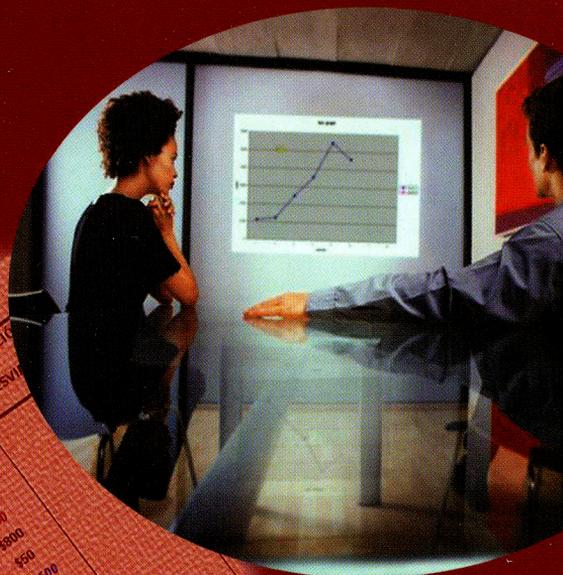


Del **PRESUPUESTO** AL PLAN ANUAL DE UTILIDADES:

Evolución de la **Presupuestación** en los
Sistemas de Planeamiento en las Empresas



	PRESUPUESTADO	REALIZADO	VARIACION O DESVIACION
4. CUENTAS DE RESULTADOS			
40. DEUDORAS			
4001. COSTO DE PRODUCCIÓN	\$1,250	\$1,950	1,200
4001-01	\$1,100	\$1,650	850
4001-02	\$150	\$300	\$800
4002. GASTOS DE VENTAS	\$900	\$50	\$950
4002-01	\$700	\$2,500	\$2,500
4002-02	\$200	\$900	\$900
4002-03	\$2,250	\$700	\$700
4003. GASTOS DE DISTRIBUCIÓN	\$700	\$200	\$200
4003-01	\$500	\$100	\$100
4003-02	\$400	\$250	\$250
4003-03	\$800	\$350	\$350
4003-04	\$100	\$100	\$100
4003-05	\$200	\$200	\$200
4003-06	\$300	\$300	\$300
4003-07	\$300	\$300	\$300
4003-08	\$300	\$300	\$300
4003-09	\$300	\$300	\$300
4003-10	\$300	\$300	\$300
4003-11	\$300	\$300	\$300
4003-12	\$300	\$300	\$300



Fanny Sterling O.



FANNY STERLING OLIVERO, Licenciada en Contabilidad en la Universidad Autónoma de Sto. Dgo. (UASD), con Maestría en Alta Gerencia en el Instituto Tecnológico de Sto. Dgo. (INTEC). Recibió entrenamientos especializados en finanzas y planeamiento estratégico en el país y en el exterior. Laboró 27 años en el Banco de Reservas de la R.D., en puestos técnicos y ejecutivos. Desde su posición de Directora del Área de Planificación, desarrolla junto a un equipo técnico, a finales de los 80's, el modelo conceptual del Sistema de Planificación Estratégica de esa institución, como apoyo al nuevo sistema presupuestario bajo el enfoque estratégico. Desde sus diversas posiciones de staff participa y dirige el proceso de desarrollo de estrategias y presupuestación de las áreas bajo su mando y en la toma de decisiones del proceso de Planificación y Control de Utilidades a nivel de la institución. Fue Subadministradora General de Negocios Corporativos, posición desde la cual se retira en el 2000.

Ha publicado artículos en la prensa nacional y revistas especializadas sobre diversos temas de negocios bancarios, presupuestos y planeación.

Más de veinte años de labor docente en las principales universidades del país, INTEC, PCMMA, UNIBE, para las asignaturas de Presupuesto Empresarial y Contabilidad Gerencial, a nivel de licenciatura, educación continuada y maestría.

Actualmente ofrece asesoría en diversos temas gerenciales, financieros y crediticios, actividad que conjuga con su labor docente.

Del PRESUPUESTO Al
PLAN ANUAL DE UTILIDADES:

Evolución de la **Presupuestación** en los
Sistemas de Planeamiento en las Empresas

Fanny Sterling O.

Del **PRESUPUESTO** Al
PLAN ANUAL DE UTILIDADES:

Evolución de la **Presupuestación** en los
Sistemas de Planeamiento en las Empresas

INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SANTO DOMINGO

Santo Domingo

2008

Sterling O., Fanny

Del Presupuesto Al Plan de Utilidades: Evolución de la
Presupuestación en los Sistemas de Planeamiento en las
Empresas / Fanny Sterling O.— Santo Domingo: Instituto
Tecnológico de Santo Domingo, 2008

192 p.

1. Presupuesto (Empresas privadas) 2. Administración
financiera 3. Presupuesto I. Título

658.154

S838d

CEP/INTEC

© 2008 INTEC

ISBN: 978-99934-25-75-5

Composición y diagramación:

Aida Aguilera

Diseño de portada:

Alejandro Nivar

Impreso por:

Imprenta Amigo del Hogar

Impreso en República Dominicana

CONTENIDO

PRÓLOGO	13
AGRADECIMIENTO	17
INTRODUCCIÓN	19

PARTE I EL CONTEXTO EVOLUTIVO DE LA PRESUPUESTACIÓN

CAPÍTULO 1

EL PARALELISMO EVOLUTIVO DE LA ADMINISTRACIÓN COMO CIENCIA APLICADA Y EL PRESUPUESTO	28
EL PRODUCTO DEL PENSAMIENTO ADMINISTRATIVO: LAS HERRAMIENTAS TÉCNICAS COMO INSTRUMENTOS DE TRABAJO DE LA GERENCIA	30
La base conceptual de las técnicas y enfoques	31
DE LAS HERRAMIENTAS GERENCIALES DE LA SOCIEDAD INDUSTRIAL A LAS DE LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN..	32
Las Etapas Evolutivas de la Sociedad Humana, en la interpretación de Alvin Toffler	33
Impacto en las empresas	35
LAS TÉCNICAS Y ENFOQUES SURGIDOS EN LA SOCIEDAD INDUSTRIAL	35
La Revolución Industrial: contexto socio-económico causal del surgimiento de sus técnicas y enfoques	35
La transición producción-marketing	41
El Enfoque Estratégico: Respuesta del pensamiento administrativo	

Del Presupuesto Al Plan de Utilidades..._____

para manejar el ambiente competitivo de las empresas 41

 Inicios del pensamiento estratégico 44

 Un enfoque prolífico 45

Y... llegó el cambio 46

De las áreas de predominio en las empresas y las técnicas y
enfoques de la Sociedad Industrial 47

LAS TÉCNICAS Y ENFOQUES DE LA SOCIEDAD DE LA

INFORMACIÓN 48

Globalización y tecnología: contexto socio-económico causal de
nuevas técnicas y enfoques 48

Aumento de la competitividad en los 85´s-90´s 51

La nueva etapa del pensamiento estratégico: La Administración
Estratégica 52

Las últimas herramientas del pensamiento estratégico 54

Un salto conceptual: El carácter integral y dinámico de las nuevas
herramientas 56

¿Evolucionan las Técnicas? 57

 ¿Por qué no sobreviven algunas técnicas? 58

¿Qué se espera en los primeros años de la sociedad de la
información? 59

PARTE II

**LA EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO COMO
HERRAMIENTA GERENCIAL:
UN CASO DE EXCEPCIÓN**

CAPÍTULO 2

**EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN Y DEL
PRESUPUESTO** 62

**UNA EVOLUCIÓN INTERESANTE: DEL PRESUPUESTO DE
LA SOCIEDAD INDUSTRIAL AL PLAN ANUAL DE UTILIDADES
DE LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN** 63

Presupuestar, Presupuestación, Presupuesto y Plan Anual de
Utilidades 65

¿Cómo ha sido esta transición? 70

CAPÍTULO 3

EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN EN LOS SISTEMAS DE PLANEAMIENTO EN LAS EMPRESAS.. 73

EVOLUCIÓN DEL PLANEAMIENTO EN LAS ORGANIZACIONES 74
 ¿Desde cuándo presupuestamos? 75

LAS 5 ETAPAS EN LA EVOLUCIÓN DEL PLANEAMIENTO EN LAS ORGANIZACIONES 78

ETAPA I (1910-193x): PRESUPUESTOS ANUALES 78
 Características del proceso 79
 Herramienta de control 80
 Avances logrados 81

ETAPA II (194x-195x): PRESUPUESTOS Y PROYECCIONES A LARGO PLAZO 82
 Contabilidad por Áreas de Responsabilidad 83
 El costo estándar en los presupuestos de costos de fabricación 84
 La APO y su impacto en la presupuestación 85
 Avances logrados 92

ETAPAS III (1960-1965) Y IV (1965-197x): PLAN ANUAL DE UTILIDADES, PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO Y LA ESTRATEGIA 93
 Impacto del planeamiento estratégico en las organizaciones 93
 Las UEN's y el proceso presupuestario 95
 Principales impactos del planeamiento estratégico en los negocios y en la presupuestación 96
 Visión de la organización bajo un enfoque funcional integral 98
 Redimensionamiento de la planeación: Estableciendo jerarquías 99
 Establecimiento de La Estrategia como instrumento básico para la conducción de los negocios 111
 Cambio de enfoque en el uso como herramienta gerencial: control financiero vs. control de gestión 112
 Diferenciando la evaluación: desempeño operacional, desempeño estratégico y financiero 113

Del Presupuesto Al Plan de Utilidades... _____

Tecnificación de los sistemas de información que sustentan la evaluación y el control	115
Principales impactos del planeamiento estratégico en los presupuestos de áreas	115
Avances logrados	119

ETAPA V (1979-20xx): PLAN ANUAL DE UTILIDADES Y LA ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA	119
Factores que impulsan su desarrollo	121
Transformaciones necesarias	122
La Administración Estratégica: Hacia un proceso continuo del ciclo de gestión. Las herramientas de BI y el concepto de Gestión del Desempeño	123
Impacto de la Administración Estratégica en la presupuestación	124
Necesidad de vincular más efectivamente los procesos de planeación. Las tres grandes brechas en la sociedad de la información	125
Alineando La Organización→La Estrategia→Plan Anual de Utilidades→Toma de decisiones operacionales	127
Balanced Scorecard. Reduciendo Brechas	129
Cómo el BSC permite alinear a La Organización-La Estrategia-Plan Anual de Utilidades	130
Cambios en el enfoque y sistemas de evaluación y control	133
Avances logrados	135

CAPÍTULO 4

EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN. SÍNTESIS VALORATIVA	139
---	-----

PARTE III

LOS TRENDS DE LA PRESUPUESTACIÓN

CAPÍTULO 5

LA PRESUPUESTACIÓN Y EL PLAN ANUAL DE UTILIDADES: UNA MIRADA PROSPECTIVA	146
NECESIDAD DE CAMBIOS EN EL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN	149

LA PROSPECTIVA	153
Un nuevo concepto: El Presupuesto Estratégico (PE)	155
Más Allá del Proceso Presupuestario (Beyond Budgeting). Modelo directivo que no usa presupuestos	160
Beyond Budgeting. Orígenes, concepto y filosofía	165
Principios que sustentan el BB	168
BB y los presupuestos	170
¿Cómo se ejerce el control sin presupuestos?	172
La asignación de recursos	174
Situación actual del BB	174
Contrastando el Modelo Tradicional del proceso presupuestario y BB.....	175
Un juicio valorativo sobre el Presupuesto Estratégico y el modelo Beyond Budgeting propuestos. Precisiones finales	178
 NOTAS DE PÁGINAS	 183
BIBLIOGRAFÍA	187
RELACIÓN DE CUADROS Y FIGURAS	191

PRÓLOGO

“Dadme un punto de apoyo y moveré el mundo”

Arquímedes, siglo III A.C.

Mucho ha llovido desde que estas nueve palabras fueran proferidas por el gran genio siciliano. Una frase inmortal, ciertamente. En una sólo oración, Arquímedes fue capaz de resumir una cosmogonía científica que mantuvo vigencia entre las élites intelectuales occidentales por más de veinte siglos.

En efecto, la noción de la naturaleza como un reino finito y mensurable, regido por leyes inmutables, conocibles y dominables nació en la biblioteca de Alejandría durante el siglo de Arquímedes, la misma época y el mismo ambiente en que Eratóstenes calculó —por primera vez y con bastante precisión—, la circunferencia de la Tierra. De forma bastante explícita, estos conceptos del pensamiento clásico fueron restaurados y confirmados durante el Renacimiento y la Edad Moderna europeos y mantuvieron su vigencia hasta la separación del átomo y los primeros pasos para la conquista del espacio.

Un supuesto tácito en las mentes de los hombres y las mujeres de ciencia durante todo este tiempo ha sido que si se parte del conocimiento de las leyes de la naturaleza y se especializan tiempo y recursos para su aplicación o explotación, virtualmente todo es posible. Por 2300 años, Arquímedes ha estado en lo correcto. Se puede mover el mundo.

Precisamente, mover al mundo es lo que, de alguna manera, hemos buscado hacer los seres humanos durante nuestra aún breve estadía en el planeta. Esta inocencia tecnológica —que postula que todo es posible si se cuenta con el conocimiento y las herramientas adecuadas— sirvió de soporte para perseguir el ideal arcano de “llenar la tierra y someterla¹”. Ya sea para explorar el fondo del océano, para volar como aves o para comunicarnos remotamente a la velocidad del pensamiento, esta concepción científica probó ser un acicate muy útil a favor del avance tecnológico.

Como es de esperar, la evolución de las ciencias de la administración no fue ajena a estas visiones. De hecho, la administración como ciencia aplicada surge en el apogeo de la inocencia tecnológica—esto es, a finales del siglo XIX— cuando el aprovechamiento de las fuentes naturales de energía permitió la aceleración del progreso en la infraestructura, el transporte, la industria y las comunicaciones. Las ciencias administrativas surgen, de hecho, con la misión de modelar, explicar —y, por qué no, someter— a las organizaciones privadas, las cuales se erigieron como las nuevas protagonistas de un mundo que se empequeñecía década tras década.

Y, en este contexto, la presupuestación viene a ser una expresión más de la necesidad milenaria de encontrar la ecuación más adecuada para explicar el entorno. En este caso, se trataba de pronosticar el futuro; de comprender la interacción de las variables organizacionales para—igual que el cálculo newtoniano permite predecir con exactitud la trayectoria de un proyectil— poder anticipar los resultados financieros.

En otras palabras, tanto la administración como la presupuestación privada nacen bajo el influjo de un enfoque mecanicista que ha servido muy bien a sus propósitos durante sus primeros cien años.

¹Génesis 1:28

Sin embargo, la concepción de la ciencia respecto de la naturaleza y su complejidad finalmente evolucionaría. A partir de 1950 —quizá frente al prospecto de su autodestrucción— la humanidad empezaría a cuestionar formalmente postulados que hasta ese momento eran universalmente aceptados.

Por un lado, se produjeron avances importantes en las ciencias puras, los cuales sugerían que las verdades clásicas y neoclásicas ya no eran suficientemente robustas como para explicar y entender las complejidades de un mundo paradójico que se resistía a ser sometido. Los trabajos de John Forbes Nash, con su teoría de juegos no cooperativos; de Edward Lorenz, con sus modelos que mostraron el camino a la Teoría del Caos; y de muchos otros, trascendieron los cánones que sostuvieron al quehacer científico por siglos.

Por otro lado, las consecuencias económicas, políticas y ambientales de siglos dedicados a la persecución desenfrenada del poder público y de la maximización de beneficios privados, no se hicieron esperar. Se hizo imperativo que los estados nacionales y las organizaciones privadas entendieran que no es tan fácil mover al mundo, y que —en la mayoría de los casos— es ésta una tarea que no debería siquiera intentarse.

A final de cuentas, Arquímedes no estaba del todo en lo cierto.

En suma, el final del siglo XX trajo consigo un nuevo paradigma de gestión que está tan incipiente que apenas comienzan a crearse algunas herramientas para llevar su aplicación al ámbito de las ciencias administrativas. El gran desafío que enfrentamos aquellos a quienes nos ha tocado experimentar esta interesante transición —y que aún tenemos que tomar decisiones en el contexto organizacional y asumir sus consecuencias— es aceptar el rompimiento con una tradición de siglos y abrirnos a nuevas maneras de abordar la incertidumbre que acompaña nuestra tarea de forma indefectible.

La relevancia del libro de Fanny Sterling radica precisamente en ese punto. Por una parte, provee un sentido de ubicación respecto de la trayectoria histórica de las técnicas de presupuestación, la situación actual de las mismas y lo que depara el futuro. En tiempos de tantos cambios acelerados como los actuales, la perspectiva tranquiliza y se agradece.

Por otra parte, “Del Presupuesto Al Plan Anual de Utilidades” es una invitación a los planificadores organizacionales para que acepten el reto de constituirse en los verdaderos sujetos del necesario cambio de mentalidad en cuanto a la gestión.

Después de todo, renunciar al propósito de mover el mundo a cualquier costo no implica que renunciemos a la aspiración de entenderlo cada día mejor.

Paulo Herrera Maluf

AGRADECIMIENTO

Ninguna creación humana, sea literaria, plástica, musical o de cualquiera otra naturaleza, es fruto de una sola persona. Siempre subyacen los aportes de terceros, tangibles y no tangibles, en la misma. Y es así como la humanidad avanza y se engrandece.

Este libro no escapa a ello. En lo tangible, son muchas las personas a las que debo agradecer en esto: a mi hijo, José Alberto, quien es inspiración permanente en mi vida, a los y mis estudiantes, porque son los que aprovecharán los humildes aportes que el contenido de este libro pueda tener en la ampliación de las fronteras de sus conocimientos, a los profesores revisores de este proyecto, sobre todo al Dr. Sterling Jiménez y al Ing. Paulo Herrera Maluf, por sus observaciones valiosísimas, al Ing. Guillermo Vander Linde por su cooperación desinteresada en la localización de bibliografía y artículos especializados en fuentes académicas electrónicas. Pero un agradecimiento especial al Instituto Tecnológico de Santo Domingo (INTEC), por su acogida para la edición de este libro.

En lo intangible: a Dios...

INTRODUCCIÓN

La presupuestación es una técnica universalmente conocida, si no la más. Su introducción en las organizaciones privadas alrededor de 1910/12, buscaba el objetivo de que sirviera como instrumento para controlar los gastos crecientes derivados de una industria en expansión en esos años, plena sociedad industrial. El éxito alcanzado en igual propósito en la hacienda pública, donde se había iniciado siglos atrás, fue el elemento impulsor de este nuevo ámbito de aplicación.

Desde entonces, el resultado de la aplicación de la técnica presupuestal visto como un proceso, **son los presupuestos**, y han sido utilizados por la gerencia como su herramienta por excelencia en el ejercicio de su responsabilidad básica de conducir a la empresa hacia el logro de sus objetivos.

La administración como **ciencia aplicada** en las organizaciones tiene más de 100 años de existencia. Es un “producto” de la segunda revolución industrial (años 1895-1930), fenómeno económico-social a partir del cual se conceptúa a la empresa como ente organizacional. Las ideas, modas, técnicas y enfoques surgidos en la administración, que se consideran como la “**producción intelectual**” del pensamiento administrativo, se agrupan por sus características predominantes.

A lo largo de todos estos años han surgido muy variados modelos administrativos para manejar a una empresa impactada permanentemente por

los cambios en el ambiente. También técnicas y enfoques que la gerencia utiliza como sus herramientas para sustentar la toma de decisiones en esa conducción, incluidos los presupuestos, por supuesto.

Los modelos directivos han asimilado las características socio-económicas predominantes en el ambiente en que ellos han aparecido. Y es natural, dado que son respuestas del pensamiento administrativo, al igual que las técnicas y enfoques, a esas condiciones cambiantes, para lograr que la empresa se adapte al ambiente y continúe su función generadora de valor.

Citamos como ejemplo de ello los modelos directivos basados en el enfoque estratégico surgido y aplicado desde los años 60 's para acá. Este enfoque fue una respuesta al crecimiento de los mercados y a la turbulencia de los cambios en el ambiente.

*Pero lo interesante es que todos ellos, hasta que surgió en estos primeros años del siglo XXI, un modelo administrativo que no usa presupuestos (Beyond Budgeting), tienen en común que han utilizado, con diferentes enfoques, a los presupuestos como un instrumento gerencial; en sus inicios como instrumento de control de gastos, y hoy con un uso de mucho mayor alcance. También se han apoyado en ellos como **sus mecanismos de delegación de autoridad.***

Desde que fuera incorporada a la actividad privada, la presupuestación, como proceso técnico responsable de producir los presupuestos, ha sufrido cambios importantes evolucionando en paralelo con la propia administración como ciencia aplicada, con la empresa como ente económico social en constante adaptación y con la gerencia. La evolución constante de estos agentes protagonistas del mundo empresarial, ha tenido y tendrá como fuerza impulsora a los cambios en el ambiente.

*La presupuestación como proceso, justo es reconocerle que fue la **forma primaria de planeamiento** en las empresas. Por tanto, su evolución ha estado inserta en el propio desarrollo de esta imprescindible función administrativa.*

Su gran flexibilidad como técnica le ha permitido en cada fase evolutiva experimentada hasta nuestros días, ampliar su alcance, capacidad de adaptación y sobre todo capacidad para integrar a todas las áreas de la organización, ganando cada vez más un mejoramiento sustancial en su aplicabilidad y aumento en la eficacia de su uso para la gerencia, enfrentada a nuevos retos, y es, por tanto, demandante de herramientas técnicas que respondan a esas nuevas exigencias.

En otras palabras, esta herramienta ha tenido un proceso evolutivo sustentado en su flexibilidad conceptual como técnica, que le ha posibilitado evolucionar y desarrollarse desde la sociedad industrial, cuando fue asimilada en la actividad privada, hasta hoy, la sociedad de la información y continuar siendo útil a la gerencia de la convulsionada empresa de nuestros días. Pocas herramientas en administración han tenido esta brillante evolución; generalmente, la mayoría quedan desplazadas porque se descontextualizan.

*Los resultados de esa evolución se concretizan en la **transición** del término presupuesto, usualmente utilizado para designar a esta herramienta, hacia el concepto Plan Anual de Utilidades o Presupuesto Maestro, que representa todo el avance conceptual, integral, y en su utilidad para la gerencia contemporánea.*

Sin lugar a dudas que a lo largo de esa evolución, el uso de los presupuestos ha ido ganando espacio conceptual.

*Inicialmente utilizados como **instrumentos de control de gastos**, posteriormente **control de resultados financieros** y en un trascendental salto conceptual en sus características correlativo a lo que representó la asimilación del enfoque estratégico en las empresas en los años 60's, su alcance se amplía a un sistema integral de presupuestos por áreas funcionales y se constituyen en el **instrumento de control de la gestión**, para cerrar con la administración estratégica, último y actual modelo directivo del enfoque estratégico, como el **instrumento que facilita la ejecución de La Estrategia**, en adición a su **uso de control de gestión**, del cual no puede desligarse dada su naturaleza eminentemente financiera.*

Estamos frente a una herramienta que conceptualmente hablando ha sufrido un desarrollo evolutivo importante; pero, ¿cuáles fueron los cambios que experimentó la presupuestación como proceso responsable de producir los presupuestos, y éstos en consecuencia, hasta constituirse hoy en el eficaz instrumento gerencial denominado Plan Anual de Utilidades?, ¿cuáles factores a lo interno y externo de la organización impulsaron el desarrollo de esta herramienta a partir de su propia capacidad de adaptación o flexibilidad?

*Pero más importante aún, bajo una mirada prospectiva de cara a los continuos cambios que caracterizan a la sociedad de la información que han hecho infuncionales a muchas de las herramientas administrativas muy útiles en su momento, ¿esa flexibilidad permitirá al proceso de presupuestación y a su resultado denominado hoy Plan Anual de Utilidades, **responder a la velocidad** de los **cambios** que el actual contexto económico mundial de la globalización o cualquier otro esquema económico que surja en las décadas por venir del siglo XXI exige de la empresa y su gerencia una actuación distinta?, ¿continuaremos presupuestando en los años venideros?*

*En torno a esto hay una realidad que debemos admitir: la velocidad de los cambios en el ambiente y mercados, **han aflorado y potenciado las debilidades** que como técnica que es, tiene la presupuestación y, por consiguiente, los presupuestos. Cabe preguntarse entonces, ¿cómo evolucionará en los próximos años, o dejaremos de presupuestar por volverse infuncional como otras tantas herramientas en administración frente a nuevas exigencias en el ambiente gerencial?*

Buscar respuestas a estas interrogantes es el objetivo fundamental de este libro.

Entender y estudiar cómo ha sido esa evolución estuvo en nuestro interés desde hace muchos años cuando trabajábamos para el Banco de Reservas y desarrollamos, con la colaboración de un excelente equipo de trabajo, el modelo conceptual de su sistema de planeamiento estratégico, como apoyo al nuevo sistema

presupuestario bajo el enfoque estratégico que fue implementado en 1989, en sustitución del utilizado hasta ese momento bajo el enfoque financiero.

Desde ahí hemos venido recopilando artículos e investigaciones relativos al tema. Hoy, plasmamos el resultado de esta investigación bibliográfica en este libro que consideramos una primera fase porque sabemos puede ser enriquecida en futuras ediciones.

También ha servido de inspiración grandemente el querer llenar un hueco de información importante sobre este instrumento gerencial, particularmente en la formación universitaria.

Como docente de la asignatura Presupuesto Empresarial en varias universidades del país, hemos apreciado que su enseñanza parte, generalmente, del concepto de presupuestos a partir del enfoque estratégico cuando se explica su relación con el plan estratégico. Esto es lógico, por ser el vigente desde los años 60's hasta el momento; sin embargo, muchas veces, se obvia la rica historia que existe en la "vida" de esta herramienta antes del surgimiento de dicho enfoque.

Se hace una que otra referencia histórica, fechas hitos; más no al contexto socio-económico que la han rodeado como herramienta técnica y sobre todo que la ha enriquecido, moldeado y adaptado a las necesidades de la empresa y gerencia en su momento, es decir, ha hecho su propio proceso de "reingeniería" cuando los cambios así se lo han demandado, que le ha permitido "sobrevivir" y seguir siendo utilizada intensamente por el pensamiento administrativo a través de casi un siglo.

*Al definir el enfoque de este trabajo nos planteamos dos caminos a seguir: 1) hacer un análisis **cronológico** de la evolución de la presupuestación y con ella del presupuesto, o 2) hacer un análisis histórico **contextualizado**, es decir, que contemplara el ambiente socio-económico y los factores que han incidido en la evolución de la administración como ciencia aplicada, de las empresas y en el surgimiento de técnicas y enfoques o herramientas administrativas y particularizar*

en la propia evolución de la presupuestación como proceso responsable de producir los presupuestos, que ha ido en paralelo con ellos, y que es nuestro punto de interés.

El primer camino lo descartamos pues hay amplia bibliografía al respecto, no precisamente sobre la evolución de la presupuestación, pero sí sobre las ideas, enfoques, técnicas y modas creadas por el pensamiento administrativo y su evolución.

El segundo nos pareció más interesante, porque los presupuestos son una herramienta con un uso gerencial casi tan antiguo como el surgimiento de la administración como ciencia aplicada a la organización y ésta, como ente económico-social que es, hay que analizarla en su contexto del cual no se puede desligar.

*Por ello hemos dividido este trabajo en tres partes con 5 capítulos. **La parte I trata el contexto socio-económico que rodeó a la presupuestación como técnica incorporada a las empresas privadas, en la que a través de su único capítulo (1), se pretende explicar el paralelismo evolutivo de la administración como ciencia aplicada y del presupuesto en las organizaciones.***

En esa evolución se identifican diferentes técnicas y enfoques, especialmente vinculadas a la planeación, que se gestaron en las dos últimas etapas de la sociedad humana: la industrial, sin duda alguna la etapa donde la unidad económica se articuló como un ente organizacional y en la cual se desarrollaron los mercados, hoy globalizados, y la actual, la de la información, teóricamente incipiente, pero con una velocidad de transformación que ha alterado todos los ámbitos de la vida empresarial y cotidiana.

La parte II particulariza la evolución del presupuesto como herramienta gerencial; abarca los capítulos 2, 3 y 4.

En su capítulo 2, como una introducción al capítulo 3, se tratan las transformaciones evolutivas experimentadas por la presupuestación y los

presupuestos hasta conceptuarse como un sistema integral de presupuestos de áreas funcionales, que conforman el Plan Anual de Utilidades.

El capítulo 3, medular por su contenido y amplitud, analiza cómo ha sido esa transición evolutiva, a partir del propio proceso evolutivo del planeamiento en las organizaciones.

Se hace un recorrido por las diferentes etapas del planeamiento basados en los estudios sobre este tema realizados por la empresa de consultoría Mckinsey & Company y otros investigadores, explicando las características o esencia del planeamiento, su enfoque, las transformaciones evolutivas en la elaboración de los principales presupuestos de áreas, sistemas de información y control, uso gerencial de los presupuestos y muy en especial un análisis diferencial del avance conceptual que experimentó como herramienta gerencial en cada una de esas etapas.

El capítulo 4 es una síntesis valorativa de esa evolución. En él se destacan los aspectos cualitativos de esos avances como herramienta de la administración, y los distintos usos que ésta le ha dado a través de los casi 100 años de evolución.

La parte III, enfoca el aspecto prospectivo de esta herramienta. *Y es a nuestro modo de ver, y una de las motivaciones fundamentales que tuvimos para hacer este libro, su aporte a los estudiantes de las áreas con que el tema se relaciona y un alerta hacia la necesidad de cambiar perfiles gerenciales en su formación. Su capítulo 5 plantea cuestionamientos básicos en torno a si el proceso de presupuestación seguirá evolucionando y sirviendo a la gerencia en esta sociedad de la información, en donde la velocidad y cambios de dirección de las variables del ambiente, hacen infuncionales a muchas técnicas y enfoques.*

De igual manera trata acerca de los cambios que se perfilan como necesarios hacer en esta herramienta para adecuarla a los tiempos, y de cómo el uso de las herramientas de Inteligencia de Negocios (BI) ha cambiado el enfoque del ciclo administrativo, incluida la planeación de largo y corto plazo, para ser concebido como un proceso continuo e integral que busca mejorar la gestión del desempeño.

*Es imposible dejar de plantear hacia donde mira el futuro de la presupuestación. Por tanto, este capítulo concluye con los **planteamientos propositivos** más sólidos que hasta el momento hay en el ambiente sobre ella. Por un lado, se propone un nuevo concepto de presupuesto, el Presupuesto Estratégico, y desde otro ángulo radical, **un nuevo modelo directivo que no usa presupuestos**, es decir, que elimina la presupuestación como proceso y a su resultado, los presupuestos.*

El modelo se ha llamado Más allá del Proceso Presupuestario (Beyond Budgeting) y es quizás la primera idea concreta del siglo XXI que se agrega a la “producción intelectual” del pensamiento administrativo. Por su radical planteamiento, estamos seguros de que oiremos mucho sobre él en las próximas décadas de la sociedad de la información.

Queremos pensar que con este contenido hemos cubierto muchas de las inquietudes que frecuentemente se presentan sobre este tema en estudiantes y profesionales de las áreas de administración, economía, contabilidad y mercadeo. No todo está planteado, pero sí lo fundamental dentro de sus intereses.

Si los presupuestos desaparecerán o no del panorama gerencial, todavía es muy prematuro plantearlo, sobre todo en economías pequeñas, como la de nuestros países. Por lo tanto, seguiremos usando esta herramienta por muchos años más, que con sus defectos y virtudes, ha prestado un apoyo fundamental a la gerencia en la conducción de las empresas hacia sus objetivos por casi un siglo.

No obstante, debemos tener presente que presupuestar, por el propio significado de este verbo, siempre tendrá un ingrediente futurista; aún no podemos traer el futuro al presente.

La autora

PARTE I

EL CONTEXTO EVOLUTIVO DE LA PRESUPUESTACIÓN

CONTENIDO

CAPÍTULO 1

EL PARALELISMO EVOLUTIVO DE LA ADMINISTRACIÓN COMO CIENCIA APLICADA Y EL PRESUPUESTO

CAPÍTULO 1

EL PARALELISMO EVOLUTIVO DE LA ADMINISTRACIÓN COMO CIENCIA APLICADA Y EL PRESUPUESTO

En nuestros días, pocos discuten la utilidad e importancia que tiene el “Presupuesto” como eficaz herramienta de planeación operacional y control de gestión, para que la gerencia pueda conducir con éxito las operaciones de la empresa hasta el logro de los objetivos y metas de utilidades establecidos en sus planes.

Como herramienta gerencial, la evolución del presupuesto ha sido y tendrá un proceso interesante; necesariamente asociada al propio proceso evolutivo de la administración como ciencia aplicada a las organizaciones y, por extensión natural, de la gerencia como su usuaria. Todo, a su vez, como consecuencia de las transformaciones que ha experimentado la organización en su constante adecuación a los cambios del entorno socio-económico que la rodea.

La administración como ciencia aplicada a las organizaciones, es decir, desde que aparecieron los primeros planteamientos y estudios con base científica, lleva más de 100 años. Desde entonces, han surgido tantas escuelas, modas, técnicas, enfoques y herramientas

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

que muy bien podría un ejecutivo perderse en el laberinto que ellas suman, a la hora de decidir cuál utilizar en un propósito específico.

La evolución de la administración ha sido ampliamente documentada y estudiada. Siguiendo esta evolución, Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo (2004)⁽¹⁾, en su obra *Administración & Estrategia*, resumen en un cuadro titulado “*Análisis de la Evolución de las ideas de la Administración Tradicional (1900-1980)*”, las más importantes de las surgidas en la administración como ciencia aplicada, en las que, lógicamente, están insertas las técnicas y los enfoques. Por considerarlo edificante respecto a la cronología del surgimiento de estas ideas en ese proceso evolutivo al cual nos hemos referido, se reproduce como cuadro No.1.

Obviamente que cuando se trata de análisis evolutivos, las fechas o períodos de los acontecimientos deben tomarse como *puntos de referencia*, no como momentos específicos de su surgimiento o evolución. Y esto es importante tenerlo en cuenta en los eventos socio-económicos-administrativos que se exponen en este libro.

CUADRO No.1

ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LAS IDEAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRADICIONAL (1900-1980)

PROPUESTAS FORMALES (El hombre es considerado como un objeto racional)	LAS ESCUELAS CLASICAS Taylor, Fayol	LA ESCUELA NEOCLASICA Maynard-Barnes Koontz y O'Donnell Newman		EL MODELO BUROCRÁTICO Weber	LA TEORIA DE LA ORGANIZACION Barnard Simon March Cyert Miller Starr	LA TEORIA DE LOS SISTEMAS Johnson Hall Buckley Timmis	PLANEAMIENTO ESTRATEGICO Ansoff (primera etapa) Ackoff Chandler Hall Andrews Steiner Drucker	
PROPUESTAS INFORMALES (El hombre es considerado como el elemento más importante de la empresa)		LA ESCUELA DE RELACIONES HUMANAS Mayo	LAS ESCUELAS DE SOCIOLOGIA INDUSTRIAL Y DE PSICOLOGIA Lewin Likert Lippit-White	EL ESTRUCTURALISMO BUROCRÁTICO Merton			MANAGEMENT JAPONES Atha Pascale Ouchi	
	1900	1925	1935	1945	1950	1960	1970	1980

En la exposición adelante utilizaremos el concepto *Pensamiento Administrativo* para referirnos a todas las ideas, escuelas, modas, técnicas y enfoques que han surgido en la administración como disciplina aplicada al manejo de las organizaciones.

EL PRODUCTO DEL PENSAMIENTO ADMINISTRATIVO: LAS HERRAMIENTAS TÉCNICAS COMO INSTRUMENTOS DE TRABAJO DE LA GERENCIA

El pensamiento administrativo tiene como natural y máxima producción intelectual la creación de *técnicas y enfoques (criterios)* que aplicados en forma sistemática y objetiva en el quehacer gerencial, se convierten en sus herramientas o “instrumentos” de trabajo. Con ellos, la gerencia sustenta el proceso de toma de decisiones, actividad motora de la dinámica de las organizaciones que le permite conducirla objetivamente en su contexto.

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

Las técnicas o herramientas gerenciales se pueden agrupar en tres categorías de acuerdo a su contenido y área de aplicación: financieras, contables y administrativas.

✧ **La base conceptual de las técnicas y enfoques**

Una técnica o un conjunto de ellas son creadas por el pensamiento administrativo cuando trata de dar respuesta a la necesidad de manejar eficientemente los recursos financieros, tecnológicos, humanos y de información de la organización, ya sea frente al impacto de las variables externas (economía, mercado, legislación, etc.) o internas.

Por tanto, como herramientas creadas para manejar las necesidades de la organización en su contexto, las técnicas y enfoques reflejan en su base conceptual y aplicabilidad, las condiciones socio-económicas, de mercado y de geopolítica, por supuesto, que tienen predominio en la actividad socioeconómica de la etapa de la humanidad en que ellas han surgido y que envuelven a la organización como sistema abierto.

Esto es algo parecido a lo que pasa en el arte como expresión humana. Las obras musicales, de la pintura o escultura, reflejan, en gran medida, las condiciones socio-económico-político de la época en que fueron creadas; por eso se pueden identificar por estilos o períodos.

DE LAS HERRAMIENTAS GERENCIALES DE LA SOCIEDAD INDUSTRIAL A LAS DE LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN

La administración como disciplina con base científica surge en la segunda etapa de la llamada Revolución Industrial -siglo XIX y parte del XX- como una respuesta a la necesidad de manejar con criterios técnicos, el crecimiento de la producción en masa.

De ahí en adelante, el pensamiento administrativo ha producido cientos de herramientas técnicas y enfoques para dar respuestas a las diferentes necesidades que surgen en la empresa como sistema abierto al contexto, según indicamos antes.

Una delimitación necesaria

No es tema de esta obra hacer un análisis de la evolución histórica del pensamiento administrativo, tampoco de su incidencia en el desarrollo de la dirección o gerencia de la empresa; ni mucho menos de las múltiples herramientas técnicas surgidas en el camino –agrupadas en los tres tipos básicos citados–. Existe una amplia bibliografía sobre el particular.

Se trata sólo de analizar en *forma generalizada*, el surgimiento y evolución de las técnicas y enfoques como respuestas del pensamiento administrativo al manejo de las necesidades de la empresa en su entorno. Esto, *como apoyo a las ideas básicas que se exponen* y poder *interpretar* en su *justa dimensión histórica y conceptual* la evolución de la presupuestación y de el “Presupuesto” como herramienta de la gerencia, objetivo principal de este libro, que se expone en la parte II, capítulos 2, 3 y 4.

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

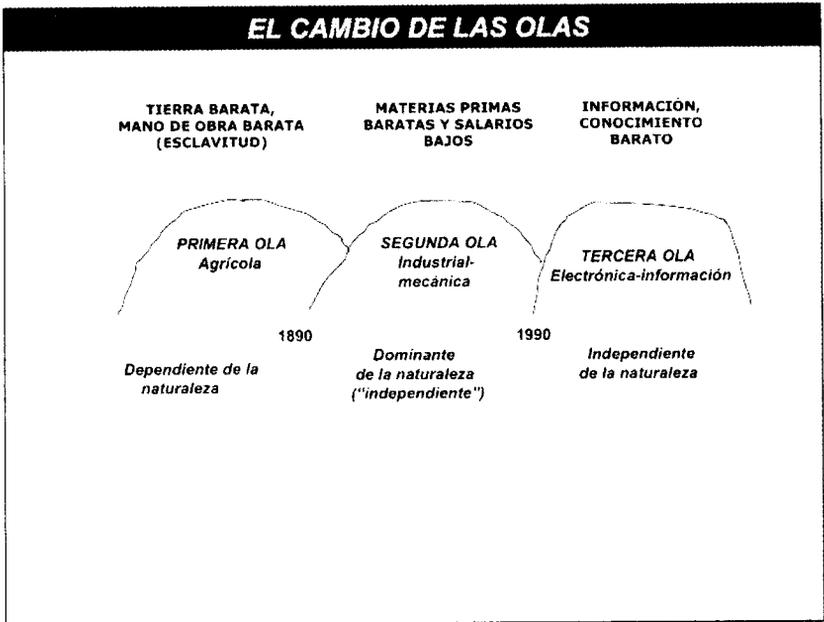
En este análisis evolutivo de las técnicas y enfoques, se hace énfasis en el desarrollo de las técnicas de planeación, por ser la presupuestación una forma de planeamiento.

✧ **Las Etapas Evolutivas de la Sociedad Humana, en la interpretación de Alvin Toffler**

Alvin Toffler(1984)⁽²⁾, en su libro *La Tercera Ola*, hace un interesante análisis de la evolución socio-económica de la sociedad humana. Se apoya en la idea figurada de las olas (ya usada anteriormente por otros pensadores) para su interpretación de las etapas evolutivas de la humanidad que él establece en tres: La sociedad agraria, la industrial y la actual, de la información. Las etapas, como las olas, se entrecruzan, las que mueren y las que surgen, coexistiendo los inicios de una con los finales de la anterior.

A partir de la interpretación de Toffler, los autores de *Administración & Estrategia* esquematizan esta idea del entrecruce de las oleadas sociales, indicando las características de cada ola y una cronología específica para sus efectos iniciales más definidos, la cual debe tomarse como marco de referencia, por supuesto. Esto se indica en la figura No. 1.

Figura No.1



Fuente: Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo (2004).
Administración & Estrategia, p193.

Con base en esta figura interpretamos que desde su gestación, los efectos más definidos de la segunda ola, la de la sociedad industrial, se sienten en las últimas décadas del siglo XIX (1890), período a partir del cual podemos *definir* el concepto de *empresa como ente organizacional*, y los efectos de su etapa de declive se empezaron a sentir en las últimas tres décadas del siglo XX, coincidiendo e interactuando con la gestación de la tercera ola o tercera etapa evolutiva de la humanidad: *la de la información o era del conocimiento*.

◆ Impacto en las empresas

El entrecruce de ambas olas trae consigo una turbulencia en los mercados que implican amenazas, pero también oportunidades para las empresas que tienen negocios con las características de la oleada industrial y oportunidades para las nuevas empresas que trae la oleada de la información. Esto se analizará más adelante.

La famosa interpretación de Toffler sobre las etapas evolutivas de la humanidad, nos pareció interesante, actualizada, pero sobre todo ilustrativa, en cuanto su análisis se extiende ampliamente al impacto que el recambio de las oleadas sociales produce en las empresas, mercados y consumidores.

Por esta razón el contenido de esta exposición se apoya en esas ideas, ya que nos permiten *contextualizar*, de una manera generalizada, la evolución de las técnicas y enfoques producidos por el pensamiento administrativo en las últimas dos etapas de la sociedad humana como respuestas a esos impactos, preferible a un recorrido cronológico o por enfoque del pensamiento administrativo. La empresa es un ente socio-económico y por ello, no se puede desvincular del contexto que la rodea.

LAS TÉCNICAS Y ENFOQUES SURGIDOS EN LA SOCIEDAD INDUSTRIAL

✧ **La Revolución Industrial: contexto socio-económico causal del surgimiento de sus técnicas y enfoques**

La Revolución industrial es el evento socio-económico que impulsa el cambio de la sociedad agraria a la sociedad industrial. En la primera etapa de la misma —comprendida entre 1780 y 1860— el

manejo de los recursos de la producción, materiales, mano de obra, capital, se ejecutaba sin una base técnica específica.

Con el desarrollo de máquinas de vapor más capaces, de la industria textil, metalurgia y siderurgia después, se incrementó la producción en masa y la mano de obra. Ambos se tornaron inmanejables sobre base empírica.

Esta circunstancia es conocida como la segunda etapa de la Revolución Industrial; sus estudiosos la ubican entre los años 1895 y 1930 –finales del siglo XIX y parte del XX–. De acuerdo con la figura No.1 aquí se identifican los efectos más definidos del pleno desarrollo de la oleada industrial.

Es precisamente la necesidad de manejar una producción en serie cada vez más creciente la que propicia el surgimiento de la administración como disciplina profesional con base científica. El éxito del proceso de industrialización dependía del desarrollo de métodos para manejar el crecimiento industrial y la mano de obra.

Las investigaciones de Taylor y Fayol aportaron las primeras teorías y técnicas surgidas en esos tiempos tendentes a manejar los problemas derivados del proceso fabril. De ahí que las *primeras técnicas* emanadas del pensamiento administrativo estuviesen asociadas a la *función producción*, que era la actividad predominante en la organización: sistemas, procedimientos, tiempo y movimiento, estándares de producción, incentivos al personal, etc.

La contabilidad como técnica ya tenía siglos de estar presente en los entes económicos. *También la de costos*, aunque con menos antigüedad, pero cuya necesidad y evolución fue impulsada por la industrialización. Su mayor desarrollo ocurre entre 1890 y 1915 y corresponden a esos años el establecimiento de su estructura básica, de los procedimientos para distribución de costos indirectos de

fabricación, desarrollo de conceptos tales como valuación de inventarios, y lo más importante que ocurrió entre 1900 y 1910: *la integración de la contabilidad general y la de costos*.

Hacia 1910/12, se introduce^() la técnica presupuestal en las empresas privadas*, después de su comprobado éxito en la hacienda pública, con la motivación fundamental de controlar los crecientes gastos derivados de una actividad industrial en expansión. La aplicación de la técnica se focalizaba *en presupuestos anuales, es decir una planeación financiera de corto plazo*. Este tema será tratado en la parte II, capítulos 2 y 3 de este libro.

Otro período interesante en el desarrollo de la industrialización lo podemos identificar en la segunda década del siglo XX, cuando la producción en serie pasó a su etapa más evolucionada hasta ese momento: la cadena de montaje de las industrias Ford, modelo reproducido en las sociedades industrializadas de entonces.

El impacto de la automatización de la producción volvió infuncional la aplicación de muchas técnicas surgidas bajo los enfoques tayloriano y fayoliano, y, por tanto, tuvieron que ser reformuladas para adaptarlas a las nuevas condiciones de los procesos fabriles; como por ejemplo las que se basaban en los estudios de tiempo y movimiento –utilizadas aún en nuestros días, ajustadas obviamente–.

(*) *Los inicios de la técnica presupuestal como técnica estructurada se encuentran en el siglo XVIII en la hacienda pública, cuando el Ministro de Finanzas de Inglaterra somete a la aprobación del Parlamento de Inglaterra un presupuesto de gastos para el período inmediato siguiente, y un programa de impuestos y recomendaciones para su aplicación. [Del Río, Cristóbal. El Presupuesto. (2000). pl-6].*

Otras fueron descartadas por no tener aplicabilidad en ese nuevo ambiente automatizado, y frente al surgimiento de otros enfoques y técnicas.

Las técnicas desarrolladas en el *área de las finanzas tienen su propia historia*, fuera del enfoque de este libro. Pero, destacamos, que como efecto de una mayor influencia del pensamiento económico en las organizaciones y de la necesidad de obtener y administrar más eficientemente el capital financiero, hacen su aparición herramientas técnicas como el *análisis e interpretación de estados financieros* y en 1914, *el método DuPont*, por citar de las más conocidas y antiguas.

Otro desarrollo técnico importante de esos años lo fue *el concepto costo estándar*. La preocupación de Taylor (1903), de que no existiesen tantas variaciones en los elementos de costos, ya que dificultaban la asignación de precios y generaban fluctuaciones no deseadas en las utilidades, lo llevó a crear el concepto de costo estándar. Sus investigaciones sirvieron de base, años más tarde, al ingeniero Harrington Emerson (1908) para depurar el concepto y posteriormente al contador Chester Harrinson, para aplicarlo. Esto en 1921.

Aunque algunos investigadores señalan que hay evidencias que permiten afirmar que los costos predeterminados fueron empleados en 1928 por la empresa americana Westinghouse, la aplicación generalizada del costo estándar en las empresas fabriles como técnica más depurada, tuvo lugar en los años 50's.

Las décadas 1920/30 vieron desarrollar grandes contribuciones técnicas por parte de los ejecutivos de la DuPont y General Motors. Muchas de las prácticas de control de gestión que aún hoy utilizamos, los ciclos de planificación y control presupuestarios, los presupuestos

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

flexibles, por citar algunas, son desarrollos de estas empresas. Ellas son un punto de referencia obligado en la historia de la evolución de las técnicas y herramientas de la administración.

En las décadas posteriores a los 20's se consigue una mayor productividad, lo que genera la necesidad de búsqueda de nuevos consumidores. *Los mercados empiezan a desarrollarse y a estructurarse bajo el concepto de comercio internacional* hasta la segunda guerra mundial donde, consecuentemente, este crecimiento se desacelera.

Los desarrollos técnicos post segunda guerra mundial

Al freno del crecimiento y expansión de los mercados que provocó la segunda guerra mundial, le sigue un desarrollo vertiginoso del comercio en la post guerra. Esto se convierte en el siguiente foco de atención de las principales sociedades industrializadas hasta ese momento: Estados Unidos, Gran Bretaña y algunos países europeos.

La estructura organizacional empieza a hacerse compleja por el impacto del crecimiento de la actividad de comercialización, por lo que los desarrollos técnicos y enfoques de las siguientes décadas *estuvieron orientados*, básicamente, *al manejo organizacional, al financiero y a la incipiente función de marketing.*

La expansión de los negocios impulsa el cambio de la visión de corto plazo (vigente durante las primeras décadas del siglo XX) *hacia la planeación financiera de largo plazo representada en presupuestos multianuales.* Tuvo mucho que ver en este cambio del horizonte cronológico de la planeación financiera, el desarrollo del pensamiento económico y financiero y el auge de las bolsas de valores como fuentes de financiación de la expansión económica de las empresas de los años 50's.

Finalizando esa década, bajo la batuta de Peter Drucker, se estructura *la técnica de Administración por Objetivos* (APO) como método de planeación de las actividades operacionales, evaluación y control del desempeño orientado a resultados financieros. Este enfoque administrativo se valió de la contabilidad y presupuestos por áreas y niveles de responsabilidad, lo cual contribuyó grandemente a definir la estructura organizacional y la identificación de las responsabilidades.

La APO surge frente a la necesidad de implementar nuevas herramientas para revertir una situación coyuntural de pérdidas operativas que para esos años experimentaba la empresa estadounidense. Aunque no es una herramienta netamente financiera, fue el intento más depurado surgido hasta ese momento, para asociar el resultado financiero con el desempeño gerencial.

El ambiente empresarial de los años 50's y los 60's del siglo XX se caracterizó por: expansión de la industria, *tendencia creciente de los mercados*, éxito económico marcado por la eficiencia y *la producción continuó dominando el contexto socio-económico empresarial*.

La expansión de los mercados genera, consecuentemente, *el desarrollo del marketing*, y con ello nuevas técnicas: el marketing mix y luego la conocida herramienta de ciclo de vida de los productos, propuestas en los 50's por Neil H. Borden y Joel Dean, respectivamente.

El marketing irrumpe con fuerza hasta estructurarse como una función más de la organización. El reconocimiento de su importancia se expone en el reporte anual de General Electric, en 1952.

Los mercados siguen en crecimiento durante el quinquenio 55-60's y, consecuentemente, el marketing, ganando más especialización.

El concepto segmentación de mercados hace su aparición en 1956. En 1960 Jerome McCarthy, en su libro “Comercialización”, describe bajo una concepción diferente al enfoque del marketing mix planteado por Borden unos años antes, *el concepto de las 4 P’s del marketing*; su enfoque se convirtió en el más popular.

❖ **La transición producción-marketing**

La expansión de los mercados crea una fase diferente en las últimas décadas de la sociedad industrial: *la producción deja de ser el área predominante* en las organizaciones para dar paso al *marketing* como su área clave. Los 60’s cierran con este cambio de principalía funcional en las empresas.

Aunque existente siempre, la *competencia* por los mercados apunta ya como el nuevo protagonista del ambiente empresarial desde principios de los 60’s.

❖ **El Enfoque Estratégico: Respuesta del pensamiento administrativo para manejar el ambiente competitivo de las empresas**

La respuesta del pensamiento administrativo para manejar las rivalidades competitivas y la complejidad del entorno de los 60’s, fue el *enfoque estratégico* (del griego estrategos, proviene de la fusión de dos palabras: stratos: ejército y agein, conducir, guiar). Aunque el concepto estrategia no es nuevo en la literatura universal –la primera aplicación del mismo, como sabemos, fue en su uso militar–, sí lo era en su aplicación conceptual en las organizaciones como enfoque para el manejo de los negocios.

Estrategia implica imaginación, creatividad, razonamiento lógico y conocimiento. Cuando existen rivalidades, competencia, la

estrategia, o forma de cómo conducirse hacia el logro del objetivo *haciendo un uso más eficaz de las condiciones que están a nuestro favor*, parece ser, hasta ahora, el camino a seguir.

Con la aparición de este concepto en los negocios, la planeación como función gerencial, experimenta *un trascendental salto cualitativo* al pasar del enfoque proyección financiera en el largo plazo —aplicado profusamente desde los 40's—, a incorporar la planeación de negocios en el largo plazo a través del análisis de las *alternativas estratégicas*.

El desarrollo del business planning se orienta hacia el concepto de cartera de negocios, bajo el ámbito producto-mercado. *Había nacido la planeación estratégica* y con ella, *La Estrategia*, a juicio de algunos estudiosos del tema, el “Santo Grial” de la década de los 60's.

En consecuencia, la planeación como función básica del proceso administrativo, empieza a dimensionarse y estructurarse como un proceso complejo y tecnificado, incorporando los elementos intrínsecos del concepto estrategia: análisis del ambiente, desarrollo de acciones tácticas orientadas a maximizar las fortalezas, minimizar las amenazas y aprovechar las oportunidades y con ello poder competir en los altamente competitivos mercados de los 60's.

La planeación estratégica como proceso conducente a la definición de la *estrategia explícita*, se sustentaba en las nuevas técnicas surgidas bajo este concepto, sin olvidar las provenientes de otras disciplinas que apoyan a la administración como ciencia social, en particular las financieras. Y en la medida en que fueron surgiendo nuevas técnicas de proyección, simulación, análisis de riesgos, análisis de escenarios, matrices producto-mercado, etc., el proceso de la planeación se hacía más depurado y tecnificado.

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

Los sesentas y setentas vieron desarrollar una gran cantidad de matrices sobre *posicionamiento* (concepto que sustituyó al de cuota de mercado), y análisis de mercados; la más famosa quizás: la sencilla matriz producto/mercado de Igor Ansoff (1965), aún hoy con vigencia.

La internacionalización de los negocios y el desarrollo de la planeación estratégica como enfoque utilizado por la gerencia para conducirlos, se orienta hacia la creación de *estrategias de diversificación*. Esto trae como consecuencia una empresa diversificada en tipos de negocios afines y no afines (dependiendo de la estrategia adoptada). Para esos años se consumó la primera oleada de compras, adquisiciones y fusiones, que hemos visto repetir en años posteriores, y, por tanto, una mayor complejidad en la estructura organizacional.

Como respuesta, la función planeamiento pasa a la *planeación corporativa*. Ya no se enfoca fundamentalmente al planeamiento de los negocios en el ámbito producto-mercado, sino que amplía su ámbito a los *grupos de negocios* bajo el enfoque corporativo.

En esta nueva dimensión de la función planeamiento surgieron las famosas *técnicas de portafolio* (la mayoría matrices) para el análisis de los negocios estructurados como un portafolio. Su objetivo principal es que aportaban un marco de referencia para categorizar los diferentes negocios de una empresa, *analizar y determinar la más eficiente asignación de recursos*. La más conocida en el mundo académico y de las más usadas, es la presentada en 1968 por la consultora Boston Consulting Group (BCG): *la matriz crecimiento - participación*.

Con Michael Porter se desarrolla un amplio horizonte conceptual sobre competitividad, y se crean matrices que permitían generar

opciones de estrategias. La matriz FODA es la más famosa. Es toda una estructura conceptual para un análisis sistemático del medio ambiente externo y de apoyo a la creación de La Estrategia competitiva.

También fue muy popular la que en esos años se conoció como matriz tres por tres, hoy conocida como el enfoque de la General Electric o matriz de atractivo del mercado –posición competitiva de la UEN–, enfoque que pertenece al grupo de técnicas de portafolio para el análisis de la *competencia*. Esta fue desarrollada por la consultora McKinsey en 1970.

Aquí surge el concepto de Unidad Estratégica de Negocios (UEN), un enfoque que organiza los negocios en unidades independientes que manejan su propio mercado y con plena capacidad de actuación en la toma de decisiones, aunque con lineamientos trazados por la unidad corporativa.

◆ **Inicios del pensamiento estratégico**

Aunque ya lo hemos esbozado es bueno precisar aquí el surgimiento, desarrollo y el aporte del pensamiento estratégico.

Igor Ansoff ubica el surgimiento de la planeación estratégica en los 60's. Peter Drucker fue el primero en utilizar el concepto. Alfred D. Chandler tuvo importantísimas contribuciones, continuando con el propio Igor Ansoff en los 65's.

Pero lo más importante es observar que ésta surge *justo cuando empieza la transición de los mercados* de crecientes, a las fases estancados-crecientes-decrecientes de los 70-80's –últimas etapas de la sociedad industrial–. En la interpretación de Toffler esta fluctuación de los mercados es una consecuencia del entrecruce de

las olas: el declive de la oleada industrial y la gestación de la tercera ola, la de la sociedad de la información.

Como enfoque en la administración, tiene su mayor dimensión académica y de aplicación en los años 85's y 90's, con Michael Porter y otros, cuando aparecen los hipermercados, como veremos más adelante.

◆ Un enfoque prolífico

Sin lugar a dudas, la planeación estratégica es el enfoque administrativo que ha tenido más pensadores, estudios, técnicas y producción académica que cualquier otra teoría, enfoque, idea y moda surgidos en la administración anteriormente.

Sólo debemos recordar las numerosas producciones bibliográficas de los grandes del pensamiento estratégico, algunos ya citados: Alfred Chandler, famoso por su planteamiento de que la estructura sigue a la estrategia (1962), H. Igor Ansoff, considerado el padre de la administración estratégica y su matriz producto/mercado (1965), Peter Drucker, Michael Porter, creador del concepto ventaja competitiva, el cual pasó a formar parte del lenguaje empresarial y económico-político, también Henry Mintzerberg, Kenichi Ohmae y otros grandes estudiosos del tema.

Con Chandler, Ansoff, Drucker y Porter, surgen los más importantes enfoques y técnicas de esa época asociados a un manejo mucho más depurado de los mercados en un ambiente competitivo. La famosa matriz producto/mercado de Ansoff, ya mencionada, y las muchas matrices sobre posicionamiento, como la de MacMillen, fundamentan el tecnicismo del proceso de planificación estratégica.

❖ Y... llegó el cambio

El crecimiento y estabilidad de los mercados se mantuvieron hasta finales de los 60's, como se indicó, interrumpida esta curva por el impacto de los factores externos de la economía mundial que hicieron aparición en los 70's, principalmente ocasionado, como sabemos, por el impacto de la subida de los precios del petróleo (1973).

Esto provocó la desaceleración y estancamiento de los mercados en los años subsiguientes de los 70's hasta los 80's. *Aquí podría decirse que la sociedad industrial empezó su etapa de declive.*

La volatilidad de la económica mundial, alta competitividad y transformaciones importantes en la tecnología, como principales actores, introducen en el ambiente empresarial lo que los analistas denominan "*turbulencia*", es decir, la existencia de variables que traen inestabilidad, la cual se intensifica en los 80-90's. Frente a esta, ya no son válidos muchos de los esquemas administrativos utilizados hasta entonces para sobrevivir como empresa.

En este contexto, la planeación estratégica y el marketing eran las herramientas vitales para conducir los negocios; la rentabilidad estaba determinada por la participación del mercado o market share.

La supervivencia de las empresas estaba marcada por la capacidad para competir. En otras palabras, se intensifica como nunca la competencia por los mercados. En esta etapa de declive de la sociedad industrial el uso del concepto *ventaja competitiva* introducido por Porter, es lo que marca la capacidad de generar riquezas en las empresas, y lo más importante: *LA ESTRATEGIA se constituye en el faro de guía de toda la actividad empresarial y las empresas se orientan hacia el mercado.*

❖ **De las áreas de predominio en las empresas y las técnicas y enfoques de la Sociedad Industrial**

Como hemos visto, en la sociedad industrial predomina la función producción hasta los inicios de su declive cuando el marketing le sustituye como área clave en la organización. Durante ese período van especializándose y surgiendo nuevas áreas funcionales en la empresa, consecuencia directa del impacto de las fuerzas socio-económicas en constante evolución.

Tres áreas comparten protagonismo evolutivo en la sociedad industrial, cada una en su momento: 1) la producción (hasta los 20's del siglo XX), 2) la organizacional y financiera (30's-50's) y 3) mercado o marketing (50's en adelante), y en ese mismo orden fueron surgiendo la mayoría de las técnicas y enfoques que el pensamiento administrativo creó para esas áreas como respuestas para manejar las necesidades propias de la empresa en cada fase evolutiva de la sociedad industrial.

La obra citada *Administración & Estrategia*, presenta una síntesis de la evolución de los mercados desde los inicios del siglo XX hasta finales de los 90's, es decir, desde la segunda etapa de la revolución industrial hasta el declive de la sociedad industrial, que se reproduce como cuadro No.2 y se grafica en la figura No.2. Se pueden apreciar las diferentes etapas y características en la evolución de los mercados.

CUADRO No.2

**SÍNTESIS DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS
SOBRE LOS MERCADOS Y EL MANAGEMENT**

PERIODO	MERCADOS	TURBULENCIA	ADMINISTRACIÓN	RENTABILIDAD MARCADA POR	AREA CLAVE
1900-1970	Crecientes	Controlable	Tradicional	Eficiencia	Producción
1970-1980	Estancados	Alta	Planeamiento Estratégico/ Marketing	Participación en el mercado	Marketing
1980-1990	Crecientes y decrecientes	Muy alta	Estratégica y competitiva	Ventajas competitivas	Management
1990 en adelante	Hipercom- petitivos	Total	Sistémica e Innovadora	Ventajas competitivas	Toda la empresa

Fuente: Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo. (2004).
Administración & Estrategia, p183.

**LAS TÉCNICAS Y ENFOQUES DE LA SOCIEDAD DE LA
INFORMACIÓN**

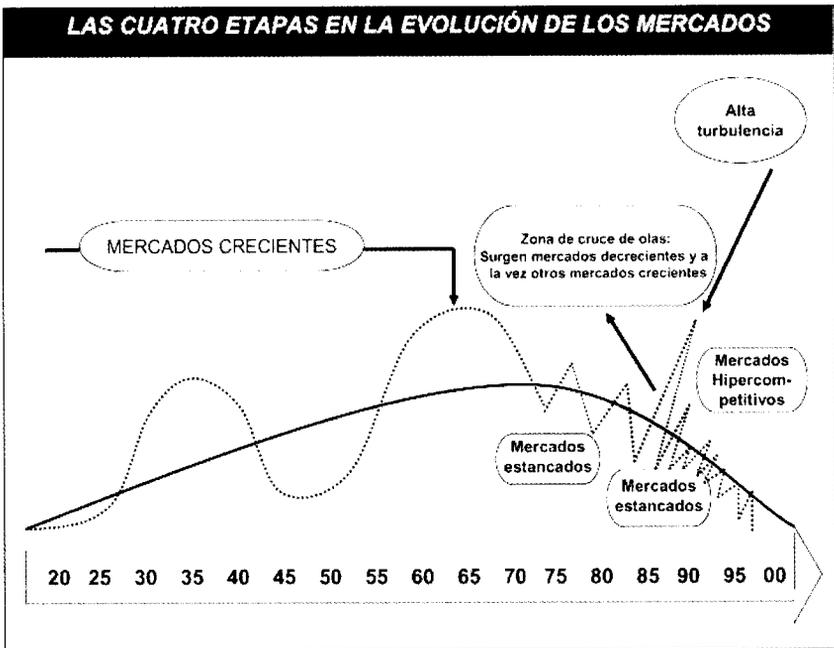
✧ **Globalización y tecnología: contexto socio-económico
causal de nuevas técnicas y enfoques**

Siguiendo la cronología de la figura No.1, en la evolución de la humanidad, las manifestaciones más definidas de la transición de una sociedad a otra se producen en los 90's del siglo XX, por lo que coexisten las últimas etapas de la segunda ola –etapa industrial- con el surgimiento de la tercera –etapa de la información-. Aquí se da la coalición interesante a que nos hemos referido, puesto que unas empresas están todavía inmersas en la segunda ola y otras están ya en la sociedad de la información.

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

La confluencia de ambas olas imprime una mayor turbulencia en los mercados y esto se refleja en el oscilante comportamiento de los mismos en las últimas décadas del siglo XX de la sociedad industrial (crecimiento y decrecimiento, incluidas las décadas de los 70's y 80's caracterizadas por el decrecimiento y estancamiento), en contraste con las de crecimiento, pleno desarrollo y estabilidad de las anteriores. La coexistencia de ambas etapas hace mucho más *turbulento e inestable* el ambiente en que se desenvuelven las empresas en los 90's. Lo antes dicho se refleja gráficamente en la figura No.2.

Figura No.2



Fuente: Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo (2004).
Administración & Estrategia, p182.

Parte I: El contexto evolutivo de la presupuestación

Los autores de la obra Administración & Estrategia, hacen una precisión cronológica y del impacto que para las empresas trae consigo el entrecruce de las olas, es decir, del declive de la sociedad industrial y el comienzo de la sociedad de la información cuando exponen:

A partir de la década de 1970 tiene lugar lo que muchos autores denominan período de “cruce de olas”, una etapa de turbulencia e inestabilidad producida por el decaimiento de los mercados tradicionales (ola industrial) y el surgimiento de nuevos tipos de mercados asociados a las nuevas tecnologías que aparecen como consecuencia de la sinergia de información y telecomunicaciones. (Obra citada en 1, p149).

La mayoría de los estudiosos de estos temas coinciden en plantear que la etapa actual que vive la humanidad surge como resultado de la **velocidad de los cambios en la trilogía mercado-producto-consumidor**, pero muy particularmente en la velocidad de los **avances tecnológicos** y de la información, que han transformado toda la actitud y actividad del ser humano en los últimos 30 años.

La década de los 90's fue de grandes transformaciones a nivel del comercio mundial y de la tecnología. Aparecen los **hipermercados** como una consecuencia del nuevo modelo económico mundial: **La Globalización^(*)**, concepto que representa

(*) *La Globalización no es un fenómeno nuevo; más bien es la continuación natural del ensanchamiento de los mercados, producto del pleno desarrollo de la sociedad industrial que a su vez gesta y amplifica la sociedad de consumo, interrumpido por la primera y luego la segunda guerra mundial. En los últimos 15 años del siglo XX, sin la presencia perturbadora de conflictos armados o sociales de repercusión mundial, pero con el desarrollo de la tecnología, la continuación del ensanchamiento de los mercados ha alcanzado tales niveles que es lo que denominamos Globalización de los mercados.*

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

el ensanchamiento de los mercados a niveles antes no conocidos y que trae todo un cambio en el ordenamiento de los negocios cuyo crecimiento se sustenta en tecnología. La plena actuación en los mercados de los grandes del Asia: Japón, Korea, Indonesia y luego de China e India, imprimen una mayor complicación a la competitividad.

La globalización empieza a dominar el contexto económico y sus consecuencias se traducen a una agudización descarnada de la **competencia**, nuevos y sofisticados canales de distribución, **un consumidor** que eleva su nivel de exigencia hacia demandas más personalizadas (dando origen a un nuevo tipo de consumidor: el prosumidor, concepto creado por Toffler para describir un consumidor que forja mercados por ser altamente participativo en la cadena productor-consumidor).

Estas son las condiciones que predominan, caracterizan y definen el contexto económico-social de esta etapa evolutiva de la humanidad. **Mercados –globalizados–, consumidor y tecnología**, son los principales actores en la sociedad de la información, hasta ahora.

❖ **Aumento de la competitividad en los 85's-90's**

Todos estos elementos imprimen una mayor turbulencia al ambiente competitivo de la empresa, como indicamos. Las que están inmersas al final de la segunda ola –siguiendo a Toffler–, necesitan un empuje y reorientación de sus fortalezas competitivas o simplemente desaparecerán del mercado. Las que están en la tercera ola, despliegan cada vez más innovadoras formas de ganar mercados, básicamente apoyadas en tecnología.

En este complejo escenario es que se desenvuelve la empresa desde los años finales de los 80's y los 90's, donde la **rivalidad**

competitiva (que empieza a sentirse en la etapa de declive de la sociedad industrial) es la variable fundamental que caracteriza el ambiente empresarial y sus mercados que ya tienen una dimensión multinacional.

El éxito de la actuación gerencial se fundamenta en innovación; la ventaja competitiva continúa siendo el elemento que marca la capacidad de generar riquezas, y LA ESTRATEGIA sigue siendo el instrumental técnico-administrativo para la conducción de los negocios.

❖ **La nueva etapa del pensamiento estratégico: La Administración Estratégica**

En este ambiente de alta turbulencia de las últimas dos décadas del siglo XX, donde el reflujó de las olas generan tanto oportunidades como amenazas, los esquemas decisionales y las herramientas administrativas, ya no son todo lo eficaz que la velocidad de los cambios ambientales requieren. Esto, en particular en las grandes corporaciones del mundo desarrollado, que por su tamaño y complejidad organizacional y de mercados, son las que experimentan primero las necesidades que impulsan la aparición de nuevas técnicas y enfoques.

La necesidad de un enfoque integrador de todas las funciones directivas de la organización con el objetivo de enfrentar las amenazas y aprovechar las oportunidades para maximizar las ventajas competitivas y generar valor en un ambiente competitivo de alta turbulencia, era más que evidente.

Bajo este impulso el pensamiento estratégico evoluciona a lo que a juicio de muchos pensadores de la administración como ciencia aplicada, es su fase más depurada: *dirección o administración estratégica* (strategic management), un modelo directivo con un

enfoque *integrador* de todas las funciones gerenciales en la conducción de la empresa que va más allá de la planificación puramente. (Los inicios de la administración estratégica se ubican en los finales de los 70's, con pleno desarrollo en los 80-90's).

La Administración Estratégica, es una fusión de planeación estratégica y administración, pero desplegada en todos los niveles funcionales de la organización. Manejar la empresa bajo este concepto “*implica que la estrategia guíe todos los pasos de la organización, y, en función de ella, se adecuen todos los procesos administrativos e incluso la estructura de la organización de aquella.*”, (obra citada en 1, p30). También una descentralización en la toma de decisiones. ¿Por qué?, sencillamente porque el impacto de la velocidad de los cambios en el ambiente, no espera por procesos burocráticos en la toma de decisiones.

En este enfoque el planeamiento es *altamente dinámico*, no una actividad formal que se realiza periódicamente en el ciclo de planeación. En cambio, es un proceso permanente, evaluador continuo del contexto, generador de decisiones estratégicas y es inseparable de la administración como proceso de conducción de la organización.

Con la administración estratégica, dado su enfoque integrador de todas las áreas funcionales de la organización para agregar valor a la gestión, ya no se tiene un área de predominio en la misma; todas son importantes, aunque muchos tratadistas continúan sosteniendo la principalía del marketing, dada la orientación hacia mercado y clientes de todos los procesos de la organización.

Es la respuesta del pensamiento administrativo al manejo de las turbulencias que crean inestabilidad en los mercados y a la variable predominante en el contexto económico de las últimas décadas del siglo XX: *La Globalización*, sinónimo de *mercado y competencia*.

❖ **Las últimas herramientas del pensamiento estratégico**

El pensamiento estratégico como enfoque lleva más de 40 años de vigencia en las empresas, cada vez con más refinamiento en su fundamento conceptual, aplicación técnica de sus procesos y sofisticación de las técnicas surgidas al amparo del mismo; más que ningún otro pensamiento dominante en la evolución de la administración como ciencia aplicada.

En esta última etapa evolutiva del pensamiento estratégico, la administración estratégica, han surgido sofisticadas y efectivas técnicas, enfoques y conceptos de aplicabilidad *integral* en la organización, como los citados más abajo, que tienen una fuerte orientación a manejar *competitividad y mercado y son un producto genuino del pensamiento estratégico en esta sociedad de la información o era del conocimiento*:

1. Benchmarking,
2. Conceptos como Inteligencia de procesos (Six-Sigma), Inteligencia de empleados (Gestión del capital humano), CRM (Customer Relationship Management), Inteligencia de Negocios (al cual le dedicamos un segmento especial más adelante), etc...
3. Reingeniería, Calidad Total y todas las relacionadas con disminución de costos, como forma de generar ventajas competitivas, ejemplo: ABC costing, JIT.
4. Conceptos como trabajo en equipo, outsourcing, teorías como las 7 "S" de Mckinsey, las 5 "S" del Kaisen, coaching, empowerment, etc..., que buscan aumentar la integración (sinergia) como forma de agregar valor que a su vez generen la ventaja competitiva.
5. Balanced Scorecard (BSC), KIP's, EVA, etc...

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

El BSC o Cuadro de Mando Integral, actualmente es quizás la más vinculada al proceso presupuestario. Es una herramienta que permite implementar La Estrategia y medir sus progresos – performance- desde 4 perspectivas: financiera, clientes, proceso interno de negocios, aprendizaje y crecimiento. Robert Kaplan y David Norton, fueron sus creadores en 1990.

El maridaje de las TIC y el crecimiento de los mercados: La inteligencia de Negocios (BI)

Ahora bien, de los 85's en adelante, el desarrollo experimentado por las TIC y los mercados, necesariamente condujeron al surgimiento de nuevas herramientas basadas en tecnología para asistir a la toma de decisiones. Ya en los primeros años del siglo XXI este maridaje tiene sus productos (en forma de conceptos y software) que son profusamente utilizados por las grandes corporaciones del mundo desarrollado, pero ya también han surgido soluciones adecuadas aplicables a las medianas empresas de cualquier naturaleza, pero muy especialmente para empresas de servicios financieros.

Así, la propia necesidad de ejecutar un proceso de toma de decisiones de manera integral para todas las áreas funcionales de la organización, referido anteriormente, resultó el ambiente propicio para el desarrollo de conceptos como *Inteligencia empresarial o Inteligencia de negocios (Business Intelligence, BI)*, que plantean *soluciones integrales de gestión* enfocados a la *administración de conocimiento*^(*) mediante el análisis de datos existentes de la

(*) *Gestión del conocimiento es la disciplina que busca enfocar el uso de las tecnologías de la información en las personas, con el propósito de que éstas y las organizaciones aprendan a utilizar los recursos y fuentes de información para el logro de los objetivos estratégicos.*

organización, incorporados datos externos también, que permiten transformar los datos en *información estratégica* para la toma de decisiones y consecución de las metas.

Su base fundamental descansa en una plataforma tecnológica para almacenar información compuesta por poderosos software capaces de establecer relaciones y determinar patrones y tendencias (herramientas tipo rolling forecast, por ejemplo).

BI es un concepto producto genuino de la sociedad de la información, cuya principal característica es la utilización de la información para generar conocimiento.

La administración estratégica, como modelo directivo de última generación, descansa en sistemas de BI, muy en particular en las grandes corporaciones de países desarrollados.

❖ **Un salto conceptual: El carácter integral y dinámico de las nuevas herramientas**

Las nuevas herramientas creadas por el pensamiento administrativo para la gerencia, como las citadas más arriba, se distinguen por su carácter *integral y dinámico*.

Integral, en tanto éstas no se enfocan en un sólo aspecto de la organización, sino que una misma herramienta puede incorporar ambiente externo –economía-mercados– con los factores internos –finanzas-marketing-perfomance–.

Dinámico, ya que su aplicación no es puntual, sino incorporada al proceso permanente de monitoreo de variables de mercado y financieras para evaluación del perfomance. Ejemplos: BSC, benchmarking, los KIp´s, las herramientas tipo rolling forecast.

A nuestro modo de ver, este carácter integrador representa un salto extraordinario en la base conceptual y el alcance de las sofisticadas e innovadoras herramientas surgidas en la sociedad de la información, en contraste con las herramientas y enfoques surgidos en la sociedad industrial (las primeras sobre todo), aunque, obviamente, estaban en consonancia con su entorno socioeconómico.

Indudablemente que el enfoque estratégico ha sido el generador de tantas sofisticadas técnicas y enfoques gerenciales surgidos en tan poco tiempo (40 años). La velocidad de los cambios que enfrenta la gerencia y la tecnología, han sido los impulsores.

✧ ¿Evolucionan las Técnicas?

Claro que sí. Lógico es pensar que si las técnicas surgidas en administración y disciplinas relacionadas son el resultado del pensamiento administrativo en constante evolución, también esa evolución se produzca en ellas, y, consecuentemente, algunas sufran su proceso interno de “reingeniería” para adecuarse al avance de la organización como sistema abierto y continuar siendo útiles a los propósitos para los que fueron creadas, conservando su vigencia en este tránsito evolutivo.

Las que han tenido esa capacidad, hoy constituyen herramientas “reforzadas” que la gerencia, especialmente de empresas medianas actuantes en economías poco complejas, sigue utilizando con igual eficacia; como la técnica de análisis e interpretación de estados financieros y las de estudios de tiempo y movimiento, por citar sólo dos.

Otras, las más, sencillamente han desaparecido en esa evolución, incluidas también en este destino las muchas técnicas que no permanecieron, que fueron conceptuadas en las aulas académicas y que luego se descartaron por no funcionar en la práctica.

Otras están perdiendo vigencia de aplicación, particularmente en el mundo corporativo de economías de rápidos cambios, que son las que primero reciben las influencias de las nuevas creaciones del pensamiento administrativo, por que son las que también reciben primero el impacto de nuevas variables en el ambiente.

En este último grupo podemos citar el caso del análisis DuPont, creado en 1914 por el Ing. F. Donaldson Brown, quien lo aplicó con éxito en esa empresa química y luego en otras grandes corporaciones en Estados Unidos, como la GM. Esta herramienta de análisis de la rentabilidad de las empresas se convirtió en el más popular modelo de análisis financiero en las décadas subsiguientes a su surgimiento, hasta los 70's, en que experimenta una pérdida de vigencia.

Las técnicas, o herramientas gerenciales y enfoques como cualquier otro producto siguen la máxima de supervivencia: "evolucionar o morir".

◆ **¿Por qué no sobreviven algunas técnicas?**

Unas por ser puntuales, otras por poca flexibilidad conceptual y de aplicación para adecuarse a una organización en constante cambio y otras porque se descontextualizan y no responden, como apoyo técnico que son a la toma de decisiones, a las necesidades de la empresa que como sistema abierto demanda otra dinámica y respuestas en las herramientas usadas en el management^(*).

^(*) Usamos aquí el término *management* como concepto asociado a la conducción de la gestión gerencial, es decir, *administración y dirección de la empresa*.

—Capítulo 1: El paralelismo evolutivo de la administración como...

Por ejemplo, creemos que la causa de la pérdida de vigencia del modelo DuPont, es su poca flexibilidad para incorporar nuevas variables surgidas en el tiempo, como la inflación.

✧ ¿Qué se espera en los primeros años de la sociedad de la información?

Sería atrevido de nuestra parte vislumbrar cuál puede ser el futuro desarrollo del pensamiento administrativo y de nuevas técnicas y enfoques. Todavía reina la “era” del enfoque estratégico.

Aunque en los últimos años se han gestado algunas ideas, éstas no constituyen un pensamiento concreto ni tienen alcance universal en la organización, más bien se enmarcan dentro de las modas administrativas de fugaz duración y poca consistencia conceptual.

Sin embargo, creemos que el modelo económico que prevalece en los primeros años del siglo XXI, *la globalización* y los rápidos cambios en el ambiente, están imponiendo y exigiendo de la empresa y su gerencia una velocidad de adaptación a éstos que necesariamente van a provocar una evolución más acelerada del pensamiento administrativo y con ello, nuevas técnicas y enfoques, fugaces o no, pero lo suficientemente dinámicas para llevar la toma de decisiones a la velocidad que marchan las variables que influyen en el contexto de la empresa.

Estas herramientas, como ya lo estamos apreciando, incluyen una tercera cualidad: una orientación *predictiva*, además de ser *integrales y dinámicas*. Las existentes: evolucionarán las que tengan la flexibilidad conceptual para hacerlo, las que no, desaparecerán.

Parte I: El contexto evolutivo de la presupuestación _____

La Toma de decisiones basada en análisis de datos integrados a través de las herramientas apoyadas en soluciones de **BI**, que no es ya de uso exclusivo de grandes corporaciones, es lo que veremos utilizar por casi todas las gerencias de las empresas, independientemente de su tamaño, naturaleza o contexto económico, en los años por venir de este siglo XXI.

PARTE II

LA EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO COMO HERRAMIENTA GERENCIAL: UN CASO DE EXCEPCIÓN

CONTENIDO

CAPÍTULO 2

*EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN Y DEL
PRESUPUESTO*

CAPÍTULO 3

*EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN EN LOS SISTEMAS DE
PLANEAMIENTO EN LAS EMPRESAS*

CAPÍTULO 4

*EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN. SÍNTESIS
VALORATIVA*

CAPÍTULO 2

EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN Y DEL PRESUPUESTO

Si partimos del concepto de que lo único constante es el cambio y que es natural que aparezcan nuevas técnicas y desaparezcan otras en un proceso evolutivo de una disciplina académica determinada, en el ámbito de la administración como ciencia aplicada, hay casos excepcionales de técnicas y enfoques que han mantenido su vigencia sobre la base de haber evolucionado en paralelo a los cambios experimentados por la organización y su management en este proceso evolutivo. Esas técnicas han efectuado su propio proceso de “reingeniería” como indicamos.

El Presupuesto como herramienta gerencial ha sido, a nuestro juicio, uno de esos casos de excepción. Las características del proceso evolutivo de la técnica con más universalidad en la administración de las empresas, “El Presupuesto”, como suele llamarle Cristóbal del Río⁽³⁾, merecen especial análisis.

UNA EVOLUCIÓN INTERESANTE: DEL PRESUPUESTO DE LA SOCIEDAD INDUSTRIAL AL PLAN ANUAL DE UTILIDADES DE LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN

Su desarrollo como herramienta gerencial ha ido en paralelo a esa evolución del pensamiento administrativo y de la empresa casi desde el propio surgimiento de la administración como ciencia aplicada. Y es paradójico, ya que muchas veces las herramientas de aplicabilidad financiera son rígidas para evolucionar y mantener vigencia.

A nuestro modo de ver, el Presupuesto ha sido una de las herramientas gerenciales más flexibles, si no la más, para evolucionar desde la sociedad industrial a la gerencia de la sociedad de la información y continuar siendo útil, como hasta ahora, a la gestión administrativa.

Pero lo más interesante *es que en cada una de las fases evolutivas experimentadas hasta nuestros días, ha ampliado su alcance, capacidad de adaptación y sobre todo la capacidad de integrar* a todas las áreas de la organización, ganando en ese desarrollo *un mejoramiento sustancial en su aplicabilidad y aumento en la eficacia de su uso* para la gerencia, enfrentada a los nuevos retos.

Hoy, dada la evolución experimentada por esta herramienta, muchos autores cuestionan si cabe ya la aplicación del término “Presupuesto” al actual complejísimo instrumental que constituye en estos tiempos. Y ciertamente que Presupuesto —de presuponer— fue su nombre inicial en atención al objetivo que le dio origen: *asignación por anticipado de gastos para poder controlarlos.*

Este cuestionamiento radica en que el término presupuesto ya no conceptúa todo el alcance que envuelve el actual proceso de

presupuestación como *fase constructiva* de los presupuestos de áreas y medular como herramienta gerencial de planeación operacional; tampoco describe el efecto sinérgico, integrador y dinámico que hoy genera su aplicación en las empresas.

Es este proceso el que ha experimentado cambios significativos a lo largo de esa evolución. En consecuencia, *la visión y uso de los presupuestos.*

El proceso de presupuestación como lo conocemos hoy, está concebido en el ámbito del enfoque estratégico aplicado en las empresas desde los años 60's, como veremos más adelante, y tiene como resultado presupuestos que plasman la planificación de todas las áreas funcionales en un *plan operacional integral expresado en términos financieros* cuya puesta en marcha permite la conducción de las estrategias definidas para el logro de los objetivos y metas. Precisamente por su carácter integral, se ha denominado: *Plan Anual de Utilidades.*

La palabra presupuesto se asocia con restricción, límites; al entrar al siglo XXI la connotación de esta herramienta es sustancialmente más que eso. Estamos frente a la transición en la utilización del *término* presupuesto por el *concepto* Plan Anual de Utilidades.

Plan Anual de Utilidades, Plan Operacional, Plan Táctico o Presupuesto Maestro (todos estos son conceptos similares) son denominaciones *más apropiadas que presupuesto*, para *conceptuar todo el alcance* que tiene hoy esta herramienta.

Sin embargo, reconocemos, que la praxis aún es ley y no con poca frecuencia se sigue denominando presupuesto al hoy Plan Anual de Utilidades. El término presupuesto, así simplemente, tiene un carácter genérico. En el contexto de la empresa de nuestros días, se utiliza,

generalmente, para denominar a los presupuestos individuales de las diferentes áreas funcionales: presupuesto de producción, presupuesto de ventas, presupuesto financiero, etc.

❖ **Presupuestar, Presupuestación, Presupuesto y Plan Anual de Utilidades**

Presupuestar es un verbo que indica la *acción* de asignar partidas en los presupuestos, es decir de establecer un presupuesto. Esto es universalmente aceptado y su connotación no ha variado.

En esa evolución también se ha producido un cambio en la connotación y alcance de los siguientes términos y conceptos. Y debemos distinguir sobre ellos, para propósitos de conocer el alcance con que son utilizados en el contexto de la exposición en adelante.

Presupuestación: acción de asignar valores monetarios (\$) a las partidas que integran los diferentes presupuestos.

Presupuesto: resultado del proceso de presupuestación.

Estas definiciones se enmarcan dentro del contexto de la empresa antes del surgimiento del planeamiento estratégico como enfoque en la administración.

Presupuestación: proceso que implica *definir* los planes de acción de las diferentes áreas funcionales de la empresa (que identificamos como el subproceso de *planeación operacional* por área funcional) y *traducirlos a expresiones cuantitativas* (subproceso de *planeación financiera* o cuantificación o de estimación de los flujos de ingresos y de la asignación de los flujos

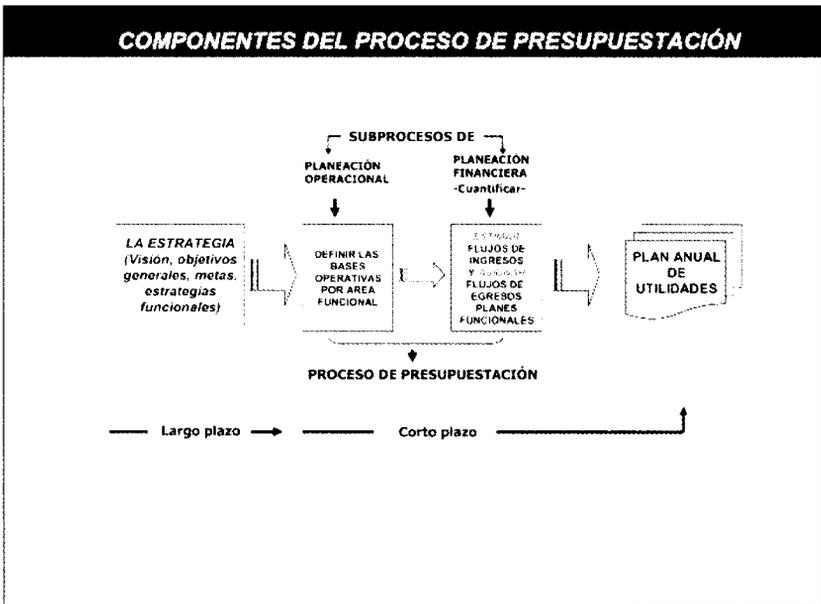
de egresos y salidas), que implicarán la ejecución de las intenciones gerenciales que conducirán a las metas propuestas para el horizonte del período presupuestado.

El proceso parte de La Estrategia (Visión, objetivos generales, políticas, metas y estrategias funcionales) adoptada por la empresa. El resultado o producto del proceso de *presupuestación o proceso de planificación operacional y financiera* (son conceptos similares), es un *plan integral de gestión de las áreas funcionales expresado en términos financieros* denominado *Plan Anual de Utilidades o Presupuesto Maestro*.

La siguiente figura conceptúa esta definición:

Figura No.3

COMPONENTES DEL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN



Plan Anual de Utilidades o Presupuesto Maestro: Es el **resultado** del proceso de presupuestación. Reúne todos los planes funcionales cuantificados en un plan anual integral de gestión, **incluyendo el reflejo del impacto de los mismos en la posición financiera de la empresa.**

Presupuesto: Término genérico aplicado a denominar los presupuestos parciales de áreas: presupuesto de ventas, producción, etc.

Estas definiciones se enmarcan dentro del contexto de la empresa a partir del surgimiento del enfoque estratégico.

Bajo esta actual concepción y enfoque integral funcional, veamos los siguientes esquemas del Plan Anual de Utilidades para diferentes tipos de empresas:

PLAN ANUAL DE UTILIDADES PARA DIFERENTES TIPOS DE EMPRESAS

Figura No.4

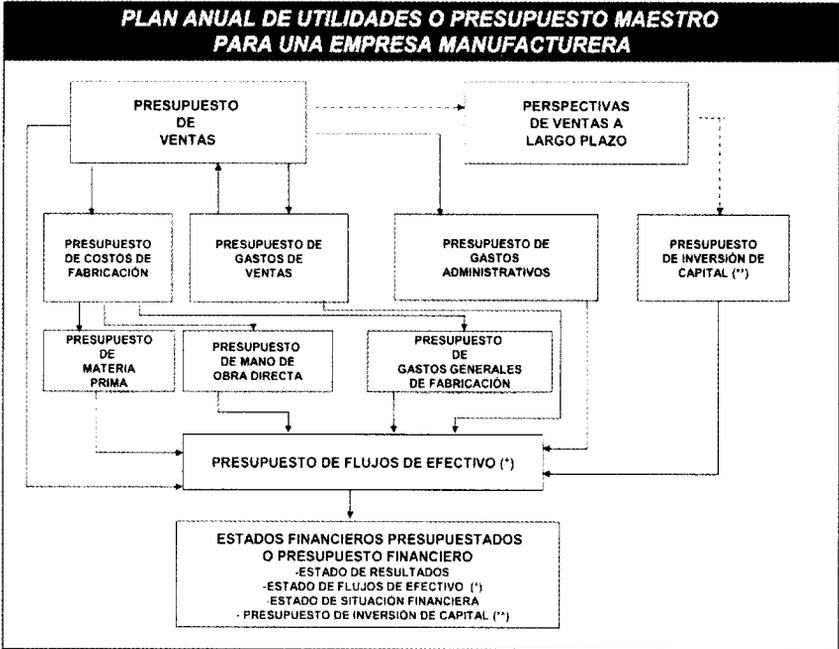


Figura No.5

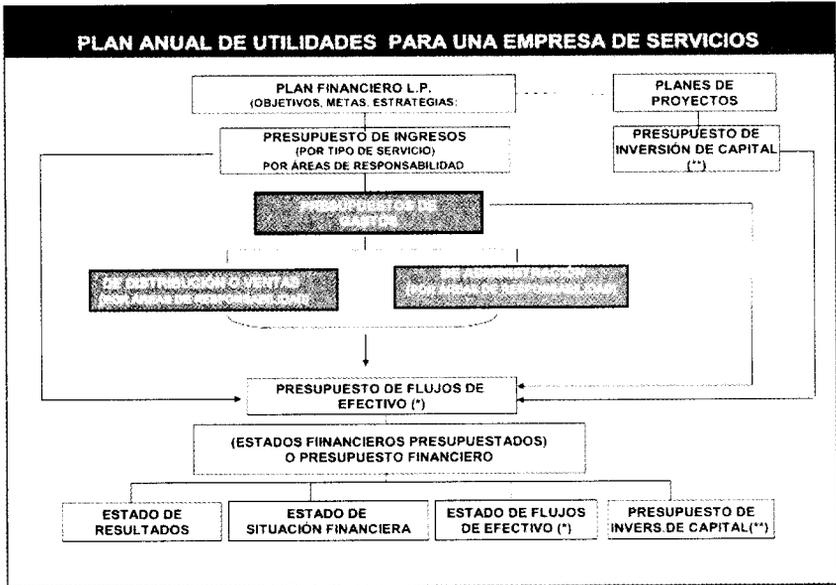
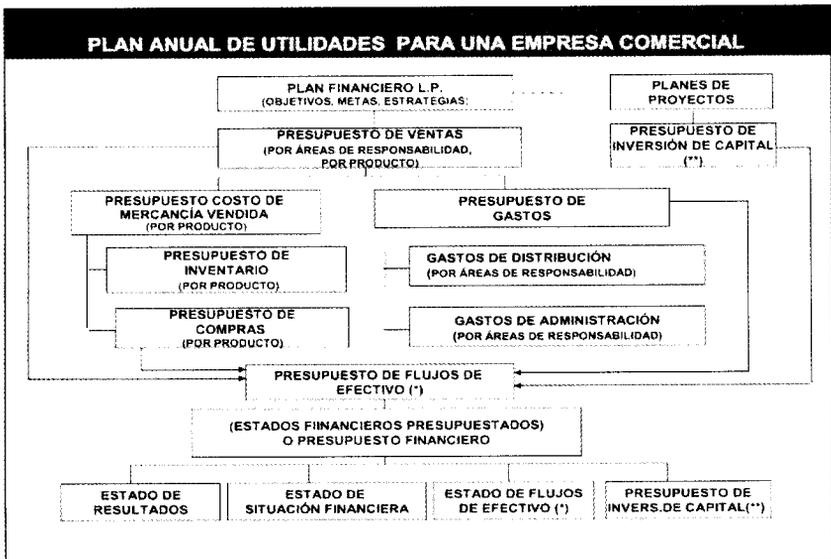


Figura No.6



❖ **¿Cómo ha sido esta transición?**

Ahora bien, si estamos frente a una herramienta que conceptualmente hablando ha sufrido un desarrollo evolutivo importante, ¿cuáles fueron los cambios que experimentó la presupuestación, como proceso responsable de producir los presupuestos, y éstos en consecuencia, hasta constituirse hoy en el eficaz instrumento gerencial denominado Plan Anual de Utilidades, conceptuado como el plan de corto plazo con expresión financiera diseñado en función de La Estrategia?, ¿cuáles factores a lo interno y externo de la organización impulsaron el desarrollo de esta herramienta a partir de su propia capacidad de adaptación o flexibilidad?.

Y, bajo una mirada prospectiva de cara a los continuos cambios que caracterizan a la sociedad de la información, que han hecho infuncionales a muchas de las herramientas administrativas muy útiles en su momento, ¿esa flexibilidad permitirá al proceso de presupuestación y a su resultado denominado hoy Plan Anual de Utilidades, responder a la velocidad de los cambios que el actual contexto económico mundial de la globalización o cualquier otro esquema económico que surja en las décadas por venir del siglo XXI exige y exigirá de las empresas y su gerencia una actuación distinta?.

En esto último hay una realidad que debemos admitir: la velocidad de los cambios en el ambiente y mercados, han aflorado y potenciado las debilidades que como técnica que es, tiene la presupuestación y, por consiguiente, los presupuestos. Cabe plantearse entonces, ¿cómo evolucionará en los próximos años, o dejaremos de presupuestar por volverse infuncional como otras tantas herramientas en administración frente a nuevas exigencias en el ambiente gerencial?, ¿continuaremos presupuestando en los años venideros?

Buscar respuestas para todas estas interrogantes es el objetivo fundamental del desarrollo de los siguientes capítulos.

CAPÍTULO 3

EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN EN LOS SISTEMAS DE PLANEAMIENTO EN LAS EMPRESAS

Para estudiar la evolución de la presupuestación y, por tanto, de su resultado, de Presupuesto al concepto Plan Anual de Utilidades, necesariamente debemos estudiar la evolución de la función planeamiento en las organizaciones, desde la sociedad industrial a la sociedad de la información. Esto así, ya que la presupuestación como proceso, es una forma de planeamiento. Frederick Gluck (1980)⁽⁴⁾ prácticamente lo plantea cuando dice: *“la mayoría de los sistemas de planeamiento rastrean sus orígenes en el proceso presupuestario anual”*.

Por tanto, debemos considerar que su evolución está implícita en la evolución misma del planeamiento en la organización. *El desarrollo de esta función básica* en el management y las empresas, *la ha impactado y definido*. Y en un punto de esa evolución se fusionan como dos subsistemas interdependientes, para constituirse en el *sistema integral de planeación*.

Con base en esta asociación, podemos establecer un paralelo en la evolución de ambos, y a partir de las características asumidas en cada etapa por el planeamiento, identificar las transformaciones evolutivas que a su vez experimentó la presupuestación y, por vía de consecuencia, su producto, el Presupuesto/Plan Anual de Utilidades.

EVOLUCIÓN DEL PLANEAMIENTO EN LAS ORGANIZACIONES

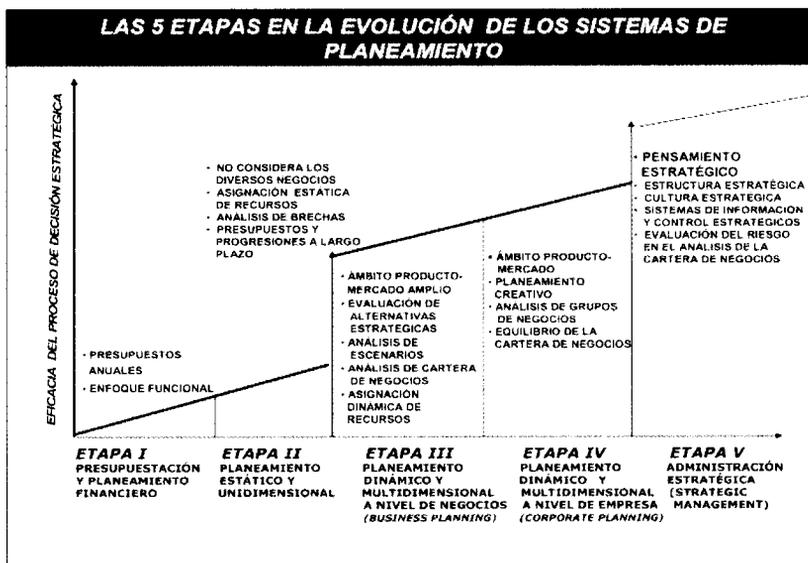
El estudio más conocido sobre la evolución del planeamiento en las empresas fue el realizado por Mckinsey & Company (1978)⁽⁵⁾; en él establecieron 4 etapas. Lo distintivo del mismo es que enfoca más la esencia del planeamiento que el procedimiento. Más adelante Hermida, Serra y Kastika (2004)⁽⁶⁾, apoyados en este estudio, diferencian 5 etapas:

- I: Presupuestación y planeamiento financiero*
- II: Planeamiento estático y unidimensional*
- III: Planeamiento dinámico y multidimensional en el nivel de negocios*
- IV: Planeamiento dinámico, multidimensional y creativo en el nivel de la empresa*
- V: Administración estratégica (strategic management).*

La figura No.7 representa la evolución del planeamiento según el enfoque de estos autores. Se identifican en cada etapa las características de la **esencia** del planeamiento. Es decir, que particularidades han sido las más relevantes en cada período evolutivo y que han definido la forma de ejecutar el planeamiento en las organizaciones.

Aunque la gráfica no establece ubicación cronológica para cada etapa, sí refleja la evolución histórica del planeamiento. Por lo que, para propósitos de nuestro análisis, a partir de las características de cada etapa y el análisis del surgimiento de las técnicas y enfoques expuestos en la parte I de este libro, podemos *referenciar los períodos* en que esas características estuvieron vigentes y, por tanto, extraer el impacto ejercido sobre la presupuestación y su resultado.

Figura No. 7



Fuente: Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo. (2004). *Administración & Estrategia*, p153.

❖ ¿Desde cuándo presupuestamos?

Aunque podemos decir que en términos prácticos presupuestar siempre ha sido una actividad inherente a la sociedad humana, que surge de la necesidad de hacer un uso racional de los recursos

escasos, la historia registra varios eventos trascendentes que podrían considerarse como el inicio de la presupuestación con un enfoque técnico. Cristóbal del Río en su obra ya citada, señala estos eventos y dice:

...no fue sino hasta fines del siglo XVIII cuando El Presupuesto comenzó a utilizarse como ayuda en la Administración Pública, al someter el Ministro de Finanzas de Inglaterra a la consideración del Parlamento, sus planes de gastos para el período fiscal inmediato siguiente, incluyendo un resumen de gastos del año anterior, y un programa de impuestos y recomendaciones para su aplicación. (p1-6, Generalidades).

De ahí en adelante Francia y otros países europeos (1820) adoptaron un procedimiento de presupuesto para el área gubernamental, y en 1821 se implanta un presupuesto rudimentario en E.U.A.

¿Cuándo pasó al sector privado? Ya se ha indicado:

Frente al éxito como instrumento de control de los gastos asignados en la administración gubernamental, más o menos en 1910/12, se incorpora la técnica presupuestal a la actividad económica privada, motivada también en **la necesidad de control de gastos**, en consonancia con el rápido crecimiento económico de la industria que estaba en plena segunda revolución industrial (años 1895 y 1930 -finales del siglo XIX y parte del XX).

A partir de aquí podemos considerar la evolución de la presupuestación en las empresas y está identificada como la etapa I en las figuras Nos. 7 y 8.

La metodología que usaremos para analizar su evolución será:

- Comentar las cualidades que caracterizan cada etapa de la evolución del planeamiento.
- Identificar las *transformaciones* experimentadas por la presupuestación y su producto, los presupuestos, en los puntos siguientes:
 - ❖ *Impacto* particular en presupuestos de áreas funcionales (los más importantes).
 - ❖ *Carácter integral* del proceso respecto a las áreas funcionales.
 - ❖ *Sistema de información y control*.
 - ❖ *Enfoque del proceso*.
 - ❖ *Uso* de los presupuestos/Plan Anual de Utilidades como *herramienta gerencial*.
- Identificar y contrastar *los avances* alcanzados en cada etapa.

Nos apoyaremos en la figura No.7⁽⁷⁾ de las etapas evolutivas del planeamiento en las empresas, pero con algunas modificaciones, que obedecen a nuestro propósito de lograr una mejor ilustración, y que podemos apreciarlas en la figura No.8.

Figura No.8



Fuente: citada. (*) Las modificaciones, hechas por la autora, consisten en: 1) identificación del enfoque, visión y características del planeamiento en cada etapa y 2) indicación de los períodos aproximados que enmarcan cada etapa, los cuales deben tomarse como punto de referencia y están insertas, a su vez, dentro de las etapas de la sociedad industrial a la sociedad de la información. Nota: A partir del 1960, con el planeamiento estratégico, la visión es de largo plazo, enfoque estratégico y para el Plan Anual de Utilidades, de corto plazo, enfoque financiero.

LAS 5 ETAPAS EN LA EVOLUCIÓN DEL PLANEAMIENTO EN LAS ORGANIZACIONES

ETAPA I (1910-193x): PRESUPUESTOS ANUALES

La incorporación (1910/12) de la técnica presupuestal a las organizaciones privadas, obedece, como se indicó, a la necesidad de controlar gastos ascendentes, derivados del crecimiento de la industria en plena expansión en esos años.

Esta motivación así como el enfoque que se daba al presupuesto en el sector público cuyo alcance se orientaba exclusivamente al objetivo de control de gastos, influyó, en gran medida, para que el proceso de presupuestación aplicado en el sector empresarial se orientara, prioritariamente, en los primeros años naturalmente, a ejercer el **control** de los **recursos asignados** a los diferentes gastos departamentales.

❖ **Características del proceso**

Esa asignación tenía un carácter “mecánico”. Se hacía generalmente sobre la base de los niveles de gastos realizados en los años anteriores. No se ponía mucho esfuerzo en la búsqueda de criterios o enfoques para mejorar la asignación de recursos.

La estimación de los ingresos, además de ser cortoplacista no evaluaba, en gran medida, las potencialidades del mercado. Las metas de ventas generalmente se establecían tomando como referencia los niveles del año anterior.

En esta forma de elaborar presupuestos tiene su origen la técnica de **presupuestación incremental o tradicional**, la cual consiste en agregar o disminuir metas y asignaciones de recursos, generalmente, sobre la base de las expectativas no realizadas del período anterior.

Visto así, la presupuestación era un simple ejercicio numérico, y su resultado, **denominado Presupuesto**, consistía en un documento integrado por los presupuestos parciales de los: 1) ingresos programados (muchas veces con el formato del catálogo de cuentas), 2) establecimiento de los costos (materia prima, mano de obra y gastos indirectos de fabricación), 3) gastos a realizar, 4) un estado de ganancias y pérdidas (denominación de la época del estado de resultados), 5) los flujos de entradas y salidas de efectivo y 6) una

relación de las inversiones necesarias. Este último se elaboraba sobre la base de las disponibilidades o restricciones de recursos indicadas por la gerencia.

En los primeros años subsiguientes a su implementación, *el proceso de presupuestación en sí era la planeación*. Por tanto, la planeación en los negocios tenía en esos años un enfoque eminentemente financiero y con una visión cortoplacista. Valida esto la afirmación de Gluck, citada anteriormente, de que “*la mayoría de los sistemas de planeamiento rastrean sus orígenes en el proceso presupuestario anual*”.

La planeación operacional, subproceso de la presupuestación, como la conocemos hoy, no existía. Unos años más adelante en los 20's, con los aportes de los estudios de la DuPont y GM, el proceso empezó a ser definido como el ciclo de planeación y presupuestación, o ciclo presupuestario.

En esta etapa, se empezó a aplicar (1921) el incipiente enfoque de los costos estándares con una positiva influencia en la presupuestación de los costos de materia prima y mano de obra, aunque no fue hasta la siguiente etapa (1950) cuando se incorporaron en pleno al proceso presupuestario y en donde se aprecia grandemente su influencia.

Por los años 30's se inició el uso de los presupuestos flexibles aplicados en gastos de producción, a partir de los desarrollos de los conceptos de costos variables y fijos hechos por los economistas.

❖ **Herramienta de control**

Con todas estas características, el Presupuesto como herramienta gerencial, estaba enfocado al control de gastos inicialmente y conforme la técnica se fue desarrollando, a control de resultados

financieros. No era visualizado como un plan, sino como un ***instrumento de control*** en el que se fijaban para el ejercicio contable los límites de gastos e inversión que se esperaba realizaran los directivos y el personal bajo su mando ***para el logro de un objetivo de naturaleza financiera***, es decir ***la utilidad deseada***.

La adopción en esos años de una estructura organizativa basada en el concepto de ***centros de utilidades***, permitió ejercer el control presupuestario de manera más eficiente que bajo el esquema organizativo anterior, donde la dirección se ejercía en forma centralizada. El esquema comparativo de lo planeado vs. lo ejecutado era el comúnmente utilizado. General Electric y Westinghouse fueron las primeras en adoptar este modelo de estructura que después se popularizó grandemente.

Ni la presupuestación como proceso ni su resultado, el Presupuesto, constituían una herramienta gerencial que contribuyera a la integración de los esfuerzos, participación activa en la discusión de las metas y asignaciones de gastos de las áreas en los diferentes niveles (gerencia media, gerencia operativa), ni mucho menos se constituía en un instrumento que auxiliara a la gerencia en la planeación, dirección y organización, ***sólo en la función control***. La técnica de presupuestación flexible o variable de gastos, cuya orientación fundamental es hacia el control, surge precisamente por esta motivación.

❖ **Avances logrados**

No hubo grandes cambios en la forma de presupuestación en las dos décadas siguientes a su establecimiento en las empresas, aunque es justo admitir que con el paso del tiempo la técnica presupuestal se fue depurando cada vez más, definiendo el ciclo presupuestario y ajustando a la estructura contable de las organizaciones para producir

un sistema de información orientado hacia el control, no tanto así a la evaluación y retroalimentación.

La tecnificación de los presupuestos de costos de fabricación con los costos estándares y más luego con los presupuestos flexibles, se aprecia en esta etapa.

Características básicas, por consiguiente, identificables en esta etapa I: *enfoque financiero* con *visión de corto plazo e introspectiva*, con presupuestos anuales generalmente para ingresos, costos, gastos e inversiones de capital, pero con poca integración de las áreas al proceso, ya que era limitada la participación de la gerencia media y operativa. El proceso de presupuestación estaba orientado a un objetivo financiero y su uso como herramienta gerencial se focalizaba en el *control*.

ETAPA II (194x-195x): PRESUPUESTOS Y PROYECCIONES A LARGO PLAZO

La propia dinámica de los negocios y la fijación de metas que no se podían cumplir en un año, obligó a la ampliación del horizonte cronológico en la visión de los negocios, en pleno crecimiento en esos años. En esto contribuyó también el florecimiento de las técnicas basadas en pronósticos emanadas del pensamiento económico académico y de gran aplicación en las finanzas. Y el desarrollo de computadoras de gran capacidad, debe ser considerado.

La etapa II de la planeación, se caracteriza entonces, por el uso intensivo de *pronósticos y proyecciones financieras a largo plazo*. Esto apunta a los inicios de un cambio cualitativo en el enfoque del planeamiento, en cuanto el proceso de analizar con una visión *prospectiva* obliga a enfocar aspectos que no son puramente financieros. Sin embargo, el planeamiento durante esta etapa, aunque

es prospectivo, es desplegado en forma introspectiva, es decir, mira a su propia dimensión y *sigue centrado en el enfoque financiero*. Los presupuestos anuales ahora son multianuales, desarrollados con base al pronóstico financiero de largo plazo.

A mediados de los 50's, la *planificación y control* adquieren especial relevancia y el enfoque administrativo se orienta hacia la administración por áreas de responsabilidad, sustentado en sistemas de contabilidad y presupuestos estructurados bajo el mismo enfoque y *ejercer así el control con el criterio de excepción*. Esto fue la antesala a lo que unos pocos años después se estableció en la empresa como Sistema de Administración por Objetivos (APO), tratado con especificidad más adelante.

Los tres desarrollos que tuvieron lugar en esta etapa y que más influyeron en las transformaciones experimentadas por la presupuestación durante ella son:

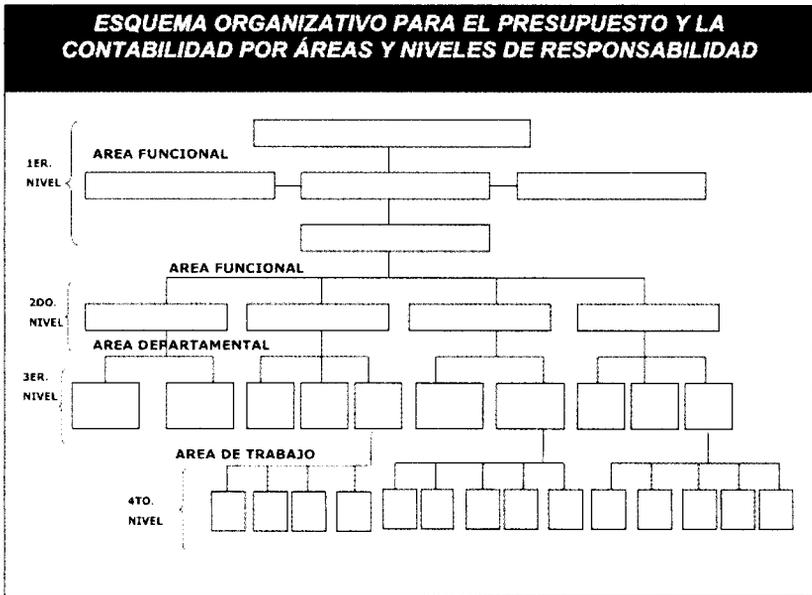
❖ **Contabilidad por Áreas de Responsabilidad**

La administración por áreas de responsabilidad requiere de una estructura departamentalizada, es decir, definida en áreas funcionales y éstas seccionadas en unidades administrativas que ejecutan procesos específicos, con la finalidad de delimitar las responsabilidades, establecer jerarquías y unidad de mando.

Como una plataforma al funcionamiento de este modelo administrativo, los sistemas contables se diseñaron para responder a la identificación de esos niveles y áreas de responsabilidad en la generación de los ingresos, ejecución de los gastos y evaluación del desempeño. Estos son los inicios de la contabilidad administrativa y del surgimiento, en 1955, de la Contraloría como área encargada, en principio, de las finanzas, incluida la responsabilidad del Presupuesto y de producción.

La figura No.9 muestra el esquema organizativo al que se orientaron las empresas en esta etapa, donde se agrupan las áreas funcionales por niveles y se establecen las jerarquías departamentales.

Figura No. 9



Fuente: Del Río González, Cristóbal. (2000). *El Presupuesto*. pIV-14.

❖ **El costo estándar en los presupuestos de costos de fabricación**

Aunque existente desde los tiempos de Taylor, creador del concepto, ampliado por Harrington (1908) y aplicado en 1921 por el contador Chester Harrinson, no fue hasta la década de los 50's cuando las técnicas de costo estándar (el enfoque más avanzado de

los costos predeterminados) empezaron a tener divulgación académica y aplicación generalizada en las organizaciones fabriles, sobre todo en EUA. Esto ya fue indicado.

Entendemos entonces, que a partir de esa época es cuando debemos reseñar el aporte de los costos predeterminados en la presupuestación.

El costo estándar conceptual y técnicamente, representa el “costo objetivo” de la empresa. Es decir, lo que debe costar fabricar un producto o grupo homogéneo de productos. Como parámetros eficientes del costo de fabricación planeado para un período, fueron la base para elaborar los presupuestos de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación. Con ello se simplificó y tecnificó grandemente la mecánica de elaboración de estos presupuestos.

Otro tanto ocurrió con la medición de los resultados, es decir, la función control, ya que su uso permite el análisis preciso de la eficiencia alcanzada en la actividad productiva a través de los informes de resultados (identificación de las desviaciones en los elementos del costo).

La utilización plena de los costos estándares en la planeación operacional y financiera de los presupuestos fabriles, particularmente por las grandes empresas, *representó un paso de avance importante en la tecnificación del proceso de presupuestación de la función producción y un mejoramiento significativo en la función control.*

❖ La APO y su impacto en la presupuestación

Aunque el pleno desarrollo y los mayores aportes de la APO a la presupuestación se produjeron en los 60's-70's, sus antecedentes, que se encuentran en la Administración por Áreas y Niveles de

Responsabilidad surgida en los 50's, y su estructuración por Drucker en 1954 como un sistema administrativo orientado a resultados, lo contextualizan en esta etapa.

Para dimensionar estos aportes es necesario comprender el contexto y lo que desde el punto de vista administrativo ésta representa.

La APO es un método administrativo de evaluación y control del desempeño de las áreas y de toda la organización en general. Fue una respuesta del pensamiento administrativo para enfrentar la merma de utilidades que experimentaba la empresa norteamericana, cuya gerencia en esos años se enfocaba más a resultados financieros.

El modelo plantea la descentralización de las decisiones, el autocontrol y auto evaluación, proporcionando así una mayor flexibilidad en los controles. En otras palabras: la motivación de los responsables de áreas para el logro de los objetivos propuestos por ellos, no impuestos.

Sus aportes se centraron en:

A) Mejorar la asignación de recursos. En tanto la metodología de establecimiento de objetivos de este modelo implicaba: 1) *definición de los esfuerzos y tareas* para lograrlos y 2) *competencia por los recursos* en base al plan más eficiente.

Por ello, era mucho más objetiva y específica la *cuantificación* de las necesidades de recursos para los programas definidos. Por lo tanto, *la asignación* de los recursos para las diferentes acciones, programas y proyectos que apoyaban el logro de los objetivos de áreas, *era mucho más eficiente*. Lo que contrasta con la base incremental para presupuestar ya explicada.

La APO categoriza las actividades en, las programadas en los objetivos y las rutinarias. Sobre estas últimas siguió prevaleciendo el criterio incrementalista para la asignación de recursos, pero su peso específico no era importante.

B) Cambio en la visión del rol del presupuesto. El planteamiento hecho por el Dr. Dale D. McConkey (1974)⁽⁸⁾ de que *“El presupuesto fluye de los objetivos, no viceversa”*, debe interpretarse como el primer paso de avance para que, como herramienta gerencial, empezara a ser visto *desde una visión más amplia, no exclusivamente orientado al control financiero*, adquiriendo una función coadyuvante, de apoyo, en el proceso de establecimiento de objetivos y sus implicaciones financieras, en vez de ser un instrumento *fiscalista y restrictivo*. Este cambio cualitativo en la visión del presupuesto se amplifica en las etapas siguientes.

Lo expuesto por el Dr. McConkey en el artículo “La posición y función de los presupuestos en un sistema APO”, ya citado, amplía esta idea sobre el cambio de visión en el rol desempeñado por ellos (traducción libre y parcial):

A lo largo de más de 20 años de práctica en APO se han producido cambios en el enfoque tradicional de hacer gerencia... muchas partes del proceso administrativo se habían vuelto obsoletas, incluyendo la visión tradicional del presupuesto (fuertemente orientado al control) y su relación con la planeación. Señala también “que el presupuesto bajo este sistema requiere ser visto con una visión renovada”. A su juicio, en esta nueva visión el presupuesto constituye *“la asignación planeada de recursos para la realización de los objetivos de los*

gerentes”, los presupuestos deben ser vistos como el performance requerido dentro de un sistema APO.

Obviamente que visto así hay un cambio radical respecto a la visión tradicional vigente en esos años y que él precisa en dicho artículo: El presupuesto es un plan o estimado de futuros ingresos y gastos.

Otra de sus ideas claves es el establecimiento de la relación fundamental que existe entre APO y presupuesto y está expresada en el planteamiento: “*Presupuesto es una parte integral del sistema APO y la empresa no puede practicarlo sin él*”.

C) *Integración de los niveles medios y operativos al proceso de presupuestación.* La propia naturaleza de la APO obliga a incorporar jefes y subordinados en el establecimiento de las metas y, por tanto, en la estimación de los recursos involucrados. Con esto se logra un enfoque participativo que mejora la comunicación y el compromiso.

Creemos que la APO representa un cambio conceptual importante en la evolución del planeamiento en las organizaciones que puede ser considerado como la antesala del planeamiento estratégico, aunque sabemos de sus limitaciones como son: 1) focalización en resultados financieros, pues criterios de ganancia y manejo de costos no representan a la organización como ente socioeconómico *per se* y 2) la alta burocracia envuelta en su despliegue.

Como modelo administrativo, su aplicación se extendió a las dos décadas siguientes como apuntamos, y prácticamente quedó asimilada (por lo menos en las grandes corporaciones) en el proceso de planeamiento estratégico cuya conceptualización es de mucho

más amplio alcance para la empresa al involucrar el marco competitivo y La Estrategia.

Impacto en la presupuestación

El enfoque prospectivo de la planeación, y estos tres desarrollos: contabilidad por áreas y niveles de responsabilidad, costos estándares y la APO, impactan sustancialmente al proceso de presupuestación, tanto en su visión como en el aspecto procedimental.

Los pronósticos a largo plazo –normalmente 5 años, o hasta donde la razonabilidad de los supuestos que apoyaban las proyecciones lo permitiesen–, se constituyeron en la base del plan financiero de la organización en el largo plazo, y consecuentemente, para estimar las cifras de los diferentes presupuestos multianuales. No obstante, la estimación de las cifras presupuestarias no deja de lado la técnica incremental, sobre todo para los gastos.

El proceso presupuestal y el plan financiero de largo plazo funcionaban en forma inseparable. El plan quinquenal se revisaba cada año, se hacían los ajustes correspondientes, se convertía en presupuesto el primer año, y se agregaba otro para mantener la continuidad del horizonte de planeación quinquenal, y así sucesivamente. Ambos funcionaban como instrumentos fundamentales de control y evaluación del desempeño.

En el aspecto procedimental, el proceso se hace mucho más definido y técnico; se elaboran tantos presupuestos parciales como áreas de responsabilidad tuviese la empresa y se involucra al personal operativo en la elaboración de sus metas de ingresos y gastos.

En esta etapa los presupuestos de ingresos y de inversiones son los que experimentan las mayores transformaciones evolutivas.

Unos años más adelante en el período, con la generalización del uso del costo estándar en las empresas fabriles, particularmente en las de gran tamaño, el presupuesto de costos de fabricación adquiere un importante tecnicismo y la APO mejora la eficiencia en los presupuestos de gastos como vimos.

Veamos el impacto en forma particular en los siguientes presupuestos de áreas:

a) Ventas/ingresos:

El proceso de presupuestación de los ingresos se cualifica grandemente con el uso de técnicas de pronósticos y proyecciones financieras en la construcción de escenarios de la demanda de los mercados crecientes. También con el surgimiento de técnicas como ciclo de vida y mezcla de productos. La efervescencia del marketing le imprime otra concepción a este presupuesto, que alcanza mayor refinamiento en la siguiente etapa.

Estas proyecciones denominadas *pronósticos de ventas*, eran la base para el establecimiento de las metas de mercado, que a su vez se constituían en el *Presupuesto de Ventas/ingresos*. Debemos recordar que el crecimiento sustancial de los mercados en esas décadas, particularmente después de la segunda guerra mundial, amplió la visión del ámbito de los negocios.

Contrasta esto grandemente con la etapa I en donde las metas de este presupuesto se establecían en base al análisis del comportamiento histórico, fundamentalmente.

Hermida, Serra y Kastika, plantean que una de las características del planeamiento de la etapa II es que era unidimensional, no se consideran los diversos negocios, por lo que es lógico asumir que el presupuesto de ventas/ingresos no diferenciaba los tipos de negocios.

b) En los Gastos:

Los presupuestos que reciben más atención en su elaboración son éstos. El control por áreas de responsabilidad obliga a los gerentes a hacer una estimación cuidadosa de los gastos requeridos por sus áreas, sobre todo para no subestimarlos. La asignación de recursos por renglón de gasto continúa sobre la base incremental usada en la etapa anterior, asumiendo una forma estática. En el análisis de la siguiente etapa se expone el impacto positivo de la APO en mejorar los criterios usados con este propósito.

c) Inversión de capital:

Este Presupuesto, como un plan de inversión a largo plazo que es, se sustentó en estudios de factibilidad que aplicaban las novedosas técnicas de evaluación de la inversión surgidas en esos años, muy en particular estudios sobre los flujos de efectivo.

d) En el sistema de información y control:

El sistema de información financiera es orientado hacia la planificación y control con base en un sistema contable y presupuestario por áreas y niveles de responsabilidad.

El concepto de centros de utilidades prevaleciente en la etapa anterior, ahora bajo el enfoque de áreas y niveles de responsabilidad, se amplía para considerar a las áreas funcionales y sus departamentos como centros de ingresos o de costos, según sea su naturaleza. En las empresas complejas que manejan varias líneas de negocios, los centros de utilidades se enfocan como divisiones de negocios.

Esto permite ejercer en forma más efectiva la función control y la evaluación del desempeño por centro de utilidad y unidad organizacional. Las revisiones presupuestarias se centran en las *variaciones y las causas que las provocan y el control se ejerce por excepción.*

❖ Avances logrados

La visión *prospectiva* que aporta la utilización de técnicas de pronósticos y la ampliación del horizonte de la planeación, aunque es aún *introspectiva*, representa un paso de avance importantísimo para esta función gerencial y por extensión, para la presupuestación, si lo contrastamos con la visión cortoplacista de la etapa anterior. Aunque se mantiene el enfoque financiero.

Hubo visibles progresos en el proceso de presupuestación en esta etapa, que se orientan hacia la tecnificación y ampliación de su alcance como herramienta gerencial respecto a la anterior, sobre todo en los 50's, a saber: tecnificación de los procesos de estimación de ingresos e inversión, del pronóstico de ventas, tecnificación de la presupuestación de los costos fabriles y la ampliación del horizonte de planeación con presupuestos multianuales.

El presupuesto se elabora sobre la base de establecer la responsabilidad en los diferentes niveles y áreas de la empresa, lo cual permite mejorar el control, que se realiza con el *criterio de excepción.*

Mayor efectividad en la asignación de recursos, el establecimiento de prioridades y la integración de todos los niveles al proceso, son significativos aportes del modelo de administración APO. Pero el más trascendente a nuestro juicio: *el inicio de la necesidad de entender y usar al presupuesto desde una óptica menos centrada en el control.*

No obstante estos avances, el presupuesto continuó siendo para la gerencia, primordialmente, un instrumento de *control de resultados financieros*, sustentado, por consiguiente, bajo un enfoque eminentemente financiero, sobre todo en las empresas donde el modelo APO no estaba implementado. En esta etapa el *bottom line del estado de resultados era el punto central de la planeación y el control*.

ETAPAS III (1960-1965) Y IV (1965-197x): PLAN ANUAL DE UTILIDADES, PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO Y LA ESTRATEGIA

La tercera etapa, que inicia en los 60's, abarca el comienzo del pensamiento estratégico y con él el *planeamiento estratégico y La Estrategia* como instrumentos fundamentales en la conducción de los negocios. Corresponde, por tanto, a todo ese período de los inicios del enfoque del planeamiento estratégico que fue analizado ampliamente en la parte I, capítulo 1, para crear las bases necesarias para entender el impacto que éste, a su vez, causó en la evolución de la presupuestación y en su resultado.

El enfoque estratégico marca el inicio de una nueva forma de manejar los negocios, y hasta se podría decir, que crea el antes y el después en la planeación y presupuestación.

❖ Impacto del planeamiento estratégico en las organizaciones

En la figura No.7, se observa que de la etapa II a la III se produce un salto más alto en la línea de separación de ambas respecto a las anteriores y posteriores etapas de la evolución del planeamiento en las organizaciones. Interpretemos el por qué de esto.

Como fue explicado en el capítulo 1, el planeamiento estratégico le imprime a la organización y a su management una nueva dimensión conceptual. Y la podríamos resumir en el impacto que le traduce el cambio de enfoque del planeamiento, que de ser eminentemente *financiero*, basado en *pronósticos*, y *visión introspectiva*, pasa al *enfoque estratégico*, por tanto, *visión prospectiva*, es decir, ahora *incorpora el análisis exterior o la perspectiva externa, incluido el ámbito multidimensional en los negocios*.

En el lenguaje de los negocios esto quiere decir que *considera como punto esencial en el planeamiento, las acciones estratégicas de los demás agentes actuantes en el mercado y el contexto*. Las características que asume la visión, *prospectiva y hacia el exterior*, se extienden a las siguientes etapas.

Peter Drucker establece muy bien la diferencia entre este cambio de enfoque que el planeamiento y su visión experimentan en esta etapa, cuando establece con mucha precisión que *“el planeamiento a largo plazo no es pronóstico”* (término asociado siempre a la idea de adivinar el futuro), “y que la utilidad de éste último se pierde más allá de un brevísimo período; en cambio planear a largo plazo es un proceso empresario que contribuye en sí mismo a cambiar las posibilidades. Se trata de tomar las decisiones hoy que produzcan en el futuro el resultado esperado; lo que debemos hacer hoy para estar preparados para un futuro incierto.”

Obviamente que el riesgo continúa siendo la variable más importante a considerar. Los pronósticos (batería de técnicas de proyección) pasan a ser una herramienta de apoyo al proceso, no la planeación en sí misma.

Pasar del *pronóstico* a largo plazo al *planeamiento* a largo plazo, de una visión *introspectiva* a una *prospectiva*, supone un drástico cambio *cualitativo* respecto a la etapa II, que si bien tuvo

sus avances respecto a la I (ambas con enfoque financiero, pero la visión pasó de corto a largo plazo –prospectiva– con los pronósticos a largo plazo), continuó centrada en la visión introspectiva, es decir, en su propia dimensión y mercados actuales, como vimos.

Este cambio *cuantitativo* es lo que *representa la altura de la línea de separación referida. El salto conceptual más importante en la evolución del planeamiento, hasta ahora.*

Ese mismo avance conceptual se produce a su vez en el instrumento gerencial que estamos siguiendo en su evolución. Por consiguiente, *esta etapa es la que mayores aportes ha hecho a la misma.*

Debemos aclarar que en este punto trataremos de manera conjunta el impacto en la presupuestación de ambas etapas (III y IV), pero con énfasis en la etapa III que es donde se producen las primeras y más importantes transformaciones evolutivas, como indicamos. Las diferencias entre ellas están centradas en el nivel de la planeación estratégica y radica en que en la etapa IV se introduce la planeación corporativa a nivel de *grupos de negocios* y el concepto de *UEN*.

◆ **Las UEN's y el proceso presupuestario**

Este nuevo esquema organizacional adoptado por las grandes corporaciones, generalmente diversificadas y multinacionales, no cambia en el aspecto conceptual y muy poco en el procedimental, el proceso de presupuestación en sí. Las UEN's son independientes en la formulación de sus estrategias y presupuestos. La vinculación más directa entre ellas y la dirección corporativa a nivel de presupuestos, está en la asignación y manejo de los flujos de efectivo y los planes de inversión. Los presupuestos operativos son elaborados con independencia por la UEN.

Los siguientes son elementos que trae el planeamiento estratégico y que a nuestro juicio son los de mayor impacto en la evolución de la presupuestación y de su resultado, por cuanto a partir de ser asumidos en la organización como parte del modelo estratégico, la planeación empieza a diferenciarse y a separarse como dos procesos de naturalezas diferentes como veremos más adelante:

1. *Visión de la organización bajo un enfoque funcional integral.*
2. *Redimensionamiento de la planeación: Estableciendo jerarquías:*
 - a) *Cronológica: Definiendo horizontes: Largo y corto plazo.*
 - b) *Organizacional: Cuatro niveles: Corporativo, a nivel del negocio (UEN), funcional y operativo.*
 - c) *Estrategia: Corporativa, a nivel de negocio (UEN) y a nivel de las áreas (funcional).*
3. *Establecimiento de LA ESTRATEGIA como instrumento básico en la conducción de los negocios.*
4. Enfoque centrado en mercado y competencia.
5. Sofisticación de los análisis de mercados (matrices, proyecciones, etc...).
6. Dimensionamiento y nueva estructuración de la organización con las UEN's.
7. *Cambio de enfoque en el uso como herramienta gerencial: control financiero vs. control de gestión.*
8. *Diferenciando la evaluación: desempeño operacional (performance) y desempeño estratégico y financiero.*

9. *Tecnificación de los sistemas de información que sustentan la evaluación y el control.*

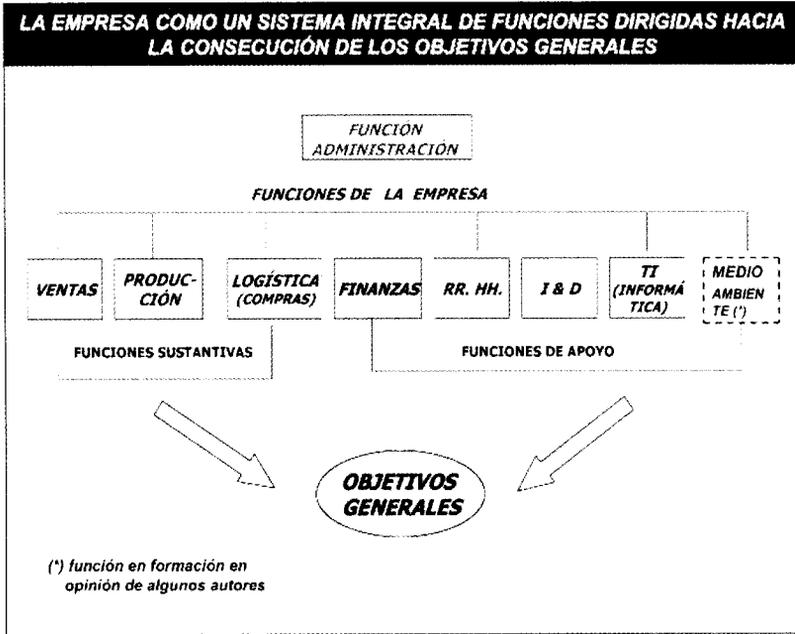
10. Necesidad de nuevas habilidades gerenciales.

Seis de ellos, resaltados en negritas itálicas, servirán de base para describir el impacto que produjo en la presupuestación y su resultado:

◆ 1) **Visión de la organización bajo un enfoque funcional integral**

Bajo este enfoque, la organización funciona como un sistema integral, a fin de conseguir lo que Igor Ansoff (1976)⁽¹⁰⁾ sintetizó como $2 + 2 = 5$, es decir el efecto sinérgico que potencien las posibilidades de desarrollo óptimo. El proceso de *presupuestación* de las áreas funcionales hacia el logro de los objetivos generales y metas de la empresa, *absorbe el enfoque sistémico funcional también*. Debemos recordar que este enfoque hizo su debut en la administración en los años 60's (véase cuadro No.1). La figura No.10 representa la organización bajo el enfoque sistémico funcional.

Figura No.10



◆ 2) Redimensionamiento de la planeación:
Estableciendo jerarquías:

a) Cronológica:

a.1) *Separación e integración del planeamiento estratégico y el financiero*: Es intrínseca a la planeación estratégica, la visión de la empresa en el largo plazo. Y La Estrategia es el plan para alcanzarla. El desarrollo de La Estrategia para este propósito es un *proceso de largo plazo* necesariamente. Se requiere de planes de acción ejecutados por las áreas funcionales en el *corto plazo*, para el logro de La Estrategia. Estas acciones *tácticas implican el uso de recursos financieros*.

Desde este punto nodal de la planeación estratégica, el proceso se segmenta en dos procesos de naturalezas distintas y dimensiones cronológicas diferentes, pero vinculados entre sí e intrínsecamente interdependientes: *La planeación estratégica o proceso de negocios destinado a manejar mercados y ambiente externo, ejecutable en el largo plazo, y la planeación táctica u operacional, o proceso financiero, ejecutable en el corto plazo. Esta última es la que cierra la brecha entre lo que queremos ser y cómo lo vamos a alcanzar.*

Por consiguiente, la separación del planeamiento estratégico del planeamiento financiero (forma de planeamiento existente desde la etapa I), es uno de los pasos de avances más significativos de la etapa III, por cuanto define, encuadra en su justa dimensión, pero a la vez integra, a cada agente organizacional participante en el proceso.

El modelo conceptual de este proceso con las dos dimensiones de tiempo del planeamiento (estratégico –largo plazo– y operacional y financiero –corto plazo–) está representado en las figuras Nos.11 y 12. Obviamente que mientras más grande o complejo sea el negocio, mayor es la necesidad de dividir la planeación en esas dos fases separadas: El Plan Estratégico y el Plan Anual de Utilidades.

Figura No.11

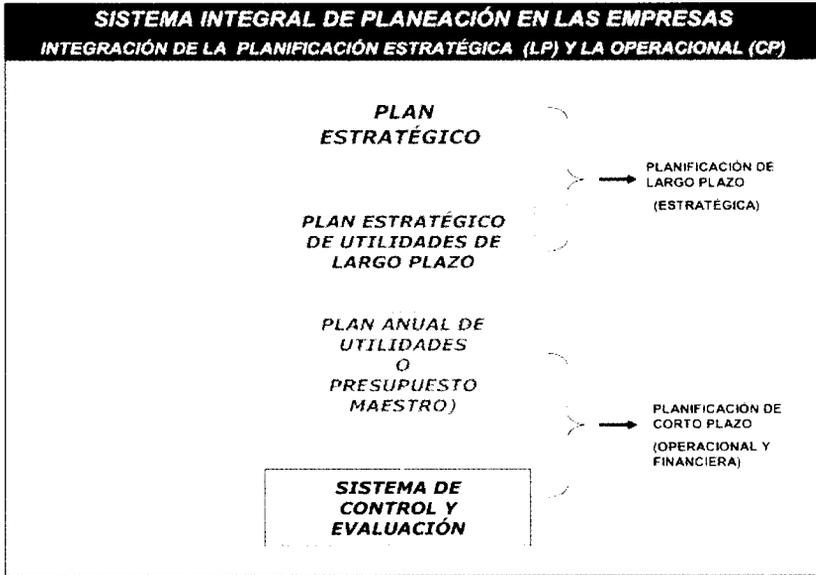
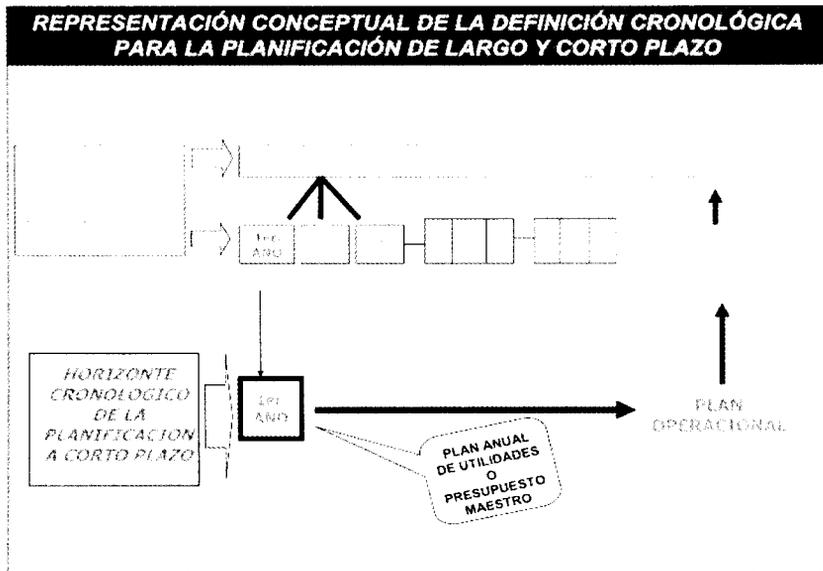


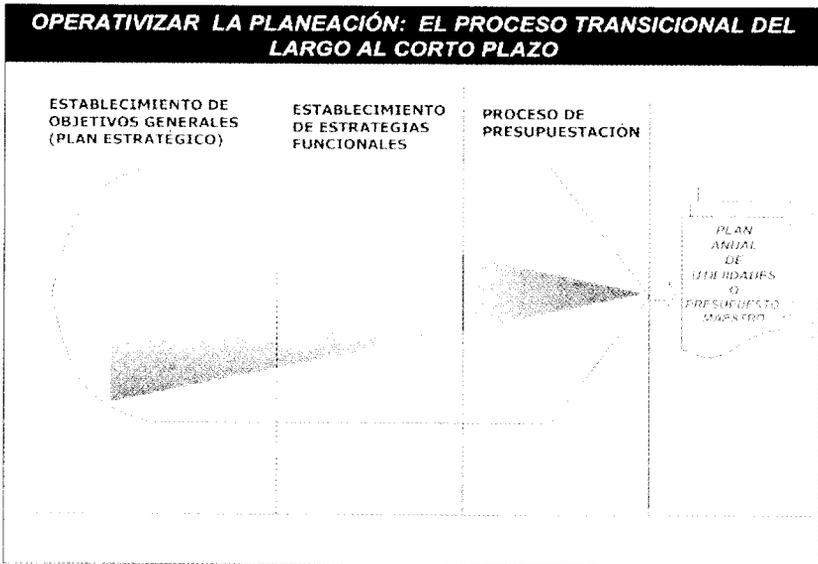
Figura No.12



Es justo destacar que si bien se definen los procesos y responsabilidades en la planeación en esta separación, con los consecuentes beneficios que esto reporta a la sinergia gerencial, debemos decir también que ahí mismo nació la famosa “rivalidad” entre los planificadores y los financieros, la cual viene a desaparecer años más tarde, con el desarrollo pleno del pensamiento estratégico en su fase administración estratégica, como veremos más adelante.

a.2) Operativización de la planeación: Llevar el plan estratégico –La Estrategia– a estrategias funcionales, traducir éstas a programas y acciones operacionales *cuantificados* –presupuestación– para el logro de las metas y objetivos, que se resumen en un plan anual de utilidades, es un proceso *transicional* que llamamos *operativizar la planeación*, es decir, llevar la planeación del largo al corto plazo. Esto se representa en la figura No. 13.

Figura No.13



Desde esta concepción, ambos procesos, como dos subsistemas, constituyen el sistema de planeamiento de la empresa. Pero lo importante de ello es que ambos tipos de planeación son *integrados*; no pueden existir aisladamente, *por cuanto la primera concibe La Estrategia y la segunda, la planeación operacional y financiera, concibe el Plan Anual de Utilidades o Presupuesto Maestro*. Ambos deben funcionar en forma *integral y dinámica* para responder a la velocidad de los cambios del mercado y economía, propios de esos años. ¿No son éstas dos de las principales características de las herramientas actuales de la administración?

El proceso presupuestario se convierte *en la continuación* del proceso fundamental en la administración de las empresas de hoy, *la planeación estratégica*. Rachlin⁽¹¹⁾ enfatiza esa relación cuando plantea que éste “*es una extensión directa del plan estratégico corporativo de la organización.*” El proceso, es efectivo en la medida en que ambos subsistemas se vinculen, y uno sea la expresión del otro.

Si la presupuestación está guiada por el Plan Estratégico –La Estrategia–, por consecuencia, el Plan Anual de Utilidades es el *reflejo con expresión monetaria* parcial de éste. La Estrategia para ser ejecutada requiere de: 1) capital humano, 2) procesos y 3) *recursos financieros*. Esta vinculación está representada en la figura No.14.

Figura No.14



a.3) Resultados de los procesos integrados: La Estrategia es el resultado del planeamiento estratégico, *El Plan Anual de Utilidades* es el resultado de la presupuestación, la cual operativiza, es decir, traduce a acciones concretas con sus consecuencias monetarias, la actuación gerencial para desplegar La Estrategia. Aquí es donde la fase de presupuestación del proceso corto plazo empieza a vincularse con la planeación como concepto, en este caso, *operativa* porque trata el día a día. Esto contrasta con las etapas anteriores donde la presupuestación se relacionaba más con la acción de asignar recursos a las diferentes cuentas de gastos.

a.4) Nueva dimensión de la presupuestación: A partir de esta concepción desarrollada en la etapa III, la presupuestación y su

resultado adquieren una nueva dimensión respecto a la etapa II. El cambio más importante se identifica en que el proceso demandó de una etapa de planeación, discusión, definición y selección de opciones operativas *previa* a la *asignación* de metas y recursos en las áreas.

Esta fase enriqueció (técnica y culturalmente) el proceso de discusión presupuestario de cada área funcional en particular, con sus consecuentes beneficios; los dos más importantes: *una vinculación más real de los presupuestos con los objetivos de largo plazo y un mayor involucramiento y compromiso efectivo de los participantes en el proceso.*

Dos subprocesos, entonces, conforman la presupuestación:

- 1) *El subproceso de planeación operacional*^(*) consistente en la discusión de las opciones y la toma de decisiones operacionales que sustentarán las cifras plasmadas en los presupuestos de áreas (ej. decisiones operacionales estratégicas de: políticas de precios, puntos de ventas, decisiones sobre los planes promocionales, suplidores, políticas de inventarios, financiación de corto plazo, planificación de la producción, mano de obra, política de salarios) incluidas las premisas de planeación y,
- 2) *El subproceso de planeación financiera* o de *cuantificación* de los flujos de ingresos de los planes gerenciales responsables de su obtención (ej. presupuesto de ventas) y de

^(*) *Muy similar conceptualmente, o por lo menos en el objetivo de lograr mayor racionalidad en la asignación de los recursos escasos y una vinculación más real con los objetivos de largo plazo, en modo alguno en el procedimiento, a la fase de planeación y programación de la técnica de presupuestación denominada Sistema de Planeación, Programación y Presupuestación (PPBS) o Presupuesto por Programa, que con modificaciones, altas y bajas, estuvo utilizándose en departamentos estatales del gobierno de EUA en los años 40's, y reeditado en los 60's.*

asignación de los flujos de egresos y salidas que representarán el costo de las acciones gerenciales que soportarán la generación de ingresos (costos y gastos), incluidos los flujos de inversión de capital y de la estimación del impacto que tales acciones producirán en la posición financiera (presupuesto financiero) de la organización. (En otras palabras, cuantificación de los presupuestos de áreas, incluida la posición financiera estimada). (Véase figura No. 3).

Desde esta nueva óptica, el proceso de presupuestación pasó de ser un ejercicio financiero de proyección de cifras a largo plazo segmentada en períodos anuales (etapa II), *a un proceso dinámico de selección de las alternativas más eficientes*, tanto por el lado de las acciones necesarias para producir el ingreso (planes de ventas), como por las asignaciones de recursos (costos/gastos) necesarios para apoyar su generación, incluyendo las inversiones que requerirá el desarrollo de La Estrategia.

Y algo muy importante: el proceso implicó la integración de los planes de áreas en un *presupuesto financiero*, el cual va a reflejar la planificada posición financiera y competitiva en el mercado de la empresa.

El Plan Estratégico *es el marco de referencia en que deberá apoyarse la presupuestación*.

A partir de este enfoque quedan impactados, *en el aspecto procedimental*, todos los presupuestos de áreas, incorporadas las actividades de otras áreas funcionales, así como otros tipos de presupuestos, ej.: el financiero (con sus componentes), todo bajo un enfoque integral.

a.5) Resultado de la presupuestación: Un Plan Integral: El resultado, entonces, es un *plan que integra los diferentes planes*

funcionales cuantificados diseñados para alcanzar las metas programadas para ese ciclo contable, como parte del plan estratégico de utilidades de largo plazo que, a su vez, es la expresión financiera del plan estratégico de la organización.

Desde este enfoque integral, la denominación presupuesto ya no se ajusta a todo este contenido, según fue tratado en el capítulo 2. De ahí se fue perfilando en esta etapa III, la identificación del resultado de la presupuestación como **PLAN ANUAL DE UTILIDADES (PAU)**, que sí conceptúa este nuevo alcance. Este representa la planeación operacional y financiera de corto plazo, dentro del sistema integral de planeamiento de la empresa. También es llamado PRESUPUESTO MAESTRO. (Véanse las figuras Nos. 4, 5 y 6).

El PAU en las etapas III y IV (y hasta la V) funciona como el instrumento de apoyo logístico para el despliegue de La Estrategia, pero también como el “patrón” del desempeño requerido para su éxito (performance).

a.6) Un nuevo enfoque integral en el planeamiento de las utilidades: Estas **SON** un resultado esperado de las acciones y actividades desplegadas para lograrlas a través de la puesta en marcha de La Estrategia, **NO** el propósito fundamental de la planeación operacional y financiera o presupuestación. De ser así, se estaría centrado en una visión de corto plazo únicamente, lo cual estaría fuera de contexto de lo que demandaban los tiempos de finales del siglo XX, que provocó todo este cambio de visión.

Todo este nuevo concepto: la integración de las dos dimensiones de tiempo del planeamiento (estratégica –largo plazo– y operacional y financiero –corto plazo–), la presupuestación entendida como un proceso de planeación operacional y financiero y la función del PAU en la medición de los resultados de gestión financiera y desempeño

Parte II: La evolución del presupuesto como herramienta.....

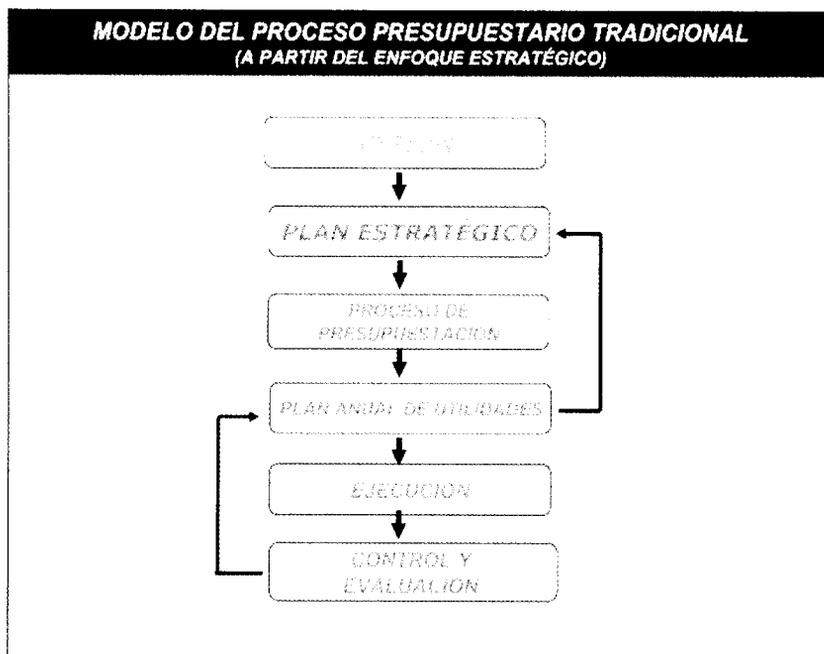
estratégico, Welsch (2005)⁽¹²⁾ lo denomina Programa de Planeación y Control Integral de Utilidades (PCU), en atención al despliegue del proceso desde la función planeación (en el largo plazo) hasta la función control, en el corto plazo, para la consecución de las utilidades presupuestadas.

A partir de lo expuesto construimos nuestra propia definición de lo que es un sistema de integral de planeamiento en las empresas:

Proceso de decidir sobre los objetivos generales, metas y las estrategias para alcanzarlos (largo plazo), a ser logrados mediante planes funcionales de corto plazo expresados en términos cuantitativos, incluyendo un sistema de información para evaluar el progreso de la planificación efectuada.

Aquí tenemos identificados (Figura No.15) los tres componentes del sistema integral de planeamiento: 1) El plan estratégico –La Estrategia–, 2) el plan financiero de corto plazo (PAU, resultado de la presupuestación) y 3) el sistema de control de gestión. Estos tres procesos conceptúan el modelo tradicional del proceso presupuestario a partir del enfoque estratégico.

Figura No.15



- b) **Organizacional**. Cuatro niveles: Corporativo, a nivel del negocio (UEN), funcional y Operativo.

La propia naturaleza del sistema de planeación estratégica establece jerarquías en los niveles organizacionales ejecutantes de la planeación –largo y corto plazo–.

Para las empresas con estructuras manejadas por áreas funcionales, la planeación estratégica es un proceso generalmente concentrado en la alta gerencia. **La gerencia funcional** se involucra en el desarrollo de las estrategias funcionales –planificación por área funcional– y **conjuntamente con los niveles operativos desarrolla el proceso de presupuestación** o planificación operacional y financiera o proceso presupuestario. Todo bajo el marco del plan estratégico.

Para las grandes corporaciones diversificadas, se amplía un nivel organizacional en la responsabilidad de la planeación: *la corporativa*, la cual define los negocios y mercados en que quiere actuar como grupo.

En la etapa II el modelo clásico de estructura era el de centros de utilidades, con una dirección centralizada. En esta etapa III, la estructura organizacional predominante en toda la década de los 60's fue el modelo de divisiones de negocios, con una dirección centralizada, pero con la introducción del concepto de UEN en 1970 (ya etapa IV), aparece la estructura corporativa, que ejecuta la planeación a nivel de los grupos de negocios.

Para las UEN's como unidades independientes en sus mercados, son igualmente válidos los tres niveles de la planeación que para una empresa con estructura funcional: la estratégica, ejecutada por la alta gerencia, la funcional y la del nivel operativo, sólo que incluye lineamientos estratégicos corporativos, que orientan el desarrollo de su plan estratégico. (Véase punto c).

c) ***La Estrategia: corporativa, a nivel de negocios y a nivel de las áreas funcionales***

Consecuentemente, la responsabilidad del diseño de La Estrategia se asume en los tres principales niveles organizacionales:

La Estrategia corporativa, que sirve de marco guía para los demás niveles.

La Estrategia a nivel de negocios, la cual es diseñada y ejecutada por las UEN's como estructuras independientes que sirven a sus propios mercados (y por las empresas con similar estructura funcional).

Estrategias funcionales, diseñadas por las áreas (estrategias de ventas, de producción, de recursos humanos, financiera, etc.), éstas últimas como apoyo operacional a La Estrategia general de la empresa.

c.1) Impacto de la estratificación de la estrategia en la presupuestación: el desarrollo de las estrategias funcionales, es decir, de áreas, tiene un impacto positivo en el proceso de presupuestación, tanto para el subproceso de definición y discusión de las alternativas estratégicas para diseñar los planes de acción, como para el subproceso de cuantificación de las acciones que soportarán la ejecución de las mismas. Esto así, *ya que la estimación y asignación de los recursos escasos se hace ahora sobre acciones y programas específicos al estar definidas las estrategias* que necesitarán de esas acciones para ser puestas en marcha. El proceso gana en transparencia, si se puede ver así.

Esto supone una mayor desagregación y tecnificación en el proceso de presupuestación.

◆ 3) **Establecimiento de LA ESTRATEGIA como instrumento básico para la conducción de los negocios**

Sin tener que perdernos en el mar de las definiciones de La Estrategia (aplicada a negocios), creemos que la más simple de ellas, como la expresada por Hermida, Serra y Kastika (2004, p307)⁽¹³⁾ “Es la forma o el camino que la empresa sigue para adaptarse al contexto y lograr sus objetivos”, pragmatiza lo que la adopción de este concepto como el instrumento técnico utilizado en la conducción de los negocios conllevó y conlleva en la organización. Aquí lo sintetizamos:

La Estrategia implica el manejo de la empresa bajo un enfoque funcional integral, *ysu despliegue se siente más sobre la función de negocios que en ninguna otra*. También tiene un impacto importante en el presupuesto de las inversiones en infraestructura, a nivel del capital humano y de la función producción. El impacto para los diferentes presupuestos de áreas se trata más adelante.

Los puntos 4 y 5 quedan implícitos dentro de este análisis.

◆ 4) **Cambio de enfoque en el uso como herramienta gerencial: control financiero vs. control de gestión**

Y aquí tenemos el cambio más importante que recibe esta herramienta con los aportes del planeamiento estratégico.

En las etapas anteriores los presupuestos funcionaban como un conjunto de planes financieros que la gerencia usaba como su instrumento fiscalista, constrictivo y centralizado en lograr los resultados financieros.

Con el cambio de orientación hacia mercado que le imprime el enfoque estratégico a las organizaciones y su visión como un sistema integral de funciones de áreas, el uso de los presupuestos con una orientación a resultados financieros, debe ampliarse para ejercer un tipo de control orientado a gestión.

En consecuencia, los presupuestos son utilizados como un *dinámico instrumento que permite monitorear y evaluar el desempeño operacional de la gestión (performance) de las áreas*, desplegado para la consecución de los objetivos y metas operacionales de la organización.

A partir de la etapa III se produce, por tanto, una evolución en el uso gerencial de esta herramienta: de instrumento de control de resultados financieros a *control de la gestión, incluida en este rol*

la retroalimentación del proceso. Con ello se viene a consolidar el tímido, pero positivo cambio en el enfoque de su uso gerencial, que experimentó con la APO.

◆ 5) **Diferenciando la evaluación: desempeño operacional
desempeño estratégico y financiero**

Un valor añadido del cambio de enfoque comentado antes, lo encontramos aquí.

Un concepto medular de la planeación estratégica es asegurar el posicionamiento deseado y posible en el mercado, a través de la actuación plena con las demás fuerzas competitivas. Por ello, la necesidad de medir su efectividad *conduce a diferenciar el desempeño operacional de áreas –gestión– y el desempeño estratégico* (o posicionamiento en el mercado) *y financiero de la empresa.*

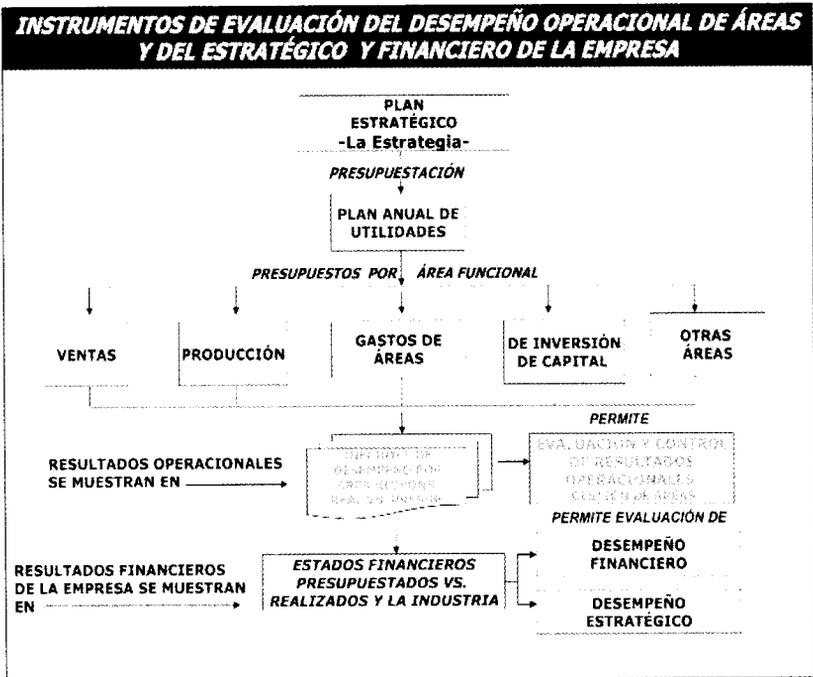
Esto lleva a ampliar la base de la medición para ambos e incorporar nuevos instrumentos de medición basados en indicadores operacionales, de mercados y financieros, en adición a las clásicas mediciones de las variaciones presupuestarias. Veamos:

- 1) *Desempeño operacional:* a la gestión operacional de áreas cuyo mecanismo de control y evaluación, descansa en los clásicos informes de desempeño realizado vs. lo planificado, periódicos o en tiempo real, en donde, al igual que en la etapa anterior las variaciones son tratadas *bajo el criterio de excepción*, se incorporan indicadores operacionales de eficiencia que amplían la evaluación, tales como ciclo productivo, ratios de imperfecciones, devoluciones, etc.

- 2) *Desempeño estratégico y financiero*: este nuevo ámbito de la evaluación se efectúa a través del uso de indicadores de comparación con la industria, tales como la participación en el mercado, medido a través de índices de participación en ventas, cartera de negocios o en activos totales. La financiera a través de los índices de rentabilidad, retorno de la inversión, ganancia por acción, etc.

La figura No.16 ilustra los instrumentos que sustentan la medición de ambos desempeños.

Figura No. 16



◆ **6) Tecnificación de los sistemas de información que sustentan la evaluación y el control**

Uno de los avances más significativos se verifica también aquí. La evaluación y un control orientado hacia gestión –performance– más que al enfoque financiero, como hemos señalado, se apoya en sofisticados sistemas de información contables y administrativos sustentados en tecnología, de amplio desarrollo en los años 70's y siguientes.

El sistema presupuestario es paralelo e integrado al sistema de contabilidad general y de costos. La estructuración de los sistemas *por áreas y niveles de responsabilidad es ya parte integral de los mismos*, y requisito básico para que funcionen los procesos de control y evaluación. (Recordemos: esto fue un desarrollo de finales de los 50's).

◇ **Principales impactos del planeamiento estratégico en los presupuestos de áreas**

Se resume su impacto en los procesos de elaboración y reenfoque de:

a) **El Presupuesto de Ventas/ingresos. Una visión integral:**

La función de negocios se visualiza con una visión integral, es decir, el plan abarca las 4 P's del marketing, concepto que se depuró más a partir de reenfoque dado por J. McCarthy en los 60's. Desde este punto de vista el presupuesto integral de la función de negocios incluye presupuestos de: 1) comercialización (plaza, precio y metas), 2) gastos de promoción y 3) publicidad.

En el diseño de los planes de publicidad y promoción, en el pronóstico y en la elaboración de estos presupuestos, se usan las más sofisticadas técnicas de proyección y análisis emanadas del pensamiento estratégico y del marketing: mezcla de ventas, estrategias de posicionamiento de productos, probabilidades, regresiones, uso intensivo de matrices, escenarios, análisis de variables macroeconómicas, etc., que como vimos en la primera parte relativa a las técnicas de la sociedad industrial, muchas de ellas surgieron para esos años.

La incorporación de las diferentes matrices de negocios y posicionamiento, incluida la matriz crecimiento-participación, amplifican el impacto cualificante que ya trae de la etapa anterior el proceso de presupuestación de la función de negocios. Su planificación operacional se convierte en un concienzudo ejercicio de evaluación, desarrollo y aprovechamiento de las capacidades competitivas, por lo que el establecimiento de las metas se hace sobre bases más objetivas.

El producto de este proceso reflexivo es un presupuesto de ventas/ingresos mucho más objetivo, el cual se *constituye* en el *instrumento responsable* de *afianzar* o *lograr* el *posicionamiento* definido en *La Estrategia*.

b) Presupuesto de Inversión de Capital:

El dimensionamiento de este presupuesto radica en el propio papel que ahora juegan las inversiones en el proceso estratégico. Los planes de proyectos surgen como una consecuencia de la visión de la empresa en el largo plazo, y por ende de *La Estrategia*. *Representan la plataforma o infraestructura de inversiones requeridas para apoyar el desarrollo de La Estrategia*.

A partir de esta importancia estratégica, las inversiones programadas en el presupuesto de capital, entendido como la programación durante el período presupuestal de los desembolsos mayores para la adquisición o renovación de activos operacionales y los menores, recurrentes o no, destinados a compra de equipos, mobiliario y reparaciones capitalizables, ***se establecen en función de La Estrategia***, no en función de los estilos gerenciales o de las disponibilidades o restricciones de efectivo, matiz que caracterizó este presupuesto en las etapas anteriores.

Ejemplo: una estrategia de crecimiento, necesariamente deberá generar planes de expansión, renovación tecnológica, mejora de procesos, etc.

c) Presupuesto Financiero:

Poco importantizado en las etapas anteriores, muchas veces limitado a un estado de flujos de efectivo. Dado el enfoque integral de la empresa, necesidad de medición del posicionamiento estratégico, los planes operacionales deben ser consolidados en un presupuesto financiero que representa la posición deseada dentro de los planes de corto plazo de los principales rubros financieros y económicos de la empresa. Es en gran medida el principal reflejo de la estrategia financiera de la empresa a desarrollar.

El presupuesto financiero dentro del PAU, son los estados financieros principales o básicos proyectados en función del impacto de los presupuestos operacionales. En esta etapa adquiere especial importancia el aspecto prospectivo de los flujos de efectivo. ***El presupuesto de flujos de efectivo es intensamente utilizado como instrumento fundamental en la conducción de la estrategia financiera de la empresa.***

d) Presupuestos de Gastos:

Uno de los aportes más significativos relacionados con la búsqueda de criterios para mejorar la asignación de recursos, se produce en la etapa IV. La necesidad de *racionalizar el gasto de acuerdo con su eficiencia, siempre ha estado*. Sin embargo, adquiere especial connotación en esos años debido al interés de lograr ventajas competitivas en costos. A ello contribuyeron los importantes aportes de las nuevas herramientas técnicas que trajo el pensamiento estratégico, y de la APO, que estaba en pleno desarrollo en esos años.

Con este propósito fueron asimilados en el sector empresarial dos importantes técnicas de presupuestación de gastos, más o menos por los mismos tiempos. Una, avanzados los 60's, la técnica de Presupuesto por Programas y Actividades (PPBS en inglés), usada con éxito en los departamentos de Defensa y Marina de EUA muchos años atrás y la otra, en 1970, el presupuesto base cero (PBC) cuya aplicación se focalizaba en los gastos no productivos. La contribución de ambas se concentró en dos objetivos clave: 1) mejorar la *asignación de recursos* usando como criterio principal la relación costo-beneficio de las actividades y 2) mejoría significativa del *control del gasto*.

Aunque limitadas a grandes empresas y no por mucho tiempo utilizadas, en el caso del PBC, por tener un alto nivel de burocracia con los llamados paquetes de decisión^(*), sus aportes se dejaron sentir y fueron un importante avance respecto a la técnica incremental o tradicional usada *per se* en la elaboración de los presupuestos de gastos.

(*) Paquetes de decisión: soporte del análisis costo-beneficio aplicado a cada demanda de recursos para gastos, base fundamental del proceso de selección de alternativas en el PBC.

❖ Avances logrados

A lo largo de la exposición se han ido señalando los avances logrados en esta etapa, que han sido los más *cualificantes* al proceso hasta el momento. El enfoque estratégico le imprime al mismo una nueva dimensión en todos los órdenes, a partir de la visión prospectiva del planeamiento y que toma en consideración el marco exterior.

Sin lugar a dudas, uno de los aportes más relevantes del enfoque estratégico es la estructuración y separación de los dos tipos de planeamientos como dos procesos de naturalezas distintas, vinculados entre sí e intrínsecamente interdependientes.

Estas etapas traen mejoras sustanciales que identificamos en una mayor tecnificación del proceso de presupuestación e involucramiento de todos los niveles directivos en el mismo. De todos los presupuestos, el de ventas/ingresos, inversión de capital y el de flujos de efectivo, experimentaron la mayor sofisticación en su elaboración.

La visión integral con que se enfocan los presupuestos para producir un Plan Integral de Utilidades que refleja en un horizonte de corto plazo a La Estrategia adoptada, es el avance más trascendental que experimenta esta herramienta gerencial respecto a la etapa anterior, al igual que el cambio, a todas luces *cualificante*, de su uso como instrumento gerencial: de instrumento *de control de resultados financieros a control de la gestión*.

ETAPA V (1979-20xx): PLAN ANUAL DE UTILIDADES Y LA ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA

Esta etapa, cuyo contexto histórico fue descrito en la primera parte, capítulo 1, inicia la que se considera, hasta ahora, la más

depurada del pensamiento y planeamiento estratégico: la administración estratégica, modelo administrativo que vincula la planeación estratégica y la administración en un único proceso, según lo describe Gluck (1980)⁽¹⁴⁾. La aplicación de este enfoque conduce a crear ventajas competitivas.

Este autor, plantea además en su artículo, que pocas empresas de las estudiadas habían llegado a esa fase y todas ellas eran corporaciones industriales multinacionales y diversificadas en sus productos. Ya en el siglo XXI, a más de 25 años de haberse escrito dicho artículo, no es práctica exclusiva de las grandes corporaciones. Cada vez son más las empresas de gran y mediano tamaño, diversificadas o no, no necesariamente multinacionales, que asimilan este enfoque estratégico para conducir las.

La base fundamental de la administración estratégica es que La Estrategia guíe todos los procesos de la organización, y por supuesto, las acciones gerenciales. Los procesos de planeamiento y toma de decisiones operacionales deben ser tan *flexibles* y *creativos* como los *cambios ambientales* demanden. Conducir La Estrategia requiere de un pensamiento estratégico, creativo y proactivo. La *descentralización* en la toma de decisiones es el requisito capital para lograr esta flexibilidad de adaptación continua.

En consecuencia, la adecuación de La Estrategia a los cambios del contexto *es un proceso permanente, inseparable del sistema de administración propiamente dicho*, como indicamos en el capítulo 1, en contraste con la anterior etapa, donde el proceso era más cíclico.

Pero, ¿qué hace surgir la necesidad de un enfoque de esta naturaleza para conducir la empresa?, ¿que transformaciones conceptuales y filosóficas implican para la organización y para el capital humano e intelectual? Estos cuestionamientos son importantes y sus respuestas

ayudarán a comprender *cómo* y *por qué* la administración estratégica como enfoque directivo, *ha impactado el ciclo administrativo desde la planeación, presupuestación y medición hasta el monitoreo del desempeño*, muy en particular en los años 90's y siguientes.

✧ Factores que impulsan su desarrollo

La necesidad de administrar estratégicamente una organización es una consecuencia de varias situaciones que confluyen en las últimas dos décadas del siglo XX, explicado en el capítulo 1, y que se resumen en:

- 1) Un *aumento* en la *velocidad* de los *cambios* en el ambiente;
- 2) Una estructura organizativa más compleja (grandes corporaciones y empresas), con su gerencia enfrentada a un ambiente de mayor *riesgo* y con la presión de atender las necesidades de múltiples y diferentes mercados ensanchados por la globalización y los radicales cambios tecnológicos;
- 3) La necesidad de acortar el horizonte de planificación, frente a la *incertidumbre*, y
- 4) Necesidad de reorientar el ciclo administrativo hacia un *proceso continuo*, dada la velocidad de los cambios y *volatilidad de los clientes*.

La volatilidad de los clientes es una de las variaciones más importantes experimentadas en el patrón de comportamiento del consumidor, que en poder de mucho más información y elección, cada vez es más complejo. Este ingrediente, genuino producto de la sociedad del conocimiento, es lo que más presiona hacia cambios radicales en las organizaciones.

El front line, como segmento organizacional de mayor contacto con el cliente, son los que primero perciben los cambios ambientales. Recordemos las interpretaciones de Toffler planteadas en el capítulo 1, respecto al grado de sofisticación que alcanzan las demandas de los consumidores en la sociedad de la información. El primero en reconocer los cambios ambientales se lleva la ventaja respecto a los competidores. Ahora es cuestión de quién reacciona primero.

❖ Transformaciones necesarias

Para las empresas que se enfrentaban a estas circunstancias eran *necesarias transformaciones radicales* en el modelo administrativo de conducción, y *una actitud gerencial diferente*. El modelo de la administración estratégica plantea *una vinculación más dinámica entre la planeación estratégica y la operacional y financiera*. También una mayor *descentralización* en la toma de decisiones de los gerentes –empowerment– para responder a los cambios y además de una *orientación diferente en los sistemas de control y evaluación administrativos y financieros* de la empresa. Todo ello conduce a una adaptación continua de La Estrategia.

Gluck describe, en el artículo citado, ciertas condiciones básicas que deben haber para manejarse estratégicamente: 1) un marco de planeación que establezca los *límites* y *facilite* la toma de *decisiones estratégicas* –aún las operacionales– sobre grupos de *consumidores* y *recursos*, 2) un proceso de planeación que estimule un pensamiento entrepreneurial⁽¹⁵⁾ y 3) un sistema de valores que fomente el compromiso.

Estas condicionantes inducen a un cambio importante en la cultura organizacional a todos los niveles, para sustentar una organización estratégicamente manejada: *una cultura estratégica*.

Los finales de los 80's y los 90's pueden identificarse como los años en donde estas transformaciones que se dieron al interior de las grandes corporaciones, permitieron el pleno desarrollo de todos los elementos que caracterizan el modelo de gestión de administración estratégica. *Aquí se consolida la transición “del planeamiento estratégico a la dirección o administración estratégica”*, proceso ampliamente estudiado por diversos autores del tema y documentadas las interesantes experiencias de muchas organizaciones.

❖ **La Administración Estratégica: Hacia un proceso continuo del ciclo de gestión. Las herramientas de BI y el concepto de Gestión del Desempeño**

De todas las transformaciones que este modelo de gestión trae a la organización, para propósitos de nuestro tema debemos destacar uno fundamental: el cambio de enfoque que experimenta el ciclo administrativo, conceptualizado entonces como un **ciclo continuo** apoyado en las soluciones de tecnología de la información que toman protagonismo en el ambiente organizacional, al pasar la información a ser un recurso estratégico en ella.

Como fue planteado en el capítulo 1, el “maridaje” de las TIC y el crecimiento de los mercados que experimentamos desde mediados de los 80's, producen un cambio importante en el manejo del ciclo de gestión (ciclo administrativo). En forma particular, la aparición de los conceptos *Inteligencia de Negocios*, Gestión del Desempeño o Gestión del Rendimiento (Performance Management), modifican el concepto tradicional del ciclo administrativo, para entenderse como un proceso continuo de *gestión integral* cuyo desarrollo se sustenta en un sistema de información integral, inteligente, analítico y predictivo de patrones y tendencias del comportamiento de clientes y variables financieras y económicas.

La tecnología BI se enfoca en tres aspectos vitales en la organización: disminución de costos, planificación estratégica **y el proceso de alinear los objetivos del negocio con los recursos**. Con su uso, se hace mucho más efectiva y dinámica la necesaria integración de los procesos de formulación, implementación, ejecución (implica uso de recursos) y control de las estrategias, en los niveles estratégico, táctico y operacional, respectivamente.

La planeación asistida por estas herramientas se orienta hacia análisis multidimensional de datos desde diferentes perspectivas, interpretando patrones y correlaciones de las variables estratégicas para la toma de decisiones. ***La planeación financiera y operacional recibe el beneficio del análisis de los datos y monitoreo continuo desde varias perspectivas de la organización, no sólo desde la perspectiva financiera.***

❖ **Impacto de la Administración Estratégica en la presupuestación**

Como modelo administrativo que procura que el valor agregado de la gestión sea un proceso continuo mediante la adaptación permanente de La Estrategia a los cambios, produce las necesidades siguientes relacionadas directamente con el proceso presupuestario:

- a) Vincular más efectivamente los procesos de planeación –largo y corto plazo– para lograr un eficaz alineamiento entre La Estrategia y los presupuestos.
- b) Medir y evaluar el desempeño con otras herramientas además de las financieras.
- c) Reenfocar la fase evaluación y control.

- d) Mayor tecnicismo en el proceso, particularmente en el uso de poderosas herramientas de proyección de escenarios (apoyadas en tecnología).
- e) Mayor descentralización a nivel de la UEN y niveles funcionales en la toma de decisiones operacionales.

De estos impactos, el a, b y c) y con ellos incluidos los demás, merecen especial argumentación, suplida en la exposición de los siguientes temas.

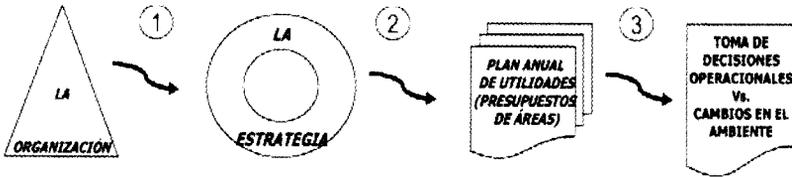
◆ **Necesidad de vincular más efectivamente los procesos de planeación. Las tres grandes brechas en la sociedad de la información**

Un elemento común a toda empresa actuante en mercados cambiantes con una estrategia explícita (independientemente de que sea corporativa o no esté manejada bajo este enfoque directivo), son las brechas o la no vinculación efectiva, que se presentan entre: 1) La Organización y la implementación de La Estrategia, 2) La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades y 3) la *toma de decisiones operativas* y la *velocidad* y *dirección* de los cambios ambientales. La figura No.17 señala estas brechas.

Figura No. 17

LAS BRECHAS QUE NO POSIBILITAN UN ALINEAMIENTO EFICAZ

-La Organización-La Estrategia-Plan Anual de Utilidades-Toma de decisiones operativas-



La primera brecha se produce cuando es deficiente la focalización de los recursos de La Organización (humanos, financieros, tecnológicos) en la implementación de La Estrategia. Es bien sabido que una buena estrategia, si no tiene una implementación efectiva, los resultados son desastrosos.

La brecha entre La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades, es lo que identificamos como la no vinculación efectiva de ambos procesos de planeación. Muchos autores la atribuyen a que frecuentemente ambos procesos son desarrollados por equipos diferentes y en forma separadas, amén de la consabida “rivalidad” entre financistas y estrategas.

La tercera, se produce cuando la toma de decisiones operativas a distintos niveles en la organización, no guarda relación con la velocidad y cambio de dirección de las variables del ambiente.

Precisamente esta brecha es la que más preocupa actualmente, dado el carácter discontinuo de los cambios en los primeros años del siglo XXI.

Todo ello nos conduce a que, *para que La Estrategia funcione eficazmente, deben reducirse las brechas entre:* primero, *La Organización y ella*, segundo, *ella y el Plan Anual de Utilidades*, visto este último como la plataforma que posibilita su ejecución, y tercero, que la *toma de decisiones operativas* esté en consonancia con la *velocidad* y *dirección* de los cambios ambientales.

Reducir estas brechas es lo que se conoce en la literatura estratégica como el *alineamiento*, y es lo que posibilita que La Estrategia se implemente eficazmente y que produzca los resultados de posicionamiento, financieros y cualitativos esperados de su adopción.

◆ **Alineando La Organización → La Estrategia → Plan Anual de Utilidades → Toma de decisiones operacionales**

El primer alineamiento es fundamental para producir una buena implementación de la Estrategia. Esto se logra interrelacionando y enfocando todas las áreas y recursos humanos de La Organización hacia los objetivos estratégicos y concentrarlos en lo que es verdaderamente importante para su consecución.

El segundo alineamiento, entre La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades, es fundamental para poder interrelacionar en forma eficaz los dos tipos de planeamiento –largo y corto plazo–. Alinear ambos no es más que lograr que las actividades e iniciativas que son estratégicas o fundamentales para ejecutar La Estrategia, cuenten con la debida asignación de recursos en los presupuestos. *En otras palabras que las estrategias estén soportadas por los presupuestos.*

En la búsqueda de ello, y dada la sinergia de todos los involucrados en el proceso que se logra con la aplicación del modelo de administración estratégica, “desaparecen”, o por lo menos se atenúan, las tradicionales “rivalidades” entre finanzas y estrategias. Ello contribuye grandemente a una mejor alineación de ambos procesos.

Todos conocemos los resultados de no lograr una buena implementación de La Estrategia. Los 80’s nos marcaron el aprendizaje de esta falta de alineamiento. Cientos de excelentes estrategias que fallaron por falta de una buena ejecución. La bibliografía de casos es muy abundante.

El tercero, en el modelo de administración estratégica, se trata de cubrir con una mayor descentralización en la toma de decisiones de los ejecutivos, *siempre dentro del marco estratégico y los límites presupuestarios establecidos*, y combinados con el uso de otras herramientas (como las usadas en un ambiente de BI).

Cómo lograr el alineamiento y reducir estas brechas?, ¿cómo hacer ambos procesos de planeación vinculantes, efectivos y fluidos?, ¿cómo comprender y medir si las acciones realizadas hoy realmente están en la línea de lograr los objetivos y metas del largo plazo –La Estrategia–?, ¿los indicadores financieros y operacionales son suficientes y adecuados para medir desempeño y resultados en un ambiente donde las fuerzas competitivas de cara a las necesidades de los clientes y mercados son tan cambiantes y complejas?, ¿las herramientas tradicionales permiten lograr todo esto?.

La reducción de las brechas 2 y 3 son las que vamos a tratar con especificidad más adelante, por su estrecha vinculación con la presupuestación. (*)

(*) Si el lector desea conocer cómo se logra alinear La Organización con La Estrategia, puede leer sobre la construcción de un BSC.

❖ **Balanced Scorecard. Reduciendo Brechas**

En 1990 surge este instrumento que permite a la gerencia, cuando es bien implementado, cubrir, en gran medida, las necesidades planteadas en estos cuestionamientos. En nuestra opinión es la herramienta más depurada de las que se han producido a la luz de la administración estratégica hasta el momento. Su aplicación no es exclusiva a empresas manejadas con este enfoque directivo, pero si que exista una estrategia definida.

El BSC es una herramienta de dirección estratégica que posibilita transformar La Estrategia (visión, objetivos) en acción (objetivos operacionales y metas medibles) y monitorear continuamente su progreso a través de la medición del desempeño desde 4 perspectivas diferentes del negocio en la consecución de los objetivos y metas, que amplían la visión de elementos que intervienen en la generación de valor: perspectiva financiera, clientes, innovación y aprendizaje y procesos internos del negocio.

Aunque hay otros modelos, en la práctica empresarial se ha posicionado como el más efectivo en lograr operativizar en forma detallada y estructurada La Estrategia.

La necesidad de incorporar otros criterios de medición de desempeño estaba ya presente cuando esta herramienta surgió. Kaplan y Norton(2005)⁽⁴⁶⁾ lo señalan en su artículo **The BSC-Measures That Drive Perfomance**, cuando comentan sobre los indicadores financieros, que han sido la forma tradicional de medir desempeño, que éstos *“funcionaban muy bien para la sociedad industrial, pero no en la sociedad de la información.”* Hasta el momento, BSC es la única herramienta, que vincula los indicadores financieros con operacionales (tradicionales y creados) para elaborar criterios de medición y establecer metas.

Su incorporación a los ambientes de BI potencia la alineación entre los objetivos estratégicos y los recursos, mejorando la gestión del desempeño.

◆ **Cómo el BSC permite alinear a la Organización-La Estrategia-Plan Anual de Utilidades**

a) La Organización con La Estrategia:

La metodología básica del BSC consiste en el desarrollo de mapas estratégicos, indicadores, metas e iniciativas (programas de acción novedosos dirigidos a alcanzar las metas) *a distintos niveles de La Organización*, para las 4 perspectivas mencionadas. La creación de KIP's(*) para medir el desempeño para cada una de ellas, es uno de los aspectos más críticos de la implementación del BSC. Los mapas indican qué *procesos* de la cadena de valor *son estratégicos* y *los indicadores y metas pautan* sobre el *ritmo de avance* que se desea conseguir dentro del marco del mapa estratégico. Un BSC bien construido debe reflejar La Estrategia.

Este desarrollo posibilita operativizar La Estrategia. Los objetivos estratégicos se asocian mediante relaciones causa-efecto. Como puede apreciarse, el proceso establece la participación concreta de las diferentes áreas en la definición de las actividades y sus indicadores de desempeño y avance.

Esto, en la práctica, es un alineamiento, es decir, se logra poner en *sintonía* a todas las áreas con los objetivos estratégicos y los recursos humanos y financieros se enfocan a su consecución. De esta

(*) *Key Performance Indicators (KIP's)* son indicadores de desempeño utilizados para monitorear el desempeño operativo y factores clave de éxito de los procesos o actividades en una organización (medidores de costos y productividad, operacionales, de cumplimiento, etc...).

forma se produce un alineamiento estructurado entre La Organización y La Estrategia, ya que está claro para toda su gente cual es el camino a seguir. *De esta manera se logra reducir la brecha 1, es decir, entre La Organización y La Estrategia.*

b) La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades:

La propia mecánica de construir un BSC “obliga” a integrar el proceso de planeación estratégica con el de presupuestación, y a los ejecutivos responsables de ambos.

En el desarrollo de los mapas estratégicos se identifican los procesos y actividades que agregan valor y los que no, que se descartan o rediseñan. En ello, la gerencia se auxilia de enfoques tales como ABC, para identificarlas, y reingeniería de procesos, TQM, etc., para rediseñarlas.

Una vez se identifican las actividades estratégicas (incluyendo las operativas) y las iniciativas, se continúa con el proceso de asignación de los siempre escasos recursos, para ser puestas en ejecución.

Esto se hace usando criterios de racionalidad y eficiencia que ayudan a producir presupuestos de áreas más equilibrados y que priorizan y aseguran la asignación de recursos a las actividades e iniciativas que están vinculadas a la puesta en marcha de La Estrategia. El enfoque PBA (Presupuesto Basado en Actividades) es especialmente útil en este proceso de asignación de recursos a las actividades. Obviamente su uso requiere la plataforma del ABC (Activity Based Costing).

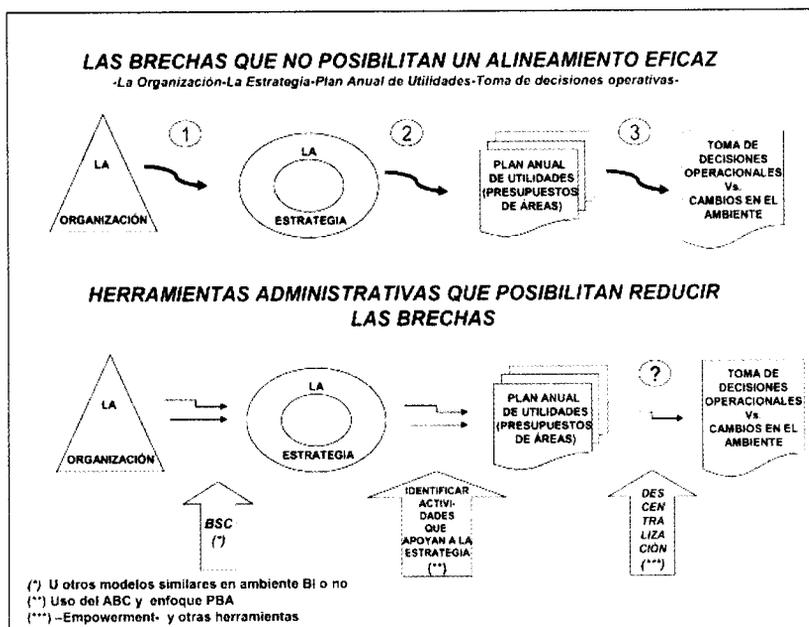
Visto así, además de generarse una *vinculación más efectiva* entre los niveles responsables de ejecutar la planeación –largo y corto plazo– que posibilita convertir La Estrategia en acción, se produce un alineamiento entre La Estrategia y el Plan anual de

utilidades, es decir, el último es la expresión financiera de las actividades e iniciativas estratégicas y las rutinarias, por supuesto. Se promueve la ejecución del plan en forma *integral y coordinada* y con ello *se reduce*, en lo posible, *la brecha 2*, es decir, *entre La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades*.

La figura No. 18, es ilustrativa de cómo se han tratado de cerrar estas brechas a través del uso de nuevas herramientas administrativas, en interés de lograr un mejor alineamiento entre estos procesos, que permitan una gestión estratégica efectiva.

La brecha 3, que llamaremos *la brecha decisional*, en el modelo de la administración estratégica, como explicamos, se trata de cerrar, junto con otras herramientas, con una mayor descentralización en la toma de decisiones. Pero a juicio de algunos autores, en ambientes de rápidos cambios particularmente, la efectividad de muchas de esas herramientas disminuye. Este tema será tratado en la parte III, capítulo 5.

Figura No.18



❖ Cambios en el enfoque y sistemas de evaluación y control

En esta etapa, por el propio desarrollo de la empresa, los mercados y sus complejidades y la descentralización, la evaluación y control también experimentan cambios importantes basados en la necesidad de evaluar el desempeño gerencial como un *proceso continuo*, que permita dar un seguimiento permanente a la dirección que va tomando el logro de La Estrategia.

En la misma se desarrolla todo un sistema de evaluación del desempeño con otras mediciones de naturaleza distinta a la financiera y operacional, usadas hasta los 80's, pero que forman parte de los activos intangibles e intelectuales de la empresa, tales como clima laboral, el capital intelectual, la innovación y calidad de los productos,

la intención de creación del valor, la satisfacción y lealtad del cliente, agilidad y flexibilidad operativa, etc., elementos que forman parte de los factores de éxito de las empresas en la sociedad de la información.

La evaluación entonces se modela como un *proceso de Gestión del Desempeño o Gestión del Rendimiento (Performance Management)*, que es el proceso de dirigir la ejecución de La Estrategia. Es ejecutada desde diferentes ángulos para evaluar y medir el desempeño estratégico, financiero, operacional y los intangibles de la gestión, como son la lealtad del cliente, el capital intelectual, flexibilidad de los procesos, etc.

El sistema funciona con efectivos y oportunos alertas de desviación. En esto, el BSC y los KIP's sirvieron de apoyo aportando el instrumental de indicadores. No es, por tanto, fundamentalmente financiera basada en reportes bajo los modelos tradicionales de información contable que incluían algunos indicadores operacionales, como se realizaba en las anteriores etapas, según vimos.

El desarrollo de herramientas como los KPI's y el BSC, cada una con su set de indicadores, permiten entonces evaluar la gestión del desempeño desde perspectivas *cuantitativas* y *cualitativas* diferentes.

Los sistemas de información se diseñan para proporcionar información que permiten evaluar el desempeño en la ejecución de La Estrategia (posicionamiento en el mercado y frente a la competencia, etc.), el operacional, incluyendo los tipos de indicadores KIP's, con un enfoque analítico *orientado hacia lo predictivo más que a lo histórico*.

Los ambientes de BI, facilitan todo este nuevo enfoque. Los sistemas tradicionales de información a la gerencia, capacitados ya para convertir datos operacionales en indicadores de gestión, cambio

positivo experimentado en la etapa anterior, en ésta, son absorbidos y superados por las tecnologías BI.

Los sistemas de información estratégica y operacional, son integrados, y ello se evidencia en el cambio de enfoque que se produce en las reuniones directivas de revisión de las estrategias y ejecución presupuestaria. Las revisiones al PAU, trimestrales o mensuales, normalmente eran separadas de la revisión del plan estratégico. Para un funcionamiento eficaz, muchas empresas las hacen coincidir en un sólo proceso de revisión, más frecuente, el cual se *focaliza* más en *identificar las acciones que no se realizaron que originaron un resultado no deseado, que en las variaciones*.

Aunque los sistemas de evaluación y control *operacional* conservan la misma estructura que en la etapa anterior (realizado vs. planificado), el control tiene *otra* connotación en esta etapa. Serra y Moreno (1983)⁽¹⁷⁾ muy bien lo establecen cuando plantean... “*El control se considera como integrado en el proceso de planeamiento: no como una verificación de lo real vs. lo planeado, sino como un replaneamiento...*”.

El enfoque de control se realiza sobre las UEN's, como centros de utilidades, y en las áreas funcionales, como centros de ingresos o costos.

❖ **Avances logrados**

La administración estratégica representa, conceptualmente, un modelo de dirección de empresas superior de los surgidos hasta ahora. Requiere un cambio de cultura organizacional, creatividad y liderazgo verdadero en sus directivos, equipos de trabajo comprometidos y una descentralización en la toma de decisiones, para poder adaptar permanentemente La Estrategia a los cambios ambientales.

Teniendo esta connotación, traduce un efecto *cualificante* a todos los procesos de La Organización y un mix interesante entre las herramientas en uso y las surgidas en esta etapa, según se explicó en el capítulo 1, que potencian su utilidad para la gerencia.

Consecuentemente, la presupuestación y su resultado, ganan cualificación en los procesos implícitos en ella: el subproceso de planeación operacional y el subproceso de planeación financiera, que se vienen a sumar a los logros sucesivos alcanzados en cada etapa anterior.

Es imposible señalar los avances alcanzados en esta etapa sin considerar el surgimiento del BSC, y todo lo positivo que este instrumento ha aportado a la dirección de las empresas. Su implementación permitió crear un efectivo alineamiento entre La Organización, La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades. Su propia mecánica de desarrollo posibilita una más racional asignación de recursos, al presupuestar actividades identificadas como fundamentales en la ejecución de La Estrategia.

La visión integral de la gestión bajo el concepto de gestión del desempeño (performance management), es sin duda alguna un cambio trascendente que aporta la administración estratégica en pleno desarrollo en los últimos años del siglo XX y primeros del XXI, que incluye un cambio en el ciclo administrativo, para ser visualizado como un proceso continuo posibilitado grandemente por las plataformas de BI. En esto se incluye la planificación, de largo y corto plazo, que en las empresas manejadas en ambientes de BI se desarrolla, consecuentemente, como un proceso continuo orientado hacia lo predictivo, no ya hacia lo estadístico o tendencias basadas en comportamientos del pasado.

La eficaz integración de los procesos de planeación de largo y corto plazo, parece ser el logro más relevante de esta etapa, que no sólo se manifiesta en empresas cuya evolución organizacional las sitúan en esta escala superior de desarrollo administrativo (hasta el momento), sino en las organizaciones que pueden implementar con éxito el BSC o cualquier otro método directivo que logre que La Estrategia se convierta en acción y que con un alineamiento eficaz, el proceso presupuestario y el Plan Anual de Utilidades sean los instrumentos para ello.

Y un punto interesante también lo es, el logro de una mejor sinergia entre los históricos contradictorios intereses del área de finanzas y estrategias.

En resumen, el proceso de presupuestación gana en *calificación*. *No obstante conserva su estructura procedimental básica*, ilustrada en la figura No.3.

Debemos precisar para beneficio del lector, que ésta es la etapa evolutiva del pensamiento estratégico actual, por lo tanto, es de esperarse nuevos desarrollos o una nueva etapa en el pensamiento estratégico.

CAPÍTULO 4

EVOLUCIÓN DE LA PRESUPUESTACIÓN. SÍNTESIS VALORATIVA

El hoy correctamente denominado Plan Anual de Utilidades, es, sin lugar a dudas, la herramienta gerencial con más universalidad. En general, las empresas, sin importar su tamaño, naturaleza, complejidad organizacional, desde la más simple a la más compleja, usan de alguna manera, aunque sea en forma rudimentaria (con las características de las etapas I y II), el concepto básico de presupuestar: cuantificar las implicaciones financieras de las acciones de la gerencia, sean éstas dirigidas a la consecución del ingreso o al soporte de las actividades que lo generan (gastos) en pos de asegurar el resultado planificado.

Ciertamente que la empresa, como ente socio-económico, ha evolucionado mucho en estos últimos 100 años. Al igual muchas de las herramientas administrativas. Pocas lo han hecho como la que hemos estudiado hasta aquí.

Hasta ahora, su principal característica, la **flexibilidad**, le ha dado la facultad para asimilar los cambios que le han sido demandados, adaptarse a las necesidades y seguir siendo útil a la gerencia en su responsabilidad básica de conducir a la empresa y los negocios en el contexto.

El proceso de presupuestación, como la fase constructiva del Plan Anual de Utilidades, es la parte medular de esta herramienta, por cuanto en él se desarrollan todas las actividades de planificación y determinación de las implicaciones monetarias de la ejecución de los planes de corto plazo, en la conducción de las estrategias funcionales. En suma, La Estrategia de la empresa.

El proceso fue asimilando los cambios en el ambiente, que a su vez le exigieron a la gerencia transformaciones importantes a lo largo de más de cien años de historia administrativa. En cada fase evolutiva, fue ampliando su alcance, adquiriendo mayor adaptabilidad, capacidad de integración, mejoría sustancial en su aplicabilidad y logrando una mayor eficacia en su uso por parte de una gerencia enfrentada a continuos y nuevos retos.

La presupuestación se vuelve tan dinámica como la evolución administrativa ha requerido. Su resultado, el Plan Anual de Utilidades, consecuentemente, asimila este dinamismo. Ha sido uno de sus instrumentos principales de gestión, en un medio cuyo proceso de cambios es una constante, particularmente en las últimas décadas del siglo XX.

Los presupuestos han sido usados por la gerencia con diferentes propósitos. Los que han ido marcando el grado de avance que la herramienta iba experimentando en el evolucionar del contexto empresarial y económico-social.

Inicialmente utilizados como instrumentos de control de gastos (etapa I), *control de resultados financieros* posteriormente (etapa II y parte de la I), y en un trascendental salto conceptual y de características correlativo a lo que representó la asimilación del planeamiento estratégico en las empresas, se constituyen en el instrumento de *control de la gestión* (etapas III y IV), para cerrar como el *instrumento que facilita la ejecución de La Estrategia*

con la administración estratégica (etapa V), en adición a su uso de ***control de gestión***, del cual no puede desligarse dada su naturaleza eminentemente financiera. (Véase cuadro No.3).

Los distintos usos con que la gerencia ha manejado este instrumento ha reflejado el cambio de orientación que la empresa ha experimentado en estos últimos 100 años: de resultados financieros en las etapas I y II, a una clara orientación hacia mercados y clientes, que comprende las etapas III, IV y V, iniciada en los 60's y que continúa caracterizando a la empresa en la primera década del siglo XXI. Indudablemente que ha sido la "era" del pensamiento estratégico la que mayores transformaciones cualitativas le ha aportado a esta herramienta.

La evolución del presupuesto de la sociedad industrial al ***concepto*** integral Plan Anual de Utilidades de los primeros años de la sociedad de la información y en su uso como instrumento gerencial, de ***control financiero a control de gestión y facilitador de la ejecución de La Estrategia***, ha tenido como fuerza impulsora las crecientes complejidades de los negocios en su adaptación permanente a los cambios ambientales, cada vez más veloces y de mayor impacto en la sociedad humana.

La presupuestación y los presupuestos han "sobrevivido" hasta la sociedad de la información sobre la base de su flexibilidad conceptual como técnica. Y hasta han "acoplado" en todo el contexto tecnológico de las herramientas de BI. Sin embargo, muchas de sus debilidades como herramienta gerencial aún están presentes y se han ***potenciado*** en el actual ambiente globalizado y cambios discontinuos de estos primeros años de la sociedad de la información, lo que conduce a un reenfoque de esta herramienta y cuestionar si mantendrá su funcionalidad en el actual ambiente de cambios.

Parte II: La evolución del presupuesto como herramienta..._____

Cabe plantearse, entonces, si la flexibilidad de adaptación de esta herramienta le permitirá evolucionar y seguir siendo útil a la gerencia en los años por venir de la sociedad de la información.

El capítulo 5 trata de dar respuesta, a la luz de las últimas investigaciones sobre el tema, a esta interrogante.

CUADRO No.3

CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES ASUMIDAS POR EL PLANEAMIENTO Y USO GERENCIAL DE LOS PRESUPUESTOS EN SUS DIFERENTES ETAPAS EVOLUTIVAS

ETAPAS	ENFOQUE Y VISIÓN DEL PLANEAMIENTO		ORIENTACION DE LA EMPRESA		AREA CLAVE	USO GERENCIAL DE LOS PRESUPUESTOS ORIENTADO A:
	Enfoque	Visión	ADMINISTRACION	RESULTADOS		
I PLANEAMIENTO FINANCIERO	Enfoque : Financiero	Visión : Corto plazo	TRADICIONAL	RESULTADOS FINANCIEROS	PRODUCCIÓN	CONTROL DE GASTOS, inicialmente CONTROL DE RESULTADOS FINANCIEROS
II PLANEAMIENTO FINANCIERO	Enfoque : Financiero	Visión : Prospectiva (L. plazo) e introspectiva	TRADICIONAL	RESULTADOS FINANCIEROS	PRODUCCIÓN	CONTROL RESULTADOS FINANCIEROS
III y IV PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO	Enfoque : Estratégico	Visión : Prospectiva (L. plazo) y hacia el exterior	ESTRATÉGICA Y COMPETITIVA	MERCADO	MARKETING	CONTROL DE LA GESTIÓN DE AREAS FUNCIONALES
V ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA	Enfoque : Estratégico	Visión : Prospectiva (L. plazo) y hacia el exterior	ESTRATÉGICA , COMPETITIVA, SISTÉMICA E INNOVADORA	MERCADO	TODAS	CONTROL DE GESTIÓN Y FACILITADOR DE LA EJECUCIÓN DE LA ESTRATEGIA

Fuente: Elaboración propia a partir de bibliografía consultada.

PARTE III

LOS TRENDS DE LA PRESUPUESTACIÓN

CONTENIDO

CAPÍTULO 5

LA PRESUPUESTACIÓN Y EL PLAN ANUAL DE UTILIDADES: UNA MIRADA PROSPECTIVA

CAPÍTULO 5

LA PRESUPUESTACIÓN Y EL PLAN ANUAL DE UTILIDADES: UNA MIRADA PROSPECTIVA

En la última etapa evolutiva del pensamiento estratégico, la administración estratégica, la empresa y su gerencia están inmersas en factores socio-económicos con impactos nunca vistos: la globalización y el avance tecnológico. Todo induce a que en las próximas décadas del siglo XXI tendremos a una sociedad humana con diferencias profundas a como la conocemos hoy. Toffler describe en su libro ya referido, cuán distinto podría ser el desenvolvimiento de la humanidad por efecto de esta tercera y avasalladora ola de la sociedad de la información o era del conocimiento.

El siglo XXI marca a las empresas con cambios cualitativos de enormes proporciones y repercusiones a lo interno de la misma. Asistimos, desde los 90's, a una *transformación cualificante en la forma* y en la *actitud* de hacer management, en la visión y motivación del grupo directivo, en la actuación de las fuerzas competitivas, en los tipos de capacidades que debe tener el capital humano, en la capacidad de adaptación de las organizaciones, y, no menos importante, en un pensamiento administrativo diferente.

Con sólo apreciar las características de las últimas tendencias evolutivas de la administración, comprobamos lo antes dicho. Todas se sustentan en un cambio de actitud, mentalidad y capacidades diferentes, trabajo en equipo, network, compromiso, liderazgo genuino, *conocimiento*, calidad humana y ética de actuación.

En resumen, tendremos una organización *flexible* y *adaptable*, actuante en una sociedad de cambios constantes, en donde la Inteligencia de Negocios será una necesidad para sobrevivir a sus impactos, y un capital humano efectivo, gente con calidad de gente, con las cualidades y hábitos que describe Stephen Covey (1996)⁽¹⁸⁾, en su libro “Los 7 Hábitos de la Gente Altamente Efectiva”. ¿Caminamos hacia una nueva organización y un capital humano diferente?

Concentrados en nuestro tema y sin tener que ir muy lejos en el análisis prospectivo, es previsible el impacto que la sociedad de la información, con todas sus implicaciones, traerá a las empresas en los próximos años.

De cara a los continuos cambios que caracterizan a la sociedad de la información que han hecho infuncionales a muchas de las herramientas administrativas que fueron muy útiles en su momento, el cuestionamiento de si la flexibilidad de adaptación que hasta ahora ha tenido la presupuestación como proceso y su resultado, denominado hoy Plan Anual de Utilidades, le permitirá responder a las nuevas exigencias que la velocidad de los cambios del actual contexto económico mundial de la globalización, o cualquier otro esquema económico que surja en las décadas por venir del siglo XXI, que demanda de la empresa y su gerencia una actuación y herramientas distintas para manejarla.

La velocidad de los cambios ambientales: La planificación como proceso continuo y los presupuestos.

La velocidad de los cambios, particularmente en países desarrollados, ha impactado al proceso de planificación completo, en sus dos dimensiones de tiempo. La gestión, incluida la planificación, con esta nueva realidad ha debido apoyarse en los nuevos conceptos y productos que han surgido de lo que llamamos al principio de este libro el maridaje entre las TIC y el desarrollo de los mercados, para poder adoptar las decisiones oportunas y adecuadas a los cambios de patrones de las variables y clientes.

Estos primeros años del siglo XXI traen esas nuevas herramientas basadas en el concepto de Inteligencia de Negocios (BI), que permiten ejecutar el proceso de planificación como un proceso continuo, con monitoreo permanentemente de variables macroeconómicas, mercados y clientes, desempeño financiero y administrativo y proyecta sus tendencias o patrones, convirtiéndolas en informaciones estratégicas para la toma de decisiones. (Esto fue tratado en su momento).

El proceso de planificación per se ha mejorado sustancialmente con estas herramientas, ya que por su orientación hacia lo predictivo, además de integrales, conducen a una gestión más enfocada hacia la dinámica del mercado.

Sin embargo, con los presupuestos tenemos una situación un tanto distinta que nos conduce a una realidad que debemos admitir: ***la velocidad de los cambios en el ambiente y mercados, han aflorado y potenciado*** las debilidades que como técnica que es, tiene la presupuestación y, por consiguiente, los presupuestos, que son metas ***preestablecidas***, fijadas bajo determinadas presunciones y condiciones en un ambiente de alta volatilidad.

En consecuencia, cabe preguntarse nuevamente, ¿los presupuestos tendrán la flexibilidad de adecuación necesaria para continuar en la *próxima etapa evolutiva* del pensamiento administrativo (¿?) apoyando a la administración en su gestión?, ¿qué ajustes deben hacerse a la herramienta para ello?, ¿cómo evolucionará en los próximos años, o dejaremos de presupuestar por volverse infuncional como otras tantas herramientas en administración frente a nuevas exigencias en el ambiente gerencial?, ¿continuaremos presupuestando en los años venideros?, en suma, *qué podríamos esperar para la herramienta* que estamos analizando en su evolución.

Las inquietudes actuales de la comunidad administrativa en torno a la herramienta presupuestaria.

En la comunidad administrativa han surgido verdaderas inquietudes respecto a:

- 1) Se logre cada vez más un *menor alineamiento* entre La Estrategia y los presupuestos (brecha 2), de no ser superadas las debilidades que se han potenciado en la herramienta con la velocidad de los cambios en el ambiente, por lo que el cuestionamiento siguiente ya ha tomado también una dimensión preocupante:
- 2) Los presupuestos continuarán siendo *funcionales* a la gestión de las empresas que interactúan en ambientes de rápidos y discontinuos cambios?.

NECESIDAD DE CAMBIOS EN EL PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN

Como toda herramienta tiene sus puntos fuertes y débiles, y estas inquietudes se fundamentan en sus puntos débiles. Hasta ahora se

han perfilado sus bondades, pero históricamente se le han señalado puntos de insatisfacción. Dos de los más críticos son los relativos a: 1) lograr una mejor asignación de los recursos, y 2) a que su uso permita un mejor control de los costos y gastos. Y un tercero más crítico todavía surgido a la luz de los cambios continuos en el ambiente: *las metas preestablecidas –presupuestos– se descontextualizan con una rapidez tal que el proceso de establecerlas –presupuestación– ya no cumple el rol ni administrativo ni financiero* que la herramienta tradicionalmente ha tenido en la gerencia.

¿Cómo mejorar la asignación de recursos y un mejor control de costos y gastos?

La preocupación por los dos primeros temas, ha llevado a muchas empresas a adoptar enfoques parciales, a veces distintos y muchas veces sin ningún valor integral unos con otros, en la búsqueda de esos propósitos, particularmente en el manejo de la asignación de los gastos indirectos de fabricación o en los de servicios. El Costeo ABC ha venido a aportar elementos positivos en este tema. Se debe reconocer también que en los últimos 15 años se han hecho esfuerzos para lograr mejores presupuestos. Sin embargo, el punto crítico de conseguir mayor racionalidad en la asignación de recursos, para la mayoría de las empresas, continúa en el debate.

Se ha revivido, entonces, el viejo cuestionamiento sobre la racionalidad y efectividad de los presupuestos elaborados bajo la *técnica incremental o tradicional*, (objetada siempre, pero aún hoy con predominio), que dio origen en los 65-70's a la aparición de nuevas técnicas para elaborar presupuestos como el PBC.

Tal como ha sido descrito anteriormente, en gran medida el presupuesto tradicional se construye extrapolando desde las

tendencias actuales (que incluyen el pasado) hacia el futuro. Consecuentemente, el gasto histórico se toma como punto de referencia, lo que supone una continuidad de las actividades existentes y de los recursos que les son asignados año tras año.

Hoy, *la asignación de recursos con este enfoque tiene muy poca vinculación con La Estrategia*, ya que: 1) los cambios en el ambiente pueden alterar en forma impredecible el patrón de comportamiento de actividades pasadas, 2) La Estrategia necesita adaptarse a estos cambios y 3) las actividades estratégicas no necesariamente están representadas con carácter explícito en las diferentes cuentas de gastos, ni con los niveles de recursos adecuados.

Todo esto conduce a que la vinculación Estrategia-presupuestos (brecha 2) *no* se dé en la forma más efectiva posible. Y es esto lo que fundamenta la necesidad de cambios en las técnicas de presupuestación de gastos, con el propósito de lograr efectividad en la ejecución de La Estrategia y un mejor uso de los recursos.

Esto plantea la necesidad de un abandono de la técnica de presupuestación tradicional, no utilizarla como técnica principal en la elaboración de los presupuestos, o restringir su uso a las actividades generadoras de gastos rutinarios.

Como respuesta a esta realidad ya muchas empresas han incorporado otras técnicas y enfoques que mejoran la asignación, como el enfoque PBA, bajo la plataforma ABC, que conduce a un más eficiente proceso de asignación de recursos al identificarse las actividades que realmente tienen una contribución en la generación de valor. Cada vez son más las empresas que logran aumentar la eficiencia en la herramienta utilizando este enfoque y, por consiguiente, un mejor alineamiento, como las que han adoptado el modelo directivo de la administración estratégica y las que usan el BSC.

En esa búsqueda de un mayor alineamiento, se asoma una reedición simplificada del PBC, del cual no se discute que es más efectivo en la asignación de los recursos, pero tampoco la burocracia asociada al proceso de selección de alternativas en los famosos paquetes de decisión (verdaderos dolores de cabeza, razón por la cual se dejó de usar esta técnica de elaboración de presupuestos).

Hasta ahora, el uso del PBA y del PBC para desplazar a la técnica tradicional o incrementalista en la presupuestación de los renglones de gastos en que se puedan utilizar, está tomando auge. (No todas las técnicas para elaborar presupuestos se aplican a todo tipo de gastos, como la tradicional; PBC, funciona muy bien para gastos de servicios, no así para los productivos).

Este nuevo ciclo de crisis económica y de procesos inflacionarios que sacude las economías en los últimos años, nueva vez ha despertado la conciencia de que es necesario buscar técnicas que conduzcan a una mejor asignación de recursos, sean las existentes mejoradas, o nuevas que surjan.

Otra de las insatisfacciones con mucho peso es relativa a lo prolongado y costoso del proceso, aún con todas las bondades de la tecnología. Este tema es enfrentado individualmente por las empresas tratando de eficientizarlo con las herramientas administrativas disponibles y lograr reducir los costos asociados.

¿Para qué presupuestar si la rapidez de los cambios invalidan el proceso, los presupuestos y más aún su aplicación?

Esta es la gran interrogante de nuestros tiempos. Fijar metas preestablecidas –patrón del desempeño– no responde a las nuevas necesidades gerenciales que el contexto actual de rápidos cambios demanda.

LA PROSPECTIVA:

Mirando hacia las próximas décadas del siglo XXI, en plena sociedad de la información, lo que obliga a tomar en cuenta que los cambios son parte del ambiente, con estas dos posiciones distintas respecto a la herramienta ¿qué se podría esperar en su evolución?

En toda la bibliografía con carácter prospectivo sobre presupuestos que hemos estudiado, encontramos dos claras tendencias *propositivas* respecto a cuál puede ser la próxima fase evolutiva del proceso de presupuestación, superadas las debilidades comentadas sobre la asignación de recursos. ***Sí es de consenso que el enfoque estratégico continuará rigiendo la actuación de los negocios en los próximos años***, proceso que para las grandes corporaciones mejora sustancialmente porque pueden realizar una gestión integral con un proceso de planificación asistido por las nuevas soluciones de Inteligencia de Negocios (BI), comentado antes.

Estas tendencias son:

- 1) La Presupuestación y su resultado mantendrán vigencia en las próximas décadas, dado el grado de avance, maduración y adecuación ya alcanzados por la técnica, su utilidad y soporte de la ejecución de La Estrategia. Sin embargo, se plantea la necesidad de introducir mejoras al proceso a fin de que tenga una alineación más efectiva con La Estrategia. ***Esta posición responde a cómo mejorar la asignación de recursos y el control de costos y gastos.***
- 2) Construir un modelo directivo dinámico y descentralizado, libre de presupuestos. El modelo ha sido identificado como Beyond Budgeting (BB); lo que traduce a algo que está más allá del proceso presupuestario. Bajo este planteamiento se

elimina la presupuestación, por consiguiente, el Plan Anual de Utilidades, como lo conocemos hoy, también. *Esta posición responde a si presupuestar y los presupuestos son funcionales en ambientes de rápidos cambios.*

Veamos las argumentaciones para ambas proposiciones:

1) **La presupuestación y su resultado mantendrán vigencia:**

Se sustenta en los avances de la técnica y muy en particular en los logros alcanzados por las empresas que han podido establecer un alineamiento entre La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades, potenciante de los resultados esperados, sea usando BSC u otro modelo con los mismos fines, que producen un mejor alineamiento entre La Organización-La Estrategia-Plan Anual de Utilidades.

Sin embargo, esta corriente evidencia una preocupación por el *grado de alineación* que se consiga entre La Estrategia y los presupuestos en el desarrollo de sus respectivos procesos, *ya que por cómo se elaboren los presupuestos*, es decir, *cómo, a qué y a cuáles conceptos se asignen los recursos*, así será la eficacia de la vinculación.

Lógico es pensar, entonces, que son necesarios cambios en el proceso presupuestario actual, como se expuso anteriormente, que tiendan a lograr que esa vinculación *se dé en el más alto grado posible.*

En nuestra opinión una *mejor alineación* de La Estrategia con el Plan Anual de Utilidades, puede conseguirse con un proceso estructurado que metodológicamente contribuya a ello como sí lo hay con La Organización y La Estrategia (BSC, ej.). No hemos conocido uno aún, pero el que vamos a exponer es lo más próximo a producir este efecto.

❖ **Un nuevo concepto: El Presupuesto Estratégico (PE)**

Uno de los planteamientos más concretos en este sentido lo ha hecho el profesor Francisco Trullenque Sanjuán (marzo 2002)^(19y20), quien propone un “Presupuesto Estratégico” (PE), es decir, un presupuesto que esté alineado con La Estrategia. El adjetivo estratégico es relativo a que los presupuestos elaborados contienen básicamente las actividades estratégicas que agregan valor a los procesos.

Fundamentalmente consiste en que para lograr un verdadero alineamiento entre La Estrategia y el Plan Anual de Utilidades, los presupuestos deben construirse en forma estratégica, es decir, presupuestos donde: 1) se identifiquen las actividades y su ***posicionamiento o importancia*** respecto a la realización de La Estrategia y 2) que en la elaboración de los presupuestos se utilicen técnicas con real orientación en lograr una asignación de recursos más racional, en función de su contribución al logro de los objetivos y metas, como el PBC o el enfoque PBA, comentados antes. Lo ha denominado “Presupuesto Estratégico”, en indicación, a la forma en cómo están elaborados y ***al contenido de los presupuestos***, según se ha dicho.

Supone que el proceso de construir un Presupuesto Estratégico parte de que exista un método de operativización de La Estrategia con BSC o con cualquier otro modelo que tenga los mismos fines, lo cual permite, como vimos, alinear La Organización y La Estrategia.

En su artículo **Cómo alinear estratégicamente el presupuesto: Balanced Scorecard y Presupuesto Estratégico** (marzo 2002)⁽²⁰⁾ hace una exposición del funcionamiento de este modelo. Se resume aquí por considerarla ilustrativa al contexto del tema que estamos desarrollando:

1. Determinar los mapas estratégicos (con BSC u otro modelo) metas e indicadores para la empresa y las diferentes unidades organizacionales. Implica construcción de escenarios para análisis de alternativas.
2. Una vez definidos mapas estratégicos y los escenarios asociados, determinar las actividades que apoyan el desarrollo de estos elementos.
3. Determinar qué actividades (tanto nuevas iniciativas como las habituales) son las estratégicamente necesarias, así como el nivel necesario en cada una de ellas para dar respuestas a las metas presentadas en los distintos escenarios.
4. Asociados a estas actividades y sus niveles, se calculan los recursos necesarios para su realización y el presupuesto asociado. En ello se utilizan enfoques como PBA.
5. Contemplar y presupuestar las otras actividades no estratégicas, es decir las rutinarias.
6. Realizar un análisis de cartera de actividades (estratégicas y rutinarias) que permita priorizarlas en función de su aportación estratégica y del esfuerzo requerido para su ejecución. Para ello sugiere el uso de un “modelo de análisis de cartera de actividades”^(*), ***para determinar su posicionamiento***. A continuación posicionar las actividades en 4 categorías:
 - a) ***Diamantes***: Actividades de alto valor estratégico con bajo esfuerzo asociado. Valor estratégico para asignación de recursos: alto.

^(*) Este ejercicio puede realizarse en forma intuitiva o utilizar modelos lineales que ayuden a reducir la subjetividad en el posicionamiento relativo de las actividades, sugiere el autor.

- b) **Grandes apuestas**: Alto valor estratégico pero con alto esfuerzo asociado, por lo que deben evaluarse otras alternativas, para reducir incertidumbre y tomar decisiones definitivas sobre ellas.
- c) **Ruido de fondo**: Actividades de bajo valor estratégico con bajo esfuerzo asociado. Lo primero las hace candidatas a una redefinición o eliminación, pero lo segundo puede aconsejar relegar la atención dedicada a las mismas.
- d) **Grandes fugas**: Bajo valor estratégico, pero con altos esfuerzos asociados. Dice el profesor Trullenque que estas son consideradas verdaderos “agujeros negros” por donde se van los recursos sin aportar un claro valor a la organización. Por ello merecen una atención especial para eliminarlas o rediseñarlas para incrementar su valor estratégico.

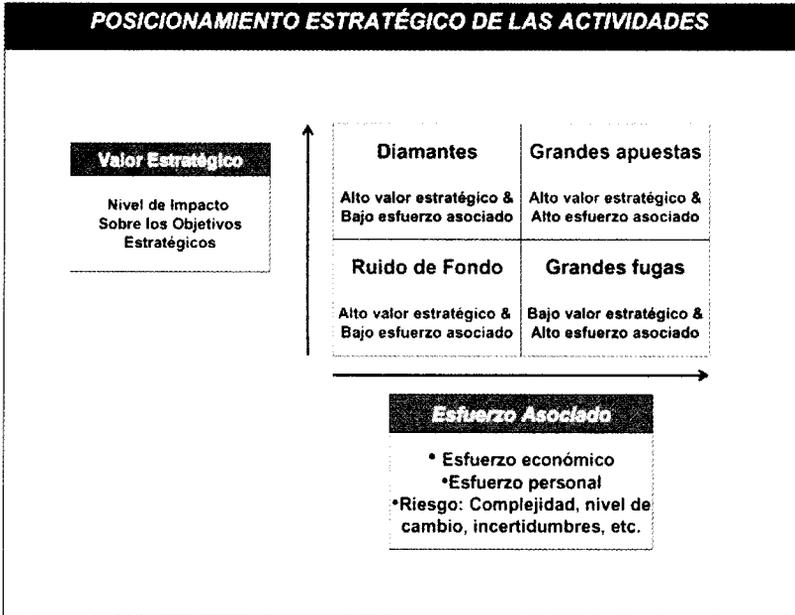
(Véase la figura No. 19, Posicionamiento Estratégico de las Actividades).

- 7) Una vez definido el posicionamiento estratégico de las actividades se está en condiciones de elaborar carteras de actividades y recursos asociados (presupuestos), para los diferentes escenarios planteados en la definición estratégica, conservando el equilibrio presupuestario^(*). (*Continuaría*

^(*) *Equilibrio presupuestario: condición básica de un Plan Anual de Utilidades que, como proyección financiera que es, debe mostrar en los estados financieros y de tesorería proyectados, el impacto de los supuestos sobre los cuales se diseñaron los planes, garantizando el necesario equilibrio financiero en las variables económicas y financieras de la empresa. (Francisco Trullenque, artículo citado).*

la selección de opciones en función de los objetivos buscados, para construir el presupuesto definitivo). (Lo resaltado en negritas es nuestro).

Figura No. 19



Fuente: Trullenque Sanjuán, Francisco (marzo 2002). *Cómo alinear estratégicamente el presupuesto: Balanced Scorecard y Presupuesto Estratégico*. Revista Estrategia Financiera, No.182.

Entendida la mecánica de elaboración de los presupuestos, exponemos la definición que da el profesor Trullenque en el artículo citado, al Presupuesto Estratégico que propone:

“La visión económica de corto plazo del camino marcado por la Estrategia” o, más precisamente, “La traducción económica en unidades monetarias de las actividades estratégicas en el corto plazo”.

Más adelante destaca: su enfoque toma los elementos más valiosos de los enfoques PBC y PBA para configurar el Presupuesto Estratégico, ya que el PBC se desarrolla construyendo “paquetes de decisión” para determinar la asignación de recursos en función de su aporte a la utilidad, y el PE, desarrolla cartera de actividades (aplicando PBA) para posicionarlas en orden de su importancia respecto a La Estrategia. ***El punto de coincidencia entre el PE y la PBC es no utilizar un enfoque continuista en la asignación de recursos (Incremental o tradicional).*** El PE, se caracteriza porque:

- Toma como punto de partida una operativización detallada de La Estrategia.
- Está basado en el principio de no continuidad sino de replanteamiento de actividades y recursos en función de su aportación estratégica.
- Desarrolla un presupuesto basado en actividades estratégicas.

El destaca también que el Presupuesto Estratégico continúa siendo algo importante y vital para la asignación de recursos, ya que en este entorno (donde se use el modelo directivo del BSC u otro similar), el presupuesto se convierte en el colofón del pensamiento estratégico y en la visión económica a corto plazo del camino marcado por La Estrategia, desembarazándose de otras funciones que nunca le fueron propias que son asumidas por el BSC. (Determinación de las actividades estratégicas, evaluación avance de logros y objetivos cualitativos, agregamos).

El Presupuesto Estratégico conserva su carácter de proyección financiera, intrínseco a la presupuestación, que obliga a priorizar con el fin de preservar el necesario equilibrio financiero. (Función primaria de los presupuestos como enfoque integral e instrumento financiero, agregamos).

Señala así mismo, que en este nuevo entorno (uso de BSC u otro modelo similar), el Presupuesto Estratégico (concepto equivalente a Plan Anual de Utilidades, desde el punto de vista del conjunto de presupuestos que lo conforman) es mucho más dinámico (al igual que el BSC) adaptándose de forma flexible a cambios en La Estrategia. (Interprétese: Si hay que cambiar actividades en la estrategia, el presupuesto asimila rápidamente este cambio en la asignación de recursos, agregamos).

2) *Construir un nuevo modelo directivo, libre de presupuestos:*

❖ **Más Allá del Proceso Presupuestario (Beyond Budgeting). Modelo directivo que no usa presupuestos**

Esta fuerte corriente de pensamiento administrativo-financiero está tomando forma para configurar un camino totalmente distinto. Jeremy Hope y Robin Fraser (2003)⁽²¹⁾, sus promotores, entienden que no basta con reformar el proceso y construir mejores presupuestos, usando mejores técnicas, como lo plantea la corriente brevemente ya explicada. Esto no conduce a la empresa hacia una **gestión del rendimiento más eficaz** a través de una verdadera delegación de autoridad.

Para ellos, es necesario construir un modelo alternativo que delegue autoridad en forma eficaz en los directivos y sobre todo en los ejecutivos de primera línea, los que están en contacto con el

cliente, para que puedan tomar decisiones tan rápidas como lo impone el ambiente, sin estar atados a las metas preestablecidas en los presupuestos y mantener, en lo posible, la lealtad de ellos. Esto como medio de conservar y ganar posicionamiento y crear valor para los clientes y accionistas. Recordemos que de los nuevos impulsores para generar valor en el siglo XXI, la lealtad de los clientes, el capital intelectual y probados equipos de trabajo, se identifican como los principales.

Este modelo implica dejar de lado el proceso presupuestario completo—incluido el control—, y por ende los presupuestos como mecanismos de delegación de autoridad financiera. Cuestionan a los modelos de negocios actuales y su enfoque de delegación de autoridad a través de presupuestos. Entienden que *en el ambiente de rápidos cambios de los mercados de hoy los presupuestos no son funcionales, ya que establecen previamente el desempeño esperado.*

El modelo, conceptuado en el libro *Beyond Budgeting*⁽²¹⁾, sus autores lo definen como un conjunto de principios guías, que si son seguidos posibilitarán a la organización manejar su desempeño y descentralizar la toma de decisiones sin necesitar los presupuestos tradicionales. No es una herramienta de la gerencia, es un modelo de administración.

Ahora bien, cuáles son las condiciones económico-administrativas que llevan a esta nueva visión y a esta posición tan radical?, ¿cuáles son sus antecedentes?. Los exponemos a continuación, pero antes debemos introducir, para beneficio del lector, algunos elementos que subyacen en las inquietudes a las cuales este nuevo modelo trata de dar respuestas:

a) Los modelos directivos actuales y la delegación de autoridad.

Los modelos directivos actuales están en franco cuestionamiento en su eficacia para delegar autoridad a sus ejecutivos, en vista de la incertidumbre que producen los rápidos cambios del ambiente de nuestros días, particularmente en las economías más desarrolladas. Esto es una realidad que preocupa a los estudiosos de la materia.

Hasta ahora las soluciones administrativas para la delegación de autoridad que han sido incorporadas a ellos, están fundamentadas, principalmente, en un aplanamiento de la estructura organizacional, creación de estructuras decisionales colegiadas –comités–, como órganos deliberativos de temas específicos cuyas decisiones se ejecutan por delegación de autoridad, o en rediseño de procesos con trabajo en equipo.

A pesar de ello, el diseño organizacional y los procesos que soportan la toma de decisiones, no sustentan una delegación de autoridad *flexible y rápida* como los cambios ambientales de hoy imponen, sostienen sus críticos.

b) Los presupuestos: ¿Mecanismos de delegación de autoridad o limitantes de la actuación gerencial?

Como sabemos, el soporte presupuestario ha sido utilizado como principal sistema de control y delegación de autoridad para los asuntos financieros y para la toma de decisiones operacionales en todos los modelos directivos que se han implementado en las empresas a lo largo de estos más de 100 años de evolución, incluida la administración estratégica, por supuesto.

Con el cambio de enfoque que esta herramienta experimentó a partir del surgimiento del pensamiento estratégico, hoy, como fue expuesto, los presupuestos constituyen un definido sistema de gestión de amplio alcance para conducir y controlar las operaciones del negocio y obtener los resultados financieros planificados. Las asignaciones presupuestarias suponen aprobaciones “consensuadas” dentro del marco presupuestario.

Los presupuestos como metas definidas previamente que son, orientan el comportamiento de los ejecutivos que se debe adoptar para conseguirlas, medible contra esas metas e indicadores financieros a los cuales los gerentes deben perseguir en su actuación. ***Son verdaderos parámetros guías de la actuación gerencial.***

Vistos así, cumplen con una de sus funciones principales que es constituirse en un mecanismo de delegación de autoridad en el orden financiero para la actuación de los ejecutivos, pero también señalan los límites de esa actuación, representados en las metas preestablecidas. Por eso es que siempre serán percibidos por los ejecutivos como “las manos invisibles del control”. Los presupuestos son el centro del control de la gestión que conduce al logro de La Estrategia, sin lugar a dudas.

Aunque mucho se ha avanzado en lograr una verdadera descentralización y delegación de autoridad a través del presupuesto y otras herramientas, muy en particular en el modelo sustentado en la administración estratégica que da verdadero poder en la toma de decisiones a los gerentes –empowerment–, como vimos cuando fue tratado este tema, lo cierto es que entre la teoría y la realidad de la práctica todavía hay mucho trecho en esto, como se dice popularmente.

En términos técnicos, hay un gap, una brecha, entre la rapidez y cambios de dirección de las variables del ambiente y la toma de

decisiones basadas en presupuestos o metas previamente fijadas, que si bien señalan la autoridad delegada, al mismo tiempo imponen límites de actuación en un contexto cambiante. Esto en particular, *es la realidad de las grandes corporaciones y empresas que están en mercados desarrollados y de rápidos cambios.*

c) **La Brecha decisional en empresas actuantes en mercados de rápidos cambios**

Esta no correspondencia entre la velocidad y dirección de los cambios en el ambiente y la toma de decisiones operativas basadas en metas establecidas con anterioridad, *es la tercera brecha* a la cual nos referimos antes cuando tratamos la administración estratégica.

Nos encontramos pues que si en el alineamiento, Organización → La Estrategia → Plan Anual de Utilidades (que permite una mejor ejecución de La Estrategia), *la toma de decisiones operativas* se ejecuta sobre la base de metas y desempeño previamente fijados *cuando la velocidad de los cambios está imponiendo otra actuación*, se anulan, en la práctica, todos los beneficios que el alineamiento de los eslabones anteriores haya conseguido para la implementación eficaz de La Estrategia^(*).

No obstante, se reconocen todas las bondades que ha traído el BSC y otras herramientas, en términos de facilitar la toma de decisiones relativas a la operativización de La Estrategia y reducir las dos brechas (alineamiento) ya tratadas. Sin embargo, esta tercera brecha, con los rápidos cambios que trae el siglo XXI, no ha podido

^(*) Un estudio realizado en empresas con pobre ejecución de su estrategia, señalaba que el 70% de los gerentes entrevistados acusaban a las limitaciones de actuación impuestas por los presupuestos, de este resultado. **Ram Charan and Goeffrey Colvin, Why CEO's Fail, Fortune Magazine, junio 1999, p31-40.** (Citado en el libro *Beyond Budgeting*).

ser reducida tan eficazmente como las otras, con los modelos actuales de dirección de negocios, a juzgar por las experiencias de muchas empresas.

Y es que el proceso presupuestario, incluidas las revisiones de metas, en función de los cambios ambientales y La Estrategia, en la práctica, no son tan dinámicos como la velocidad de los cambiantes mercados requieren y generalmente se desfasan, hasta que los efectos de los cambios son incluidos en la siguiente revisión presupuestaria. Algunas empresas han enfrentado este desfase aplicando el presupuesto continuo, es decir, siempre manteniendo un horizonte de 12 ó 18 meses presupuestados y sobre todo utilizando las plataformas de BI. ***Pero, en mercados de alta volatilidad, ambas cosas no han sido suficientes.***

Lo cierto es que esta ***brecha decisional*** ha ido ampliándose desde los 90's para acá donde los cambios, en plena sociedad de la información, ya son discontinuos; el resultado se traduce obviamente en una reducción en la eficacia de la gestión del desempeño.

En todo este análisis subyace el cuestionamiento capital de los Dres. Hope y Fraser: ***¿Son entonces los presupuestos*** (metas y performance previamente definidos), ***limitantes para la actuación de los gerentes en un contexto de rápidos cambios?***

❖ **Beyond Budgeting. Orígenes, concepto y filosofía**

Para comprender el concepto detrás de este modelo directivo propuesto, en particular con los presupuestos como mecanismos de delegación de autoridad, pasaremos a contar un poco de historia de cómo surgió esta corriente de pensamiento, sus planteamientos, experiencias y posición actual.

Orígenes y desarrollo:

La creciente insatisfacción de los ejecutivos financieros con relación al uso de los presupuestos y la información de que varias empresas en Suiza se estaban manejando sin presupuestos y eran eficientes, muy en particular el banco Svenska Handelsbanken que lo había abandonado desde 1970, sirvieron de motivación inicial para que Jeremy Hope y Robin Fraser fundaran, a finales de 1997, con el CAM-I (*) (Consortium for advanced Manufacturing Internacional, Inc.), un foro de discusión para conocer y estudiar las experiencias de esas organizaciones que habían abandonado en diferentes grados sus procesos presupuestarios, cómo funcionaba el modelo sustitutivo y aprender de sus experiencias.

Este foro ha sido llamado Beyond Budgeting Round Table (BBRT). En sus inicios contó con la participación de más de 30 importantes empresas, que sentían insatisfacción por sus procesos presupuestarios. El BBRT tiene asiento en UK.

La investigación, de 2 años, abarcó empresas (todas europeas) que habían abandonado en diferentes grados, el planeamiento y control presupuestario y se amplió a otras con mucha descentralización. Se focalizó en tres hallazgos básicos para los siguientes cuestionamientos: si había, 1) un modelo alternativo para los presupuestos, 2) un mejor modelo de administración y 3) qué lecciones se podrían aprender de su implementación.

(*) CAM-1, es un consorcio internacional de investigación sin fines de lucro, que desarrolla investigaciones administrativas y técnicas para uso e interés de las empresas que las patrocinan con el propósito de encontrar soluciones prácticas. Por ejemplo, en 1980, CAM-1 lideró el desarrollo del ABC (Activity Based Costing), teniendo hoy el liderazgo de los foros de investigación para el manejo de los costos en USA.

Los hallazgos y resultados de cada empresa fueron discutidos en el BBRT. Concluyeron con respuestas positivas para las dos primeras interrogantes y para la tercera, en que las empresas no sólo necesitaban una gestión estratégica eficaz, sino que también debían rediseñar sus organizaciones para delegar autoridad hacia los ejecutivos de primera línea que son los que están en el campo de batalla de la competencia por los mercados. Ambas cosas se necesitan mutuamente para lograr una gestión del desempeño eficaz.

En los casos estudiados se encontraron *principios comunes* que permitieron *perfilar* el modelo y su filosofía, que denominaron *Beyond Budgeting*.

La investigación sirvió para documentar las insatisfacciones tradicionales relacionadas con el proceso presupuestario y los presupuestos, consideradas como debilidades de la herramienta, y las nuevas que han aflorado en el interactuar con un ambiente de rápidos cambios, como ha sido el predominante en las últimas décadas. Esto se amplía en el siguiente tema, por su estrecha relación con lo que estamos tratando.

Concepto y Filosofía:

El modelo Beyond Budgeting pretende construir un modelo de gestión descentralizado, que permita una organización más adaptable a los cambios del ambiente y que delegue autoridad en los directivos para que puedan tomar con verdadera autonomía, decisiones rápidas, acorde a esos cambios. El modelo no usa presupuestos.

Su filosofía radica en dar a los ejecutivos que están en contacto con los clientes autonomía en su actuación, *dentro de unos límites y responsabilidad de sus resultados*. Fomenta un clima moral y ético para que la gente se sienta libre, desarrolle su potencial usando

su intuición y conocimiento, para hacer las mejores decisiones frente a los clientes.

Sobre la base de interpretar a la organización no como una máquina de hacer dinero, sino como una compleja organización humana compuesta de redes de relaciones que tiene vida en si misma, que evoluciona todo el tiempo, que constantemente se adapta a los cambios del ambiente y que su desempeño depende de la forma en como se den esas interrelaciones, ***BB la concibe como una cadena humana con diferentes maneras de desempeñarse administrativamente.***

En modo alguno deja de lado la importancia capital del aspecto del éxito financiero para sus interesados, pero entiende que también la responsabilidad debe ser uno de sus más altos propósitos, la cual está usualmente en función de aporte social local o mundial.

Su base conceptual son 12 principios, de los cuales 6 están dirigidos a lograr ***un proceso administrativo más adaptable al ambiente competitivo*** y los otros 6, a ***una organización funcionalmente descentralizada, creando autonomía y responsabilidad por el desempeño.***

◇ Principios que sustentan el BB

Como principios que son, ofrecen un marco de referencia que las empresas pueden customizar a sus particularidades, en términos de lograr las dos características básicas de este modelo: un proceso administrativo adaptable y un proceso de descentralización que facilite una gestión creadora de valor.

Los que permiten lograr un proceso administrativo adaptable al contexto competitivo son:

- 1) *Establecer las metas basadas en lo máximo del potencial del desempeño.*
- 2) *Basar la evaluación y recompensas en acuerdos de mejoramientos relativos.*
- 3) *Hacer de la planeación un proceso continuo que envuelva a toda la organización.*
- 4) *Hacer los recursos disponibles cuando sean requeridos.*
- 5) *Coordinar acciones a lo largo de la empresa de acuerdo a las demandas prevalecientes de los clientes.*
- 6) *Basar el control en efectiva autonomía y en un rango relativo de indicadores de desempeño.*

Y los relativos a lograr un desempeño descentralizado, autónomo y con autocontrol son:

- 1) *Proveer un claro marco de trabajo basado en claros principios y dentro de límites.*
- 2) *Crear un alto clima de desempeño de éxito relativo.*
- 3) *Dar libertad a la gente de tomar decisiones que sean consistentes con los principios que gobiernan la organización y con sus metas.*
- 4) *Colocar la responsabilidad de decisiones que creen valor en los equipos que están en contacto con clientes.*
- 5) *Hacer a la gente responsable por los resultados con los clientes.*

6) *Establecer un abierto y ético sistema de información que provea información verídica a través de la organización.*

❖ **BB y los presupuestos**

La base fundamental de este modelo directivo es la eliminación de los presupuestos como mecanismos de delegación de autoridad y el otorgamiento de autonomía de actuación a los ejecutivos y a la gente que está en contacto con los clientes como fue señalado, y responsabilidad plena por sus resultados.

De acuerdo con los Dres. Hope y Fraser, los ejecutivos financieros han mantenido una posición dual respecto a las bondades de los presupuestos. Para unos, los presupuestos los hacen sentir más cómodos, sin asumir riesgos, ya que establecen metas y por tanto, tienen el camino definido de lo que se espera de ellos. Para otros, amplias insatisfacciones asociadas a: dudas respecto a los supuestos que sustentan El Plan Anual de Utilidades, lo costoso y prolongado del proceso, el poco valor que añade a la gestión y sienten limitaciones de actuación, respecto a los rápidos cambios del ambiente.

Los elementos más comunes que sustentan el grado de insatisfacción que sienten los gerentes con los presupuestos están expuestos, y ampliamente sustentados en la obra citada, y los resumimos aquí:

- 1) El proceso es muy costoso, embarazoso y consume mucho tiempo^(*).
- 2) Añade poco valor a sus usuarios.
- 3) No funciona bien con el ambiente competitivo de nuestros tiempos y no reconoce las necesidades de los ejecutivos y gerentes operativos.
- 4) Ata el desempeño de los gerentes a objetivos y metas prefijados, lo cual inhibe su potencial creativo.
- 5) Son demasiado rígidos, impiden dar respuestas rápidas.
- 6) Protegen costos en vez de reducirlos.
- 7) Inhiben la innovación de estrategias.
- 8) Se focalizan más en las metas de ventas que en la satisfacción de los clientes.
- 9) No se focalizan en los intereses de los accionistas.
- 10) Refuerza una cultura de dependencia.
- 11) Posibilita actuaciones no éticas.

^(*)Del libro *Beyond Budgeting*, notas en página 6, capítulo 1:

Hallazgos en estudios de Hackett Benchmarking Solutions:

- El tiempo promedio del proceso completo es de 4 a 5 meses (agosto-diciembre, regularmente). Abril 2002. (Nota 6).
- Las empresas invierten más de \$25,000 por persona/día, por cada billón de ingresos, desde la planeación al proceso de evaluación del desempeño. 1999 (Nota 9).

Otras investigaciones:

- Envuelve mucha gente. El tiempo consumido de los ejecutivos y gerentes de finanzas es cerca del 20 al 30%. Fran Littlewood, *Look beyond the budgeting*. *The London Times*. Enero 2000. (Nota 7).
- Ford Motors Co., investigó que invierte \$1.2 billones por año en el proceso completo. (Nota 8).

Los puntos 1 al 5, se destacan como los de mayor peso dentro de las insatisfacciones.

◆ **¿Cómo se ejerce el control sin presupuestos?**

Es amplio todo lo que concierne a este modelo, pero a los propósitos de este trabajo nos interesa en forma particular, orientar brevemente al lector en cómo funciona el control sin presupuestos. El principio No. 6 del grupo que permite lograr la adaptabilidad del proceso administrativo y el No.1 del segundo grupo, son los que gobiernan el desempeño y el control en este modelo directivo de gestión de empresas sin presupuestos.

Lo primero que hay que destacar es que como modelo directivo adaptable, con procesos diseñados para ambientes competitivos de alta volatilidad, el control y evaluación también adquieren características especiales, aunque manejados dentro del contexto de los demás principios.

La filosofía detrás de su enfoque del control yace en considerar que el desempeño individual nunca se puede medir objetivamente. En el enfoque tradicional, el desempeño se basa en asunciones previas hechas consciente o inconscientemente, y es sólo una parte del desempeño logrado.

El concepto de control en BB, se basa en ver el presente y el desarrollo de los patrones y tendencias a futuro, en renglones financieros, clientes y mercados, no en mediciones contra comportamientos pasados o preestablecidos.

El uso de KIP's es fundamental. Pueden tener doble función. Para el establecimiento de metas, funcionan como la aspiración financiera que se desea alcanzar, reemplazando las metas cuantitativas

usuales en el presupuesto tradicional, y como parámetros, para identificar los límites del desempeño que se espera.

Sistema general de información: Para lograr todo lo anterior las herramientas de BI son fundamentales. Todo el sistema para ejecutar el proceso de gestión del desempeño, incluida la gestión del rendimiento, descansa en sofisticados sistemas de recolección de información interna y externa incluyendo herramientas de proyección financiera tipo rolling, que continuamente van monitoreando las tendencias de variables de ventas, costos, productividad, cash flow y proyectándolas para los próximos trimestres o cuatrimestres, de la industria y empresas semejantes y su comparación con la empresa. También incluye una base de datos de monitoreo de perfiles de consumidores.

El sistema de información fluye a todos los niveles y todos los directivos y empleados relacionados con una meta determinada ven la misma información relativa a sus áreas de interés y de mercado, al mismo tiempo.

El sistema de información es uno de los pilares del funcionamiento del modelo y **la base para ejercer con autonomía la toma de decisiones**, ya que al proveer la información de las tendencias de los indicadores metas y del mercado y competencia, las decisiones se hacen conociendo hacia donde está girando la industria y clientes.

Establecimiento de metas: Es uno de los distintivos de este modelo. Las metas se establecen en base a **rangos** de KIP's de altos y medios estándares en relación con la industria y similares, financieros y operacionales.

Precisamente el que las metas se establezcan entre rangos, es lo que promueve el despliegue del potencial máximo en el desempeño. Y más importante aún, es lo que hace la diferencia con el modelo de

gestión que usa los presupuestos –planes y metas preestablecidas– como su mecanismo de delegación de autoridad y medición de desempeño. *BB ha conducido la medición y evaluación del desempeño hacia un nuevo enfoque que se basa en metas “relativas” (basadas en competencia) para medir el desempeño en vez de metas preestablecidas, fundamento del presupuesto tradicional.*

Control: El control es multinivel; en términos prácticos sólo se interviene cuando es absolutamente necesario. Hay formas variadas de ejercerlo. La base de medición del desempeño se establece generalmente con indicadores financieros como el ROI, utilidad por acción, etc., en comparación con la industria, KPI´s y benchmarking con relación a la industria o negocios semejantes. Los KIP's son usados a nivel funcional también.

La plataforma de Inteligencia de Negocios (BI) es fundamental en modelos directivos BB.

◆ La asignación de recursos

El principio que rige la asignación de los recursos dentro del BB, establece que *deben ser suministrados cuando son requeridos*. Los autores citan en su libro variadas formas de cómo se puede realizar la asignación para gastos e inversión, a partir de experiencias de empresas que usan el modelo. Algunas han creado un comité de alto nivel que maneja el portafolio de recursos (con revisiones periódicas), otras aprueban bajo esquemas fast-track.

◇ Situación actual del BB

Como se dijo antes, el BBRT surge como una inquietud para conocer las experiencias de varias empresas que ya estaban aplicando

un modelo de gestión que no usaba presupuestos. Las primeras y más importantes fueron el banco Suizo Svenska Handelsbanken que abandonó su sistema presupuestario en 1970, y es quizás el caso más maduro que exhibe resultados excelentes en su desempeño respecto a la competencia y en su habilidad de combinar un proceso administrativo adaptable y una radical descentralización. Sus ingresos son de alrededor de US\$2 billones; Rodhia, una corporación química francesa, con ventas netas de US\$7 billones, en 1999; Borealis, petroquímica danesa, con ventas de US\$4 billones, en 1995.

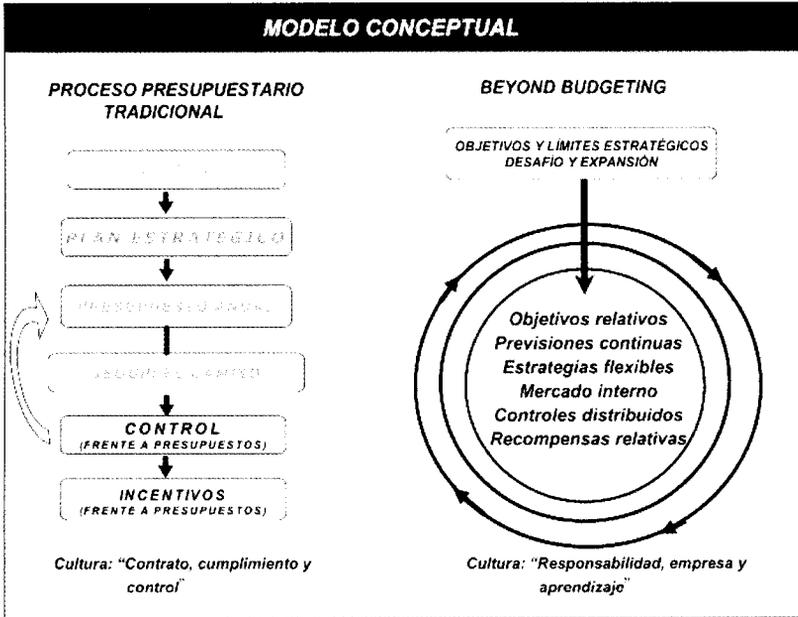
Otras muchas se han añadido. De variados tamaños y diferentes tipos de negocios tales como: Volvo Cars, CIBA Vision, SFK, IKEA, Unilever, por citar de las conocidas en estas latitudes.

El BBRT se mantiene abierto monitoreando y analizando la evolución de las implementaciones del modelo y brindando asistencia informativa a las empresas y agrupaciones interesadas. Como mesa de discusión ya tiene representación en varias latitudes del planeta.

❖ **Contrastando el Modelo Tradicional del proceso presupuestario y BB**

La figura No.20 muestra los elementos fundamentales que caracterizan el modelo conceptual de ambos procesos, y el cuadro No.4 contrasta las diferencias en el *enfoque* de 5 de sus elementos básicos. Obsérvese las *diferencias conceptuales* entre los dos procesos, particularmente en el establecimiento de *metas, asignación de recursos y control*.

Figura No.20



Fuente: Hope, Jeremy y Fraser, Robin. *Más Allá del Proceso Presupuestario*. The Institute of Management Accountants. Artículo. Reproducido por la Revista Finanzas y Contabilidad No.44. (nov/dic 2001).

CUADRO NO.4

COMPARATIVO DE LOS PROCESOS:
PRESUPUESTACIÓN TRADICIONAL Y BEYOND
BUDGETING

PROPOSITOS DEL DESEMPEÑO ADMINISTRATIVO	P R O C E S O S	
	PRESUPUESTO TRADICIONAL	BEYOND BUDGETING
1. METAS Balancear la necesidad de maximizar el beneficio potencial en el corto y largo plazo	Las metas preestablecidas conducen las acciones del corto plazo	Metas relativas y autoimpuestas basadas en KIP para sustentar un éxito competitivo
2. INCENTIVOS/RECOMPENSAS Proveer una base efectiva para motivar y compensar el desempeño	Incentivos individuales construyen una actitud de "defender su propio terreno" y el "lograr las metas" conduce a irracionales conductas	Los incentivos basados en equipos construyen una única actitud del grupo y presiona para que logren mejoras continuas
3. PLANES Dirigir acciones para maximizar las oportunidades del mercado	Planes anuales basados en "hacer y vender" o "la empresa primero" lo acercan al strategic management (administración estratégica)	Estrategias conducidas a través de los eventos sustentan un "entendimiento-respuesta" o "clientes primero" lo acercan al strategic management
4. RECURSOS Asegurar que los recursos están disponibles para sustentar acciones acordadas	Asignación centralizada de recursos inhiben las rápidas respuestas y estimula el derroche	Proveer los recursos cuando son demandados da la capacidad de responder rápidamente y reduce el derroche
4. COORDINACIÓN Armonizar las acciones a través de toda la organización	Vinculación centralizada de los presupuestos provee soluciones lentas y disgregada que frecuentemente fallan en reconocer las necesidades de los clientes	Dinámica conexión con las demandas de los clientes proporcionan rápidas y específicas soluciones a sus necesidades
5. CONTROLES Proveer información relevante para tomar decisiones estratégicas y de control	Establecer comparaciones financieras entre lo realizado y lo presupuestado proporciona un base muy pobre para el aprendizaje	Un sistema de información de múltiples variables y a múltiples niveles proporciona información de patrones y tendencias a los que toman decisiones estratégicas

Fuente: Documento publicado por CAM-1, BBRT, Preguntas y Respuestas, Jeremy Hope y Robin Fraser, oct./2001 (Traducción libre).

❖ **Un juicio valorativo sobre el Presupuesto Estratégico y el modelo Beyond Budgeting propuestos. *Precisiones finales.***

El Presupuesto Estratégico planteado por el Dr. Trullenque, *se enmarca dentro de una propuesta reformadora del proceso presupuestario*, con un objetivo claro: lograr un mejor alineamiento entre La Estrategia y los presupuestos a través de utilizar técnicas que mejoren la asignación de recursos y de que se identifiquen mediante un proceso estructurado, las actividades que apoyan a La Estrategia, y por tanto, que agregan valor.

Como nuevo enfoque para elaborar presupuestos, conllevaría a modificación en procedimientos del propio proceso; obviamente para mejoría. También retomar la técnica PBC y el uso del enfoque PBA, para la asignación de recursos, particularmente en los presupuestos de gastos. El uso del enfoque PBA, requiere una plataforma ABC, o más amplio aún, ABM, y son conocidos los incuestionables beneficios que los principios del ABC trae a la empresa.

Su principal aporte está en la metodología que desarrolla para establecer el posicionamiento o importancia relativa de las actividades con relación a La Estrategia, ya que de no hacerse con un método específico, el sesgo intuitivo, que siempre está en la acción de presupuestar, sería mayor.

Dado que tiene como principal requisito que para funcionar eficazmente debe estar en un entorno de modelo directivo que incorpore un sistema estructurado de operativización de La Estrategia, acopla muy bien con el BSC que al proveer un eficaz sistema de desagregación e identificación de las actividades estratégicas, presupuestarlas bajo los enfoques PBC y PBA, es más sencillo. Esto mejora sustancialmente la asignación de recursos.

También supone un nivel organizacional elevado y el desarrollo del sistema presupuestal. Todos los demás elementos procedimentales del proceso presupuestario no sufren modificación alguna (evaluación, control, ciclo presupuestario, etc.), básicamente es en la presupuestación.

Lo cierto es que sea este enfoque o cualquier otro que surja con intenciones de mejorar el proceso presupuestario, la necesidad de no utilizar el enfoque tradicional como enfoque primario para elaborar presupuestos, es ya un hecho, por las razones comentadas, aunque pueda usarse en los gastos rutinarios y en empresas pequeñas.

Por otro lado, el **BB** aparece en el horizonte con una *propuesta radicalmente diferente*: un modelo directivo que no usa presupuestos, que hace a la organización adaptable y que propicia una verdadera descentralización –autonomía–, en la toma de decisiones.

Es una opción diferente que rompe con esquemas administrativos utilizados por más de un siglo. Este nuevo enfoque, que sitúa al cliente como el centro de la organización, es sin duda alguna, una respuesta a la necesidad de tomar las decisiones en el momento justo que la velocidad de los cambios actuales demandan, sin intermediar burocracia y con absoluta responsabilidad.

Por su propuesta radical de descentralización –más bien autonomía– en la toma de decisiones, *muchas de las técnicas tradicionales dejan de ser útiles en este modelo, incluidos los presupuestos como vimos, y los análisis financieros tradicionales basados en desempeño históricos.*

La aplicación del BB requiere de un nuevo estilo de liderazgo, es decir, un capital humano con un desempeño superior, tanto en las habilidades como en la ética de actuación, creativo y con gran

intuición para reconocer los cambios del mercado y poder tener una actuación que mantenga la creación de valor y una cultura basada en los valores de responsabilidad, de la empresa y aprendizaje.

Hasta el momento se está aplicando en empresas de mercados cambiantes, en donde la tecnología de la información con poderosos modelos predictivos de tendencias financieras y que pueden perfilar los hábitos de consumo del cliente y las rápidas tendencias de los consumidores, es vital para que este modelo funcione.

Hoy, son muchas las empresas que han desarrollado el modelo incorporándole sus particularidades, pero sobre la base del marco de actuación que definen los principios básicos del BB.

Esa es, en nuestra opinión, su mejor característica: ***no es un modelo cerrado***. Su concepto de que las organizaciones tienen diferentes maneras de desempeñarse le da la flexibilidad para que cualquier empresa, sin importar su tipo o tamaño, lo use, y el atractivo necesario para que decidan implementarlo, como parte de la búsqueda de soluciones administrativas que permitan seguir creando valor en un ambiente de cambios discontinuos.

En general, ambas propuestas lucen interesantes y se enmarcan como ***respuestas*** al actual contexto que caracteriza la sociedad de la información, que exige cambios en los modelos directivos actuales y en sus herramientas auxiliares. El uso de plataformas de Inteligencia de Negocios (BI) en las organizaciones que adopten cualquiera de estos dos modelos, es fundamental para lograr una gestión del desempeño eficaz.

Sí es destacable que ambas contribuyen a un mejor alineamiento para posibilitar aún más el éxito en la conducción de La Estrategia (gestión del desempeño), cada una en el grado de lo que ellas mismas aportan como innovación:

– El Presupuesto Estratégico propuesto por el Dr. Trullenque permite lograr un más eficaz alineamiento entre La Estrategia y los presupuestos, por todo lo que ello implica, reduciendo la *brecha 2* que hemos comentado antes.

– Por su parte la propuesta del BB es bien concreta: eliminar lo que hemos denominado en este libro la *brecha decisional* (brecha 3), es decir, la no correspondencia de la toma de decisiones operativas –basadas en metas fijadas con anterioridad– con la velocidad y cambios de dirección de las variables del ambiente, al sustentar un modelo totalmente descentralizado, libre de presupuestos (sin el proceso de presupuestación y su resultado), para lograr una toma de decisiones en función de los cambios del mercado que promueva la ventaja competitiva.

¿Estaremos con este nuevo modelo que sitúa al cliente en el centro de la organización, frente a una nueva etapa evolutiva del pensamiento estratégico (etapa VI), después de la administración estratégica, en la que la herramienta gerencial utilizada por casi 100 años en la administración privada, los presupuestos, habrá cumplido su ciclo de vida?

Los años por venir nos darán la respuesta.

NOTAS DE PÁGINAS

- 1) Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo. (2004). **Administración & Estrategia**. Argentina: Grupo Editorial Norma.
- 2) Toffler, Alvin. (1984, 9^{na}. edic.). **La Tercera Ola**. Barcelona, España: Plaza y Janes, S.A.
- 3) Del Río González, Cristóbal. (2000). **El Presupuesto**. México: ECAFSA.
- 4) Gluck, Frederic W., Kaufman, Stephen y Walleck, Stephen. (Otoño del 1980). **Strategic Management for Competitive Advantage**. The McKinsey Quarterly.
- 5) Investigación de Frederick W. Gluck, Stephen P. Kaufman y Stephen Walleck, **The Evolution of Strategic Management**, (octubre 1978), McKinsey staff paper, McKinsey & Company, New York, reproducido por Harvard Business Review en Julio-agosto-1980. El mismo divide la evolución del planeamiento en 4 etapas: 1) El planeamiento financiero, 2) basado en pronósticos, 3) planeamiento orientado hacia el exterior y 4) administración estratégica o strategic management.

Se recomienda al lector el estudio de este documento, ya que su análisis se refiere exclusivamente a las características esenciales de la evolución del planeamiento, no en el procedimiento, ni es explícito en la cronología. Una empresa de nuestros días puede estar en la etapa II o en la I, por las características del sistema de planeamiento que posee y no necesariamente en la etapa IV, la cual cronológicamente la acerca a nuestros días. De hecho, una de sus observaciones básicas es que muchas empresas de hoy están todavía en las primeras etapas. También el estudio analiza cómo empresas de nuestros días teniendo sistemas de planeamiento con características de estas primeras etapas, puedan ser rentables y crecer en el mercado. Sencillamente porque tienen una estrategia implícita, aunque no esté definida con el tecnicismo y procedimientos formales que trae la etapa III, la del planeamiento estratégico. Hasta no tener estrategia es una elección de estrategia: no tenerla.

- 6) Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo. (2004). **Administración & Estrategia**. Argentina: Grupo Editorial Norma. (pp149-156).

- 7) Hemos preferido utilizar la gráfica de la evolución del planeamiento de estos autores, clasificadas en 5, porque la descripción de las características del planeamiento traducidas al Español son más comprensibles para un lector en ese idioma, como es el caso.
- 8) McConkey, Dale D. (Primavera de 1974). *The Position and Function of Budgets in an MBO System*. Business Quarterly.
- 9) Roach, John D.C. y Allen, Michael G. Allen. Bozz-Allen & Hamilton. (1984). *Fortalecimiento del Proceso de Administración Estratégica*. Manual de Administración Estratégica, Sección 2, cap.7. México: McGraw-Hill.
- 10) Ansoff, Igor. (1976). *La Estrategia de la Empresa*. España: Universidad de Navarra.
- 11) Rachlin, Robert. (1999, 2^{da}. ed.) *Total Business Budgeting: A Step-by-Step guide with Forms*. E.U.A.: John Wiley & Sons, Inc.
- 12) Welsch, Glenn A., Milton, Ronald W., Gordon, Paul, Rivera Noverola, Carlos. (2005, 6^a. ed. en español) **Presupuestos. Planificación y Control**. México: Pearson-Prentice Hall.
- 13) Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo. (2004). *Administración & Estrategia*. Argentina: Grupo Editorial Norma, p307.
- 14) Gluck, Frederick W., Kaufman, Stephen P. y Walleck, Stephen. (Otoño del 1980). *Strategic Management for Competitive Advantage*. The McKinsey Quarterly.
- 15) Modelo de cultura empresarial que estimula la creación de un ambiente en donde los gerentes se sienten responsables del logro de sus objetivos como si fueran los dueños de la organización.
- 16) Kaplan, Robert y Norton, David. (Julio/agosto/2005). *Balanced Scorecard-Measures that drive Performance*. Harvard Business Review, Vol.83, No.7.

Una descripción práctica de lo que representa para la gerencia el BSC como instrumento, la dan estos autores en dicho artículo. A saber: El BSC es como el tablero de mando de la cabina de pilotos de un avión. Provee compleja información sobre navegación, combustible, velocidad, altitud, orientación y otros indicadores que sumarizan la actual y predictibles condiciones del ambiente. Confiar en un solo instrumento puede ser fatal. [Traducción libre de la autora].

- 17) Serra, Roberto y Moreno, Ramón E. (Octubre de 1983). *La Evolución de la Planeación hacia la Administración Estratégica*. Revista Administración de Empresa, Vol.14, No.163.
- 18) Covey, Stephen R. (1996). *Los 7 hábitos de la Gente Altamente Efectiva*. Barcelona, España: Ediciones Paidós Ibérica, S.A.
- 19) Trullenque San Juan, Francisco, Profesor asociado del Instituto de Empresa, España. Socio Director de Strategy & Focus.
- 20) Trullenque Sanjuán, Francisco. (Marzo 1982). *Cómo alinear estratégicamente el presupuesto: Balanced Scorecard y Presupuesto Estratégico*. Revista Estrategia Financiera, No.182.
- 21) Hope, Jeremy y Fraser, Robin. (2003). *Beyond Budgeting. How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. U.S.A.: Harvard Business School Press.

BIBLIOGRAFÍA

- 1) Ansoff, Igor. (1976). *La Estrategia de la Empresa*. España: Universidad de Navarra.
- 2) Anthony, Robert N. (2^{da}.reimp.de 1981). *Sistemas de Planeamiento y Control*. Argentina: El Ateneo.
- 3) Bierman Jr., Harold. (1985). *Planeación Financiera Estratégica*. México: CECSA.
- 4) Burbano Ruíz, Jorge y Ortiz Gómez, Alberto. (1995). *Presupuestos. Enfoque Moderno de planeación y control de recursos*. Colombia: McGraw-Hill Interamericana, S.A.
- 5) Cárdenas, Raúl Andrés. (2002). *Presupuestos. Teoría y Práctica*. México: McGraw-Hill.
- 6) Covey, Stephen R. (1996). *Los 7 Hábitos de la Gente Altamente Efectiva*. España: Editorial Paidós.
- 7) David, Fred. R. (1990, 3^{ra}.reimp. en español). *La Gerencia Estratégica*. Colombia: Fondo Editorial Legis.
- 8) Del Río González, Cristóbal. (2000). *El Presupuesto*. México: ECAFSA.
- 9) Dickey, Terry. (1994, 1^{ra}. ed. en español). *Cómo Elaborar un Presupuesto*. México: Grupo Editorial Iberoamérica, S.A.
- 10) Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo. (2004). *Administración & Estrategia*. Argentina: Grupo Editorial Norma.
- 11) Hope, Jeremy y Fraser, Robin. (2003). *Beyond Budgeting. How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. U.S.A. Harvard Business School Press.
- 12) Johnson, Gerry, Scholes, Kevan y Whittington, Richard. (2006, 7^a. ed.). *Dirección Estratégica*. Madrid: Pearson-Prentice Hall.

- 13) Kaplan, Robert y Norton, David. (2002). *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*. España: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- 14) *Manual de Administración Estratégica*. (1986, traducido de la 1ª. ed. en inglés). México: McGraw-Hill.
- 15) *Manual del Administrador de Empresas*, (1983, traducido de la 1ª. ed. en inglés). México: McGraw-Hill.
- 16) *Manual de Presupuestos*, (1986, traducido de la 1ª. ed. en inglés). México: McGraw-Hill.
- 17) McConkey, Dale D. y Vander Weele, Ray. (Julio 1982, 1ª.ed.). *Administración Financiera por Objetivos*, México: Editorial Diana.
- 18) Morales Felgueres, Carlos. (2000). *Presupuestos y Control en las Empresas*. México: ECAFSA.
- 19) Player, Steve y Lacerda, Roberto (2002). *Gerencia Basada en Actividades*. Colombia: McGraw-Hill Interamericana, S.A.
- 20) Porter, Michael E. (Julio 1985). *Estrategia Competitiva*. México: CECSA.
- 21) Pyhrr, Peter A. (1980). *Presupuesto Base Cero*. México: Editorial LIMUSA.
- 22) Rachlin, Robert. (1999, 2ª. ed.). *Total Business Budgeting. A Step-by-Step Guide with Forms*. U.S.A.: John Wiley & Sons, Inc.
- 23) Steiner, George A. (Julio 1985). *Planeación Estratégica*. México: CECSA.
- 24) Toffler, Alvin. (1984 9ª. ed.). *La Tercera Ola*. Barcelona, España: Plaza y Janes, S.A.
- 25) Welsch, Glenn A., Milton, Ronald W., Gordon, Paul, Rivera Noverola, Carlos. (2005, 6ª. ed. en español) *Presupuestos. Planificación y Control*. México: Pearson-Prentice Hall.

ARTÍCULOS:

- 1) Bauer, Kent. (Oct/2004). **Key Performance Indicators: The Multiple Dimensions**. DM Review, Vol.14, Issue 10, p62-63.
- 2) Gluck, Frederic W., Kaufman, Stephen y Walleck, Stephen. (Otoño de 1980). *Strategic Management for Competitive Advantage*. The McKinsey Quarterly.
- 3) Hope, Jeremy y Fraser, Robin. *Proceso Presupuestario*. The Institute of Management Accountants. Artículo. Revista Finanzas y Contabilidad No.44, Nov./Dic. 2001.

- 4) Kaplan, Robert y Norton, David. (Julio/Agosto/2005). *Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance*. Harvard Business Review, Vol.83, No.7.
- 5) Kaplan, Robert S. y Norton, David. (Enero/Feb/1996). *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*. Harvard Business Review. Vol.74, Issue 1, p75-85.
- 6) Kaplan, Robert S. y Norton, David. (Sep/Oct/1993). *Putting The Balanced Scorecard To Work*. Harvard Business Review, p134-147.
- 7) McConkey, Dale D. (Primavera 1974). *The Position and Function of Budgets in an MBO System* Business Quarterly, p44
- 8) Miyake, Dylan N. (2002). *Reviewing the Reviews: The Lowdown on the First Mayor Balanced Scorecard Software Reports*. Harvard Business School Publishing Corporation.
- 9) Norwood III, Samuel W. (1986). **Relación entre los presupuestos y el Plan Anual de Utilidades**, Manual de Presupuestos. México: McGraw-Hill.
- 10) Ordóñez, Pedro Castañeda. (1988). **El Laberinto de las Técnicas de Planificación ¿Cuál Utilizar?**. Alta Dirección No. 137.
- 11) Paladino, Bob. (2000). *How to Conduct a Balanced Scorecard Review to Create Strategic Alignment*. Harvard Business School Publishing Corporation.
- 12) Pike, R.H. (Junio/1984). **Sophisticated Capital Budgeting Systems and Their Association with Corporate Performance**. Managerial and Decisions Economics, Vol.5, No.2, p91-97.
- 13) Roach, John, Allen, Michael. Allen, Bozz-Allen & Hamilton. (1984). **Fortalecimiento del Proceso de Administración Estratégica**, Manual de Administración Estratégica, Sección 2, cap.7. México: Mc-Graw Hill.
- 14) Trullenque Sanjuán, Francisco. (Marzo/2002). *Cómo alinear estratégicamente el presupuesto: Balanced Scorecard y Presupuesto Estratégico*. Revista Estrategia Financiera, No.182.
- 15) Rubinsztein, Jorge. (Jun/1982). **Visión Integral y Antecedentes de la Planeación Estratégica**. Administración de Empresas, Vol.13, No.147.
- 16) Serra, Roberto y Moreno, Ramón Enrique. (Octubre/1983). *La Evolución de los Sistemas de Planeamiento y la Administración Estratégica*. Administración de Empresas, Vol.14, No.163.

- 17) **Building and implementing a balanced scorecard.** (Enero de 1999).
Management Services. Vol.43, Issue 1, p3-3. Artículo.

**Páginas WEB con información específica asociada a los temas
Beyond Budgeting y Business Intelligence (BI):**

- 1) www.bbrt.org
- 2) www.Ibermatica.com
- 3) www.cognos.com
- 4) www.gartnergroup.com
- 5) www.Wikipedia.com

RELACIÓN DE CUADROS Y FIGURAS

CUADROS:

- No. 1. Análisis de la evolución de las ideas de la administración tradicional (1900-1980).
- No. 2. Síntesis de los efectos y consecuencias sobre los mercados y management.
- No. 3. Características principales asumidas por el planeamiento y uso gerencial de los presupuestos en las diferentes etapas evolutivas del planeamiento.
- No. 4. Comparativo de los procesos: presupuestación tradicional y Beyond Budgeting

FIGURAS:

- 1) El cambio de las olas.
- 2) Las cuatro etapas en la evolución de los mercados.
- 3) Componentes del proceso de presupuestación.
- 4) Esquema de un Plan Anual de Utilidades para una empresa manufacturera.
- 5) Esquema de un Plan Anual de Utilidades para una empresa de servicios.
- 6) Esquema de un Plan Anual de Utilidades para una empresa comercial.
- 7) Las 5 etapas en la evolución de los sistemas de planeamiento.
- 8) Las 5 etapas en la evolución de los sistemas de planeamiento en las empresas (modificado).
- 9) Esquema organizativo para el presupuesto y la contabilidad por áreas y niveles de responsabilidad.

Del Presupuesto Al Plan de Utilidades... _____

- 10) La empresa como un sistema integral de funciones.
- 11) Sistema integral de planeación en las empresas.
- 12) Representación conceptual de la definición cronológica para la planificación de largo y corto plazo.
- 13) Operativizar la planeación: El proceso transicional del largo al corto plazo.
- 14) El Plan Estratégico: Guía de la presupuestación.
- 15) Modelo del proceso presupuestario tradicional.
- 16) Instrumentos de evaluación del desempeño operacional de áreas y del estratégico y financiero de la empresa.
- 17) Las brechas que no posibilitan un alineamiento eficaz.
- 18) Las brechas que no posibilitan un alineamiento eficaz y las herramientas administrativas que permiten reducirlas.
- 19) Posicionamiento Estratégico de las Actividades.
- 20) Contrastando los modelos conceptuales del proceso presupuestario tradicional y Beyond Budgeting.

Esta primera edición del libro
“*DEL PRESUPUESTO AL PLAN ANUAL DE UTILIDADES:*
Evolución de la **Presupuestación** en los Sistemas de
Planeamiento en las Empresas”
de Fanny Sterling O.
se terminó de imprimir en el mes de Mayo del año 2008
en la Imprenta Amigo del Hogar
Santo Domingo, República Dominicana
La edición consta de 500 ejemplares.



Del **PRESUPUESTO** Al PLAN ANUAL DE UTILIDADES:

Evolución de la **Presupuestación** en los Sistemas de Planeamiento en las Empresas

Este libro es un análisis evolutivo de la herramienta administrativa más universal, los *Presupuestos*, y del proceso responsable de producirlos, la *presupuestación*, desde su incorporación en las empresas privadas, en la segunda revolución industrial, a la sociedad de la información. Aborda también su perspectiva frente al ambiente y velocidad de los cambios actuales desde las dos más fuertes corrientes propositivas que se debaten sobre su evolución como técnica.

El análisis se realiza desde una perspectiva contextual al comportamiento socio-económico que tuvo lugar en esos dos períodos de la humanidad, sin dejar de considerar la cronológica. Toma como punto de referencia las etapas evolutivas de la función planeamiento en las organizaciones – por ser la *presupuestación* su primera forma de planeamiento–, expone los avances en su elaboración y uso gerencial en cada una de ellas, con énfasis en los alcanzados en la etapa del planeamiento bajo el enfoque estratégico de negocios, en la que recibe, hasta el momento, las más revolucionarias transformaciones a nivel conceptual, de procedimientos y en su uso como herramienta gerencial, y a partir de la cual, el *Presupuesto*, evoluciona al concepto integral *Plan Anual de Utilidades*, un concepto de mayor alcance que la herramienta que conocimos como *Presupuesto*.

Este libro no trata de cómo elaborar presupuestos, pero si orienta al lector a cómo usar esta aún efectiva herramienta; y más: le permite identificar en cuál etapa de desarrollo está el sistema presupuestario de su empresa. Y es particularmente interesante cuando trata de responder a si los presupuestos, que han “sobrevivido” en el mundo de las empresas desde la sociedad industrial hasta nuestros días, seguirán siendo útiles a la gerencia de la sociedad de la información, en un contexto de rápidos cambios y esquema de negocios globalizado y cuál es el nuevo perfil gerencial que requieren los modelos directivos que no usan presupuestos, futuro más probable de su próxima evolución.