



Compendium
ISSN: 1317-6099
ISSN: 2477-9725
compendium@ucla.edu.ve
Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado
Venezuela

CONTROL DE GESTIÓN Y EL MODELO *BEYOND BUDGETING* EN PROCESADORAS DE CONCENTRADO DE FRUTAS DEL ESTADO YARACUY, VENEZUELA

Rosales, Nury; Vega, Yelitza

CONTROL DE GESTIÓN Y EL MODELO *BEYOND BUDGETING* EN PROCESADORAS DE CONCENTRADO DE FRUTAS DEL ESTADO YARACUY, VENEZUELA

Compendium, vol. 24, núm. 46, 2021

Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Venezuela

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88067978004>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.

CONTROL DE GESTIÓN Y EL MODELO *BEYOND BUDGETING* EN PROCESADORAS DE CONCENTRADO DE FRUTAS DEL ESTADO YARACUY, VENEZUELA

Management control and the *Beyond Budgeting* model in fruit concentrate manufacturers in Yaracuy state, Venezuela

Nury Rosales *
Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado,
Venezuela
nuryrosales@gmail.com

 <https://orcid.org/0000-0002-3086-9933>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88067978004>

Yelitza Vega **
Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado,
Venezuela
yvega@ucla.edu.ve

 <https://orcid.org/0000-0002-6251-9401>

Recepción: 21 Abril 2021
Aprobación: 14 Junio 2021

RESUMEN:

El presente estudio de tipo exploratorio-descriptivo tuvo como objetivo caracterizar el sistema de control de gestión, bajo la perspectiva del modelo *Beyond Budgeting*, de las empresas procesadoras de concentrado de frutas del Estado Yaracuy, Venezuela, con el propósito de dar respuesta al entorno económico normativo. Para ello se consideraron los planteamientos teóricos, principios, características, funciones y beneficios sobre el modelo en cuestión. Para recolectar la información requerida en la investigación se utilizaron como técnicas de recolección de datos la observación directa y la entrevista. Los resultados evidenciaron que organizaciones no poseen un sistema de control de gestión definido y debido a que el tradicional es más rígido se recomienda la aplicación del modelo *Beyond Budgeting* con apoyo del cuadro de mando integral por ser más dinámico. Adicionalmente, garantiza a las empresas obtener información oportuna y veraz para la toma de decisiones y facilita la adaptación a los constantes cambios del entorno para garantizar su sustentabilidad.

PALABRAS CLAVE: Sistema de Control de Gestión, *Beyond Budgeting*, Presupuesto, Empresas Procesadoras de Fruta.

ABSTRACT:

The present exploratory-descriptive study aimed to characterize the management control system, from the perspective of the *Beyond Budgeting* model. This study was carried out in the fruit concentrate manufacturers of the Yaracuy State, Venezuela. The purpose was to respond to the regulatory economic environment. The theoretical approaches, principles, characteristics, functions and benefits on the model in question were considered. Direct observation and interview as data collection techniques were used. The results establish that organizations do not have a defined management control system. The traditional management control system is more rigid. For this reason, the application of the *Beyond Budgeting* model with the support of the balanced scorecard is recommended as it is more dynamic. Additionally, this system guarantees manufacturers to obtain timely and accurate information for decision-making and facilitates the adaptation to constant changes in the environment to guarantee their sustainability.

NOTAS DE AUTOR

* Licenciada en Contaduría Pública. Especialista en Contaduría, Mención Costos. Magíster Scientiarum en Contaduría, Mención Costos. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto. Venezuela.

** Licenciada en Contaduría Pública. Especialista en Contaduría, Mención Costos. Magíster Scientiarum en Contaduría, Mención Costos. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto. Venezuela. Doctora en Contabilidad. Universitat de València. Valencia. España. Docente-Investigador del DCEE-UCLA

KEYWORDS: Management Control System, Beyond Budgeting, Budget, Fruit Concentrate Manufacturers.

INTRODUCCIÓN

La evolución de las organizaciones comprende un intento constante de mejorar, adoptar y ajustar la estrategia y estructura de manera creciente o radical para adaptarse a los cambios que ocurren en el ambiente. Los problemas que tienen las organizaciones y empresas, presentan nuevos valores y situaciones haciendo necesario que las organizaciones se adapten a fin de mantenerse en el mercado. En el entorno las empresas encuentran los recursos que necesitan para su actividad. El entorno genera incertidumbres, aparecen acontecimientos que influyen en la actividad de la empresa y que plantea una serie de situaciones a la que debe dar respuesta la dirección.

En el mismo orden de ideas, para dar respuestas a estas incertidumbres que enfrentan las organizaciones tiene una importancia significativa la planificación, la cual se entiende como el proceso de definir el curso de acción y los procedimientos requeridos para alcanzar los objetivos y metas (Cortés, 1998). El plan establece lo que hay que hacer para llegar al estado final deseado, así mismo existen diversas clasificaciones acerca de la planificación. Según Stoner (1997), los gerentes usan dos tipos básicos de planificación. La planificación estratégica y la planificación operativa. La planificación estratégica está diseñada para satisfacer las metas generales de la organización, mientras la planificación operativa muestra cómo se pueden aplicar los planes estratégicos en el día a día. Los planes estratégicos y los planes operativos están vinculados a la definición de la misión de una organización, la meta general que justifica la existencia de una organización. Los planes estratégicos difieren de los planes operativos en cuanto a su horizonte de tiempo, alcance y grado de detalle.

Asimismo, Cortés (1998) expresa que el proceso de planificación incluye cinco pasos principales: 1) definir los objetivos organizacionales; 2) determinar donde se está en relación a los objetivos; 3) desarrollar premisas considerando situaciones futuras; 4) identificar y escoger entre cursos alternativos de acción; 5) puesta en marcha de los planes y evaluar los resultados.

Es importante destacar que la planificación proporciona indicadores de control a través de los cuales puede medirse el desempeño. Si existe una desviación significativa entre el desempeño real y el planeado, puede tomarse una acción correctiva. Los planes empleados como estándares de control se pueden encontrar en los presupuestos. Estos últimos representan uno de los procesos a implementar en un sistema de control de gestión definido, cuyo objetivo final es dar información para poder controlar así como permitir conocer cómo, cuándo y dónde se han empleado todos los recursos de la empresa, puestos a disposición de los diferentes responsables para poder obtener resultados concretos en función de los objetivos previstos. Según Otley (1999) el sistema de control de gestión proporciona información que pretende ser útil para los administradores en el desempeño de sus puestos de trabajo ayudando a las organizaciones a desarrollar y mantener patrones viables de comportamiento.

De igual manera, para las empresas de producción de concentrado de frutas de Venezuela, el sistema de control de gestión es relevante para la toma de un conjunto de decisiones que deben contribuir al logro de un eficiente y eficaz funcionamiento de las mismas. Estas empresas tienen la particularidad de que para la iniciación del proceso de producción, se debe esperar el tiempo de cosecha de la fruta a procesar, resultando un mercado de materia prima altamente especulativo, por lo que es importante una planificación altamente rigurosa en lo que respecta a la cadena de valor. Además de que por ser productoras de alimentos perecederos, es necesario mantener ciertas condiciones de tratamiento, manipulación y conservación de su materia prima, productos en proceso y producto terminado. Se debe recibir la materia prima en base a la planificación de la producción ya que su tiempo de vida de almacenamiento es muy corto, además que para el mantenimiento del producto terminado en condiciones inocuas es necesario mantenerse en cavas de congelación.

En base a lo expuesto el objetivo del presente trabajo es caracterizar el sistema de control de gestión en las procesadoras de concentrado de frutas del estado Yaracuy, Venezuela bajo la perspectiva del modelo *Beyond Budgeting* (Período de estudio 2018-2019). Se presentan a continuación las siguientes interrogantes: ¿Cuál es la situación de las empresas de producción de concentrado de fruta en el estado Yaracuy, Venezuela con relación al sistema de control de gestión? ¿Se asumen los principios de liderazgo del modelo en las empresas bajo estudio? ¿Los procesos de gestión del modelo están presentes en las empresas? Así mismo se presentan las siguientes proposiciones: 1. Los principios de gestión descentralizada del modelo *Beyond Budgeting* permiten que las empresas sean más flexibles y se adapten a los constantes cambios del entorno para garantizar su sustentabilidad. 2 Los principios de liderazgo del modelo ayudan a obtener el máximo potencial de los procesos y herramientas de las empresas desarrollando alto rendimiento para el logro de los objetivos estratégicos.

Justificación y alcance

El sistema de control de gestión es clave dentro de la actividad empresarial, constituyendo además una función compleja. Esta complejidad se deriva lógicamente de la naturaleza y diversidad de los productos o servicios objeto de adquisición, sin olvidar otros aspectos fundamentales como: la necesidad de adaptarse a un entorno económico altamente cambiante motivado por la globalización de los mercados, las variaciones cualitativas y cuantitativas de la demanda de los productos, la escasez de capitales y el crecimiento de los costos financieros, así como los cambios tecnológicos y el constante incremento de las exigencias de calidad.

Es evidente que la competitividad de las empresas impulsa la competitividad del país. En tal sentido, considerando la posición competitiva de Venezuela, y entre los múltiples factores incidentes en ella, la influencia de las condiciones internas de las empresas, es necesario reafirmar la importancia de la información para la toma de decisiones gerenciales.

Además, es necesario concientizar a los gerentes sobre la importancia de utilizar la información suministrada por los sistemas de apoyo a la toma de decisiones. Al respecto Burgos (1994), señala que los gerentes comúnmente toman decisiones de manera intuitiva, sin realizar un análisis riguroso y sistemático de los hechos, sin que implique que sea tardío o requiera de mucho tiempo, lo cual puede crear graves problemas en sus organizaciones, por lo tanto, evaluar los sistemas de control de gestión de las empresas podría facilitar el proceso de toma de decisiones a la gerencia, permitiéndoles controlar la eficiencia de las operaciones y contribuyendo además al planeamiento, control y gestión de la empresa.

MARCO TEÓRICO

A fin de estructurar el marco teórico se realizó la revisión de diversas investigaciones que sirven como antecedente. En las mismas se determina que el modelo de gestión *Beyond Budgeting* se adapta al marco de desarrollo de sistemas ágiles (Garry, 2012), las características ideales del modelo (Nick, 2013), los tipos de modelos definidos (basado en la cultura del sistema de control y basado en el sistema de control administrativo (Gullmark, 2014) y las limitaciones en el uso de la totalidad de principios que subyacen en el modelo estudiado (Pereira, 2014). Adicionalmente, se estudiaron diversos lineamientos teóricos presentes en materiales relevantes, los cuales se resumen a continuación:

Sistema de Control de Gestión

Gullmark (2014) indica que el sistema de control de gestión no posee una definición clara y unificada en la literatura. Diversos estudiosos subrayan diferentes características y funciones de este concepto. Se pueden ubicar algunas consideraciones al respecto:

- Un enfoque inicial de los sistemas de control de gestión como proveedores de información económicamente cuantificable (Chenhall, citado por Gullmark, 2014) y orientada a apoyar el proceso de toma de decisiones.
- Los sistemas de control de gestión como mecanismos de supervisión de las acciones ejecutadas y su comparación con una situación deseable (Kallunki, Laitinen & Silvola, citados por Gullmark, 2014).
- Se espera que los sistemas de control de gestión reúnan ciertas características, por ejemplo: totalidad, equilibrio, oportunidad, integración, impulso a la acción, sencillez, determinado por la estrategia y claridad, entre otras (Blanco, 1976).
- Según Mundy, citado por Gullmark (2014), el sistema de control de gestión posee dos funciones complementarias: (a) pueden ser empleados para permitir a los trabajadores a buscar oportunidades y resolver problemas y (b) ejercen un control sobre la consecución de los objetivos de una organización. De no lograr un equilibrio entre dichas funciones se corre el riesgo de realizar una asignación de recursos deficiente o un menor rendimiento en las operaciones (Mundy, citado por Gullmark, 2014).
- Se han desarrollado una serie de modelos de control de gestión para solventar problemas gerenciales y de información, con capacidad para adaptarse a la estructura y necesidades organizacionales propuestos por Khadem y Lorber (1995) (Administración en una página), Chang & De Young (1995) (*Measurement Linkage Model* o Modelo de Medición Vinculado), Brown (1996) (*Strategic Measurement Model* o Modelo Estratégico de Medición) y Kaplan y Norton (2000) (*Balanced Scorecard* o Cuadro de Mando Integral).

Beneficios de los Sistemas de Control de Gestión

Chang y De Young (1995) resumen los beneficios de los sistemas de control de gestión en tres aspectos:

- Proporcionan enfoque, dirección y entendimiento común: aun cuando las declaraciones de misión y visión constituyen una guía, los indicadores suministran una clara definición operacional de las mismas. Ante la necesidad de cambios y transformación organizacional, el sistema de control de gestión sirve de vehículo para establecer prioridades, consolidar e integrar los programas de cambio y generar iniciativas estratégicas manejables y centradas en la consecución de objetivos específicos.
- Proporcionan información para tomar mejores decisiones. A través de un sistema de gestión, los ejecutivos, gerentes y empleados; disponen de información oportuna, veraz y pertinente repercutiendo en la adecuada toma de decisiones.
- Proporcionan retroalimentación acerca del desempeño organizacional: la información suministrada por el sistema indica la situación actual de la organización con respecto a las metas.

Evolución de los últimos enfoques de presupuesto

El presupuesto es una herramienta de gran importancia para las organizaciones, sin embargo por las limitaciones del proceso presupuestario, nace una corriente de investigación que propone una nueva gestión previsional en la que se prescinde del presupuesto tradicional (Lorain y Urquia, 2008). Estos autores mencionan los siguientes modelos: *better budgeting*, *advanced budgeting* y *beyond budgeting*.

El último modelo citado representa el conjunto de las mejores prácticas desarrolladas en la era de la información, desde el diseño organizativo y la delegación de autoridad, hasta la planificación y la gestión del rendimiento, que utilizan las empresas líderes para responder con más rapidez a las exigencias de sus clientes, ya que las empresas no sólo necesitan una gestión eficaz, sino que también deben rediseñar sus organizaciones para que deleguen autoridad hacia la primera línea de trabajadores (Hope y Fraser, citados por Lorain y Urquía, 2008).

El concepto desarrollado 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. El *Beyond Budgeting* 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, citados por Lorain y Urquía, 2008), y propone sustituirlo por una estructura en red que favorece la cultura de la responsabilidad, de la iniciativa, de la confianza y del aprendizaje.

A diferencia del proceso de gestión tradicional, en el cual los objetivos se basan en referencias internas a la empresa y se negocian una vez al año, el *Beyond Budgeting* propone unos objetivos relativos, relacionados con referencias externas, para maximizar el rendimiento a corto y largo plazo. Además, implantar el concepto de *Beyond Budgeting* en la empresa permite eliminar los comportamientos disfuncionales que se pueden ocasionar durante el proceso presupuestario tradicional. 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. La idea subyacente del presupuesto es la del cumplimiento y del control, y este proceso no permite actuar con rapidez, tener flexibilidad y reaccionar al cambio.

Además de renovar la estructura organizativa, el *Beyond Budgeting* propone un modelo de gestión eficaz del rendimiento, para apoyar unas unidades de negocio descentralizadas. El éxito de la estructura organizativa en red propuesta está basado en la confianza mutua entre los directivos, los empleados, los clientes y todos los partícipes de la empresa. Se concentra en la generación de valor de la empresa y no en el control de costos.

Características del modelo Beyond Budgeting

Según Daum, Hope & Fraser y Pfläging, citados por Lorain y Urquía (2008), las características del modelo estudiado 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.
- 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 comentar el trabajo en equipo y no el individualismo.

Principios del modelo Beyond Budgeting

- Según Hope y Fraser, citados por Lorain y Urquia (2008), es crucial que los objetivos no sean considerados como una meta fija que sirve para la evaluación del rendimiento. Las referencias utilizadas para fijar los objetivos pueden ser, por ejemplo, la cuota de mercado o una medida comparativa con el mejor competidor. Los objetivos también pueden definirse en base a la mejora de indicadores internos de rendimiento.
- Lorain y Urquia (2008) recomiendan que la estrategia se elabore en las unidades de negocio y que se descentralice la toma de decisiones en los directivos de primera línea, que son los que disponen del mejor conocimiento del negocio. Así mismo, dichos autores indican que el proceso de revisión de la estrategia y del rendimiento es continuo, su periodicidad puede ser mensual, trimestral o según las necesidades del negocio. El objetivo del proceso de revisión es llegar a un acuerdo sobre la nueva orientación estratégica a seguir y los planes de acción a desarrollar a fin de comunicárselos a todas las unidades dentro de la empresa.
- Según Lorain y Urquia (2008) para que la organización funcione adecuadamente, es imprescindible que los directivos puedan conseguir los recursos necesarios de forma rápida y, además, que el proceso de autorización sea ágil para los proyectos importantes. En la asignación de los recursos operativos, se crea un marco regulador y de auto-control, definiendo unos límites para los indicadores clave y los principales ratios financieros dentro de los cuales la unidad de negocio tiene total libertad para utilizar y comprometer sus recursos. Comparado con el proceso presupuestario tradicional, en el que los recursos y las inversiones se deciden anualmente y anticipadamente, este sistema permite más flexibilidad y amplía el marco de actuación de los directivos.
- Para Lorain y Urquia (2008), en el modelo *Beyond Budgeting*, la medición y control se ejerce en varios niveles, pero no de forma centralizada. La información proporcionada incluye varios indicadores clave y previsiones que se comunican a todos los interesados.
- Las empresas que siguen las recomendaciones del modelo estudiado tienen como objetivo principal aportar valor al cliente y a los accionistas. Están organizadas en red, son flexibles, evolucionan con el tiempo y se adaptan continuamente a los cambios del entorno. Además, desarrollan una conducta más ética y virtuosa dentro de la empresa (Hope y Fraser, citados por Lorain y Urquia, 2008) ^[1].

Categorización de los principios y procesos del modelo Beyond Budgeting.

El modelo incluye los principios de liderazgo y proceso de gestión que deben abordarse para lograr los beneficios completos. Los principios no representan una lista de verificación, son principios rectores que deben adaptarse a la actividad, historia y cultura de cada organización (Bogsnes, 2016). El modelo *Beyond Budgeting* aboga por el empoderamiento en toda la organización, es decir, empleados empoderados logran importantes éxitos. De esta manera, se establecen seis principios de liderazgo a adoptar (Hope y Fraser, citados por Garry, 2012, Bogsnes, 2016) (ver Tabla No. 1 y Tabla No. 2).

TABLA NO. 1
Componentes de los Principios de Liderazgo

Principio	Componente	Definición	Fuente Bibliográfica
Propósito	Autodesarrollo	Permite la flexibilidad necesaria y facilita una inmediata respuesta a las necesidades cambiantes del individuo y organización.	Faraj & Sambamurthy y Arnold et al., citados por Garry (2012).
	Trabajo en Equipo	Apoyo y reconocimiento de otros apoyando al empoderamiento.	Katzenbach & Smith, citados por Garry (2012).
Valores	Valores	Definiciones organizativas formales.	Malmi y Brown, citados por Nick (2013).
	Símbolos	Expresiones visibles.	
	Clanes	Distintas Sub-culturas.	
Transparencia	Transparencia Estratégica	El vínculo de la transparencia organizacional, el establecimiento de objetivo y esquema de recompensa son la clave para el desempeño organizacional exitoso.	Berggren y Bernshsteyn, citados por Garry (2012).
	Transparencia Operacional	Aumenta la capacidad en la toma de decisiones.	Hope y Fraser, citados por Garry (2012).
Organización	Descentralización	Elemento Dinámico rico en información es compatible con sistemas de toma de decisiones descentralizadas.	Mendelson, citado por Garry (2012).
	Rendición de Cuenta	Equilibrio entre empoderamiento y control mediante herramientas como: Palanca de control propuesto por Simons y Kaplan & Norton. Balanced Scorecard a través de indicadores claves de rendimiento.	Simons y Kaplan & Norton, citados por Garry (2012).
Autonomía	Autonomía	Individuos y grupos poseen la tarea de tomar y ejecutar decisiones importantes.	Kirkman & Rosen, citados por Garry (2012)
	Impacto	Miembros del equipo sienten que pueden influir en los resultados y producir trabajos que se consideran importantes para una organización.	
	Potencia	Creencia colectiva de un grupo que el equipo o grupo puede ser eficaz.	
	Significancia	El equipo o individuo experimente sus tareas como importantes y valiosas.	
Cliente	Necesidades del Cliente	Es un proceso de comprensión de los clientes basada en el comportamiento del pasado y se utiliza para proporcionar respuestas en tiempo real a las necesidades del cliente.	Gulati & Oldroyd, citados por Garry (2012).
	Satisfacción al Cliente	Retroalimenta los sistemas captando las quejas formales e informales, así como las necesidades ocultas y nuevas ideas.	Bragge y Merisalo-Rantanen, citado por Garry (2012).

Elaboración propia. Fuente: Garry (2012) y Nick (2013).

TABLA NO. 2
Componentes de los Procesos de Gestión.

Proceso de Gestión	Componente	Definición	Fuente Bibliográfica
Coordinación o Ritmo	Coordinación Dinámica Vertical	Unidades de negocio que coordinan con los clientes como unidades de suministro ascendentes	Hope y Fraser, citados por Garry (2012).
	Coordinación Dinámica Horizontal	Equipo a equipo y dentro de la unidad de coordinación.	
Objetivo	Mejora Continua	Las metas deben ser específicas y desafiantes	Latham, citado por Garry (2012).
	Relatividad	Los objetivos deben ser establecidos por el equipo, visibles en todo la organización y comparada con las mejores medidas de desempeño de la industria.	Hope y Fraser, citados por Garry (2012).
	Indicadores Claves de Rendimiento	Los Indicadores claves de rendimiento y los objetivos están allí para ayudarse	Bogsnes (2016).
Planificación y Pronóstico	Directrices de Planificación	Especificar acciones para lograr previsiones, estas acciones se revisan continuamente para garantizar que estén al día con previsiones en movimiento.	Bogsnes (2016).
	Planes Ajustables		
Recurso	Recursos justo a tiempo	Los recursos están disponibles como se requiere para agregar valor de negocio	Garry (2012).
	Gestión de Costos	Mejor gestión de costos, una mejor optimización de los escasos Recursos	Bogsnes (2016).
Evaluación de Desempeño	Retroalimentación	Enfocada más en fortalezas que en debilidades	Bogsnes (2016).
	Evaluación Holística	Se debe tomar en cuenta el rendimiento, los resultados y los cambios significativos en los supuestos	Bogsnes (2016).
Recompensa	Rendimiento Relativo	La evaluación individual o unidad organizacional del desempeño en relación con el desempeño de otros	Tinte y Holmstrom, citados por Garry (2012).
	Bechmarking	El desempeño del equipo debe ser evaluado por un grupo de revisión por pares	Hope y Fraser, citados por Garry (2012).
	Evolución del Grupo	Sistema de recompensa que proporcione grupo o equipo recompensas basadas en el rendimiento relativo, con incentivos de equipo	Hope y Fraser, citados por Garry (2012).

Elaboración propia. Fuente: Garry (2012) y Bogsnes (2016).

Por todo lo expuesto anteriormente, se puede afirmar que las características ideales del sistema de control de gestión bajo la perspectiva del modelo *Beyond Budgeting* permiten establecer componentes para una mejor identificación de los principios de liderazgo y procesos de gestión. Resaltando que el modelo no posee una estructura donde se indique paso a paso su aplicación, se trata más bien de una filosofía de gestión que se adapta a cada organización. En primer lugar, se sugiere que el establecimiento de objetivos y la planificación deben estar separados unos de otros para evitar el juego disfuncional y para aumentar la precisión de los pronósticos a través de la asignación de recursos justo a tiempo basándose en un enfoque de gestión de costos para la optimización de los recursos. Todo esto debe estar enmarcado en un enfoque basado en el cliente. Para el logro de la planificación y objetivos planteados se debe poseer un liderazgo empoderado basado en un propósito que involucre e inspire y con autonomía basada en la confianza de las personas, con libertad para actuar mediante una organización descentralizada, equilibrando el liderazgo empoderado con el control, mediante el control cultural basado en valores definidos y compartidos, además de transparencia operacional y estratégica haciendo que la información esté disponible para la autorregulación, innovación y aprendizaje; y con control mediante indicadores claves de rendimiento para una evaluación de desempeño holística y un sistema de recompensa grupal. Todo esto enmarcado en una coordinación dinámica adaptada al negocio.

MARCO METODOLÓGICO

Se trata de un estudio tipo exploratorio-descriptivo, no experimental de campo (Sabino, 1978; Balestrini, 1998; Arias, 2006; Behar, 2008; Hernández, Fernández y Baptista, 2008). Se establecen como casos de estudio las procesadoras de frutas del estado Yaracuy, Venezuela, cuyo producto terminado es destinado a la industria. Se utilizaron la entrevista estructurada, la observación directa e indirecta como técnicas de recolección de la datos (Behar, 2008, Niño, 2011). Los informantes claves están representados por 2 Gerentes de Administración y 2 Coordinadores de Finanzas para cada uno de los casos seleccionados, encargados de las políticas y gestión administrativa, respectivamente (Sabino, 1978 y Hernández et al., 2008).

El procedimiento de ejecución de esta investigación se realizó de la siguiente manera:

1. Visita a las procesadoras de fruta bajo estudio.
2. Elaboración y aplicación de entrevistas de recolección de datos aplicados a los informantes clave.
3. Tabulación, organización y clasificación de la información.
4. Elaboración de las conclusiones y recomendaciones.

El estudio abarcó el diagnóstico de las empresas a fin de detectar características propias del sector donde hacen vida estas organizaciones y así generar observaciones sobre sistema de control de gestión existente. En cuanto a la delimitación geográfica la investigación abarcó las empresas procesadoras de fruta ubicadas en el estado Yaracuy, Venezuela, dedicadas a la venta a nivel industrial, seleccionadas en base al posicionamiento en el mercado ya que al mantenerse estas empresas en el tiempo (igual o mayor a 5 años), fue un indicio que eran empresas formales y con estrategias definidas. El sector en estudio se caracteriza porque cada empresa sigue de cerca a su competidor, ya que el mercado analizado desde el punto de vista de oferta de materia prima y de demanda (clientes) es limitado.

- **Frutícola el Valle, C. A.** Ubicada en la Carretera Panamericana sector entre el Peñón y el Marín San Felipe Estado Yaracuy, Venezuela.
- **Multifruit, C. A.** Carretera Vía Aeropuerto, sector "La Morita" San Felipe, Estado Yaracuy, Venezuela.

El procedimiento que se empleó para determinar la validez del instrumento aplicado en las entrevistas, es el que se conoce con el nombre de juicio de expertos, siguiendo las indicaciones aportadas por Hurtado (1998). La estructura general de las preguntas consideradas se muestra en la Tabla No. 3 (Operacionalización de la variable bajo estudio). Para el análisis e interpretación de los resultados se utilizó el análisis inductivo (Martínez, 2006).

TABLA NO. 3
Operacionalización de la variable bajo estudio

Objetivo	Variable	Dimensión	Indicadores	Sub-indicadores	Fuente
Caracterizar el funcionamiento de los Sistemas de Control de Gestión en las empresas objeto de estudio bajo la perspectiva del modelo <i>Beyond Budgeting</i> .	Sistema de Control de Gestión	Elementos del Sistema de Control de Gestión	Gestión Estratégica	<ul style="list-style-type: none"> Misión, Visión y Valores Diagnostico Interno Análisis del Entorno Formulación de Estrategia Establecimiento de Objetivos 	Entrevistas a Gerentes de administración y Coordinadores de Finanzas de las empresas objeto de estudio
			Herramientas de Control y Gestión	<ul style="list-style-type: none"> Análisis Financiero Sistema de Costos Presupuesto Medición de Desempeño Bonificación Control Interno Sistema Contable e Información Financiera Indicadores de Gestión 	
		Principios de Liderazgo	<ul style="list-style-type: none"> Propósito Valores Transparencia Organización Autonomía Cliente 	Revisión de fuentes bibliográficas	
		Procesos de Gestión	<ul style="list-style-type: none"> Ritmo Objetivos Planificación y Pronostico Asignación de Recursos Evaluación de Desempeño Recompensas 		

Elaboración propia.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Caracterización del funcionamiento de los sistemas de control de gestión en las empresas objeto de estudio.

Se detallan a continuación los aspectos relacionados con el sistema de control de gestión tomando en cuenta la gestión estratégica y las herramientas de control de gestión:

Gestión Estratégica

Para poder llevar a cabo la gestión estratégica en las organizaciones se plantean elementos importantes y necesarios, tales como: poseer identidad y propósito organizacional, diagnostico interno, análisis del entorno, formulación de estrategia y establecimiento de objetivo. A continuación se visualiza un resumen de las respuestas obtenidas de los sub-indicadores planteados:

Sub-indicador: Misión Visión Valores.

Ítem No. 1. Pregunta/Resultados: *¿Posee Misión y Visión la Organización? ¿Posee valores organizacionales? ¿Existe expresiones visibles que establece códigos de conducta?* Los gerentes y coordinadores indican que las empresas objeto de estudio poseen y es del conocimiento de todos la misión, visión y valores organizacionales, asimismo poseen expresiones visibles tales como la utilización de uniforme que permiten establecer códigos de conducta dentro de la organización

Observación: Se determina lo competitivo del sector ya que tienen la capacidad de definir con claridad su propósito y poder implicar a todos sus miembros en el logro de este.

Sub-indicador: Diagnóstico Interno.

Ítem No. 2. Pregunta/Resultados: *¿Realiza Diagnóstico Interno? ¿Cada cuánto tiempo? ¿Quién está encargado?* Las empresas estudiadas no realizan este análisis de manera formal.

Ítem No. 3. Pregunta/Resultados: *¿Se detectan necesidades entre áreas de la organización? ¿Se comparte información o existe una retroalimentación? ¿Se evalúa satisfacción del cliente interno?* No existe un enfoque al cliente interno debido a que no se detectan necesidades entre áreas, solo se comparten cambios de políticas o base documental en algunas áreas, de igual manera, no se evalúa la satisfacción al servicio prestado entre áreas, por lo que se evidencia un enfoque de relaciones internas según la jerarquía, centrándose en el perfeccionamiento de sus procesos.

Observación: El diagnóstico interno, es relevante ya que mediante este análisis se permite establecer cuáles son las capacidades de la organización, identificando los factores claves que se consideran como diferenciadores con respecto a la competencia (fortalezas) y los factores que la colocan en desventaja con respecto a las demás organizaciones (debilidades).

Sub-indicador: Análisis del Entorno.

Ítem No. 4. Pregunta/Resultados: *¿Realiza Análisis del Entorno de la organización? ¿Cada cuánto tiempo? ¿Quién está encargado? ¿Toma en cuenta satisfacción del cliente? ¿Toma en cuenta retroalimentación del cliente?* Los Gerentes y Coordinadores indican que realizan un análisis informal del entorno inmediato para tomar algunas decisiones urgentes o necesarias. No toman en cuenta las necesidades del cliente y no realizan análisis previos del producto requerido o demandado por el cliente. Se realiza sondeo de manera general por parte de los directivos o la gerencia; sin embargo, una de las empresas del sector tiene interés en mantenerse y aumentar los clientes en el mercado internacional teniendo como proyecto la certificación bajo normas internacionales de calidad e inocuidad, por lo que están en proceso de desarrollo para el manejo de quejas y reclamos, asimismo todas las empresas poseen y aplican anualmente encuestas de satisfacción al cliente permitiendo la retroalimentación del producto y servicio prestado.

Observación: El análisis del entorno permite identificar los factores que se consideran como oportunidades y amenazas, por lo que el no tomarlo en cuenta representa una debilidad ya que afecta de una u otra forma el cumplimiento de la finalidad de la organización y la posibilidad de diseñar una estrategia adaptada al entorno.

Sub-indicador: Formulación de Estrategia.

Ítem No. 5. Pregunta/Resultados: *¿Realiza formulación de estrategia? ¿Cada cuánto tiempo? ¿Quién está encargado? ¿Son comunicadas?* Los entrevistados indican que las empresas objeto de estudio no realizan formulación de estrategias.

Ítem No. 6. Pregunta/Resultados: *¿La estrategia toma en consideración la competencia, la participación de mercado total, por producto, por segmento?* No debido a que no se formulan estrategias.

Ítem No. 7. Pregunta/Resultados: *¿Se considera la opinión de los clientes y de la competencia para establecer las estrategias?* Los entrevistados indican que existen restricciones de la información que puede ser divulgada a cada nivel de la organización, principalmente en el establecimiento y ejecución de estrategias planteadas, en donde se plantean de manera informal estrategias en el micro-entorno pero no son comunicadas frecuentemente dejándose llevar por el día a día

Observación: El no formular la estrategia disminuye la capacidad de respuesta al entorno que puedan tener estas organizaciones para mantenerse en el mercado.

Sub-indicador: Establecimiento de Objetivo.

Ítem No. 8. Pregunta/Resultados: *¿Realiza objetivos a largo y corto plazo? ¿Se realiza por área de responsabilidad? ¿Los objetivos planteados son específicos, desafiantes y relativos? ¿Cada cuánto tiempo? ¿Quién está encargado?* Los Gerentes y Coordinadores indican que no existe un establecimiento de objetivos

estratégicos, ni se plantean indicadores claves de rendimiento; sin embargo, se presentan en algunos casos metas que de cierto modo son específicas, no se plantean objetivos desafiantes y no existe una retroalimentación al respecto, asimismo no son seleccionados por todo el equipo y no son comparados internamente con otras áreas ni externamente con competidores.

Observación: Establecer objetivos claros es fundamental, ayudan a encaminar las acciones para que todo se realice en un plazo de tiempo establecido. Es decir, una vez fijados, los objetivos son los que darán el rumbo a las actividades de la empresa.

Aspectos relacionados con las herramientas de Gestión y Control

Sub-indicador: Análisis Financiero

Ítem No. 9. Pregunta/Resultados: *¿Realiza análisis financiero? ¿De qué tipo? ¿Cada cuánto tiempo? ¿Quién está encargado? ¿A quién va dirigido?* Realizan análisis de la rentabilidad y porcentaje de representación de los costos con respecto a la utilidad neta y bruta, mensual y anualmente al cierre del ejercicio económico, determinado por el Coordinador de Finanzas y dirigido al Gerente Administrativo y Directivos.

Observación: El análisis de estados financieros es un componente indispensable que facilita la toma de decisiones a los inversionistas o terceros que estén interesados en la situación económica y financiera de la empresa.

Sub-indicador: Sistema de Costos

Ítem No. 10. Pregunta/Resultados: *¿La empresa cuenta con un sistema de costos? ¿Cuándo fue la última actualización? ¿Cada cuánto se actualiza?* En cuanto al sistema de costos las empresas estudiadas mantienen un sistema de costos, se actualiza en el momento que cambien la línea de producción o exista algún cambio en algunos de los elementos del proceso productivo.

Observación: Es importante que las empresas mantengan un sistema de costos definido a fin de apoyar cabalmente el proceso decisorio.

Ítem No. 11. Pregunta/Resultados: *¿Cómo es la clasificación de los Costos? A. Real, Estimado o Estándar. B. Por Absorción o Directo. C. Por Proceso o por Órdenes Específicas.* En ambas organizaciones se realiza costeo real, por absorción y por proceso.

Ítem No. 12. Pregunta/Resultados: *¿La empresa realiza análisis de la variación de los costos? ¿Cada cuánto se actualiza? ¿Realiza control de costo?* Analizan variaciones de costos mensuales. Se realiza optimización de los recursos con un riguroso control previo de compras.

Observación: Es importante que estas empresas tengan un sistema de costos definido sin embargo, la expresión de los datos se realizan de manera real y los análisis de variación son realizados mensualmente, por lo que en un entorno de hiperinflación como el experimentado en Venezuela es arriesgado realizar negociaciones de comercialización. Asimismo el riguroso control previo puede generar retrasos que afectan el funcionamiento de la organización.

Sub-indicador: Presupuesto

Ítem No. 13. Pregunta/Resultados: *¿Cómo se realiza la asignación de recursos? ¿La empresa realiza presupuesto? ¿Cada cuánto se actualiza?* De acuerdo a la disponibilidad de recurso no se realizan asignaciones previas de recursos ni presupuesto, sin embargo se hace seguimiento de disponibilidad bancaria y de compromisos adquiridos; en algunos ciclos es escasa y no es planificada para los proyectos importantes más bien es controlada rigurosamente previo a los pagos según disponibilidad bancaria y prioridad de ese momento convirtiéndose de necesario e importante a urgente.

Ítem No. 14. Pregunta/Resultados: *¿Realiza control de la asignación de recursos? ¿La empresa realiza informes del control presupuestario? ¿Cada cuánto se presenta?* Los entrevistados indican que no realizan asignación de recursos.

Ítem No. 15. Pregunta/Resultados: *¿Se realiza análisis de las desviaciones del control presupuestario? ¿Cada cuánto se actualiza?* No realizan presupuestos.

Observación: Tener disponibilidad de recursos para proyectos importantes y suministros determinantes en el proceso productivo es relevante, por lo que se amerita la planificación constante en la asignación de recursos para evitar pérdidas y aprovechar las oportunidades que se presenten.

Ítem No. 16. Pregunta/Resultados: *¿Realiza pronóstico o plan en año? ¿En qué casos? ¿Cada cuánto? ¿Existe evaluación? ¿Cada cuánto tiempo es la evaluación del pronóstico o el plan?* Ninguna organización ejecuta una planificación a largo plazo, sin embargo, realizan pronósticos, planes previos al comienzo de la zafra sin realizar seguimiento o ajuste alguno, específicamente proyecciones de costos de producción en donde, se estiman los kilogramos a producir según sondeo general realizado con los productores de lo que se espera obtener de la zafra ya que se debe producir lo mayor posible en ese periodo. Al conocer la cantidad a producir se procede a estimar la cantidad de materiales e insumos relacionados directamente con la producción, asimismo, de acuerdo a la cantidad, tiempo y posibles turnos de producción se estima el requerimiento de personal y criterios de remuneración, tanto al personal de zafra como a la plantilla fija. De igual forma, los costos indirectos de fabricación se estiman sobre la base de información histórica aplicando aumentos por inflación, unidad tributaria o tasa de cambio según detalle de costos indirectos de fabricación. Igualmente se realiza el flujo de caja ante requerimientos de préstamos bancarios solicitados por las empresas. En los mismos se toma en cuenta, además de la información para la proyección de costos, la estimación de venta en base a lo que se estima producir, asimismo la proyección de gastos según información histórica aplicando aumentos por inflación, unidad tributaria o tasa de cambio según detalle. En cuanto a presupuestos de inversión se realizan cálculos de presupuesto mayormente realizados por proveedores externos según el trabajo a realizar.

Observación: El pronóstico financiero ayuda a predecir el costo de los productos y servicios, la cantidad de ingresos por ventas y las ganancias que puede anticipar. En la Tabla No. 4 se visualizan los informes y cálculos realizados por las empresas objeto de estudio comparado con las cédulas presupuestarias tradicionales.

Sub-indicador: Medición de Desempeño

Ítem No. 17. Pregunta/Resultados: *¿Cómo se realiza la evaluación del desempeño? ¿Cada cuánto se actualiza?* No existe medición de desempeño formal; y los aumentos de salarios son generalizados de acuerdo a aumentos del ejecutivo nacional y para cubrir el poder adquisitivo de los trabajadores, sin embargo, en algunos casos se realiza la evaluación subjetiva para ascensos de existir una vacante.

Observación: Evaluar el desempeño de un trabajador es un componente fundamental para las empresas, porque ayuda a implementar estrategias y afinar la eficacia. La intención es mejorar el desarrollo integral de la persona por medio de planes de acción, con el fin de definir su perfil y encaminar su plan de carrera.

Sub-indicador: Bonificación

Ítem No. 18. Pregunta/Resultados: *¿Se posee un sistema de recompensa? ¿Cómo se realiza el proceso de recompensa? ¿Cada cuánto se actualiza?*

Con respecto a las bonificaciones, las empresas las asignan a todos los trabajadores tomando en cuenta el nivel de producción planificada anualmente en la zafra, además de realizar bonificaciones extras y únicas para dar respuesta a los efectos de la hiperinflación y la disminución del poder adquisitivo. Además no se realizan evaluaciones de unidades en relación al rendimiento de otras áreas, por lo que no se tiene una retroalimentación entre los grupos perdiendo la oportunidad del aprendizaje.

Observación: Un sistema de recompensas es significativo, ya que tener los departamentos motivados y alineados ayuda a lograr los objetivos. Aparte de los beneficios en el ambiente laboral, un sistema de recompensas premia el esfuerzo y compromiso de los colaboradores lo que se refleja en una mayor producción y satisfacción personal. Los métodos de incentivos y recompensas aplicados por el modelo *Beyond Budgeting* miden logros a través de indicadores relativos en comparación con competidores y empleando rankings, apuntando a resultados grupales y de equipos, a quienes en general se destinan premios en dinero.

Sub-indicador: Control Interno

Ítem No. 19. Pregunta/Resultados: *¿Posee plan de organización? ¿Posee organigrama?* Según lo mencionado por los entrevistados, las empresas poseen plan de organización, definición de política y

cumplimiento de procedimiento operativo evidenciándose principalmente por el hecho de que las dos poseen organigrama definido y el mismo es conocido por todos.

Ítem No. 20. Pregunta/Resultados: *¿La empresa cuenta con manuales de procedimientos? ¿Cuándo fue la última actualización? ¿Cada cuánto se actualiza?* No poseen manuales de procedimientos, solo una de las empresas se encuentra en proceso de elaboración de manuales de procedimiento debido a que se encuentra en proceso de implementación de sistema de gestión de inocuidad.

Ítem No. 21. Pregunta/Resultados: *¿Cómo se llevan a cabo las directrices de los niveles estratégicos? ¿Cada cuánto? ¿Cómo se muestran los resultados de esas directrices? ¿Cada cuánto?* Las empresas objeto de estudio poseen una organización centralizada, en donde la mayoría de las decisiones son tomadas por la dirección, retrasando de cierto modo la ejecución de procesos y actividades y disminuyendo la capacidad de respuesta oportuna al entorno altamente cambiante.

Observación: El escenario en el que nos encontramos actualmente exige a las organizaciones reaccionar de forma rápida y adecuada a las condiciones en constante cambio por lo que las empresas deben contar con un personal capaz de responder a las exigencias productivas, por lo que la flexibilidad laboral resulta imprescindible, y puede ser necesario modificar la estructura organizativa para agrupar al personal de la forma apropiada para los nuevos procesos. En tal sentido, la coordinación dinámica en las organizaciones planteada por el modelo *Beyond Budgeting* ayuda a que la capacidad de respuesta sea rápida y efectiva.

Ítem No. 22. Pregunta/Resultados: *¿Quién toma las decisiones importantes? ¿Hay grupos que toman decisiones importantes?* Los entrevistados indican que las empresas objeto de estudio no poseen autonomía individual ni grupal, lo que significa que el individuo o equipo en la ejecución de procesos y proyectos no toman decisiones importantes, todas estas son requeridas o consultadas a la dirección y, en algunos casos, a la gerencia.

Ítem No. 23. Pregunta/Resultados: *¿Cómo se realiza la rendición de cuenta en cuanto al seguimiento de los trabajadores?* La rendición de cuenta se realiza solo en la asignación de actividades especiales mediante seguimiento continuo y en las actividades y procedimientos recurrentes solo se visualiza el resultado cuando, de alguna manera, este es requerido como requisito ante una institución externa.

Observación: Las organizaciones descentralizadas que pueden adaptarse a las necesidades de sus clientes son más flexibles, ya que poseen la capacidad de responder eficazmente a un entorno competitivo, en constante cambio y evolución, al tiempo que mantiene o mejora su posición competitiva.

Ítem No. 24. Pregunta/Resultados: *¿Cómo realiza la coordinación de actividades horizontal y vertical? ¿Qué lo activa?* Los entrevistados indican que cumplen leyes y reglamentos derivados del sistema administrativo y de producción, al igual que se establecen políticas definidas por la dirección como políticas definidas por cada departamento por escrito, divulgada y actualizada de ser necesario para permitir efectuar las actividades autorizadas de forma efectiva. Las empresas del sector poseen personal con experiencia de amplia trayectoria, permitiendo que se realicen las actividades sin dificultad; sin embargo, por ser procesadoras de fruta se rigen por la zafra, por lo que requieren personal bajo contratación por zafra, principalmente de la parte productiva, por lo que para el cumplimiento adecuado de los procedimientos en esta área se requiere de la supervisión efectiva. Además, para el periodo estudiado se evidencia en el país la fuga de talentos, por lo que se dificulta la captación y reclutamiento de personal quedando espacios o cargos vacantes. Esto trae como consecuencia que el personal activo en cada área este sobrecargado lo que genera retardos o errores en la ejecución de procedimientos y actividades.

Observación: Es importante mantener al personal en sintonía en función de los objetivos planteados por la organización, en tal sentido es significativo que la coordinación sea adaptada a cada empresa según el negocio a que se dedique.

Ítem No. 25. Pregunta/Resultados: *¿Se divulga información de avances operativos significativos? ¿Existen restricciones de la información?* Los entrevistados indican que no se divulgan constantemente avances significativos a nivel operativo logrado por los diferentes equipos.

Ítem No. 26. Pregunta/Resultados: *¿El personal piensa que puede influir en los resultados de la organización?* El personal siente que puede influir en los resultados y que realizan trabajos que consideran importantes y significativos llegando a obtener resultados valiosos y eficientes.

Ítem No. 27. Pregunta/Resultados: *¿El personal realiza capacitación? ¿Cada cuánto tiempo?* Se evidencia una cultura de autodesarrollo demostrándose con una constante capacitación y actualización del personal

Ítem No. 28. Pregunta/Resultados: *¿Considera que existe trabajo en equipo? ¿Por qué?* Según entrevistados existe en las organizaciones el trabajo en equipo con los valores que alientan a escuchar y responder constructivamente a las opiniones expresadas.

Observación: En la motivación del personal incide que los avances operativos sean comunicados, además que contribuyen a que todos estén en función del logro de los objetivos, además que la capacitación constante apoya a la mejora continua.

Sub-indicador: Sistema Contable e Información Financiera.

Ítem No. 29. Pregunta/Resultados: *¿Posee sistema contable consolidado? ¿Cómo está estructurado?* Las empresas del sector poseen un sistema de contabilidad donde llevan todos los registros contables sobre las operaciones realizadas obteniendo informes financieros mensualmente, emitiendo los cálculos de algunos registros mediante hojas de cálculo.

Observación: El propósito del sistema contable es proporcionar información financiera sobre una entidad económica, para realizar una buena planeación y control de las actividades de la organización por lo que dicha información debe ser comprensible, útil y suministrada en el momento justo. Los sistemas comprenden los métodos, los procedimientos y los recursos utilizados por una entidad para llevar un control de las actividades financieras y resumirlas en forma útil para la toma de decisiones, asimismo sigue un modelo básico y un sistema de información bien diseñado, ofreciendo control, compatibilidad, flexibilidad y una relación aceptable de costo - beneficio.

Sub-indicador: Indicadores de Gestión

Ítem No. 30. Pregunta/Resultados: *¿Posee indicadores de gestión? ¿Cuándo fue la última actualización? ¿Cada cuánto se actualiza?* Las empresas objeto de estudio no utilizan indicadores de gestión para seguimiento, control y la debida rendición de cuenta.

Observación: Los indicadores son valores que permiten el seguimiento y evaluación de las variables consideradas importantes de una organización a través de su comparación con parámetros de referencia preestablecidos

A continuación se visualizan de manera resumida los informes y cálculos realizados por las empresas objeto de estudio comparados con las cédulas presupuestarias tradicionales (ver Tabla No. 4).

TABLA NO. 4
 Informes realizados por las procesadoras de concentrados de frutas

Cedula Presupuestaria	Informe o Calculo Realizado por las Empresas	Sistema de Evaluación o Análisis Realizado por las Empresas		
		Informe	Solicitado	Periodicidad
Ventas –Ingresos operacionales	Estimación de venta se calcula para flujo de caja proyectado este en base a lo que se estima producir.	Flujo de caja proyectado	Bancos	En cada solicitud de financiamiento bancario
Producción	Se estiman los kilogramos a producir según sondeo general realizado a los productores sobre lo que se espera obtener de la zafra. Se debe producir lo mayor posible en ese periodo.	Flujo de caja proyectado	Bancos	En cada solicitud de financiamiento bancario
		Proyección de costos de producción	Gerencia	Al inicio de la zafra
Compras	Al conocer la cantidad a producir se procede a estimar la cantidad de materiales e insumos relacionados directamente con la producción.	Flujo de caja proyectado	Bancos	En cada solicitud de financiamiento bancario
		Proyección de costos de producción	Gerencia	Al inicio de la zafra
Nómina	De acuerdo a la cantidad, tiempo y posibles turnos de producción se estiman los requerimientos de personal y los criterios de remuneración (Personal de zafra y plantilla fija).	Flujo de caja proyectado	Bancos	En cada solicitud de financiamiento bancario
		Proyección de costos de producción	Gerencia	Al inicio de la zafra
Costos indirectos de fabricación	Se estiman sobre la base de la información histórica, aplicando aumentos por inflación, unidad tributaria o tasa de cambio.	Flujo de caja proyectado	Bancos	En cada solicitud de financiamiento bancario
		Proyección de costos de producción	Gerencia	Al inicio de la zafra
Gastos generales	Se estiman sobre la base de la información histórica aplicando aumentos por inflación, unidad Tributaria o tasa de cambio.	Flujo de caja proyectado	Bancos	En cada solicitud de financiamiento bancario
Inversiones	Se realizan cálculos de presupuesto mayormentes sobre la base de la información aportada por proveedores externos según el trabajo a realizar	No se realiza informe		

Elaboración propia.

Sobre la base de lo expuesto se evidencia que las organizaciones objeto de estudio no poseen un sistema de control de gestión claramente establecido. Se ubican ciertos elementos en el funcionamiento de estas que a continuación se detallan:

- Se encontró que las organizaciones poseen un propósito establecido y una visualización del futuro y un establecimiento formal de la cultura organizacional. Sin embargo, no establecen de manera formal la estrategia ni los objetivos generales. Los directivos solo realizan análisis al micro entorno, principalmente proveedores importantes, tales como los productores y clientes de larga trayectoria.
- Las organizaciones realizan los análisis financieros y de costos al final del mes o al cierre del año. Esto es arriesgado en un entorno altamente cambiante y afectado por la hiperinflación.
- Asimismo, se coordinan las actividades de acuerdo a la zafra. Para ello se presentan informes de proyección de costos de producción, materiales requeridos y de fijación de precios. Esto representa una fortaleza; sin embargo, no se realiza seguimiento posterior y no existe una asignación de recursos planificada.
- En las empresas estudiadas la toma de decisiones es centralizada. Los directivos establecen controles en base a reglas, lo cual puede resultar en retrasos y disminuir la capacidad de respuesta oportuna al entorno cambiante. No se realiza la evaluación de desempeño en forma periódica.

A continuación, se realiza un contraste entre el sistema de control de gestión tradicional y los principios y procesos del modelo *Beyond Budgeting* (Ver Tablas No. 5a y 5b, No.6a y 6b):

TABLA NO. 5A.
Elementos del Sistema de Control de Gestión (SCG) Vs. *Beyond Budgeting*. Principios.

Elementos del SCG	<i>Beyond Budgeting</i>	Observación
Gestión estratégica: <ul style="list-style-type: none"> • Misión..... • Visión..... • Valores..... • Formulación de la estrategia..... • Diagnóstico interno..... • Análisis del entorno..... 	Principios de liderazgo: Valores <ul style="list-style-type: none"> • Valores..... • Símbolos..... • Clanes..... Transparencia <ul style="list-style-type: none"> • Transparencia estratégica..... Cliente <ul style="list-style-type: none"> • Cliente interno..... • Cliente externo..... 	<ul style="list-style-type: none"> • Poseen y es del conocimiento de todos la misión, visión y valores organizacionales • Poseen expresiones visibles que establecen códigos de conducta dentro de la organización. • Los valores responsabilidad y confianza deben ser afianzados. • Se plantean de manera informal estrategias en el micro-entorno, no son comunicadas. • No se detectan necesidades entre áreas. Solo se comparten cambios de políticas o base documental en algunas áreas. No se evalúa la satisfacción al servicio prestado entre áreas. • Se realiza sondeo de manera general por parte de los directivos o la gerencia. Aplican anualmente encuestas de satisfacción al cliente. Proceso de desarrollo para el manejo de quejas y reclamos.
Herramientas de Gestión <ul style="list-style-type: none"> • Control Interno <ul style="list-style-type: none"> ○ Personal Adecuado 	Principios de Liderazgo Propósito <ul style="list-style-type: none"> • Autodesarrollo • Trabajo en Equipo 	<ul style="list-style-type: none"> • Constante capacitación y actualización del personal. • Valores que alimentan a escuchar y responder constructivamente a las opiniones expresadas.

Elaboración propia.

TABLA NO. 5B
Elementos del SCG Vs. *Beyond Budgeting*. Principios.

Elementos del SCG	<i>Beyond Budgeting</i>	Observación
Herramientas de Gestión: <ul style="list-style-type: none"> • Control interno. <ul style="list-style-type: none"> ○ Plan de la organización..... ○ Cumplimiento de procedimientos operativos..... 	Principios de Liderazgo Organización <ul style="list-style-type: none"> • Descentralización..... • Rendición de cuentas..... Transparencia <ul style="list-style-type: none"> • Transparencia operacional..... Autonomía <ul style="list-style-type: none"> • Autonomía..... • Impacto..... • Potencia..... • Significancia..... 	<ul style="list-style-type: none"> • Poseen organigrama definido permite identificar líneas de autoridad, responsabilidad y coordinación. Organización centralizada, la mayoría de las decisiones son tomadas por la dirección. • Se realiza solo en asignación de actividades especiales mediante seguimiento continuo. En las actividades y procedimientos recurrentes solo se visualiza el resultado cuando es requerido por una institución externa. • Se efectúan las actividades autorizadas de forma efectiva. Existen restricciones en relación a la información que puede ser divulgada a cada nivel de la organización. No se divulgan constantemente los avances logrados por los diferentes equipos a nivel operativo. • No poseen autonomía individual ni grupal. • El personal considera que puede influir en los resultados. • El personal siente que puede obtener resultados valiosos y eficientes. • El personal realiza el trabajo que considera importante y significativo.

Elaboración propia.

TABLA NO. 6A.
Elementos del SCG Vs. *Beyond Budgeting*. Proceso de Gestión.

Elementos del SCG	<i>Beyond Budgeting</i>	Observación
Gestión estratégica: <ul style="list-style-type: none"> Establecimiento de objetivos..... 	Proceso de Gestión Objetivos: <ul style="list-style-type: none"> Mejora continua..... Relatividad..... 	<ul style="list-style-type: none"> Metas que no representan una mejora continua ya que no son específicas, no se plantean objetivos desafiantes y no existe una retroalimentación al respecto. Metas que no son seleccionadas por todo el equipo y no son relativas debido a que no son comparadas internamente con otras áreas ni externamente con competidores.
<ul style="list-style-type: none"> Formulación de la estrategia..... Plan de la organización..... Cumplimiento del procedimiento operativo 	Planificación y pronóstico: <ul style="list-style-type: none"> Directrices de planificación..... Coordinación o Ritmo <ul style="list-style-type: none"> Coordinación o ritmo vertical..... Coordinación o ritmo horizontal..... 	<ul style="list-style-type: none"> No hay directrices de planificación a largo plazo. Coordinación dinámica vertical a pesar que no hay enfoque al cliente, la activación es en base a la zafra de las frutas a procesar. Coordinación horizontal de equipos en función a la zafra de la fruta y según en el momento que se requiera.
Herramientas de gestión: <ul style="list-style-type: none"> Análisis financiero..... Indicadores de gestión..... Sistema de costos..... Definición de políticas..... Presupuesto 	Proceso de Gestión Objetivo: <ul style="list-style-type: none"> Indicadores Claves de Rendimiento Recursos: <ul style="list-style-type: none"> Gestión de costos Planificación y pronóstico: <ul style="list-style-type: none"> Planes ajustables 	<ul style="list-style-type: none"> Análisis de la rentabilidad y porcentaje de representación de los costos con respecto a la utilidad neta y bruta, mensual y anualmente. No se utilizan indicadores claves de rendimiento y no se relacionan con los objetivos planteados. Poseen un sistema de costos establecido. Se realiza optimización de los recursos con un riguroso control, previo a las compras. Pronósticos y planes previos a la zafra. No se realiza seguimiento ni ajuste alguno.

Elaboración propia.

TABLA NO. 6B.
Elementos del SCG Vs. *Beyond Budgeting*. Proceso de Gestión.

Elementos del SCG	<i>Beyond Budgeting</i>	Observación
Herramientas de gestión: <ul style="list-style-type: none"> Presupuesto..... Planeamiento de actividades..... Sistema contable e información financiera Medición del desempeño..... Bonificación..... 	Proceso de Gestión Recursos <ul style="list-style-type: none"> Recursos justo a tiempo..... Gestión de costos..... Evaluación de Desempeño <ul style="list-style-type: none"> Evaluación de desempeño holística..... Retroalimentación..... Recompensa <ul style="list-style-type: none"> Rendimiento..... Benchmarking..... Evolución del grupo..... 	<ul style="list-style-type: none"> Los recursos no están disponibles en algunas ocasiones. No se da un planeamiento de actividad ya que no se realizan asignaciones previas de recursos sin embargo se hace seguimiento de disponibilidad bancaria y de compromisos adquiridos. Poseen sistema de contable obtienen informes financieros mensualmente, algunos cálculos mediante hojas de Excel[®]. No se realiza evolución holística sin embargo los aumentos de salarios son generalizados, en algunos casos hay evaluaciones subjetivas para acenso del personal. No existe retroalimentación debido a que no se realizan procesos de evaluación. Bonificación a todos los trabajadores en base a la obtención de la producción planificada. Bonificaciones extras y únicas para dar respuesta a los efectos de la hiperinflación y la disminución del poder adquisitivo. No se realiza evaluaciones de unidades en relación al rendimiento de otras áreas. No se tiene una retroalimentación entre los grupos perdiendo la oportunidad del aprendizaje No se tiene una retroalimentación entre los grupos por lo que no se conoce la evolución de los grupos

Elaboración propia.

Por último, se compararon los elementos del sistema de control de gestión tradicional con los principios y procesos establecidos por el modelo *Beyond Budgeting*. El primero es más estructural y el segundo más dinámico. En las organizaciones objeto de estudio se detectó que debido a la cultura establecida están

presentes dos de los principios de liderazgo que enmarcan el modelo estudiado, siendo el de propósito y valores. No se encontraron evidencias para considerar que se cumplen los principios de: transparencia, organización, autonomía y enfoque al cliente.

En cuanto a los procesos de gestión del modelo se detectó solo uno de seis procesos: coordinación o ritmo. Esto debido a que la naturaleza de las organizaciones estudiadas se rige no por el año calendario sino por el periodo de cosecha de las frutas a procesar, en cuanto al resto de los procesos no están presentes en la organización objeto de estudio.

Se puede afirmar que las organizaciones no están preparadas para un entorno altamente turbulento como el de Venezuela. Según Manzano (2018) el problema más grave dentro de todos los desequilibrios que padece el país es la hiperinflación, que azota a los venezolanos desde noviembre de 2017 y que cobró fuerza con el transcurrir de los meses. Del mismo modo, la inflación se ha acelerado a causa de la devaluación del tipo de cambio oficial y los aumentos del salario mínimo. En segundo lugar, la producción depende especialmente del periodo de cosecha de las frutas ya que se debe coordinar el aprovechar de procesar lo necesario según la demanda de los clientes, además de garantizar el aprovisionamiento de materia prima.

Tomando en cuenta los principios y procesos presentes en las empresas procesadoras de fruta y las recomendaciones de aplicación de Bognes (2016), se propone que para la aplicación del modelo *Beyond Budgeting* en dichas empresas que los Departamentos de Recursos Humanos y de Finanzas apliquen los principios de liderazgo y los Departamentos de Finanzas desarrolle el proceso de gestión a cabalidad. Con respecto a los procesos de gestión, considerando que el proceso de coordinación o ritmo está presente en dichas organizaciones, se debe continuar tomando en cuenta las recomendaciones de Bognes (2016), es decir, evitar que se creen retrabajos con pronósticos innecesarios. Se debe comenzar con el establecimiento de los objetivos, seguidamente, determinar cómo se realizara la asignación de los recursos bajo el enfoque de gestión de costos y, por último, la planificación. Asimismo, se propone en apoyo al modelo *Beyond Budgeting* la aplicación del *Balanced Scorecard* para así cumplir con los últimos procesos, evaluación holística de desempeño y sistema de recompensa grupal.

CONCLUSIONES

Este estudio ha examinado el concepto del modelo *Beyond Budgeting* caracterizando sus principios y procesos en relación con la totalidad de los sistemas de control de gestión en las empresas procesadoras de fruta. A razón del objetivo planteado, se buscó diagnosticar la situación actual de las empresas objeto de estudio las cuales no poseen un sistema de control de gestión claramente establecido, evidenciándose la presencia de ciertos elementos de la estructura tradicional. Adicionalmente, se realizó una comparación entre los elementos del sistema de control de gestión tradicional y los principios-procesos establecidos por el modelo *Beyond Budgeting*.

Tomando en cuenta que las empresas procesadoras de fruta del estado Yaracuy, Venezuela, no tienen un sistema de control de gestión plenamente definido es factible la implementación del modelo *Beyond Budgeting*, partiendo de los principios y procesos ya encontrados en dichas organizaciones. Los principios del modelo permiten que las empresas procesadoras de frutas sean más flexibles y se adapten a los constantes cambios del entorno para garantizar su sustentabilidad. En tal sentido se sugiere abordar en primera instancia los siguientes puntos:

- El establecimiento de la estrategia, ya que es una forma de expresar que quieren hacer, cómo lo quieren hacer y cómo van a estar en el futuro. En el ambiente turbulento donde se desenvuelve se vuelve imprescindible contar con una guía de acción.
- Los cambios en el entorno cada vez son y serán más rápidos ante la escasez de recursos. La adopción de tecnología de punta facilitara la adaptación a los cambios de una forma más flexible así como

la innovación. No sólo se precisa tener un claro y pleno conocimiento de la situación, condiciones y dinámica del mercado, los proveedores, los acreedores, de los recursos económicos, técnicos y humanos que integran la empresa, es decir, de los factores que integran el micro entorno interno, sino también los del macro entorno en el que opera la empresa

- Entender a través de la información que nos ofrecen diferentes fuentes la situación económica del país, la zona y sector económico en el que se participa como organización y así, hacer estimaciones o proyecciones que permitan determinar qué hacer o cómo ejercer las operaciones en la empresa según las circunstancias y el escenario que se visualice.
- Asimismo los aspectos legales que rigen y regulan la operación de las unidades económicas del sector en cuestión, es decir, conocer y entender las modificaciones a las leyes, normas, acuerdos y tratados, y hacia dónde apuntan para hacer adaptaciones a las operaciones empresariales en torno a ello y actuar dentro del marco de la ley. De igual forma, la política como factor del cual emanan las iniciativas que luego habrán de convertirse en ley o factor que garantiza los intereses de la sociedad
- La condición socio-cultural que precisa los hábitos y costumbres que, de manera más significativa, impactan en la actitud y motivaciones de las personas que integran los mercados objetivo (target) y las unidades económicas del sector (proveedores y competidores). Entender la dinámica de estos aspectos permitirá a las empresas actuar esencialmente en congruencia y pertinencia para ganar aceptación, facilitar la introducción de nuevos productos o empresas al mercado y hacer más o mejores negocios.

De la misma forma, es relevante que estas organizaciones procesadoras de fruta establezcan los objetivos planteados por el modelo *Beyond Budgeting*. Dichos objetivos pueden motivar al personal e impulsar el rendimiento. Se recomienda que la toma de decisión sea descentralizada a fin de acelerar los procesos de especialización, modernización y mejoramiento de la eficiencia. También se sugiere la aplicación de evaluación de desempeño y un programa de recompensa grupal de los procesos de gestión, ya que gracias a la información obtenida se pueden trazar planes de mejora personal, capacitación, desarrollo y promoción. Gracias a lo anterior es posible aportar mayor transparencia al sistema de promoción y estímulos aplicado en el seno de la organización.

Por último, se recomienda la aplicación del cuadro de mando integral ya que el concepto es de gran apoyo para el modelo *Beyond Budgeting*, porque ayuda a hacer conexiones: a largo plazo y corto plazo, causa y efecto, financiero y no financiero, línea y soporte, estrategia, y finanzas. Proporciona un lenguaje de rendimiento apoyando que el control no sea únicamente responsabilidad de la alta dirección, aplicando así mismo indicadores claves de rendimiento, esto para garantizar la información que genera el sistema de control y que tenga efecto en los procesos de toma de decisiones y se logre mejorar los niveles de aprendizaje en la organización.

BIBLIOGRAFÍA

- Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración*. 5ta Ed. Venezuela: Episteme Otial Ediciones.
- Balestrini, M. (1998). *¿Cómo se Elabora un Proyecto de Investigación?* Caracas, Venezuela: Fotolito Quintana.
- Behar, D. (2008). *Metodología de la investigación*. México: Editorial Shalom.
- Blanco, F. (1976). *El Control Integrado de Gestión. Iniciación a la Dirección por Sistemas*. 1ra Ed. México: Limusa, S.A.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing beyond budgeting. Unlocking the performance potencial*. 2da ed. USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Brown, M. (1996). *Keeping Score: using the right metrics to drive world-class performance*. USA: Quality Resources.
- Burgos, I. (1994). *Decisión ¿Laberinto Gerencial?*. Venezuela: UCV.

- Chang, R. & De Young, P. (1995). *Measuring organizational improvement impact: a practical guide to successfully linking organizational improvement measures*. USA: Richard Chang Associates, Inc.
- Cortés, H. (1998). *Gerencia Efectiva*. Venezuela: Editorial HCZ Consulting.
- Garry, L. (2012). *Extending Agile Systems Development: An Application of the Beyond Budgeting Model*. (Tesis de Doctor en Filosofía). Universidad Nacional de Irlanda. Irlanda. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10379/3180>.
- Gullmark, P. (2014). "Culture-based" vs. "Administrative" model: A study of Beyond Budgeting MCS in Miles AS and Posten AS. (Master Thesis). Universidad de Nordland. Nordland. Recuperado de: <https://nordopen.nord.no/nord-xmlui/bitstream/handle/11250/224761/Gullmark.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, P. (2008). *Metodología de la Investigación*. 5ta Ed. Mexico. Mc Graw Hill.
- Hurtado, J. (1998). *Metodología de la Investigación Holística*. Venezuela: Fundación SYPAL.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2000). *El Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*. 1ra Ed. España: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- Khadem, R. & Lorber, R. (1995). *Administración en Una Página. Cómo utilizar la información para lograr sus metas*. Colombia: Editorial Norma.
- Lorain, M. & Urquía, E. (2008). ¿Es el fin del presupuesto? Una revisión de las nuevas tendencias sobre presupuestación. *Revista Española Partida Doble*, 204, 84-97.
- Manzano, J. (2018). Las cifras claves de la economía venezolana en 2018. Recuperado de: <http://www.bancaynegocios.com/las-cifras-claves-de-la-economia-venezolana-en-2018/>
- Martínez, P. (2006). El método de estudio de caso: estrategia metodológica de la investigación científica. *Pensamiento & Gestión*, 20, 165-193.
- Nick, A. (2013). *A multiple case study examining the adaptive processes of beyond budgeting* (Master's thesis). Aalto University. Finland. Recuperado de: http://epub.lib.aalto.fi/en/ethesis/pdf/13484/hse_ethesis_13484.pdf
- Niño, V. (2011). *Metodología de la Investigación. Diseño y ejecución*. Colombia: Ediciones de la U.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Pereira, F. (2014). Beyond Budgeting en las empresas de construcción civil. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 763-786.
- Sabino, C. (1978). *Metodología de la Investigación*. Argentina: Ediciones Siglo Veinte.
- Stoner, J. (1997). *Administración*. México: Editorial Prentice May.

NOTAS

- [1] Consultar a Pereira (2014) para una explicación adicional de los principios del modelo.