# ¿ESTÁ LA INVESTIGACIÓN PRESUPUESTARIA DESATENDIDA EN ESPAÑA?: UNA REVISIÓN DE LA LITERATURA

***Edilberto J. Rodríguez Rivero***
***Aurora E. Rabazo Martín***
*(Universidad de Extremadura)*

**RESUMEN:**

La comunidad científica internacional se viene esforzando, desde mediados del pasado siglo, en proporcionar respuestas factibles, pragmáticas y resolutivas a las dificultades que viene experimentando la empresa en materia presupuestaria. Descubrir si la investigación española ha sido y es consecuente con esta situación, y comprobar cómo ha contribuido a esta disciplina, constituyen los objetivos de este estudio. Se realiza una revisión de la literatura española que se ilustra y complementa con un análisis de palabras clave mediante el estudio de frecuencias absolutas y la construcción de una red de interconexiones de dichos términos, en la que se analiza la centralidad de grado y la fuerza de las relaciones. Los resultados revelan que las contribuciones nacionales sólo se hacen eco de algunos de los progresos logrados por la investigación internacional y ponen de manifiesto una preferencia obsoleta por cuestiones de marcado perfil financiero que no atiende a otros factores, de suma importancia en el emergente marco presupuestario, como los psicológicos o sociológicos.

**PALABRAS CLAVE:** Presupuesto; Empresas privadas; Investigación presupuestaria; Revisión literatura; Red de palabras clave.

**ABSTRACT**

Since the middle of the last century, international research has been struggling to provide workable, pragmatic and decisive answers to the difficulties firms have been experiencing in budgeting matters. The goal of this study is to discover if the Spanish research has been and is consistent with this situation, and to check how it has contributed to the budgeting discipline. A review of Spanish literature is illustrated and complemented with an analysis of keywords by studying absolute frequencies and building a network of interconnections of these terms, which analyzes the degree centrality and strength of relations. The results show that the national contributions are only based on some of the progress made by international research and also reveal an obsolete preference in the financial profile issues, not addressed by other factors of utmost importance in the emerging budgetary framework, as psychological or sociological.

**KEY WORDS:** Budget; Private enterprise; Budgeting research; Literature review; Keyword network.

## 1. INTRODUCCIÓN

Desde su origen como técnica para la gestión, la práctica presupuestaria ha venido jugando un importante papel tanto en la coordinación de las actividades de la empresa como en la adecuada asignación de los recursos (Hanson, 1966; Chow, 1983; Otley, 1994; Frow, *et al.,* 2010). Ha sido y

continua siendo calificada como una herramienta eficaz que favorece la toma de decisiones cuando hay buena sintonía entre principales y agentes (Rosanas y Carrasco, 2009).

Comúnmente, se le han atribuido planteamientos de partida coherentes. Su propósito se ha centrado en incrementar la eficiencia corporativa a través de la planificación y la coordinación de las acciones establecidas por los órganos directivos, y en potenciar el control y aprendizaje mediante la comparación de los resultados obtenidos en el desarrollo de su actividad con lo establecido en el plan organizacional (Shim y Siegel, 2010).

Sin embargo, la realidad ha venido mostrando resultados totalmente diferentes a los deseados desde el plano teórico. Las críticas más reiteradas han sido que el procedimiento presupuestario deriva en proyecciones rígidas, en restricciones con respecto a cooperación y creatividad del personal de las empresas, en excesivo énfasis en el control de costes a corto plazo, en exclusión de variables cualitativas, en políticas de incentivos desacertadas y en el refuerzo del concepto de dirección basado en el mando y el control (Hansen *et al.*, 2003; Hope y Fraser, 2004; Rosanas, 2005).

Las causas de que ésto suceda son objeto de preocupación y análisis desde los años cincuenta (ej. Argyris, 1952) constituyendo, aún hoy, motivación suficiente para el impulso de estudios y de procedimientos alternativos al respecto que han dado lugar, incluso, a diversas corrientes de investigación.

La estrategia investigadora internacional trazada a lo largo de los últimos sesenta años ha dirigido sus objetivos más allá del análisis técnico y procedimental de los presupuestos en pro de una tendencia diferenciadora. Su finalidad ha girado en torno al descubrimiento de las causas y efectos que provocan las prácticas presupuestarias en el rendimiento de los individuos y en el de las empresas (Covaleski *et al.*, 2003), así como en la promoción de un marco cimentado en el perfeccionamiento de la concepción presupuestaria, derivada de paradigmas establecidos a partir de principios adaptativos y descentralizados de gestión (Hope y Fraser, 2004; Horváth y Partners, 2007; Bogsnes, 2009; Morlidge y Player, 2010; Nayar, 2010; Prümmer y Schentler, 2011).

Su observación hace que se tome conciencia de las dificultades que el mundo de la empresa viene experimentando en materia presupuestaria y del esfuerzo que la comunidad académica y profesional viene realizando para proporcionar respuestas factibles, pragmáticas y resolutivas. Descubrir si en la literatura española la investigación ha sido y es consecuente con esta situación y comprobar si ha ofrecido soluciones al respecto, conforman los objetivos del presente trabajo.

Mediante este estudio se pretende llamar la atención de la comunidad científica española sobre la necesidad de una mayor contribución a este proceso de gestión tan relevante para la empresa. Reflexionar sobre esta cuestión es especialmente oportuno dado que en épocas de crisis las entidades precisan, más que nunca, de datos o indicadores de carácter financiero y no financiero para la adecuada toma de decisiones.

Lograr los objetivos citados precisa, desde nuestro punto de vista, de un estudio diacrónico de la literatura presupuestaria española que habilite una perspectiva teórica desde la que distinguir el estado, las tendencias y las potenciales líneas de investigación en esta disciplina.

En el siguiente epígrafe, como punto de referencia comparativa, se muestran los principales rasgos de la investigación internacional en materia presupuestaria. A continuación, se explica la metodología utilizada para el estudio de la investigación nacional. Seguidamente se exponen los resultados obtenidos y finalmente, en el quinto apartado, se muestran las conclusiones del estudio.

## 2. LA LITERATURA PRESUPUESTARIA INTERNACIONAL A GRANDES RASGOS

Como es bien sabido, a lo largo de las últimas décadas del siglo XX, la gestión presupuestaria a nivel internacional se ha posicionado como uno de los principales temas de investigación dentro del ámbito de la Contabilidad de Gestión (véase Vasarhelyi y Berk, 1984; Brown *et al.*, 1987; Shields, 1997; Escobar y Lobo, 2001; Covaleski *et al.*, 2003; Luft y Shields, 2003; Merchant *et al.*, 2003; Selto y Widener, 2004; Hesford *et al*., 2007).

En líneas generales, la literatura presupuestaria se caracteriza por presentar claras directrices teórico-prácticas, explícitas propuestas de trabajo futuro y definidos grupos de seguidores de las diferentes corrientes investigadoras (Luft y Shields, 2003; Hesford *et al.*, 2007; Kilfoyle y Richardson, 2011). La mayoría de trabajos han pretendido observar empíricamente cómo determinadas variables, principalmente cualitativas, han ejercido algún tipo de influencia en el procedimiento presupuestario, en los objetivos determinados en los presupuestos y en el rendimiento corporativo, vía estado mental, conductual y de actuación de los subordinados (Prümmer y Schentler, 2011). Tanto las diferentes cuestiones que se analizan, como la observación de las variables intervinientes y los oportunos intentos de facilitar soluciones a las problemáticas originadas en diferentes escenarios, son abordadas desde las perspectivas teóricas de la Psicología, la Sociología y la Economía (Caplan, 1988; Covaleski *et al.*, 2003; Shields y Shields, 1998; Shields *et al*., 2000).

Desde un enfoque doctrinal psicológico la investigación se ha llevado a cabo desde las áreas de conocimiento cognoscitivo, motivacional y psicosocial (Shields y Shields, 1998; Birnberg *et al.*, 2007), y se ha fundamentado en la teoría de las relaciones humanas y en la teoría psicosocial de las organizaciones (Luft y Shields, 2003). Originariamente centró su atención en detectar qué efectos provocaba la práctica presupuestaria sobre el estado mental, la conducta y el rendimiento de los individuos que constituían parte integrante de una organización. Sin embargo, con el tiempo ha dirigido sus esfuerzos a demostrar que el estado mental de los individuos con implicación en el procedimiento presupuestario es, por el contrario, el principal factor que media entre las prácticas presupuestarias y el estado conductual y rendimiento profesional de los mismos. Básicamente, ha tratado de constatar en qué medida los presupuestos y sus efectos sobre los individuos, favorecían la creación de grupos como la mejor manera de resistir la presión ejercida por los órganos de dirección.

La literatura que recopila la investigación presupuestaria efectuada desde un enfoque doctrinal sociológico, refleja que se ha tomado como base científica la teoría de la contingencia y la teoría institucional, con el fin de identificar las causas y efectos que las prácticas presupuestarias ejercen sobre las empresas, y de analizar cómo repercuten las consecuencias de dichas prácticas en la planificación, en el control de gestión y en el rendimiento corporativo. Los trabajos se han dirigido especialmente a estudiar el proceso presupuestario como un todo, interrelacionado con variables socio-culturales y políticas, a partir del cual se pueda planificar, controlar y establecer procesos de negociación en torno a los recursos sociales y organizativos al objeto de conjugar una pluralidad de intereses contrapuestos. En otros términos, examinan cómo influye en el procedimiento presupuestario la toma de decisiones y el proceso negociador entre los distintos grupos de interés relacionados con la planificación y el control de los recursos sociales y empresariales.

Bajo el prisma de la perspectiva económica, los estudios han tomado una orientación a todas luces distinta de los planteamientos realizados desde los enfoques psicológico y sociológico. Los objetivos han girado en torno a una serie de cuestiones relativas a las particularidades de los empleados (aptitudes y preferencias), a las características que presenta la información para la toma de decisiones en estados de incertidumbre (riesgo) y a la asimetría informativa entre principales y agentes. Se ha tratado de averiguar cuál es el valor de las prácticas presupuestarias, en términos de rendimiento, para los propietarios y empleados de las organizaciones. La mayor parte de estas investigaciones se han desarrollado al amparo de la Teoría de la Agencia, con el propósito de dar explicación a los problemas

surgidos en las prácticas presupuestarias derivados de las relaciones entre superiores y subordinados. A diferencia de las líneas de estudio inscritas bajo los enfoques anteriores, el análisis contextual de las prácticas presupuestarias desde esta perspectiva, presta su atención en cómo los distintos intereses entre principales y agentes trascienden al correcto funcionamiento de la organización. Las dos cuestiones más investigadas a este respecto hacen referencia a la participación en la confección de los presupuestos por parte de los agentes con responsabilidades presupuestarias, y a la incidencia que sobre éstos ejerce la aplicación de sistemas de incentivos basados en el logro de los objetivos presupuestarios. La búsqueda del equilibrio en la relación de agencia se ha desarrollado, sustancialmente, en un contexto de participación y negociación conciliadora, de modo que mediante la aplicación de mecanismos de gestión directiva se ha pretendido minimizar la desigualdad informativa entre las partes implicadas y su repercusión en el rendimiento individual y corporativo.

En síntesis, se podría decir que la literatura se han inclinado de forma categórica hacia:

i. El estudio de variables cualitativas-no financieras que intervienen en el proceso presupuestario, entre las que destacan aquellas relativas a aspectos motivacionales y conductuales; las referidas a las características propias del contexto laboral, de la configuración organizativa y del estilo de dirección; las directamente vinculadas a las características culturales del entorno en el que opera la empresa, y a las intervinientes en las relaciones de agencia y en el concepto de asimetría informativa;
ii. El análisis de las interrelaciones existentes entre las variables indicadas;
iii. La observación de los efectos positivos o negativos que la interdependencia de variables provoca en dicho proceso, en los resultados corporativos y en el rendimiento de los individuos.

Lo anterior no quiere decir que académicos y profesionales afines al área de conocimiento de la Gestión Presupuestaria hayan obviado el estudio técnico-instrumental de los presupuestos. De hecho, las investigaciones inscritas en las líneas de estudio anteriormente citadas conforman, en nuestra opinión, el punto de partida de los argumentos científicos que a la postre han derivado en revisiones metodológicas de la práctica presupuestaria. Los años 90 constituyeron un punto de inflexión en materia presupuestaria, en los que se puso el énfasis en el estudio y desarrollo de conceptos altamente innovadores relacionados con nuevos modelos de gestión mucho más adaptativos y descentralizados, gestados en el "Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I)", si bien impulsados por los grupos de investigación The U.S.-based CAM-I Activity Based Budgeting (ABB) group y The European-based CAM-I Beyond Budgeting (BB) group (Hansen *et al*., 2003).

El grupo de investigación americano, se volcó en mejorar la planificación y la sistemática presupuestaria a nivel operacional, mediante un enfoque de gestión basado en las actividades, dando como resultado una metodología denominada *Activity Based Budgeting (ABB)* (Hansen *et al*., 2003; Hansen y Torok, 2004). Defienden que el sistema presupuestario de una empresa ha de servir principalmente como mecanismo de planificación y control, y que ha de alejarse del papel financiero exclusivista que tradicionalmente se le ha venido imputando. Acorde con esta percepción, proponen acercar posiciones entre los procesos presupuestarios de nivel superior y los procesos operativos que lleva a cabo la empresa (planificación operativa).

Por su parte, el grupo de investigación europeo adoptó una posición más radical en comparación con el grupo americano. Perseguía eliminar lo que denominan como contrato de rendimiento fijo[1], llevado a cabo en los presupuestos tradicionales, con el objeto de orientar a la empresa hacia un nuevo estilo de dirección denominado *Beyond Budgeting*. Sus axiomas se centran en la evaluación del desempeño, la descentralización radical y la delegación de responsabilidad a los

(1) Realizar todos los esfuerzos que sean necesarios para cumplir los objetivos fijados por la dirección en los presupuestos.

niveles organizativos más bajos. Hacen hincapié en la importancia que tiene conectar el sistema presupuestario de las empresas con la estrategia (Hope y Fraser, 2004).

En esencia, la idea evolutiva apuntada por ambas corrientes versa en efectuar un giro conceptual de la disciplina presupuestaria hacia la puesta en práctica de sistemas de gestión avanzados, donde la aplicación de una serie de herramientas técnicas modernas, junto a la aplicación de un conjunto definido de principios de dirección científicamente establecidos, optimicen las funciones del presupuesto tradicional, al mismo tiempo que respalden la ejecución de la estrategia empresarial. No obstante, aún persiguiendo un mismo objetivo, la concepción metodológica sobre la que han apostado cada una de ellas ha provocado un distanciamiento gradual que se ha visto reflejado tanto en el terreno académico, como en el profesional.

La estrategia investigadora internacional, en resumen, se preocupa por el desarrollo de nuevas alternativas procedimentales, así como por la detección de las causas y de los efectos que las prácticas presupuestarias ocasionan en los individuos y en las organizaciones. El carácter específicamente financiero pasa, por tanto, a un segundo plano. En cuanto a la estrategia metodológica, los trabajos se sustentan en una posición científica de índole exploratoria o explicativa frente a una de tipo descriptiva. Como principales instrumentos para la obtención de datos se utilizan encuestas, estudios de caso, experimentos, etc., y para el tratamiento analítico de éstos se recurre, por lo general, a procedimientos estadísticos y econométricos. Finalmente, en relación con la dimensión temporal de los trabajos, si bien predomina una investigación de corte transversal, también se elaboran estudios longitudinales que permiten examinar la evolución de las variables estudiadas y de sus relaciones causales. Podría afirmarse que la investigación internacional ha pretendido obtener evidencias que constaten no sólo los problemas que originan determinadas prácticas presupuestarias y el impacto que éstas provocan en los individuos y en los resultados de las empresas, sino también las posibles alternativas de solución.

De este modo, la comunidad científica ha intentado comprender y proporcionar respuestas a los problemas y consecuencias ocasionados por determinadas prácticas presupuestarias, al mismo tiempo que ha procurado descubrir aquellas alternativas que, más allá de la cuestión técnico-instrumental de los sistemas presupuestarios, se ponen de manifiesto en las directrices de estudio seguidas por la investigación especializada en este campo.

## 3. METODOLOGÍA

En este trabajo se persigue conocer cuál ha sido la respuesta ofrecida por la investigación española a la problemática presupuestaria acusada durante años por el mundo de la empresa. Se presta especial interés a la manera en la que se ha abordado esta cuestión y al nivel de contribución que se ha logrado.

Se determina como única fuente de estudio las revistas científicas afines a las áreas de conocimiento de las ciencias económicas y empresariales. La justificación de la elección de la revista científica, frente a otras fuentes de análisis, reside en constituir el medio más utilizado por la comunidad científica para divulgar los resultados de sus investigaciones. Además, de manera especial en los últimos años, se ha erigido formalmente como el medio que mejor refleja la producción y el avance del estado de la investigación. El amplio número de revistas contenidas en la disciplina económica y la diversidad de temáticas abordadas en éstas, exigió una delimitación de la población objetivo. Debido a esta circunstancia, se efectúa una discriminación de fuentes primarias considerando tan sólo aquellas revistas españolas con índice de impacto[2] incluidas en la categoría *Economía* de la

(2) En la actualidad, la medición del impacto de las revistas científicas determina el grado de difusión, relevancia y calidad de la actividad investigadora.

base de datos IN □ *RECS*, que contiene en el 2010, último año analizado, 136 revistas. El periodo de análisis seleccionado corresponde al intervalo comprendido entre la fecha de publicación de los primeros trabajos dirigidos al estudio de la materia presupuestaria (ej. Vicens, 1965a; Vicens, 1965b) y el año 2012.

La obtención de artículos tipificados como unidades de análisis se realiza en dos fases. En la primera se explora el fondo documental de las fuentes primarias seleccionadas mediante sus motores de búsqueda, a partir de los descriptores *presupuesto, presupuestos, presupuestario, presupuestaria, gestión presupuestaria, procedimiento presupuestario, control presupuestario, budget, budgeting, budgetary*[3]. Este listado de palabras clave contiene los términos del Tesauro ISOC de economía[4], así como aquellos considerados necesarios para poder abarcar el mayor número de referencias en investigación presupuestaria. Para los casos en los que no se pudo utilizar esta herramienta de detección de artículos se utilizó la base de datos ISOC del CSIC[5], haciendo uso de los mismos términos de búsqueda. En una segunda fase se descartan aquellos trabajos cuyos objetivos no guardaban relación con la investigación presupuestaria. Al tratarse de un análisis censal, no fue necesario comprobar ni errores muestrales, ni realizar pruebas paramétricas de niveles de confianza. El proceso de selección de las unidades de análisis proporcionó un total de 976 trabajos.

Considerando que no existe una categorización formalmente aceptada, aplicable a la investigación presupuestaria, se propone una tipificación preliminar según la orientación hacia cuestiones de *ámbito público* o hacia cuestiones de *ámbito privado*[6]**.** Adicionalmente, se establece un sistema de categorías según *temática y estrategia metodológica* configurado a partir de los trabajos de Luft y Shields (2003), Covaleski *et al.* (2003) y Hesford *et al.* (2007). Éstas cumplen los criterios de exclusividad, exhaustividad y fiabilidad, propios de la técnica análisis de contenidos, determinados por Krippendorff (1990). Dado que el objetivo de este trabajo, como se ha indicado anteriormente, es comprobar a qué nivel ha tratado, la investigación desarrollada en España, la problemática derivada de la gestión presupuestaria de las empresas, se excluyen las publicaciones adscritas al ámbito presupuestario público. La aplicación de este filtro da lugar a que se analicen un total de 107 artículos.

Se realiza un profundo examen de la literatura seleccionada. Con la intención de ilustrarlo y completarlo, se lleva a cabo un análisis de palabras clave[7] a través del estudio longitudinal de frecuencias absolutas y de la construcción de una red de interrelaciones de dichos términos, en la que se observa la centralidad de grado (*Centrality Degree*) y la fuerza de las relaciones (*Tie Strength*), técnicas éstas últimas proporcionadas por el Análisis de Redes Sociales (ARS). Con un total de 116 palabras clave se construye una matriz de ocurrencia que refleja el número de veces que aparece una palabra en el cómputo total de documentos seleccionados. Igualmente, se crean pares de co-palabras que permiten construir una matriz de co-ocurrencia cuadrada de 116 x 116, normalizada para su

(3) Se eligieron estos descriptores debido a que la mayoría de motores de búsqueda no contemplan la opción de rastreo con asterisco (ej. presupuest*)

(4) http://thes.cindoc.csic.es/index_ECON_esp.php

(5) http://bddoc.csic.es:8080/isoc.html

(6) Ámbito presupuestario público: gestión presupuestaria que involucra los planes, políticas, programas, proyectos, estrategias y objetivos del Estado y de las administraciones territoriales. Constituye el medio más efectivo para el control del gasto público y contempla las diferentes alternativas de asignación de recursos.

Ámbito presupuestario privado: gestión presupuestaria aplicada por la empresa privada, cuya misión principal reside en planificar y controlar las actividades de la empresa.

(7) En los casos en los que no se especificaban palabras clave, se asignaron aquéllas acordes con el contenido técnico de los mismos. Este proceso conlleva una inevitable carga de subjetividad.

tratamiento estadístico a partir del índice de Jaccard[8]. La identificación de las conexiones entre palabras clave y su representación gráfica se realiza a través de los programas UCINET 6 y Pajek 2.05.

La observación de las frecuencias absolutas, derivadas de la matriz de ocurrencia, informa de los temas más tratados por los autores. Por su parte, el ARS nos permite construir una red a partir de una matriz de co-ocurrencia donde los nodos son las palabras clave y las aristas son las relaciones entre las mismas. Una red de palabras, extraídas de las publicaciones concernientes a una materia, brinda la posibilidad de realizar un examen cuantitativo de la división y de la organización de sus contenidos, así como de la fuerza de relaciones entre los diferentes temas abordados. Ayuda a intuir nuevas tendencias de estudio, y en resumen, da a conocer el estatus de una materia. En palabras de Benavides *et al.* (2011) "s*e puede considerar que una especialidad de investigación puede ser identificada por su propio vocabulario o, más exactamente, por las particulares asociaciones que se establecen entre palabras*". Debido a la adecuación al tema que nos ocupa, entre en elevado número de magnitudes que ofrece el ARS, se selecciona la centralidad de grado porque es la medida que indica el número conexiones directas de una palabra con otros términos, localiza las cuestiones más destacadas. En último lugar, el grafo de la red permite visualizar las relaciones entre las cuestiones investigadas, así como la intensidad de sus conexiones.

## 4. ANÁLISIS DE RESULTADOS

El estudio diacrónico de los artículos publicados en España en materia presupuestaria, se ha organizado según los fines pretendidos en este trabajo. En los siguientes apartados se exponen los resultados obtenidos, clasificados según: ámbito de localización, temática abordada e interrelaciones existentes entre las mismas y estrategias metodológicas empleadas.

### 4.1. Ámbito de localización y naturaleza de la investigación presupuestaria

Atendiendo a los criterios diferenciadores entre los ámbitos presupuestarios público y privado, indicados previamente, se observa que el 89% de los trabajos publicados se insertan dentro del primero, principalmente en las áreas legal, administrativa y gubernamental, y que el restante 11% se adscriben al segundo. Todos los resultados que se exponen a continuación se refieren al ámbito privado.

Resulta curioso que, hasta mediados de la década de los noventa del pasado siglo XX, la mayoría de los artículos fueron publicados en revistas de corte académico. Sin embargo, debido al influjo de las nuevas líneas de investigación desarrolladas a nivel internacional, abanderadas en gran medida por expertos profesionales, junto a la nueva configuración empresarial surgida a partir del último tercio de esa década, comienza a incrementarse el volumen de publicaciones en revistas técnico-profesionales a partir de ese momento.

---

(8) $s_{ij} = \frac{c_{ij}}{c_i + c_j}$ coeficientes de similitud y distancia que describe el grado de asociación o semejanza entre elementos comparados. Sus valores oscilan entre 0 y 1.

donde: $c_{ij}$ mide la intensidad de co-ocurrencia entre las palabras i y j.

$c_i$ mide la frecuencia absoluta de la palabra i.

$c_j$ mide la frecuencia absoluta de la palabra j.

### 4.2. Temáticas tratadas e interrelaciones existentes.

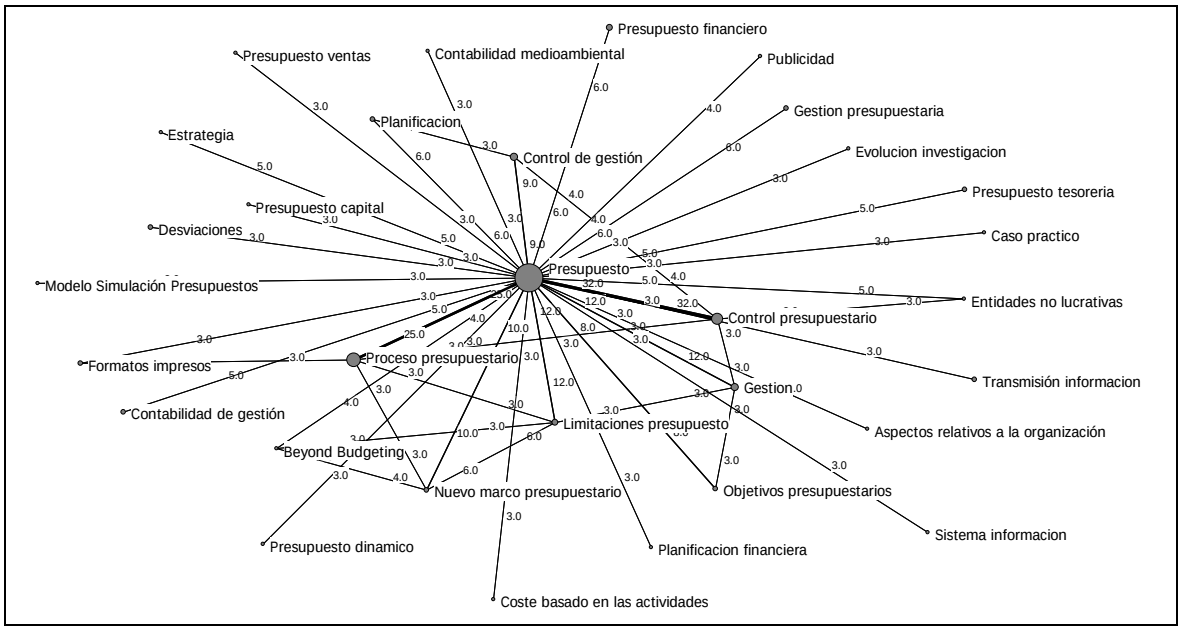
Los resultados de la aplicación de las herramientas citadas en la metodología, revelan que las temáticas con más interés y de mayor promulgación son el control presupuestario y las cuestiones referentes al proceso de elaboración de los presupuestos. También evidencian que se ha prestado atención, si bien en menor medida y esencialmente en la última década, a temas referidos a las insuficiencias del procedimiento presupuestario tradicionalmente empleado por las empresas, y a cómo esta circunstancia está derivando en la propuesta de un nuevo marco presupuestario donde la gestión y su control se han de orientar hacia cuestiones más allá de las estrictamente financieras.

UCINET 6.0 y Pajek 2.05 representan gráficamente la red originada por las interconexiones entre las palabras clave. Debido a que el grafo resultante no ofrece una versión suficientemente legible, se reproduce una síntesis del mismo compuesta por los términos que, como mínimo, han aparecido conjuntamente en tres o más artículos (Grafo 1).

*Tabla 1. Temáticas presupuestarias más relevantes, 1960-2012*

| *Palabra Clave* | *Total* | *1960-1969* | *1970-1979* | *1980-1989* | *1990-1999* | *2000-2009* | *2010…* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Control presupuestario | 32 | 6 | 4 | 4 | 8 | 10 | 0 |
| Proceso presupuestario | 25 | 0 | 2 | 1 | 7 | 12 | 3 |
| Gestión | 12 | 0 | 1 | 1 | 2 | 7 | 1 |
| Limitaciones presupuesto | 12 | 0 | 1 | 0 | 0 | 8 | 3 |
| Nuevo marco presupuestario | 10 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9 | 1 |
| Control Gestión | 9 | 0 | 0 | 1 | 2 | 6 | 0 |
| Objetivos presupuestarios | 8 | 0 | 0 | 2 | 1 | 5 | 0 |
| Gestión Presupuestaria | 6 | 0 | 1 | 1 | 1 | 3 | 0 |
| Planificación | 6 | 0 | 1 | 1 | 2 | 2 | 0 |
| Presupuesto financiero | 6 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 0 |
| Contabilidad Gestión | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 0 |
| Entidades no lucrativas | 5 | 0 | 0 | 0 | 4 | 1 | 0 |
| Estrategia | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 1 |
| Presupuesto tesorería | 5 | 0 | 1 | 1 | 2 | 1 | 0 |
| Beyond Budgeting | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 |
| Publicidad | 4 | 0 | 0 | 0 | 3 | 1 | 0 |
| … | | | | | | | |
| **Total** | **300** | **8** | **21** | **22** | **85** | **144** | **20** |

*Grafo 1. Red de palabras clave analizadas, 1960-2012*




Se observa que las relaciones de mayor fuerza[9] se producen entre presupuesto -término dominante en la literatura analizada[10]- y las palabras clave control presupuestario y proceso presupuestario. Estos resultados coinciden con los obtenidos del análisis de frecuencias absolutas.

No obstante, la red general que representa las interconexiones entre las palabras clave de los artículos publicados entre los años sesenta y la actualidad, no permite conocer de manera fiel la evolución de las relaciones, ni tampoco el nivel preciso de contribución a la problemática presupuestaria manifestada en la literatura. Por tal motivo, se decide delimitar el análisis de las conexiones temáticas a las décadas del intervalo temporal indicado, mostrando para cada periodo su red de palabras[11].

### *4.2.1. Relaciones temáticas, 1960-1969*

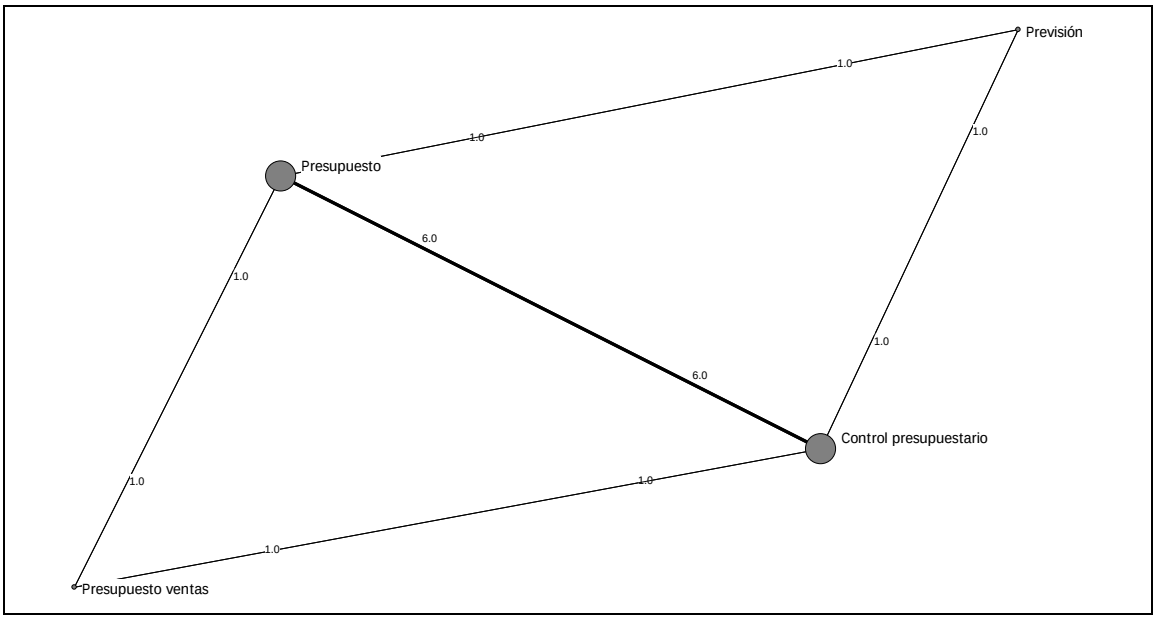
La década de los años sesenta, se caracteriza por una exigua investigación en materia presupuestaria, firmemente circunscrita al ámbito de la gestión financiera y centrada, casi en exclusividad, al estudio del control presupuestario como elemento de gestión (ej. Poly, 1963; Vicens, 1965a, 1965b; Carrascoso, 1967). Tan sólo dos cuestiones se unen al estudio del control presupuestario: la concerniente a la previsión y la relativa a los presupuestos de ventas (Grafo 2).

(9) La fuerza de la relación viene dada por el número de artículos en los que dos palabras se citan. En el grafo se ilustra mediante el grosor de las líneas.

(10) El tamaño de los nodos está en función del número de enlaces con otras palabras.

(11) La década es el periodo de tiempo elegido por considerar que es lo suficientemente amplio como para que puedan quedar patentes los signos de evolución de cualquier disciplina científica.

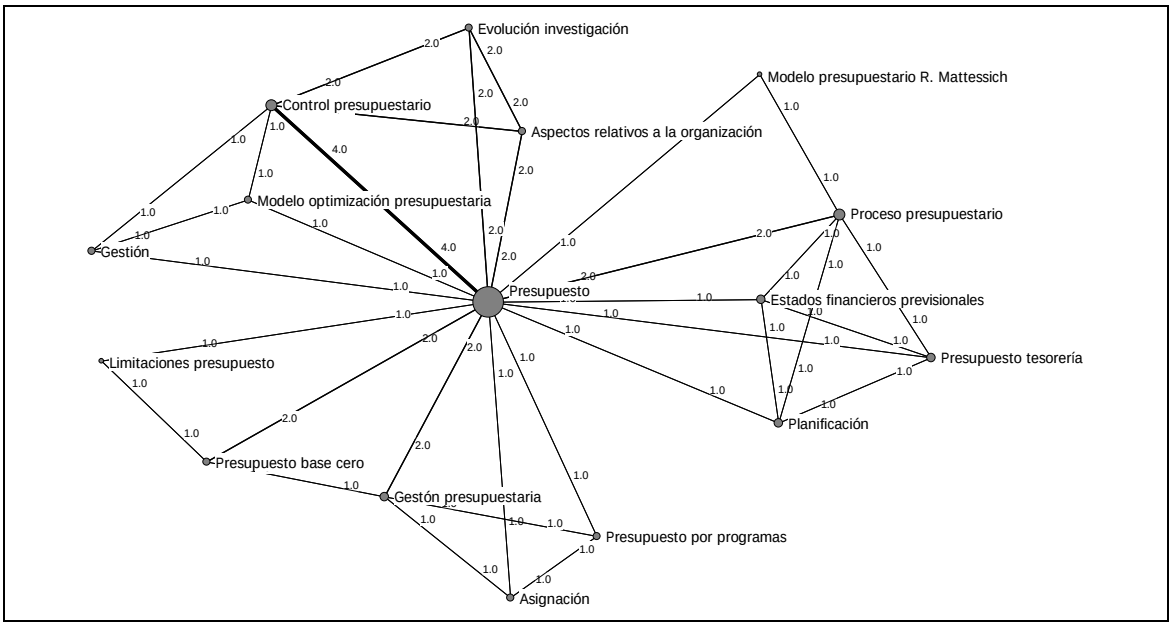
*Grafo 2. Red de palabras clave, 1960-1969*




*4.2.2. Relaciones temáticas, 1970-1979*

En los años setenta existen diferencias significativas respecto a la década anterior. No sólo aumenta sensiblemente la producción científica en materia presupuestaria, sino que comienza a ser palpable una diversificación de las cuestiones objeto de observación y análisis (Grafo 3). El control presupuestario continúa siendo el tema más tratado, pero desde una perspectiva más amplia bajo la que se agregan aspectos de la organización hasta esos momentos ignorados por la investigación española (ej. Brunetti, 1973a, 1973b), y desde la que se busca la optimización de la gestión (ej. Hernández, 1978). Otro de los temas destacados es el referido al procedimiento presupuestario. Al respecto, se localizan trabajos que hacen alusión a la interrelación entre los presupuestos de la empresa y la tesorería y su repercusión en los estados previsionales (ej. Cea, 1976). Finamente, y de un modo paralelo a todo lo anterior, la presupuestación base cero y su incidencia en la gestión se convierten en uno de los asuntos más novedosos afrontados en esta década (ej. Castañeda, 1979; Palom, 1978). Los autores de estos estudios básicamente se hacen eco de las propuestas formuladas por la investigación procedente, en su mayoría, de la vertiente anglosajona, relativas a una forma diferente de confeccionar el presupuesto de las empresas, cuya sistemática se estructura en base a la fijación de gastos en función de las necesidades del ejercicio económico, sin considerar las cifras del presupuesto anterior.

*Grafo 3. Red de palabras clave, 1970-1979*

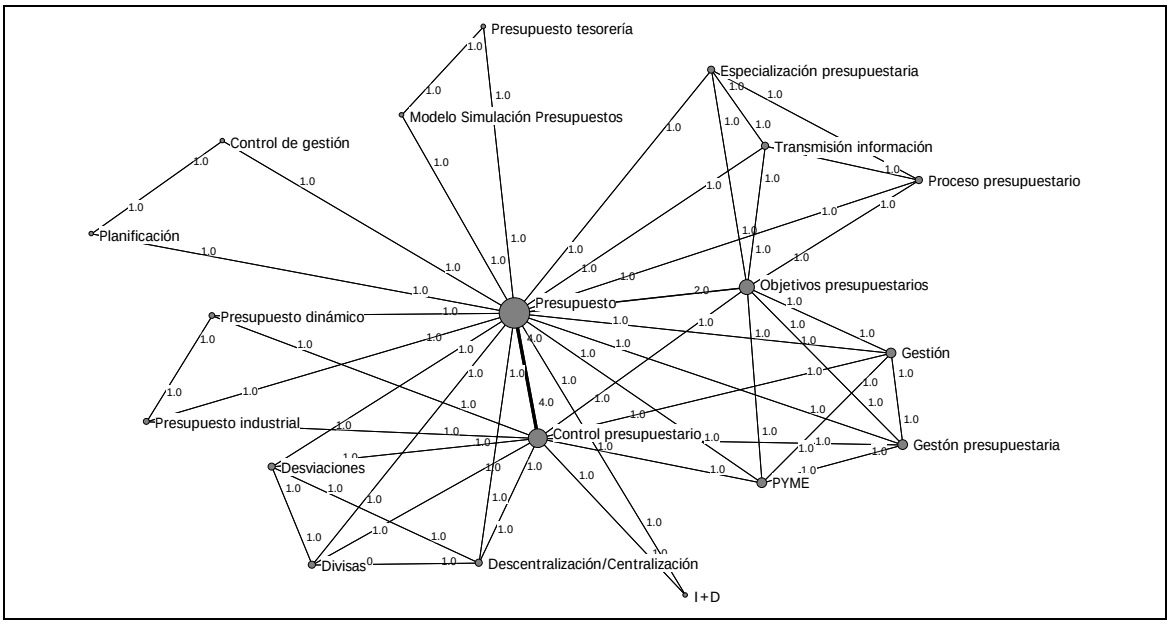



*4.2.3. Relaciones temáticas, 1980-1989*

En este periodo, el aspecto más innovador se halla en el intento de superar las barreras financieras dominantes hasta ese momento a través de la especialización presupuestaria (ej. Fernández, 1989). Los autores partícipes de esta idea, toman como referencia propuestas anglosajonas para expresar la necesidad de mejorar la información suministrada por el sistema presupuestario, que defienden que el tipo de información a transmitir debe estar en función de los objetivos perseguidos por las empresas. En concreto, se aboga por un procedimiento basado en la utilización selectiva del presupuesto.

Junto a la anterior cuestión, se llevan a cabo trabajos con temáticas ciertamente dispersas (Grafo 4), relativas al control interno y al control presupuestario de las ventas, de la mano de obra, de la asignación de recursos a programas aprobados por la dirección, de los costes dedicados a la actividad industrial, de la elección de inversiones, de la gestión de filiales en el exterior y de la tesorería (ej. Durán y Lamothe, 1985; Castillo, 1986, 1987; Gabás, 1987).

*Grafo 4. Red de palabras clave, 1980-1989*




*4.2.4. Relaciones temáticas, 1990-1999*

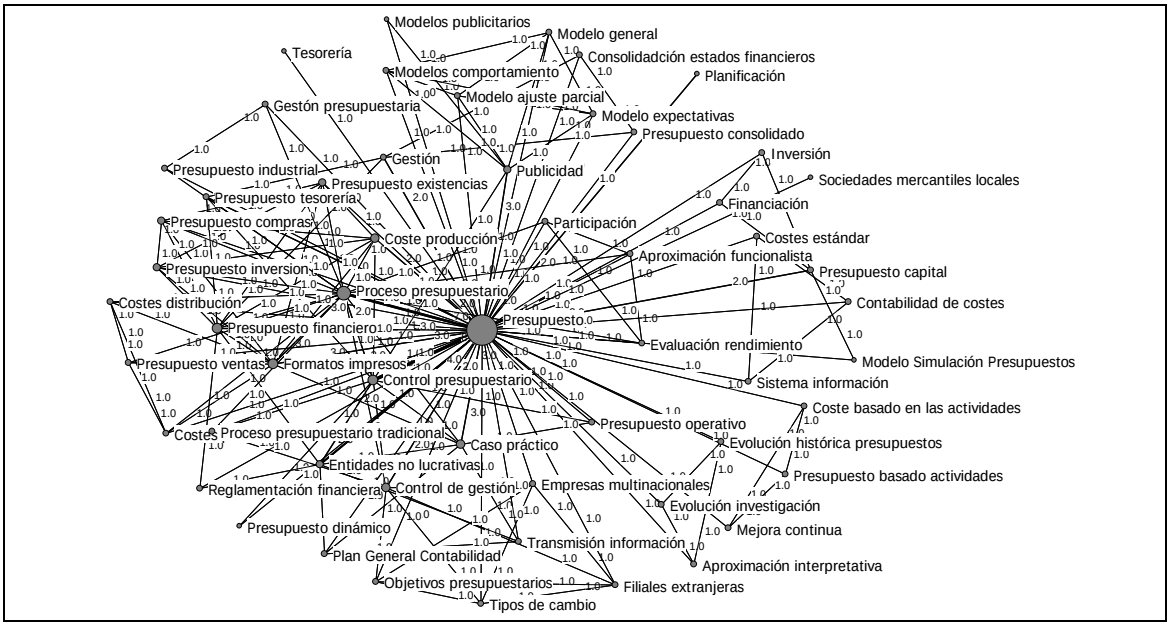
La década de los noventa constituye un moderado punto de inflexión en la investigación presupuestaria española. Esto se refleja en el considerable incremento de artículos -predominantemente teóricos- sobre cuestiones adscritas al ámbito presupuestario privado y su repercusión en los manuales de la época. Aunque generalmente la comunidad científica especializada en este área de conocimiento continúa exponiendo un enfoque altamente financiero de los presupuestos (ej. Goenaga, 1992a, 1992b, 1992c, 1997; González, 1995; Mallo, 1995; Pujadó, 1997; Torre, 1998; Flores *et al.*, 1999), la inquietud por asuntos emanados de la investigación internacional, motivó una tendencia investigadora algo más orientada hacia la gestión.

Los estudios que versan sobre el proceso presupuestario experimentan un significativo aumento respecto a los de las décadas anteriores. Simultáneamente a los trabajos dirigidos al estudio del control presupuestario (ej. Mallo, 1995; Ripoll y Abargues, 1997; Valiente, 1997; Lozano, 1999), las cuestiones sobre formato y cálculo de costes son las que cuentan con mayor fuerza de relaciones y más extensa representación. Asimismo, aparecen estudios que reproducen cómo corregir los problemas asociados a la sistemática tradicional a la hora de determinar los presupuestos. Muestra de ello es la irrupción de temáticas de tipo ideológico y metodológico que engloban aspectos de marcado corte cualitativo, cuyas intenciones pasan por la definición de nuevas vías de gestión (Grafo 5).

Algunas novedades que merecen ser destacadas son la descripción que se realiza del modelo de presupuestos basado en las actividades[12] (ej. Castelló y Lizcano, 1995), la utilización de presupuestos dinámicos (ej. Carnicero, 1999) y cuestiones, que en la mayoría de los casos, sólo son el eco de aquellas emergidas desde la literatura internacional. Ejemplos de estas últimas son las peculiaridades de los empleados, expresadas éstas como aptitudes y preferencias en la participación e implicación del personal de la empresa en la elaboración de los presupuestos (ej. Gutiérrez, 1991a, 1991b; Fernández-Revuelta, 1994); la presentación de la información para la toma de decisiones y su priorización cualitativa-no financiera (ej. (Monclús *et al.*, 1998); la coordinación entre departamentos, y una adecuada delimitación de tareas, determinación de calendarios coherentes, fijación de objetivos realizables, reducción del número de reuniones intrascendentes, etc. (ej. Alonso, 1994).

(12) *Activity Based Budgeting* (ABB).

*Grafo 5. Red de palabras clave, 1990-1999*




*4.2.5. Relaciones temáticas, 2000-2009*

La incursión en el siglo XXI presenta variaciones llamativas en las cuestiones investigadas. Proliferan los trabajos desarrollados desde la perspectiva de la gestión, al tiempo que se profundiza en los contenidos germinados en los años noventa, referidos a la mejora en términos de planificación y control.

Como se puede observar en el Grafo 6, el grado de cohesión de las palabras clave ilustra un cambio en el itinerario seguido por la investigación, dedicada pocos años antes a cuestiones de cálculo y control financiero, hacia una posición más orientada a la toma de decisiones. Comienza a tomar fuerza la idea de un nuevo marco presupuestario (ej. Hope y Fraser, 2000), fruto de las limitaciones atribuidas al procedimiento utilizado por las empresas, con la finalidad de atender a las exigencias del entorno productivo. Asimismo, prosperan ensayos que describen las líneas maestras para adaptar y mejorar el sistema presupuestario a través de la puesta en marcha de ciertas prácticas evolucionadas (ej. Gleich y Hofmann, 2005; Libby y Murray, 2008; Lorain y Urquía, 2008), así como trabajos que proponen el abandono radical del mismo y su sustitución por la alternativa *Beyond Budgeting*, cuya base conceptual se cimenta en la aplicación de doce principios[13] a través de los que se alcanza la redefinición del modelo de gestión (ej. Hope y Fraser, 2003; Greiner, 2005). Se percibe una tendencia creciente hacia la determinación de los objetivos presupuestarios en función de la estrategia.

Es interesante destacar que en estos años se produce un ligero aumento en la interrelación entre los contenidos característicos del control presupuestario y los concernientes al control de gestión (ej. Serra y Vercher, 2007; Lorain y Urquía, 2008), aunque aquél continúa abordándose desde una perspectiva predominantemente financiera (ej. Alday y Bonilla, 2006; Amat, 2008; Muñiz, 2009).

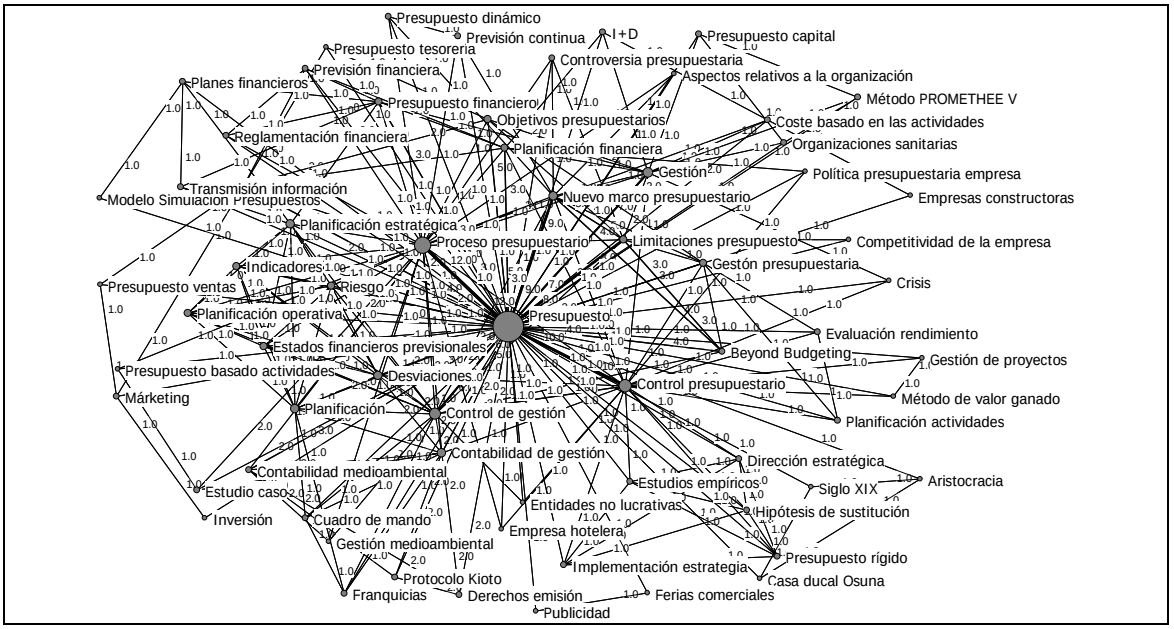
Por otra parte, algunos autores afirman que la aplicación de los principios inherentes a la filosofía de las actividades ayudan a construir un concepto presupuestario mucho más dinámico, con capacidad para adaptarse rápidamente a las oscilaciones de los mercados, a los cambios de conducta de los clientes y la competencia, y en consecuencia, a mejorar la cuenta de resultados y a optimizar el

(13) http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/bb-principles.html.

logro de los objetivos marcados en los planes estratégicos (ej. Cavero *et al.*, 2003; Latimer, 2003; Kaplan y Anderson, 2008). Otros argumentan que la implantación de sistemas de gestión basados en el cuadro de mando integral contribuye a que se haga patente la necesidad de que la estrategia de la empresa debe ser la base sobre la que asentar el proceso presupuestario (ej. Cordobés y Soldevila, 2009; Trullenque, 2009).

Hay que reconocer que las aportaciones con mayor grado de innovación, a lo largo de esta década, son realizadas por autores extranjeros que publicaron en revistas españolas.

*Grafo 6. Red de palabras clave, 2000-2009*




*4.2.6. Relaciones temáticas, 2010…*

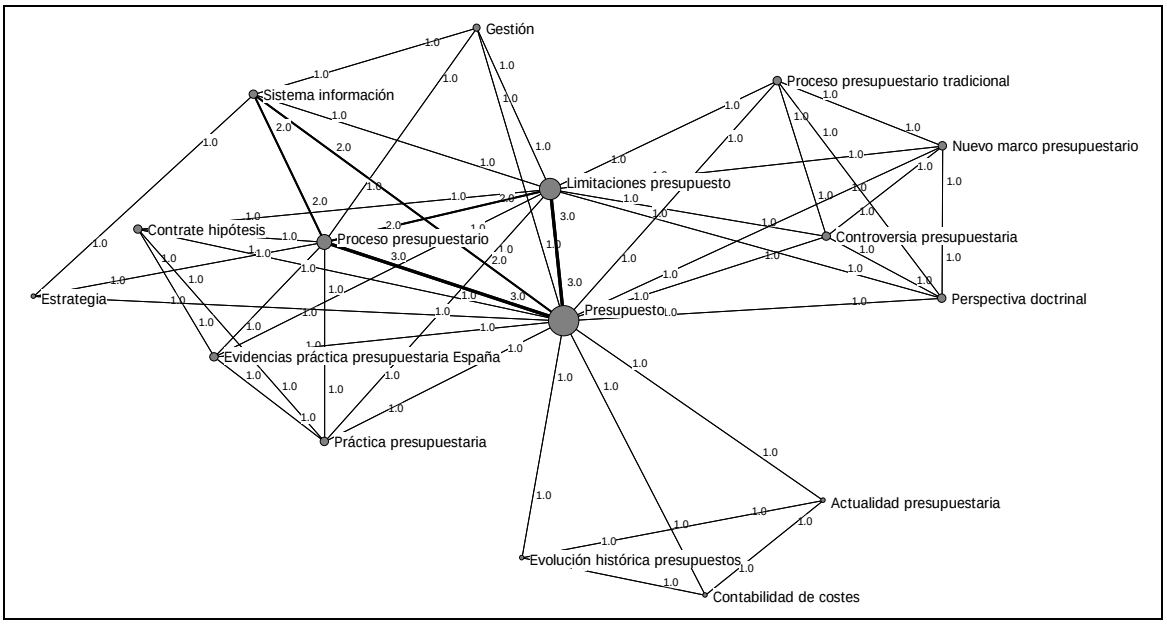
En la presente década se han realizado esfuerzos dirigidos a describir las deficiencias atribuidas al procedimiento presupuestario tradicional, y a exponer cómo se han de canalizar los esfuerzos académicos y profesionales en la construcción de un nuevo marco presupuestario más acorde con el actual contexto productivo (ej. Porter y Stephenson, 2010; Fernández y Rodríguez, 2011b).

Se han abordado cuestiones relativas a las posibles alternativas procedimentales en las que prima la transmisión de la información desde una perspectiva estratégica de gestión (ej. Langa, 2011) y se ha llevado a cabo un análisis que expone el itinerario histórico de los presupuestos, en el que se detalla el origen, evolución y situación vigente de la disciplina presupuestaria (ej. Fernández y Rodríguez, 2011a).

A diferencia de los trabajos previos, eminentemente teóricos, en este periodo se realiza un estudio empírico que refleja el estado de la práctica presupuestaria en España, a partir de una muestra de 135 empresas de gran tamaño (ej. Rodríguez y Fernández, 2012).

Por último, es reseñable el hecho de que no se hayan elaborado estudios en los que se aborden cuestiones directa o indirectamente relacionadas con el control presupuestario, al contrario de lo observado en los periodos anteriores.

*Grafo 7. Red de palabras clave, 2010…*




### 4.3. Estrategias metodológicas empleadas por la investigación.

En lo que respecta a la metodología utilizada, predomina indiscutiblemente una estrategia de carácter teorico-descriptiva (Tabla 2). Tan sólo un exiguo número de trabajos han empleado técnicas de tipo exploratoria o explicativa, mediante las que se ha pretendido un análisis de la realidad a partir de hipótesis interpretativas acerca del comportamiento, las causas o los efectos de un determinado fenómeno, y el contraste o justificación de las mismas a fin de garantizar su verdadera capacidad de explicación.

*Tabla 2. Estadística de la metodología empleada*

| Metodología | Nº artículos | % |
|---|---|---|
| Descriptiva | 95 | 96 % |
| Exploratoria | 2 | 2 % |
| Explicativa | 2 | 2 % |
| **Total** | 99 | 100 % |

El cuestionario es el instrumento más utilizado para la obtención de información en los artículos que desarrollan una estrategia metodológica empírica. Por su parte, el tratamiento analítico de los datos fluctúa desde el análsis estadístico descriptivo al análsis de correlación y de regresión multiple.

Finalmente, del total de trabajos de orden descriptivo examinados, sólo un 4,2% emplean casos prácticos que ayudan a ilustrar los contenidos que se describen.

## 5. CONCLUSIONES

Conocer la respuesta ofrecida por la investigación española a la problemática presupuestaria, acusada durante años por el mundo de la empresa, ha constituido el principal objetivo del presente

trabajo. El estudio de las publicaciones emanadas de aquélla revela que esta cuestión ha recibido un tratamiento temático general y diseminado, por parte de académicos y expertos profesionales, que no se ha visto materializado en soluciones alternativas a las ofrecidas desde el ámbito internacional.

Desde la aparición de las primeras referencias en la década de los sesenta hasta finales de los ochenta, el reducido número de trabajos publicados y la discreta manera de abordar esta materia ponen de manifiesto un interés más que cuestionable por esta línea de investigación. La producción científica de estos años se caracteriza por una visión altamente financiera de los presupuestos y por obviar otras alternativas de gestión.

A lo largo de la década de los noventa, se abre un proceso de concienciación sobre la necesidad de dirigir los esfuerzos hacia la mejora en la sistemática presupuestaria. Por primera vez, desde que se inició la investigación en este campo, se otorga una mayor relevancia a la visión de los presupuestos como herramienta de gestión frente a sus aspectos estrictamente financieros. Sin embargo, aún sigue muy distanciada de la investigación internacional, que desde los años cincuenta ha impulsado el empleo de variables de tinte psicológico, psicosocial y sociológico, entre otras, que han contribuido a ofrecer respuestas exitosas a numerosos problemas de índole presupuestario y de gestión. Ejemplo de ello es el estudio y análisis de la participación en el procedimiento presupuestario y su influencia en el rendimiento de los trabajadores y de la empresa.

Aunque ciertos autores, en los últimos años, han abordado tangencialmente cuestiones no financieras siguiendo la tendencia extranjera, sus contribuciones han exhibido un marcado carácter teórico. Entre estas aportaciones se pueden citar los trabajos que tratan las insuficiencias atribuidas al modelo presupuestario tradicional o las nuevas disyuntivas presupuestarias (ej. Ripoll y Requena, 2005; Gleich y Hofmann, 2005; Greiner, 2005; Urbano, 2005; Trullenque, 2009; Fernández y Rodríguez, 2011b; Rodríguez y Fernández, 2012). A pesar del progreso observado, éste se limita, básicamente, a aspectos tecnico-instrumentales, desatendiendo otros asuntos de naturaleza conductual contenidos en los enfoques diciplinares psicológico, sociológico y económico, tan explotados por la investigación internacional y que tantas propuestas de mejora han facilitado.

En la literatura española no se advierten líneas de trabajo definidas, ni grupos de investigadores especializados o adheridos a alguna corriente de investigación. A grandes rasgos, la investigación española se ha limitado a hacerse eco de ciertos aspectos de la investigación teórica internacional.

Parece evidente que tanto el devenir de la práctica presupuestaria, como el desarrollo de la investigación, demandan la inexorable construcción de un contexto teórico y funcional innovador a partir del que desarrollar nuevas dimensiones presupuestaria de gestión y desde el que se combinen variables conductuales con nuevas disyuntivas procedimentales, como el *Beyond Budgeting* (Prümmer *et al*., 2011).

En futuras investigaciones sería interesante ampliar las fuentes primarias de obtención de unidades de análisis incluyendo, además de los artículos de la base de datos IN □ *RECS*, artículos de revistas indexadas en otras bases de datos como el Journal Citation Reports (JCR), así como contribuciones a congresos, libros, etc. Este estudio constituye una primera aproximación y por este motivo se han empleado unidades de análisis comparables en relevancia científica.

La dimensión temporal y el número de publicaciones explorados, ha permitido ofrecer una panorámica de la situación y evolución de la disciplina presupuestaria en España, y su estado respecto a la internacional. Los resultados obtenidos instan a participar activamente en los actuales debates de investigación en materia presupuestaria y a emprender estudios empíricos. Es sabido que los estudios longitudinales son de gran valor por su contribución al proceso de identificación de potenciales líneas de investigación futura.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS


ALDAY, A.; BONILLA, M.J. (2006): Control de desviaciones de costes en el Project Management: Una referencia al método de valor ganado. *Partida Doble,* 16 (174), 80-94.

ALONSO ARZA, A. (1994): El presupuesto industrial como elemento de gestión. *Alta Dirección*, 177, 339-345.

AMAT SALAS, J. (2008): Confección y control de presupuestos en la empresa hotelera. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 86, 42-54.

ARGYRIS, C. (1952): *The Impact of Budgets on People*. Cotrollership Foundation, New York.

BENAVIDES, C.A.; GUZMÁN, V.F.; QUINTANA, C. (2011): Evolución de la literatura sobre empresa familiar como disciplina científica. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 14, 78-90.

BIRNBERG, J.G.; LUFT, J.; SHIELDS, M.D. (2007): Psychology Theory in Management Accounting Research", en C.S. Chapman, A. G. Hopwood y M.D. Shields (Ed.), *Handbook of Management Accounting Research*, Amsterdam: Elsevier, Vol. I, pp. 113-135.

BOGSNES, B. (2009): *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. Wiley, New Jersey.

BROWN, L.; GARDNER, J.; VASARHELYI, M. (1987): An analysis of the research contributions of Accounting, Oraganizations and Society, 1976-1984. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (2), 193-204.

BRUNETTI, G. (1973 a): Aspectos de la organización del control presupuestario. *Técnica Contable,* 25 (294), 227-238.

BRUNETTI, G. (1973 b): Aspectos de la organización del control presupuestario. *Técnica Contable*, 25 (295), 261-268.

CAPLAN, E.H. (1988): Bahavioral accounting research: An overview, en K.F Ferris (Ed.), *Behavioral Accounting Research: A Critical Analisys*. Columbus: Century VII Publishing Company, pp. 3-11.

CARNICERO, E. (1999): El presupuesto dinámico. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 28, 57-64.

CARRASCOSO MENDIZÁBAL, L. (1967): Control presupuestario. *Técnica Contable*, 19, 55-66.

CASTAÑEDA ORDÓÑEZ, P. (1979): La técnica de base cero ante los problemas crónicos de los presupuestos. *Economía Industrial*, 192, 51-76.

CASTELLÓ, E.; LIZCANO, J. (1995): El presupuesto basado en las actividades: Un instrumento de mejora continua. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 7, 19-25.

CASTILLO NAVARRO, F.J. (1986): Control presupuestario dinámico en la empresa industrial. *Técnica Contable,* 38 (455), 483-492.

CASTILLO NAVARRO, F.J. (1987): Modelo de control presupuestario para centros de investigación y desarrollo. *Técnica Contable*, 39 (457), 47-54.

CAVERO, J.; GONZÁLEZ, J.; SANSALVADOR, M. (2003): Modelo presupuestario basado en las actividades: Aplicación en las empresas constructoras y promotoras inmobiliarias. *Partida Doble*, 148, 58-69.

CEA GARCÍA, J.L. (1976): El presupuesto de tesorería y los estados financieros previsionales. *Técnica Contable*, 28 (336), 441-456.

CHOW, C.W. (1983): Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management*, Septiembre-Octubre, 37-41.

CORDOBÉS, M.; SOLDEVILA, P. (2009): La planificación en la empresa franquiciadora: El presupuesto y el cuadro de mando operativo. *Partida Doble*, 210, 42-55.

COVALESKI, M.; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. (2003): Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 3-49.

DURÁN, J.J.; LAMOTHE, P. (1985): El control presupuestario de filiales en el exterior en presencia del riesgo de cambio. *Técnica Contable*, 37 (434), 65-72.

ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A. (2001): *Evolución Histórica de la Contabilidad para la Gestión: Una visión crítica*. Fundación para la Investigación en Contabilidad y Auditoría (FUINCOA), Sevilla.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. (1989): Transmisión de información en el sistema presupuestario. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 19 (59), 533-544.

FERNÁNDEZ A.; RODRÍGUEZ, E.J. (2011 a): Itinerario histórico y situación actual de la disciplina presupuestaria de la empresa. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 14, 50-78.

FERNÁNDEZ, A.; RODRÍGUEZ, E.J. (2011 b): Un análisis de las limitaciones de la filosofía presupuestaria tradicional". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 9 ( 18), 1-25.

FERNÁNDEZ-REVUELTA PÉREZ, L. (1994): Participación e instrumentalidad presupuestaria: Una aproximación funcionalista". *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 3 (3), 39-54.

FLORES, M.; RIVERO, J.A.; LARA, F. (1999): El control presupuestario de las entidades sin fines de lucro. *Técnica Contable*, 51 (611), 753-766.

FROW, M.F.; MARGISON, D.; OGDEN, S. (2010): Continuous' budgeting: Reconciling budgetflexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (4), 444-461

GABÁS TRIGO, F. (1987): Presupuesto de tesorería: Modelos de simulación. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 11, 57-72.

GLEICH, R.; HOFMANN, S. (2005): El enfoque "beyond budgeting" y otros desarrollos en la presupuestación. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 66, 20-28.

GOENAGA GARCÍA, M. (1992 a): Elaboración del presupuesto anual (I). *Partida Doble*, 24, 59-71.

GOENAGA GARCÍA, M. (1992 b): Elaboración del presupuesto anual (II). *Partida Doble*, 25, 59-68.

GOENAGA GARCÍA, M. (1992 c): Elaboración del presupuesto anual (III). *Partida Doble*, 26, 60-79.

GOENAGA GARCÍA, M. (1997): La elaboración del presupuesto integral. *Partida Doble*, 82, 11-15.

GONZÁLEZ PASCUAL, J. (1995): El presupuesto de tesorería: Una síntesis del proceso de presupuestación. *Partida Doble*, 61, 18-27.

GREINER, O. (2005): Pasos para implantar el Beyond Budgeting. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 66, 20-28.

GUTIÉRREZ PONCE, H. (1991 a): Dos opiniones contrapuestas sobre los sistemas de costes y presupuestos en las empresas españolas: Resultados y paradojas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 20 (66), 221-249.

GUTIÉRREZ PONCE, H. (1991 b): Los sistemas contables de gestión y el factor humano: Una apuesta de futuro, ICAC, Madrid.

HANSEN, S.C.; OTLEY, D.T.; VAN DER STEDE, W.A. (2003): Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.

HANSEN, S.C.; TOROK, R.G. (2004): *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*, Bookman Publishing, Martinsville: Indiana.

HANSON, E.I. (1966): Budgetary Control Function. *The Accounting Review*, 41 (2), 239-243.

HERNÁNDEZ DIOSDADO, R. (1978): Un modelo de optimización presupuestaria para el ámbito interno de la empresa. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 3, 133-173.

HESFORD, J.W.; LEE, S.H.; VAN DER STEDE, W.A.; YOUNG, S.M. (2007): Management Accounting: A Bibliographic Study, en C. S. Chapman; A. G. Hopwood y M. D. Shields (Ed.), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Vol. I, pp. 3-26.

HOPE, J.; FRASER, R. (2000): Hacia la superación del sistema tradicional de elaboración de presupuestos. *Harvard-Deusto Business Review*, 38, 8-17.

HOPE, J.; FRASER, R. (2003): Más allá de los presupuestos. *Harvard-Deusto Business Review*, 115, 95-103.

HOPE, J.; FRASER, R. (2004): Beyond Budgeting: Más allá del sistema presupuestario. Ediciones Deusto, Barcelona.
HORVÁTH & PARTNERS (2007): Dominar el Advance Budgeting: Como aplicar sistemas avanzados de presupuestación, Ediciones Deusto, Barcelona.
KAPLAN, R.; ANDERSON, S. (2008): Los presupuestos basados en actividades. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 86, 4-20.
KILFOYLE, E.; RICHARDSON, A.J. (2011): Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 183-199.
KRIPPENDORFF, K. (1990): Metodología del análisis de contenido: Teoría y práctica, Paidós Ibérica, SA, Barcelona.
LANGA, R. (2011): Las claves del presupuesto para la organización del siglo XXI. *Harvard-Deusto Business Review*, 203, 30-34.
LATIMER, M. (2003): La innovación en la gestión y elaboración de presupuestos. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 52, 62-67.
LIBBY, T.; MURRAY, R. (2008): ¿Más allá de los presupuestos o un sistema presupuestario mejor?. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 82, 4-11.
LORAIN, M.; URQUÍA, E. (2008): ¿Es el fin del presupuesto?: Una revisión de las nuevas tendencias sobre presupuestación. *Partida Doble*, 204, 84-97.
LOZANO GUTIÉRREZ, M.C. (1999): Elaboración del presupuesto de inversiones. *Estrategia Financiera*, 155, 18-26.
LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. (2003): Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 169-249.
MALLO RODRÍGUEZ, C. (1995): El control de la empresa a través de los presupuestos. *Partida Doble*, 61, 5-17.
MERCHANT, K.A.; VAN DER STEDE, W.A.; ZHENG, L. (2003): Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: The case of organizational incentive systems. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 251-286.
MONCLÚS, A.; RUEDA, M.; CASTILLO, M. (1998): Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad y de información presupuestaria a entidades sin ánimo de lucro: Caso práctico. *Técnica Contable*, 50 (593), 371-394.
MORLIDGE, S.; PLAYER, S. (2010): Future Ready: How to master business forecasting, John Wiley & Sons, London.
MUÑIZ GONZÁLEZ, L. (2009): La importancia del control presupuestario en tiempos de crisis. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 91, 50-57.
NAYAR, V. (2010): Employees First, Customers Second: Turning conventional management upside down, Harvard Business School Press, Boston.
OTLEY, D. (1994): Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Perspective. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.
PALOM IZQUIERDO, F. (1978): Presupuesto Base Cero. *Alta Dirección*, 81, 43-60.
POLY, J. (1963): La previsión y el control presupuestario al servicio de la gestión de la empresa. *Técnica Contable*, 16, 465-470.
PORTER, J.; STEPHENSON, T. (2010): Guía para elaborar un presupuesto realmente útil. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 94, 62-71.
PRÜMMER, PH.; FREY, P.; SCHENTLER, P. (2011): Participative budgeting: A review of empirical research and practical implications. *International Journal of Business Research*, 5 (5), 559-598.
PUJADÓ, P. (1997): El presupuesto como elemento de gestión. *Alta Dirección*, 196, 453-460.
RIPOLL, V.M.; ABARGUES, J. (1997): Presupuestación y control de costes de producción. *Partida Doble*, 83, 50-57.
RIPOLL, V.M.; REQUENA, A. (2005): Puntos débiles de la presupuestación y su impacto en la competitividad de la empresa. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 66, 42-49.

RODRÍGUEZ, E.J.; FERNÁNDEZ, A. (2012): Un análisis empírico de la práctica presupuestaria en las grandes empresas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10 (19), 1-24.
ROSANAS MARTÍ, J.M. (2005): Los presupuestos: ¿Herramienta crucial de dirección o requisito burocrático inútil?, IESE Business School, Universidad de Navarra, Barcelona.
ROSANAS, J.M.; CARRASCO, A. (2009): Los presupuestos, la eficacia y el desarrollo de la competencia distintiva. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 91, 42-48.
SELTO, F.; WIDENER, S. (2004): New Directions in Management Accounting Research: Insights from Practice. *Advances in Management Accounting* 12, 1-36.
SERRA, V.; VERCHER, S. (2007): Metodología para el diseño de sistemas de control de gestión (II): El control presupuestario. *Partida Doble*, 190, 84-99.
SHIELDS, M. (1997): Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-61.
SHIELDS, M.D.; DENG, F.; KATO, Y. (2000): The design and effects of control systems: Tests of direct and indirect effects models. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (2), 185-202.
SHIELDS, J.; SHIELDS, M.D. (1998): Antedecents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (1), 49-76.
SHIM, J.; SIEGEL, J. (2010): Budgeting Basics and Beyond, Wiley, Hoboken: New Jersey
TORRE MARTÍNEZ, J.M. (1998): El presupuesto de tesorería como test de coherencia del proceso productivo. *Partida Doble*, 93, 34-47.
TRULLENQUE SANJUAN, F. (2009): Guía para elaborar un presupuesto más estratégico. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 91, 20-34.
URBANO, A. (2005): Los tres grandes errores que surgen a la hora de presupuestar. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, 66, 68-69.
VALIENTE BLANCO, M. (1997): La elaboración y control de los presupuestos operativos. *Partida Doble*, 82, 24-42.
VASARHELYI, M.; BERK, J. (1984): The Multiple Taxonomies of Accounting Research. *Working Paper.* Columbia University.
VICENS CARRIÓ, J. (1965 a): Elementos del control presupuestario (I). *Alta Dirección*, 1, 57-60.
VICENS CARRIÓ, J. (1965 b): Elementos del control presupuestario (II). *Alta Dirección*, 2, 9-13.

**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 másteres y cursos de doctorado. Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas y presentado diversas comunicaciones a congresos nacionales e internacionales. Su línea de investigación se centra en la gestión presupuestaria y su comportamiento en el plano corporativo.

**Aurora E. Rabazo Martín**

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Extremadura. Profesora del departamento de Economía Financiera y Contabilidad, imparte clases de Contabilidad Financiera en diferentes titulaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Doctoranda del departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Extremadura, ha presentado diversas comunicaciones a congresos nacionales. Sus líneas de investigación son el fraude contable, la gestión presupuestaria en la empresa y las estructuras económicas nacionales.