

UN ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA PRÁCTICA PRESUPUESTARIA EN LAS GRANDES EMPRESAS

Edilberto J. Rodríguez Rivero

*Profesor de Contabilidad de Costes y de Gestión
Universidad de Extremadura*

Antonio Fernández Fernández

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Extremadura*

RESUMEN:

Las numerosas limitaciones atribuidas a la gestión presupuestaria tradicional, principalmente exteriorizadas desde en ámbito profesional a lo largo de las dos últimas décadas, ha dado paso a la propuesta de un nuevo marco presupuestario que defiende la idea de evolucionar hacia una práctica presupuestaria mucho más perfeccionada, adaptativa y descentralizada.

Con el propósito de comprobar si esta maniobra evolutiva hacia este nuevo marco se viene materializando en la empresa, nos proponemos en este trabajo analizar empíricamente en qué medida se han superado algunas de las principales deficiencias imputadas a la práctica presupuestaria, aún hoy sometidas a evaluación.

Para alcanzar el objetivo propuesto, hemos trabajado con una muestra de 135 empresas de gran tamaño localizadas en España, y hemos comparado la información obtenida con determinados indicadores de referencia extraídos de diferentes estudios previos de carácter internacional orientados a estudiar la práctica presupuestaria empresarial.

Los resultados logrados demuestran que aún hoy se siguen detectando ciertas insuficiencias en la práctica presupuestaria, pero que en términos generales, la superación de algunas de las principales limitaciones atribuidas a la misma ponen de manifiesto una expresa intención de por parte de las empresas de evolución hacia un nuevo marco presupuestario más acorde con las exigencias del actual contexto productivo.

PALABRAS CLAVES: Sistema presupuestario; Práctica presupuestaria; Deficiencias del procedimiento presupuestario; Contraste de hipótesis; Evidencias de la práctica presupuestaria en España.

ABSTRACT

The numerous shortcomings attributed to the traditional budgeting, in particular voiced by professional over last two decades, have led to a new budgetary framework that supports the idea of moving towards a more flexible, adaptive and decentralized budgeting approach.

In this paper, in order to check whether this change has resulted in the business world, we propose to analyze empirically what extent have been overcome the major of shortcomings attributed to the budgetary practice, still under evaluation.

To achieve this goal, we have worked with a sample of 135 large companies located in Spain, and we have compared the information obtained with the specific benchmarks drawn from several previous international studies aimed at studying business budgeting practice.

Results shows that even today are detected a large number of weaknesses in budgetary practice, but overall, overcoming of some major limitations attributed to the traditional budgeting approach, show the intention by the companies to evolve into a new budgetary framework consistent with the requirements of the real productive context.

KEY WORDS: Budget system; Budgetary practice; Budgeting shortcomings; Statistical hypothesis testing; Evidence on budgeting practices in Spain.

1. INTRODUCCIÓN.

La insatisfacción manifestada por una parte significativa del mundo de los negocios con el modelo presupuestario tradicional, recogida de manera expresa y contundente en la literatura científica a partir la década de los 90 del pasado siglo XX (ej., Arterian, 1997; Lazere, 1998; Charan y Colvin, 1999; Hartmann, 2000; Hope y Fraser, 2001; Libby y Lindsay, 2005), ha provocado tanto la transformación de las bases conceptuales de la filosofía presupuestaria, como la apuesta firme por modelos de gestión de última generación que fluctúan desde el desarrollo y la aplicación de prácticas presupuestarias perfeccionadas, al abandono radical de los presupuestos como herramienta de gestión.

Este cambio de filosofía se ha realizado a partir un intenso diálogo entre la investigación y la práctica (ej., Woodcock, 1994; Bunce *et al.*, 1995; Neely *et al.*, 2001; Hope y Fraser, 2004; Hansen y Torok, 2004; Hope, 2006; Creelman, 2006; Horváth y Partners, 2007) y ha precisado de la construcción de un nuevo marco presupuestario, mucho más dinámico y descentralizado, configurado para superar los factores críticos del marco tradicional, así como para garantizar el éxito de las diferentes disyuntivas emergentes, ya sean estas de tipo ideológico, como metodológico.

Gleich y Hofmann (2005) declararon en este sentido que las bases sobre la que se cimientan las propuestas insertas en este nuevo marco, se deben orientar hacia la simplificación del procedimiento presupuestario, hacia la auténtica necesidad y demanda de los clientes, hacia la integración y el alineamiento de la dimensión operativa con la planificación estratégica, y finalmente, hacia un modelo de gestión presupuestario en el que las magnitudes no financieras acaparen mayor protagonismo.

Esta transformación del pensamiento presupuestario ha implicado, por tanto, tener que impulsar los planes operativos de la empresa con coherencia estratégica, orientar el consumo de recursos hacia el output, estimular la mejora continua gradual y la innovación, desarrollar y mantener un estado de comportamiento-conducta coherente y aportar valor a la empresa al tiempo que se planifica y se presupuesta. En definitiva, superar o suavizar el máximo número de deficiencias atribuidas a la práctica presupuestaria.

Numerosas empresas ya han comenzado a rediseñar sus procedimientos presupuestarios, adecuándolos a los nuevos contextos competitivos en los que operan, así como al nivel de descentralización exigido, a los estilos de dirección demandados y a los valores empresariales y de cultura organizacional que se vienen profesando (ej., Horváth y Sauter, 2004; Durfee, 2006). Tal como ya declaró Peter Drucker en el periódico *The Economist* en el año 2001, las empresas del futuro deberán estar amparadas por un marco para la gestión muy distinto al que durante años ha reinado, donde el procedimiento presupuestario, como parte integrante del sistema de gestión global de las empresas, habrá de estar imperativamente orientado y comandado por la estrategia

Reinventar la gestión presupuestaria, y en consecuencia, consolidar un marco de gestión acorde a las nuevas necesidades competitivas, ha necesitado de una migración de las empresas hacia una estructura organizativa mucho más flexible, adaptativa y descentralizada (Brander y Atkinson, 2001; Daum, 2002; Hope y Fraser, 1997, 1999a, 2004; Creelman, 2006; Kaplan, 2009), y hacia la incorporación en sus sistemas de gestión de prácticas y procedimientos presupuestarios rediseñados, remodelados o transformados (Hope y Fraser, 2004).

Se podría decir, por tanto, que el itinerario seguido por el mundo de la empresa en materia presupuestaria en los últimos quince años, se ha centrado en desarrollar un contexto teórico y funcional innovador, desde el que poder plantear nuevas dimensiones de gestión, y en el que según Hope (2006) se abogue por sistemas y prácticas presupuestarias configurables a partir de la perspectiva de los clientes, por una planificación y una previsión continua del tipo Rolling Planning & Rolling Forecast, por una comunicación sistematizada y con carácter intra-organizacional de indicadores clave, por un acceso rápido a los recursos y por una orientación de la responsabilidad directiva hacia la optimización de los equipos de trabajo a través Benchmarking. En resumen, como ya indicaron Bunce *et al.* (1995) y de Brander y Atkinson (2001), configurar un nuevo marco presupuestario cimentado en el empowerment, en la cultura organizacional y en la gestión del comportamiento.

La palpable configuración a escala internacional de este nuevo escenario presupuestario, nos impulsó a llevar a cabo un estudio donde constatar en qué grado en España las empresas de gran tamaño, también definidas como aquellas de mayor capacidad estratégica, apuestan por un planteamiento presupuestario clásico, o por el contrario se suman a la tendencia evolutiva marcada por dos corrientes de pensamiento emergentes, según las cuales el mundo de la empresa supera y desafía las debilidades de la filosofía presupuestaria tradicional.

El procedimiento empleado para alcanzar este objetivo ha consistido en un test de significación, elaborado a partir de la información recopilada de 135 empresas y de la selección de las principales críticas y deficiencias atribuidas a la gestión presupuestaria tradicional, exhibidas extensamente en la literatura. Esta investigación se encuadra dentro de una estrategia investigadora que abarca otros objetivos, tanto generales, como de carácter más específico.

Los resultados muestran que el conjunto de empresas analizadas, y por extensión aquellas de similares características, desarrollan una práctica presupuestaria evolucionada respecto de la concepción tradicional, que se inserta en un nuevo marco más adaptativo, flexible y descentralizado de gestión.

Estructuramos el resto del artículo del siguiente modo: en el epígrafe 2, exponemos una breve contextualización de hacia dónde se está dirigiendo el pensamiento presupuestario y cuáles son sus derivaciones ideológicas. En el epígrafe 3, proponemos nuestras hipótesis. En el epígrafe 4, describimos el diseño de la investigación. En el epígrafe 5, mostramos los resultados derivados del contraste de hipótesis. Finalmente, en el epígrafe 6, presentamos las conclusiones alcanzadas en el estudio.

2. NUEVO PENSAMIENTO PRESUPUESTARIO, NUEVAS CORRIENTES PRESUPUESTARIAS: CONTEXTUALIZACIÓN.

De conformidad con Libby y Lindsay (2010), el discurso científico que se ha venido exponiendo a lo largo de los últimos años en materia presupuestaria, principalmente desde el ámbito profesional, ha dado un giro radical hacia la intensificación de argumentaciones acerca de la utilidad de los presupuestos como medio para la gestión (Rodríguez, 2010). Tanto desde las posiciones conformes con las doctrinas o prácticas generalmente aceptadas, como desde las perspectivas menos ortodoxas, el debate sobre la obsolescencia del modelo presupuestario tradicional ha dado lugar a numerosas referencias sin precedentes científicos comparables.

El mensaje de este discurso, se ha bifurcado en dos direcciones manifiestamente encontradas. Por un lado, parte de la comunidad científica ha orientado su investigación a demostrar que las exigencias presupuestarias que hoy en día demandan las empresas, podrían ser atendidas mediante la utilización de procedimientos presupuestarios perfeccionados. Por otro, una parte también significativa de la investigación toma una postura más radical, argumentando que adaptar y perfeccionar las bases presupuestarias tradicionales, no es ni lo apropiado, ni suficiente para gestionar de manera eficaz y eficiente. Propugnan una gestión despojada de presupuestos, en la que tomen especial protagonismo la aplicación de procedimientos con capacidad para ofrecer altos rendimientos (ej., Balanced Scorecard-BSC, Activity-Based Management-ABM, benchmarking), y en donde se fomente la adaptación, el conocimiento compartido y el empowerment.

Las manifestaciones halladas en la literatura señalan que las fuentes intelectuales de las mismas se podían congregar en dos posiciones científicas radicalmente diferentes (Rodríguez, 2010), denominadas como *corriente doctrinal moderada* y *corriente doctrinal renovadora*. Ambas se encuentran ligadas al Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I) y a la creación en el seno de éste de los grupos de investigación Activity Based Budgeting (ABB) group y Beyond Budgeting (BB) group.

2.1. Corriente Doctrinal Moderada.

La investigación deja entrever que esta posición científica apuesta por la simplificación y el perfeccionamiento del procedimiento presupuestario, y que su eficiencia y eficacia depende en gran medida de la capacidad de aplicar ciertos principios de gestión (véase Kopp y Leyk, 2007). Sus seguidores defienden una nueva filosofía presupuestaria amparada en el cambio procedimental y en la aplicación de técnicas presupuestarias, que adecuadamente implantadas logren suavizar, e incluso solventar, un considerable número de deficiencias atribuidas al procedimiento presupuestario tradicional.

La necesidad del rediseño presupuestario ya fue manifestada de manera expresa y acentuada por Otley (1994, 1999) y Samuelson (1998), quienes apoyados en la evidencia científica, no dudaron en afirmar que para atender las demandas del nuevo contexto competitivo, resulta cuando menos indispensable redefinir la concepción presupuestaria clásica aplicada por las empresas.

Bajo esta corriente, destacan principalmente los procedimientos Better Budgeting y Advanced Budgeting como las líneas de actuación o propuestas de ejecución alternativas a la concepción presupuestaria tradicional. El Better Budgeting se enmarca en un pensamiento presupuestario algo más flexible que el tradicional y se caracteriza por la puesta en práctica de un conjunto de técnicas autónomas e independientes cuya correcta aplicación corrigen algunas de las deficiencias imputadas a la gestión presupuestaria convencional. Por otro lado, el Advanced Budgeting se distingue por ser un procedimiento basado en una serie de principios de gestión, desde donde se optimiza el presupuesto, a la vez que se respalda la ejecución de la estrategia de la empresa.

2.2. Corriente Doctrinal Renovadora.

De manera contraria a la corriente presupuestaria moderada, los partidarios de la corriente renovadora defienden la original idea de abolir los presupuestos en las empresas, habiéndose convertido esta última expresión en un auténtico eslogan distintivo. Mantienen que otorgar confianza, capacidad de decisión e independencia de actuación al personal de la empresa para actuar del modo más adecuado, no es posible bajo un sistema de dirección conservador en el que los presupuestos toman un papel determinante (Hope y Fraser, 1999b; CIMA-ICAEW, 2004).

Se cree firmemente que las empresas estarían mejor gestionadas si se utilizase un sistema de gestión global en el que se integrasen técnicas y procedimientos del tipo Balanced Scorecard-BSC,

Rolling Forecast, orientados a lograr los objetivos estratégicos definidos (Hope y Fraser, 2001; Bock, 2002; Gleich y Hofmann, 2005), y procesos de gestión adaptativos basados en la confianza y en la subsidiariedad de las decisiones (Leyk y Kopp, 2007).

Dicho sistema de gestión integral exige que las empresas desarrollen una estructura organizativa en forma de red donde tengan cabida los conceptos de descentralización y adaptación, y en donde a su vez la valoración del rendimiento se estructure en aspectos y magnitudes más allá de referencias financieras y de contratos de rendimiento fijo (Hope y Fraser, 2004). Juegan un papel fundamental las nociones de capital intelectual y de cultura corporativa (Neely *et al.*, 2001), y se le da extrema importancia al liderazgo directivo y a la gestión del comportamiento, a la formación del personal y a la cultural empresarial (véase Hope y Fraser, 1997, 2004; CIMA-ICAEW, 2004; Marginson, 2005; Hope, 2006; Marginson *et al.*, 2006). El procedimiento de gestión sugerido por esta corriente atiende a la denominación de *Beyond Budgeting*.

3. HIPÓTESIS.

En este trabajo tratamos de comprobar si las principales anomalías imputadas a la práctica presupuestaria tradicional se han superado en las empresas de nuestro estudio. Para ello, ha sido necesario, en primer lugar, tomar como estándares de comparación los resultados de diferentes estudios internacionales. Y en segundo lugar, definir un conjunto de cuestiones en formato de hipótesis inductivas¹. Específicamente, las hipótesis sujetas a contraste son:

H1: *La planificación estratégica y el proceso presupuestario de la empresa se encuentran fuertemente desvinculados y desconectados.*

Según la literatura, en numerosas ocasiones las empresas fracasan a la hora de establecer sus estrategias debido a que no se asignan suficientes recursos en los presupuestos. Esto se debe a que con excesiva frecuencia existe una fuerte desconexión entre la acción operativa y su orientación hacia el cumplimiento de los objetivos estratégicos. Según Kaplan y Norton (2001), y como asimismo respaldan otros autores como Hope y Fraser (2003), Horváth y Sauter (2004) y Pierre (2007), alrededor del 60% de las empresas no llevan a cabo una correcta alineación entre los planes de acción operativos y las estrategias a seguir.

H2: *El proceso presupuestario se erige como un instrumento de gestión sumamente relevante para la empresa.*

A pesar de la ingente cantidad de críticas que se le imputan al proceso presupuestario, especialmente en su versión más tradicional, la investigación demuestra que el mundo de la empresa continua utilizando la sistemática presupuestaria como el principal mecanismo de gestión y de control. Según los estudios de Umaphy (1987), Greiner (2003), KPMG (2004) and Lyne y Dugdale (2004), para más de un 70% de los casos estudiados en sus investigaciones el procedimiento presupuestario constituye la piedra angular sobre la que se asienta la gestión de la empresa.

H3: *El mundo de la empresa se muestra muy insatisfecho con el sistema presupuestario utilizado.*

La profunda insatisfacción manifestada en la literatura por buena parte de los directivos de las empresas hacia el procedimiento presupuestario (ej., Wallander, 1999; Ekholm y Wallin, 2000; Pflaeging, 2006), hizo que nos cuestionáramos si esta particularidad se daba también en las grandes empresas localizadas en España. Seleccionamos como valores para contrastar el grado de satisfacción

¹ Según Gutiérrez y Rodríguez (1999), dentro de los diferentes modos de formulación de hipótesis científicas, se encuentra el formato de hipótesis inductiva, que es aquella enunciada como resultado de la generalización, a partir de la observación, de varios casos particulares.

presupuestaria, los resultados obtenidos en los trabajos llevados a cabo por Answerthink (1999), Charan y Colvin (1999), Economist Intelligence Unit Ltd. (2000) y Neely *et al.* (2001). Los hallazgos de estos estudios, han puesto de manifiesto que el mundo de la empresa muestra un alto índice de insatisfacción con el procedimiento presupuestario, cuyo valor medio, en términos relativos, se encuentra próximo al 80% del total de los casos estudiados.

H4: Las empresas determinan sus presupuestos, principalmente, a partir de la extrapolación de datos históricos.

La tradición práctica a la hora de fijar los presupuestos, ha reflejado que éstos se han venido construyendo a partir de extrapolaciones de tendencias anteriores a las que se les realizan ciertas adaptaciones. Con excesiva frecuencia los presupuestos se han venido determinando a partir de información financiera sobre costes e ingresos correspondiente a periodos anteriores. Estudios como el de Umapathy (1987), han obtenido como resultado que el 80% de las empresas analizadas construyen sus presupuestos en base a datos históricos. Autores como Schmidt (1992), Hope y Fraser (1999a) y Hansen y Torok (2004), se pronuncian en este sentido en los mismos términos que Umapathy (1987), si bien sin establecer porcentajes de lo sucedido en la práctica. Otro estudio realizado por Ekholm y Wallin (2000), desveló que del total de las empresas que sometieron a estudio, más de un 60% practicaban una actuación incremental, estableciendo las cifras presupuestarias en base a los datos del ejercicio anterior. En consecuencia, hemos tomado los datos del 60% y 80% como valores críticos de referencia para constatar si las empresas de nuestra investigación construyen sus presupuestos en base a datos históricos.

H5: Las empresas del nuevo entorno competitivo apuestan por una gestión presupuestaria cimentada en la actualización continua.

Un estudio publicado en 1999 por la consultora The Hackett Group (véase Libby y Lindsay, 2005), señala que el 78% de las empresas no llevan a cabo grandes esfuerzos por actualizar sus presupuestos durante el año para el que han sido determinados, derivando esto en altos y expeditivos niveles de obsolescencia. No obstante, la literatura reciente sostiene que el perfeccionamiento de los sistemas presupuestarios y de las técnicas de previsión, han hecho posible aumentar el dinamismo a la hora de revisar y actualizar los presupuestos con mayor celeridad y de este modo contribuir a incrementar los niveles de ineficiencia en la gestión. En el estudio realizado por la KPMG (2004), se exponen evidencias a favor de la anterior declaración, afirmándose que el 67% de las empresas analizadas realizan modificaciones en los presupuestos a lo largo del ejercicio económico, animando a más del 41% de éstas a emplear un sistema de previsión continua del tipo Rolling Forecast. Esta nueva disposición por parte de las empresas, según la APQC (2006) y COGNOS² (2008), ha sufrido un notable incremento en los últimos años, dando lugar a mejoras tanto en el rendimiento, como en los resultados.

H6: La asignación de recursos en los presupuestos se realiza de manera ineficiente.

Una cuestión que ha suscitado cierta confrontación entre el entorno profesional y el sistema presupuestario tradicional es la referida a la asignación de los recursos, resultado, según la literatura especializada, de la exigua aplicación de una presupuestación continua por parte de las empresas. Opiniones manifestadas por profesionales e investigadores, afirman que la manera de asignar los recursos según la metodología presupuestaria convencional resulta inadecuada e ineficiente, ya que se efectúa al comienzo del periodo presupuestario y no se producen modificaciones a lo largo del mismo. En tanto en cuanto el estudio de la KPMG (2004) obtuvo como resultado, entre otros, que el 67% de los casos sometidos a observación realizan modificaciones en los presupuestos a lo largo del ejercicio económico, podría ser lógico tomar como estadístico de referencia para contrastar la hipótesis que

² Agencia de innovación para mejorar la gestión del rendimiento corporativo.

planteamos, que el 33% de las empresas estudiadas no suelen ejercer un procedimiento de actualización continua, y en consecuencia, la asignación de recurso se efectúa de manera ineficiente.

H7: *La gestión presupuestaria es un procedimiento arduo que deriva en excesos burocráticos y elevados costes.*

Otro asunto ampliamente cuestionado en los últimos años en la literatura presupuestaria es el relativo a la ineficiencia del proceso presupuestario cuando ésta se mide bajo la reciprocidad coste-tiempo. En la práctica, se afirma que el procedimiento presupuestario utiliza enormes cantidades de recursos y capacidades (desempeño de numerosas funciones), convirtiéndolo en un proceso burocrático y costoso. El trabajo desarrollado por Ekholm y Wallin (2000) muestra que más del 90% del total de las empresas analizadas declaran que el procedimiento presupuestario consume grandes cantidades de tiempo. Unos años más tarde, otro estudio realizado por la KPMG (2004), ha expuesto que el 84% de las empresas sometidas a observación necesitan de muchos días y de muchas reuniones para confeccionar sus presupuestos, repercutiendo dicha circunstancia de manera directa en un notable incremento de los costes. Más recientemente Koop y Leyk (2007) no han dudado en afirmar que el proceso presupuestario compromete una elevada cantidad de recursos, aseverando que el proceso presupuestario consume entre el 75% y el 95% de las capacidades de la empresa.

H8a: *El proceso presupuestario favorece un estilo de gestión asentado en el mando y la supervisión.*

H8b: *El proceso presupuestario favorece un juego negociador que deriva en conductas profesionales inadecuadas.*

Finalmente, a pesar de que Umapathy (1987) dedujera que la delegación de responsabilidad se empezaba a imponer al estilo de dirección centralizado, desde la experiencia profesional se ha venido denunciando que tanto la gestión presupuestaria clásica, como cualquier derivación perfeccionada de ésta, favorece un estilo de dirección asentado en *el mando y la supervisión*, así como conductas negociadoras malversadas e inadecuadas que repercuten en la manera de controlar al personal de la empresa, en la configuración de los sistemas de incentivos y en las relaciones interdepartamentales, entre otras particularidades. Duramente denunciado por Hope y Fraser (1997, 1999a, 2000, 2003), estos autores han venido declarando la necesaria migración del estilo de dirección cimentado en el mando y en la supervisión, hacia otro con mayor grado de capacitación, autoridad y delegación de responsabilidad. Un referente empírico a este respecto es el recogido en Ekholm y Wallin (2000), quienes obtuvieron que más del 60% de los casos estudiados manifestaron que los sistemas presupuestarios aplicados en sus empresas presentaban más rigidez de la deseada, favoreciendo esta circunstancia, entre otras, un estilo de dirección demasiado jerárquico y autoritario.

Asimismo, en estrecha relación con el estilo de dirección aludido, otro estudio publicado en CFO Magazine (véase Lazere, 1998), ya reveló que el 66% de las empresas estudiadas confiesaron la fuerte influencia que ejercen las posturas negociadoras en el proceso de presupuestación. Adicionalmente, Cartesis, Microsoft y CFO Research Services (2006) ha publicado que el 53% de las empresas que formaron parte del estudio realizado, declararon que el procedimiento presupuestario promueve comportamientos indeseables entre el personal directivo con responsabilidad presupuestaria.

4. METODOLOGÍA.

En este epígrafe abordamos la metodología de análisis empleada en nuestra investigación. Prestamos especial atención al procedimiento de obtención de la información, a las fuentes de información, a la muestra obtenida, a la definición de las variables intervinientes y a las hipótesis planteadas.

El presente trabajo se encuentra en línea con los estudios de Umapathy (1987), Ekholm & Wallin (2000), Ahmad *et al.* (2003), Greiner (2003), KPMG (2004), CIMA-ICAEW (2004), Marginson, 2005; Marginson *et al.* (2006), Dugdale & Lyne, 2010, and Libby & Lindsay (2010), cuyos objetivos se dirigieron a describir el estado de la cuestión presupuestaria, así como el grado en que las prácticas presupuestarias han evolucionado para satisfacer las exigencias del nuevo contexto productivo.

4.1. Diseño del instrumento de medida.

Los trabajos llevados a cabo por Umapathy (1987), Ekholm y Wallin (2000), Ahmad *et al.* (2003), Greiner (2003), KPMG (2004), CIMA-ICAEW (2004), Durfee (2006), Marginson *et al.* (2006), constituyeron las bases de nuestro instrumento de recogida de la información, que decidimos organizar en tres bloques conceptuales con el propósito de evaluar:

- Asuntos relativos a la estrategia y su interrelación con el procedimiento presupuestario de la empresa.
- Cuestiones instrumentales y coyunturales del sistema presupuestario aplicado por las empresas.
- Estilos de dirección alternativos a los ejercidos bajo el marco presupuestario tradicional.

Teniendo en cuenta el amplio número de indicadores inicialmente determinados para cada bloque conceptual, procedimos a su selección mediante la aplicación de la técnica Delphi desde donde pudimos reducir el número de errores, redundancias e incoherencias.

Tras el Delphi, el instrumento de medida derivó en un cuestionario de 45 items, organizado según los bloques conceptuales definidos (Anexo 1).

4.2. Selección de las unidades de observación.

Al igual que en los estudios de Umapathy (1987), Ekholm y Wallin (2000), Greiner (2003) and KPMG (2004), en este trabajo decidimos analizar el estado de la práctica presupuestaria en España dirigiéndonos a las empresas de mayor capacidad estratégica, también tipificadas en los estratos dimensionales como grandes empresas.

Aplicamos el criterio recogido en la cuarta directriz de sociedades de la Unión Europea (véase *Diario Oficial de la Unión Europea L 124 de 20.5.2003*)³, según el cual una empresa se considera de gran tamaño cuando reúne las siguientes condiciones:

- El número de empleados supera las 250 personas.
- El volumen de negocios excede los 50 millones de euros.
- El total de activo de la empresa sobrepasa los 43 millones de euros.

Utilizamos la base de datos SABI⁴ (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos) para extraer las empresas cuyas características conformaran el estrato dimensional definido. Recurrimos a los criterios discriminantes:

- Empresas cuya actividad productiva se desarrolla en España. Específicamente SABI recoge alrededor de un millón cien mil empresas.
- La Clasificación Nacional de Actividades Económicas CNAE-93 Rev.

³ Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003.

⁴ Base de datos económica-financiera que incluye más de un millón de empresas españolas y más de trescientas mil empresas portuguesas.

- Empresas con cuentas anuales consolidadas.
- Las magnitudes número de empleados, ingresos de explotación, importe neto de la cifra de ventas y total de activo.

La aplicación de los anteriores estándares de selección, así como los filtros: extinción de la empresa, inexistencia de datos de contacto, entrada en concurso de acreedores, etc., derivó en una población objeto de investigación que ascendió a mil ciento setenta y seis empresas.

4.3. Muestra.

Las especiales características que generalmente envuelven al mundo de la empresa, hizo que nos replanteásemos la estrategia metodológica inicialmente planificada, consistente en llevar a cabo un muestreo aleatorio estratificado, y nos decantásemos por efectuar un muestreo no probabilístico. Este cambio de planes conllevó el esfuerzo de dirigirnos a todas las empresas que constituían la población objeto de análisis y obtener una muestra de empresas en base a la expectativa del mayor número de respuestas por parte de éstas.

El cuestionario se remitió a las 1176 empresas seleccionadas y el periodo de recogida de la información comprendió entre octubre de 2008 y febrero de 2010.

El procedimiento de envío se desarrolló vía e-mail, previo contacto con los destinatarios. Dichos receptores fueron, principalmente, Directores Financieros Corporativos, Directores de Control de Gestión y Controlleros presupuestarios.

En línea con la pauta metodológica del estudio realizado por la KPMG (2004), clasificamos nuestra población según los ingresos de explotación anuales. Con carácter discrecional, tal y como exponemos en la tabla 1, establecimos los siguientes rangos.

Tabla 1. Estratos de la población

ESTRATO	INGRESOS EXPLOTACIÓN (mill de €/año)
1	50-250
2	251-500
3	501-1.000
4	1.001-2.000
5	2.001-5.000
6	>5.000

Las respuestas alcanzadas se organizaron según los estratos arriba definidos, distribuyéndose comparativamente a la población analizada (tabla 2). Transcurrido el periodo de recogida de la información, obtuvimos 135 cuestionarios debidamente cumplimentados, suponiendo esto una tasa de respuesta del 11,48 %.

Tabla 2. Muestra obtenida, estratificada por ingresos de explotación anuales

ESTRATO (Ingresos Explotación mill. €/año)	POBLACIÓN		MUESTRA		n / N (%)
	N	%	n	%	
50-250	717	60,97	38	28,15	5,30
251-500	206	17,52	17	12,59	8,52
501-1000	122	10,37	38	28,15	31,15
1001-2000	74	6,29	23	17,04	31,08
2001-5000	32	2,72	7	5,18	21,87
>5000	25	2,12	12	8,88	48,00
TOTAL	1176	100	135	100	100

Fuente: *Elaboración propia.*

4.4. Variables: análisis de fiabilidad, validez y estadísticos de contraste.

Para alcanzar el objetivo de este trabajo, hemos utilizado nueve de las diecisiete variables determinadas a partir del conjunto global de indicadores que conforman el instrumento de medida de recogida de la información. En la tabla 3 exponemos la relación que hemos establecido entre variables e hipótesis formuladas para lograr dichos objetivos.

La fiabilidad de las variables se midió a través del parámetro *Alfa de Cronbach* y su validez a partir de un análisis de correlación bivariada *r-Pearson* desde donde se evaluó la asociación entre los indicadores que las configuran, tanto en términos de direccionalidad, como de fuerza e intensidad. Se obtuvieron medidas de fiabilidad comprendidas entre 0,7 y 0,8 y altos niveles de correlación tanto al nivel de significatividad del 0,05, como al del 0,001.

Tabla 3. Relación de variables e hipótesis planteadas

Variable	Hipótesis asociada
ALIN	<i>H1: La planificación estratégica y el proceso presupuestario de la empresa se encuentran fuertemente desvinculados y/o desconectados.</i>
REL	<i>H2: El proceso presupuestario se erige como un instrumento de gestión sumamente relevante para la empresa.</i>
SATIS	<i>H3: El mundo de la empresa se muestra muy insatisfecho con el sistema presupuestario aplicado.</i>
DATA	<i>H4: Las empresas determinan sus presupuestos, principalmente, a partir de la extrapolación de datos históricos.</i>
UPDATE	<i>H5: Las empresas del nuevo entorno competitivo apuestan por una gestión presupuestaria cimentada en la actualización continua.</i>
ASIG	<i>H6: La asignación de recursos en los presupuestos se realiza de manera ineficiente.</i>
COST-TIME	<i>H7: La presupuestación es un procedimiento arduo que deriva en excesos burocráticos y elevados costes.</i>
CONTROL	<i>H8a: El proceso presupuestario favorece un estilo de gestión asentado en el mando y control.</i>
GAME	<i>H8b: El proceso presupuestario favorece un juego negociador que deriva en conductas inadecuadas.</i>

ALIN: Alineación entre presupuestos y estrategia corporativa; REL: Relevancia presupuestaria; SATIS: Satisfacción presupuestaria; DATA: Determinación de los datos presupuestarios; UPDATE: Actualización presupuestaria; ASIG: Asignación presupuestaria; COST-TIME: Reciprocidad coste-tiempo de los presupuestos; CONTROL: Control presupuestario a través de un estilo de dirección cementado en el mando y en la supervisión; GAME: Juego de la negociación.

Para la obtención del estadístico de contraste se tomó para el caso de aquellas variables observadas a partir de un único indicador los resultados desprendidos por la escala Likert utilizada en términos porcentuales. Sin embargo, para aquellas variables observadas a partir de varios indicadores, se consideró la media de los valores de dichos indicadores, ponderados éstos por su coeficiente de correlación, derivados de la matriz de componentes resultante del análisis factorial realizado (Tabla 4).

Tabla 4. Descripción de variables y cálculo del estadístico de contraste

Variable	Descripción						p' (%)
ALIN	Item	E2	E3	E4	E6	E7	84,96
	$\square_s$ (%)	79,70	84,90	79,40	88,60	91,00	
	β_s	0,692	0,739	0,612	0,669	0,768	
REL	Item	E3	SP17	SP18	SP19		80,04
	$\square_s$ (%)	84,90	83,0	68,90	83,80		
	β_s	0,766	0,614	0,778	0,831		
SATIS	Item	SP15	SP19	SP20	SP21		72,20
	$\square_s$ (%)	69,70	83,70	62,70	73,70		
	β_s	0,860	0,806	0,826	0,484		
DATA	SP22						40,30
UPDATE	SP26						74,60
ASIG	E5						42,80
COST-TIME	SP27						37,10
CONTROL	Item	SP23	SP24	SP25			80,73
	$\square_s$ (%)	68,90	78,50	94,00			
	β_s	0,761	0,831	0,818			
GAME	Item	SP28	SP29	SP30			15,11
	$\square_s$ (%)	14,10	15,60	15,50			
	β_s	0,711	0,793	0,867			

$\square_s$: Porcentaje de casos observados que se sitúan por encima del valor neutro de la escala Likert utilizada.

β_s : Carga factorial extraída de la matriz de componentes del análisis factorial realizado.

$p' = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n \beta_{ij}^2}{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n \beta_{ij}^2}$; indicador medio de contraste.

4.5. Contraste de hipótesis.

La técnica estadística empleada en este trabajo ha consistido en un *contraste de hipótesis para la proporción*. El software utilizado ha sido SPSS v.15 y Minitab v.15. Establecemos valores críticos de contrastación “p” para cada una de las hipótesis planteadas, basándonos en la observación de la literatura especializada, como desde las conclusiones paramétricas y no paramétricas alcanzadas por los estudios realizados por Umaphaty (1987), Ekholm y Wallin (2000), Ahmad *et al.* (2003), Greiner (2003), KPMG (2004), CIMA-ICA EW (2004), Marginson (2005), Durfee (2006), Marginson *et al.* (2006) y Libby y Lindsay (2010).

5. RESULTADOS.

En el anexo 2, mostramos la perspectiva analítica y la verificación del contraste de hipótesis realizado. Los resultados alcanzados para cada hipótesis formulada se pormenorizan como sigue:

H1: *La planificación estratégica y el proceso presupuestario de la empresa se encuentran fuertemente desvinculados y/o desconectados.*

La observación del estadístico de proporción medio obtenido, revela que tan sólo un 3,64% de las empresas estudiadas no alinean sus presupuestos hacia la estrategia definida por la dirección. Contrariamente, algo más de un 84% de las mismas establecen una interrelación directa entre presupuestos y estrategia, indicando esto un incuestionable cambio en la gestión presupuestaria respecto de las actuaciones corporativas a este respecto en las últimas décadas. Así lo puso ya de relieve la KPMG (2004), al extraer de su análisis que alrededor del 70% de las empresas examinadas manifestaron vincular sus presupuestos a la estrategia fijada por la dirección.

H2. *El proceso presupuestario se erige como un instrumento de gestión sumamente relevante para la empresa.*

Atendiendo al valor alcanzado por el estadístico de contraste (80,04%), se puede aseverar que, efectivamente, tanto para las empresas observadas, como para aquellas de características similares, el proceso presupuestario es un instrumento de gestión sumamente importante. En consecuencia, dado que dicho valor obtenido se encuentra por encima del valor crítico de contraste, se cumple la hipótesis nula inicialmente planteada. A este respecto, hemos de indicar que la información obtenida del análisis descriptivo con anterioridad realizado, ya reveló que en los últimos años, los presupuestos no sólo han alcanzado posiciones de privilegio frente a otros instrumentos de gestión, sino que se considera que el procedimiento presupuestario en su conjunto aporta un gran valor a la gestión.

H3. *El mundo de la empresa se muestra muy insatisfecho con el sistema presupuestario aplicado.*

Tal y como ya avanzó el análisis descriptivo de algunos de los indicadores del instrumento de medida utilizado, también el indicador medio de contraste expresó que el 70% de los casos analizados mostraron algún grado de satisfacción, si bien con predominio de niveles de satisfacción poco concluyente y moderado.

En consecuencia, hemos de manifestar que, para las empresas estudiadas, exceptuadas aquellas que expresan un posicionamiento neutro o indeterminado, el nivel de insatisfacción no supera el 10%, por lo que si se observan los límites de contraste que conforman el área de aceptación de la hipótesis nula, a un intervalo de confianza del 95%, ésta no se cumple, siendo objeto de aceptación la hipótesis alternativa.

H4: *Las empresas determinan sus presupuestos, principalmente, a partir de la extrapolación de datos históricos.*

Tan sólo el 40,30% de las empresas estudiadas siguen confeccionando sus presupuestos en base a la información de periodos anteriores a la que se le realiza ciertas alteraciones. Por otra parte, excluido el porcentaje de empresas que toman una posición neutra o indefinida, otro 41% de casos declara no utilizar la extrapolación de información de ejercicios anteriores como práctica de construcción o elaboración de los presupuestos. Al menos en las empresas analizadas, e incluso si inferimos a aquellas de características similares a éstas, se podría asegurar que en la realidad examinada existen dos percepciones opuestas a la hora de determinar los presupuestos.

H5: *Las empresas del nuevo entorno competitivo apuestan por una gestión presupuestaria cimentada en la actualización continua.*

Más del 74% de las empresas que hemos observado, revisan y actualizan sus presupuestos varias veces en el mismo ejercicio económico, confirmándose así la hipótesis formulada. Por tanto, a un 95% de confianza, se podría aseverar que para aquellas empresas que cuenten con características similares a las estudiadas, la actualización presupuestaria es una clara apuesta que contribuye a mejorar la gestión.

H6: La asignación de recursos en los presupuestos se realiza de manera ineficiente.

El 42,8% de los casos observados asignan los recursos a los centros o departamentos al comienzo del ejercicio presupuestario, manteniéndolos inalterables a lo largo del mismo. No obstante, esta afirmación ha de estar sujeta a matices, dado que del total del porcentaje indicado, tan sólo un 18% de los casos declaran firmemente llevar a cabo asignaciones fijas. Teniendo esto último en cuenta, el incremento de las exigencias valorativas en favor de la escala Likert establecida, podría hacer que se rechazase, por el contrario, la hipótesis nula. Así lo manifestamos en otros términos en un estudio exploratorio previamente realizado, en el que pusimos de relieve que no se puede generalizar que la asignación de recursos a los centros o departamentos se efectúe al inicio del periodo presupuestario, ni mucho menos que ésta se mantenga invariable a lo largo del mismo, dado que aproximadamente un 60% de los casos analizados presentan una alta concentración en los valores medios.

H7: La presupuestación es un procedimiento arduo que deriva en excesos burocráticos y elevados costes.

Poco más del 37% de las empresas que conforman la muestra, consideran que la sistemática presupuestaria conlleva excesos de tiempo y trámites altamente burocráticos, que al mismo tiempo causan notables incrementos de costes. Por otra parte, el nivel de ineficiencia medida bajo la reciprocidad coste-tiempo no supera el 50%. Según estos datos, y partiendo de la base de que la mayor parte de las empresas analizadas aplican una sistemática presupuestaria perfeccionada, como ya se puso de manifiesto en el estudio exploratorio previo, parece lógico aseverar que este inconveniente imputado durante años a la práctica presupuestaria tradicional se ha rectificado en gran medida.

Los resultados de nuestro trabajo se muestran en línea con a las cifras alcanzadas por los estudios desarrollados por Cartesis, Microsoft y CFO Research Services (2006) y BPM Forum (2008), donde se da constancia de las mejoras logradas respecto al tiempo consumido y a los costes asociados en la elaboración de los presupuestos.

H8a: El proceso presupuestario favorece un estilo de gestión asentado en el mando y control.

La proporción media del estadístico obtenido, revela que alrededor del 80% de las empresas analizadas practican una dirección en la que las órdenes y la supervisión de los principales sobre los agentes tienen un peso específico más que significativo. En otros términos, tal y como ya observamos en el análisis descriptivo, la implicación de los estamentos directivos de las empresas analizadas en la confección y seguimiento de los presupuestos es tal que, en un elevado número de casos, los presupuestos se utilizan como instrumento de supervisión sobre la actuación del personal y los incentivos se encuentran condicionados al logro de los objetivos marcados en los presupuestos. En base a los resultados alcanzados, se podría deducir que el procedimiento presupuestario aplicado por las empresas observadas, tanto en su versión clásica, como en su variante perfeccionada, favorece una dirección instituida en el mando y la supervisión.

H8b: El proceso presupuestario favorece un juego negociador que deriva en conductas inadecuadas.

Finalmente, tan sólo un 15% de los casos explorados afirman, en mayor o menor medida, que el proceso presupuestario promueve acciones negociadoras que conducen a comportamientos malversadores e improcedentes, que a su vez repercuten negativamente en la gestión y en los rendimientos de la organización. Paradójicamente, casi un 70% de empresas participantes en el estudio se manifiestan de manera contraria, como ya pudimos advertir en el análisis descriptivo, donde la cooperación entre centros y responsables, y la apuesta por un organigrama menos vertical y riguroso, se postulan entre otros, como factores inspiradores de dicha contrariedad. Podemos por tanto,

manifestar que, para el caso de las empresas analizadas, no podemos aceptar la hipótesis nula planteada.

6. RESUMEN Y CONCLUSIONES.

El presente trabajo ha examinado el estado de la práctica presupuestaria en las empresas de gran tamaño localizadas en España, tomando como indicadores de referencia las principales limitaciones atribuidas al procedimiento presupuestario tradicional. Nos hemos basado en una muestra de 135 empresas obtenida durante el periodo comprendido entre octubre de 2008 y diciembre de 2010. En general, nuestros resultados muestran que, al menos para el conjunto de empresas analizadas y aquellas de similares características, la práctica presupuestaria ha evolucionado más allá de la concepción tradicional

Concretamente, a diferencia de lo que expone parte la investigación (ej. Kaplan y Norton, 2001; Hope y Fraser, 2003; Horváth y Sauter, 2004 y Pierre, 2007) las unidades observadas expresan vincular correctamente la actuación presupuestaria a la estrategia fijada por la dirección. Las evidencias ponen de manifiesto que para la mayoría de los casos estudiados la estrategia corporativa constituye una variable irrefutable hacia la que se debe de orientar la gestión presupuestaria. A este respecto, en la misma línea que en Libby & Lindsay (2010), hemos obtenido como resultado que las críticas sobre la vinculación entre la estrategia y los presupuestos carecen de fundamento, en tanto en cuanto la mayoría de los casos analizados se valen del procedimiento presupuestario para promover una actitud corporativa orientada hacia la estrategia.

Esto parece ser debido a que la mayoría de las empresas participantes consideran que los presupuestos se articulan como una herramienta de gestión esencial para lograr los objetivos estratégicos establecidos. Tanto es así, que consideran vital involucrar todas las tareas que se lleven a cabo en las organizaciones en la consecución de tal misión al objeto de resistir las convulsiones del nuevo contexto productivo. Igualmente, piensan que es necesario transmitir a los agentes implicados en los procesos de la empresa, que los objetivos planificados estratégicamente se encuentran por encima de cualquier otra meta o interés, tanto individual como de carácter departamental, y que es cometido fundamental dirigir la mentalidad de los responsables hacia la actualización continua de la estrategia corporativa.

Nuestra investigación también revela un significativo índice de satisfacción con la práctica presupuestaria, así como un grado de excelencia de la misma superior al de la mayoría de los instrumentos de gestión aplicados. Las tesis esgrimidas por los agentes consultados, exhiben que los procedimientos presupuestarios aplicados se caracterizan por ser dinámicos y efectivos, a la vez que de manera integral contribuyen a generar valor para la gestión. Esto nos hace deducir que las sistemáticas presupuestarias que se practican en las empresas observadas, tienen la suficiente capacidad como para enfrentarse al actual y exigente entorno competitivo empresarial.

Se observa que cada vez con más intensidad y confianza que hasta hace pocos años, se revisan y actualizan las actuaciones presupuestarias varias veces en el mismo ejercicio económico. Coincidimos con Libby y Lindsay (2010), en que la mayoría de las empresas modifican sus presupuestos para mitigar los efectos que puedan provocar los cambios en el entorno, tanto sobre el rendimiento individual o corporativo, como sobre los resultados.

También nos ha resultado llamativo el hecho de que, a pesar de que en términos generales se sigan utilizando los presupuestos como instrumento de control sobre la actuación del personal, que los incentivos se vean condicionados al cumplimiento de los objetivos marcados en los presupuestos, y que la dirección se involucre activamente en la confección y seguimiento de las acciones presupuestarias, las evidencias obtenidas manifiesten bajos índices de negociación y de conductas poco éticas, así como altos niveles de participación y cooperación. Esto se puede deber a que tan sólo

contemos con la opinión de una de las partes implicadas (directivos de alto nivel). Sería conveniente, por tanto, al objeto de realización de estudios de futuro, recabar información sobre estas cuestiones, dirigiéndose a todas las partes implicadas en el proceso situadas a lo largo de toda la escala jerárquica.

Por otra parte, las evidencias alcanzadas también han reafirmado que algunas de las deficiencias atribuidas a la práctica presupuestaria aún se siguen poniendo de manifiesto. Cabe destacar el significativo porcentaje de empresas que aún continúan configurando sus presupuestos a partir de extrapolaciones de ejercicios anteriores, el elevado porcentaje de casos que condicionan sus incentivos al cumplimiento de los objetivos definidos en los presupuestos y la excesiva intervención de la dirección en las acciones desarrolladas por el personal y en los logros presupuestarios alcanzados por éstos.

Finalmente, hemos observado que las empresas están asignando los recursos de un modo más racional y flexible, que se está llevando a cabo un verdadero esfuerzo a la hora de fomentar un estilo directivo asentado en la formación y el apoyo, y que, cada vez de una manera más contundente, se está apostando por una distribución de poderes a diferentes niveles de responsabilidad, caracterizada por otorgar las iniciativas de mejora a los equipos de trabajo de menor nivel jerárquico y por fomentar una cultura de responsabilidad.

Se podría extraer como conclusión general, por tanto, que algunas de las deficiencias imputadas en los últimos años a la sistemática presupuestaria, se han corregido o limado en las empresas que constituyen nuestro estudio, o al menos no son percibidas, o quizás no quieren ser reconocidas por los responsables de su implantación.

Precisamente, ciertas cuestiones relativas al grado de satisfacción presupuestaria, al grado de importancia asignado por las empresas a los sistemas presupuestarios, a la aportación de valor de los mismos a la empresa, a la actualización de la información contenida en los presupuestos, y al incremento de la cooperación y del conocimiento compartido, se han mostrado en la línea con algunos de los estudios analizados, y mejorado respecto a algunas de las experiencias científicas observadas.

Sin embargo, hemos de ser prudentes a la hora de establecer conjeturas demasiado optimistas, ya que aún se siguen decretando objetivos presupuestarios fijos en función de negociaciones internas, los sistemas de incentivos se siguen fijando de tales objetivos y se continua ejerciendo un control bastante riguroso sobre la actuación del personal. Motivos que chocan frontalmente con algunas de las premisas sobre las que se sustenta el marco presupuestario hacia el que en la actualidad se está tendiendo.

ANEXO 1. INSTRUMENTO DE RECOGIDA DE LA INFORMACIÓN: ENCUESTA

	Edilberto J. Rodríguez Rivero Dpto. Economía Financiera y Contabilidad Av. de Elvas, s/n (Badajoz) Telf./ Fax. +34 924 245912 Móvil. 686 002 651 edilberto@unex.es	
---	--	---

ENCUESTA SOBRE LOS PRESUPUESTOS CORPORATIVOS EN LAS GRANDES EMPRESAS LOCALIZADAS EN ESPAÑA

Por favor, cumplimente estos datos si desea recibir un Informe-Resumen de los resultados de la investigación:

Nombre de la Empresa		E-mail	
Telf.	Fax.	Contacto	

INSTRUCCIONES DEL CUESTIONARIO

Hemos elaborado el cuestionario para que tan sólo le lleve **10 minutos** contestar. Toda la información que nos facilite será tratada de forma **confidencial** y **anónima**, y analizada de forma estadística con el resto de encuestas de manera global. Por favor, responda todas las cuestiones marcando la alternativa que mejor refleje sus percepciones.

Previamente, indique el **sector al que pertenece su empresa**, así como la **posición profesional** que ocupa en la misma.

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN.

SECTOR DE LA EMPRESA	CATEGORÍA PROFESIONAL
AGRICULTURA	DIRECTOR GENERAL

Acerca de la Estrategia Corporativa de su empresa

1	¿Qué tipo de Estrategia Corporativa sigue su empresa?
---	---

☐ Liderazgo en Producto	☐ Liderazgo en costes	☐ Diferenciación y ventaja competitiva	☐ Otra
☐ Excelencia del proceso productivo	☐ Proximidad con clientes	☐ Segmentación o enfoque de mercado	

Valore las siguientes afirmaciones

En total
desacuerdo

Totalmente
de acuerdo

	1	2	3	4	5	6	7
2	Existe una estrecha relación/conexión entre la estrategia llevada a cabo en nuestra empresa y el sistema presupuestario.						
3	Los presupuestos son fundamentales para la consecución de los objetivos estratégicos fijados en nuestra empresa.						
4	El logro de los objetivos estratégicos es prioritario por encima de cualquier otra meta en nuestra organización.						
5	La asignación de recursos a nuestros centros o departamentos se realiza al comienzo del periodo presupuestario y se mantiene fija durante el mismo.						
6	Se llevan a cabo revisiones periódicas de la estrategia de nuestra empresa.						
7	La actividad productiva y, en general, todas las tareas de nuestra organización, están involucradas con el logro de los objetivos estratégicos.						

En relación al Sistema Presupuestario de su empresa

8	¿Qué Sistema Presupuestario aplica su empresa?			
☐ Tradicional		☐ Tradicional con mejoras		☐ Beyond Budgeting
		☐ ABB Basado en las Actividades		
Si ha contestado a alguno de estos dos sistemas :		Si ha contestado a algunos de estos dos sistemas:		
9	¿Conoce el enfoque presupuestario Beyond Budgeting? Si ☐ No ☐		10	¿Desde cuándo vienen aplicándolo? ☐ Menos de 1 año ☐ Más de 1 año ☐ Entre 2 y 3 años ☐ Más de 3 años
11	¿Conoce el enfoque presupuestario basado en las actividades ABB? Si ☐ No ☐		12	¿Su aplicación y puesta en funcionamiento ha sido llevada a cabo por una consultora? Si ☐ No ☐
13	Si ha contestado SI a alguno de los anteriores sistemas, ¿por qué no los utiliza? ☐ No los conozco suficientemente ☐ Son excesivamente costosos ☐ No suponen una mejora significativa sobre el sistema que venimos aplicando ☐ Otra		14	¿Su aplicación y puesta en práctica ha sido llevada a cabo a través de formación y personal interno? Si ☐ No ☐

Valore las siguientes afirmaciones

[illegible]

	organización.							
29	El sistema presupuestario implantado en nuestra empresa fortalece la jerarquía vertical y dificulta la participación activa del personal.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
30	Los presupuestos refuerzan las barreras departamentales en lugar de fomentar el conocimiento compartido.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
31	La implantación de los presupuestos en nuestra empresa va encaminada, principalmente, a reducir costes.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Otras cuestiones de interés para el estudio

Valore las siguientes afirmaciones

		En total desacuerdo				Totalmente de acuerdo		
		1	2	3	4	5	6	7
32	Basamos nuestros objetivos corporativos en metas relativas y comparaciones externas, en lugar de establecer metas fijas negociadas internamente.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
33	Nuestro sistema de incentivos se basa en gratificaciones de equipo cimentadas en el éxito relativo, en lugar de gratificaciones por cumplimiento de objetivos fijos.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
34	Los altos ejecutivos de nuestra empresa, dan un enfoque práctico a la planificación, otorgando las iniciativas de mejora a los equipos de primera línea.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
35	En nuestra empresa, asignamos los recursos (humanos, financieros, tecnológicos, etc.) en la medida en que se van necesitando. No se establecen asignaciones fijas e inamovibles.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
36	Coordinamos las acciones de la compañía dinámicamente, de acuerdo con la demanda de los clientes, ofreciendo soluciones personalizadas y gestionando la capacidad en tiempo real.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
37	Basamos el control presupuestario en el gobierno efectivo (toma de decisiones participativa), lo que conlleva actuar sólo cuando sea estrictamente necesario.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
38	En nuestra empresa, fomentamos un estilo de liderazgo de formación y apoyo. Se orienta a los empleados hacia la consecución de objetivos comunes y valores compartidos.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
39	Los encargados de la toma de decisiones, impulsan un clima de alto rendimiento basado en el éxito relativo y en el constante desafío a los empleados de nuestra empresa.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
40	Fomentamos una cultura de responsabilidad, involucrando a todo el personal de la empresa hacia la ejecución de la estrategia diseñada; otorgamos autoridad a todos los niveles de responsabilidad.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
41	En ocasiones, atribuimos la capacidad de tomar decisiones a los responsables de menor nivel dentro de la escala jerárquica, ante determinadas oportunidades de mercado.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
42	Animamos a los equipos de trabajo a compartir información entre ellos.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
43	Defendemos un único sistema de información (ético y abierto) para toda la organización.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
44	Con el objetivo de mejorar el análisis presupuestario, tenemos desarrollado un mapa de actividades para cada uno de los centros en los que se encuentra dividida nuestra empresa.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
45	Como consecuencia de la cuestión anterior, en nuestra empresa, analizamos y eliminamos en cada ejercicio económico aquellas actividades que son superfluas para satisfacer a nuestros clientes.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

¡MUCHAS GRACIAS POR SU INTERÉS Y VALIOSA COLABORACIÓN!

Enviar

ANEXO 2. PERSPECTIVA ANALÍTICA Y VERIFICACIÓN DEL CONTRASTE DE HIPÓTESIS

Hipótesis	Estadístico referencial	Distribución muestral	Intervalo de confianza	Verificación
H1	$H_0: p \geq 0,6$ $H_1: p < 0,6$	$N(\mu, \sigma) = N(0,6; 0,04247954)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,6 - \frac{0,04247954}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04247954}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,6 - \frac{0,04247954}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04247954}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,6 + \frac{0,04247954}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04247954}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,0364$ $\hat{p} \leq (0,53012116; +\infty)$ <u>Rechazamos la hipótesis nula.</u>
H2	$H_0: p \geq 0,7$ $H_1: p < 0,7$	$N(\mu, \sigma) = N(0,7; 0,03944053)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,7 - \frac{0,03944053}{\sqrt{25}}}{\frac{0,03944053}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,7 - \frac{0,03944053}{\sqrt{25}}}{\frac{0,03944053}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,7 + \frac{0,03944053}{\sqrt{25}}}{\frac{0,03944053}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,80325$ $\hat{p} \leq (0,63512033; +\infty)$ <u>No rechazamos la hipótesis nula.</u>
H3	$H_0: p \geq 0,8$ $H_1: p < 0,8$	$N(\mu, \sigma) = N(0,8; 0,03442673)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,8 - \frac{0,03442673}{\sqrt{25}}}{\frac{0,03442673}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,8 - \frac{0,03442673}{\sqrt{25}}}{\frac{0,03442673}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,8 + \frac{0,03442673}{\sqrt{25}}}{\frac{0,03442673}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,10$ $\hat{p} \leq (0,743368377; +\infty)$ <u>Rechazamos la hipótesis nula.</u>
H4	$H_0: p \geq 0,6$ $H_1: p < 0,6$	$N(\mu, \sigma) = N(0,6; 0,04216397)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,6 - \frac{0,04216397}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04216397}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,6 - \frac{0,04216397}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04216397}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,6 + \frac{0,04216397}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04216397}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,403$ $\hat{p} \leq (0,53064028; +\infty)$ <u>Rechazamos la hipótesis nula.</u>
H5	$H_0: p \geq 0,67$ $H_1: p < 0,67$	$N(\mu, \sigma) = N(0,67; 0,04062019)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,67 - \frac{0,04062019}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04062019}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,67 - \frac{0,04062019}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04062019}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,67 + \frac{0,04062019}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04062019}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,746$ $\hat{p} \leq (0,60317978; +\infty)$ <u>No rechazamos la hipótesis nula.</u>
H6	$H_0: p \geq 0,33$ $H_1: p < 0,33$	$N(\mu, \sigma) = N(0,33; 0,04077261)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,33 - \frac{0,04077261}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04077261}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,33 - \frac{0,04077261}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04077261}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,33 + \frac{0,04077261}{\sqrt{25}}}{\frac{0,04077261}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,428$ $\hat{p} \leq (0,26292905; +\infty)$ <u>No rechazamos la hipótesis nula.</u>
H7	$H_0: p \geq 0,87$ $H_1: p < 0,87$	$N(\mu, \sigma) = N(0,87; 0,02894439)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,87 - \frac{0,02894439}{\sqrt{25}}}{\frac{0,02894439}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,87 - \frac{0,02894439}{\sqrt{25}}}{\frac{0,02894439}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,87 + \frac{0,02894439}{\sqrt{25}}}{\frac{0,02894439}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 37,1\%$ $\hat{p} \leq (0,82238648; +\infty)$ <u>Rechazamos la hipótesis nula.</u>
H8a	$H_0: p \geq 0,60$ $H_1: p < 0,60$	$N(\mu, \sigma) = N(0,60; 0,042163702)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,60 - \frac{0,042163702}{\sqrt{25}}}{\frac{0,042163702}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,60 - \frac{0,042163702}{\sqrt{25}}}{\frac{0,042163702}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,60 + \frac{0,042163702}{\sqrt{25}}}{\frac{0,042163702}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,8046$ $\hat{p} \leq (0,53064071; +\infty)$ <u>No rechazamos la hipótesis nula.</u>
H8b	$H_0: p \geq 0,53$ $H_1: p < 0,53$	$N(\mu, \sigma) = N(0,53; 0,042955619)$	$\frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} - \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \frac{\bar{x} + \frac{\sigma}{\sqrt{n}}}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ $\frac{0,53 - \frac{0,042955619}{\sqrt{25}}}{\frac{0,042955619}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,53 - \frac{0,042955619}{\sqrt{25}}}{\frac{0,042955619}{\sqrt{25}}} \leq \frac{0,53 + \frac{0,042955619}{\sqrt{25}}}{\frac{0,042955619}{\sqrt{25}}}$	$\hat{p} = 0,1506$ $\hat{p} \leq (0,459338007; +\infty)$ <u>Rechazamos la hipótesis nula.</u>

BIBLIOGRAFÍA

- AHMAD, N.N.; SULAIMAN, M.; ALWI, N.M. (2003): "Are budgets useful? A survey of Malaysian companies". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, nº 9, pp. 717-724.
- AMERICAN PRODUCTIVITY & QUALITY CENTER (2006): *Planning, Budgeting, and Forecasting: A Best Practices Snapshot*, August, APQC.
- ANSARI, S. (1979): "Towards an open systems approach to budgeting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 4, nº 3, pp. 149-161.
- ANSWERTHINK (1999): *Corporate Strategic Planning Suffers from Inefficiencies, Study Reveals*. 25 Octubre. Hackett Benchmarking PR Newswire.
- ARTERIAN, S. (1997): "Sprint Retools the Budget Process. The telecom giant is adopting a six-quarter rolling forecast and disconnecting the annual budget". *CFO.com*, Septiembre. Disponible en <http://cfo.com/printable/article.cfm/2987446>.
- BOCK, C. (2002): "Recent Developments in Budgeting: an Overview". *Management Accounting Assignment*. <http://www.mpi-inf.mpg.de/~cbock/privat/Accounting-RecentApproachestoBudgeting.pdf>.
- BRANDER, J.; ATKINSON, H. (2001): "Budgeting in the information age: a fresh approach". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13, nº 3, pp. 136-143.
- BUNCE, P.; FRASER, R.; WOODCOCK, L. (1995): "Advanced Budgeting: a journey to advanced management systems". *Management Accounting Research*, Vol. 6, nº 3, pp. 253-265.
- CARTESIS, MICROSOFT & CFO RESEARCH SERVICES (2006): *Cartesis, Microsoft & CFO Research Services Survey Says 70% of Leading Companies Are Dissatisfied with Their Ability to Analyze Financial Information*. Business Wire. http://findarticles.com/p/articles/mi_m0EIN/is_2006_Feb_16/ai_n26764762/.
- CHARAN, R.; COLVIN, G. (1999): "Why CEO's fail". *Fortune*, June, pp. 31-40.
- CIMA-ICAEW (2004): *Better Budgeting: a report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW. Debating the traditional role of budgeting in organisations*. Londres: Silverdart Ltd.
- COGNOS (2008): *Managing Through Change: The Power of Rolling Forecasts*. http://members.skippingstonellc.com/resource/collection/1582598A-D104-4B09-8324-9508B21D27ED/ManagingThroughChange_RollingForecasts_2008.pdf
- CREELMAN, J. (2006): *Reinventing Planning and Budgeting for the Adaptive Enterprise*. http://www.business-intelligence.co.uk/PDFdownloads/planning_budgeting/brochure.pdf.
- DAUM, J.H. (2002): "Beyond Budgeting: a model for performance management and controlling in the 21st century?". *Controlling & Finance*, July.
- DURFEE, D. (2006): "Alternative Budgeting: Companies are still looking for better ways to set performance targets". *CFO.com*, Vol. 22, nº 7, pp. 28-30.
- ECONOMIST INTELLIGENCE UNIT LTD. (2000): "Beyond Budgets". *Business Europe*, Vol. 40, nº 9, p. 4.
- EKHOLM, B.G.; WALLIN, J. (2000): "Is the annual budget really dead?". *The European Accounting Review*, Vol. 9, nº 4, pp. 519-539.
- GLEICH, R.; HOFMANN, S. (2005): "El enfoque Beyond Budgeting y otros desarrollos para la presupuestación". *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, July-August, nº 66, pp. 20-28.
- GREINER, O. (2003): "Importancia del control presupuestario en le contexto de la implementación estratégica: reflexiones y resultados empíricos". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. 1, nº 1, pp. 255-283.
- GUTIÉRREZ CILLÁN, J.; RODRÍGUEZ ESCUDERO, A.I. (1999): *La Investigación Científica*. En Santesmases Mestre, M. y Sarabia Sánchez, F. J., *Metodología para la investigación en Márketing y Dirección de Empresas*, pp. 51-68. Madrid: Pirámide.
- HANSEN, S.C.; TOROK, R.G. (2004): *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*. Martinsville, Indiana: Bookman Publishing.
- HARTMANN, F. (2000): "The appropriateness of RAPM: Toward the further development of theory". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, nº 4-5, pp. 451-482.

- HOPE, J.D. (2006): *Reinventing the CFO: how financial managers can transform their roles and add greater value*. Boston (Massachusetts): Harvard Business School Press.
- HOPE, J.D.; FRASER, R. (1997): "Beyond budgeting...Breaking through the barrier to the third wave". *Management Accounting*, Vol. 75, nº 11, pp. 20-23.
- HOPE, J.D.; FRASER, R. (1999): "Budgets: the hidden barrier to success in the information age". *Accounting & Business*, March, pp. 24-26.
- HOPE, J.D.; FRASER, R. (1999): "Take it away". *Accountancy*, nº 123, pp. 50-51.
- HOPE, J.D.; FRASER, R. (2001): *Beyond Budgeting: questions and answers*. Beyond Budgeting Round Table. CAM-I.
- HOPE, J.D.; FRASER, R. (2003): "¿Quién necesita presupuestos?". *Harvard Business Review*, Vol. 81, nº 2, pp. 86-93.
- HOPE, J.D.; FRASER, R. (2004): *Beyond Budgeting: más allá del sistema presupuestario*. Barcelona: Deusto.
- HORVÁTH & PARTNERS (2007): *Dominar el Advance Budgeting: Cómo aplicar sistemas avanzados de presupuestación*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- HORVÁTH, P.; SAUTER, R. (2004): *Why Budgeting Fails: One Management System Is Not Enough*. Balanced Scorecard Report. Stuttgart: Horváth & Partners.
- KAPLAN, R.S. (2009): Prólogo. En B. Bogsnes, *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*, pp. IX-X. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D. (2001): *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- KOOP, J.; LEYK, J. (2007): Planificar y presupuestar de forma eficiente y efectiva. En Horváth y Partners, *Dominar el Advanced Budgeting*, pp. 13-30. Barcelona: Deusto.
- KPMG (2004): *Budgeting and Forecasting Survey Report: Process Tweak or Process Overhaul?*. CFO Advisory Services. Disponible en: http://www.us.kpmg.com/jnet/English/Archives/2005/MarApr/PDFs/2004_BudgFor_Report.pdf
- KUHN, T. (1969): *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: University of Chicago Press.
- LAZERE, C. (1998): "All Together Now. Why you must link budgeting and forecasting to planning and performance". *CFO.com*, Febrero. Disponible en <http://www.cfo.com/printable/article.cfm/2990027>
- LEYK, J.; KOPP, J. (2007): "Conceptos innovadores para la planificación y la presupuestación y su evaluación". En Horváth y Partners, *Dominar el Advance Budgeting: Cómo aplicar sistemas avanzados de presupuestación*, pp. 31-88. Barcelona: Deusto.
- LIBBY, T.; LINDSAY, R.M. (2005): "Budgeting: An Unnecessary Evil". *CMA Management*, Mayo-Junio, pp. 23-26.
- LIBBY, T.; LINDSAY, R.M. (2010): "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice". *Management Accounting Research*, Vol. 21, nº 1, pp. 56-75.
- LYNE, S.; DUGDALE, D. (2004): "Beyond budgeting or better budgeting?". *Better Budgeting: A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW*, pp. 10-12. London.
- MARGINSON, D.; OGDEN, S. (2005): "Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, nº 5, pp. 435-456.
- MARGINSON, D.; OGDEN, S.; FROW, N. (2006): *Budgeting and innovation: complements or contradictions?*. Londres: CIMA.
- MCNALLY, G. (1980): "Responsability accounting and organisational control: some perspectives and prospects". *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 7, n 2, pp. 165-181.
- NEELY, A.; SUTCLIFF, M.R.; HEYNS, H.R. (2001): *Driving value through strategic planning and budgeting*. Accenture, in asociación with Cranfield University School of Management. New York, NY: Accenture.
- OTLEY, D.T. (1994): "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Perspective". *Management Accounting Research*, Vol. 5, nº 3-4, pp. 289-299

- OTLEY, D.T. (1999): "Performance Management: a framework for management control systems research". *Management Accounting Research*, Vol. 10, nº 4, pp. 363-382.
- PFLAEGING, N. (2006): "Adiós a los presupuestos". La Prensa, mayo, Panamá.
- PIERRE, N. (2007): "Re-Evaluating the Traditional Budget". *Accountancy S.A. FindArticles.com*. Disponible en: http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5377/is_200706/ai_n21290448.
- RODRÍGUEZ, E.J. (2010): *Hacia un nuevo marco presupuestario. Constatación empírica de su implantación en las grandes empresas españolas*. Tesis Doctoral: Universidad de Extremadura
- SAMUELSON, L.A. (1998): "The effects of increasing turbulence on organizational control: some relections". *SSE/EFI Working Paper in Business Administration*, nº 5, pp. 1-21. Disponible en: <http://swoba.hhs.se/hastba/papers/hastba0005.pdf>.
- SCHMIDT, J. (1992): "Is it time to replace traditional budgeting?". *Journal of Accountancy*, October, pp. 103-107.
- UMAPATHY, S. (1987): *Current Budgeting Practices in U.S. Industry. The State of the Art*. Westport, Connecticut: Quorum Books.
- WALLANDER, J. (1999): "Budgeting - an unnecessary evil". *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, nº 4, pp. 405-421.
- WOODCOCK, L. (1994): *A Report on the Research Findings sof the CAM-I Advanced Budgeting Study Group*. Texas, USA: CAM-I. Disponible en: <http://cami.affiniscape.com/associations/3733/files/R94AMS01.PDF>.



Edilberto J. Rodríguez Rivero

Doctor en Ciencias Económica y Empresariales por la Universidad de Extremadura. Profesor del departamento de Economía Financiera y Contabilidad, imparte clases de Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión en diferentes titulaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, así como docencia en masters y cursos de doctorado. Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas y presentado un buen número de comunicaciones a congresos nacionales e internacionales. Su línea de investigación se centra en el estudio de las nuevas tendencias presupuestarias y su comportamiento en el plano corporativo.

Antonio Fernández Fernández



Catedrático de Universidad, con más de treinta años de docencia, en las Universidades de Sevilla y Extremadura, en materia de Contabilidad de Costes y de Gestión. Ha dirigido una decena de tesis doctorales y numerosos proyectos de investigación, e impartido diferentes masters y cursos de doctorados en distintas Universidades españolas e iberoamericanas. Coautor de Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión Vol. I y II (Mc Graw Hill 2009, últ. ed.) y Contabilidad de Gestión y Excelencia Empresaria (Ariel Economía, 1997). Ha publicado un importante número de artículos en diferentes revistas nacionales y extranjeras y presentado una amplia muestra de ponencias y comunicaciones en congresos nacionales e internacionales. Junto con el equipo que dirige, está centrado actualmente en el desarrollo de diversas líneas de investigación, entre las que destacan las referidas a: Modelos de Gestión y Cálculo de Costes en el Sector Sanitario, Nuevas Corrientes Presupuestarias y Análisis de las Implicaciones y de los Resultados derivados de la aplicación del Time-Driven ABC. Es miembro del Management Accounting Research Group, que dirige el profesor Michel Bromwich.