



Munich Personal RePEc Archive

Budget as a management and control tool. Evolution, perspectives, and its approach in undergraduate teaching

Fernandez, Flavia M

Documento de Trabajo. UA Costos y Control de Gestión.
Universidad de la República

January 2021

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/105292/>
MPRA Paper No. 105292, posted 14 Jan 2021 19:23 UTC

Evolución y perspectivas del Presupuesto como herramienta de gestión y contralor. Su abordaje en la enseñanza de grado

Budget as a management and control tool. Evolution, perspectives, and its approach in undergraduate teaching

Flavia M Fernández

Documento de Trabajo

Unidad Académica: Costos y Control de Gestión

Enero de 2021, Montevideo, Uruguay

Resumen

Este trabajo comienza analizando la evolución del concepto de presupuesto hasta llegar a su estado actual. Seguidamente se realiza una revisión crítica de la literatura de acuerdo con sus enfoques existentes y sus perspectivas, así como la vinculación con otras disciplinas como la contabilidad conductual y la tecnología. Por último, se plantea en base a las tres funciones que realiza la universidad, sobre ellas se establecen prioridades de la disciplina respecto a la docencia.

Abstract

This paper begins by analyzing the evolution of the budget concept until its current state, followed by a critical review of the literature according to its existing approaches and perspectives, as well as the link with other disciplines such as behavioral accounting and technology. The paper finished with a proposed based on the university requirement, focusing on teaching.

i. Evolución del Presupuesto

Para analizar la evolución del presupuesto, nos remitimos a distintos ensayos que tratan sobre la historia de la contabilidad, entre los cuales se puede identificar la aparición de estos.

Chow, C., Duh, R. y Xiao, J. (2006, p2), identificaron que en la próspera dinastía Tang 618-907 d.C., en China, se produjo la aparición de presupuestos estatales. Estos eran usados no solo para unidades de los ejércitos, las provincias, condados, sino también existía un sistema de fondos presupuestarios especiales que restringía el uso de ciertos ingresos

fiscales para fines específicos, como el pago de los sueldos de funcionarios gubernamentales.

Por otro lado, Fernández y Rodríguez (2011a), citan la obra “Historia y Doctrina de la Contabilidad” de Valdemink, encontrando las primeras referencias en materia presupuestaria en Italia, en el 1.340 donde los Massari de Génova que eran tesoreros municipales, llevaban registros con el fin de asignar y controlar mediante cuentas de previsión, siendo el presupuesto vinculado a la contabilidad pública. El Monje Benedictino Ángelo Pietra autor de la primera provisión de ingresos y de egresos en el siglo XVI, junto a Lodovico Fiori en el 1.636 como autor de la utilidad del presupuesto para la administración de los monasterios y oficios de esa época. Siguiendo la reseña histórica los presupuestos en el siglo XIX, presentan los fundamentos teóricos y prácticos como herramienta de planificación y control de gestión, se remontan a Gran Bretaña en el sector público, donde al Parlamento Británico se le presentó informes de gastos, estimación de erogaciones e ingresos fiscales para el siguiente periodo así como pautas de su ejecución y control (Fernández y Rodríguez ,2011a).

A finales del siglo XIX , Estados Unidos fomentó el perfeccionamiento de las técnicas de presupuestación, como método de control de los fondos públicos a los efectos de combatir la corrupción en la administración pública, siendo de aplicación en el ámbito público previo a ser usadas en el ámbito privado, (Marquette y Fleishman, 1992, p. 124). Marquette y Fleishman (1992, p. 124) destacan la importancia radical que las nuevas técnicas contables, surgidas junto con la administración científica de Taylor, tuvieron en el costeo estándar y la asignación de costos indirectos. Por otro lado, plantearon la existencia de sinergias entre el presupuesto gubernamental, la contabilidad de costos y el costeo estándar, lo que constituyó la base de modernos sistemas de presupuestación y costeo, tanto en el sector público como en el sector privado.

Con la llegada del siglo XX, culminada la primera guerra mundial, la supremacía comercial de Estados Unidos sobre Europa, posicionó a las empresas norteamericanas a la vanguardia de las técnicas presupuestarias (Fernández y Rodríguez 2011, p.59). Por otro lado, en la primera mitad el siglo XX , el contexto restrictivo generado por el fin de la primer guerra mundial , condicionó a las empresas realizar control de costos que

dejo a la vista las deficiencias de los sistemas de planificación y de control vigentes, y que requerían evolucionar (Kaplan, 1984, p. 398; Marquette y Fleishman, 1992, p. 135). A partir de la Gran Depresión en Estados Unidos, el control de costos y la presupuestación se convirtió en una cuestión vital para la gestión empresarial (Marquette y Fleishman, 1992, p. 136). En este contexto fueron ideadas y realizadas algunas de las prácticas de control de gestión vigentes en el siglo XXI, originadas en empresas como DuPont y General Motors. Estas prácticas a vías de ejemplo son la planificación por períodos y su presupuesto, la descentralización organizacional (a través de una organización funcional o multi-divisional), la medición del rendimiento sobre la inversión (ROI), los presupuestos flexibles, los planes de incentivos y de participación en las ganancias. La expansión de estas herramientas entre las empresas fue importante y se estima que estuvo motivada porque su diseño fue realizado por ingenieros e industriales, más que de académicos (Kaplan, 1984, p. 401; Marquette y Fleishman, 1992, p. 130; Fernandez y Rodriguez, 2011a, p.61).

Entrada la segunda mitad del siglo XX, la crisis mundial del petróleo en la década del 70, enfatizó la preocupación por el control de costos en las empresas, en particular por los costos fijos asociados a una burocracia exagerada, las inexactitudes en el cálculo del costo de los productos y también por sistemas de gestión ineficaces para el control. Esta situación acentuó el uso contratos de rendimiento fijo (considerando magnitudes contables dimensionadas) como base para definir los objetivos empresariales, a través de los cuales se evaluaban y recompensaban a los individuos de las empresas. En este marco el investigador Peter A Pyhrr propone en Estados Unidos una nueva metodología presupuestaria denominada Presupuesto Base Cero como solución a los problemas de ineficiencias que se estaban viviendo. Los gestores iniciaban el proceso previendo en detalle las actividades, justificando unidad monetaria a unidad monetaria, el presupuesto de gastos de la empresa. Esta práctica fue adoptada por toda Europa, convirtiéndose en una metodología presupuestaria que actualizaba cada año los programas y los gastos de las empresas. (Fernández y Rodríguez, 2011a, p. 67).

Mientras que la década de los 80, el capital intelectual o activos intangibles como son las marcas, los clientes leales, la información creada y soportada en base de datos,

buenos equipos de gestión se convirtieron en importantes determinantes del valor de las empresas. El capital intelectual se mantenía por fuera de la órbita del sistema de control presupuestario y los procesos de innovación estaban cercados por las rígidas asignaciones de recursos aprobadas entre doce y dieciocho meses antes. Muchas empresas respondieron a estos cambios aplicando modificaciones en sus procesos de planificación y presupuestación, reduciendo el horizonte temporal del presupuesto por ejemplo de periodos anuales, a trimestrales, cuatrimestrales, e implementando modelos de gestión estratégica como el Cuadro de Mando Integral, que permitieran un sistema presupuestario y de innovación para la gestión y la innovación (Hope y Fraser, 2004, p. 35-36).

ii. Estado Actual de la disciplina

El presupuesto como herramienta de gestión y contralor ha experimentado cambios a lo largo del tiempo, pero sigue vigente en buena parte de los sistemas de gestión en las organizaciones, Hope y Fraser (2004) indican que para muchas empresas “el proceso presupuestario es un ritual anual que está profundamente instaurado en el calendario corporativo” (p. 31).

Considerando la ecuación de costo beneficio, Horngren et al. (2006, p. 184), sostiene, que las ventajas de contar con un presupuesto le reportan mayor beneficio a la organización que los eventuales costos en los que debe incurrir para elaborarlo, solo si el presupuesto no sea rígido y a su vez se admitan modificaciones en los planes de acción, para darle flexibilidad a la herramienta a los efectos de dar respuesta a cambios que el entorno requiera.

Fernández y Rodríguez (2011a, p. 71) resaltan que los esfuerzos volcados a la planificación corporativa y a las estrategias presupuestarias contribuyen poco a la necesaria capacidad de respuesta y flexibilidad que exigen los entornos actuales. Para ello se requiere desarrollar métodos alternativos de dirección alternativos.

En la última década del siglo XX, a nivel de investigación presupuestaria, comienzan a diferenciarse dos tendencias, o dos escuelas de pensamiento distintas. Una enfocada en

el mejoramiento de la presupuestación, dando origen a la metodología conocida hoy en día como presupuestación basada en actividades (activity based budgeting, ABB) establecida en Estados Unidos. La otra, radicada en Europa, se posicionó en un lugar extremo, persiguiendo el propósito de eliminar al sistema presupuestario que es, señalado como un contrato de rendimiento fijo y orientando a la organización hacia un nuevo estilo de dirección, que fuera más allá del presupuesto (Fernández y Rodríguez, 2011a, p. 72).

Horváth y Partners, citados por Fernández y Rodríguez (2011a, p. 72), sostienen que si bien la propuesta establecida por la corriente americana ha tenido gran aceptación en el mundo empresarial (no tanto en el académico), en los últimos años se ha ampliado el elenco de técnicas, fomentándose prácticas de gestión más concentradas en habilidades directivas, que en mecanismos técnicos de gestión y control. En cambio, la corriente europea ha tenido la evolución contraria respecto de la americana. Si bien desde la perspectiva académica ha tenido un posicionamiento ampliamente analizado, el cual apunta a gestionar la organización sin necesidad de establecer presupuestos, defendiendo un estilo de dirección más adaptativo y descentralizado, basado en la delegación de responsabilidad y autoridad, es escaso aún el número de organizaciones que han aplicado sus preceptos (Fernández y Rodríguez, 2011a, p. 73).

iii. Revisión crítica de su nivel de desarrollo de acuerdo a los diversos enfoques existentes y de sus perspectivas

- **Críticas al presupuesto tradicional**

Lorain, y Urquía, (2008, p.85) manifiestan que las críticas al presupuesto tradicional están sustentadas por no ser capaz de abordar la panificación y previsiones de futuro en el actual entorno económico cada vez más complejo, globalizado, con clientes exigentes, demanda de información en tiempo real, volatilidades de los mercados financieros, y competitividad internacional. Las empresas buscan procesos de previsión dinámicos, que añadan valor y contribuyan a desincentivar efectos en el comportamiento de las

personas en la empresa. Resumen las críticas como la falta de enfoque estratégico y comercial, la empresa en un entorno turbulento enfrenta problemas técnicos para planificar y prever el futuro, volviéndose inciertos las ventas y costos, y estas variables dejan de ser referencias para la evaluación del rendimiento, carencia en la apreciación de las interrelaciones entre los centros de responsabilidad e interdependencias con proveedores y clientes, ineficiencias debida a provisiones basadas en datos históricos, la evaluación de los resultados centradas en datos contables y financieros y no en los planes de acción, conflicto en las funciones de presupuesto (planificación, motivación y evaluación).

Las criticas anteriores están en la base de lo que ha sido, por un lado, una proposición de mejora del presupuesto o principio de evolución y una propuesta de abandono de la práctica o principio de abolición (Fernández y Rodríguez, 2011b, p. 6)

Estos temas se abordan seguidamente bajo los conceptos de presupuesto mejorado a través del Better Budgeting y el de Beyond Budgeting.

- **Better Budgeting**

Este modelo busca simplificar la presupuestación tradicional, mejorado los aspectos funcionales y operaciones. Tales como mejorar los aspectos técnicos (armonizar los datos, formularios con el apoyo de las tecnologías, reducir el grado de detalle, centrándose en los procesos claves. Lorain, y Urquía, (2008, p.91) .

Para el Chartered Institute of Management Accountants y el Institute of Chartered Accountants in England and Wales – CIMA-ICAEW (2004, p. 4), las nuevas tecnologías han sido parte de la razón por la cual la práctica presupuestaria ha podido evolucionar, lográndose mayor velocidad y exactitud tanto en las previsiones como en los presupuestos

Otro de los principales aspectos del presupuesto mejorado es el relativo a la participación de los empleados en los procesos presupuestales. Cokins (2008, p. 46) señala la importancia que tiene para el proceso de presupuestación que exista una

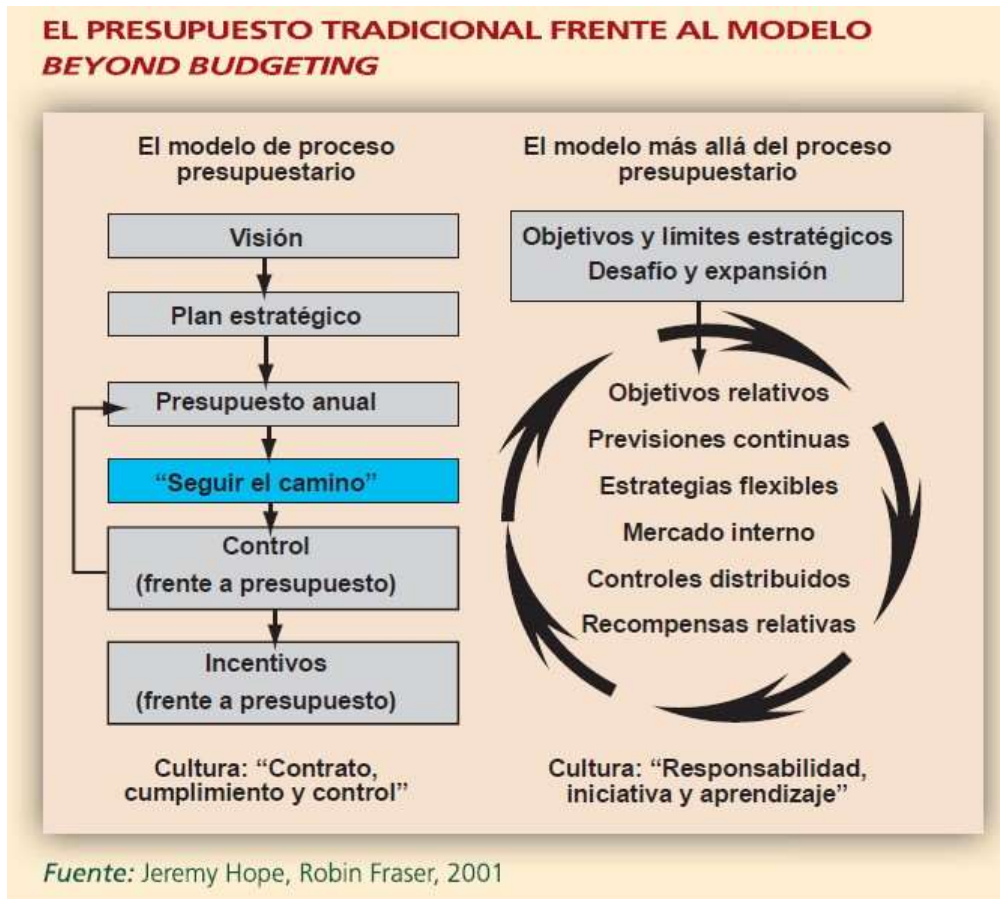
participación en la definición de los objetivos que luego son medidos mediante el presupuesto.

La relación existente entre el comportamiento de los empleados y el presupuesto no es nueva. Asuaga (2008, p. 9) señala que uno de los trabajos pioneros de la Contabilidad Conductista es adjudicado a Argys y data del año 1952; en el referido trabajo se documentan casos de uso del presupuesto como instrumento para presionar a trabajadores y directivos. La referida autora señala a su vez que en la década de 1960 y primeros años de la década de 1970, se realizaron múltiples investigaciones tendientes a evaluar el efecto que la elaboración y uso del presupuesto puede tener sobre el comportamiento individual y sobre la empresa en su conjunto; pero a su vez, la Contabilidad Conductista comenzó a preguntarse también qué efectos tenían las personas en los presupuestos.

□ **Beyond Budgeting**

Este modelo responde a la escuela de investigación, radical que promueve la gestión sin presupuestos. El principal tema de reflexión de BBRT (grupo de trabajo Beyond Budgeting Round Table) es entorno al cuestionamiento sobre si es posible gestionar eficazmente una organización 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 gestión, se han convertido en organizaciones más flexibles, enfocadas en el cliente, en que la autoridad y la toma de decisiones están descentralizadas (Lorain, y Urquía, 2008, p.85)

Figura 1 –El Presupuesto Tradicional frente al Modelo Beyond Budgeting.



Fuente Jermej Hope, Robyn Fraser, 2001

De la figura 1, Lorain, y Urquía, (2008, p.92) manifiestan la diferencia del proceso de gestión tradicional, en el que los objetivos se basan en referencias internas a la empresa y se negocian una vez al año, el Beyond Budgeting el propone unos objetivos relativos, relacionados con referencias externas, para maximizar el rendimiento a corto y largo plazo. Además, implantar el concepto de BB 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

A continuación en la figura 2 se detalla los principios clave del modelo Beyond Budgeting, que permite a la empresa desarrollar su actividad gracias a un proceso de adaptación continua (Lorain, y Urquía, (2008, p.93).

Figura 2 Principio del Beyond Budgeting y proceso de adaptación continuo



Fuente Jermey Hope, Robyn Fraser, 2001

iv. Prioridades de la disciplina respecto a la docencia.

Las tres principales funciones universitarias en la Universidad de la República son, la enseñanza, la investigación y la extensión, sobre ellas se establecen prioridades de la disciplina respecto a la docencia.

a) La Enseñanza del presupuesto en la formación universitaria:

En Uruguay, la enseñanza-aprendizaje del Presupuesto como herramienta de gestión y contralor ha estado presente en los diversos planes de estudios para las Carreras de

Contador y Licenciados de Administración de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República.

En el Plan 1990¹, la asignatura “Contabilidad Presupuestal y para el Control de la Gestión”, contribuye a la formación en el manejo herramientas de gestión, entre ellas profundiza la enseñanza-aprendizaje del Presupuesto Integral y Análisis de desvíos, siendo obligatoria para los alumnos que optaban por la Carrera de Contador y opcional para la Licenciatura de Administración. Este Plan fue sustituido por el Plan 2012.

El Plan 2012², conserva el esquema de la asignatura ahora unidades curriculares (UC) pero con variaciones en su denominación y ubicación. En la Unidad Académica (UA) “Costos y Control de Gestión”, en un inicio la UC se denominó “Contabilidad de Gestión” impartida en el quinto semestre constituyéndose en obligatoria para las carreras Licenciado en Administración y opcional para las carreras Contador Público, encontrándose la enseñanza-aprendizaje del proceso panificación y presupuestación y control. A mediados del año 2019 se transforma en la UC “Contabilidad Gerencial” ³, en la cual se fusionaron dos UC “Contabilidad de Gestión” o “Costos para la Toma de Decisiones”, constituyéndose en UC obligatorias para ambas carreras, conservándose en los contenidos el tema presupuesto.

La unidad curricular Contabilidad Gerencial paso a ser obligatoria en los planes de ambas carreras que, si bien tuvo su primera edición en el año 2019, ya se había demostrado interés en la materia cuando era opcional. El encare del curso se realiza a través en clases prácticas y teórico prácticas, los recursos utilizados son presentaciones comentadas, utilización activa de foros de consultas, a la que se le está agregando uso de polimedias y otros audiovisuales). A causa de la pandemia ocasionada por el COVID19 y la consecuente declaración de emergencia sanitaria en Uruguay desde mediados de marzo de 2020, a los efectos de dar continuidad al año lectivo, se incorporó tecnologías en la enseñanza universitaria, con un fuerte poder democratizador y descentralizador,

¹ http://fcea.edu.uy/images/bedelia/planes/plan_90/Materias_plan90.pdf

² <http://fcea.edu.uy/ensenanza/las-carreras-de-fcea.html>

³ http://fcea.edu.uy/images/bedelia/resoluciones/2020/CONTAB_GERENCIAL_Res_26_del_10.08.2020.pdf

motivo por el cual en esta segunda edición, se dictara el curso a distancia con teórico digital (ver Budiño, 2012), Las clases prácticas y teórico prácticas se dictarán por Zoom (o BBB en caso necesario) en forma sincrónica en los horarios inicialmente previstos para las clases presenciales. Se continuará con la incorporación de videos grabados (Ver Basignani y Asuaga, 2020 y Hochsztain et al 2012), la incorporación de evaluaciones *on line* (ver Asuaga et al, 2012) y se reforzará el apoyo en los foros de consulta (ver Budiño, 2011) a través de la plataforma Moodle.

Para revisar algunos ejemplos de los planes de estudios de algunas universidades de Latinoamérica sobre la formación de grado de Contador Público o Licenciados de Administración, y en particular identificar si el presupuesto forma parte de la formación, nos remitimos para priorizar dos de ellas, al ranking QS Quacquarelli Symonds World University Rankings para el año 2020. QS es una consultora británica que publica todos los años el ranking mundial de universidades. En una publicación que realizó en su portal la CNN Español⁴ sobre las mejores universidades de Latinoamérica según QS para el año 2020, se encuentran las dos mejores de Latinoamérica, la Universidad de Buenos Aires (UBA), Argentina (74 en el ranking mundial); la Universidad Autónoma de México (UNAM), México (103).

Como resultado, surge que el tema Presupuesto forma parte de la formación, aunque varía el grado de profundidad en el abordaje del tema según la universidad que se trate.

En la Universidad de Buenos Aires (UBA), Argentina, en el ciclo de formación profesional de la carrera de Contador Público, encontramos la asignatura “Planeamiento y Control Presupuestario”⁵, y en su programa al presupuesto como herramienta de gestión y control. En la formación profesional de la estructura curricular de la carrera de Licenciado de Administración, la asignatura “Costos y Gestión”⁶, y en su programa también se aborda al presupuesto como herramienta de gestión y control.

⁴ <https://cnnespanol.cnn.com/2019/06/20/estas-son-las-mejores-universidades-de-america-latina-en-2020/>

⁵ <https://mi.econ.uba.ar/programas/?mate=776>

⁶ <https://mi.econ.uba.ar/programas/?mate=277>

En la Universidad Autónoma de México (UNAM), México, en la carrera Lic. En Contaduría o Contador Público⁷ en su plan de estudios, presentan campos de conocimiento de Costos y Presupuestos, encontramos una asignatura Presupuesto⁸, y por otro lado asignaturas previas que van reforzando la herramienta de gestión y contralor. Mientras que en la carrera de Licenciado en Administración, en su plan de estudios encontramos también la asignatura presupuestos⁹ y se observan asignaturas previas al igual que en la carrera de contador público.

Por otro lado, y reforzando la vigencia de la disciplina respecto a la docencia, es que atendiendo a el International Accounting Education Standards Board (IAESB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), estableció un nuevo enfoque para la educación contable a nivel mundial. En el año 2019 llevo adelante un proceso de actualización de las Normas Internacionales de Educación (NIE). En particular las NIE 2 que tiene como objetivo establecer la competencia técnica que los aspirantes a contadores profesionales deben desarrollar y demostrar al final del Desarrollo Profesional Inicial (DPI), a fin de desempeñar un papel como contadores profesionales.

La Norma Internacional de Educación Nro. 2, establece que "El contenido de la formación profesional en contaduría debería consistir en: a) contaduría, finanzas y conocimientos relacionados; b) organización empresarial y negocios; y c) conocimiento y competencias en tecnología de la información", la contabilidad de gestión o gerencial la ubica como un área de conocimiento, al mismo nivel que la contabilidad financiera, tributaria y finanzas.

Si nos remitimos a las Competencias en la formación profesional de contadores públicos, en el área de conocimiento de Contabilidad de Gestión según la indicada por la NIE 2 el presupuesto forma parte de las mismas, en cuanto a la preparación de información para la toma de decisiones que incluyen entre otros la planificación y presupuestación, la aplicación de técnicas que respalden la toma de decisiones de gestión, como la

⁷ <http://oferta.unam.mx/planestudios/contaduracu-plandeestudios14.pdf>

⁸ http://licenciaturas.fca.unam.mx/docs/contaduria/plan_2012-2016/07semestre/07_presupuestos.pdf

⁹ http://licenciaturas.fca.unam.mx/docs/administracion/plan_2012-2016/04semestre/04_presupuestos.pdf

elaboración de presupuestos y previsiones, así como el análisis de la información obtenida a través de estos para apoyar la toma de decisiones.

Por último si nos remitimos al análisis crítico de la disciplina del presupuesto tradicional como herramienta de gestión y contralor de las empresas, se podría proponer una Unidad Curricular opcional denominada “Contabilidad Gerencial Avanzada” que tendría los contenidos las propuestas de modelos que plantean las dos líneas de investigación, como ser Modelo Better Budgeting y Modelo Beyond Budgeting.

b) El presupuesto como herramienta de gestión y contralor en la Investigación

La reciente creación de la Unidad de Investigación de Contabilidad ¹⁰, en el Departamento de Contabilidad y Tributaria (DCyT) de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, da respuesta a diversas demandas planteadas por la carencia de investigación contable en el DCyT. El Decano Jorge Xavier¹¹ indicó en su plan programático “Los Departamentos de Administración y de Contabilidad y Tributaria deberían contar con capacidad para contribuir al desarrollo del País, propulsando una investigación basada en principios éticos y científicos de autenticidad y rigor intelectual, y esto debería ser un objetivo estratégico para la Facultad. Para lograrlo, es necesario desarrollar políticas de investigación eficientes, promoviendo la creación de un plantel de investigadores de nivel de excelencia”.

Como lo menciona Ripoll (2016), a raíz del surgimiento de la competencia y del desarrollo tecnológico, renació de alguna manera una nueva rama de relevancia indudable sobre todo en períodos de crisis financieras y de valores, la contabilidad de gestión o control de gestión (p. 16).

Al encontrarnos en una coyuntura marcada por el COVID-19, la realidad económica, social y ambiental se encuentra en una constante dinámica de cambios. Es en este sentido el presupuesto acompañado de otras herramientas de gestión y contralor así como vinculado a otras disciplinas como la psicología y sociología, propone un proceso, que es objeto de investigación permanente. Definir una línea de investigación en la UIC

¹⁰ Resolución 63 del Consejo de Facultad de Ciencias Económicas y Administración del 6 de mayo de 2019 ¹¹ Informe del 15 de mayo de 2020 de la Unidad de Investigación de Contabilidad.

remunerada, propone desarrollar una agenda de investigación con los aspectos sobre los cuales seguir profundizando.

c) Actividades de Extensión

En FCEA, la extensión es coordinada desde la Unidad de Extensión y Relacionamiento con el Medio (UERM). Las actividades de extensión, que refieren al relacionamiento de la Universidad con el medio, persigue que el proceso enseñanza-aprendizaje trascienda el aula, así como realizar un aporte desde la Universidad con carácter social.

La extensión universitaria es definida por Arocena, R. (2010), "...como el conjunto de actividades de colaboración entre actores universitarios y no universitarios, en formas tales que todos los actores involucrados aportan sus respectivos saberes y aprenden en un proceso interactivo orientado a la expansión de la cultura y a la utilización socialmente valiosa del conocimiento con prioridad a los sectores más postergados."

La UERM depende directamente del Consejo de Facultad y está estrechamente relacionada con la Comisión de Extensión de Facultad. Tiene a su cargo impulsar, potenciar y visibilizar proyectos de extensión y Espacios de Formación Integral (EFIs). Desde allí se promueve la generalización de la extensión y su vinculación con la enseñanza y la investigación.

El tema abordado en este ensayo, permite plantear actividades de extensión. Si bien éstas pueden adoptar diversas formas, plantear proyectos de interacción entre la Universidad con las empresas MIPYMES (de todos los sectores de la economía, nucleadas en Asociaciones o en forma individual), así como con las organizaciones de la sociedad civil, permitirá cooperar en un proyecto donde FCEA aporte su equipo de trabajo (docentes y estudiantes) para el tema dentro del área de conocimiento de la Contabilidad Gerencial y en particular el presupuesto, que junto a las tecnologías permitan ser una herramienta de gestión y contralor de las mismas. Esta iniciativa tendría un rol social, dado que con un abordaje técnico social, permitiría generar organizaciones sustentables y de esta forma se estaría contribuyendo al bienestar de la sociedad uruguaya.

Otra propuesta puede estar asociada a generar un convenio entre FCEA y la OPP con el fin de cooperar para potenciar el Portal de Transparencia Presupuestaria, proyecto donde FCEA aporte un equipo de trabajo (docentes y estudiantes) en particular con la temática de presupuesto como herramienta de gestión y contralor que junto a las tecnologías y la interacción de profesionales sociólogos y psicólogos, permitan generar un sistema de información armonizado para comunicar a la sociedad. Esta iniciativa tendría un rol social, dado que con un abordaje técnico social, permitiría generar información sobre la aplicación de los recursos del Estado y el desempeño que han tenido, buscando eficiencias, de esta forma se estaría contribuyendo al bienestar de la sociedad uruguaya.

IV. Reflexión final

El presupuesto como herramienta de gestión y contralor tiene una larga trayectoria histórica, encontrándose su mayor desarrollo a inicios del siglo XX, como respuesta a cambios en el contexto de las organizaciones.

A fines del siglo XX se presentan dos líneas de tendencias de investigación, siendo una de ellas la que propone que el presupuesto como herramienta de gestión es válido y puede ser utilizado en conjunto con otras técnicas que lo complementan y contribuyen a minimizar los problemas y limitaciones que posee, principalmente en cuanto a la adaptabilidad y a la flexibilidad; esta corriente incluso, propone nuevas técnicas de elaboración que, por ejemplo, toma al costeo basado en actividades como base para su elaboración. Otra corriente o enfoque, más radical, propone abandonar el uso de los presupuestos como eje central de la gestión empresarial y de fijación de incentivos y recompensas, para lo cual propone el establecimiento de una serie de principios rectores que modela un nuevo sistema de gestión.

La tecnología, junto a la complejidad y globalización de los negocios, la formación y educación, trajo importantes desafíos de adaptación al Presupuesto en el siglo XXI. Las nuevas tecnologías permiten dar respuestas a las necesidades de información de manera, que permite mejorar la velocidad de forma de hacer lo mismo, pero más rápido. También influyen en el diseño de sistemas de información gestando cambios profundos

en la forma de trabajar. La gestión presupuestaria adaptada a la tecnología generaría grandes oportunidades de mejorar cada vez más la disponibilidad de información, como la predicción de diferentes escenarios para la toma de decisiones. Otro elemento para considerar, es que la tecnología no puede cambiar es la conducta humana, por lo que se deberá desarrollar complementaciones con disciplinas dentro de la sociología y psicología que permita una mejor calidad de vida de toda la sociedad.

Atendiendo las tres funciones de la universidad, se plantean para cada una de ellas los desafíos de la docencia. En cuanto a la enseñanza los contenidos de las unidades curriculares incluyen el presupuesto como herramienta de gestión y contralor desde el punto de vista de presupuesto tradicional, tomando ejemplos de programas de otras universidades no se encuentran variaciones en la propuesta académica referente al tema en cuestión. Asimismo, se identificó la oportunidad de brindar una materia opcional denominada Contabilidad Gerencial Avanzada, que oferte las técnicas estudiadas en el enfoque radical, que considera prescindir de los presupuestos, para la gestión estratégica de las organizaciones.

Por otro lado, en la función universitaria de investigación, se propone crear una nueva línea de investigación en la unidad de investigación de contabilidad que permita profundizar en los avances de los enfoques de presupuestación, y como el presupuesto en el siglo XXI, logre una adaptación que permita dar respuestas a los cambios que propone el contexto de la organización. Y por último dentro de la función de extensión, se propone generar vinculaciones de la universidad con las empresas MIPYMES que permitan a través de la interacción docente alumnos, transferir herramientas de gestión, dirigidas a sustentar estas organizaciones. Asimismo, se propone celebrar un convenio con OPP, para realizar actividades con docentes y estudiantes en el marco del Portal de Transparencia Presupuestaria, brindado un abordaje técnico social, que contribuya a generar productos que impacten en el bienestar social.

Referencias

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA (1992). Principios de Contabilidad de Gestión: El Proceso Presupuestario en la Empresa. Madrid: AECA.

Asuaga, C. (2008). Evolución y perspectivas de la Investigación en Contabilidad de Gestión. En III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad: Montevideo, Uruguay, 5, 6 y 7 de noviembre de 2008 (p. 32).

Asuaga, C; Golpe A y Hochsztain, E (2012): La evaluación universitaria en el marco de las tecnologías de la información. Anales de las III Jornadas Académicas de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. Montevideo

Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82.

Bassignana, J. R., & Asuaga, C. (2020). El recurso audiovisual como herramienta pedagógica en tiempos de covid-19: un análisis empírico sobre su eficiencia en la Universidad de la República, Uruguay. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, (17).

Budiño, G. (2011). Gestión de comunidades virtuales. *Revista Quantum* 6(1), 4-11.

Budiño, G (2012). Experiencia Teórico Digital. *Anales del Primer Encuentro interinstitucional: articulando experiencias*.

Budiño, G., Correa, N & Pintos, G (2011). Nuevas tendencias, tecnología e impacto en las organizaciones. *II Jornadas Académicas de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración*. Agosto de 2011.

Buenaventura, E. D. A. (2012). La contabilidad como expresión socio-cultural: una reflexión histórica. *Revista visión contable*, (10), 79-116.

Cantero Morán, J. (2015). El concepto de Beyond Budgeting y su aplicación al caso español. Madrid: ICAI - ICADE.

Chow, C., Duh, R. y Xiao, J. (2006). Management accounting practices in the People's Republic of China. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 923-967.

Cokins, G. (2008). Repairing the Budgeting Process: The budgeting process often gets in the way of successful strategy achievement. New York: Financial executive.

Chartered Institute of Management Accountants e Institute of Chartered Accountants in England and Wales – CIMA e ICAEW (2004): Debating the traditional role of budgeting in organizations. Better Budgeting: A report on the better Budgeting forum from CIMA and ICAEW, pp. 2-6. Londres: Silverdart Ltd.

de león, M; Fernandez ,FM; y Lopez F. (2019). Presupuesto: su aplicación en las principales empresas exportadoras del Sector Lácteo del Uruguay. Tesis de Maestría. Universidad de la Republica.

Fernández, A., y Rodríguez, E. (2011a). Itinerario histórico y situación actual de la disciplina presupuestaria empresarial. De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad, 8(14), 50-78.

Fernández, A. y Rodríguez, E. (2011b). Un análisis de las limitaciones de la filosofía presupuestaria tradicional. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión (RIGC), 9(18), 1-25.

Feudal, O. (2013). Diferentes escenarios y antecedentes de la evolución del pensamiento contable. Doctoral dissertation, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires.

Hochsztain, E; Asuaga, C. y Ramirez, R (2012). Incorporación de videoconferencia en cursos de grado, posgrado y actualización permanente. XIV jornadas de educación de la FCEA

Hope, J. y Fraser, R. (2003). ¿Quién necesita presupuestos? *Harvard Business Review*, 81(2), 86-93.

Hope, J. y Fraser, R. (2004): *Beyond Budgeting: más allá del sistema presupuestario*. Barcelona: Deusto.

Horngrén, C., Foster, G. y Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. Madrid: Pearson educación.

IAESB (2019). *handbook-international-education-standard*

Kaplan, R. (1984). The evolution of management accounting. En *Readings in accounting for management control* (pp. 586-621). Boston: Springer.

Lorain, M. A., & Urquía, E. (2008). ¿Es el fin del presupuesto? Una revisión de las nuevas tendencias sobre presupuestación. *Partida doble*, 204, 84-97.

Ripoll, V. ; Porcuna, R. y Porcuna, L. (2016). Teorías y metodologías internacionales de investigación en control de gestión.. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión (RIGC)*, (27), 1-22.

Paternostro, S. (2008). L'applicazione della partita doppia in Italia e in Spagna nel XVI secolo documentata dalle opere di due autori: Angelo Pietra e Salvador Bartolomé de Solorzano. En *VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*.

Podmoguilnye, M. (2014). *El presupuesto integrado a la estrategia empresarial*. Buenos Aires: Thomson Reuters La Ley.

Smolje, A. (2007). ¿Beyond Budgeting versus presupuestos? En *Revista Electrónica del Instituto Internacional de Costos*, Universidad de Buenos Aires.

Smolje, A. (2015). *Presupuesto integral y beyond budgeting. Una propuesta superadora*. Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas.

Soriano, D. y Picazo, M. (2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: de los inicios al paradigma de la utilidad. En ICE, Revista de Economía, (865).

Uruguay, MM (2012). Informe MoodleMoot Uruguay 2012

Sitios WEB Visitados

CNN español

<https://cnnespanol.cnn.com>

Beyond Budgeting Institute- BBRT <https://bbrt.org/>

Facultad de Ciencias Económicas y Administración – Universidad de la República

<http://fcea.edu.uy>

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

<https://mi.econ.uba.ar>

International Accounting Education Standards Board (IAESB)

<https://www.iaesb.org/>

Oficina de Planeamiento y Presupuesto – Portal de Transparencia Presupuestaria

<https://transparenciapresupuestaria.opp.gub.uy/>

Universidad Autónoma de México (UNAM)

<https://www.unam.mx/>

<http://oferta.unam.mx/planestudios/contaduracu-plandeestudios14.pdf>