

Investigación sobre el “Reliance on Accounting Performance Measures” (RAPM) y nuevas tendencias de Control de Gestión

Autora: Marie-Anne Lorain
Doctoranda Departamento Gestión Financiera
Universidad Pontificia Comillas de Madrid

Resumen

Las consecuencias del control presupuestario en la organización y en el comportamiento humano dentro de la empresa es una de las áreas que más destaca en la investigación sobre el control de gestión. Numerosos estudios analizan la utilización del presupuesto para la evaluación del desempeño y se centran en el concepto de “Reliance on Accounting Performance Measures” (RAPM). El artículo presenta, en primer lugar, los fundamentos de la investigación sobre el RAPM y analiza sus limitaciones, basándose en la extensa literatura sobre el concepto. Por último, el artículo trata de situar el RAPM en el nuevo entorno económico y de relacionar el concepto con algunas de las nuevas técnicas y herramientas de control de gestión.

Palabras clave: Control de gestión, presupuesto, evaluación del desempeño, RAPM

Abstract

The consequences of budgetary control on the organization and managerial behaviour inside the company is one of the most relevant field of management accounting and control research. Many studies focus on the use of budgets for managerial performance evaluation and revolve around the construct "Reliance on Accounting Performance Measures" (RAPM). Firstly, based on the extensive literature, this paper presents an overview of RAPM research and analyzes some point of critiques. Finally, the papers tries to place RAPM into the new economic environment and to link the construct with some of the new techniques and tools of management accounting and control.

Key words: Management accounting, budget, managerial performance evaluation, RAPM

Recibido: 17.07.2007

Aceptado: 05.09.2007

I. Introducción

La utilización de la información contable y financiera en la organización y sus consecuencias en el comportamiento humano es uno de los principales ejes de la investigación sobre los sistemas de control de gestión. El "Reliance on Accounting Performance Measures" (RAPM), o análisis de la utilización de los datos del presupuesto en la medición del rendimiento de los directivos, se inscribe en esta corriente de investigación. El concepto se puede resumir de la siguiente manera: es "la medida en la que los superiores jerárquicos utilizan y hacen hincapié en criterios del rendimiento, cuantificados en términos contables y financieros y, predeterminados en los objetivos presupuestarios" (Harrison, 1993, p.319).

La investigación sobre el RAPM se inicia cuando los investigadores centran su atención en el factor humano y en el proceso presupuestario. Argyris (1952) es uno de los precursores, su análisis muestra que el comportamiento humano es importante para entender toda la eficacia del proceso presupuestario y, pone de manifiesto, por una parte, las relaciones necesarias entre el conocimiento técnico del sistema presupuestario y el factor humano y, resalta, por otra parte, las consecuencias negativas de una utilización inadecuada del sistema presupuestario en la empresa. Otro paso importante en la investigación es el estudio de Decoster y Fertakis (1968) que analizan la relación entre la presión presupuestaria y el estilo de liderazgo y, cuestionan la utilidad del proceso presupuestario.

Las investigaciones posteriores se centran más en las distintas etapas del proceso presupuestario (Hartmann, 2000), acordando especial importancia a las etapas del

inicio y del final del proceso. Los estudios basados en el inicio del proceso analizan la forma de preparar el presupuesto y, estudian la participación de los directivos en la elaboración del presupuesto y su influencia en la determinación de los objetivos. Los estudios centrados en el final del proceso observan la forma en la que se utiliza el presupuesto para evaluar a los directivos (Hopwood, 1972; Otley, 1978). Los trabajos sobre el estilo de evaluación de los directivos a partir de los datos financieros y contables del presupuesto son el punto de partida de la corriente de investigación sobre el RAPM. Brownell y Dunk (1991) señalan que “el flujo continuo de trabajo desarrollado sobre este tema constituye, en nuestra opinión, la única masa crítica de trabajo empírico en el control de gestión hasta la fecha”.

El artículo analiza, en primer lugar, los fundamentos de la investigación sobre el RAPM, dedicando especial atención a los estudios de Hopwood y Otley y, resume, en segundo lugar, las numerosas críticas relacionadas con la metodología y la definición de los conceptos utilizados en estas investigaciones. Por último, este artículo trata de situar el RAPM en el nuevo entorno económico y relacionar el concepto con las nuevas técnicas y herramientas de gestión.

II. La corriente de investigación sobre el RAPM

La investigación sobre el RAPM parte de las conclusiones de Argyris (1952) que presentan el presupuesto y el proceso presupuestario como el posible origen de problemas en las relaciones humanas dentro de la empresa como, por ejemplo, la tensión en el trabajo, el distanciamiento entre los empleados y la dirección y, los conflictos entre los centros de responsabilidad. En los estudios posteriores sobre el estilo de evaluación de los directivos el análisis de Hopwood (1972) es el que más destaca y sirve de referencia para una corriente de investigación muy estructurada en torno al concepto de RAPM.

II.1. La investigación de Hopwood

Hopwood (1972, 1973, 1974) observa que los presupuestos se utilizan de forma distinta en las empresas y muestra que su uso refleja distintos estilos de dirección. La pregunta que plantea Hopwood es saber si las reacciones disfuncionales vinculadas con el presupuesto se deben a las medidas contables y financieras utilizadas para el control de los resultados o bien, a la manera que tienen los directivos de manejarlas para evaluar el desempeño de sus subordinados.

Hopwood (1972,1974) destaca cuatro limitaciones ligadas a la información contable utilizada para la evaluación:

- Los informes contables y financieros no incluyen toda la información relevante para los directivos.

- El coste económico de las funciones de la empresa no se conoce con toda la precisión necesaria y, el sistema de contabilidad de gestión refleja de forma aproximada la complejidad de la organización.
- Los datos contables y financieros sólo reflejan resultados finales, cuando la actividad de los directivos está centrada en los procesos que permiten alcanzar aquellos resultados.
- La información contable está orientada a corto plazo, cuando el rendimiento de los directivos debe evaluarse tomando en cuenta factores a más largo plazo.

Hopwood vincula la utilización de la contabilidad con el estilo de dirección y, define de forma detallada tres estilos de evaluación ligados a la forma de utilizar el presupuesto:

- El estilo de evaluación restringido por el presupuesto (*Budget-constrained style of evaluation*) en el que la información presupuestaria es central en un proceso rígido y estricto de evaluación de los directivos. El único criterio de éxito es el logro de los objetivos del presupuesto.
- El estilo de compromiso con el beneficio (*Profit-conscious style of evaluation*) en el que la información del presupuesto sigue siendo un indicador importante del rendimiento pero, en el que los criterios centrales de evaluación son los costes y la eficiencia a largo plazo. Una evaluación puede ser positiva, a pesar de que los costes estén por encima del presupuesto, siempre y cuando exista una explicación razonable y se hayan tomado las medidas adecuadas para reducir los costes a largo plazo.
- El estilo de evaluación sin contabilidad (*Non-accounting style of evaluation*) en el que la subjetividad del directivo es el primer criterio de evaluación y el presupuesto y la información contable son criterios secundarios.

Estos tres estilos de evaluación tienen efectos distintos sobre el control de los costes, la tensión en el trabajo (la evaluación es justa o no), la rivalidad entre los directivos de diferentes centros de responsabilidad, la alteración de datos contables y, el enfoque a corto plazo.

Hopwood mide el estilo de evaluación mediante un cuestionario remitido a responsables de centros de coste de una misma empresa que analizan el estilo de evaluación que perciben por parte de su superior jerárquico.

Hopwood muestra que los directivos sometidos al “budget constrained style” sienten más tensión en el trabajo porque se ven obligados a cumplir estrictamente con los objetivos del presupuesto, en cambio los directivos del “profit conscious style” experimentan menos tensión porque pueden justificar su actuación con datos más amplios que los de la contabilidad presupuestaria. Un centro evaluado por “budget constrained style” tiende a alterar la información comunicada, a desarrollar rela-

ciones de trabajo conflictivas y a tener una visión a corto plazo en detrimento del largo plazo. Hopwood (1972) piensa que estos efectos negativos son el resultado de “desacuerdos y conflictos entre el subordinado y su supervisor, sobre las dimensiones y los valores que definen y permiten evaluar el trabajo”.

En cambio, el “budget constrained style” presenta la ventaja, según los encuestados, de especificar mejor los objetivos que se quieren alcanzar. El problema planteado, no es el hecho de fijar objetivos y de utilizarlos, sino el hecho de utilizar estos mismos objetivos para evaluar sistemáticamente los resultados. Surge una paradoja (Berland, 2005) entre la naturaleza disfuncional de un sistema de contabilidad de gestión y la seguridad y la certidumbre que puede aportar el proceso presupuestario (Margison y Orden, 2005).

II.2. La investigación de Otley

Otley (1978), doctorando de Hopwood, replica el estudio de Hopwood analizando los efectos del RAPM en un entorno de centros de beneficio. Otley selecciona a una empresa con centros de beneficio independientes, con el fin de evitar los conflictos que pueden surgir cuando todos los costes no están bajo la responsabilidad de un único directivo. Además, Otley sugiere que el presupuesto no es un dispositivo de control adecuado cuando existe un alto nivel de interdependencia entre unidades de negocio. Otley administra un cuestionario similar al de Hopwood (1972) y realiza entrevistas a altos directivos y responsables de unidades de negocio de la empresa. Los resultados de la encuesta de Otley son opuestos a los de Hopwood y han dado lugar a muchas discusiones y debates, generando cierta confusión. Por ejemplo, cuando Hopwood no consigue establecer un vínculo entre el estilo de dirección y el logro de los objetivos del presupuesto, Otley demuestra que los directivos que se apoyan en el presupuesto como método de control (“Budget-constrained style”) tienen unas probabilidades mayores de alcanzar sus objetivos y, además, “sienten poca tensión, con el sistema presupuestario porque lo perciben como operativo” (Otley, 1978). Según Otley, la diferencia con los resultados de Hopwood se debe al entorno organizativo de la empresa ya que Hopwood analiza el sistema de contabilidad como medio de evaluación en centros de coste interdependientes y Otley se basa en centros de beneficio independientes.

Aunque ninguna de las dos investigaciones consiga demostrar la eficacia de la utilización de los presupuestos, sugieren que existen comportamientos disfuncionales que se desprenden de las presiones que ejerce el presupuesto (Berland, 2005).

Los resultados contradictorios de los estudios de Hopwood y Otley han orientado numerosas investigaciones empíricas como, las de Brownell, Hirst, Harrison, y Govindarajan (Hartmann, 2000), entre otras.

Sin embargo, Hopwood y Otley son pioneros en el tema del RAPM por las siguientes razones (Hartmann, 2000):

- Los dos estudios presentan un análisis detallado de los efectos del estilo de dirección, utilizando una gran variedad de variables relacionadas con el presupuesto. Hopwood define la base de la investigación, distinguiendo claramente el sistema presupuestario de su utilización, lo que permite explicar los efectos disfuncionales del proceso.
- Desde el punto de vista de la investigación los dos estudios son muy parecidos en cuanto a los métodos de investigación empleados y las preguntas planteadas.
- Analizando los resultados contradictorios de las investigaciones, Otley introduce la noción de contexto como dimensión relevante en la teoría del RAPM.

II.3. Las investigaciones posteriores

Dentro de la corriente de investigación sobre el RAPM destacan los estudios de Brownell (1982, 1985). Brownell (1982) basa su análisis en centros de costes y aplica la metodología de Hopwood. Brownell desarrolla el concepto de “énfasis en el presupuesto”, clasificando los resultados de su investigación sobre la gestión presupuestaria en dos categorías: “elevado énfasis en el presupuesto” o “bajo énfasis en el presupuesto”. Sus resultados se aproximan a los de Hopwood, sin embargo, hay un cambio en el concepto medido ya que Brownell no describe el estilo de “budget-constrained” como Hopwood y define un estilo de evaluación en el que la base de apreciación del subordinado es el alcance del presupuesto (Otley y Fakiolas, 2000). En una investigación posterior Brownell (1985) introduce un nuevo concepto que es el de la máxima importancia atribuida a las medidas financieras del rendimiento y su consecuencia en el comportamiento de los altos directivos si estas medidas se utilizan de forma inapropiada. Aunque este estudio utilice la terminología del RAPM, conviene destacar que el concepto medido (indicadores financieros) es distinto del concepto inicial del RAPM.

La investigación sobre el RAPM ha ido evolucionando centrando su atención en las variables contingentes¹ lo que multiplica las posibilidades de análisis (Vagneur y Peiperl, 2000). Sin embargo, los resultados alcanzados no son coherentes con los de Otley y Hopwood, especialmente por que los conceptos y las variables medidas difieren de las investigaciones iniciales y que los cambios en la especificación del estilo de evaluación han sido continuos (Vagneur y Peirpel, 2000). Aunque el contenido de la mayoría de las variables de evaluación busca medir la percepción del presupuesto en la evaluación del rendimiento, el planteamiento del concepto es distinto. Por ejemplo, Hirst (1983) enfoca su investigación en la percepción de la importancia relativa de las medidas cuantitativas del desempeño, que pueden ser de naturaleza financiera o no, en la evaluación de los resultados. El estudio de Hirst difiere de manera sustan-

¹ Las variables de contingencia que se han utilizado en la investigación sobre el RAPM son las siguientes: culturas nacionales, variables del entorno (imprevisibilidad, incertidumbre), estrategia, tareas y características departamentales, participación en el presupuesto, relaciones jerárquicas y efecto de contagio, factores de personalidad (individualismo, autoritarismo, colectivismo). (Hartmann, 2000).

cial del concepto original desarrollado por Hopwood (contraste entre el uso flexible o rígido del control presupuestario) o, de la adaptación del concepto introducida por Brownell (énfasis elevado o bajo en el presupuesto). La investigación de Hirst es relevante para determinar el efecto de la utilización de medidas del rendimiento cuantitativas, pero no mide el grado de credibilidad de la información financiera (Otley y Fakiolas, 2000). Otra investigación asociada al RAPM, pero centrada en conceptos distintos a los iniciales, es la de Harrison (1993) que compara la importancia relativa de la información financiera frente a la información no financiera en la evaluación de los directivos.

Govindarajan (1984) desarrolla otro enfoque de la medida del RAPM, sugiriendo que las anteriores investigaciones han apartado una variable fundamental: el entorno. El entorno es importante dentro de la organización y, según sus características la organización puede necesitar ajustes. Govindarajan analiza dos supuestos:

- Cuando la incertidumbre es importante los directivos tienden a utilizar un método de evaluación basado en criterios subjetivos; en un entorno previsible se pueden utilizar criterios de medida mecánicos como los presupuestos.
- Los resultados de la empresa mejoran si los criterios de evaluación se relacionan con la incertidumbre del entorno.

El entorno es presentado como un elemento muy influyente en el sistema de control de la empresa. El control presupuestario es poco adaptado en un entorno incierto, en cambio, se adapta perfectamente a un entorno estable en el que los directivos prefieren utilizar criterios mecánicos de evaluación con el fin de preservar una mayor justicia social (Berland, 2005).

III. Críticas al RAPM

La corriente de investigación sobre el RAPM está centrada en los efectos comportamentales y organizacionales de la utilización de la información financiera y contable para medir del rendimiento de los subordinados por sus superiores jerárquicos (Hartmann, 2000). Es una de las corrientes sobre la teoría contable que más se ha desarrollado, con una masa crítica de estudios, sin embargo, los resultados de las distintas investigaciones no son coherentes y en muchas ocasiones las hipótesis planteadas no se demuestran. La falta de congruencia de los resultados se debe probablemente a los diferentes contextos en los que se ha llevado a cabo la investigación y, a la variedad de formas en la que la variable central, el estilo de evaluación, ha sido conceptualizada y medida. Aunque numerosos elementos son comunes en las investigaciones sobre el RAPM existen problemas relacionados con la metodología y la teoría (Hartmann, 2000). Además, Otley y Pollanen (2000) destacan deficiencias en las investigaciones: “ninguno de los estudios ha sido replicado exactamente de la

misma manera; en cada trabajo se ha variado algún aspecto en el diseño de la investigación lo que hace imposible calibrar la validez general de las investigaciones”. Se habla del paradigma del RAPM y se cita como un ejemplo de un área de investigación en la que la replicación de los estudios falla y, que no aporta una información homogénea para el conocimiento o la comprensión (Lindsay y Ehrenberg, 1993).

III.1. Definición de la teoría

Hartmann (2000) señala que uno de los problemas de la investigación sobre el RAPM es la formulación de la teoría y, cita a Briers y Hirst (1990) que critican la falta de desarrollo de la teoría en muchos estudios: “Una problemática especial es la utilización de variables en las hipótesis respaldadas por pocas explicaciones. Por ejemplo, algunas investigaciones utilizan diagramas con flechas señalando las variables que tienen una relación casual entre sí. Aunque esta sea una forma pobre de señalar las conexiones, en algunos estudios el argumento de apoyo solo es sugestivo”.

El problema teórico se sitúa sobre todo en la definición y en la gran diversidad de las variables medidas, numerosas investigaciones se basan en variables de contingencia que van desde la cultura nacional hasta las características de personalidad. Además, las medidas utilizadas en las investigaciones no sólo son distintas, sino que abarcan conceptos diferentes para ilustrar los aspectos de la utilización de la información del presupuesto por un superior jerárquico.

Sin embargo, contrastando con la diversidad de las medidas, Hartmann (2000) constata que el modelo RAPM muestra mucha coherencia en el marco teórico cuando se analizan factores humanos e interpersonales relacionados con el trabajo como, por ejemplo, la tensión en el trabajo o la satisfacción en el trabajo.

Hartmann (2000) pone de relieve que el principal problema está en las variables relacionadas con el rendimiento, en primer lugar, porque el objetivo central de la investigación sobre el RAPM es buscar medidas idóneas del rendimiento, en segundo lugar, porque los estudios analizan el rendimiento como una variable independiente y no dependiente y, por último porque se utilizan términos idénticos para expresar una gran diversidad de variables y medidas (Otley y Fakiolas, 2000).

La investigación sobre el RAPM cobraría más credibilidad profundizando en los criterios utilizados para elegir las variables que permitan analizar la adecuación del RAPM y, utilizando definiciones más específicas y, modelos y medidas más desarrollados. La mejora de la investigación también reside en mejores instrumentos de medida: “La literatura tiene tendencia a no prestar una atención sistemática a la evaluación de la validez de los conceptos, y no intenta desarrollar mejores instrumentos. Sería útil que los investigadores validen el desarrollo de sus medidas (...). Esto permitiría asegurarse de la pertinencia del instrumento de medida y clarificar la ambigüedad de los términos empleados” (Otley y Fakiolas, 2000).

III.2. Metodología empleada

La metodología empleada en las investigaciones también es criticada ya que no existe una unidad en las medidas empíricas utilizadas. Hartmann (2000) destaca que muchos estudios utilizan el instrumento de medida original de Hopwood, algunos utilizan el cuestionario “Budget Pressure Questionnaire” (BPQ)² desarrollado por Decoster y Fertakis (1968) y, otros emplean medidas específicas y, concluye que en ninguno de los estudios se demuestra con pruebas formales la igualdad y validez de los instrumentos. Además, Otley afirma que, incluso, las investigaciones que utilizan un instrumento de medida similar difieren en la importancia de la escala de puntuación y en la clasificación de los resultados (Otley y Fakiolas, 2000).

Además, Hartmann (2000) señala que las muestras utilizadas en las investigaciones no son lo suficientemente representativas y aleatorias, destacando que el tamaño habitual de las muestras no supera a los cincuenta encuestados volviendo los resultados de las estadísticas poco estables y difíciles de replicar.

III.3. Objeto de las investigaciones

En la mayoría de las investigaciones el enfoque del RAPM es cuantitativo y financiero (alcanzar un objetivo financiero predeterminado) y es asociado en su utilización con rigidez, formalismo y objetividad y, por consiguiente, con tensión y malas relaciones en el trabajo. En otros estudios, a través del RAPM se analiza la utilización del presupuesto dentro de la empresa y, se asocian las medidas del rendimiento con un tipo de control formal. Los conceptos medidos, por un lado, los objetivos financieros y, por otro lado el formalismo del control, no son equivalentes y, por consiguiente, no se puede esperar que los resultados de las investigaciones coincidan. Si el RAPM analiza el control formal, entonces, hay que contrastar sus efectos con la utilización de un control informal; en cambio, si el RAPM se centra en los objetivos financieros, entonces, es necesario comparar sus efectos con objetivos no financieros o, subjetivos o, a largo plazo o bien, cuantitativos.

También cabe destacar en las investigaciones la utilización de numerosas variables de contingencia como el entorno, la tecnología, la estructura organizativa o la estrategia que pueden diluir y entorpecer los resultados estadísticos (Hartmann, 2000).

Por último, cabe mencionar que las variables psicológicas y sociales utilizadas en las investigaciones sobre el RAPM no han sido actualizadas y, la mayoría de ellas han sido desarrolladas en los años sesenta. Otley y Pollanen (2000) sugieren que para mejorar la calidad de la investigación conviene actualizar dichas variables y basarse en desarrollos psicológicos y sociales más recientes.

² BPQ: es un cuestionario sobre la presión que puede ejercer el presupuesto. Se compone de 97 preguntas y se basa en la hipótesis de que el directivo siente más presión en el trabajo cuando actúa para alcanzar unas expectativas o unos objetivos presupuestarios.

IV. Nuevo enfoque para la investigación

La corriente de investigación iniciada por Hopwood constituye una base muy útil para estudiar el concepto de énfasis en el presupuesto y analizar el impacto de las medidas financieras en la medición del rendimiento de los directivos.

Sin embargo, conviene señalar que el papel del presupuesto como herramienta de gestión está cambiando (Brunce y otros, 1995) y que medidas del rendimiento no financieras son cada vez más utilizadas por las organizaciones. Desde los años noventa empiezan a llegar críticas importantes al sistema de planificación y al control presupuestario (Mintzberg, 1994; Hope y Fraser, 2003). En algunas organizaciones el presupuesto sólo se utiliza para la planificación financiera y en otras se ha llegado a prescindir del proceso presupuestario.

La evolución de las prácticas de control de gestión, en los diez últimos años, está enfocada al desarrollo de la estrategia (control de gestión estratégico) y, orientada hacia factores externos y cualitativos como el mercado, los clientes, los competidores.

Además, las estructuras organizativas están evolucionando, las grandes empresas organizadas en divisiones adoptan estructuras cada vez más ligeras y relacionadas con la cadena de valor. Conviene tomar en cuenta para las futuras investigaciones el nuevo entorno económico y los cambios en las técnicas de control de gestión.

IV.1. Incertidumbre del entorno económico

Los profundos cambios a los que se enfrenta la empresa, como, la globalización de las economías, las turbulencias del entorno competitivo o bien la mejora de las nuevas tecnologías, favorecen un contexto más complejo e imprevisible. Dentro de este contexto la incertidumbre, asociada al entorno organizativo y a la tecnología, es uno de los conceptos centrales del marco de contingencia de los sistemas de control de gestión (Chapman, 1997).

La incertidumbre, que se puede traducir por falta de información, es un factor que cambia las condiciones en las que se desarrolla el proceso de control de gestión y, no permite realizar previsiones fiables y, también, dificulta la fijación de objetivos presupuestarios. Además, la imprevisibilidad del entorno complica la evaluación del rendimiento de los directivos en términos financieros; no se sabe si los resultados, buenos o malos, se deben a un gran esfuerzo o, a circunstancias favorables o desfavorables.

En un contexto turbulento, las medidas financieras son difíciles de controlar y poco relevantes para medir el rendimiento. La investigación sobre el RAPM destaca que la incertidumbre afecta a la percepción por los empleados de factores como el control, la exhaustividad y la relevancia de las medidas financieras del rendimiento.

Una de las principales hipótesis planteadas en los estudios sobre el RAPM es que la incertidumbre afecta de forma negativa a la adecuación del RAPM. Sin embargo, las encuestas de las investigaciones muestran resultados tanto positivos como nega-

tivos (Hartmann, 2000), lo que no permite entender con claridad el efecto de la incertidumbre.

Hartmann (2000) presenta ideas para futuras investigaciones sobre el RAPM como, por ejemplo, el análisis de la relación entre la incertidumbre y la posibilidad de controlar los objetivos financieros, el estudio de la adecuación de unas medidas del rendimiento exclusivamente financieras en un entorno incierto o bien, el análisis de la incertidumbre y del RAPM bajo la perspectiva de la personalidad del directivo. Como condición previa, el autor recomienda que se defina lo que es realmente la incertidumbre (incertidumbre objetiva o percibida), que se diferencie claramente la complejidad de la incertidumbre, que se expliciten los términos de adecuación como una combinación de consecuencias funcionales y disfuncionales y, por último, que se haga hincapié en la necesidad del control.

IV.2. Nuevos conceptos y herramientas de control de gestión

La extensa literatura sobre el RAPM proporciona un marco inicial para analizar conceptos recientes del control de gestión como el sistema de control diagnóstico o interactivo, la utilización del cuadro de mando integral o la gestión sin presupuesto (Beyond budgeting).

IV.2.1. Control diagnóstico / control interactivo

La investigación de Simons (1995) se basa en el papel de la información contable y en la utilización del presupuesto. Su análisis muestra que la adecuación de las medidas del rendimiento depende del estilo de control de gestión de la empresa.

Según Robert Simons, el sistema de control de la empresa se apoya en cuatro dimensiones: un sistema de creencias, un sistema de limitaciones, un sistema de control diagnóstico y un sistema de control interactivo.

El sistema de creencias sugiere y da una dirección a la búsqueda de nuevas oportunidades. El sistema de limitaciones pone los límites y define los riesgos a evitar en la búsqueda de nuevas perspectivas. El sistema de control diagnóstico se utiliza para motivar, dirigir y recompensar el logro de objetivos específicos y, por último, el sistema de control interactivo se aprovecha para estimular el aprendizaje organizativo y la aparición de nuevas ideas y estrategias.

Las dos últimas dimensiones reflejan modalidades de control de gestión distintas y provocan comportamientos diferenciados entre los directivos. A continuación, vamos a detallarlas ya que son complementarias y permiten el desarrollo de un control de gestión equilibrado en el marco conceptual propuesto por Robert Simons.

Sistema de control interactivo (Simons, 1995, p.95): Con este sistema, los directivos, cuya atención está continuamente solicitada, tienen que implicarse personalmente en la gestión de la organización y han de interactuar estrechamente con sus emplea-

dos para tratar de las prioridades estratégicas. Para ello, su atención está enfocada en las herramientas de control de gestión y en la información que producen. Los directivos seleccionan los datos más relevantes para analizar el funcionamiento y la marcha de su negocio, tomando en cuenta la incertidumbre que les rodea.

El sistema de control interactivo favorece la comunicación y el dialogo dentro de la organización y motiva el intercambio de información fuera de los canales tradicionales.

Sistema de control diagnóstico (Simons, 1995, p.59): Con este sistema la atención de los directivos se solicita por excepción. El control se ejerce a través de una serie de indicadores que reflejan unas medidas, completas y exhaustivas, del rendimiento de la empresa. Según Robert Simons, el sistema de control diagnóstico representa la esencia del control de gestión tradicional, los directivos lo utilizan para gestionar los resultados de la empresa y corregir desviaciones con estándares de rendimiento predeterminados. La fuerza del sistema de control diagnóstico es que permite controlar de forma automatizada el rendimiento de la empresa, sin embargo, presenta el riesgo de que los directivos dediquen demasiado tiempo al análisis de numerosos datos y pierdan de vista lo esencial.

Un estudio de Nicolas Berland (2004) muestra que en las empresas que desarrollan un tipo de control presupuestario diagnóstico, demasiado rígido y enfocado a la evaluación de los directivos (RAPM), el presupuesto y las medidas del desempeño no son bien aceptadas por los directivos. En cambio, en las empresas que utilizan un presupuesto interactivo, más flexible, participativo y orientado a los planes de acción, los directivos juzgan de forma favorable al proceso presupuestario.

Mientras el presupuesto alimenta un sistema de “control diagnóstico” (retroalimentación) bajo relativa incertidumbre, también fija límites para la actividad directiva y, puede funcionar como “control interactivo”, cuando los objetivos operativos tienen que seguir la estrategia y la incertidumbre. Simons (1995) afirma que el buen funcionamiento del proceso presupuestario y su utilización para evaluar el desempeño de los directivos dependen del estilo de control de gestión de la empresa.

IV.2.2. Cuadro de mando integral

En los años noventa, Robert Kaplan y David Norton (1992) definen un nuevo instrumento para la gestión de la empresa: el cuadro de mando integral, que permite salir del marco tradicional de medida del desempeño basado en datos exclusivamente financieros. Las medidas financieras del rendimiento son muy criticadas en la actualidad ya que “no tienen poder de predicción, refuerzan los silos funcionales, pueden sacrificar el pensamiento a largo plazo y no significan nada para muchos niveles de la empresa” (Niven, 2003, 48).

El cuadro de mando integral es un conjunto de indicadores que dan de forma periódica una visión global de la empresa y permiten tomar las decisiones oportunas

para alcanzar los objetivos derivados de la estrategia. El cuadro de mando integral incluye cuatro perspectivas, descritas a continuación, que permiten medir los resultados financieros y, de forma simultánea, observar las mejoras en los procesos, en el conocimiento y seguir la adquisición de activos intangibles.

Perspectiva financiera: Los indicadores financieros permiten ver si la puesta en marcha de la estrategia está contribuyendo a la consecución de los resultados económicos. Estos indicadores miden la rentabilidad, el crecimiento y el valor para el accionista, y reflejan el resultado de las acciones pasadas.

Perspectiva del cliente: Esta perspectiva incluye indicadores clave que reflejan factores importantes para los clientes (tiempo, calidad, gestión y servicio y coste de propiedad) y que se traducen en la satisfacción del cliente y su fidelidad. En esta perspectiva, la empresa identifica segmentos de clientes y mercados en los que competir y las medidas de actuación que se deben tomar.

Perspectiva del proceso interno: La satisfacción del cliente deriva de procesos, decisiones y actuaciones que se llevan a cabo dentro de la empresa. En esta perspectiva, se identifican y definen medidas para los procesos internos críticos en los que la empresa debe destacar (innovación, productividad, tecnología, calidad y servicio post-venta). Estos procesos son los que aportan valor a los clientes y satisfacen las expectativas de rentabilidad de los accionistas.

Perspectiva del aprendizaje y crecimiento: Esta perspectiva se analiza después de las tres primeras, ya que es la que define los activos intangibles necesarios para que los procesos de la empresa alcancen niveles de rendimiento más altos y para que las relaciones con los clientes prosperen cada vez más. Las empresas innovan, crean valor para el cliente y mejoran sus ingresos y resultados gracias a la inversión en el desarrollo de las capacidades y habilidades de sus empleados, a la mejora de sus sistemas y tecnologías de la información y a la coordinación eficiente de sus procedimientos y actividades.

El cuadro de mando integral muestra que la evaluación del desempeño y la utilización de medidas del rendimiento en la apreciación de los directivos siguen siendo temas clave de la gestión de empresa. La utilización del cuadro de mando integral (Kaplan y Norton, 1996) es cada vez más extendida en las empresas y presenta un marco más amplio que la sencilla contabilidad de datos financieros ya que ofrece una visión integral de los negocios, que según Luis Muñiz (2004) “supera los métodos tradicionales de medición del desempeño, ya que considera tangibles e intangibles, y se centra en las actividades críticas para la creación de valor”.

Basándose en la literatura sobre el RAPM resultaría interesante investigar el vínculo entre el RAPM y el cuadro de mando integral analizando la necesidad de tener varios indicadores del rendimiento o estudiando el efecto de tener objetivos no financieros o no cuantitativos (Hartmann, 2000).

IV.3.3. Más allá del presupuesto

El grupo de trabajo “Beyond Budgeting Round Table” (BBRT – Mesa redonda más allá del presupuesto) desarrolla la idea que “para generar riqueza en el nuevo entorno, las empresas necesitan superar las restricciones del enfoque presupuestario tradicional” (Hope y Fraser, 2001) y promueve la gestión sin presupuesto. El BBRT se creó en el año 1998 y pertenece al “Consortium for Advanced Manufacturing Internacional” (CAM-I)³. El principal tema de reflexión del BBRT gira en torno a la siguiente pregunta: ¿Es posible gestionar eficazmente la empresa sin procesos centralizados de planificación y presupuestación? Las investigaciones del grupo muestran que las empresas que han eliminado su proceso presupuestario tradicional y han desarrollado nuevos procesos de actuación y de gestión, se han convertido en organizaciones flexibles, enfocadas al cliente, en las que la autoridad y la toma de decisiones están descentralizadas.

El BBRT se estructura en torno a dos conceptos principales, el diseño organizativo y la delegación de autoridad, por una parte, y la gestión del rendimiento, por la otra.

Diseño organizativo y delegación de autoridad

El BBRT defiende un modelo de negocio flexible basado en la delegación de autoridad, en el poder de la decisión y la responsabilidad. Sugiere que el modelo organizativo multidivisional tradicional lleva a la “cultura del contrato, del cumplimiento y del control” (Hope y Fraser, 1997), y propone sustituirlo por una estructura en red que favorece la “cultura de la responsabilidad, de la iniciativa, de la confianza y del aprendizaje”. En este tipo de organización, los directivos de las unidades de negocio son los que deciden la estrategia a seguir, desarrollan el negocio y toman las iniciativas y las decisiones, aprovechando constantemente todas las oportunidades que les brinda el entorno. Los ejecutivos, o integradores, tienen la responsabilidad de desarrollar las habilidades y las competencias de los empleados en toda la organización. El papel de la Dirección General es dar sentido a las actividades de la empresa y ser una fuente de inspiración. Jeremy Hope y Robin Fraser (2001) describen los seis principios que caracterizan la organización flexible:

- “Gobernar a través de valores compartidos y límites claros.
- Crear todos los centros de beneficios autónomos que sea posible.
- Coordinar la organización a través de las fuerzas de mercado.
- Proporcionar a los directivos de las unidades de negocio redes de información rápidas y abiertas.
- Dar a los directivos libertad para actuar y responsabilidad para generar resultados.

³ CAM-I: es un consorcio que agrupa los directores financieros de unas treinta multinacionales, investigadores de universidades y consultores. Su principal tema de investigación es el desarrollo de procesos de gestión apropiados para la empresa. En los años noventa, el CAM-I promocionó el sistema de costes ABC.

– *Dar a los directivos la formación y las herramientas necesarias para pensar y actuar de manera decisiva.*”

El éxito de la estructura organizativa en red está basado en la confianza mutua entre los directivos, los empleados, los clientes y todos los partícipes de la empresa.

Gestión del rendimiento

Además de renovar la estructura organizativa, el BBRT propone un modelo de gestión eficaz del rendimiento, para apoyar unas unidades de negocio descentralizadas. El presupuesto tradicional es un plan que traduce los objetivos de la empresa en términos financieros y que permite asignar recursos, controlar el rendimiento y exigir un compromiso por parte de los directivos. Jeremy Hope y Robin Fraser (2001) proponen un sistema en el que la empresa se concentra en la generación de valor y no en el control de costes. Las principales características del sistema incluyen los siguientes aspectos:

- Unos objetivos relativos al mercado, para superar a la competencia y no al presupuesto.
- Unas estrategias flexibles que se elaboran de forma continua y no una vez al año.
- Unos procesos de mejora radicales y no por etapas.
- Una gestión de los recursos en función de las necesidades.
- Un proceso de coordinación transversal, en el que se considera la empresa como un mercado interno y las diferentes unidades de negocio como clientes o proveedores internos.
- Un control de costes destinado a crear valor y no a comprimir gastos.
- Unas previsiones continuas que permiten ajustar constantemente la estrategia y gestionar las inversiones y los recursos.
- Un sistema de control en el que se seleccionan unos pocos indicadores orientados a ofrecer soporte a los directivos de las unidades de negocio.
- Una política de incentivos relativa a una unidad de negocio o al nivel de la empresa para fomentar el trabajo en equipo y no el individualismo.
- Una organización en la que se favorece la delegación de autoridad y de responsabilidad.

En resumen, el concepto del “Beyond budgeting” se basa en la descentralización de la organización y se apoya en dos características fundamentales:

- la primera es un conjunto de procesos de gestión enfocados al cliente y en los que se hace continuamente referencia al mercado y a la competencia, que reemplazan el control centralizado y los objetivos determinados por anticipación del presupuesto tradicional;

- la segunda es el traslado del poder y de la toma de decisión del centro de la organización hacia las unidades de negocio.

Este nuevo modelo de gestión trata de mejorar la adecuación de las medidas del rendimiento (RAPM) y favorece, gracias a la transparencia de la información y a una mayor responsabilidad de los empleados, un comportamiento más ético dentro de la empresa. Además, aporta soluciones a las limitaciones de los sistemas de gestión destacadas por Hopwood (1972):

- unos informes orientados a las necesidades de información de los directivos para facilitar la calidad de sus decisiones, frente a informes contables y financieros no relevantes,
- un control de costes destinado a crear valor frente a un conocimiento aproximativo del coste de las funciones de la empresa,
- el seguimiento de indicadores clave que permiten entender el resultado de los procesos frente a datos contables que sólo expresan un resultado final,
- una orientación estratégica y a largo plazo frente a una orientación a corto plazo.

Tomando en cuenta la investigación sobre el RAPM, sería interesante evaluar cómo los directivos aprecian el nuevo marco de gestión y de evaluación del rendimiento propuesto por el BBRT y analizar si la gestión sin presupuestos aporta mejoras en las relaciones humanas, reduciendo, por ejemplo, tensiones en el trabajo.

V. Conclusiones

En los diez últimos años las técnicas de control de gestión han evolucionado y algunos autores abogan por la supresión del presupuesto. Sin embargo, el control presupuestario y las medidas financieras todavía son fundamentales en los sistemas de control de muchas organizaciones, Chapman (1997) señala que “en los negocios (...) el beneficio siempre será el primer objetivo que alcanzar y que no se puede descartar la medida financiera”.

La línea de investigación sobre el impacto del presupuesto en el comportamiento de los directivos y la adecuación de las medidas del rendimiento iniciada por Hopwood (1972) constituye una contribución importante para entender el papel que la información presupuestaria puede jugar en la evaluación del desempeño, a pesar de que los resultados no sean siempre coherentes ya que las prácticas de control difieren mucho entre las organizaciones y las culturas. Aunque los últimos desarrollos del control de gestión estén enfocados a la creación de valor y a los factores externos, merece la pena seguir esta vía de investigación porque las medidas del rendimiento siguen siendo un factor clave de la gestión de empresa.

Bibliografía

- ARGYRIS Chris, 1952. *The impact of budgets on people*, Controllershship foundation, New York.
- BERLAND Nicolas, 2004. La gestion sans budget: Evaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique, *Finance Contrôle et Stratégie*, Décembre 2004, pp.37-58.
- BERLAND Nicolas, 2005. In Bouquin Henri, *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Les grands auteurs, Editions EMS Management et société, Paris.
- BRIERS M., HIRST M .K., 1990. The role of budgetary information in performance evaluation, *Accounting, Organizations and Society*, vol.15, pp. 373-398.
- BROWNELL P, 1982. The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness, *Journal of Accounting Research*, n°20, pp.12-27.
- BROWNELL P, 1985. Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities, *Journal of Accounting Research*, n°23, pp.502-512.
- BROWNELL P, HIRST M., 1986. Reliance on accounting information, budgetary participation and task uncertainty: test of a three way interaction, *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.241-324.
- BROWNELL P, DUNK A., 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, pp.693-703.
- BRUNCE P, FRASER R., WOODCOCK L., 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management system, *Management Accounting Research*, n°6, pp.253-265.
- CHAPMAN C.S., 1997. Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol.22, pp.189-205.
- DECOSTER D.T, FERTAKIS J.P, 1968. Budget-induced pressure and its relationship to supervisory behaviour, *Journal of Accounting Research*, n°6, pp.237-246.
- GONVIDARAJAN Vijay, 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as intervening variable, *Accounting, Organizations and Society*, vol.9 n°2, pp.125-135.
- HARRISON G.L., 1993. Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style, the influence of national culture and personality, *Accounting, Organizations and Society*, vol.18, pp.319-339.
- HARTMANN Frank G.H., 2000. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, n°4-5, pp.451-482.
- HIRST Mark K., 1983. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behaviour: some extensions, *Journal of Accounting Research*, n°21, pp.596-605.

- HOPE Jeremy, FRASER Robin, 1997. Beyond budgeting...Breaking through the barrier to the "third wave", *Management Accounting*, vol.75, December 1997, pp.20-23.
- HOPE Jeremy, FRASER Robin, 2001. Más allá del proceso presupuestario, *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº44, Nov-Dic 2001, pp.54-59.
- HOPE Jeremy, FRASER Robin, 2003. *Beyond Budgeting – How managers can break from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- HOPWOOD Anthony G., 1972. An empirical study of the role of accounting data performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, vol.10, pp.156-182.
- HOPWOOD Anthony G., 1973. *An accounting system and managerial behaviour*, Saxon House and Lexington, Westmead.
- HOPWOOD Anthony G., 1974. Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation, *The Accounting Review*, vol.49, pp.485-495.
- KAPLAN Robert S., NORTON David P., 1992. The Balance Scorecard: Measures that drive performance, *Harvard Business Review*, Jan-Feb 1992.
- KAPLAN Robert S., NORTON David P., 1996. Using the balance scorecard as a strategic management system, *Harvard Business Review*, Jan-Feb 1996.
- LINDSAY R.M., EHRENBERG A.S.C., 1993. The design of replicated studies, *The American Statistician*, nº47, pp.217-228.
- MARGISSON David, OGDEN Stuart, 2005. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers budgeting behaviours, *Accounting, Organizations and Society*, nº30 -5, July 2005, pp.435-456.
- MINTZBERG Henry, 1994. *The rise and fall of strategic planning*, The free Press, New York.
- MUÑIZ Luis, 2004. La esencia del cuadro de mando, *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº62, Nov-Dic 2004, pp.4-14.
- NIVEN Paul R., 2003. *El cuadro de mando integral paso a paso*, Gestión 2000, Barcelona.
- OTLEY David T., 1978. Budget use and managerial performance, *Journal of Accounting Research*, vol.16 nº1, fall 1978, pp.122-149.
- OTLEY David, FAKIOLAS Alexander, 2000. Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?, *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, nº4-5, pp.497-510.
- OTLEY David, POLLANEN Raili M., 2000. Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence, *Accounting, Organizations and Society*, vol.25, nº4-5, pp.483-496.
- SIMONS Robert, 1995, *Lever of Control*, Harvard Business School Press, Boston.
- VAGNEUR K., PEIRPEL M., 2000, Reconsidering performance evaluation style, *Accounting, Organization and Society*, vol.25, nº4-5, pp.511-525.