

Percepciones Sobre la Creación de Reservas Presupuestarias en Proceso Presupuestario Participativo

Resumen

Este trabajo, por medio de una pesquisa empírico-descriptiva, tiene el objetivo de analizar el tema reserva presupuestaria desde el punto de vista de la retórica, en un abordaje de aproximación interpretativista, por medio de un estudio de caso. Ofrece una visión alternativa a los trabajos desarrollados bajo la égida del positivismo, donde todo lo que se desarrolla en las organizaciones es estrictamente racional; además de eso desdobra lo que se denominó genéricamente reservas, como si fuese una “caja negra” en que todo es igual y así debe ser tratado. Fue escogida una organización de gran porte, con las complejidades, necesidades y tensiones que ella proporciona. Existen tres principales resultados de esta pesquisa. El primero es la ambigüedad de entendimiento de reservas tanto como algo a ser evitado, como también algo esencial a la gestión, o sea, cuando existe, beneficia a la organización. El segundo resultado es que el entendimiento negativo en relación a la existencia de la reserva es acompañado de la negación de su existencia. El tercer resultado es que el argumento para la no existencia de las reservas presupuestarias está basado en la estructura que considera sistema de informaciones, metas derivadas de las estrategias e intenso involucramiento de la alta administración, lo que inhibiría su constitución. Como implicación reflexión en las organizaciones al tratar las reservas presupuestarias como algo a administrar y no simplemente evitar.

Palabras clave: Control Gerencial; Presupuesto; Reservas Presupuestarias; Análisis de Discurso.

Fábio Frezatti¹

Libre Docente por la Universidad de São Paulo (USP) e Profesor Titular de la Facultad de Economía, Administración y Contabilidad – USP. **Contacto:** Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, FEA 3, Butantan, São Paulo, SP, CEP: 05508 010.
E-mail: frezatti@usp.br

Franciele Beck

Máster en Ciencias Contables por la Universidad Regional de Blumenau (FURB). **Contacto:** Rua Antonio da Veiga, 140, Victor Konder, Blumenau, SC, CEP: 89012-900.
E-mail: beck.franciele@gmail.com

Júlio Orestes da Silva

Máster en Ciencias Contables por la Universidad Regional de Blumenau (FURB) e Profesor Asistente de la Universidad Federal de Goiás. **Contacto:** Caixa Postal 131, Campus II, FACE, Goiânia, GO, CEP: 74001-970.
E-mail: orestesj@gmail.com

1 El primer autor agradece el apoyo de la FAPESP, CNPq y CAPES por el apoyo proporcionado al proyecto de pesquisa que originó el trabajo.

1. Introducción

La gestión empresarial demanda estructura de planificación y control formalizado para posibilitar el desarrollo de las operaciones, acompañamiento del desempeño e incluso remuneración de los ejecutivos. En ese sentido, la planificación estratégica, el presupuesto empresarial y el *Balanced Scorecard* (BSC) se constituyen en herramientas para apoyar la gestión empresarial (Ferreira & Otley, 2009; Merchant & Van der Stede, 2007; Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009). En ambientes de mayor estabilidad, el presupuesto se presenta más adecuado que en ambientes de alta volatilidad y riesgo (Chenhall & Morris, 1986). Ninguna literatura indica que el presupuesto deje de ser utilizado en ambientes más volátiles, pero se reconoce que su eficacia puede variar en función de la evolución de innumerables variables (Chenhall & Morris, 1986; Miles & Snow, 1978).

En ese punto la literatura poco avanza en el sentido de cuestionar las adaptaciones que los profesionales desarrollan para utilizar el presupuesto. Después de todo, se trata de un artefacto que no es obligatorio en las organizaciones y cuya concepción y uso no son iguales. La teoría de la Agencia, conforme Jensen y Meckling (1976) y Lambert (2006), demanda instrumento de coordinación, objetivación de planificación, pero el grado de formalización, alcance y satisfacción son legitimados por el modelo de gestión de cada entidad. La teoría de la agencia solamente reconoce qué instrumentos son demandados, pero no se atiene a cómo deben ser estructurados o proporcionados.

Uno de los elementos más cuestionados cuando se trata el presupuesto formalizado en las organizaciones es la reserva presupuestaria (*budgetary slack*), vista dentro de las más variadas perspectivas. En ese sentido, reserva presupuestaria puede ser vista: como un valor que sirve para cubrir incertezas (Thatten, Mahlendorf, & Skiba, 2010); como una cuestión ética (Hobson, Mellon, & Stevens, 2011); como fruto de la presión del sistema presupuestario (Marginson & Ogden, 2005); y como una reacción a la política de remuneración de la organización (Leavins, Omer, & Vilutis, 1995). Por presentar la combinación de diferentes paradigmas (Covaleski, Evans, Luft, & Shields, 2003); parte de las críticas a la constitución de reservas presupuestarias se deriva de los diferentes entendimientos. De una manera simplificada, la gran crítica a la existencia de reservas presupuestarias es la pérdida de referencial de desempeño que sea aceptado como adecuado en el desempeño organizacional. Aunque reserva presupuestaria pueda ser definida de varias maneras, en términos generales, corresponde a valores de gastos mayores que aquellos “adecuados” y valores de ingresos menores que aquellos más “adecuados” o esperados.

2. Problematización y Cuestión de Pesquisa

Algunas alternativas de tratamiento para las reservas son posibles y una de ellas consiste en tratar el tema con mayor flexibilidad. Eso es posible mediante revisiones del presupuesto (Hansen & Van der Stede, 2004). Como consecuencia, ciertos resultados son alterados, algunas metas pueden ser ajustadas eventualmente y las expectativas que el socio tenía pueden ser muy alteradas. Al hacer eso, el instrumento pierde su estabilidad en el relacionamiento entre ejecutivos y socios en lo que se refiere a los compromisos, lo que representa un problema para el proceso de agencia. El socio espera de los ejecutivos el cumplimiento de sus metas, aunque el ambiente (interno y externo) sea volátil o incluso agresivo. Espera que el agente dedique lo mejor de sí en las actividades que le fueron confiadas y genere los resultados prometidos.

¿Cómo tratar con eso si la flexibilidad no está presente? Del lado de los ejecutivos, las cuestiones de comportamiento se acentúan: i) ¿Cómo será evaluado? ii) ¿Si el ambiente externo se modificase cómo voy a obtener recursos para actuar? iii) ¿Tendré más capacidad de recuperación que mis pares? iv) ¿Cómo mi desempeño va a influenciar en mi carrera y mi evaluación?

El estudio desarrollado por Yuen (2004) demostró que esas tensiones llevan a los ejecutivos a crear reservas presupuestarias para su protección. Son holguras que no permiten a la organización establecer niveles de desempeño efectivamente desafiantes y, al mismo tiempo, proporcionan protección para que

el ejecutivo pueda mantener sus metas con más gastos o menos ingresos. Pueden ser efectuadas con o sin o consentimiento de niveles superiores y, en el peor de los casos, existen sin que se sepa.

La literatura ha tratado el presupuesto de varias maneras, pero, en general, las pesquisas son muy críticas en relación al proceso y cuestionan elementos que lo componen. De entre esos elementos, la reserva presupuestaria es una de las más cuestionadas (Hartmann & Maas, 2010; Davila & Wouters, 2005; Hewege, 2012; Merchant & Van der Stede, 2007). La mayor parte de los trabajos se preocupa en mostrar la holgura y sus efectos indeseables sobre la gestión. Sin embargo, la indicación de soluciones para problemas generados por las reservas aún es más escasa (Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento, & Oyadomari, 2010).

Como se percibe, aunque la definición de reserva pueda ser algo relativamente simple, su materialización y consecuente tratamiento pueden ocurrir teniendo en cuenta diferentes perspectivas o vertientes epistemológicas. Esas vertientes dependen de cómo los investigadores entienden el mundo en términos de realidad, lo que torna el tema muy propicio a críticas y menos en términos de propuestas de soluciones. Como consecuencia, una dificultad adicional se presenta, pues la literatura es muy fragmentada y no siempre alineada epistemológicamente.

Esa es una oportunidad relevante, pues la discusión sobre establecimiento y existencia de reserva carece de un constructo teórico de gran alcance para analizar y permitir el entendimiento del fenómeno. De esa manera, la cuestión de pesquisa que nordea el trabajo es la siguiente: *¿debemos evitar o entender y administrar la constitución de reservas presupuestarias?*

Este trabajo se propone contribuir de dos maneras, siendo: investigar los diferentes tipos de entendimiento de reservas presupuestarias o posibles de ser generadas, así como avanzar en el entendimiento de sus antecedentes. Para que eso sea posible, la pesquisa será desarrollada de manera alternativa al abordaje predominantemente propuesto en los artículos publicados, al abordaje positivista, que entiende que la reserva presupuestaria es un problema y, a partir de ahí, *take for grant*, o sea, cómo evitar el problema sin cuestionamiento si es o no un problema. Para capturar elementos que puedan ser considerados alternativos, el abordaje interpretativista será utilizado.

3. Revisión de la Literatura

La revisión de la literatura puede ser dividida en cuatro elementos: (i) control gerencial, (ii) presupuesto, (iii) reservas presupuestarias y (iv) constructo de las reservas presupuestarias.

3.1 Control gerencial

A partir de la definición de Anthony (1970), el proceso de control gerencial valorizó la contabilidad gerencial, pues esta pasó a ser vista como parte de “un conjunto de actividades desarrolladas para asegurar que los planes gerenciales sean alcanzados” (Anthony & Govindarajan, 2008). En esa perspectiva, las estrategias de la empresa son valorizadas y una dada estructura, conjunto de artefactos, rutinas y procedimientos son desarrollados en una organización. El conjunto de artefactos puede ser variado y busca atender funciones relevantes del modelo de gestión de la organización, pero los más citados son la planificación estratégica, BSC, presupuesto y control presupuestario (Frezatti et al., 2009). Existe una jerarquía y secuencia de desarrollo de esos artefactos en las organizaciones y su estructuración está relacionada a la manera como los gestores desarrollan sus actividades.

Es esperado que el relacionamiento entre los artefactos, jerarquía y secuencia proporcionen algún nivel de alineamiento que permita la gestión de la organización de manera eficiente y eficaz. Ese conjunto de artefactos, conforme Malmi y Brown (2008), puede ser visto como paquetes y relacionan los varios sistemas de control (cibernéticos, administrativos y socio-ideológicos) de la organización, de manera que la remuneración y reconocimiento se deriven de esos elementos. Tal relacionamiento, que puede variar en

términos de existencia de los artefactos, amplitud e incluso en la manera de ser utilizados, al mismo tiempo, provoca y equilibra las varias tensiones de las organizaciones en el sentido de la ejecución de las actividades.

3.2 Presupuesto

Reconocido a partir de sus conjuntos, como el plan financiero de las organizaciones, el presupuesto es consecuencia de la planificación estratégica, se relaciona con el BSC cuando exista en la organización, y es acompañado por el control presupuestario (Frezatti, 2007). Puede ser usado para varios propósitos, y de manera combinada, tales como planificación, coordinación y organización de actividades, dotación de recursos, motivación de empleados y expresando la conformidad con las normas sociales (Covaleski et al., 2003). Por su vez, podemos encontrar las siguientes razones para disponer del presupuesto en las organizaciones. Hansen y Van der Stede (2004) mencionan: plan operacional, elemento para evaluación de desempeño, instrumento para comunicación de objetivos y formación de estrategias. En otras palabras, un instrumento con muchos matices y potenciales conflictos, en el tiempo, en la jerarquía e incluso en el direccionamiento. Después de todo si, al mismo tiempo, el instrumento apunta hacia el futuro contemplando las estrategias, demanda definición de metas que serán utilizadas para evaluar desempeño de áreas y personas, como consecuencia, el potencial conflicto está instalado en el origen. Las tensiones e intereses deben ser tratados, administrados para que el instrumento sea utilizado dentro de los conflictos internos de las organizaciones. Por eso, nada más natural a las personas cuando tornan operativa una estrategia en una meta, en la duda frente a las incertezas, optar por una meta que no las desfavorezca.

La participación en la elaboración y cobranza de resultados del presupuesto es el punto inicial, dado que, si no existe participación, si es desarrollado de manera *top-down*, la discusión sobre reservas no tiene sentido. De cualquier forma, participación no es un tema que pueda ser desarrollado de manera binaria, o sea, existe o no existe (Kenis, 1979), trayendo efecto sobre el proceso de planificación. Teniendo en cuenta la perspectiva de participación, en algún grado, varios conflictos pasan a existir en el momento del establecimiento de metas que, una vez aprobadas, deben ser perseguidas, alcanzadas y recompensadas (Covaleski et al., 2003). La herramienta propiamente dicha proporciona expectativa de control, por algunos denominada ilusión del control, por el hecho de que el artefacto en sí no lo proporciona, pero genera esa percepción (Rosanas & Velilla, 2005).

La expectativa de actuación racional, alineada con la teoría de la agencia, en ambiente participativo de planificación es que las metas contengan desafíos y sean ejecutables (Welsch, 1986). Esa manera de ver el relacionamiento entre personas y cosas es muy relevante para la perspectiva organizacional y sus relaciones causales. Ya que la construcción del presupuesto es conjunta y una de las perspectivas es disponer de un artefacto que persiga el aumento de la eficiencia, tener reservas en un presupuesto puede significar la pérdida de la información que representa la optimización de resultados. Por otro lado, identificar lo que es una reserva no es una tarea fácil cuando se vive un ambiente de mudanza e incerteza.

3.3 Reservas presupuestarias

La forma en que la empresa se estructura, planifica, destina y utiliza sus recursos para la consecución de sus objetivos es tratada en la literatura en Contabilidad Gerencial bajo diversos enfoques y perspectivas, siendo predominante el abordaje positivista, de entre las cuales se apunta la pesquisa relacionada a las reservas de recursos, discutida en los estudios de Mohamed (1973), Bourgeois (1981), Merchant (1985), Cheng y Kesner (1997), Tan y Peng (2003) y Chen y Huang (2010).

Partiendo del modelo económico, Mohamed (1973, p. 535) define reserva de recursos como “la diferencia entre el total de recursos disponibles para una empresa y el total necesario para mantener la coalición de la organización”. En este aspecto, Merchant (1985) destaca, como una modalidad importante de reserva, la reserva presupuestaria. La comprensión acerca de la definición de esta modalidad de reser-

va sobrepasa el hecho de que su surgimiento está directamente relacionado al proceso organizacional de destinación de recursos, en específico, sus imperfecciones (Mohamed, 1973).

Según Covaleski, Evans, Luft y Shields (2003), la destinación de recursos está entre una de las muchas finalidades del presupuesto, juntamente con la planificación y coordinación de las actividades desarrolladas por la organización, la motivación de empleados, el establecimiento de normas sociales. De esta forma, el proceso presupuestario, sus aspectos, particularidades y configuraciones, representa un campo amplio de investigación de este fenómeno, comprendiendo desde la caracterización, y motivos para la creación de reservas presupuestarias, a las aplicaciones y relaciones específicas de esta práctica, denotando interés y preocupación por parte de la academia y organizaciones (Merchant, 1985; Yuen, 2004; Davila & Wouters, 2005).

Partiendo de esta retrospectiva, se presentan en la Figura 1 las definiciones de reservas presupuestarias analizadas en las pesquisas, teniendo como objetivo la conceptualización, y posterior delineamiento de las perspectivas teóricas y empíricas verificadas en la revisión de la literatura.

Definición	Autor (es)
“Reserva presupuestaria es definida como el montante por el cual un subordinado subestima su capacidad productiva, cuando dada la oportunidad de seleccionar un estándar contra el cual su desempeño será evaluado.”	Young (1985, p. 831, destaque nuestro)
“Reserva presupuestaria puede ser definida como el exceso de montante presupuestado en un área sobre lo que es necesario.”	Merchant (1985, p. 201, destaques nuestros)
“Revés presupuestario es definido como la diferencia deliberadamente creada entre la previsión presupuestaria ‘estimativa de presupuesto honesto ’ y el valor del presupuesto ‘propuesta de presupuesto.’”	Lukka (1988, p. 282, destaques nuestros)
“Reserva puede ser definida como la subestimación intencional de ingresos y capacidades productivas y/o sobreestimación de costes y recursos necesarios para completar una tarea presupuestaria.”	Dunk y Nouri (1998, p. 73, destaques nuestros)
“Reservas involucran el consumo de recursos de la organización en exceso a lo que son demandados y los funcionarios no pueden fácilmente explicar la contribución de esos gastos para los objetivos organizacionales.”	Merchant y Van der Stede (2007, p.185, destaques nuestros)
“Reserva presupuestaria es creada cuando un subordinado subestima sus capacidades o los recursos de su presupuesto en una unidad de negocios.”	Hobson, Mellon y Stevens (2011, p. 88, destaque nuestro)
“Definida como la diferencia entre los recursos presupuestados y los recursos necesarios para alcanzar los objetivos de la organización de forma eficiente.”	Kilfoyle y Richardson (2011, p. 186, destaque nuestro)

Figura 1. Definiciones de Reserva Presupuestaria

Fuente: Desarrollado con base en la literatura investigada.

Lo que llama la atención en todas las referencias es que el gestor tiene consciencia y racionalmente consigue **percibir** que tiene un valor sub o sobreestimado considerado en el proceso presupuestario. Eso puede ser constatado por el uso de las palabras: “subestimar”, “exceso en relación a lo necesario”, “deliberadamente creada”, “intencionalmente creada”, etc. La lógica de la racionalidad considerada lleva en consideración que el gestor hace la reserva conscientemente y podría no hacerlo. Esa es una discusión relevante: ¿tendría él la oportunidad de no hacerlo? Sin un abordaje que permita convivir con los gestores, cualquier avance en esa discusión se torna limitado. Esa es la motivación de buscar una alternativa paradigmática que proporcione una mirada diferente de aquella ofrecida por la perspectiva racional positivista.

3.4 Constructo de las reservas presupuestarias

Las definiciones de reserva presupuestaria citadas en el ítem anterior refuerzan el desarrollo de la temática en la literatura contable y su intrínseca asociación a las motivaciones en relación a la creación de estas reservas, revelándose, por tanto, punto clave de la discusión. Como se puede percibir, cuatro dimensiones deben ser consideradas al tratar las reservas y son soportadas por la literatura:

- **La existencia de la reserva:** subestimar ingresos y sobreestimar gastos;
- **Intencionalidad de la acción:** fue generada deliberadamente, independientemente de generar beneficios;
- **Razones para que la reserva sea creada;** y
- **Beneficio de la acción:** puede existir o puede no existir.

El primer elemento, la existencia de reservas, puede ser discutido *a priori*, aunque subestimar o sobreestimar una dada meta tenga que ser orientado hacia alguna referencia (Young, 1985; Lukka, 1988; Dunk & Nouri, 1998; Hobson et al., 2011). ¿Cuál sería y dónde estaría esa referencia? ¿En el pasado, presente, futuro? ¿Estarían disponibles internamente o externamente? Si fuere el pasado, desprecia toda la perspectiva de la propia definición de planificación que se caracteriza por ser “decisión anticipada” (Welsch, 1986). Si el futuro simplemente repitiera el pasado, lo que no es lo más característico, puede ser una alternativa plausible; caso contrario, no debe ser esa la perspectiva de comparación. De cualquier forma, es innegable el poder de la referencia pasada, histórica, por el hecho de ser entendida como “objetiva”, o sea, algo que ya ha ocurrido. La constitución de reservas, forma o ha formado parte de la realidad vivida por la organización y así es reconocida. Se destaca que oír al gestor para entender si él cree que existan reservas es relevante, pues es el primer paso para analizar si la creación es intencional, el porqué de la reserva ser constituida y asimismo, cuáles son los impactos generados.

El segundo elemento, consecuencia del primero, es de difícil tratamiento, pues es extremadamente subjetivo (Young, 1985; Lukka, 1988; Dunk & Nouri, 1998). ¿Cómo saber si los gestores intencionalmente subestimaron o sobreestimaron metas? En consecuencia de eso, se acepta el presupuesto de que, al existir beneficio, la reserva fue consecuentemente intencional. El hecho de existir sistema de remuneración que premia a los ejecutivos que alcancen determinadas metas hace con que lo intencional sea visto como latente, como posible. La aceptación de la intención presupone que existan condiciones: claro entendimiento de la construcción de las metas, disponibilidad de informaciones, sistemas de informaciones, claro conocimiento conceptual y práctico, además de estructura de planificación adecuada en relación a cronograma, entrenamiento y estructura organizacional (Frezza, Nascimento, Junqueira, & Relvas, 2011). Caso esas condiciones no sean encontradas, se puede decir que no fue intencional, y sí por desconocimiento, ausencia de tiempo mínimo para obtener informaciones mejores, etc.

De cualquier forma, algunos autores citados no se preocupan con la ausencia de condiciones, dado su posicionamiento ontológico: el hecho de existir subestimación o sobreestimación no debería ocurrir, independientemente de posibles causas. Sería algo semejante a decir que lo que se planifica “tiene que ocurrir”, como si el ambiente vivido fuese perfectamente previsible, la comunicación más que adecuada y el grado de conocimiento de los gestores en el más alto nivel posible. No es extraño que esa vertiente no consiga avanzar en el conocimiento sobre establecimiento de reservas, ya que no se preocupa con causas fuera de la más pura racionalidad. Los estudios de Covalski et al. (2003) vienen a contribuir para un mejor entendimiento de las tensiones existentes en ese ambiente, combinando la racionalidad (perspectiva económica), cuestiones motivacionales (abordaje psicológico) y el poder (abordaje sociológico). Ese conjunto permite entender que los diferentes abordajes traen influencias mutuas dentro de la organización.

El tercer elemento, las razones para desarrollar una reserva, puede traer varias respuestas posibles, tales como: (i) la presión derivada de la gestión cumbre para alcanzar el crecimiento de lucro anual del presupuesto (Mohamed, 1973); (ii) como un *hedge* contra la incerteza (Mohamed, 1973; Merchant, 1985; Nouri, 1994; Leavins, Omer, & Vilutis, 1995; Davis, Dezoort, & Kopp, 2006); (iii) estructura organizacional y control presupuestario, participación en el presupuesto y asimetría informacional entre los involucrados, tratados, por ejemplo, en los estudios de Bruns y Waterhouse (1975), Kenis (1979), Merchant (1985), Young (1985), Brownell y McInnes (1986), Lukka (1988), Chow, Cooper y Waller (1988), Dunk (1993), Leavins, Omer y Vilutis (1995), Yuen (2004); (iv) la asimetría informacional, por otro lado, es tenida como una variable que influencia directamente en la creación y proporción de estas reservas (Dunk, 1993; Yuen, 2004), (v) el nivel de descentralización de una organización (Leavins et al., 1995); y (vi) comunicación inadecuada (Yuen, 2004, p. 520). Se indica un abanico variado de motivaciones para el desarrollo de reserva, profundamente relacionado a las configuraciones y arreglos organizacionales.

El cuarto elemento, el beneficio de la reserva, está intrínsecamente relacionado a la remuneración de los gerentes (Mohamed, 1973; Leavins et al., 1995). Aunque no sea el único tipo de beneficio. De esta forma, la literatura confiere indicios de que, cuando el desempeño del presupuesto está unido al sistema de recompensa de la organización, los gerentes (agentes) son motivados a crear reservas en respuesta a la expectativa de recompensa por el alcance de sus metas, o sea, en el intuito de mejorar su perspectiva de remuneración (Brownel & Mcinnes, 1986; Dunk, 1993; Leavins, Omer, & Vilutis, 1995; Yuen, 2004; Church, Hannan, & Kuang, 2012). Resalta la opinión del gestor para los posibles beneficios o no de la reserva presupuestaria.

4. Metodología

La retórica es la base de la estructura metodológica de esta pesquisa y el entendimiento de los discursos organizacionales a partir de su configuración argumentativa, es la forma usada para captar las informaciones necesarias al análisis (Giddens, 1979; Fairclough, 1992; Torfing, 1999; Dittrich, 2008; Kakkuriknuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008; Carrieri et al., 2009; Moizer, 2009).

Es utilizado como telón de fondo a la estructuración del análisis, la retórica de los discursos organizacionales bajo el enfoque de los argumentos de orden técnico, emotivo y representacional (Dittrich, 2008). En la Figura 2, se delimitan las dimensiones pretendidas, sus respectivas descripciones con base en la literatura investigada, así como, el ejemplo de su caracterización en el análisis.

Dimensão	Descrição	Caracterização na análise
Técnica (racionalizadora)	Orden del conocer y del entender; Preceptos de orden técnico que llevan al entendimiento de la opinión y justificativas sobre los cuales el discurso se sustenta; Responde la cuestión: ¿por qué la opinión es verosímil?	Sujeto 1: "Analizamos cuál es el porcentaje que está siendo el coste directo en relación a los ingresos líquidos, por ejemplo, y hasta el consejo de administración, Directoría y gerencia acompañan."
Emotiva	Orden del sensibilizar y del atraer; Evidencia las razones que tornan los argumentos buenos, por qué vale la pena asumirlos al final, y qué se puede obtener de beneficio, adoptándolo; Responde la cuestión: ¿por qué merece ser adoptada? Orden del sensibilizar y del atraer. Evidencia las razones que tornan los argumentos buenos, ¿por qué vale la pena asumirlos, después de todo, qué se puede obtener de beneficio, adoptándolo? Responde a la cuestión: "¿Por qué merece ser adoptada?"	Sujeto 3: "La práctica es tolerable en algunas circunstancias y es recomendable para no correr riesgos. Puede tener un coste adicional para trabajar en sábado o domingo para alcanzar una meta. Es un margen de seguridad para aprovechar la venta de los días del padre, por ejemplo, que es una meta mayor."
Representacional	Orden del creer y del legitimar; Trata del <i>ethos</i> previo – institucional o personal – o sea, la constitución de un discurso capaz de conquistar la confianza del interlocutor; Responde la cuestión: ¿por qué merece confianza?	Sujeto 3: "Intención de hacer la reserva, es una cuestión de arte, dependiendo del nivel del empleado, inadmisibles".

Figura 2. Aplicación de la retórica como metodología investigativa

Fuente: Desarrollado con base en Dittrich (2008)

Conforme Dittrich (2008, p. 35) en una argumentación "la técnica está para la racionalización así como la emotividad para la sensibilidad y la representación para la confiabilidad". En este sentido, se busca por medio de esas tres dimensiones, analizar los matices de los discursos relacionados a las reservas presupuestarias en la empresa analizada.

La estructuración metodológica lleva en cuenta las directrices generales de estudio de caso propuestas por Yin (2005), abordaje direccional en términos del tipo de contribución, tratado por Keating (1995), y estructuración usando la retórica y aproximación interpretativista discutida por Alvesson (2003).

Las cuestiones metodológicas demandadas en términos de especificación para la pesquisa son: (i) estudio de caso, (ii) colecta de datos y (iii) estructura de las entrevistas.

4.1 Estudio de caso

Por el hecho de tratarse de un tema complejo que puede ser tratado a partir de varios paradigmas, involucrando a personas en varios niveles, el método del caso se muestra adecuado (Yin, 2005; Kakkuri-knuuttila et al., 2008).

Por su vez, la empresa a ser pesquisada debe tener (i) porte, (ii) complejidad de operaciones, (iii) algún nivel de participación de los ejecutivos en el modelo de planificación y control no exclusivo de la cima de la pirámide, (iv) existencia de artefactos de planificación y control cumpliendo funciones de coordinación, definición de los objetivos de la empresa, plan operacional y referencial para acompañamiento del desempeño y *feedback*.

4.1.1 Descripción de la empresa

La empresa seleccionada tiene 55 años de historia y actúa en el segmento textil. Para mayor caracterización, se destaca que esta presenta un cuadro de aproximadamente 2.300 empleados, distribuidos en seis unidades, en los estados de Santa Catarina, Paraná y São Paulo. Bajo el aspecto de estructura de propiedad y control, la empresa corresponde a una sociedad anónima de capital cerrado, cuyo control pertenece a la familia fundadora del negocio, que actualmente posee la gestión familiar concentrada en su segunda generación.

La selección de esta empresa para investigación del fenómeno de creación de reservas presupuestarias se puntúa en la madurez de la empresa y en sus controles gerenciales, en específico por la utilización del presupuesto. Se destaca también la disponibilidad de acceso a la organización, factor de extrema importancia en un estudio de profundidad.

4.1.2 Estructura organizacional y localización de los participantes del estudio

El organigrama de la empresa es presentado en la Figura 3, demostrando la jerarquía en relación a los participantes del estudio.

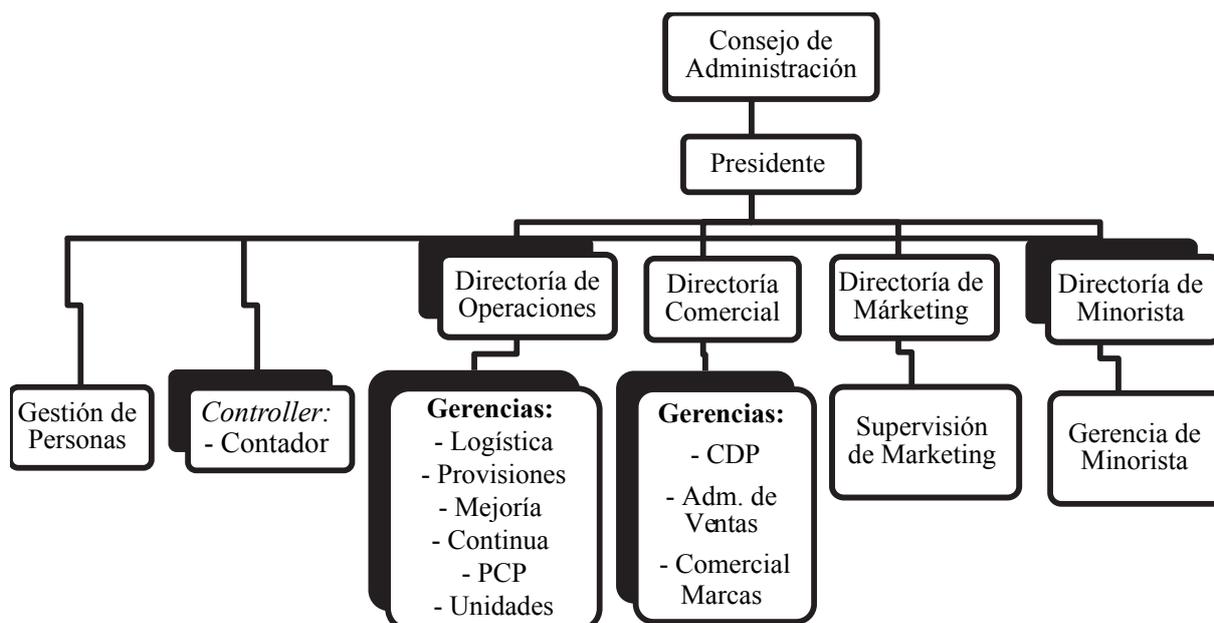


Figura 3. Organigrama Formal de la Empresa el 31/12/2011

Fuente: Adaptado del Informe de Sostenibilidad 2011 de la empresa.

Los participantes del estudio demandados son los ejecutivos involucrados en el proceso de planificación y que pueden influenciar y ser influenciados por las reservas. El hecho de que existan participantes del estudio de niveles diferentes y áreas funcionales diferentes permite entender elementos relevantes de la organización dentro del abordaje de saturación, que valida los discursos percibidos. Dentro del organigrama de la empresa son: Consejo de Administración, Presidente, directores, gerentes que responden para los directores, y supervisiones de área. Por la perspectiva de la empresa fueron entrevistados los siguientes ejecutivos:

- Sujeto 1 = Director de operaciones;
- Sujeto 2 = Gerente de mejoría continua;
- Sujeto 3 = Director de minorista;
- Sujeto 4 = *Controller*;
- Sujeto 5 = Contador;
- Sujeto 6 = Gerente de administración de ventas;
- Sujeto 7 = Gerente de desarrollo de productos (CDP).

Los participantes del estudio fueron escogidos (directores y gerentes) por estar relacionados a los artefactos planificación estratégica y presupuesto. En el caso específico de los gerentes, se trata del nivel que elabora el presupuesto y discute con el director. Los niveles inferiores a ellos no participan en el proceso. Por otro lado, fueron escogidos ejecutivos de diferentes áreas para verificar las diferentes percepciones y comportamientos relacionados al presupuesto, en específico en lo que se refiere a las reservas presupuestarias.

4.2 Colecta de datos

Fueron planificados varios mecanismos de colecta de datos. Se destaca la búsqueda de informaciones por medio de documentos, medios y en el sitio electrónico de la empresa. Así como fueron realizadas entrevistas preliminares, seguida de entrevistas específicas en lo que se refiere a las reservas presupuestarias.

4.2.1 Datos obtenidos por medio de archivos y sitio web

Dicen respecto a las informaciones generales sobre la empresa, que tienen acceso público y sirven para que los pesquisadores entiendan la organización antes de un acceso más profundo. Se cita la utilización de los informes de sostenibilidad de 2011, 2010 y 2009, proporcionados por la empresa, así como los medios e informaciones identificadas en su sitio electrónico.

4.2.2 Entrevistas preliminares

La interacción ocurrió por medio de entrevistas no estructuradas desarrolladas junto a cuatro ejecutivos, siendo director de operaciones, *controller*, contador y analista financiero. Estas entrevistas tuvieron el objetivo de entender la espina dorsal del presupuesto. Fueron obtenidas informaciones que proporcionaron entendimiento sobre el modelo de gestión de la organización, forma de trabajo y papel del presupuesto en la organización. Se puede decir, a partir de las entrevistas, que:

- El modelo de gestión tiene participación de, por lo menos, dos niveles abajo de la presidencia (Leavins, Omer, & Vilutis, 1995).
- Los artefactos de planificación y control existen en la organización: planificación estratégica, presupuesto, BSC, control presupuestario, sistema de remuneración variable (Hansen & Van der Stede, 2004).
- Las funciones demandadas por el modelo de gestión fueron identificadas y son atendidas por los artefactos, conforme Figura 3 (Hansen & Van der Stede, 2004).

La empresa vive un momento de crecimiento en que las metas han sido batidas por los empleados. La manera como la planificación y control son aplicados en la empresa es destacada en la Figura 4:

Descripción	Coordinación	Plan operacional (con los objetivos de la empresa)	Referencial para acompañamiento y <i>feedback</i>	Instrumento para implementación de estrategias
Planificación estratégica	Principalmente comercial para el largo plazo	-	-	-
Presupuesto	-	Trae la visión única para toda la empresa	Tiene en cuenta las metas definidas en la planificación estratégica	Implementa las decisiones de la planificación estratégica
Presupuesto de inversión	Deriva de los análisis de la planificación estratégica	-	Acompañado mensualmente	-
BSC	Existe, pero de forma parcial	Existe, pero de forma parcial	Existe, pero de forma parcial	Existe, pero de forma parcial
Control presupuestario	-	-	Ocurre mensualmente	-

Figura 4. Especificación de las Funciones Demandadas por el Modelo de Gestión

Fuente: Desarrollado con base en Hansen y Van der Stede (2004).

Las entrevistas confirmaron la existencia de la planificación estratégica, del presupuesto, y del control presupuestario mensual. Los argots internos son bien adherentes y son ejemplificados: contrato de resultados, grupo gestor, etc. El horizonte de largo plazo de tres años es alineado con el instrumento de planificación de largo plazo de cinco años. Resultó claro que la planificación estratégica involucra a la Directoría y gerencia a ella subordinada, y el presupuesto se deriva de su montaje. La palabra integración entre los elementos fue muy enfatizada.

Existe cierta autonomía en el nivel de Directoría para definición de sus gastos presupuestarios, siendo enfocados primordialmente: (i) personas, (ii) gastos generales e (iii) inversiones del área. La óptica de análisis de gastos lleva en cuenta (i) las ocurrencias pasadas, (ii) la necesidad de gastos en consecuencia del momento presente (base cero) y la (iii) demanda futura en función del crecimiento. Existe vínculo del presupuesto con el plan de remuneración de la empresa, llevando en consideración las metas de la planificación estratégica, aplicadas a la empresa como un todo, no siendo controlado su cumplimiento en los departamentos de la empresa por medio del acompañamiento presupuestario. No perciben el presupuesto como un instrumento enyesado, pues el crecimiento ha sido mayor que lo que se ha planificado, por eso, el presupuesto es entendido como balizador, ya que necesita ser adaptado en función del crecimiento. El presupuesto se monta por centros de costes con sus varias cuentas, por medio de sistema de contabilidad que se cruza con sistema integrado.

El foco de análisis del presupuesto es el margen de contribución por marca, conteniendo los grupos de productos y grupos de representantes y clientes. La existencia de mecanismos participativos y de reflexión (presupuesto base-cero para algunos elementos) proporciona la percepción de un instrumento construido y discutido de manera lógica, en que no se garantiza la perpetuidad de un gasto.

Las mudanzas del presupuesto son decididas por el grupo gestor, que monitorea las ocurrencias. Las varias entrevistas fueron consistentes. Las metas son desdobladas en ventas, con metodología propia de proyección y plan industrial, que tiene metodología segmentada en largo, larguísimo y corto plazo. Fue explicitado que existen indicadores corporativos, indicadores de áreas y los elementos alcanzan los profesionales.

El grupo gestor aprueba las metas que son propuestas. Tienen en cuenta: tiene que ser específica, ser relevante, temporal y ejecutable (existe desafío, pero se pueden alcanzar). El nivel de Directoría no admitió la existencia de reservas presupuestarias en las proyecciones y el *controller* entiende que existen.

4.2.3 Entrevistas con foco en las reservas

Fueron desarrolladas junto a los directores, gerentes que respondan para directores y otros ejecutivos involucrados en el proceso presupuestario de la empresa. La conducción de la pesquisa de campo lleva en cuenta los elementos analizados anteriormente y los detalles pueden ser vistos en la Figura 5.

Elementos	Descripción de los cuestionamientos
Existencia de la Reserva	¿Cómo traducir lo que significa para los gestores subestimar ingresos y sobreestimar gastos? Entender el discurso de los gestores implica en entender los posibles parámetros considerados.
Intencionalidad de la acción	¿Cómo el superior evalúa la existencia de la intencionalidad? ¿Cuál es su raciocinio?
Razones para que la reserva sea creada	¿Cuáles son las principales razones para la creación de reservas en el presupuesto? ¿Fueron mencionadas las razones citadas en la literatura por los participantes del estudio?
Beneficio de la acción	¿Puede existir o puede no existir, o qué beneficios pueden ser obtenidos a partir de la existencia de reservas?

Figura 5. Conducción de las entrevistas con foco en las reservas

Fuente: Desarrollado con base en la literatura investigada

4.3 Estructuración de las entrevistas

Algunas preguntas deben ser respondidas en lo que se refiere a la preparación y ejecución de las entrevistas. Los puntos principales de preparación para las entrevistas fueron los siguientes:

- Conocimientos sobre las operaciones de la empresa, en lo que se refiere a la localización, historia, actividades principales, mensajes de la empresa para el ambiente externo.
- Definición de los participantes del estudio y negociación con la empresa. La puerta de entrada del equipo de pesquisadores fue por medio de la presidencia de la empresa a partir de un contacto en una conferencia universitaria; la presidente entendió y cooperó con los pesquisadores en el sentido de permitir el acceso y direccionar el equipo a la Controladuría de la empresa que direccionó el desarrollo de la pesquisa.
- Protocolo ético de pesquisa. Fue presentado al ejecutivo que proporcionó apertura para la realización de los trabajos. Fue firmado por los pesquisadores y por el representante de la empresa autorizando el desarrollo del trabajo, las reglas de acceso, el compromiso de confidencialidad del nombre de la empresa y de los entrevistados, así como el compromiso de presentar una devolutiva del estudio realizado.
- Preparación en relación a los argots utilizados. Se preocupó con la terminología utilizada en términos de áreas, artefactos de gestión, ganancias, gastos, costes, lucro, gastos, etc.

- Manera de conducir las entrevistas específicas sobre reservas. Las preguntas fueron orientaciones para el diálogo sobre lo racional de los gestores en términos de entendimiento, actuación y sentido para las personas. Fueron efectuadas preguntas generales destinadas a buscar el entendimiento de los gestores y, dependiendo de sus respuestas, profundizadas con la pretensión de ampliar el entendimiento de los discursos.

Se destaca que las entrevistas fueron grabadas con consentimiento de los ejecutivos de la empresa e identificadas secuencialmente (por ejemplo, g1D1, grabación 1 con el director 1).

5. Análisis y Discusión de los Resultados

El análisis llevó en cuenta la estructura especificada en el constructo presentado, identificando: (i) el discurso que permea la organización, (ii) los ejemplos de esos discursos en lo que se refiere a la retórica, en sus dimensiones técnica, emotiva y representacional; y (iii) la literatura que da sustentación al análisis. La Figura 6 identifica el relacionamiento entre los agentes (consejo de administración, Directoría y gerentes), los instrumentos utilizados y los discursos capturados en la organización, de acuerdo con el constructo propuesto.

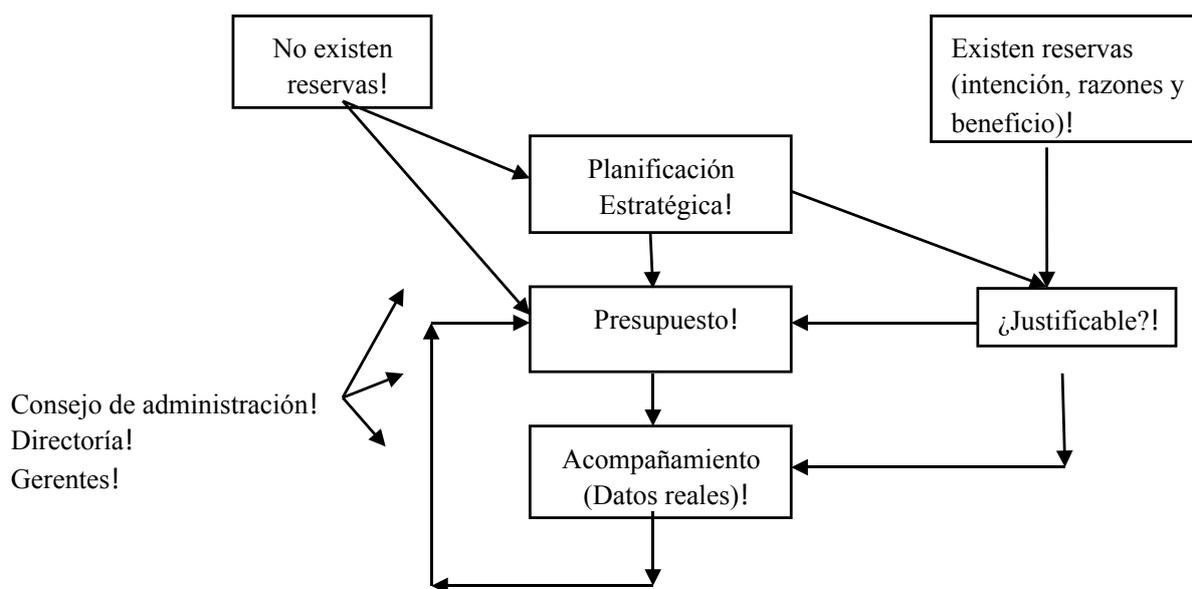


Figura 6. Sumario de los Elementos Tratados

Fuente: Datos de la pesquisa.

La Figura 6 tiene por objetivo identificar la relación entre los elementos captados por los discursos. En ese sentido, el análisis fue estructurado de manera a captar la realidad percibida a partir de las diferentes visiones, en los cuatro elementos del constructo. De esta forma, los resultados son explorados en detalles.

5.1 La existencia de la reserva

Los discursos de los ejecutivos entrevistados fueron asertivos y relativamente alineados, con pocas metáforas y metonimias, siendo percibidos dos abordajes que conviven en los varios niveles: (i) no existencia de reservas simplemente, identificando proyecciones de metas “realísticas” o (ii) su existencia justificada como garantía para alcanzar metas mayores de la organización:

Sujeto 1: "... intentamos hacer el presupuesto con visión realista, ni pesimista, ni optimista."

Sujeto 2: "No es práctica de los gestores engordar algo los gastos"

Sujeto 3: "La práctica es tolerable en algunas circunstancias y es recomendable para no correr riesgos. Puede tener un coste adicional para trabajar en sábado o domingo para alcanzar una meta. Es un margen de seguridad para aprovechar la venta del día del padre, por ejemplo, que es una meta mayor."

Los participantes del estudio que presentan el discurso de que no reconocen la existencia de la reserva tienen esa creencia fuertemente unida a la visión de que la percepción de reserva sea algo objetivo, que los ejecutivos puedan percibir si una meta es realista o no. Eso ocurre comparándola con una combinación de datos pasados y decisiones futuras. Otra visión considera la percepción o no de la constitución de reserva simplemente "arte", analizándola mucho más en consecuencia de la cuestión situacional del riesgo percibido, dependiendo del área que esté a cargo con el presupuesto. Se trata de una metáfora que indica cuán difícil es que alguien deliberadamente la constituya:

Sujeto 3: "Intención de hacer la reserva, es una cuestión de arte, dependiendo del nivel del funcionario, inadmisibles".

Sujeto 4: "las metas tienen que ser desafiantes como sentido natural de la vida... teniendo en cuenta que se puedan conseguir".

La existencia de mecanismos legitima los números del presupuesto. En ese punto la argumentación, la justificativa, se torna fundamental para la percepción de la existencia de reserva y su aceptación o no. No hubo mucho interés en discutir si las metas serían desafiantes o no, pues la combinación entre lo que fue alcanzado en el pasado y las estrategias resolverían esa cuestión. Si el presupuesto fue aprobado es porque es adecuado y alineado con las estrategias.

La percepción de la no existencia de reservas se deriva de la creencia de la objetividad del modelo de gestión de la organización, basado: (i) en el hecho de que las metas presupuestarias son provenientes de las estrategias definidas anteriormente por el grupo gestor, lo que proporciona legitimidad para gastos, ya que fueron aprobados, (ii) en la amplitud de discusión del presupuesto que involucra el consejo de administración, la Directoría y la gerencia, o sea, es muy incómodo ser sorprendido en una reserva no explicable, (iii) muy fuerte la práctica de usar datos pasados, en aquello en que el futuro no es diferente, (iv) en el análisis para evaluar si existe adecuación en términos de indicadores, o sea, si el molde financiero no se muestra adecuado, el valor no es aprobado. Toda la construcción del discurso es racional en el sentido de que existen mecanismos para que no existan reservas. Las evidencias son las siguientes:

Sujeto 1: "Evalúa con base en el histórico, en el coste, en la planificación estratégica... a partir de las metas globales salen las metas, que fueron definidas anteriormente, y no de la visión operacional."

Sujeto 1: "La transformación de las metas estratégicas en metas presupuestarias viene de la gerencia. Pasan por la Directoría y por el consejo de administración."

Sujeto 2: "... somos muy serios en la elaboración del presupuesto. Nos cuestionan el director del área, presidente y consejo. Todo tiene que ser justificado. Si el director entiende que hay algún gasto de más él manda cortarlo."

Sujeto 2: "Hacer reserva, sólo si fuere por picardía, pues, si el presupuesto estuviere bien hecho, no necesitará reservas."

Sujeto 1: "Analizamos qué porcentaje está siendo el coste directo en relación a los ingresos líquidos, por ejemplo, y hasta el consejo de administración, Directoría y gerencia acompañan."

Sujeto 3: "Uso como referencial el histórico, el mercado y la innovación."

Sujeto 3: "Para identificar usa la evaluación del presupuesto, ítem a ítem, por falta de conocimiento, orientación, de entendimiento la persona hace un presupuesto que no es adecuado. Pide más aire acondicionado y no sabe que existe en otro lugar un aire acondicionado disponible. O entonces una

asignación de viajes que pueden ser substituidos por teleconferencia u otra forma. Analizando ítem a ítem eso puede identificar oportunidades.”

Sujeto 4: “existen parámetros para saber si existen reservas: histórico, estándares de excelencia. La discusión de procesos: si se quieren eliminar costes, es necesario analizar procesos.”

Sujeto 6: “...da una ojeada hacia atrás pero ve lo que es necesario hacia adelante. La metodología es el presupuesto base cero... busca ser lo más realista posible... la subestimación y sobreestimación van a causar algún problema en la cadena productiva... tenemos revisiones periódicas.”

Sujeto 7: “...nosotros presentamos el presupuesto y existe una negociación. ¿Por qué he puesto ese valor? Es muy difícil que no sea aceptado si se argumenta. Después el documento es firmado por el gerente y director.”

Sujeto 7: “Cómo fue el escenario del año pasado; si va a repetirse, sigo la tendencia; si existen diferencias, hago adaptaciones.”

Sujeto 7: “Nosotros tenemos cuatro o cinco metas que sirven para todos los gerentes y si no son cumplidas nos son exigidas. Si no se ha alcanzado el real este año, no lo va a dejar el año que viene.”

La creencia en el conjunto de mecanismos del modelo de gestión proporciona la sensación de que la reserva no existe. Probablemente la utilización del presupuesto base cero, con su proceso de discusión colabore para eso. Es como si el número “cierto” fuese algo plenamente identificado llevando en cuenta que existe una referencia que es el pasado, la transparencia proporciona una percepción de legitimación de los números aprobados, o entonces actuar para corregir el presupuesto cuando existen problemas con las metas y, con eso, el “derecho” de gastar lo que fue pedido. La creencia de que sea posible planificar y hacer ocurrir las acciones es parte del discurso:

Sujeto 1: “...si sólo necesito 10 empleados, no puedo tener 12 tendré 10 y eso es monitoreado continuamente.”

Sujeto 2: “...eso ha evolucionado mucho. Existe un intercambio de informaciones muy grande y el comercial sabe lo que ocurre con nosotros y viceversa. Sabemos la dificultad uno del otro, en todas las áreas. Buscamos un presupuesto que sea enjuto y justo para empresa y gestor de la unidad.”

Sujeto 4: “...hay que tener una metodología. Si el potencial de mercado es de 200 piezas, debo proyectar 200 y no 400.”

Sujeto 5: “Creo que la falta de una planificación clara, de incertezas de mercado y la inflexibilidad para aceptación de errores, son potenciales motivos que pueden llevar la generación de reservas en las metas presupuestarias.”

Sujeto 6: “Sobrevalorar el presupuesto sólo por un error. No me gusta... Sólo se puede aplicar cuando no tuviere base de información. Por cualquier otro motivo no veo cómo aplicar.”

Sujeto 6: “...en la discusión nosotros presentamos pruebas de que necesitamos gastar”.

Sujeto 7: “El individuo que sabe hacer el presupuesto no va a subestimar ni va a generar un presupuesto ‘engordado’. Decir que va a gastar cinco millones y gastar tres no tiene sentido... si está presupuestado puede ser gastado; si no está presupuestado, hay que pedirlo.”

Aunque Merchant y Van der Stede (2007) afirman que es improbable que no existan, con relación a la literatura, la referencia para saber si existe reserva, un camino es el análisis de las informaciones provistas por el sistema de informaciones que proporciona visibilidad y transparencia, en los varios niveles jerárquicos (Young, 1985; Lukka, 1988; Dunk & Nouri, 1998; Hobson et al., 2011). Ese factor reduce, cuando no elimina, la asimetría de informaciones entre los niveles jerárquicos (Merchant & Van der Stede, 2007). Esa combinación hace que aquello que es aceptado sea entendido como no impregnado de reservas; si estas existen son justificadas por ser necesarias. De esa manera, una vez conocidas las estrategias, los gestores establecen sus metas, definen recursos y los justifican. Ese proceso de legitimación *top-down* hace que el discurso de la eficiencia se “materialice” para un perfil de gestores en el sentido de que no existen reservas ya que ellos se sienten convencidos de que los recursos son necesarios en aquel nivel o los ingresos son posibles en aquel nivel.

En ese sentido, la ilusión del control, tratado por Rosanas y Velilla (2005), se hace presente, pues, al disponer de informaciones sobre el pasado y las estrategias definidas para el futuro, los gestores se sienten seguros, aunque el puente entre el pasado y el futuro sea un conjunto de números y argumentos.

5.2 Intencionalidad de la acción

Dado que la creencia de que al presuponer intención de la constitución de reservas presupuestarias, la percepción de que la reserva es necesaria y útil para la organización se muestra también legitimada, justificado como manera de reducir el riesgo del negocio. Es entendido como manera de apoyar un objetivo mayor. En el entendimiento de Merchant y Van der Stede (2007), los beneficios de ese tipo de reserva son la reducción de la tensión interna frente a la mudanza en las metas del presupuesto, aumenta la oportunidad de aceptación de mudanzas de los gestores frente a momentos de mudanza y proporciona condiciones de tener recursos en situaciones inesperadas.

No existen reservas por causa de los mecanismos del modelo de gestión, si ellas existieren, serán intencionales y no escondidas, y sí compartidas. Si surgieren fuera de esas condiciones existen mecanismos para detectarlas y excluirlas. Las evidencias son:

Sujeto 1: “Difícilmente un subordinado podrá generar una reserva sin ser intencional porque todo el presupuesto es montado con base histórica del pasado y con la proyección del futuro. Cada director evalúa el presupuesto de su área. El margen histórico no permite margen.”

Sujeto 4: “es natural que el ser humano se proteja. En algunos casos por falta de información y en otros para protegerse. Existen cuestionamientos para eso, llevando en cuenta los procesos. Para evitar eso, la Controladuría pasa su criba, la Directoría puede traer una directriz de corte del 10% por ejemplo”.

La cuestión de la participación en la discusión de la reserva, eliminando la alternativa de que sea unilateral, es dosificada, pues no siempre puede ser compartida con todos los niveles, en consecuencia de algún tipo de tensión:

Sujeto 1: “Algunas metas pueden ser compartidas y otras no pueden ser compartidas por el efecto en los niveles jerárquicos más bajos”.

Captar la intención de hacer reserva (Young, 1985; Lukka, 1988; Dunk & Nouri, 1998) fue algo declarado en algunos casos, pero algo muy referente al mundo de la percepción y juzgamiento. El hecho de no existir relación entre metas alcanzadas y recompensas proporciona una mirada diferente: si no existe beneficio financiero directo para el ejecutivo, ¿por qué hacer una reserva? Fue mencionado que pueden existir beneficios para la organización, lo que torna más fácil discutir el tema.

El presente caso muestra que existe la asimetría mencionada en relación a la mayor disponibilidad de informaciones por parte del funcionario en relación al superior jerárquico (Merchant & Van der Stede, 2007). Puede ser vista desde el otro lado, donde el superior jerárquico tiene informaciones no compartidas con el subordinado. Eso puede provocar sentimiento de desconfianza que justifique la creación de la reserva presupuestaria, en el sentido de protección a posibles tensiones, configurando de esta forma un margen de seguridad y/o zona de confort.

5.3 Razones para que las reservas sean creadas

Fue admitido que pueden ser efectuadas reservas en el presupuesto en el caso de inversiones, cuando, **para no perder una oportunidad de crecimiento**, ponen un valor de inversión en relación al cual no

existe mucha certeza si realmente serán demandados. La literatura prevé ese tipo de acción en el sentido de que los gestores están destinando recursos para optimizar los resultados de la empresa (Mohamed, 1973), no existiendo beneficio individual. Por otro lado, fue argumentado que el acompañamiento de desempeño posibilitaría ajustes para más o para menos en consecuencia del desempeño y eso desestimularía reservas. De cualquier forma, en el nivel directivo, esa reserva no es efectuada sin el conocimiento del grupo gestor, que la discute y gerencia:

Sujeto 1: "Si el grupo gestor, por algún motivo, planifica alguna inversión que pueda ser aceptada en el futuro, puede ser puesta en el presupuesto aunque no se tenga seguridad sobre el gasto".

En las situaciones en que la reserva es tolerada, es entendida como algo que puede acontecer por desconocimiento, manera de enfrentar el riesgo, búsqueda de confort, facilitación para alcanzar metas:

*Sujeto 3: "la constitución de reserva siempre es evaluada por la condición de confort, sin riesgo y sin desafíos sin trabajo mayor, pesquisa más detallada, es fácil, simplemente determinar valor y sobreestimar una meta; es condición de **entusiasmo**, condición de realización de **alto riesgo**, **motivación de continuidad** de proyecto en andamiento, **expectativa personal**. Tiene que saber separar eso y poner a través de datos reales que tiene, poner las condiciones más probables. Eso es identificado en todo momento."*

Sujeto 4: "...la sobreestimación de gastos más relevante está relacionada al crecimiento: la empresa está creciendo y yo necesito más estructura."

Sujeto 6: "Cuando va a aplicar en algo nuevo, otra marca, existe un referencial pero por seguridad, por la incerteza, sea colocado un valor mayor."

Sujeto 7: Si una persona hace una previsión y la variación es muy grande es porque no tiene noción. Si la empresa dio condiciones de gastar es porque era adecuada, ¿qué gestión está siendo efectuada si el gasto no ha ocurrido?"

Razones para crear la reserva están relacionadas a los estímulos que aparecen en la vida de las personas, entre las varias alternativas citadas en la literatura, la principal razón sería la constitución de un *hedge* contra la incerteza (Mohamed, 1973; Merchant, 1985; Nouri, 1994; Leavins, Omer, & Vilutis, 1995; Davis, Dezoort, & Kopp, 2006). Fue evidenciada como razón relevante. Por otro lado, surgieron elementos (Lukka, 1988) citados en la literatura, relacionados a entusiasmo, expectativa personal, motivación de continuidad que son razones relacionadas a aspectos de comportamiento.

5.4 Beneficio de la acción

El recelo de tener valores cortados fue el elemento presentado como incentivo para constitución de reservas, aunque conviva con la creencia de que no ocurran:

Sujeto 1: "...a veces nosotros hacemos cortes en consecuencia del flujo de caja, aunque sean legítimos."

Sujeto 3: Si hubiere metas sobredimensionadas, desafiantes es justo que sean realizadas reservas presupuestarias para no poner en riesgo lo que fue planificado."

Sujeto 4: "cuidado con dejar de gastar hoy en propaganda, por ejemplo, dejando de estructurar un área. Usted tiene que evaluar la consecuencia para de aquí a dos o tres años".

Sujeto 5: "Alejar la falta de confort de una devolución de ingresos o complemento de gasto en el futuro creo que son los dos principales beneficios posibles, pero como ya he comentado, esta subestimación de los ingresos y la sobreestimación de los gastos precisa ser planificada con consciencia y límites."

Sujeto 6: "No veo beneficios. Veo que, de acuerdo con los valores, usted puede acomodarse..."

Sujeto 7: "...tal vez yo tuviese asignación para algo que haya surgido a última hora".

En el discurso, los beneficios de una reserva no se refieren a remuneración como largamente explorado en la literatura (Brownell & McInnes, 1986; Dunk, 1993; Leavins et al., 1995; Yuen, 2004; Church et al., 2012). Eso puede ser dicho porque la empresa no practica remuneración variable individual unida al presupuesto. En otras palabras, el abordaje tradicional, principalmente derivado de la Teoría de la Agencia, falla en únicamente considerar que la reserva es constituida por decisión consciente y deliberada por desear ser beneficiado por la evaluación de la organización. De esa manera no sería esa la motivación, pero podrían ocurrir otras, tales como el beneficio de no tener desgaste en nuevas negociaciones o incluso imagen personal del ejecutivo que, al tener un valor mayor para gastar o menor en términos de meta de facturación a alcanzar, tendrá menos presión (Merchant & Van der Stede, 2007). Esos beneficios personales para el ejecutivo que quiera practicar la generación de reservas pueden ser eliminados por el modelo de análisis del presupuesto al no tener un beneficio individual, sino colectivo, relacionado a “no poner en riesgo lo que fue planificado”, de esta manera el entendimiento sobre la reserva se altera, siendo tolerada y, hasta, incentivada por algunas áreas.

6. Conclusiones

Las conclusiones de la pesquisa corroboran varios aspectos de la literatura y traen otros no evidenciados anteriormente. Con relación a la existencia de reservas, los discursos siguen dos direcciones: negación de la reserva o la justificativa para su existencia. La negación se deriva de una lógica de legitimación de la estructura que valida las metas de manera tal que estas dejan de ser reservas y se tornan recursos necesarios. Eso ocurre tanto a partir del discurso de que no existen reservas, como del discurso de que estas son necesarias. En ese sentido, el valor sobreestimado en los gastos (o subestimado en los ingresos) no es percibido como reserva ya que el argumento del riesgo viene en socorro del proponente.

El nexo que permite aceptar que no existen reservas o que estas son necesarias e incluso benéficas para la organización es la justificativa, la argumentación aceptada, que sólo es posible dada por las condiciones estructurales, o sea, una fuerte discusión y definición **en el formateo top-down** de la estrategia, la existencia de **sistema de informaciones** que disminuya o elimine la asimetría como elemento que fragiliza al superior jerárquico en relación al subordinado y el involucramiento de varios niveles jerárquicos en la validación de las **metas presupuestarias establecidas por los gerentes en el abordaje bottom-up**.

Así pues, la existencia y aceptación de la existencia de reserva presupuestaria, en ese caso parte de la justificativa, discusión y argumentación del plan presupuestario, lo que es un argumento diverso del que generalmente es encontrado en las pesquisas que abordan el tema reservas presupuestarias, y que parte de su propia definición, la cual ya está cargada de una tendencia de extrema racionalización. Como las definiciones de Young (1985), Merchant (1985), Lukka (1988), Dunk y Nouri (1998), Merchant y Van der Stede (2007), Hobson, Mellon y Stevens (2011), Kilfoyle y Richardson (2011), en las cuales existe un consenso de que un indicador importante para la reserva es la intención, y en algunos casos de manera deliberada, de crear condiciones de beneficio particular en detrimento de los beneficios de la organización, o sea, metas que no corresponden a la estimativa realizada en un escenario normal, generadas con base en las informaciones disponibles.

La perspectiva adoptada en este trabajo permitió ir más allá de esta connotación de expropiación de riqueza, y en vez de mirar únicamente para la búsqueda de protección o de beneficios particulares, buscó entender los motivos para la creación de la reserva. El ambiente de la organización propició identificar, asimismo, que aún sin estar tan propensos la manipulación de informaciones presupuestadas para alcanzar resultados y recibir incentivos por el alcance de estos resultados, pues en el caso de la empresa incentivos atrelados a metas presupuestarias, como remuneración variable no eran ofertados, la reserva, aún en el caso de la negación de su existencia, partía de una connotación de protección de los resultados organizacionales, que buena parte se debe al extremo ambiente de volatilidad.

En suma, los discursos permitieron entender los comportamientos que podrían ser considerados extremadamente nocivos a la organización, a la mirada racionalizadora, y que en consecuencia del ambien-

te de crescimento y confianza, sugieren que la existencia de las reservas, en el caso de esta organización es algo que es administrado dentro de la estructura, principalmente en consecuencia del ambiente económico y de la gestión activa en la empresa.

En este sentido, el conjunto de mecanismos iniciado por la definición de estrategias, el sistema de informaciones que posibilite disponibilidad de informaciones, el proceso de discusión, la consciencia de que la meta de un área afecta a la otra y la no vinculación del desempeño de las metas con la remuneración hacen que la reserva presupuestaria no sea un problema en la organización. Como conclusión de este caso, se puede decir que la organización, independientemente de los discursos encontrados, se inclina claramente hacia la gestión de la reserva dentro de su ambiente organizacional.

7. Referencias

- Alvesson, M. (2003). Beyond neopositivists, romantics, and a reflexive approach to localists: in organizational. *Academy of Management Review*, 28(1), 13-33.
- Anthony, R. N. (1970). *Management accounting*. (4 ed.). Illinois: Irwin.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw-Hill Brasil.
- Bourgeois III, L. J. (1981). On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review*, 26(1), 29-39.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986, October). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review*, 61(4), 587-600.
- Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 177-203.
- Carrieri, A. P. et al (Org.). (2009). *Análise do discurso em estudos organizacionais*. Curitiba: Juruá.
- Chen, C. C., & Hsiung, H. H. (2010, March). Understanding dynamic capabilities by transformation of organizational slack. *Northeast Decision Sciences Institute Proceedings*, 105-110.
- Chen, C. J., & Huang, Y. F. (2010, April). Creative workforce density, organizational slack, and innovation performance. *Journal of Business Research*, 63(4), 411-417.
- Cheng, J. L. C., & Kesner, I. F. (1997). Organizational slack and response to environmental shifts: the impact of resource allocation patterns. *Journal of Management*. 23(1), 1-18.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, perceived on the interdependence usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16-35.
- Chow, C. W., Cooper, J. C., & Waller, W. S. (1988). Participative budgeting: effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review*, 63(1), 111-122.
- Church, B. K., Hannan, R. L., & Kuang, X. (2012). Shared interest and honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 155-167.
- Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, J. L., & Shields, M. D. (2003). Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 3-49.
- Davila, T., & Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 587-608.
- Davis, S., Dezoort, F. T., & Kopp, L. S. (2006). The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 19-35.

- Dittrich, I. J. (2008). Por uma retórica do discurso: argumentação técnica, emotiva e representacional. *Alfa*, 53(1), 21-37.
- Dunk A. S. (1993, April). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, 68(2), 400-410.
- Dunk, A. S., & Nouri, H. (1998). Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, 17, 72-96.
- Fairclough, N. (1992). *Discurso e mudança social*. Brasília: Editora Universidade de Brasília.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Frezatti, F. (2007). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Nascimento, A. R., Junqueira, E., & Relvas, T. R. S. (2011). Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. *Organizações & Sociedade*, 18(58), 445-466.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R., & Oyadomari, J. C. (2010). Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *Advances in Scientific and Applied Accounting*, ASAA, 3(2), 190-216.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Giddens, A. (1979). *Central problems in social theory: action, structure and contradictions in social analysis*. Berkeley: University of California Press.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, 415-439.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2010, January). Why business unit controllers create budget slack: involvement in management, social pressure, and machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27-49.
- Hewege, C. R. A. (2012, December). Critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE Open*, 2 (4), 1-11.
- Hobson, J. L., Mellon, M. J., & Stevens, D. E. (2011). Determinants of moral judgments regarding budgetary slack: an experimental examination of pay scheme and personal values. *Behavioral Research In Accounting*, 23(1), 87-107.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kakkuriknuuttila, M., Lukka, K., & Kuorikoski, J. (2008, February). Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 267-291.
- Keating, P. J. (1995). A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting. *Journal of Management Research*, 7(1), 66-79.
- Kenis, I. (1979). Effects of Budgetary Goal: characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*, 54(4), 707-723.
- Kilfoyle, E., & Richardson, A. J. (2011). Agency and structure in budgeting: thesis, antithesis and synthesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(2), 183-199.
- Lambert, R. A. (2006). Agency theory and management accounting. *Handbook of Management Accounting Research*, 1(6), 247-268.

- Leavins, J. R., Omer, K., & Vilutis, A. (1995). A comparative study of alternative indicators of budgetary slack. *Managerial Finance*, 21(3), 52-67.
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 281-301.
- Malmi, T., & Brown, D. (2008, December). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Marginson, D., & Ogden, S. (2005, July). Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviors. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 435-456.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201-210.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
- Mohamed, O. (1973, July). Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review*, 48(3), 535-548.
- Moizer, P. (2009, February). Publishing in accounting journals: a fair game? *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 285-304.
- Nouri, H. (1994). Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 289-295.
- Rosanas, J. M., & Velilla, M. (2005, March). The ethics of management control systems: developing technical and moral values. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 83-96.
- Tan, J., & Peng, M. W. (2003, December). Organizational slack and firm performance during economic transitions: two studies from an emerging economy. *Strategic Management Journal*, 24(13), 1249-1263.
- Thaten, M., Mahlendorf, M., & Skiba, O. (2010, May 15) *Environmental uncertainty, participative budgeting, and the mediating role of reasons-to-budget*. (Submission draft, pp. 0-45).
- Torring, J. (1999). *New theories of discourse: Laclau, Mouffe and Zizek*. Oxford: Blackwell.
- Welsch, G. A. (1986). *Orçamento empresarial*. (4 ed.). São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (1985). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (2 ed.). Porto Alegre: Artmed, 2005.
- Young, M. (1985). Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 829-842.
- Yuen, D. C. Y. (2004). Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 517-532.