de un modelo de gestión. Importante sí, pero un factor más.

La cuestión del presupuesto como herramienta clave en los sistemas de planeamiento y control pero no excluyente del enfoque de Beyond Budgeting se verifica al realizar un estudio de casos como el propuesto en este trabajo. Existen numerosas empresas que proclaman su utilización de sistemas de presupuesto tradicional, pero que en la práctica han incorporado cuestiones centrales del enfoque teórico de Beyond Budgeting, así como emplean las mismas herramientas para ejecutar las acciones tendientes a cumplir los lineamientos del antedicho enfoque. Esto se debe a que esas empresas:

- a. Se encuentran descentralizadas en cuanto a su proceso decisorio operativo e incluso estratégico, que se deja a cargo de las diferentes unidades de negocios y no está ubicado exclusivamente a nivel central (corporativo en las compañías internacionales) si bien hay una línea direccional matriz propia de toda la compañía.
- b. Se aplica benchmarking para fijar metas de ventas y ganancias de las unidades operativas.
- c. Se realizan consultas y discusiones con las áreas y departamentos que luego ejecutan los planes y las acciones, quienes sí tienen participación en el proceso de fijación de objetivos y aportan ideas y sugerencias.
- d. Se incorporan herramientas y técnicas propias de "Better Budgeting" tales como presupuesto base cero, presupuestos flexibles, presupuestos basados en actividades, presupuestos participativos y otros esquemas que tratan de mejorar, no sólo la precisión de los pronósticos, sino la forma de asignar recursos y medir desempeños.
- e. No se utilizan las metas fijas como elemento para pago de premios o compensaciones variables relativas al resultado logrado, sino que se establecen mecanismos más complejos, con fórmulas polinómicas, y en

muchos casos lineales, y no basados en lograr hitos específicos o metas puntuales.

f. Se utilizan pronósticos móviles para abarcar periodos que exceden los doce meses del ejercicio clásico, con el fin de contar con una estimación o proyección para periodos más extensos (18 meses) a la vez que se agregan constantemente nuevas unidades de tiempo al terminar cada mes, con el objeto de que siempre existe un horizonte temporal de, por ejemplo, 12 meses hacia adelante.

El panel de expertos consultados para el presente trabajo ha sido claro en diferenciar el enfoque teórico del práctico al discutir el carácter excluyente de BB y el presupuesto tradicional. Orientados claramente en función de constructos y modelos, definieron que existe una oposición conceptual entre ambos enfoques. Pero planteada la cuestión en el terreno práctico, resulta difícil distinguir cuál de ellos se sigue cuando hay utilización de técnicas y herramientas que propenden a la mejora de la gestión del planeamiento y el control, que es un proceso común a la mayoría de las organizaciones.

Niels Pflaeging, impulsor de Beyond Budgeting desde el origen manifestó lo siguiente en la presente investigación: "Presupuesto tradicional no es un modelo, sino una herramienta. Beyond Budgeting es un modelo. Por qué un modelo que no requiere presupuesto anual, se basaría en un método como es el presupuesto anual? "

Como contrapartida, se puede agregar lo contrario: Beyond Budgeting no es un modelo realista; es un conjunto de principios. El presupuesto integral es un sistema enmarcado en un modelo de gestión, que consta de una serie de principios. Por lo tanto, el presupuesto integral podría ser aplicado en cualquier entorno, incluyendo uno cuyos principios se asemejen a los de Beyond Budgeting, así como cualquier otro.

Las siguientes dos observaciones exhiben de manera ejemplar la complementariedad de Beyond Budgeting con el presupuesto tradicional concebido no como modelo (que no lo es) sino como un sistema de planeamiento y control dentro de un modelo de gestión determinado:

Dice Robin Fraser (Becker et al, 2012b):

"Nosotros no estamos dirigiendo BBRT como un negocio centralizado en el que podemos, si quisiéramos, guardar rigurosamente la marca BB. Por supuesto que no estoy

feliz con la situación de que BBRT de Norte América no esté presentando lo que nosotros en Europa creemos que es Beyond Budgeting: un nuevo modelo de gestión, y no un conjunto de herramientas que pueden ser implementadas incrementalmente. Sin embargo, estoy feliz de que en los últimos doce años todos los directores de BBRT se hayan movido hacia el entendimiento común de que Beyond Budgeting no es una herramienta, pero sí un modelo de gestión. El presupuesto fue nuestro punto de entrada hacia este descubrimiento, pero el “no presupuesto” no era nuestro destino. Hemos estado en un viaje y era natural que no todos lográramos alcanzar idénticos puntos de comprensión en un momento en particular.”

Se trata de una tácita o explícita admisión de la realidad de lo que ocurrió con Beyond Budgeting, especialmente en América del Norte: la introducción gradual del concepto a través de herramientas que se insertaron en los esquemas de gestión de las compañías, permitió su expansión para felicidad de sus impulsores, a la vez que para felicidad de las firmas, hubo mejoras a sus sistemas de presupuesto preexistentes, que era lo que en realidad estaban buscando. No hay en la realidad gran diferencia entre el móvil original de Fraser y Hope cuando estaban preocupados por las fallas y debilidades de los presupuestos en las compañías en que trabajaban (lo que los llevó a cuestionarse cómo resolverlo y dio finalmente origen a Beyond Budgeting) y el móvil actual de las empresas que buscan en Beyond Budgeting no necesariamente un modelo de gestión que sustituya al que tienen, sino un conjunto de conceptos que les permitan mejorarlo.

Dice Peter Bunce (Bunce, 2002):

“Beyond Budgeting es un conjunto de principios. No es un modelo o un conjunto de herramientas. Éstas, ya existen como tales en la forma de modelos de “shareholder value”, benchmarking, Balanced Scorecards, activity-based management, etc.”

Muy importante concepto de otro de los padres fundadores de Beyond Budgeting: no es un modelo ni un conjunto de herramientas. Es un conjunto de principios. Si esto fuera cierto, es lógico que no se trate de algo opuesto al presupuesto, ni excluyente con respecto al sistema de presupuesto integral. Porque un conjunto de principios se refiere a un modo de gestión y de dirección. Y dentro de esa forma de gerenciar y operar, caben diferentes sistemas, técnicas y herramientas. Ello podría implicar utilizar presupuesto o no hacerlo.

La práctica demuestra, y esta investigación lo confirma, que es necesario emplear presupuestos en la mayoría de los casos. Podrían existir algunas situaciones específicas que

no lo requirieran o donde fuera superfluo. Es necesario investigar sobre ello, y demostrarlo realmente. La mayoría de las empresas encuestadas ha respondido que lo tiene y lo necesita; incluso lo han hecho las que usan Beyond Budgeting; versus las que se definen como usuarias de presupuesto tradicional, la diferencia radica en el tipo de uso del presupuesto, esencialmente en relación con la forma de establecer las metas y el uso que de ellas se hace.

En realidad, se concluye que para que Beyond Budgeting lograra ganar atención y espacio como algo nuevo y diferente, necesitó presentarse en sociedad como algo más que una colección de técnicas que ya existían. Esto fue lo que sus creadores e impulsores promovieron, y es lo que ha venido realizando la Beyond Budgeting Round Table desde su creación. De manera contradictoria con el enfoque teórico de los partidarios y defensores a ultranza de Beyond Budgeting como modelo, muchas firmas se han volcado hacia adopciones parciales y cambios graduales e incrementales de los principios, las herramientas y hasta los enfoques de BB. Las herramientas preferidas en estas implantaciones reales de cambios han sido los pronósticos móviles y el Balanced Scorecard u otros tipos de conjuntos de indicadores o tableros múltiples y variados de comando y control. Esto ha sido la realidad, mucho más que el abandono de los sistemas de presupuesto existentes, los que han continuado vigentes y funcionando. En la práctica empresarial no existe una contradicción real entre el sistema de planeamiento y control, y estos conceptos o herramientas. No hay una oposición ni se presentan cuestiones insalvables en relación con el uso cotidiano.

El sistema de presupuestos, mejorado con aportes provenientes del enfoque de Beyond Budgeting, parece ser un caso que se generaliza y expande, aún sin que las compañías utilicen el nombre Beyond Budgeting ni admitan explícitamente estar aplicando los principios, y mucho menos el modelo. En contraste, la adopción completa de los principios esenciales para conformar un modelo integral de Beyond Budgeting tal como se lo propone desde su teoría, parece algo que no se da en la práctica, y, las evidencias exhiben que está cada vez más lejos de ocurrir por dos razones: los resultados satisfactorios de las implementaciones parciales de principios y herramientas que hacen a la mejora de los sistemas de presupuesto existentes, y la complejidad y cambio cultural radical que implicaría un modelo total de Beyond Budgeting, que suele generar rechazos por parte de la dirección y gerencia de las compañías. No se debe olvidar que hasta los partidarios de Beyond Budgeting admiten esto como la única desventaja.

5.2. ¿La oposición es un planteo conceptualmente correcto?

Verificada la hipótesis que se presentara en el capítulo 1 del presente trabajo, o sea que presupuesto tradicional y Beyond Budgeting no son excluyentes, sino que tal como se verifica en la práctica, puede existir complementariedad entre ambos, se debe estudiar este aspecto desde el punto de vista conceptual para su inclusión en el marco teórico, reformulando la tendencia actual a presentar a Beyond Budgeting como opuesto al sistema de presupuesto.

Presupuesto y Beyond Budgeting no debieran ser opciones alternativas como componentes de un menú del que elegir. No existe una situación binaria planteada en términos de elección entre dos alternativas (uno u otro), tal como se comprueba en la práctica empresarial.

Dado que Beyond Budgeting es un conjunto de principios y no un modelo, existe una especie de "viaje" que puede llevar a una compañía desde su situación actual hasta una posición diferente. Pero el viaje puede tener diferentes paradas o estaciones en el camino, en las cuales la firma se puede quedar porque se siente cómoda y se satisfacen sus expectativas. La implementación de Beyond Budgeting no es un proyecto, como los típicos que acometen las grandes compañías (y aún las empresas medianas o pequeñas también los encaran). El proceso que lleva desde una posición actual en la cual existiría un cierto grado de insatisfacción hacia un estado deseado es un trayecto que puede ser hecho en diferentes empresas a distintas velocidades, e incluso dentro de la misma compañía puede haber también ritmos variados entre áreas.

Hay distintas razones por las cuales las compañías pueden iniciar ese camino hacia Beyond Budgeting. Un repaso de los casos que se conocen, permite una enumeración de causas que se agrupa en tres grandes categorías, a efectos didácticos:

- a. Mejora de desempeño y resultados económicos y financieros
- b. Manejo de incertidumbre futura y aumento de foco en el mercado, esencialmente clientes.
- c. Mejora de eficiencia operativa, quitándole el foco a los procesos para llevarlo al mercado y clientes.

En la práctica, lo que las compañías que inician su camino hacia Beyond Budgeting parecen buscar es:

- a. Mayor cercanía al negocio en sí, esencialmente el foco en clientes y atenta mirada y seguimiento de competidores.
- b. Agilidad y velocidad de respuesta a la dinámica del mercado.
- c. Reducción del juego político que generan las negociaciones por metas y asignaciones de recursos que son típicas del proceso presupuestario.
- d. Fortalecimiento de la mirada externa, con atención al mundo que está "fuera " de la empresa, en vez de mirar hacia adentro exclusivamente y olvidar el entorno, que es esencial como factor de influencia para la estrategia y las acciones de la compañía.

Ejemplos de esta situación son los siguientes casos de Beyond Budgeting:

- Unilever decidió cambiar la manera en que se trabajaba para que, siendo una compañía de consumo, la organización se concentrara en estar muy cerca del "negocio" y trasladara allí el excesivo foco en los procesos, tal como estaba direccionada su gestión.
- Svenska Handelsbanken, Ahlshell (empresa sueca de calefactores) y Leyland (compañía inglesa de camiones) buscaron mejorar su performance, y descentralizaron tanto las decisiones estratégicas como operativas hacia niveles inferiores de la organización-
- Borealis (empresa petroquímica danesa), Rhodia (compañía química francesa) y Beckers (industria holandesa de consumo) buscaron diseñar estrategias y planes para resolver la incertidumbre de sus entornos y mercados, a la vez que mejorar sus vínculos con los clientes, descentralizando las decisiones operativas pero manteniendo altamente centralizadas los diseños y formulaciones, así como las decisiones estratégicas (prueba de que no todas las empresas que aplican Beyond Budgeting utilizan el modelo completo, y en este caso en lo referente a un principio esencial como es la descentralización).

Beyond Budgeting no es una receta; existe una alta complejidad en su implantación, por motivos de comportamiento del factor humano. El mayor obstáculo para el éxito en las

implantaciones de BB radica en el cambio que provoca en la gente de la compañía, ya que toca sus hábitos, comportamientos y maneras de trabajar.

El concepto en idioma inglés "forecast" que en español se puede traducir como "pronóstico" es un elemento que subsiste en empresas que definen estar utilizando el enfoque Beyond Budgeting. En muchas de ellas, ese pronóstico es en verdad un presupuesto en los mismos términos en que este constructo fue generado a principios del siglo XX. Se lo aplicaba para representar una "estimación" o "proyección", que pronto incluyó un objetivo o meta a alcanzar, que a su vez se convirtió en norte de la empresa en conjunto, y de las áreas e individuos en particular. En la práctica empresarial actual, se observa muchas veces la existencia de una meta por un lado ("top-down") y una estimación por otro ("bottom-up"). Suele existir una brecha ("gap", según la denominación de las compañías anglosajonas que utilizan el enfoque, y por ende, el concepto) entre ambos valores: la meta es superior al estimado, tanto de ventas, como de costos y de gastos.

En el proceso de planeamiento suele generarse así una etapa de diseño de acciones para resolver esa brecha. A veces existen planes y actividades concretos que se formulan para resolver la cuestión. Otras veces, simplemente se la deja expresada, y se pretende que a lo largo del periodo o ejercicio (anual, por ejemplo) se vayan identificando en la realidad las formas de cubrir esa brechas. Algunas compañías llaman también a esta brecha en idioma inglés "management decision" (decisión gerencial, en español). Ese término y el monto en dinero que lo representa (un diferencial de ventas a alcanzar, un monto de costos o gastos a reducir, por ejemplo) se dejan expresados como tales como forma de identificar que está pendiente una segunda "meta": cómo cubrir esa diferencia para alcanzar la meta mayor. En los casos en que se trabaja de esta forma, queda evidenciado claramente el proceso "de arriba hacia abajo" y se exhibe sin tapujos el resultado de ese proceder.

Otras compañías, más pudorosas, o reacias a exhibir que existe ese verticalismo "top-down", suelen pretender que al presentar los planes y presupuestos, la brecha identificada en una primera etapa desaparezca, y se le asigne una acción concreta, convirtiéndola en parte de la meta y sin exhibirla como algo a resolver en un tiempo futuro. Se trata de una cuestión de matices, de política y de criterio más de exposición que de fondo: en ambos casos hay una brecha que nace de la exigencia superior que no admite un presupuesto diferente. Sobre este tipo de actitudes y comportamientos, Beyond Budgeting construye su imagen de realismo y de elemento centrado en resolver los verdaderos

problemas de la compañía para desatar su potencial, en vez de enredar a la gente en juegos políticos internos.

Beyond Budgeting propone en la práctica un proceso de dos grandes etapas que lo transforman en verdaderamente “adaptativo” en la gestión empresarial:

1°) Entender el negocio y el mercado en que se opera

2°) Diseñar y aplicar sistemas de controles que estén en función de la competencia que exista y de la estrategia que la firma desarrolle.

Se critica al modelo tradicional como esquemático y rígido, porque se lo presenta como un enfoque que aplica un único formato de proceso de planeamiento y control, independientemente del tipo de industria, empresa, entorno, etc. Resulta evidente que la adecuación de la organización y la estrategia al entorno son particularmente centrales para el éxito de la compañía. El desempeño exitoso de una empresa radica en el ajuste entre organización y estrategia en un cierto contexto. Como ejemplo de ello, una empresa de construcción necesita diferentes modelos de control, en comparación con un negocio minorista de productos de consumo masivo que realiza miles de transacciones repetitivas cotidianas. Si la realidad presenta estas grandes variaciones entre compañías, es harto evidente que no se puede utilizar un único formato para resolver la cuestión. Pero ello va más allá de aplicar Beyond Budgeting, al menos en teoría.

En el ejemplo que se acaba de esbozar, queda claro que hay negocios que se gestionan en ciclos de plazo mucho más extenso, por lo que los planes no pueden estar restringidos a un año, como es el típico periodo del sistema presupuestario clásico. Y en el caso del negocio minorista, el control anual o siquiera mensual, parecen demasiado largos para la frecuencia y tipología de transacciones que se deben monitorear.

Estas cuestiones son tenidas en cuenta por las compañías del mundo real. ES por ello que muchas de ellas persiguen de manera continua la mejora en sus procesos de planeamiento y control, por ejemplo. E implementan principios y herramientas para ese objetivo. Se da entonces una contradicción conceptual que no es siquiera atendida en la práctica: la gente en las empresas llama “presupuesto” y “trabajar con presupuesto” (“Budget” y “budgeting” en inglés) a herramientas, procesos y sistemas muy diferentes de los que se aplicaban veinte o treinta años atrás.

Este punto es crucial para que el marco teórico pueda ser reformulado de manera precisa. No se debería caracterizar hoy a la "gestión presupuestaria" de la misma manera que se lo hacía en el pasado. Cuando se habla de "presupuesto tradicional" o "clásico", la referencia puede resultar vaga o difusa. Si se quiere caracterizar al formato único y rígido de un solo presupuesto para todo, que puede ser top-down o bottom-up pero que sigue el proceso standarizado en cuanto a la elaboración, salidas formalizadas (presupuesto económico, presupuesto financiero, balance proyectado y plan de inversiones) y mecanismos de control (informes de variaciones como diferencia entre presupuesto y real), incluyendo determinación de causas y asignación de responsabilidades, para terminar con premios por alcanzar y superar o castigos por varios periodos sucesivos de no cumplimiento de metas, estamos en presencia de un "modelo" de funcionamiento que no es el más frecuente, y mucho menos en empresas grandes que requieren técnicas de gestión acordes al nivel de competencia que viven.

Los directivos y usuarios de presupuesto en empresas suelen quejarse de varios defectos y fallas en su aplicación. Si bien no existen muchas encuestas sobre resultados de prácticas empresariales, algunos resultados recientes avalan esta consideración teórica. Un estudio hecho en Finlandia (Ekholm y Wallin, 2010) muestra que un 25 % de las empresas encuestadas estaban conformes con el sistema de presupuesto que poseían, contra un 61% que deseaba modificaciones para mejorarlo, en tanto sólo el 14 % evaluaba en ese momento o lo haría en el futuro, el abandono del presupuesto como sistema de gestión. Una encuesta realizada en Holanda (De Waal et al, 2005) marcaba que las compañías informaban sobre una satisfacción de sólo el 27% con el sistema presupuestario que poseían, mencionando como problemas frecuentes que el proceso era muy extenso en tiempo (53%), el presupuesto se desactualizaba rápidamente (29%), impulsaba comportamientos orientados a gastar de más, porque se consumía siempre el monto total de recursos asignados, fuera o no necesario (23%) y hacía a todos comportarse de manera conservadora, conformándose con alcanzar los valores prefijados (17%).

La crítica a los defectos del presupuesto es quizás más fuerte entre empresas europeas que entre las norteamericanas. También existe una cuestión cultural que impulsa este tipo de evaluación. No obstante, queda claro que muchas de las vicisitudes que enfrentan los usuarios de los presupuestos no son producto de fallas intrínsecas del sistema de presupuesto, sino de la manera en que está implementado y es aplicado. Y esos mismos usuarios son muchas veces los responsables. Para resolver la cuestión, se trató de aplicar mejoras al sistema presupuestario y al presupuesto como herramienta central del mismo.

La realidad marca que existe una tendencia en la dirección de muchos de los principios que Beyond Budgeting proclama, pero que no son patrimonio ni marca registrada de ese modelo: descentralización, delegación, foco en el cliente y los competidores, mirada externa, mayor autonomía en la gente de línea, asignación no rígida de recursos para que estén disponibles donde y cuando sean necesarios, medición de desempeño utilizando múltiples indicadores representativos de la gestión que se realiza, modalidades de pago de premios e incentivos en forma proporcional y lineal con los resultados obtenidos, benchmarking permanente, etc.

Pero el tránsito de ese camino hacia los ideales que propone Beyond Budgeting y otras teorías de gestión no se hace mediante un salto: es una carrera para pasar de un lugar a otro durante un tiempo y usando una serie de vehículos o medios para el viaje. Se trata de un viaje cuyo punto final no es necesariamente el otro extremo: es más, ese punto puede no existir y por lo tanto, llegar a alguno intermedio que sí existe, es realmente el objetivo.

El planteo correcto, por lo tanto, no debe ser la oposición entre Beyond Budgeting y presupuesto. Ambos son conceptos diferentes: Beyond Budgeting es un modelo y el presupuesto integral es un sistema que permite desarrollar procesos de planeamiento y control. Tampoco resulta preciso hablar de "presupuesto clásico o tradicional". Se puede admitir el uso del concepto de manera simplificada para hacer referencia a un esquema que no tiene las necesarias innovaciones y ajustes que lo vuelven más adecuado para cumplir los fines y funciones que se le demandan. En estas consideraciones radica la inconveniencia del planteo de las alternativas presupuesto o Beyond Budgeting.

Beyond Budgeting no alcanza en la realidad la categoría de modelo con vigencia verdadera, ni es un enfoque que prescinde del uso de presupuestos, ni carece de metas y control.

El presupuesto que hoy hacen las empresas no es estrictamente el mismo que utilizaban en el pasado, ni su formulación teórica propone los vicios que muchas veces se verifican en la práctica, ni es un modelo de gestión sino un sistema y una herramienta al servicio de una estrategia que pretende alcanzar objetivos supremos de la organización

Beyond Budgeting no es un modelo sino un conjunto de principios. El presupuesto es un sistema que está en transición con el agregado de nuevas herramientas y principios que lo mejoran en cuanto a su efectividad para cumplir sus fines y funciones.

5.3. Roles y funciones del presupuesto.

Se debe definir concretamente al presupuesto. Se postulan las siguientes concepciones desde la teoría:

Mallo y Merlo (1995): "El presupuesto anual es un medio de acción empresarial que permite dar forma en términos económicos a las decisiones contenidas en los planes y programas. Una vez aprobado el presupuesto se comienza la gestión del mismo entrando en la fase de control presupuestario, consistente en comparar continua y sistemáticamente las realizaciones con las previsiones, estableciendo y analizando las desviaciones."

Mocciaro (1997): "Por lo que hace al presupuesto, se lo define como el plan de acción de la empresa, el que ha sido previamente aprobado por el máximo organismo de decisión y con un grado de detalle que abarca hasta el nivel de departamento o centro de costo, para lo cual se han asignado las respectivas responsabilidades en el cumplimiento de las metas a corto plazo."

Ghiglione, di Lorenzo y Mayansky (2006): "El concepto de presupuesto, entonces involucra a la vez un plan de acción que debe llevarse a cabo en el futuro y asimismo un flujo de ingresos y egresos derivados de ese plan de acción en conjunción con el mercado o ambiente en el que se desarrolla la actividad empresarial. Es decir que podemos afirmar que el presupuesto es un plan de acción expresado en términos monetarios y también un programa muy desarrollado como herramienta administrativa para la dirección de organizaciones. ¿Para qué se hace un presupuesto? Para prever qué pasará. El presupuesto es el proceso tendiente a determinar acciones futuras de una organización encuadradas dentro de un contexto previamente asumido, con permanente expresión en términos financieros o monetarios."

De las tres definiciones, se extrae un grado distinto de profundidad y amplitud, desde un medio, un plan de acción hasta un proceso en sí, que definiría al proceso presupuestario como conjunto de acciones y tareas que desembocan en la elaboración de un plan concreto, siempre cuantificado monetariamente. Pero dada la complejidad y el entramado de esa herramienta, adquiere el carácter de un sistema, por ser un conjunto interrelacionado de partes, que a su vez tiene interacciones con otros sistemas de la organización.

En un nivel más conceptual, es necesario precisar más aún el porqué de la necesidad de trabajar con presupuestos en la empresa.

“Los presupuestos son conjuntos integrados de objetivos descompuestos de acuerdo con las jerarquías y estructuras en unidades para cada parte de la compañía. Los presupuestos se pueden enviar en cascada hacia debajo de la organización, pero también construirlos de manera agregada desde abajo hacia arriba o también pueden fluir en ambas vías a través de un proceso de combinación y negociación entre ambos. Los presupuestos son creados primariamente para control y se establecen regularmente para periodos generalmente anuales, aunque con revisiones a intervalos más frecuentes. Muy pocos pueden negar que los presupuestos son elementos cruciales de casi todas las organizaciones. Son, inevitablemente, elementos para asignar recursos y controlar. ¿Cuál es la relación de los presupuestos con la estrategia? ¿Los presupuestos hacen estrategia, expresan estrategia, responden a la estrategia o existen independientemente de la estrategia? Pocos autores han investigado a los presupuestos más allá de los problemas asociados con ellos, tales como las maniobras políticas y las fricciones, las negociaciones y el “gaming” que provocan, los problemas de proyectar el futuro en base al pasado con un criterio de “incrementalismo” extremo, etc. Una excepción fue Wildavsky (1974), quien ofreció un estudio sofisticado sobre el sector público en su libro “The politics of the Budgetary Process”. Comienza la discusión con una definición de lo que considera que es realmente el presupuesto: una predicción, un plan, un contrato y un precedente. Todas esas definiciones tienen un elemento en común: sugieren que los presupuestos son expresiones de política pública, o en otras palabras, el producto del proceso de formación de estrategia.” (Mintzberg, 1994).

Mahlendorf et al (2014) caracterizan las funciones del presupuesto en tres grandes categorías que denominan “macrofunciones” conformadas a su vez por “microfunciones”, sustentado en una investigación bibliográfica que examina esta cuestión teórica, citando diferentes autores que han estudiado el tema, y caracterizado dicho enfoque.

La siguiente tabla exhibe ese esquema, que es seguido por los autores en una investigación específica sobre la utilización del presupuesto en tiempos de crisis económica, trabajo realizado a partir de la crisis de 2008, con el fin de determinar los usos que el presupuesto tiene en estas circunstancias.

MACROFUNCIONES	MICROFUNCIONES
Planeamiento	Planificación operativa Elaboración de pronósticos Coordinación Análisis de variaciones
Asignación de recursos	Asignación de recursos Autorización para gastar
Evaluación de desempeño	Evaluación de desempeño Fijación de recompensas

Cuadro 5.1.

Teniendo en cuenta estas definiciones del marco teórico, y las conclusiones obtenidas de la presente investigación, surgen dos objetivos que no están específicamente en este contenido de funciones, pero que fueron mencionados como relevantes por las empresas participantes: medio de comunicación de objetivos y planes, y control de gestión total y por áreas.

Seguendo a Mintzberg (1994) se trata justamente de los dos roles de los planes: medio de comunicación e instrumento de control. Sostiene el autor lo siguiente:

“Si planificar es programar, entonces los planes claramente sirven en dos capacidades o roles. Son medios de comunicación e instrumentos de control (estos roles de los planes, son, por supuesto, razones para planificar). Los dos roles se fundan en el carácter analítico de los planes, o sea ser representación de estrategias en forma descompuesta y articulada, cuantificada o cuantificable.”

El cuadro 5.2. lo resume:

ROLES DEL PRESUPUESTO
1- Medio de comunicación y alineamiento
2- Instrumento de control

Cuadro 5.2.

Se argumenta entonces en favor de la definición de los roles de planes y presupuestos como medios de comunicación (de estrategias, objetivos) e instrumentos de control (de su cumplimiento) a través de un conjunto de cuatro grandes funciones que les permiten cumplir aquellos roles:

- Planificación operativa: para mejorar la coordinación y aumentar la eficiencia
- Elaboración de pronósticos: para prever el futuro considerando los posibles diferentes niveles de incertidumbre.
- Asignación de recursos y autorización de niveles de gastos.
- Evaluación de desempeño

El cuadro 5.3. sintetiza las funciones del presupuesto

FUNCIONES DEL PRESUPUESTO
a- Planificar
b- Pronosticar
c- Asignar recursos
d- Evaluar desempeños

Cuadro 5.3.

5.4. Cuestiones cruciales sobre el presupuesto.

Considerando los resultados de la presente investigación, y el análisis crítico resultante de los sistemas de presupuesto y el modelo Beyond Budgeting, se pueden identificar las cuestiones centrales que atañen al presupuesto considerado como elemento central de la gestión de la compañía a través de su rol y funciones como pilar del proceso de planeamiento y control.

Se sintetizan dichos factores a través de su enunciado, sin entrar a su análisis particular, dado que se lo ha hecho ya a lo largo de la presente obra.

1. Los presupuestos son necesarios para que las compañías puedan operar.
2. Los presupuestos son ampliamente utilizados y mayormente, las firmas no prevén abandonarlos, por lo que se puede proyectar que continuarán vigentes durante un tiempo prolongado en el futuro.
3. Los usuarios, tanto directivos como gerentes medios e incluso empleados de línea (aunque en menor medida estos últimos y todos en escala descendente lineal con su posición jerárquica en la estructura de la empresa) están (en

general) conformes con los resultados y la efectividad del presupuesto para cumplir sus objetivos.

4. Las críticas que la doctrina le dispensa al sistema de presupuestos no resultan tan profundas en la realidad cuando se atiende a la opinión de los ejecutantes y actores que operan con él, si bien se reconocen debilidades vinculadas con la existencia de contratos de desempeño rígidos y negociados políticamente, la rigidez que deriva de contar con un solo número único para todas las finalidades (incluyendo motivación y medición de desempeño a la vez), enfoque “top-down” por ser una imposición vertical de obsolescencia rápida en contextos cambiantes, y burocracia en el proceso de elaboración que lo vuelve rutinario y le quita valor al proceso en sí mismo, con pérdida de capacidad de reflexión y análisis.
5. El sesgo por interés personal o grupal puesto por encima del logro de objetivos y cumplimiento de estrategia desvirtúa los principios rectores del buen arte que guiarían el funcionamiento del sistema presupuestario.
6. Existen debilidades y limitaciones propias del sistema presupuestario que las compañías tratan de superar mediante la introducción de herramientas, técnicas y modalidades de elaboración mejoradas para tornarlo efectivo como medio de comunicación y control para planificar, asignar recursos y evaluar desempeños adecuadamente.
7. El exceso de concentración en variables medidas monetariamente, y en el corto plazo, a lo cual el presupuesto suele llevar el comportamiento de los miembros de la organización, les hacen perder o al menos desviar la atención del negocio y la importancia de la ejecución de la estrategia para alcanzar los objetivos de la compañía.
8. La incertidumbre inherente al futuro cuestiona la validez de las proyecciones, planes y cuantificaciones que el propio presupuesto representa como expresión e intención concreta de viabilización de una cierta estrategia que le dio origen, y que ahora representa en términos concretos y económico financieros totalmente cuantificados.

5.5. La cuestión incremental.

Existe una habitual propensión a la confección de presupuestos sobre base histórica, a la que se le realizan ajustes para elaborar proyecciones. Dicho enfoque “incremental” supone una linealidad en las tendencias futuras que se definen como similares a las

pasadas. Este modelo suele conducir a la toma de decisiones y ejecución de acciones no eficaces para el logro de los objetivos. La cuestión debe ser atacada mediante una proyección específica del contexto futuro, tanto general como del mercado propio de la firma. El análisis del entorno y su influencia, así como el impacto en aquél de las acciones realizadas por la empresa, tendrían que ser el punto de partida del proceso, ya que el futuro no necesariamente repite el pasado, mucho menos en los cambiantes escenarios presentes.

5.6. La cuestión de la fijación de metas.

En años recientes, la fijación de metas parece haberse extendido ampliamente en los procesos de gestión de todo tipo de empresas. Se trata de un tema que no parece tratado con suficiente dedicación por parte de la literatura, que muchas veces no lo menciona al describir el funcionamiento del sistema de presupuestos, y otras veces lo minimiza informando que se trata de objetivos que se incluyen como "input" del esquema sin referenciar otros aspectos.

La experiencia personal de los consultados, tanto directivos de empresas, expertos en temas de presupuesto, indica que se trata de algo central en la gestión y que tiñe de un color particular todo el proceso de planeamiento y control de gestión.

Se conocen calendarios y cronogramas de confección de presupuesto en los que la fijación de metas ("targets") e incluso su comunicación a las unidades operativas, aparece identificada como una parte más del proceso, igual que la aprobación del presupuesto o la elaboración de cualquiera de los presupuestos parciales.

Pero, a diferencia de otras etapas, las de determinación y comunicación de metas aparecen en muchos casos como sucesos específicos imprescindibles, y hay varios casos en que se estipula explícitamente que no se podrá comenzar con el proceso de presupuestación hasta que no se hayan realizado estas faenas. Ello da cuenta no sólo de la importancia que tienen estas dos fases, sino de una realidad inapelable: todo el ciclo de gestión presupuestaria se realiza en función de dichas metas, que fijan de manera cuantificada los resultados a los que se llegará finalmente al cerrar el proceso y emitir los informes o presupuestos que constituyen su salida o "outcome".

Se trata, por ende, de un tema esencial. No se conocen las razones por las que la bibliografía y el marco teórico no lo profundizan con el debido nivel de análisis, y eventualmente de juicio o valoración. Puede ello ser producto de que esta fase del proceso no es usualmente expresada por las compañías de manera abierta y manifiesta hacia

terceros, o por alguna otra razón que imposibilita a muchos académicos y autores apreciar la verdadera dimensión que esto cobra en la vida empresarial. En la presente investigación se hizo espacio para recoger evidencia sobre las prácticas en este sentido, lo que se expuso en el capítulo 3, referido a los resultados del estudio de casos.

El cuadro 5.4. ilustra sobre las posibles variantes que adquiere el proceso de fijación de metas:

ENFOQUES
1- Desde arriba hacia abajo o "top-down"
2- Consenso entre dirección y áreas
3- Desde abajo hacia arriba o "bottom-up".
4- Combinación "bottom-up" y "top-down"

Cuadro 5.4.

Antes de analizar en profundidad este aspecto, es necesario resaltar que con referencia a la fijación de metas 83% de las firmas en el grupo de empresas que declaran utilizar Beyond Budgeting expresan que utilizan metas en sus procesos de planeamiento y control (ver cuadro 3.19. en el capítulo 3).

Los resultados de la investigación exhiben que en el grupo de compañías que operan con presupuesto "tradicional" el 44% de los casos se verificó un proceso de consenso entre dirección y áreas, mientras que en el 24 % el proceso fue "top-down" y en el 28% de los casos fue "bottom-up". Existe un 4 % que declara un proceso combinado, que fue resaltado en la investigación por parte de quienes respondieron el cuestionario, presentando como una buena práctica la utilización de un modelo especial consistente en realizar las dos aproximaciones para acabar con un plan y presupuesto que resulta de su conjunción.

En cuanto a la fijación de metas, el 42% de los casos analizados exhibe una determinación previa y comunicada antes del proceso presupuestario, mientras que en 21% de los casos dichas metas son establecidas pero no comunicadas; 37% de las firmas estipula que existe una revisión de las metas luego de finalizado el proceso de presupuesto, lapso durante el cual surgen ideas, propuestas y recomendaciones que se aplican para modificar las metas originales que podrían haber existido (cuadro 3.19. del capítulo 3).

La rigidez de las metas es marcada (casi 50% de los casos), mientras que la mayoría de los casos en que existe una revisión para modificarlas, el factor determinante de ello es

el grado de cambios en el contexto, con una menor proporción de firmas que lo hace en función a las variaciones en el propio desempeño.

Sin embargo, dentro de estas categorías, es importante establecer una clasificación clave: las compañías internacionales que son gerenciadas por directivos presentan un comportamiento diferente que las nacionales o regionales en las que el directorio está integrado a su vez por accionistas de la firma, quienes ejercen tareas de gestión directa en el nivel máximo de la empresa.

Los resultados de estos dos grupos se exponen a continuación

EMPRESAS INTERNACIONALES	%
Enfoque top-down	58%
Consenso entre dirección y áreas	17%
Enfoque bottom-up	25%
Total	100%

Cuadro 5.5.

EMPRESAS NACIONALES	%
Enfoque top-down	8%
Consenso entre dirección y áreas	58%
Enfoque bottom-up	33%
Total	100%

Cuadro 5.6.

Si bien estos resultados son los que intuitivamente muchos tienen en cuenta a la hora de opinar sobre la forma de gestionar los mecanismos de presupuesto y control, la evidencia de esta investigación comprueba esas ideas. Se verifica una preponderancia del enfoque desde arriba hacia abajo en las compañías internacionales, mientras que el consenso es la opción mayoritaria en el grupo de compañías "nacionales" o con expansión regional, pero que no son usualmente del grupo considerado "grandes multinacionales". Obviamente, la categorización de las firmas en una u otra categoría tiene ciertos zonas grises, pero la aproximación realizada pretende llamar la atención sobre un aspecto central: la modalidad de dirección y gerenciamiento de la compañía es determinante en el esquema de fijación de metas (que está íntimamente vinculado al tipo de enfoque presupuestario) y por ende, resulta crucial para el desenvolvimiento de todo el proceso de planeamiento y control.

Una explicación que se puede esbozar con referencia a las compañías internacionales tiende a ubicar en el tamaño y la complejidad las razones para que las metas provengan desde la dirección superior y sean diseminadas a toda la organización de manera vertical. Una segunda y poderosa razón se añade en el caso de compañías que hacen oferta pública de sus acciones: los analistas de inversión. Este grupo de actores del sistema económico ejerce una gran influencia en la comunidad de negocios al calificar y evaluar el desempeño de las compañías. No sólo refieren su análisis a los resultados pasados, sino también a las perspectivas futuras. Sobre la base de esos juicios y proyecciones, muchos jugadores toman decisiones tales como comprar o vender acciones de las firmas, por ejemplo.

Es menester recordar que la mayor parte del capital de estas grandes corporaciones está en manos de fondos de inversión que son en realidad empresas que a su vez administran dinero de ahorristas que pueden ser otras empresas o personas físicas. Pero en el capitalismo anglosajón es evidente que todos deciden sobre fondos que preponderantemente no son propios sino de terceros. En esa dinámica, la empresa en cuestión suele tener que informar a estos analistas externos, pertenecientes a bancos de inversión y calificadoras, cuáles serán sus resultados proyectados en el próximo año y trimestres. Sobre esa base, y considerando sus propias expectativas más una serie de otros elementos difíciles de percibir en su totalidad por parte de gente que está fuera de dichas calificadoras (si bien ellas argumentan que sus análisis están perfectamente fundados y emplean modelos sofisticados para que resulten desprovistos de "subjetividad"), se realizan evaluaciones y recomendaciones sobre las compañías. Es evidente entonces que la firma sujeta a este escrutinio, trata de filtrar proyecciones optimistas hacia afuera – destinadas a dichos analistas -, las que luego se convierten internamente en metas o "targets" que se descomponen en partes y se asignan a todas las unidades de la corporación en todos los países en que opera, y en todos los segmentos de mercado en que trabaja. Ésa es probablemente una de las razones más importantes para que esa caída en cascada hacia abajo, sea finalmente la meta que se impone a nivel de las unidades operativas.

El caso de las compañías que no cotizan en bolsa, y en las que el dueño está presente personalmente en tareas de dirección (lo haga mediante un cargo formal o no), estas cuestiones resultan absolutamente disímiles. Se añade a eso la usual diferencia de tamaño entre ambos tipos de empresas, y la complejidad que ello deriva, lo que permite que la gestión de metas, y el enfoque de planeamiento y control sea diferente.

Una vez más, la característica intrínseca del tipo de empresa es determinante del modelo aplicado. No obstante, existen variantes combinadas, y casos que contrarían el lineamiento general esbozado: existen dueños que fijan metas de manera vertical y “top-down”, y existen corporaciones que utilizan esquemas consensuados, y hasta “bottom-up”. Tampoco se pretende en este acápite pontificar sobre las bondades de uno u otro enfoque, ya que ambos presentan beneficios y desventajas. Las mismas han sido expuestas en diferentes partes de este trabajo, especialmente en el capítulo 4 que presenta un análisis crítico de los modelos y esquemas vigentes en la práctica.

5.7. Propuesta superadora.

La opción entre presupuesto y Beyond Budgeting no es la pregunta correcta desde el punto de vista práctico; de hecho, el sistema presupuestario y Beyond Budgeting han comprobado no resultar excluyentes en la práctica empresarial, si bien es cierto que desde el marco teórico se los presenta como tales. Se requiere por ende una reformulación y ajuste de la teoría, para precisar con claridad que:

- El sistema de presupuesto es parte del proceso de planeamiento y control de las compañías con objetivos y funciones propias que lo convierten en necesario en la mayoría de los casos (puede haber algunas excepciones a estudiar).
- Beyond Budgeting es un modelo de gestión teórico que no se encuentra con frecuencia plasmado en la práctica de acuerdo con los principios esenciales que caracterizaron sus creadores e impulsores, y tiende a ser un objeto ideal cuya complejidad, unida a la rigidez de parte de sus difusores principales (la organización Beyond Budgeting Round Table) limitó su expansión.
- En la práctica, se observa que en muchas implementaciones de Beyond Budgeting, se mantienen enfoques, conceptos, técnicas y herramientas que son propias del denominado “presupuesto tradicional”. Así, se incluyen en muchas firmas que usan Beyond Budgeting elementos tales como: pronósticos y presupuestos, metas, procesos de control de gestión con análisis de variaciones y desvíos, asignaciones de recursos y autorizaciones de gastos, etc. Se observa la existencia de modelos más abiertos, descentralizados, delegativos y que brindan mayor autonomía a la gerencia media y empleados de línea. Las tres herramientas que se presentan con mayor grado de uso y de valoración en los casos de Beyond Budgeting son benchmarking, pronósticos móviles y conjuntos de indicadores múltiples para medición de desempeño. Se observa a una mayor

frecuencia de pagos de premios y bonos a grupos y equipos y menor asiduidad en la aplicación de esquemas atados al cumplimiento de una meta como elemento disparador del pago de dichos valores de incentivo monetario.

- Las compañías que utilizan “presupuesto clásico o tradicional” lo encuentran útil y satisfactorio con respecto a los objetivos centrales del sistema y la herramienta, si bien enuncian ciertas debilidades o limitaciones, algunas propias del concepto de presupuesto, y muchas derivadas de su aplicación real, debido a impericia técnica o sesgo de las personas de la organización que operan en ella. Se aprecia un interés por la mejora continua, camino en el que Beyond Budgeting ofrece un aporte de interés al presentar un punto de vista revolucionario y radical, facilitando un modelo teórico aspiracional que puede servir como utopía para desarrollar aquellos cambios y mejoras.
- Se concluye por lo tanto que :
 - o El sistema de presupuesto es generalmente necesario pero requiere mejoras;
 - o Beyond Budgeting es un modelo teórico que en la práctica no se presenta como tal en forma pura (salvo mínimas excepciones), lo que lo convierte realmente en un conjunto de principios que se puede incorporar al modelo o teoría de gestión de la empresa;
 - o En la práctica existe complementariedad entre las herramientas aplicadas por el sistema de presupuesto y el modelo Beyond Budgeting.
 - o Se puede elaborar una propuesta integradora que incluya lineamientos y técnicas para la mejora en el uso de presupuestos, a partir de la experiencia de los casos de estudios, basada en aportes teóricos y prácticos observados.

Dentro del marco conceptual que propone la utilización de presupuestos en la empresa, se presentan aquí los lineamientos concretos y las sugerencias de implementación de técnicas y herramientas que propendan a una mejora en la gestión, a través de hacer más efectivos y útiles los procesos de planeamiento y control.

5.7.1. Elaboración de escenarios al confeccionar y definir el presupuesto.

El presupuesto se refiere a un periodo futuro. Existe imposibilidad de tener certeza sobre el futuro. La determinación de probabilidades subjetivas de ocurrencia de los diferentes escenarios también resulta compleja, y esencialmente sesgada por las

preferencias del decisor (individual y grupal). Sin embargo, es imprescindible tomar una decisión y elegir un camino para poder operar. Ello lleva a que finalmente el curso de acción determinado sea uno específico, que se encuentra vinculado o enmarcado por una proyección determinada del escenario futuro. Vale aclarar que dicho escenario no es enteramente exógeno y no controlable por parte de la empresa. Las propias acciones que la firma tome modifican el contexto en un cierto sentido. El grado de influencia de la empresa sobre ese escenario (por ejemplo el mercado o segmentos de él en que aquélla opera) dependerá del peso relativo de ella, su tamaño, su poder, etc. No todas las empresas ejercen la misma influencia. Y no todas pueden modificar el contexto general del mercado, y mucho menos el del sistema económico o político en que se desenvuelven. No obstante, es importante remarcar este aspecto, dado que en muchas situaciones, las compañías suelen desplegar escenarios futuros como si fueran absolutamente determinados por factores exógenos no controlables, incluso desentendiéndose de las consecuencias sobre ellos que las propias acciones de la misma firma tienen, y que a su vez condicionan a futuro al contexto y mucho más, a ellas mismas.

Si bien es evidente que hay un curso de acción posible por vez en un momento determinado, existen opciones alternativas que se deben considerar (aunque finalmente se desechen, al menos inicialmente). De la misma forma, sobre el escenario futuro no existe certeza. Es por ello que se recomienda la construcción de varias opciones al momento de elaborar el presupuesto. Si bien puede existir una amplia gama de alternativas, a fines prácticos debe concretarse el proceso de manera operable en un número menor y entendible de escenarios con sus correspondientes acciones asociadas, que se convertirán entonces en presupuestos alternativos a utilizar en caso de ocurrencia de cada uno de los escenarios previstos. Se pueden utilizar de manera simplificada tres opciones:

- Presupuesto base ("Budget")
- Mejor caso ("Best case")
- Peor caso ("Worst case").

La técnica es conocida y aplicada en el manejo de escenarios y en el planeamiento que realizan muchas compañías, sobre todo grandes corporaciones internacionales. La propuesta no consiste en tener estrictamente tres presupuestos, uno para cada caso posible de escenario. Existe un presupuesto base que se corresponde con los objetivos, la estrategia y el planeamiento de la compañía. Pero si las variables no controlables y controlables, tanto

endógenas como exógenas provocasen cambios en el contexto, ello originará cambios en las decisiones propias de la empresa, que modificarán la decisión inicial. Conocer de antemano cuáles serían las reacciones y acciones de la compañía así como medir el impacto de esos cambios de valores de variables, son elementos centrales para poder tomar decisiones más rápidas y adaptarse mejor, así como para poder establecer cuál es el grado de pérdida máxima que se piensa soportar y cuál es el grado de beneficio máximo que se puede obtener durante el periodo de tiempo al que se refiere el plan. Ello permite mejorar la agilidad, adaptabilidad, rapidez de respuesta, vuelve menos rígido y obsoleto al presupuesto, y finalmente aporta efectividad a la gestión.

Una versión abreviada y simple que puede usarse de manera simplificada pero que sigue este enfoque, consiste en determinar simplemente incrementos y decrementos sobre el presupuesto base, otorgando probabilidades de ocurrencia a cada uno de ellos. Así, se establecen modificaciones en las ventas y gastos (por ejemplo) de un presupuesto económico, o en los ingresos y egresos de un presupuesto financiero, ante la ocurrencia de diversos hechos. Se suman y restan esos guarismos a partir de los valores del presupuesto básico, y se miden los nuevos posibles resultados de manera conjunta (un solo escenario nuevamente, pero ahora considerando el efecto de esos eventos posibles) para llegar a un segundo valor presupuestado que cambiaría con respecto al base si esos hechos ocurriesen. En algunos casos, esos valores incrementales y decrementales que se adicionan o sustraen del presupuesto original no son los montos totales, sino que se los ajusta por un coeficiente que "mide" su grado de ocurrencia. Este coeficiente puede establecer en una escala de tres valores como podrían ser la probabilidad alta, media y baja, que implicarían un ajuste de 0,5, 0,3 y 0,2 para cada situación. Se trata de una probabilidad subjetiva pero que se puede usar para cuantificar los eventos y obtener un nuevo total.

Lo más importante quizás es poder determinar siempre cuál es la peor situación, ya que constituye un piso crucial que el decisor considera al momento de actuar. La aversión al riesgo del ser humano (Taleb, 2007) es el elemento que suele influir decisivamente en su comportamiento. Por lo tanto, conocer cuánto está dispuesto a perder (sería el resultado del peor escenario y presupuesto) suele definir las acciones que va a tomar, aún considerando que la situación más probable es otra

5.7.2. Uso de distintas versiones de presupuesto para objetivos diferentes.

Surge de los casos de estudio la problemática emergente de contar con un solo presupuesto o valor que busca cubrir diferentes objetivos. Como ejemplo, vale el citar el presupuesto de ventas. Si el mismo monto es utilizado como elemento para medir el desempeño y pagar premios y compensaciones variables sobre resultado a una persona o grupo, a la vez que se lo emplea para fines operativos como elemento para confeccionar un plan de producción y de compras de insumos para manufacturar los productos que serán comercializados, se corre el riesgo de que quien lo elabore, con un sesgo de interés, proyecte ventas demasiado bajas para que la evaluación de desempeño sea buena, y si la realidad muestra que existen potenciales ventas por cantidades mayores, no se las pueda abastecer por no contar a tiempo con los bienes en el stock necesario. Significa ello que el presupuesto que sirve como motivación y como elemento para evaluar la gestión puede generar disfunciones de comportamiento que finalmente atenten contra el desarrollo de los planes y estrategias, y conspiran así contra el cumplimiento de los objetivos.

Una opción para mitigar estas cuestiones consiste en la elaboración de diferentes versiones para diferentes objetivos, sobre todo en casos como el descrito, en el que el establecimiento de una cierta meta genera un pago de bonificaciones o premios como resultado de una evaluación de desempeño. Ello no quiere decir que se bastardee el uso del presupuesto, manipulando cifras ni aludiendo a "gaming" como se ha criticado por parte de los usuarios. La propuesta es una construcción transparente y formalizada de diferentes presupuestos para diferentes objetivos, de manera que los directivos y empleados conozcan claramente el pronóstico y su utilización en cada caso. La pretensión es justamente evitar los juegos políticos y la existencia de un contrato negociado entre partes que no sea beneficioso para la compañía en cuanto al logro de sus objetivos. La posibilidad de contar con dos versiones de presupuesto (o más si hiciese falta), asegura que la transparencia está presente y es admitida la disociación de resultados atendiendo al objetivo específico de cada uno. Por supuesto que este esquema demanda un trabajo adicional durante el proceso de confección de presupuestos, pero a la hora de los resultados, vale la pena el esfuerzo en la medida que mitiga o evita uno de los problemas que la presente investigación detectó como más críticos a la hora de gestionar con presupuestos.

5.7.3. Combinación de enfoques: “de arriba hacia abajo” y “desde abajo hacia arriba”.

Se anotó como problema central de la gestión con presupuestos la existencia de un proceso vertical y “top-down” que impone desde la alta dirección un presupuesto y sus metas y objetivos de manera autocrática, muchas veces sin participación de la gerencia media y de los empleados de línea que deben ejecutar las acciones. Más allá de la cuestión cultural y de clima, que pueden generar poco involucramiento y compromiso, existe una dificultad tanto o más grave que ello: la imposibilidad práctica de alcanzar las metas si éstas no son realistas, o, peor aún, el esfuerzo consistente en tomar decisiones y acciones que no son eficaces ni eficientes en búsqueda de lograr una meta que es de por sí inalcanzable, con los consiguientes perjuicios para la compañía.

El esquema inverso, o “bottom-up”, presenta otra problemática distinta, y ha sido criticado por directivos y dueños de compañías por las razones opuestas: la subestimación de ingresos y sobreestimación de egresos o costos, que permiten una holgura a los ejecutantes, quienes pretenden una facilidad mayor para operar, a la vez que se asegurarían mejores evaluaciones de desempeño.

Debido a que el sesgo y los intereses particulares de los grupos participantes pueden ensombrecer el resultado del presupuesto como elemento vital para la gestión, una propuesta alternativa, sobre todo en casos en que la brecha entre ambos presupuestos o proyecciones fuera muy grande, consiste en generar ambas de manera independiente, y lograr luego una combinación entre ellas para alcanzar un pretendido equilibrio que aleje a la compañía de los dos polos opuestos, y le permita operar eficaz y eficientemente. Va de suyo que se trata de un trabajo adicional que recarga el proceso de planeamiento y presupuesto, y no se recomienda su aplicación de manera permanente ni generalizada, sino sólo en momentos y áreas en que su aplicación brinde beneficios superiores al costo. Esto puede ocurrir esencialmente en referencia al presupuesto de ventas (particularmente de productos nuevos o lanzamientos) y de gastos discrecionales fuertes (como publicidad y promoción). También el estudio de casos de la presente investigación exhibe un par de situaciones en las que se opera efectivamente de esta forma, y que la empresa en cuestión remarcó como práctica muy ventajosa.

El punto central a resolver en caso de aplicar esta práctica reside en quién será la persona o comité que define cuál es finalmente el “presupuesto de equilibrio” entre el top-

down y el bottom-up. Si fuera cualquiera de los dos grupos, estaríamos en la misma situación original, porque privilegiaría su propia propuesta por sobre la otra. Si fuera un grupo mixto, se corre el riesgo de la negociación política que empantane la resolución o vuelque la versión final hacia un lado según el espacio de poder del grupo que predomine. A pesar de estas dificultades, se interpreta que vale la pena el esfuerzo para lograr un plan y un presupuesto mejores. Cabe considerar la opción de un consultor externo (que debiera ser altamente calificado y experto en el negocio en cuestión, para que su asesoramiento sea realmente valioso y no se limite simplemente a dirigir el proceso, que de todas maneras es un aporte interesante, aunque menor).

5.7.4. Empleo de metas relativas y realistas.

Las metas o targets están presentes en la mayoría de las grandes compañías. Pero también las medianas las han adoptado. Se trata de un "modus operandi" extendido, y que la investigación presente recoge en su dimensión actual: la mayoría de las firmas usa metas específicas de gestión, las que son comunicadas a través del presupuesto. Esta aseveración incluye no sólo a las empresas que proclaman trabajar con presupuestos tradicionales, sino también a las que utilizan Beyond Budgeting, y aún las que tienen procesos descentralizados y con delegación y autonomía. En algunas de ellas el proceso de establecimiento de metas es menos vertical, pero igualmente existen, aunque sea con un "input" de peso desde abajo hacia arriba de la compañía.

Las metas son objetivos de corto plazo cuantificados y sobre los que se mide el desempeño de las personas y equipos y se evalúa la gestión. El presente trabajo no está abocado a discutir la viabilidad o utilidad de su existencia. Se trata de determinar cuál es la mejor forma de fijarlas para que, una vez en funcionamiento, cumplan un rol de guía de las acciones hacia el logro de dichos objetivos.

Un proceso de negociación política entre superior y subordinado no parece ser la mejor forma de llegar a una serie de metas para el próximo ciclo operativo, las que se incluyen luego en el presupuesto. Tampoco la colocación de metas para todas las unidades a nivel centralizado y alejado de la realidad operativa, tal como suele acontecer en algunas grandes compañías.

Existen casos de gerentes medios y empleados que han declarado que les sirve trabajar con metas porque se acota el desorden y se establecen lineamientos claros para que todos persigan de manera alineada un norte común. También suele criticarse a las

metas por acotar el margen de acción y transformarse en un parámetro tan crucial a la hora de la acción que terminan influyendo los comportamientos de manera decisiva, orientándolos a lograr esas metas, incluso en detrimento de asumir otros riesgos mayores aún con potenciales beneficios incrementales superiores.

Como consecuencia de ello, y dado el contexto de gestión actual, podrían establecerse los siguientes lineamientos para que las metas sean realmente útiles y permitan que las compañías alcancen sus objetivos sin generar comportamientos disfuncionales destinados exclusivamente a su cumplimiento.

- Las metas no deben ser fijadas de manera autocrática.
Ello no significa que no sean los altos directivos quienes las fijen (tal como surge de la investigación). Sí implica que el proceso de fijación de metas debe ser racional, lógico, y que éstas deben finalmente ser asequibles (si bien no bajas y fácilmente alcanzables) dado que si son imposibles, el propio involucrado se desinteresará al saber que no las puede lograr, pasando a ser un elemento irrelevante e incluso contraproducente.
- Las metas deben ser relativas.
Si bien algunas metas pueden ser expresadas de manera absoluta en valores cuantificados concretos (montos de ventas, de utilidad total, de rentabilidad medida como utilidad sobre el capital invertido), dado que la empresa opera en un contexto y enfrenta competidores, algunas metas clave pueden ser establecidas en relación con ese marco. Por ejemplo, el establecimiento de metas de participación de mercado (market share) como porcentajes de ventas totales o de un determinado producto o grupo de ellos, es un elemento que justamente mide el resultado en función del escenario general. Otras metas tales como niveles de recursos asociados a ciertas actividades o programas, márgenes de utilidad de productos o líneas, pueden ser fijados también en comparación con empresas competidoras o pares que actúen en las mismas condiciones. Las grandes compañías pueden también fijar metas relativas internamente, mediante la fijación de resultados para una afiliada que estén en consonancia con los de otras a nivel de ventas, ganancias, gastos, etc., siempre considerando particularidades propias de los mercados, como ser niveles de precios y costos, incidencia de los tipos de cambio en la fijación de montos absolutos y relativos, etc., de manera que no se

conviertan en un monstruo que genera problemas en vez de provocar avances hacia ideales mejores que los resultados presentes.

- Las metas deben referirse a conjuntos variados de indicadores y no centralizarse sólo en ventas, gastos y resultados.

Se presenta aquí nuevamente una dualidad: la sencillez y simplicidad conspira contra el equilibrio que brindan los conjuntos amplios de indicadores. Utilizar un par de metas favorece la concentración y el foco en ellas, sin dispersión o con reducción de ésta. Pero también puede tornar obsesivos los comportamientos en pos de lograr dichas metas. El conjunto más amplio vuelve más compleja la medición y evaluación de desempeño, pero enriquece el análisis y entendimiento de la situación, partiendo de la realidad que siempre es polifacética e intrincada por demás, comparada con los modelos sencillos que la tratan de representar. Las fórmulas polinómicas que incluyen diferentes variables para fijar metas y medir resultados tratan de capturar esta complejidad, y si bien no deben ser llevadas al extremo, son siempre más ricas y equilibradas. Se propone el empleo de conjuntos de indicadores (bajo el nombre de tableros, Balanced Scorecard o lo que se prefiera) como medio para interpretar la realidad, pero también para establecer metas múltiples. Esto deviene en una complejidad mayor, pero también en la atención (por los ejecutantes) de una mayor cantidad de factores y elementos que influyen en el resultado de la gestión de la compañía. Atenderlos de manera simultánea suele ser una tarea compleja que es desincentivada por los modelos simplistas. Pero atenderlos conlleva un beneficio mayor para la compañía, especialmente cuando existen cada vez más variables que actúan sobre la compañía y la globalización y turbulencia en los mercados, los torna hipercomplejos.

5.7.5. Evaluación de desempeño a través de un conjunto de indicadores.

Completamente en línea con el punto anterior, la fijación de metas múltiples y sobre la base de un conjunto de indicadores que conforma un tablero, sirve luego para la medición de resultados y evaluación de desempeño de las áreas, grupos y personas sobre la base del nivel real alcanzado en cada uno de esos elementos al cabo de un periodo. La investigación realizada demuestra que esta práctica se está generalizando, pero no especifica (por las limitaciones de su alcance y por la confidencialidad que las empresas tratan de guardar sobre este aspecto) en qué grado estos tableros son empleados para evaluar desempeños y

hasta para pagar premios o bonificaciones a los directivos, gerentes y empleados a fin de un año o periodos menores (por ejemplo, trimestres).

Se propone como lineamiento general la aplicación de ese mismo conjunto de metas como factor de evaluación de desempeño de los empleados de la compañía, lo que asegura que así se preste atención a esos diferentes aspectos de la actividad de la empresa, que están representados por variables numéricas, que son sólo la expresión simple del logro real.

Como ejemplo, podemos enumerar de manera tentativa (nunca taxativa), los siguientes indicadores típicos que podrían integrar el conjunto múltiple de metas y el tablero de comando para la evaluación de desempeño posterior:

- Ventas por producto, canal, zona, cliente, en unidades y valores.
- Resultados netos por segmento de negocios (producto, canal, cliente, zona geográfica, proyecto, programa).
- Contribución marginal (abierta de la misma manera que los ítems anteriores).
- Porcentajes de utilidad neta sobre ventas (idem).
- Rentabilidad equivalente a utilidad sobre el capital invertido (idem).
- Gastos operacionales en monto absoluto o como porcentaje de ventas.
- Cantidad de personal por total y por área.
- Gastos operativos promedio por persona, total y por área.
- Días en la calle de cuentas a cobrar (cociente entre el saldo de cuentas a cobrar por ventas y las ventas de un mismo periodo, expresado en la unidad de tiempo días).
- Días de inventario (cociente entre el saldo de bienes de cambio y el costo de ventas de un mismo periodo, expresado en la unidad de tiempo días).
- Días de cuentas a pagar (cociente entre el saldo de cuentas a pagar y las compras de un mismo periodo, expresado en la unidad de tiempo días).
- Tiempos promedio de ciclos operativos:
 - o Entregas de productos a clientes
 - o Fabricación de productos
 - o Control de calidad de productos
- Índice de frescura que exhibe la proporción del negocio actual generada por productos o servicios nuevos, como medida del grado de innovación aplicada

(cociente entre las ventas de productos lanzados en los últimos x años, sobre el total de ventas de la compañía).

- Cantidad de defectos y rechazos de productos por parte de clientes sobre el total de ventas, en volúmenes y valores de ventas.
- Cantidad de sugerencias de mejora a procesos implementadas efectivamente a lo largo de un periodo.
- Reducciones de costos, medidas como costos totales de un área, departamento, programa, actividad o proceso en relación con los costos de un periodo anterior o un objetivo de costos predeterminado para la misma unidad.
- Niveles de inversión promocional, medido como porcentaje de gastos de promoción y publicidad sobre ventas, o coeficiente entre la contribución marginal y el monto de dichos costos y gastos.

5.7.6. Aplicación de pronósticos móviles.

De la investigación realizada surge que una práctica altamente valorada por las compañías que operan tanto en un entorno de presupuesto tradicional como de Beyond Budgeting es el empleo de pronósticos móviles eludiendo la limitación fija de presupuestar para un periodo de doce meses (por ejemplo desde enero a diciembre) que deja a la compañía sin un horizonte de presupuesto mínimo al acercarse al final de un año. El hecho de trabajar con presupuestos que abarcan un periodo anual completo equivalente al ejercicio económico formal de la firma es una convención que tiende a usar formas similares de evaluación interna que para los reportes externos de estados contables oficiales. Pero ello no significa que todo lo planificado y previsto termina el último día del año, y al siguiente todo comienza desde cero, como si hubiera un corte profundo entre la realidad de uno y otro año. La realidad es un continuo que sigue su curso, independientemente de los cortes del calendario gregoriano occidental y de cualquier otro calendario existente.

En función de esta realidad, ya revisada a los efectos de los planes de producción, compras y logística de productos y servicios, se debe operar con un pronóstico "móvil" o "Rolling forecast" que se prepara para un periodo de, por ejemplo, doce o dieciocho meses abarcando de manera constante esa unidad de tiempo. Todos los meses se agrega el presupuesto de un nuevo mes, y se pueden modificar algunos de los presupuestos de los meses que todavía están incluidos en ese periodo, preferentemente los más alejados hacia adelante. Para fines operativos, las compañías suelen dejar "fijo" o "congelados" periodos de

tiempo cercanos, sobre todo cuando cuestiones operativas demandan esa inflexibilidad que significa, por ejemplo, que en los siguientes cuatro meses no se pueden alterar planes de producción o de compras, aunque los pronósticos de ventas cambien porque se modificaron variables (o realidades) del mercado total o de un segmento en particular.

Lo antedicho vuelve a poner de manifiesto la utilidad de enfoques ya delineados en los puntos precedentes, tales como diferentes presupuestos para diferentes objetivos, que aquí cobran vigencia en la medida en que se necesitan distintos presupuestos para medir desempeño y para cuestiones operativas de fabricación o compras de materias primas y materiales.

La viabilidad del pronóstico móvil como elemento mitigante de la rigidez “encorsetada” del presupuesto único, es reconocida por diferentes actores. Su aplicación no conlleva una complejidad adicional al proceso presupuestario, y claramente ofrece un balance entre beneficios y costos que le resulta altamente favorable.

5.7.7. Actualización y ajuste permanente.

En sintonía con lo expuesto en los puntos precedentes, el presupuesto no debe volverse algo obsoleto y sin vida que, con el paso del tiempo, se transforma en un elemento arcaico e inútil. La investigación para el presente trabajo recoge en algunos casos la inquietud por este aspecto, si bien en un nivel de criticidad menor que el que el marco teórico y doctrinario suele enfatizar. Ello se debe, quizás a que la mayoría de las empresas participantes en la investigación respondió que tiene procesos de actualización en algunos casos en momentos prefijados y standardizados durante el año, y en otros ad-hoc cuando los cambios de contexto o desempeño lo ameritan. En cualquier caso, se entiende que esta práctica es vital y sumamente útil. Si bien suele estar presente en la teoría del presupuesto, no se profundiza suficientemente sobre su importancia.

En muchas compañías la actualización del presupuesto no implica que se modifican las metas u objetivos establecidos (ver cuadro 3.28 en el capítulo 3). No obstante, se realizan los ajustes a fines operativos, prueba de la vigencia de dos versiones de presupuesto para diferentes objetivos, surgidas aquí como producto de la necesidad y no de una concepción inicial del modelo a emplear. Tal como se especificó en el punto 5.7.2. de este acápite, al propuesta que se realiza en el presente trabajo apunta en esa dirección desde el comienzo del ciclo como esencia, y no como respuesta reactiva ante la urgencia.

El nivel de detalle de las actualizaciones de presupuesto dependerá de cada compañía y cada caso en particular, pero en principio se sugiere que sea lo más amplio posible, y que abarque a todas las áreas y rubros, ya que todos pueden verse afectados por la necesidad de cambio y ajuste en algún momento. La introducción de pronósticos móviles, tal como se expuso en el punto 5.7.6. facilita este tipo de actualización.

La propuesta superadora e integradora que se presenta en este capítulo tiende a institucionalizar los ajustes, revisiones y actualizaciones de presupuesto como un esquema formalizado y explícito. La vigencia de espacios de revisión es un factor que a su vez impulsa a todos los miembros de la compañía a repensar las actividades y recursos de manera permanente, no quedándose atados a una definición que se tomó en algún momento anterior de tiempo ante circunstancias que pueden haber variado en grado sumo.

Se propone un esquema predeterminado de revisión (por ejemplo dos o tres veces por año) a nivel de todos los rubros y todos los presupuestos, y la flexibilidad para incorporar ajustes y actualizaciones puntuales cuando resulte necesario en los momentos del año o ciclo que correspondan a solicitud de cualquiera de los actores involucrados, incluyendo la alta dirección pero también la línea y la gerencia media.

5.7.8. Empleo de diferentes modelos de planeamiento y presupuesto basados en el nivel de incertidumbre residual.

El estudio de casos de la presente investigación identificó la cuestión de dificultad de predicción del futuro y la incertidumbre reinante en el sistema económico en general y en los mercados en particular, como un factor que limita la utilidad y restringe el valor del presupuesto. Es menester, por lo tanto, proponer formas y esquemas para resolver dicha cuestión, o al menos mitigarla de manera que no resulte un factor que elimine la utilidad del presupuesto o los planes, justamente en una de sus funciones básicas como lo es la de servir a la "planificación".

Se recuerda que la investigación y el cuestionario a empresas incluyó un capítulo inicial referido al planeamiento a largo plazo o estratégico, según la denominación que muchas firmas utilizan. Los resultados y hallazgos del estudio de esos casos se presentan en el punto 3.5.1. del capítulo 3.

Las conclusiones esenciales allí recogidas son las siguientes:

- En el 70% de los casos se preparan planes a largo plazo o estratégicos.
- En el 80% de los casos dichos planes se elaboran anualmente
- Existe gran variabilidad en el horizonte de tiempo que cubren dichos planes, que va desde los dos hasta los siete años.
- En 90% de los casos se realizan planes cuali y cuantitativos, preparando informes económicos y financieros con las proyecciones a largo plazo.
- Se emplean diferentes técnicas y herramientas de análisis para preparar esos escenarios futuros.
- El output del proceso de planeamiento a largo plazo es diverso, pero se destaca la confección de estados de resultados, especificación de estrategias formuladas y explicitadas, pronósticos de ventas, proyecciones de valores de un conjunto de indicadores claves del negocio ("key performance indicators") y planes de inversiones de capital.
- Los dos usos más frecuentes que se declaran para estos planes son la formulación de estrategias (95 % de los casos) y constituir un input para la elaboración de presupuestos (76%).

Como conclusión central, cabe entonces remarcar lo generalizado del uso de esta herramienta, su vinculación con la estrategia, ya sea como input o salida de este proceso, y la estrecha vinculación que el mismo guarda a su vez con los presupuestos anuales, puesto que se aprecia que en general el resultado de este ejercicio de planeamiento a largo plazo resulta un factor esencial en la determinación de objetivos y metas que constituyen luego la base del presupuesto operacional de la compañía.

En función de ello, y ante la importancia de contar con planes útiles para estos fines, que sirvan para "aterrizar" la estrategia a nivel concreto de las personas que la deben implementar y ejecutar en la práctica, así como para vincular los componentes de todo el proceso de planeamiento de una manera coherente y consistente, se deben considerar ciertos lineamientos que permitan el desenvolvimiento de esta planificación a largo plazo de una manera efectiva (Smolje, 2013).

Los presupuestos son planes de corto plazo. No obstante, están enmarcados por planes a más largo plazo que se deben definir como contexto previo, en función de una estrategia definida a nivel político en el terreno de los valores, como medio para superar conflictos y alcanzar posiciones relativas superiores a los competidores con la finalidad de lograr los objetivos que la coalición de poder dominante estableció para la compañía en un

momento del tiempo. También puede ocurrir que el presupuesto, si bien de corto plazo, se refiera a una unidad de tiempo más larga, debido a que el ciclo operativo de la compañía abarca más de un año (compañías constructoras, de exploración de petróleo, de fabricación de aviones, etc.).

Tanto en lo referido a los planes de largo plazo como al presupuesto, se debe “visualizar” el escenario en el que se desarrollarán las acciones, para lo cual se debe proyectar el futuro mediante diferentes técnicas y modelos. La selección de las herramientas y modelos adecuados dependerá del nivel de incertidumbre del entorno o contexto. Cuanto más alejado está el horizonte de tiempo y más largo es el periodo para el que se planifica, más se deteriora la “calidad” del pronóstico, puesto que se degrada la proyección, al aumentar la incertidumbre debido a la dificultad de predecir los valores de variables, y hasta la propia definición de las variables en juego que influirán sobre el accionar de la empresa en cuestión.

Para poder establecer un modelo de gestión de incertidumbre, que particularmente aplica para presupuestos o planes que se construyen para periodos de dos años en adelante, pero que también podría aplicar para periodos menores, al menos a nivel teórico con la previsión de turbulencias y cambios, resulta valioso aplicar un modelo que permita considerar esos diferentes niveles de incertidumbre residual, y que en función de ello, establece cuáles son los elementos técnicos y herramientas a aplicar para poder efectuar un pronóstico adecuado, y contar con un plan y un presupuesto efectivo,

Siguiendo el modelo de Courtney, Kirkland y Viguerie (1997) se puede determinar el grado de incertidumbre residual en el entorno estratégico, entendiendo por tal la que queda después de analizar todas las fuerzas de cambio que se pueden explorar. El modelo distingue cuatro niveles de futuro, presentados en el cuadro 5.7.

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. Nivel 1 o futuro bastante claro2. Nivel 2 o futuros alternativos3. Nivel 3 o gama de futuros4. Nivel 4 o ambigüedad real |
|--|

Cuadro 5.7.

El modelo brinda gran utilidad operativa para enfrentar pronósticos a mediano y largo plazo, pero también a corto plazo, esencialmente cuando la volatilidad es alta. Existen industrias maduras de baja tecnología en las que el futuro parece bastante claro y “predecible” o estable, resultando el pronóstico de dicho futuro relativamente confiable; en estos casos puede haber un único escenario proyectado con alta probabilidad de ocurrencia, y el diseño de una estrategia y planes asociados, resultan viables; son las características esenciales del llamado nivel 1. En estas situaciones se realizan análisis “convencionales” similares a los planteados en el modelo de planeamiento estratégico clásico, tanto cuali como cuantitativo. La extrapolación de tendencias suele ser empleada para identificar las variables del entorno político, social, económico y tecnológico, y el modelo de las cinco fuerzas (Porter, 1982) junto con los análisis FODA y de matrices de portafolio se aplican como herramientas de “análisis estratégico”. Se aplican modelos de valuación de flujos de fondos descontados y estados de resultados proyectados para tener un análisis económico-financiero.

En otros casos el futuro se puede ver en términos de un pequeño número de escenarios discretos y si bien no se puede identificar cuál puede ocurrir, se pueden establecer probabilidades (subjetivas) de ocurrencia para luego aplicar técnicas de valuación ajustadas por coeficientes de riesgo en la medición de ventas, costos y resultados, del tipo árboles de decisión con resultados “ponderados”, para comprender el conjunto de resultados posibles, plantear las opciones estratégicas y estimar sus resultados específicos. Este escenario se da en casos de segmentos fuertemente afectados por cambios (de consumo, legales o regulatorios) que delimitan el mercado y su comportamiento; es el llamado nivel 2. Aquí, el resultado de una estrategia puntual depende de las que adopten los competidores; los modelos de teoría de juegos resultan de suma utilidad y son aplicados para analizar posibles alteraciones del status actual, resultados de las diferentes acciones y reacciones de jugadores, y niveles de futuros equilibrios. Como existe un número limitado de movimientos posibles de parte de los rivales, cada empresa debe analizar los riesgos específicos y el R.O.I. de sus opciones aplicando dicha teoría de juegos para establecer ganancias y pérdidas en todas ellas, evaluar y decidir en consecuencia.

La complejidad también puede aumentar. Ello acontece ante la presencia de un mayor nivel de incertidumbre en el que no es posible definir escenarios discretos porque no hay manera de fijarles valores: los resultados son continuos y la gama pasa a ser muy amplia; es el nivel 3. En este nivel se aplican las técnicas de planificación de escenarios, y

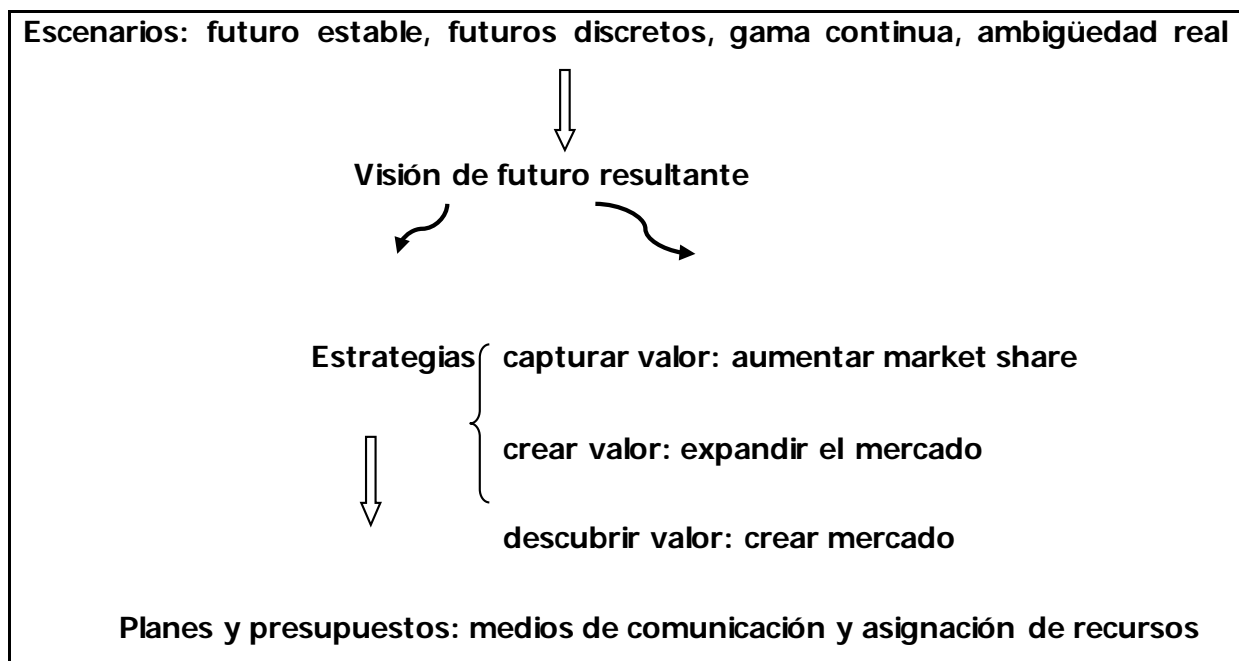
suelen mantenerse “vivos y abiertos” muchos escenarios, si bien a nivel de gestión y acciones concretas se desarrollan evaluaciones internas y externas para definir cuál es el más probable (o el que la empresa quiere que ocurra, sobre todo si tiene capacidad fuerte de influenciar el entorno por su posición de liderazgo tecnológico, comercial, peso político, etc.); sobre la base de dicha alternativa se prioriza el plan futuro. Aquí es útil utilizar técnicas de investigación de mercado primaria para establecer niveles de demanda, así como técnicas más sofisticadas de pronóstico de tamaño de mercado, crecimientos, etc., entre las que podemos mencionar los siguientes: Promedios móviles, Suavizamiento exponencial en sus tres variantes (Brown -una variable-, Holt -dos variables- y Winter -tres variables-), Box- Jenkins (ARIMA- Auto Regressive Integrated Moving Average) y análisis regresión y correlación.

Un paso más allá, en el nivel 4 la ambigüedad es alta, y existe imposibilidad práctica de identificar siquiera cuáles son fuerzas impulsoras que darán forma al futuro, no siendo factible predecir escenarios discretos ni tampoco la posible amplia gama de resultados. Hay demanda de un gran esfuerzo de imaginación y ajuste estratégico permanente, dificultándose gravemente la posibilidad de diseño de escenarios futuros. En el mejor de los casos sólo se realizan análisis parciales y esencialmente cualitativos, aplicando modelos de “análogos” pasados, escenarios en los cuales también la ambigüedad fue fuerte, pero que, estudiados ex - post, permiten extraer conclusiones sobre los comportamientos de actores (consumidores, competidores, gobiernos) que pueden servir de base para delinear perfiles posibles y proyectar con más claridad. Como ejemplo paradigmático se presenta el caso del ingreso de compañías al mercado ruso luego de la caída del comunismo en el este de Europa a principios de la década del 90, en un contexto incierto y ambiguo a todo nivel (regulatorio, legal, económico, político, social, etc.). Las situaciones de nivel 4 tienden a ser transitorias y deslizarse a los niveles 3 o 2 con el paso del tiempo, a diferente velocidad según las fuerzas del sistema.

Courtney et al (1997) estiman (no está clara la base de esta proyección) que al menos el 50% de los casos reales se ubican dentro de los niveles 2 y 3, mientras que el resto son problemas de nivel 1. A pesar de esta verificación empírica, los directivos enfrentan la incertidumbre de manera binaria y tienden a tratar todos los problemas como de nivel 1 (proyectando el presente hacia el futuro) o de nivel 4 (basándose sólo en la intuición y percepción del futuro). El análisis de este esquema continúa con lo que los

autores denominan “posturas” y “movimientos” estratégicos que se aplican en la propuesta que se desarrolla a continuación.

Al determinar el nivel de incertidumbre residual, se establecen las técnicas adecuadas para construir la proyección de futuro. El resultado es un escenario o visión de futuro (no necesariamente autónoma o exógena, ya que las compañías intervinientes en el mercado realmente influyen muchas veces en el delineado del escenario) a partir del cual se especifican las estrategias a seguir. Luego se hacen los planes en sí. El cuadro 5.8. lo exhibe.



Cuadro 5.8.

La realidad muestra que los objetivos nunca son resultados “óptimos” porque los decisores son “satisfacientes” y no “maximizadores” en virtud del principio de racionalidad limitada del ser humano (Simon, 1982); adicionalmente, en las grandes decisiones que definen directivos y empresarios surge el comportamiento derivado del concepto de “animal spirits” (Keynes, 1936) que representa el entusiasmo y el espíritu emprendedor, pero también su carga de subjetivismo en la valoración de las oportunidades, y el componente de optimismo o pesimismo como guía de comportamiento. El crecimiento constante y la reducción permanente de costos para aumentar rentabilidad son los dos motores que plasman en la realidad el concepto de “estirarse” (“stretching según Hamel y Prahalad, 1996) para avanzar y no conformarse con niveles de resultados pasados o promedio de la industria: es un efecto “ambición” para ir “más allá”.

5.7.9. Fijación de esquemas de premios e incentivos salariales que eviten comportamientos disfuncionales.

Se trata de un punto crítico, identificado en el marco teórico y la literatura existente, pero también surgido del presente estudio de casos, aunque con menor nivel de gravedad en el universo investigado. Se identifica generalmente un comportamiento disfuncional al estar en vigencia esquemas que atan el pago adicional de un bono o premio con el cumplimiento de una cierta meta fija, que opera a modo de disparador del pago de dicha remuneración que se transforma así en variable o ligada a un resultado específico.

Esto puede generar cuestiones negativas para el resultado de la compañía, al derivar en acciones tomadas por los empleados beneficiarios de esos premios, quienes pueden aplicar típicas medidas asociadas a lo que se caracterizó aquí como "gaming" o juegos, consistentes en, por ejemplo:

- Presupuestar bajo para alcanzar resultados fácilmente.
- Diferir gastos para periodos futuros, a efectos de ganar más en el actual.
- Anticipar ventas para aumentar resultados presentes, comprometiendo el futuro.
- Gastar en exceso cuando ya se sabe que no se alcanza el resultado, para aliviar la carga de periodos futuros.
- Gastar todo el presupuesto autorizado en un periodo, aunque no sea necesario, para evitar "perderlo", suponiendo que va a beneficiar en algo el futuro, pero sin precisar en qué ni cuánto.

Todo ello puede generar un beneficio a corto plazo, pero un perjuicio a largo plazo. El equilibrio o balance entre ambos, es usualmente presentado como un factor "estratégico" clave para la compañía, y nadie deja de mencionarlo como clave del éxito, siendo un elemento a cuidar por el buen gerente. En la práctica, suelen ser los propios directivos máximos de las compañías (a veces, insólitamente, sus propios dueños) quienes no atienden este axioma y lo violan sistemáticamente en función de algún objetivo subordinado o menor, que terminan colocando en lugar preponderante.

Dejando de lado la cuestión psicológica o axiológica de los dueños, y para referirse exclusivamente a los directivos y resto de los empleados, es menester que el propio sistema de premios e incentivos no aliente estos comportamientos mencionados ut-supra. Es cierto

que las causas esenciales por las que las personas trabajan en las compañías son múltiples y complejas. No son simples ni únicas. Sin embargo, todas las encuestas e investigaciones en temas de recursos humanos y motivación, coinciden en que una de las primeras (generalmente la más importante) es la remuneración percibida a cambio del servicio o trabajo prestado. En función de ello, existen variaciones muy grandes entre grupos de personas según su cultura, nacionalidad, edad, intereses, etc. Suele decirse que en los países anglosajones la importancia del factor salarial es mayor que en otros contextos, y quizás por ello, existen motivaciones salariales más claramente marcadas en los esquemas remunerativos propuestos por las compañías originarias de dichos países. Sea ello enteramente comprobable o no, lo cierto es que en los últimos años se han generalizado los esquemas de premios monetarios por alcanzar objetivos (ver cuadro 3.33)

Tanto corporaciones multinacionales de origen norteamericano, como firmas internacionales de origen europeo, y, en menor medida, empresas nacionales argentinas, corroboran esta aseveración. El formato específico de cálculo de estos premios suele ser difícil de establecer en detalle, debido a la confidencialidad con que las empresas tratan estos temas particulares. De allí que no se haya podido profundizar sobre este aspecto en la investigación presente. Tampoco hubo mucho margen para profundizar en las entrevistas realizadas más allá del cuestionario escrito respondido por las compañías participantes, con algunas mínimas excepciones. Sobre la base de dichas excepciones en las que se explicó, al menos someramente el modelo de determinación de bonos aplicado, y de manera conjunta con la bibliografía y literatura existente sobre el particular, se concluye que existe una buena cantidad de casos en que estos pagos adicionales se realizan por alcanzar determinadas metas rígidas establecidas en los presupuestos. Este sería justamente el caso que deviene en los comportamientos disfuncionales arriba descritos.

Como consecuencia de esta situación (realidad de difícil verificación e hipótesis no corroborada ni sencilla de comprobar) el lineamiento sobre este tema que se propone en este capítulo tiende a evitar esto, mediante la fijación de pagos lineales y proporcionales al resultado obtenido, pero sin nacer de acuerdo con el logro de determinada meta puntual.

La propuesta debería ser la utilización de un porcentaje del valor del premio o bono que resulte proporcional al logro de las metas, dentro de un rango que puede tener un mínimo a partir del cual se comienza a pagar, y un máximo que sirve como tope (o, eventualmente, sin dicho límite superior, si se quiere impulsar un proceso ambicioso de ganancia para la gente que sea también de alto resultado o rendimiento para la firma). En

dicho tramo de resultados, pueden existir porcentajes lineales estrictamente proporcionales o con escalas graduales de poca distancia entre un nivel y otro, a fin de no caer en la distorsión que se menciona aquí.

Otra característica que los casos de Beyond Budgeting presentan en referencia a este tipo de pagos, es que las compañías que utilizan ese modelo, aplican preferentemente pagos de premios grupales a toda la gente de la empresa o a equipos en los que todos los integrantes reciben la misma recompensa. Se evita a toda costa el pago individual que es típico de las compañías más tradicionales, fundamentalmente las norteamericanas (aunque la modalidad se ha extendido ya a toda clase de compañías y nacionalidades). La idea es que la colaboración que fomenta un premio grupal tiende a mejorar el resultado de la empresa, mientras que la fijación de premios individuales alienta el egoísmo y hasta la competencia interna entre personas, redundando en potenciales perjuicios para el resultado global, al disminuir el espíritu de equipo y de trabajo conjunto.

Tanto el pago de recompensas de manera lineal y sin estar “gatillado” por llegar a ciertos niveles de resultado, como su otorgamiento a grupos, son dos elementos recomendables a partir de la práctica empresarial verificada, que pueden formar parte de una propuesta superadora de la dicotomía existente en esta difícil temática.

5.7.10. Definición y ejecución de acciones como factor central del análisis de variaciones y desvíos del control presupuestario.

El estudio de las variaciones y desvíos entre los presupuestos y los resultados reales es una de las etapas clásicas incluidas en el marco teórico y en la bibliografía del presupuesto desde todos los tiempos. El proceso matemático es sencillo: se determina la diferencia entre el monto presupuestado y el resultado real que proviene de la información contable, y para cada partida, cuenta o grupo de ellas, se determinan las causas de las mismas, con el objeto de establecer a su vez los responsables de los desvíos, y en un proceso de “feedback” o “retroalimentación” (usualmente así calificado por la literatura) evitar la repetición de variaciones negativas en el futuro, así como potenciar las positivas, comenzando (en lo posible) por ajustar las metas, elevándolas en caso de que sean bajas según la evidencia de superación pasada.

La primera reflexión importante es que no se trata de un proceso de “feedback” sino de un aprendizaje con vistas al futuro. Al ser un control ex-post en el que ya acaecieron los

hechos, y es inevitable soportar sus resultados que son inmodificables porque son totalmente pasados, la ventaja del análisis sólo está referida al futuro, puesto que nada se puede hacer por lo que ya está terminado. No se trata sólo de una cuestión semántica o terminológica, sino que la misma presenta cuestiones prácticas altamente sensibles, puesto que de la utilización de la información que se obtiene como variaciones presupuestarias depende a su vez el curso de las acciones futuras. Es habitual en el comportamiento humano tratar de encontrar culpables (si es posible, otros ya que pocas veces se admite la culpa o error propio) ante cada evento que no resultó como era esperado. El mismo comportamiento se verifica en la vida empresarial al momento de medir estos desvíos entre presupuestos o metas y resultados reales, tanto a nivel de ventas como de gastos o resultados. Se trata de escudar el propio desempeño bajo factores externos a la empresa (contexto macro o microeconómico, regulaciones del gobierno, comportamientos de competidores o consumidores, etc.) o las propias personas (responsabilizando a otros miembros de la compañía, otras áreas, etc.). Muchas veces dichas acciones defensivas son motivadas por los propios directivos, que priorizan la búsqueda de responsables antes que las verdaderas causas (incluso independientemente de “quién” estuvo involucrado en los resultados). Estas prácticas deberían evitarse, en bien de la compañía.

Primero, porque, al desviarse el foco del culpable, se orienta a las causas verdaderas (“qué” y no “quién”) y con ello se puede determinar mejor lo que pasó y tratar de asegurar un aprendizaje real para lo que sigue. Segundo, porque lo importante en el análisis de variaciones y desvíos es la toma de acciones posteriores para corregir los negativos y potenciar los positivos. De ello se desprende que siempre es central el último paso (que la literatura no suele enfatizar lo suficiente) y que corresponde a qué se debe hacer de ahora en más para resolver el problema generado por un resultado inferior al esperado. El estudio matemático y el informe de desvíos es sólo la primera parte. La discusión grupal posterior, para verificar lo sucedido y proponer acciones concretas, con su correlato de seguimiento y control para comprobar que se han puesto en práctica y corrigen el problema, son las tareas y actividades esenciales de este proceso. Si bien todas las compañías seguramente admiten desde lo teórico que esto es lo que corresponde, la puesta en práctica es realmente mucho más infrecuente que lo que sugeriría lo que todos declaman. Como lineamiento para la acción, se debe propender a la discusión grupal, establecimiento de un plan de acción con responsables, tiempos, métricas de seguimiento y posterior control de acciones tomadas, que es el único vehículo que asegura que esos desvíos por esas causas, se pueden mitigar, aunque, desde ya, la complejidad del contexto y de las operaciones, generarán nuevas

situaciones difíciles a resolver. No vale la pena la discusión bizantina sobre cosas irrelevantes que no lleva a enfocarse en mejorar la gestión.

Se sintetizan en el cuadro 5.9. los lineamientos principales que conforman la propuesta integradora entre el sistema de presupuesto tradicional y el modelo de Beyond Budgeting a partir del análisis crítico surgido del estudio de casos e investigación a practicantes de ambos enfoques.

PROPUESTA INTEGRADORA – LINEAMIENTOS
a- Empleo de escenarios: base, mejor caso y peor caso
b- Uso de diferentes versiones para diferentes objetivos
c- Combinación de enfoques "top-down" y "bottom-up"
d- Empleo de metas relativas y realistas
e- Evaluación de desempeño a través de un conjunto de indicadores
f- Aplicación de pronósticos móviles
g- Actualización y ajuste permanente
h- Empleo de modelos basados en el nivel de incertidumbre residual
i- Aplicación de esquemas de incentivo que eviten disfuncionalidades
j- Ejecución de acciones como salida del proceso de análisis de variaciones

Cuadro 5.9.

5.8. Resumen

Beyond Budgeting y presupuesto tradicional no son excluyentes ni opuestos en la práctica. Si bien desde el punto de vista teórico Beyond Budgeting se presenta como un modelo revolucionario de gestión que viene a reemplazar el enfoque tradicional, tampoco se observa su implantación como tal en la práctica, encontrándose implementaciones consistentes en la aplicación de un conjunto de principios y herramientas tendientes a la descentralización, delegación y mayor autonomía decisoria en las unidades operativas, uso de herramientas como benchmarking y conjuntos de indicadores múltiples, financieros y no financieros para medición de desempeño, a la vez que abandono de un esquema de presupuesto atado al calendario anual, y su reemplazo por pronósticos móviles. En dichas aplicación de Beyond Budgeting se comprueba que se conserva el uso de metas, controles de gestión y evaluación de "performance", así como pagos de premios, incentivos y bonificaciones salariales por logros, pero en general de forma grupal y no atada a cumplir determinados umbrales de metas. A su vez, en las empresas que utilizan sistemas tradicionales de presupuesto, se observa la incorporación continua de mejoras con el fin de

superar sus debilidades y limitaciones, aplicando para ello diferentes herramientas, muchas de ellas propias de la propuesta de Beyond Budgeting.

El planteo de opción binaria entre Beyond Budgeting y presupuesto tradicional no parece ser adecuado desde el punto de vista de la praxis. Puede constituir un elemento de debate teórico, pero poco aporta a la realidad de la gestión.

Se desprende de ello, que existe una necesidad de reformulación del marco teórico que contemple la definición de Beyond Budgeting como un modelo teórico ideal pero prácticamente utópico a la luz de la experiencia actual, siendo de muy compleja implementación en la práctica. Con la excepción del paradigmático caso de Svenska Handelsbanken, no se observan implantaciones del modelo puro. Incluso el mencionado caso, presenta la particularidad de haber sido una experiencia anterior a la definición conceptual del modelo por sus creadores, Jeremy Hope y Robin Fraser. Del análisis profundo del marco teórico, resulta innegable la influencia determinante de ese caso particular en cuanto a los caracteres esenciales de Beyond Budgeting, especialmente en lo referido a su dogma de doce principios esenciales.

La evolución de Beyond Budgeting en la práctica determina que en la dinámica del uso, el concepto escapó de las manos de sus creadores, y comenzó a ser aplicado mediante procesos graduales no radicalmente revolucionarios. Los que implicaron mejoras de diferente grado en empresas que presentaban deficiencias en cuanto a sus sistemas presupuestarios, razón por la que buscaron alternativas superadoras. A su vez, esas mismas firmas pasaron a integrar en muchos casos el grupo de casos conocidos como de "aplicación de Beyond Budgeting", por lo que en la práctica empresarial existen hoy firmas que proclaman su pertenencia a uno y otro grupo desde un punto de vista conceptual. No obstante, más allá del etiquetado nominal del modelo que aplican, la práctica exhibe modelos híbridos que se ubican más cerca o más lejos de alguno de los dos extremos conceptuales teóricos que constituirían polos opuestos, pero no realistas. Dichas puntas de un eje imaginario continuo serían: el modelo puro e ideal de Beyond Budgeting en un extremo, y el de presupuesto tradicional viciado por aplicar contratos rígidos de desempeño negociado que genera comportamientos disfuncionales, planes empujados desde arriba hacia abajo de manera rígida y autocrática, proyecciones obsoletas y sin actualizar, esquemas de pago de premios atados a metas que provocan "gaming", exceso de foco en el corto plazo y nula vinculación con la estrategia, no participación de gerencia media y línea en la preparación de planes, etc.

Ni el modelo de Beyond Budgeting puro existe en la práctica, ni el enfoque de gestión basado en presupuestos presenta una propuesta tan pobre a nivel de efectividad organizacional, excepto en los casos en que se desvirtúan sus principios al ser aplicada erróneamente. Por lo tanto, Beyond Budgeting se ha convertido en una fuente de mejoras para los sistemas de presupuesto y los procesos de planeamiento y control, tanto a través de sus principios como de sus herramientas, que - sin ser novedosas por ser preexistentes al nacimiento del modelo en sí - son promovidas como técnicas útiles para construir ese ideal utópico. En ese camino de mejora, Beyond Budgeting ha servido como medio que obligó a las empresas a reflexionar y pensar nuevamente sobre buena parte de los procesos y herramientas que se aplican en la teoría de la gestión moderna, permitiendo un enfoque más abierto.

Como corolario, se puede afirmar que no existe en la práctica una oposición entre Beyond Budgeting y el sistema de presupuesto, por tratarse de dos elementos de distinta naturaleza: un modelo y un sistema y herramienta de gestión. Se verifica la necesidad imperiosa de trabajar con presupuestos, y la satisfacción de sus usuarios con ellos, lo cual no impide detectar amplias posibilidades de mejora. Con ese objetivo, se presenta una propuesta superadora de dicha dicotomía e integradora de ambas visiones, y se proponen lineamientos generales así como técnicas y herramientas específicas a fin de mejorar la gestión en su faz de planeamiento y control. Dichos lineamientos y herramientas han sido presentados a título enumerativo y no taxativo en el presente capítulo, con el objeto de su incorporación articulada al marco teórico, y su ofrecimiento para la aplicación concreta por parte de las empresas.

CAPÍTULO 6

Conclusiones

6.1. Hipótesis de no exclusión entre Beyond Budgeting y el presupuesto "tradicional".

En el capítulo 1, punto 1.7. se planteó como hipótesis central del trabajo que el sistema de gestión en base a presupuesto y el modelo "Beyond Budgeting" no resultan esquemas excluyentes desde el punto de vista de su aplicación práctica aunque su definición teórica actual así lo pregone, siendo factible una complementariedad que motive la reformulación del primero para su readecuación efectiva, con el objeto de superar sus limitaciones y servir a los objetivos que persigue, adoptando no sólo una parte de las herramientas, sino de las ideas clave que caracterizan a Beyond Budgeting.

La presente investigación comprueba dicha hipótesis mediante el estudio de casos de empresas que aplican sistemas de presupuesto y Beyond Budgeting, más las descripciones y juicios provenientes de un grupo de expertos consultados al efecto.

El sistema de presupuesto tradicional y Beyond Budgeting no son excluyentes ni opuestos en la práctica empresarial, puesto que el primero es un sistema que funciona adecuada y efectivamente como parte de un cierto modelo de gestión determinado, en tanto herramienta al servicio de una serie de objetivos y estrategias establecidas por la teoría de gestión vigente. Sus limitaciones y restricciones centrales no son obstáculo para cumplir con los roles de medio de comunicación y control de gestión, a la vez que llevar a cabo sus funciones propias como instrumento de planeamiento operativo para mejorar la coordinación y aumentar la eficiencia, elemento para cuantificar pronósticos sobre el futuro, factor de asignación de recursos y autorización de gastos, y vector de evaluación de desempeño.

Beyond Budgeting no ha demostrado ser un modelo aplicado de manera completa y total en la práctica, si bien sus creadores lo definieron como un nuevo modelo coherente de gestión integral. En vista de las observaciones de campo, se lo puede definir concretamente como un conjunto de principios y herramientas que permiten desarrollar una cierta teoría de gestión. Dichas ideas matrices se caracterizan por una orientación hacia la descentralización,

delegación, autonomía de decisión de áreas operativas, evaluación de desempeño sobre la base de indicadores relativos mediante la aplicación de la técnica de benchmarking con competidores o pares de referencia, abandono del uso de metas rígidas que formarían contratos de desempeño a alcanzar en un cierto periodo rígido de tiempo.

La aplicación práctica de estos principios y lineamientos dentro de las empresas que adoptaron este enfoque de BB, exhibe una gran variedad y dispersión en cuanto al grado de aplicación de cada una de ellas. La profundidad del modelo depende de la escala de valores y decisiones de la dirección de cada compañía donde se lo aplica, así existe una poderosa influencia de la cultura de la compañía, el contexto en que se desenvuelve y la causa por la cual Beyond Budgeting fue aplicado; el objetivo a cubrir al momento del cambio hacia BB resulta a su vez determinante del tipo de implementación que se plasmó en la práctica.

6.2. Objetivo de generación de un modelo complementario e integrador.

Se planteó como objetivo general del trabajo la construcción de una propuesta superadora de la oposición entre el modelo de gestión presupuestaria tradicional de y la corriente de Beyond Budgeting.

A partir de los resultados del estudio de casos realizado en treinta empresas, veinticuatro de ellas utilizando esquemas de presupuesto integral, y seis de ellas empleando modelos de Beyond Budgeting, se obtuvieron conclusiones válidas sobre la existencia de aplicaciones que se pueden denominar "híbridas", ubicadas en algún punto de un imaginario continuo que podría tener como extremos la propuesta teórica de Beyond Budgeting como modelo ideal utópico en un polo, y el esquema de presupuesto que forja un contrato rígido de desempeño – aunque sean casos nitidamente contrarios a la propuesta teórica y prescriptiva del sistema presupuestario - pero que sí se verifica en algunos casos, en el polo opuesto.

Beyond Budgeting y sistema de presupuesto no resultan conceptualmente complementarios desde el punto de vista teórico. Pero se trata de un enfrentamiento que está erróneamente planteado. La falla se origina en que se compara un pretendido modelo de gestión coherente y rígido en cuanto a sus principios esenciales - como se define a Beyond Budgeting - con un sistema que forma parte de un enfoque de gestión que no es único ni se puede caracterizar de una sola manera, debido a la variedad que adopta en diferentes empresas donde está implantado - como es el presupuesto -.

Dos cuestiones surgen de inmediato, según la comprobación de las investigaciones: Beyond Budgeting no tiene en la práctica una sola cara, sino que en sus implementaciones reales adquiere diversos matices, lo que le otorga cierta plasticidad, acaso inusitada; el sistema de presupuesto también se transforma en un concepto maleable, que al ser adoptado por distintas compañías cobra formas y características variadas, incluyendo distorsiones reales que alteran algunos de sus principios teóricos generales volviéndolo ineficaz y, como producto de ello, objeto de críticas y hasta de rechazos por los propios usuarios.

El presupuesto como tal, puede ser aplicado en diferentes modelos de gestión. Por supuesto que no sería consistente con un modelo de gestión como Beyond Budgeting (en caso de encontrarse suficientes aplicaciones ideales de los principios que lo definieron según Fraser, Hope y la Beyond Budgeting Round Table) que en principio proclama su abandono. Esa definición de exclusión y oposición es lo que los creadores e impulsores de Beyond Budgeting escriben en sus trabajos e investigaciones de difusión del modelo. Simultáneamente, esta concepción fue expuesta claramente por los expertos de Beyond Budgeting que participaron en esta investigación. Y es también lo que los expertos en la práctica de presupuesto tradicional repitieron por su lado, sin conocer las respuestas del otro grupo.

Sin embargo, al verificar la situación que se presenta en la práctica, tanto los que contestaron el cuestionario como los entrevistados selectivamente declararon que - aún en casos de firmas que expresan ser usuarias de Beyond Budgeting como modelo -, se aplican herramientas y técnicas, y hasta principios de lo que sería el enfoque clásico o tradicional de presupuesto. Es así que se utilizan pronósticos operativos, planes a largo plazo y presupuestos con metas establecidas a veces desde arriba hacia abajo y a veces con mayor grado de consenso, se hace control de gestión y evaluación de desempeño sobre la base de metas de un conjunto de indicadores, etc.

Como consecuencia de ello, se entiende que una propuesta integradora de ambos enfoques permite la construcción de un modelo complementario, que consiste en definir al presupuesto a partir de sus dos roles como medio de comunicación e instrumento de control para cumplir cuatro funciones básicas: contribuir al planeamiento operativo y coordinación, pronosticar el futuro, asignar recursos y evaluar desempeños.

Para lograr cumplir acabadamente ese conjunto de funciones, el sistema de presupuestos debe ser construido de manera integral abarcando a toda la organización.

Lavolpe et al (2000) definen las condiciones que debe cumplir el presupuesto integral.

- Impulsado desde lo más alto de la organización
- Abarcador de todas las áreas y actividades
- Elaborado con participación e involucramiento de todos los miembros de la organización.
- Dinámico, lo que exige una revisión permanente y una adecuación a todo cambio de escenario o contexto que determine modificaciones de las premisas o estimaciones que lo componen.
- Analítico, incluyendo el máximo detalle posible de los rubros que resulten de interés.
- Sencillo en su presentación y exposición, a efectos de que sea fácilmente comprendido, y su información sea accesible a la mayor cantidad posible de usuarios.
- En distintos grados de apertura y síntesis, a los fines de que se entregue información pertinente a cada sector/usuario acorde a sus conocimientos sobre administración y sus necesidades operativas, sin sobrecargarlo de datos superfluos, y sin escatimarle elementos que demanda la planificación de sus tareas, sean monetarios o físicos.

Respetando estas premisas, y desarrollando un proceso de gestación presupuestaria que persiga la obtención de una herramienta útil como guía y factor de monitoreo para evaluar hasta dónde llegar en el camino hacia el objetivo (esta es la esencia del control de gestión), que a la vez irrumpa como incentivo para orientar los comportamientos de los miembros de la organización en procura de la mejora continua, se habrá alcanzado la meta de contar con un presupuesto integral al servicio de la estrategia de la compañía.

Por la negativa, es crucial remarcar que lo valioso del proceso presupuestario es el proceso en sí mismo, mucho más que su resultado o el plan que emerge como producto final. En la reflexión sobre objetivos y recursos asociados necesarios, formas de desarrollar, agregado, eliminación o modificación de actividades, comparaciones con competidores o pares exitosos, planteos de ambición superior para exigirse hacia metas más altas, etc., las

personas que integran la compañía generan ideas, estrategias, planes y acciones, incrementando la eficacia y la eficiencia. Si éste es el objetivo de la gestión, el proceso presupuestario contribuye a ello desde el momento de su ejecución, incluso independientemente del resultado que genera finalmente en forma de presupuesto integral.

El presupuesto no es algo aislado que elabora una persona o sector en forma absolutamente inconexa. O al menos no debiera serlo. No se trata de que alguien (una o más personas) haga una estimación y eso sea el elemento que todos tomen como proyección de lo que les va a pasar (a cada persona, sector u organización como un todo) o como parámetro para luego controlar lo que pasó y juzgar los comportamientos de los que intervinieron en el proceso, evaluando así su gestión.

Es menester remarcar dos cosas que el presupuesto no debe ser:

a) Un formalismo: una selección de datos elaborados rutinariamente y sin prestar demasiada atención, confeccionada para cumplir y respetar las normas de la compañía, que exige trabajar con un presupuesto.

b) Un elemento rígido, del que nadie se aparte, aún cuando sea conveniente hacerlo, simplemente para no recibir "penalizaciones" por no atenerse a cumplir "la ley" de la organización.

Todo presupuesto debe ser algo elaborado a conciencia, con la intervención de todos los miembros de la organización e impulsado desde lo más alto de la misma, condiciones sin las cuales tanto el planeamiento como proceso global, como el presupuesto como herramienta específica de cuantificación monetaria, están inevitablemente destinados al fracaso. El planeamiento debe ser algo que obligue a repensar todas y cada una de las cosas que se hacen en la compañía, ya sea para mejorar la forma de hacerlas, para eliminarlas o para agregar otras necesarias que hoy no se hacen. El verdadero valor del planeamiento está en el proceso en sí mismo más que en su resultado, porque el punto central para mejorar la gestión y los resultados de la empresa a través de él radica simplemente en el hecho de que constituye el momento en que toda la organización debe centrarse en "pensar" y no en "hacer" . Resulta obvio que debe ser una herramienta flexible, y adaptable que debe permitir cambios permanentes para guardar su valor y su utilidad y no convertirse rápidamente en un papel obsoleto al día siguiente de su preparación.

La propuesta superadora que se presenta en este trabajo incluye una serie de lineamientos para su aplicación práctica por parte de las compañías. Se resumen los puntos salientes en el cuadro 6.1., remitiéndose al detalle explicado en el capítulo 5 para el análisis más exhaustivo de la misma.

PROPUESTA INTEGRADORA - LINEAMIENTOS
a- Empleo de escenarios: base, mejor caso y peor caso
b- Uso de diferentes versiones para diferentes objetivos
c- Combinación de enfoques "top-down" y "bottom-up"
d- Empleo de metas relativas y realistas
e- Evaluación de desempeño a través de un conjunto de indicadores
f- Aplicación de pronósticos móviles
g- Actualización y ajuste permanente
h- Empleo de modelos basados en el nivel de incertidumbre residual
i- Aplicación de esquemas de incentivo que eviten disfuncionalidades
j- Ejecución de acciones como salida del proceso de análisis de variaciones

Cuadro 6.1.

Como objetivo general del trabajo, la construcción de ese modelo complementario integrador, genera a su vez el cumplimiento de los objetivos específicos planteados en el punto 1.4.2. del capítulo 1, y que fueron cubiertos a lo largo del desarrollo.

- g. Análisis crítico de la metodología de elaboración de presupuestos y de sus ciclos, proponiendo mejoras para aumentar su efectividad, focalizándose en los enfoques "de arriba hacia abajo" (top-down) y "desde abajo hacia arriba" (bottom-up), modelos de pronóstico, asignación de recursos, medición de desempeño y control de gestión. Ese tema fue tratado en el capítulo 4 de manera extensa, y complementado con la propuesta presentada en el capítulo 5.
- h. Revisión de los modelos de control de gestión y medición de desempeño, así como la vinculación de éstos con los esquemas de remuneración de directivos y empleados de las empresas, para delinear esquemas efectivos que ejerzan influencia favorable en el comportamiento de los miembros de las compañías. El tema fue objeto de análisis crítico en el capítulo 4, y de la propuesta presentada en el capítulo 5.

- i. Estudio detallado del funcionamiento del modelo de Beyond Budgeting en la práctica, con objeto de realizar un análisis crítico. Se efectuó el estudio de casos con los hallazgos expuestos en el capítulo 3, que llevó al análisis crítico presentado en el capítulo 4 y a incorporar muchos de sus principios y las herramientas aplicadas por BB en la propuesta de modelo complementario volcada en el capítulo 5.
- j. Estudio de la relación existente entre los presupuestos anuales y los planes a largo plazo y las estrategias organizacionales, así como su articulación para el cumplimiento de objetivos generales de la empresa. La investigación desarrollada en empresas abarcó un capítulo especial sobre este aspecto, al igual que el cuestionario y entrevista al panel de expertos, lo cual fue tratado en particular en el punto 5.7.8. del capítulo 5, a efectos de integrar los hallazgos para conformar una propuesta concreta orientada a la acción efectiva.
- k. Propuesta de un conjunto de lineamientos, herramientas, técnicas e indicadores útiles para su empleo dentro de los procesos de planeamiento y control como elementos que coadyuven al logro de objetivos, mejoren la medición de desempeño y ejerzan la influencia necesaria en el comportamiento de la organización, a los fines de su alineamiento con la estrategia y los objetivos de la firma. Este punto fue tratado como parte de la propuesta presentada en el capítulo 5, específicamente en el punto 5.7.5.
- l. Incorporación de los aportes teóricos y las propuestas de readecuación de los modelos actuales en la enseñanza, para su eventual inclusión en las asignaturas y cursos de grado y posgrado que incluyan la temática de planeamiento y presupuesto.

6.3. Finalidad de readecuación del marco teórico.

La finalidad del presente trabajo se presentó en el punto 1.3. del capítulo 1. Se trató de proponer una readecuación del marco teórico del presupuesto, con la intención de realizar un aporte teórico al campo de la Administración en el área de planeamiento, presupuesto y control, pero con una marcada orientación e interés práctico, para brindar

lineamientos que las compañías puedan utilizar de manera efectiva dentro del enfoque elegido de gerenciamiento de sus operaciones. Dicha finalidad consistió en realizar una contribución concreta en forma de sugerencias generales que contengan un enfoque claro así como la recomendación sobre las herramientas necesarias para aplicar a la mejora en los procesos de planeamiento, presupuesto y control que permitan alcanzar el mejor cumplimiento de los objetivos de la empresa.

Luego del trabajo de campo realizado a nivel de estudio de casos, entrevistas a directivos, cuestionario y entrevistas a expertos, y análisis exhaustivo del marco teórico y especialmente de la literatura y bibliografía sobre las prácticas de presupuesto, las principales conclusiones que se proponen articular dentro del marco teórico actual se exponen a continuación.

- Incorporar la noción de irrelevancia de la cuestión teórica referida a la oposición entre presupuesto tradicional y Beyond Budgeting, sugiriendo desechar el planteo de mutua exclusión entre ambos enfoques. Ello obedece a que conceptualmente no resulta un planteo válido desde el punto de vista teórico - al comparar elementos de naturaleza disímil - ni desde el punto de vista práctico, puesto que en la realidad se verifica la coexistencia de ambos enfoques, los que resultan aplicados de manera complementaria, más allá de la denominación con la que se califique la técnica o metodología empleada.
- Aceptar la hipótesis que sostiene que en la práctica, los enfoques de presupuesto tradicional y Beyond Budgeting pueden ser complementarios. Ello se fundamenta en que este último aporta lineamientos y herramientas que han contribuido al enriquecimiento del sistema de presupuesto, en lo que se puede caracterizar como mejora continua de los procesos de planeamiento y control de gestión. Dicha mejora se nutre en la actualidad de distintas técnicas y herramientas incorporadas como parte de la metodología de elaboración y empleo de presupuestos, siendo que muchas de ellas forman parte de la propuesta de Beyond Budgeting, si bien son preexistentes a éste y no fueron generadas por este modelo.
- Informar que si bien Beyond Budgeting es propuesto como un modelo coherente y completo por parte de sus creadores e impulsores, en la práctica no se encuentran implantaciones en tal magnitud y formato, sino en contadas excepciones. El caso del banco sueco Svenska Handelsbanken es, quizás, el único

ejemplo conocido que se aproxima al modelo teórico, con la particularidad de que fue justamente esa experiencia la que sirvió de base para concebir dicho modelo.

- Puntualizar que los dos grandes aportes generados por el modelo Beyond Budgeting para la gestión de presupuestos y control se hallan esencialmente en:
 - Generación de procesos una revisión de los sistemas de planeamiento y presupuesto, impulsando a reflexionar y reformular muchas de las prácticas presupuestarias vigentes, que se habían vuelto rutinarias y estrictamente formales, perdiendo el valor del proceso en sí mismo como elemento aportante a la revisión de objetivos, tareas y procesos, niveles de recursos asociados, búsqueda de mejoras en la eficacia y eficiencia.
 - Identificación de un ideal al que aspirar a través de la mejora continua en los procesos de planeamiento, presupuesto y control, cual si fuera un modelo óptimo al que se busca alcanzar, y en cuyo camino se logran progresos parciales graduales o a saltos, que permiten avances en la eficacia y eficiencia de las actividades de la organización en términos de fijación de metas, planeamiento, pronóstico, asignación de recursos y evaluación de desempeño.
- Destacar que en la práctica se verifica que el sistema de presupuesto tradicional, cuando está adecuadamente implementado y operado, no presenta las graves deficiencias que sus críticos y detractores pregonan, las que se deben más a falencias en su uso por parte de diseñadores y ejecutantes, que a defectos propios del sistema en sí.
- Distinguir que el modo de conducción de la empresa resulta determinante en cuanto a la modalidad e importancia que adquiere el presupuesto como herramienta dentro del modelo de gestión. Se halla evidencia de que en el caso de compañías multinacionales de gran tamaño - especialmente aquéllas que hacen oferta pública de sus acciones y son dirigidas por una coalición de poder compuesta por directivos que no son dueños mayoritarios -, el modelo de gestión basado en presupuestos adquiere una fortaleza e influencia vital, convirtiendo al sistema de presupuesto y control en un pilar del esquema de gerenciamiento, toma de decisiones y motor de las acciones ejecutadas por la firma. En el caso de firmas de menor tamaño, y especialmente aquéllas en las que el sistema de conducción está dirigido por dueños y accionistas, el peso relativo comparado del

sistema de presupuesto es menor, puesto que los mecanismos de fijación de objetivos y evaluación de desempeño resultan más variados y muchas veces son externos al sistema de presupuesto.

- Incorporar al marco teórico actual la propuesta de modelo integrador entre el sistema de presupuesto tradicional y el enfoque de Beyond Budgeting, enfatizando que no se trata de una síntesis entre ambos. Se propone un conjunto de lineamientos generales considerados útiles y orientados a la acción. Dichos lineamientos surgen del estudio de casos y del análisis conceptual de las mejores prácticas verificadas en el campo. Su finalidad es la aplicación selectiva y a criterio individual por parte de las empresas que deben analizar de manera específica qué prácticas utilizar en cada caso y en cada situación en particular, y nunca adoptar ni éste, ni ningún otro modelo o propuesta en forma dogmática o siguiendo un formato prescriptivo típico de una “receta”.

6.4. Aporte a la disciplina. Teoría, práctica y enseñanza.

Al concluir el presente trabajo, se desea sintetizar el aporte que el mismo ha pretendido realizar en tres aspectos esenciales definidos como vectores a los que se dirigió.

- Teoría
- Práctica
- Enseñanza

Desde el punto de vista teórico, el aporte consistió en la propuesta de readecuación del marco teórico de la temática del presupuesto, especialmente en lo concerniente a la reformulación de ciertos conceptos relativos al sistema de presupuesto y a éste como herramienta de gestión, así como en la clarificación del status actual del modelo Beyond Budgeting en cuanto a su conceptualización y grado de aplicación. El camino elegido para ese objetivo fue el estudio de casos, y la consulta a expertos mediante cuestionarios y entrevistas, así como el análisis exhaustivo y el examen de la literatura referida a ambos enfoques, presupuesto clásico y Beyond Budgeting. Los aportes pretendidos se han detallado en el acápite 6.3., expuesto precedentemente.

Desde el punto de vista práctico, la propuesta integradora que pretende superar la oposición entre presupuesto tradicional y Beyond Budgeting, y que está incluida dentro de los aportes al marco teórico, fue orientada esencialmente a su aplicación por parte de las

empresas en sus procesos de planeamiento, presupuesto y control. A tal fin, dicho esquema integrador fue elaborado con un sentido práctico, si bien en su esencia no existe una intención de aplicación dogmática; se trata de un conjunto de lineamientos a ser considerados por las compañías al momento de desarrollar sus procesos de planificación y control, y que puede constituir un aporte en pos de la mejora en la forma de presupuestar y evaluar la gestión.

En cuanto a la enseñanza, la propuesta consiste en la inclusión del análisis crítico del sistema de presupuesto y del modelo de Beyond Budgeting, así como de los lineamientos que conforman la propuesta integradora, como parte de los contenidos que se tratan en las asignaturas que desarrollan temas de planeamiento y presupuesto. El objeto de ello es el enriquecimiento en el abordaje de esta problemática, destinado a que todos los interesados en estos temas cuenten con una visión lo más amplia y realista posible. La finalidad superior es que en el proceso de enseñanza-aprendizaje se vuelque la experiencia sobre lo que ocurre en el mundo empresario mediante un enfoque descriptivo amplio y analítico, de manera conjunta con la presentación de las diferentes teorías y modelos, siempre incluyendo un análisis crítico profundo y fundado. La finalidad última es que cada participante de dicho proceso pueda generar sus propias ideas y convicciones sobre las aplicaciones más útiles y efectivas de los conceptos y herramientas, en este caso de planeamiento, presupuesto y control, para el desarrollo de la práctica profesional.

6.5. Sugerencias para investigaciones futuras.

El presupuesto es uno de los pilares de la gestión de las organizaciones. El relevamiento del estado actual en la materia revela que sigue perfectamente vigente en su rol de medio de comunicación e instrumento de control, para sus funciones de planificación operativa y coordinación, cuantificación de pronósticos futuros, método de asignación de recursos y autorizaciones de gastos, y elemento central en la evaluación de desempeño. Las críticas y cuestionamientos a que ha sido sometido en los años más recientes obedecen más a defectos en su aplicación que a falencias conceptuales, a la vez que han aparecido corrientes que impulsaron mejoras en sus procesos y prácticas, mientras que otras más radicales como Beyond Budgeting se presentaron como un modelo alternativo de abandono de su utilización, al menos en lo teórico. En la práctica, el uso del presupuesto continúa ampliamente extendido, y la conformidad de los usuarios con las prestaciones del sistema y la herramienta son aceptables, no vislumbrándose intenciones de abandonar su uso.

Mientras tanto, el modelo Beyond Budgeting no ha logrado una difusión acorde con sus pregonadas virtudes, caracterizándose en la práctica por aplicaciones parciales y graduales de sus ideas básicas y algunas de sus herramientas (preexistentes y ya conocidas, pero vueltas a traer al escenario como parte de su arsenal).

Se reitera que la oposición entre presupuesto y Beyond Budgeting no se presenta como tal en la práctica, existiendo una complementariedad dada por la aplicación de ciertos principios de este último dentro de los modelos de gestión de empresas que siguen aplicando sistemas de presupuesto, pero ahora mejorados. De manera tal que la hipótesis de no exclusión y complementariedad se verifica en la práctica, dejando el campo abierto para la construcción de una propuesta integradora que incluye preceptos y herramientas que son presentados en este trabajo de forma enumerativa y no taxativa, cual lineamientos a ser considerados y tratados selectivamente por las empresas en la práctica.

Dicho aporte es el resultado de la investigación y el consecuente análisis crítico de la temática en cuestión. No obstante, se reconoce primeramente la limitación del universo de casos analizado, la cual debe ser tomada en cuenta a todas luces, si bien fue mitigada por el aporte realizado por expertos que han participado también del proceso de investigación.

A lo largo del trabajo, sin embargo, no se han abordado algunas cuestiones que se consideran de real interés dentro de la temática estudiada en esta tesis, las cuales merecerían ser objeto de futuras investigaciones que continúen completando este campo del saber. En esa línea, se destacan algunas áreas específicas que se interpretan como de interés desde el punto de vista teórico y práctico. A continuación se detallan las consideradas más relevantes:

- 1) Investigar la situación particular de empresas que han abandonado Beyond Budgeting para volver a utilizar presupuestos. En los casos paradigmáticos de Beyond Budgeting, y en la literatura que defiende e impulsa este modelo, se han estudiado en detalle las causas del denominado fracaso de los esquemas de presupuesto tradicional, que desembocaron en su reemplazo por el modelo (total o parcial) de Beyond Budgeting. A la inversa, en la actualidad, se abre un campo interesante para el estudio del fenómeno opuesto, el cual ya se ha verificado luego de algunos años de vigencia de Beyond Budgeting: su abandono y reemplazo nuevamente por el sistema de presupuesto tradicional. Entender las razones del cambio, los eventuales problemas derivados de la aplicación de

Beyond Budgeting, así como los beneficios residuales que éste pudiera haber legado, son cuestiones de interés para continuar completando el panorama de análisis exhaustivo de este modelo de gestión.

- 2) Estudiar más en profundidad si existen contextos o situaciones en las que las compañías podrían realmente prescindir del sistema integral de presupuestos y reducir la existencia de pronósticos a nivel operativo hasta su mínima expresión, basándose en un estudio de casos de firmas que demuestre que dicha modalidad resulta viable a la vez que efectiva.
- 3) Revisar la existencia o no de prácticas de presupuesto, sus objetivos, roles y funciones en empresas pequeñas. Se trata de un universo muy grande de firmas que componen a nivel total un porcentaje importante del producto bruto interno, y que no son usualmente objeto de estudio, a pesar de contribuir significativamente a nivel de output macroeconómico, así como al nivel de empleo. Si bien es cierto que habitualmente el tamaño y los recursos disponibles no facultan el desarrollo de procesos y sistemas de planeamiento, presupuesto y control, dada la imperiosa necesidad de realizar pronósticos para operar, hacer asignaciones de recursos, y evaluaciones de gestión para corregir acciones y prosperar, se entiende que resultará de interés relevar las prácticas vigentes, y luego elaborar propuestas aplicables para la mejora, en caso de existir necesidad, en este campo.
- 4) Profundizar las investigaciones sobre las mejores prácticas de presupuestación, medición y evaluación de desempeño en contextos inflacionarios, ya que la persistencia de un aumento generalizado en el nivel de precios, así como de los precios específicos de una cierta empresa o actividad, impacta sensiblemente en los modelos de proyección y demandan la adecuación de los instrumentos y técnicas para conservar su eficacia en el cumplimiento de sus roles y funciones.

6.6. Reflexión final.

Jan Wallander, verdadero artífice de Beyond Budgeting en la práctica, y presidente honorario de Svenska Handelsbanken dijo hace tiempo que su filosofía era simple: *“El presupuesto da la meta equivocada. Tan pronto como se introduce un presupuesto, el propósito se convierte en superar el presupuesto. Pero ésa no es la verdadera finalidad. La finalidad es superar a la competencia”*.

Esta definición da origen al Beyond Budgeting. Pero, en tanto génesis del modelo, la idea está basada en falencias del presupuesto. Estas fallas son generadas por distorsiones en la aplicación del sistema; no son defectos intrínsecos del presupuesto. Si bien se trata de prácticas y costumbres verificadas en varias oportunidades, el estudio de casos de la presente investigación demuestra que esa descripción no siempre se ajusta a la realidad empresarial, y exhibe que el presupuesto es considerado en muchas ocasiones como algo sumamente valioso.

El presupuesto es un instrumento que carece de vida propia; son los dueños, directivos, gerentes, empleados y usuarios en general quienes lo transforman en útil y eficaz (o no). No se debe culpar a un objeto inanimado por el uso que se haga de él. Como consecuencia, es el enfoque de gestión lo que determinará el éxito de la empresa, entendiendo como tal el cumplimiento de los objetivos establecidos. En ese contexto, presupuesto integral y Beyond Budgeting pueden coexistir en la práctica empresarial, porque lo más valioso del planeamiento y control es el proceso en sí mismo, y en él, ambos enfoques se pueden complementar. El plan, que es un elemento útil para la gestión, no debe ser tomado como un factor rígido al cual se ata el comportamiento de los miembros de la organización: es una herramienta clave para desarrollar la estrategia que lleva a los objetivos.

Si alcanzar el destino es vital, el verdadero sentido está en recorrer el camino.

BIBLIOGRAFÍA

Ackoff, R. (1972) *Un concepto de planeación de empresas*. Limusa, México

Basualdo, P. (2000) "Dirección corporativa. El arte, la tecnología y la ciencia en los negocios", *Revista Contabilidad y Administración* N° 5, Marzo, Buenos Aires.

Becker, S., Messner, M. y Schäffer, U. (2012a) "The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting". Ponencia presentada al III Workshop on Management Accounting as Social and Organisational Practice (Copenhagen).

Becker, S., Messner, M. y Schäffer, U. (2012b) "Management Innovations and the Problem of Diverging Interests: Insights from the Case of Beyond Budgeting", *European Accounting Review*.

Bogsnes, B. (2009) *Implementing Beyond Budgeting. Unlocking the Performance Potential*. John Wiley & Sons, Hoboken, NJ.

Bragg, S. (2013) *Budgeting. A Comprehensive Guide*. Accounting Tools LLC, Centennial, Colorado, USA.

Brimson, J. y Fraser, R. (1991) "The Key Features of ABB", *Management Accounting UK* N° 69, London

Bunce, P. (2002) "Beyond Budgeting", *Performance controlling*, Schäffer-Poetschel, Stuttgart.

Bunge, M. (1999) *Las ciencias sociales en discusión. Una perspectiva filosófica*. Editorial Sudamericana, Buenos Aires.

Courtney, H., Kirkland, J. y Viguerie, Patrick (1997) "Strategy under uncertainty", *Harvard Business Review*, November/December issue.

Daum, J. (2003a) "Interview with Lennart Francke: Managing without budgets at Svenska Handelsbanken", *The New Economy Analyst Report*, February 2003.

Daum, J. (2003b) "Interview with Jeremy Hope", *Controller News, Zeitschrift für Controlling und Unternehmensführung*, Viena, Noviembre.

Daum, J. y Hope, J. (2005) "The origins of Beyond Budgeting and of the Beyond Budgeting Round Table (BBRT). An interview with Jeremy Hope, in Daum (Ed.), *Impulse zur grundlegenden Neugestaltung der Unternehmensführung*, Munich.

Ekholm, B. y Wallin, J. (2000) "Is the annual budget really dead?", *The European Accounting Review*, N° 9

Fassio, A., Pascual, L. y Suárez, F. (2002) *Introducción a la metodología de la investigación aplicada al saber administrativo*. Ediciones Cooperativas, Buenos Aires.

Frischknecht, F. (1993) *Dirección recursiva. De las ideas acción y de la acción a las ideas*. El Ateneo, Buenos Aires.

Genro, T. y de Souza, U. (1998) *Presupuesto participativo. La experiencia de Porto Alegre*. EUDEBA, Buenos Aires.

Ghiglione, L., di Lorenzo, R. y Mayansky, F. (2006) *Planeamiento y control de gestión*. Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Gilli, J. J., Arostegui, A., Doval, I., Iesulauro, A. y Schulman, D. (2007) *Diseño organizativo. Estructura y procesos*. Granica, Buenos Aires.

Giménez, C. y colaboradores (1995) *Costos para empresarios*. Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Hamel, G. (1996) "Strategy as Revolution", *Harvard Business Review*, July- August issue.

Hamel, G. y Prahalad, C.K. (1996) *Competing for the future*. Harvard Business School Press, USA.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Baptista, L. (1998) *Metodología de la investigación.*, Mc Graw Hill, México.

Hope, J. y Fraser, R. (1999) "Beyond Budgeting: Building a New Management Model for the Information Age", *Management Accounting UK*, January.

Hope, J. y Fraser, R. (2001) "Figures of Hate", *Financial Management Magazine*, CIMA, February.

Hope, J. y Fraser, R. (2003) *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business School Press, U.S.A.

Hope, J. y Fraser, R. (2003) "Who needs budgets", *Harvard Business Review*, February.

Hornigren, C. (2004) "Management Accounting: Some Comments", *Journal of Management Accounting Research*, Volume Sixteen, pp 207-211

Jensen, M. (2001) "Corporate Budgeting is Broken. Let´s fix it", *Harvard Business Review*, November.

Johnson, H. y Kaplan, R. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston, MA

Keynes, John [1936] (1992) *Teoría General de la ocupación, el interés y el dinero*. Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires.

Kilroy, D. y McKinley, M. (1997) "Stop Analyzing and Start Thinking: The Importance of Good Thinking Skills in a Value-Managed Company", *Management Decision* N° 35, USA.

Lavolpe, A., Capasso, C. y Smolje, A., (2010) *Presupuestos y Gestión*. La Ley, Buenos Aires

Libby, T. y Lindsay, R. (2007) "Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice", *Management Accounting Research* N° 21.

Mahlendorf, M., Bekcer, S., Thaten, M. y Schäffer, U. (2014) "Budgeting in Times of Economic Crisis". Ponencia no publicada.

Mallo, C. y Merlo, J. (1995) *Control de gestión y control presupuestario*. McGraw Hill, Madrid

Meléndez, H. (1998) "Imposibilidad del planeamiento estratégico", *Boletín de Lecturas Universidad Católica Argentina*, Año 5, N° 21, Buenos Aires.

Mintzberg, H. (1994) *The Rise and Fall of Strategic Planning*. Prentice Hall, Dorchester.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. y Lampel, J. (1998) *Safari a la estrategia*. Granica, Buenos Aires.

Mocciaro, O. (1997) *Presupuesto integrado*. Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Neely, A., Sutcliff, M. y Heyns, H. (2001) "Driving value through strategic planning and budgeting", *Accenture*, New York (paper).

Popper, K. (1982) *In search of a better world. Lectures and essays from thirty years*. Chapman and Hall, New York.

Porter, Michael (1982) *Estrategia competitiva*. Compañía Editorial Continental, México DF

Pyhrr, P. (1997) *Presupuesto base cero. Método práctico para evaluar gastos*. Editorial Limusa, México.

Roberts, J. (2004) *The Modern Firm*. Oxford University Press, London

Sant, R., Bakke, D. y Wetlaufer, S. (1999) "Organizing for empowerment", *Harvard Business Review*, January/February.

Sautú, R. (2003) *Todo es teoría. Objetivos y métodos de investigación*. Lumiere, Buenos Aires.

Simon, Herbert (1982) *El comportamiento administrativo*. Editorial Aguilar, Buenos Aires.

Smolje, A. (2006) "Beyond Budgeting: ¿un nuevo modelo de gestión?", *Revista Costos y Gestión*, I.A.P.U.Co. Año XV, N° 60, Buenos Aires.

Smolje, A. (2006) "Beyond Budgeting en un banco sueco", *Revista Costos y Gestión*, I.A.P.U.Co., Año XV, N° 61, Buenos Aires.

Smolje, A. (2007) "¿Beyond Budgeting versus presupuestos?" Ponencia presentada al X Congreso Internacional de Costos, Lyon, Francia.

Smolje, A. (2013) "Un modelo de planeamiento y gestión en incertidumbre." Ponencia presentada al XIII Congreso Internacional de Costos, Porto, Portugal.

Taleb, N. (2007) *El cisne negro*. Paidós, Barcelona.

Waal, A. de, San, R. y Zwanenburg (2005) "Budegeting in Nederland", *Tijdschrift Controlling* N° 3.

Wainerrman, C. y Sautú, R. (1997) (compiladoras) *La trastienda de la investigación*. Editorial de Belgrano, Buenos Aires.

Wallander, J. (1999) "Budgeting: An unnecessary evil", *Scandinavian Journal of Management*, N° 15, Estocolmo.

ANEXOS

Se incluyen aquí el cuestionario utilizado para la investigación realizada en empresas y el empleado para obtener el análisis y valoración de los modelos de presupuesto por parte de los expertos y ejecutantes de los mismos, tanto del tradicional como de Beyond Budgeting. Este segundo cuestionario se realizó en idioma inglés dado que varios participantes no hablan español y se prefirió tener un único cuestionario común a todos. En ambos casos se utilizaron guías de cuestionario y entrevista a los fines de aclarar el alcance de cada pregunta incluida, así como para definir ciertos términos y conceptos, evitando confusiones o diferentes interpretaciones que pudieran oscurecer la obtención de conclusiones o su respectivo análisis.

A continuación se presenta:

- 1) El cuestionario utilizado para el estudio de casos de empresas, que en general fue respondido por el responsable del área de planeamiento y presupuesto o similar,
- 2) El cuestionario utilizado para relevar la opinión del panel de expertos en presupuesto tradicional y Beyond Budgeting.

1. Cuestionario a empresas.



*Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires*



CUESTIONARIO SOBRE PLANEAMIENTO Y PRESUPUESTO. INVESTIGACIÓN TESIS DOCTORAL

ALEJANDRO SMOLJE – UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES – ARGENTINA

SISTEMAS DE PLANEAMIENTO Y PRESUPUESTO

Objetivo.

Con la finalidad de elaborar un estudio sobre planeamiento y presupuesto en la empresa, se realiza la presente investigación que forma parte de la tesis doctoral del suscripto en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

Su finalidad es contar con un relevamiento que permita conocer la situación actual en relación con el tema, con el objetivo final de elaborar recomendaciones y sugerencias teóricas para la aplicación en el campo de la disciplina de la Administración, tanto a nivel académico como en el quehacer empresarial.

El presente relevamiento tiene carácter confidencial y toda la información será procesada a nivel agregado, sin identificar a ninguna empresa o funcionario.

Le agradecemos profundamente su dedicación y tiempo para esta colaboración.

Alejandro Smolje
Doctorando
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires

Datos de la empresa

a.	Industrial	<input type="checkbox"/>	Servicios	<input type="checkbox"/>	Comercial	<input type="checkbox"/>	Agropecuaria	<input type="checkbox"/>	Minera	<input type="checkbox"/>	Financiera	<input type="checkbox"/>	Otras	<input type="checkbox"/>
b.	Rubro específico de actividad: _____													
c.	Año estimado de fundación: _____													
d.	Monto de ventas netas en 2013 (en millones de pesos): _____													
e.	Cantidad de empleados en 2013 (al cierre): _____													
f.	Origen del capital mayoritario : Argentino <input type="checkbox"/> Extranjero <input type="checkbox"/> (país)_____													
g.	Tipo de empresa : Privada <input type="checkbox"/> Cotiza en bolsa <input type="checkbox"/> Estatal <input type="checkbox"/>													
h.	Dirección: Dueños <input type="checkbox"/> Gerentes no accionistas <input type="checkbox"/> Filial compañía internacional <input type="checkbox"/> Funcionarios públicos <input type="checkbox"/>													

Datos del responsable encuestado

Nombre:	
Cargo:	
Función:	
Dirección de correo electrónico:	
Teléfono:	
Dirección:	

CUESTIONARIO

Marque con una cruz las respuestas y/o escriba las mismas en el propio texto si correspondiera.

PARTE I: PLANEAMIENTO A LARGO PLAZO / ESTRATÉGICO

1. Posee un plan de negocios a mediano/largo plazo o plan estratégico :

Sí No

En caso afirmativo, señale el nombre que recibe el proceso:

2. Indique la frecuencia con que elabora dicho plan

Anual Bienal Trienal Más de tres años

3. Indique el periodo que abarca dicho plan :

Dos años Tres años Cuatro años Cinco años Seis años Siete años Más de siete años

4. Especifique cuál es el contenido del plan a largo plazo

Cualitativo solamente Cual-cuantitativo Cuantitativo solamente

5. Marque las herramientas que se utilizan en su elaboración:

Análisis FODA/SWOT Estudios de mercado Proyecciones macroeconómicas
Análisis competidores Consultores externos Otros (especifique) (*)

(*) Especifique las herramientas adicionales que utilice: _____

6. Señale qué informes se generan como resultado del plan :

Proyecciones de ventas Cash flow proyectado Estado de resultados
Balance proyectado Plan de inversiones Indicadores gestión
Estrategias generales Estrategias comerciales
Indicadores: _____

7. Señale el uso que se hace del plan asignando un ranking según grado de importancia desde 1 –más importante- en adelante, hasta el número que corresponda, sin marcar la opción que considere que no aplica:

Base para elaboración de presupuesto operativo	<input type="checkbox"/>	Fijación e implementación de estrategias	<input type="checkbox"/>
Reducción de costos	<input type="checkbox"/>	Información a terceros (bancos, estado, inversores potenciales)	<input type="checkbox"/>
Decisiones de inversiones en activos fijos	<input type="checkbox"/>	Decisiones de financiamiento	<input type="checkbox"/>
Otros usos (*)	<input type="checkbox"/>		

(*) Especifique los usos más importantes adicionales:

8. En relación con la aprobación final del plan, marque quién es el responsable

Dueños o accionistas de la empresa	<input type="checkbox"/>
Gerente general de la unidad operativa	<input type="checkbox"/>
Comité de gerencia o ejecutivo de la unidad operativa como equipo	<input type="checkbox"/>
Responsables superiores regionales o globales fuera de la unidad operativa	<input type="checkbox"/>

9. Con referencia al proceso indique

Se realizan reuniones para discutir el plan	Sí	<input type="checkbox"/>	No	<input type="checkbox"/>
Se realizan reuniones para evaluar el cumplimiento	Sí	<input type="checkbox"/>	No	<input type="checkbox"/>

PARTE II: PRESUPUESTO

10. Marque si su empresa:

Utiliza presupuesto anual integral

Non utiliza presupuesto anual integral

Utiliza Beyond Budgeting

11. Los presupuestos en su empresa son utilizados para (indique sólo las opciones que considere válidas numerándolas desde 1 – la más importante - en adelante, según el orden de importancia que usted considere (sólo marque las que aplican))

Control de gestión global	<input type="checkbox"/>	Control gestión por área de responsabilidad	<input type="checkbox"/>
Pago de premios e incentivos a empleados	<input type="checkbox"/>	Reducción de costos	<input type="checkbox"/>
Fines operativos para compras, producción	<input type="checkbox"/>	Asignación de gastos/recursos	<input type="checkbox"/>
Comunicación de objetivos y metas a áreas	<input type="checkbox"/>	Control de gastos antes de realizarlos	<input type="checkbox"/>
Otros (indique)	:_____		

12. Los resultados del presupuesto económico-financiero se fijan como (elija una opción):

<input type="checkbox"/>	La suma de las ventas, costos y gastos estimados por todos los sectores y divisiones
<input type="checkbox"/>	Metas consensuadas entre la dirección y los responsables de área
<input type="checkbox"/>	Metas fijadas por la dirección (enfoque top-down) sin participación de áreas
<input type="checkbox"/>	

13. En caso de que se establezcan metas fijadas por la dirección diga si :

<input type="checkbox"/>	Las metas son previas al presupuesto y comunicadas por la dirección
<input type="checkbox"/>	Las metas no son comunicadas hasta el final y se usan para ajustar estimaciones
<input type="checkbox"/>	Las metas previas son ajustadas luego de las estimaciones
<input type="checkbox"/>	

14. Las metas fijadas previamente al presupuesto son :

<input type="checkbox"/>	Fijas y se mantienen durante todo el año
<input type="checkbox"/>	Se ajustan durante el año de acuerdo con los cambios en mercado y contexto
<input type="checkbox"/>	Se ajustan durante el año de acuerdo con el desempeño de la propia empresa
<input type="checkbox"/>	

15. En caso de tratarse de metas fijadas por la dirección determine cuál de los siguientes factores tiene mayor influencia en su determinación (marque uno solo):

<input type="checkbox"/>	Objetivo fijado por los accionistas o directivos a quienes reporta la unidad operativa
<input type="checkbox"/>	Objetivos surgidos del benchmarking con competidores y otras firmas del mercado
<input type="checkbox"/>	Resultados de años anteriores
<input type="checkbox"/>	Objetivos surgidos del plan a largo plazo o estratégico

16. Las metas son fijadas por :

<input type="checkbox"/>	Los dueños o accionistas
<input type="checkbox"/>	El CEO o gerente general
<input type="checkbox"/>	El comité ejecutivo, de gerencia o board de la compañía
<input type="checkbox"/>	Un responsable regional o global fuera de la unidad operativa
<input type="checkbox"/>	Cada responsable de área puede fijar su meta individual y se le respeta

17. Si existen metas para el presupuesto, las mismas se refieren a las siguientes variables (marque exclusivamente aquéllas que la empresa emplea):

Ventas totales o por segmento de negocios	<input type="checkbox"/>
Utilidad neta total o por segmento de negocios	<input type="checkbox"/>
Gastos totales o por área o sector de la compañía	<input type="checkbox"/>
Porcentaje de utilidad sobre ventas	<input type="checkbox"/>
Porcentaje de utilidad sobre capital invertido	<input type="checkbox"/>
Porcentaje de margen bruto o contribución marginal sobre ventas	<input type="checkbox"/>
Otras (especifique):	

18. Si su empresa utiliza un esquema de presupuesto, marque aquéllos presupuestos que elabora:

Presupuesto de ventas <input type="checkbox"/>	Presupuesto de gastos por sector <input type="checkbox"/>	Plan de producción <input type="checkbox"/>
Plan de compras insumos <input type="checkbox"/>	Presupuesto económico <input type="checkbox"/>	Cash flow <input type="checkbox"/>
Balance proyectado <input type="checkbox"/>	Plan de inversiones en activo fijo <input type="checkbox"/>	Otros <input type="checkbox"/>
Otros (especifique): _____		

19. Su empresa controla específicamente los siguientes elementos a través de un presupuesto anual:

Ventas <input type="checkbox"/>	Resultado neto <input type="checkbox"/>	Utilidades sobre capital invertido <input type="checkbox"/>
Gastos operativos <input type="checkbox"/>	Contribución marginal <input type="checkbox"/>	Flujo de fondos <input type="checkbox"/>

20. Las técnicas de presupuestación aplicadas son:

Incremental (bases históricas) <input type="checkbox"/>	Base Cero <input type="checkbox"/>	Incremental con ajustes por eventos puntuales <input type="checkbox"/>
Otras (especificar): _____		

21. Actualizaciones del presupuesto anual (responder sólo en caso de que su empresa las realice):

Se hacen en periodos prefijados	Sí <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Especifique cantidad de veces por año _____
---------------------------------	-----------------------------	-----------------------------	---

Se hacen sólo cuando se justifica Sí No

Las actualizaciones modifican las metas fijadas Sí No

Las actualizaciones sólo tienen fines operativos Sí No

22. Determine si en el proceso de elaboración del presupuesto se incluyen proyecciones de las siguientes variables

Evolución de la demanda	<input type="checkbox"/>
Estrategias y acciones de competidores	<input type="checkbox"/>
Proyecciones macro y microeconómicas	
Tasa de inflación	<input type="checkbox"/>
Tasa de interés	<input type="checkbox"/>
Tipo de cambio	<input type="checkbox"/>
Tasa de desempleo	<input type="checkbox"/>
Aumentos salariales	<input type="checkbox"/>
Precios específicos de insumos	<input type="checkbox"/>

23. El medio de comunicación de la información de presupuesto a todas las áreas de la compañía es:

Formularios y planillas impresos distribuidos formalmente	<input type="checkbox"/>
Planillas electrónicas (Excel o similar) enviadas formalmente	<input type="checkbox"/>
Acceso autónomo de usuarios directamente a una base de datos general	<input type="checkbox"/>
Otras (especificar) _____	<input type="checkbox"/>

24. Con referencia al proceso de presupuesto indique:

Se realizan reuniones para discutir el plan	Sí	<input type="checkbox"/>	No	<input type="checkbox"/>
Se realizan reuniones para evaluar el cumplimiento	Sí	<input type="checkbox"/>	No	<input type="checkbox"/>
Se realizan reuniones para comunicar las metas	Sí	<input type="checkbox"/>	No	<input type="checkbox"/>
Se realizan reuniones para discutir las metas	Sí	<input type="checkbox"/>	No	<input type="checkbox"/>

25. La integración entre el sistema contable y el de presupuesto es :

Total – se emiten informes de presupuesto y resultado desde un único sistema	<input type="checkbox"/>
Medio – se emiten informes pero a partir de sistemas diferentes -	<input type="checkbox"/>
Bajo – sólo se emiten informes de resultado real sin comparar con presupuesto	<input type="checkbox"/>

26. El sistema de procesamiento de datos y elaboración de presupuesto es :

Sistema integral que forma parte del sistema contable	<input type="checkbox"/>
Sistema de presupuesto específico desarrollado por la propia empresa	<input type="checkbox"/>
Sistema de presupuesto específico standard existente en el mercado de software	<input type="checkbox"/>
Planillas de cálculo (Excel o similares)	<input type="checkbox"/>

27. Utiliza un tablero de comando y/o control de gestión de manera frecuente:

Sí No

28. En caso de utilizar indicadores para control de gestión establezca si los mismos poseen metas u objetivos a cumplir:

Sí No

29. En caso afirmativo, establezca si las metas tienen origen en:

Son fijadas en el presupuesto anual	<input type="checkbox"/>
Son fijadas sobre la base de un benchmarking de otras compañías	<input type="checkbox"/>
Son fijadas sobre la base de resultados históricos de la propia compañía	<input type="checkbox"/>

30. En caso de emplear indicadores de desempeño, marque cuáles de los siguientes, aplica:

<input type="checkbox"/> % Utilidad sobre ventas	<input type="checkbox"/> % Utilidad sobre capital invertido	<input type="checkbox"/> Días de stock
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> % de gastos sobre ventas	<input type="checkbox"/> % de contribución marginal	<input type="checkbox"/> Días en la calle
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Utilidad neta por segmento de negocio	<input type="checkbox"/> Cantidad de personal por área	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Participación de mercado	<input type="checkbox"/> Ventas por empleado	<input type="checkbox"/> Días Ctas. a pagar
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Otros	<input type="checkbox"/> Especificar	
: _____		

31. En caso de utilizar un tablero de comando o un grupo de indicadores de gestión, especifique cuál es el uso de esos indicadores de desempeño (puede indicar más de una opción):

<input type="checkbox"/> Informes mensuales	<input type="checkbox"/> Informes trimestrales	<input type="checkbox"/> Informes anuales
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Para Dirección	<input type="checkbox"/> Para Gerencia Comercial	<input type="checkbox"/> Para todas gerencias
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Único tablero	<input type="checkbox"/> Distintos tableros para diferentes usuarios	<input type="checkbox"/>

32. Aspectos operativos de elaboración del presupuesto

Cantidad del área presupuestos y control (o similar) _____

Tiempo total del ciclo de elaboración hasta su aprobación (n° semanas) _____

III. TERCERA PARTE: VALORACIÓN DEL PROCESO DE PLANEAMIENTO Y PRESUPUESTO POR PARTE DE LA EMPRESA

33. Si su empresa utiliza presupuesto integral, ¿pensó en dejar de utilizarlo?

Sí No

¿Por qué?

34. Si su empresa no utiliza presupuesto integral completo, ¿pensó en comenzar a aplicarlo?

Sí No

¿Por qué?

35. ¿Conoce usted el modelo de Beyond Budgeting?

Sí No

En caso afirmativo

¿Lo utilizaría? Sí No

¿Por qué?

36. ¿Conoce usted la técnica de Presupuesto Base Cero?

Sí No

En caso afirmativo

¿Lo utilizaría?

¿Por qué?

37. ¿Conoce usted el modelo de Activity-Based Budgeting?

Sí No

En caso afirmativo

¿Lo utilizaría? Sí No

¿Por qué?

38. ¿Conoce usted la técnica denominada Presupuesto Flexible, que ajusta los valores de gastos y costos de acuerdo con los niveles de actividad?

Sí No

En caso afirmativo

¿Lo utilizaría? Sí No

¿Por qué?

39. Establezca si la dirección de la empresa considera que en relación con la toma de decisiones centrales para el negocio el presupuesto es:

Muy útil en general

Útil sólo en casos específicos

Algo útil porque requiere otros elementos

No se la utiliza en absoluto

40. Establezca si la dirección de la empresa considera que la utilización de presupuestos como modelo de gestión para la compañía en general resulta

Muy satisfactoria

Satisfactoria	<input type="checkbox"/>
No satisfactoria	<input type="checkbox"/>
No posee pero considera que es necesaria	<input type="checkbox"/>
No posee ni considera que sea es necesaria	<input type="checkbox"/>

41. Establezca si su empresa paga premios, incentivos o bonos salariales a sus empleados en relación con el cumplimiento de presupuestos

Sí a todo nivel	<input type="checkbox"/>
Sí, a nivel de directivos y gerentes	<input type="checkbox"/>
Sí a nivel de directivos solamente	<input type="checkbox"/>
No	<input type="checkbox"/>

42. Marque cuáles de los siguientes considera que son las principales desventajas del presupuesto en su empresa, numerándolos y ordenándolos por importancia desde 1 (el más importante) en adelante; puede dejar sin marcar los que considere que no aplican:

Cultura autoritaria y coercitiva de control	<input type="checkbox"/>
Empleados que se concentran sólo en cumplir resultados numéricos	<input type="checkbox"/>
Proceso burocrático, largo y costoso en tiempo y dinero	<input type="checkbox"/>
Negociación política de metas distorsiona comportamientos	<input type="checkbox"/>
No mejora la toma de decisiones real	<input type="checkbox"/>
Es estático y no responde ante cambios	<input type="checkbox"/>
Contiene metas rígidas que no toman en cuenta la realidad	<input type="checkbox"/>
No se considera la opinión de los empleados en su elaboración	<input type="checkbox"/>
Otros (especificar)_____	

43. Marque cuáles de los siguientes considera que son los principales beneficios del presupuesto en su empresa, numerándolos y ordenándolos por importancia desde 1 (el más importante) en adelante; puede dejar sin marcar los que considere que no aplican:

Coordinación operativa	<input type="checkbox"/>
Medio de control de resultados de la empresa	<input type="checkbox"/>
Medio de control de gestión de empleados	<input type="checkbox"/>
Herramienta de alineamiento de estrategia y acciones	<input type="checkbox"/>
Medio de comunicación efectiva de planes operativos	<input type="checkbox"/>
Herramienta para reducir costos y gastos	<input type="checkbox"/>

Herramienta para recortar gastos antes de hacerlos	<input type="checkbox"/>
Técnica para detección de problemas futuros	<input type="checkbox"/>
Otros (especificar)_____	

2. Cuestionario a expertos.

BUDGETING AND CONTROL & BEYOND BUDGETING

ALEJANDRO SMOLJE – UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES – ARGENTINA

DOCTORAL THESIS - RESEARCH

Goals and methodology.

This is a survey aimed at gathering crucial insights on Budgeting and Beyond Budgeting models and implementation in companies and organizations to reach important conclusions to be part of Doctoral Thesis. Answers will be summarized and included as part of current theories and practices on the subject. Thank you for participating and taking the time to support this research.

Alejandro Smolje
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires

1. Based on your experience, which are the top three goals companies aim at achieving when implementing planning and control systems?
2. Based on your experience, which are the benefits that you consider most important for companies using budgeting and control systems /Beyond Budgeting? (please name and explain three main ones).
3. Based on your experience, which are the disadvantages or issues that you consider most important for companies using budgeting and control systems /Beyond Budgeting? (please name and explain three main ones).
4. Do you think strategic planning is a useful exercise for companies in current turbulent environment? Why?
5. Do you think that strategic/long range plans need to include financials and involve preparation of Cash flows & Profit/Loss Statements ? Why? How often does strategic planning process need to be developed ?
6. Based on your experience, are budgeting and control systems/Beyond Budgeting a useful tool to determine bonus and incentives that are part of variable pay for managers and employees in general? Why?
7. Which managerial tools/models/techniques do you think that can be implemented within traditional budgeting and control systems environment for "better budgeting"?

8. What are the benefits and issues of "Beyond Budgeting" models?
9. Why do you think Beyond Budgeting has not become widely used up to date?
10. Why do you think "traditional budgeting" is in place as most used model, in spite of usually mentioned issues?
11. Based on your experience, which tools/techniques would you use to overcome "traditional budgeting" issues?
12. Do you think that "budgeting and control model" and "Beyond Budgeting model" can be complementary from a theoretical point of view? Can be complementary in practice? Why? How?

Algunas preguntas específicas – tal como se indica en el cuestionario presentado - difirieron en cuanto a su referencia a "presupuesto tradicional" o "Beyond Budgeting" según cuál de los dos grupos las respondiera, con el objeto de que siempre estuvieran dirigidas a la experiencia propia, excepto en aquellos casos en que se pedía una valoración de cualquiera de los dos modelos en particular, incluso por expertos del otro grupo.