

"Presupuesto Matricial"

Autores:

Marcelo Gustavo Podmoguilnye
Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos
(IAPUCO)

Universidad Nacional de Lomas de Zamora (UNLZ)

Universidad de Buenos Aires (UBA)

Mail: mpodmo@hotmail.com

Silvina Mara Ayuso

Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos
(IAPUCO)

Universidad del Centro Educativo Latinoamericano Rosario
(UCEL)

Mail. sayuso@causer.com.ar

**XXXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios
de Costos**

Octubre de 2011

1. INDICE	
1. INDICE	1
2. RESUMEN	2
3. INTRODUCCION	3
4. EL PRESUPUESTO MATRICIAL	4
5. EL CONCEPTO DE PAQUETE DE COSTOS	6
6. IDENTIFICACION DE OPORTUNIDADES DE REDUCCION EN EL PRESUPUESTO MATRICIAL	9
7. CONCLUSIONES	16
8. BIBLIOGRAFÍA	18

2. RESUMEN

Es objeto del presente trabajo, mostrar una técnica de gestión relativamente novedosa llamada "Presupuesto Matricial". La misma se ha originado en la necesidad de los directivos y empresarios de poder establecer metas para las reducciones de costos, basando fundamentalmente su desarrollo en la realización de controles cruzados de costos, el uso de indicadores basados en desempeños históricos de las empresas, estableciendo responsabilidades organizacionales a través de la creación de los denominados "paquetes de costos" por responsables.

El objetivo que se han trazado los creadores de esta herramienta es, por sobre todas las cosas, *"contribuir a mejorar el resultado de un indicador clave seleccionado por la empresa para medir su desempeño económico y financiero"*. Es así como el "presupuesto matricial" se enrola detrás de indicadores como el EBITDA (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization – ingresos antes de intereses, tasas, depreciaciones y amortizaciones), EVA (Economic value added – valor económico agregado), o el ROCE (return on capital employed – tasa de retorno sobre capital empleado), intentando mejorarlos a través de "reducciones de costos", generadas por el control cruzado mencionado en el primer párrafo del presente resumen.

3. INTRODUCCION

En todas las organizaciones se establece como uno de los objetivos estratégicos a la tan confusa, o malentendida en muchos casos, “reducción de costos”. Es una obviedad la necesidad de reducir costos en todas las organizaciones, y estas necesidades surgen fundamentalmente por factores “vinculados al margen” y por los “vinculados a la competencia”¹

En las cuestiones vinculadas con la competitividad, las estrategias en este sentido, se sostienen cada vez más en el conocimiento, el cual esta sustentado primordialmente en el orden cognitivo científico y técnico, en la capacidad de diseño y en los sistemas de información de las organizaciones; todo esto vinculado a la gestión tecnológica tan necesaria en nuestros días. Hoy en día, la misma se constituye en una dimensión estratégica de la empresa, la cual abarca el conjunto de acciones o cursos de acción orientados a la investigación, el desarrollo, fabricación y distribución de objetivos productivos en un entorno tecnológico dado.

En este marco planteado, nacen nuevas herramientas de gestión, las cuales surgen por la necesidad de tener mayor información a la hora de evaluar decisiones, cursos de acción, e incluso al momento de verificar el rumbo de la gestión empresarial. Se hace necesario preparar a las organizaciones para la adaptabilidad a los cambios, en función de ciclos de vida cada vez más estrechos, atendiendo a la aparición de herramientas cada vez más sofisticadas desde la informática y sabiendo que es necesario, en estos tiempos, una toma de decisiones rápida, y con información más que concreta.

En concomitancia con este planteo, nos encontramos con que, estas herramientas de gestión, presuponen la existencia de un plan estratégico en las organizaciones, y plantean desarrollos bajo esta presunción. La reducción de costos no puede ser un fin en si misma, y de aplicación directa sobre los recursos, sino que debería estar enmarcada en la estrategia de la empresa, y obedecería más a ser eficaces y eficientes en nuestro accionar dentro de los procesos de transformación de los factores, que a realizarla con una metodología carente de objetivos, y que no produce más que un resultado inmediato sin sustento en el mediano o largo plazo. Así, entonces, en el deseo de eliminar excesos, se eliminan no sólo la “materia grasa”, sino que muchas veces se destruyen también “músculos” y nervios de las organizaciones.²

La planificación estratégica, vinculada con el control de los costos, debería mirarse como acciones necesarias a los efectos de mantener niveles razonables de estos costos en apoyo a los objetivos y metas planificadas por las organizaciones. Es así, que las empresas en un marco de planificación estratégica determinarán sus “beneficios deseados”, los cuales deberían verse como metas y por consiguiente, deberían planificarse los factores o recursos necesarios para lograrlas. Muchas empresas “recortan costos” sin considerar los efectos sobre los beneficios deseados, otras no destinan los recursos suficientes a la hora de realizar mantenimiento de los bienes finales de capital, lo que provocaría una reducción de costos temporal en el corto plazo, pero mayores inconvenientes y sus respectivos costos al mediano y largo plazo.

La planificación de los costos, no debe enfocarse sólo a la disminución de los mismos, sino más bien a un mejor uso y aprovechamiento de los recursos necesarios para

¹ FALICOFF, Sergio – ARGENTO, Rosa – Estrategias de Reducción de Costos – Revista Costos y Gestión Nro 25 – Página 48 - IAPUCO

² LEFCOVICH, Mauricio León – Reducción de costos, análisis crítico – Febrero de 2004

lograr los objetivos productivos, lo que llevará a una reducción de costos como consecuencia de haber focalizado los esfuerzos en los factores, que al fin y al cabo; y agotando su potencialidad productiva, son la causa y el principio para poder interpretar adecuadamente la problemática de los costos. El estudio de los factores, su comportamiento, la medida y el control sobre los mismos, incluyen definitivamente la reducción de sus costos. En un sentido más concreto, podríamos decir que el “control de costos” puede concebirse como los esfuerzos necesarios que deben realizar todos los miembros de una organización para poder afrontar la problemática de los costos de diversas maneras y formas, estableciendo programas de reducción de los mismos, planificando el uso, el aprovechamiento, la compra y contratación de los factores que los originan, y prestando fundamental atención a cualquier decisión generadora de costos. En este sentido es que nace la herramienta que pretendemos mostrar en este trabajo, el “Presupuesto Matricial”.

La misma surge, de necesidades planteadas por los empresarios y directivos, los cuales piensan que es muy recomendable atender por separado y de manera interdependiente los conceptos de control de los costos y el de reducción de los costos. La herramienta que se propone, se basa en una planificación detallada de ingresos, costos e inversiones, constituyéndose en la guía fundamental para la evaluación de la gestión empresarial. Así mismo, esta técnica, a nuestro entender, nace en empresas que ya tienen su sistema de costos funcionando insertos en sus sistemas de información, no adolecen de plan estratégico, y ya han experimentado el intento de comandar sus organizaciones a través de un cuadro de mando estratégico. El presupuesto matricial combina de alguna manera, la información presupuestaria sustentada en los sistemas de información de las empresas, y practicada en función de los recursos y acciones dispuestos en el plan estratégico de la organización, con la generación de indicadores claves de gestión en pocas cantidades, pero con un alto impacto en el control de los costos. Presentaremos a continuación las principales características de la herramienta, sin dejar de atender a estas premisas que hemos planteado en esta introducción. No es intención de los autores efectuar un análisis crítico, sino dejar un espacio para el debate en este sentido, tratando de centrar la atención del presente, en mostrar de la manera más clara y representativa posible, las principales características de la herramienta en función de la experiencia vivida en su implementación en un grupo empresario líder en nuestro país, con empresas vinculadas en Brasil e Italia.

El punto de partida es la consideración de la herramienta presupuestaria como un elemento clave en la gestión empresarial, la cual traduce los objetivos económicos y financieros de mediano y largo plazo, en un planeamiento detallado de ingresos, costos, inversiones y los cursos de acción planteados para el uso adecuado de los recursos de las empresas.

4. EL PRESUPUESTO MATRICIAL

Esta herramienta que pretendemos presentar, fija como objetivo primordial el tema de la “reducción de costos”, a los efectos de contribuir, tal como lo expresamos en el resumen del presente trabajo, a mejorar los indicadores “objetivo” de la empresa, como por ejemplo, el EBITDA, EVA y el ROCE.

Para ello, centra su atención en la planificación y el control de los costos, constituyéndose la metodología de control propuesta en la base para la reducción de costos pretendida, enfocándolo no desde la simple disminución de los mismos, sino desde un mejor uso y aprovechamiento de los recursos que traerán como consecuencia la disminución de dichos costos.

Como en toda exposición de nuevas herramientas, se suelen hacer comparaciones entre las técnicas presupuestarias tradicionales y las supuestas bondades y virtudes del presupuesto matricial. En el cuadro 1 se detallan estas diferencias propuestas por los mentores de esta nueva técnica.

PRESUPUESTO TRADICIONAL	PRESUPUESTO MATRICIAL
Insuficiencia en el detalle de COSTOS	Examen detallado de los COSTOS
Metas de reducción de costos para la empresa	Metas de reducción de costos específicas para cada área de responsabilidad
Desafíos desiguales para las distintas áreas	Desafíos compatibles con el potencial del negocio
La responsabilidad recae en pocas personas	Todas las personas son responsables

Cuadro 1: Diferencias entre el Presupuestos tradicional y el matricial

Por otra parte, los analistas que pregonan las virtudes del “presupuesto matricial” establecen una serie de principios que dan sustento a la necesidad de implementar este tipo de herramental para la gestión empresarial, los cuales se resumen en el Cuadro 2 que se expone a continuación:

PRINCIPIOS DEL PRESUPUESTO MATRICIAL
a) Control cruzado o doble control de los costos. El mismo se realiza por el responsable del área y por los especialistas.
b) Uso de indicadores, que implica la definición de las metas basadas en el desempeño histórico de la empresa
c) Se focaliza en el desdoblamiento del costo, lo que lleva a su desglose hasta el último nivel de uso de los recursos
d) Comparaciones sistémicas y el control detallado de los costos

Cuadro 2: Principios del presupuesto matricial

El presupuesto matricial, además, debería estar ligado a:

- a) **Futuras metas y operaciones planificadas y contempladas en el plan estratégico organizacional:** en este sentido la fijación de las futuras metas, debe realizarse en concordancia con el objetivo central de la empresa. Las metas estarán relacionadas a un estándar, el cual implica el establecimiento de un importe máximo bajo un grupo dado de condiciones. Esto debería permitir comparar el objetivo inicial de costos con la realidad de la gestión, evaluar los resultados alcanzados y en el caso de desviaciones significativas emprender el desarrollo de planes de acción que permitan el restablecimiento del equilibrio inicial, o bien analizar el replanteo de la meta establecida. Al planificarse los costos de un área, o actividad, será necesario establecer el nivel de dicha actividad en función de los objetivos madre y metas planteadas. En esta parte del proceso, es fundamental respetar el concepto de participación, en el cual la colaboración de todas las partes involucradas se termina constituyendo en el eje central del desarrollo de los presupuestos de costos de cada una de las áreas y actividades.

- b) **Responsabilidades organizacionales:** en este sentido , el control de los costos se ejercerá a través de la definición clara de las responsabilidades, para lo cual será necesario crear los centros organizacionales de responsabilidad, lo que tendrán a su cargo la consideración, evaluación , consolidación y aprobación de un determinado paquete de costos. Se crea entonces la figura del especialista de un determinado grupo de costos. Ante este nuevo esquema planteado, que implica la posibilidad de ejercicio de un doble control de costos, pasan a convivir en la organización dos grupos de responsables:
- i. **Los responsables del área, centro o actividad:** quienes tendrán a su cargo el control de su respectivo presupuesto, el que deberá ajustarse a las directivas generales establecidas por la alta dirección, y a sus propios juicios personales, con la necesidad posterior de someter cada una de las partidas a la aprobación de los especialistas por cada grupo de costos.
 - ii. **Los responsables de cada “paquete de costos”:** o también denominados los “especialistas”, los cuales deben estar formados y capacitados para gestionar, analizar y plantear mejoras respecto del paquete de costos que tendrán a su cargo.

5. EL CONCEPTO DE “PAQUETE DE COSTOS”

De lo expresado sobre el final del punto 4, en cuanto a la asignación de responsabilidades organizacionales, nace un concepto interesante, y que lleva a un agrupamiento particular de los costos, que si bien doctrinariamente podría ser cuestionable, se presenta bajo un formato muy accesible a la comprensión de todos los involucrados a distintos niveles jerárquicos en el quehacer de la empresa, y es el de “paquete de costos”, también denominados “clusters”, el cual termina constituyéndose en el elemento constitutivo básico del presupuesto matricial.

Se denomina **paquete de costos** a las “*agrupaciones de cuentas contables y de gestión homogéneas en relación a la naturaleza del costo que las originan*”³

Así mismo, los que proponen esta herramienta, plantean a los “paquetes de costos” tomando como base que la empresa practica la organización en función de los procesos, y que tienen información generada por la técnica del costeo por actividades. Además, plantean los objetivos de los “paquetes de costos”, los cuales se describen a continuación:

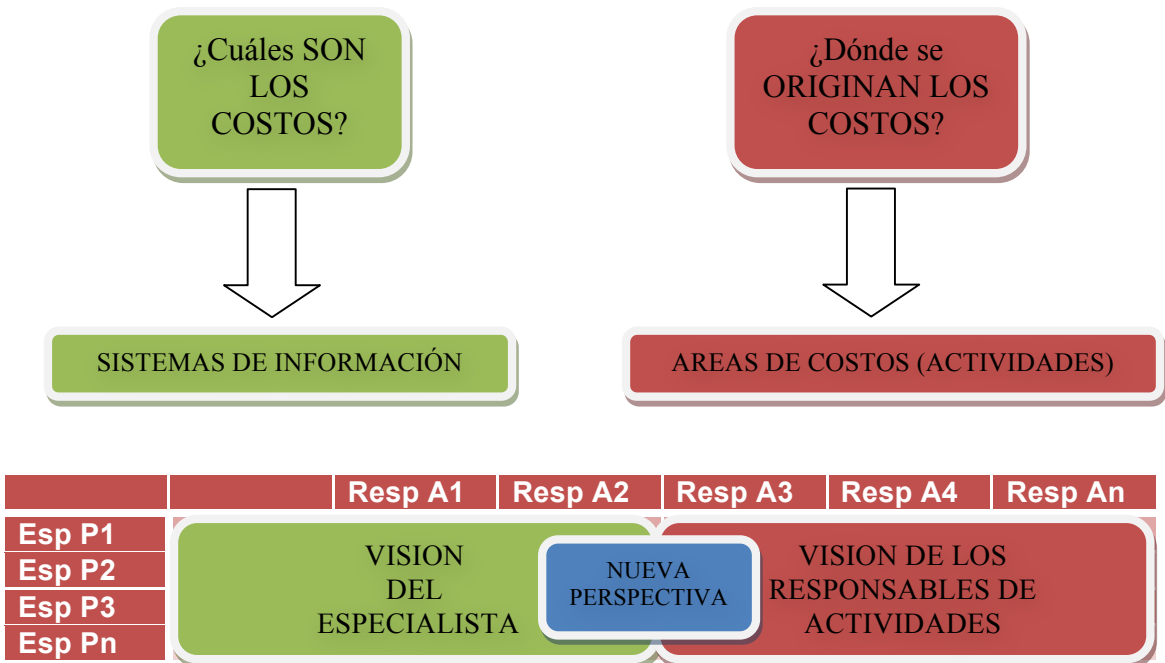
- a) Desarrollar e implementar una estructura que facilite la gestión en la empresa.
- b) Otorgar sencillez al análisis y comprensión acerca de las causas de los costos y de la asignación de los mismos.
- c) Administrar y controlar su evolución en el tiempo.

El armado de los “paquetes de costos” conlleva también a la designación del especialista o de los especialistas que van a ejercer el control del mismo. Por otra parte, cabe señalar, que el origen de los costos se encuentra en las actividades,

³ LINIQUALITY – Video y manuales de entrenamiento para la implementación del Presupuesto Matricial y la formación de los gestores de costos. www.liniquality.com.br

centros, o áreas que los originan. Aquí es donde se puede comprobar el principio del presupuesto matricial que hace alusión al doble control o control cruzado del costo. De acuerdo a la implementación que se realice, a como la empresa este organizada y a su tamaño, podrán encontrarse algunas superposiciones de tareas que obviamente podrían atentar contra este principio de la herramienta. A los efectos de poder clarificar estos conceptos, trataremos de ejemplificar el armado de los paquetes de costos, extractando información que se ha recopilado de la experiencia de los autores en la implementación de esta herramienta en una empresa multinacional (Argentina, brasilera e italiana) y la cual a los efectos de homogeneizar información para la gestión y el control, impuso dicha implementación dentro de su plan estratégico y fue bajada a todas las filiales en los tres países.

La empresa posee un sistema de Costeo Basado en Actividades, por tanto la información de costos de cada actividad y agrupada por niveles jerárquicos se encuentra disponible, lo cual soluciona la primera instancia de implementación, y facilita los pasos para la creación de los paquetes de costos. Cada actividad cuenta con un responsable el cual sería el primer protagonista en el control cruzado de los costos. En el cuadro 3 se plantea el esquema del “doble control o control cruzado de costos”



Cuadro 3: Control cruzado de los “paquetes de costos”

Definida la metodología se procede a la creación de los paquetes de costos, con sus respectivos especialistas, o gestores de dichos paquetes, los cuales deberían involucrar a todas las actividades de la empresa con sus respectivos responsables. Así en un primer planteo que se realizó en las organizaciones de referencia se obtuvieron los siguientes “paquetes” con los siguientes responsables (Cuadro 4)

PAQUETE DE COSTOS	ESPECIALISTAS
SUELDOS Y JORNALES	Responsable de recursos humanos y personal
BIENES DE USO	Responsable de costos Responsable de nuevos proyectos
FLETES	Responsable de logística
MANTENIMIENTO	Responsable de mantenimiento
SERVICIOS	Responsable de compras
COSTOS FINANCIEROS	Responsable de finanzas
VIATICOS	Responsable de atención al cliente
COSTOS COMERCIALES	Responsable de ventas Gerencia General
INFORMATICA Y COMUNICACIONES	Responsable de sistemas
ENERGÍA	Responsable de costos Responsable de nuevos proyectos
INSUMOS VARIOS	Responsable de intendencia
EMBALAJES	Responsable de producción
COSTOS VARIOS	Responsable de compras Responsable de administración

Cuadro 4: “Paquetes de costos” y asignación de especialistas

La doble visión se plantea en la herramienta como una “nueva perspectiva”, y que permitirá tener un mayor control de los costos, desde su origen (visión del responsable), y lo vinculado a su interpretación y asignación (visión del especialista). Para ello, se definen las funciones de cada uno de ellos a los efectos de orientar hacia adonde apunta la metodología propuesta por esta nueva técnica.

Así entonces se definen como funciones de los ESPECIALISTAS:

- a) Conocer los ítems del sistema de información que se encuentren relacionados con su paquete de costos, y las actividades de los distintos procesos demandantes de los factores que originan estos costos.
- b) Identificar los indicadores que podrían medir productividad
- c) Identificar las mejores prácticas en la organización
- d) Negociar el presupuesto con los responsables de todas las actividades determinadas en la organización.
- e) Elaborar el proyecto de los presupuestos preliminares
- f) Supervisar los resultados, trabajar conjuntamente con los responsables de área en la propuesta de medidas para el control y el seguimiento de la evolución de los costos.

Son funciones de los RESPONSABLES de área las siguientes:

- a) Preparar el presupuesto del área
- b) Negociar los cambios en sus presupuestos con el especialista de cada paquete de costos

- c) Aplicar las acciones necesarias en su área para acompañar el control y la evolución de los costos.
- d) Coordinar la implementación de acciones que tengan como propósito favorecer el cumplimiento de los presupuestos aprobados conjuntamente con los especialistas de los “paquetes de costos”.

A modo de ejemplo, se presenta el Cuadro 5 con ítems de costos generados por el sistema de costeo por actividades de la empresa, definiendo para cada caso cuales serían los especialistas y los responsables de cada actividad.

ESPECIALISTA	ITEM DE COSTOS	RESPONSABLES
RRHH	Sueldos área de compras	Compras
	Sueldos área de producción	Producción
	Sueldos área de ventas	Ventas
ENERGIA	Energía línea 1	Producción
	Energía línea 2	Administración
	Energía de planta indirecta	Nuevos Proyectos
	Energía administración	
FLETES	Fletes de compra	Compras
	Fletes de venta	Ventas
	Fletes propios	Logística

Cuadro 5: Especialistas, ítems de costos y responsables de actividad

6. IDENTIFICACIÓN DE OPORTUNIDADES DE REDUCCIÓN DE COSTOS EN LA ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO MATRICIAL

Como toda presentación vinculada con “nuevas” herramientas de gestión, los autores intelectuales de la misma y las consultoras vinculadas con su implementación, sostienen algunas premisas cuestionables, y que suelen estar dotadas de una carga comercial a los efectos de llamar fuertemente la atención de los directivos y que muchas veces conllevan a interpretaciones erróneas de lo que implica la adecuada reducción de costos. Es así que se plantean para esta herramienta, dos premisas en este sentido, a saber:

- a) Todo COSTO, por definición es alto.
- b) Todo lo que no agrega valor, sólo agrega COSTOS, y por esa razón debe ser eliminado.

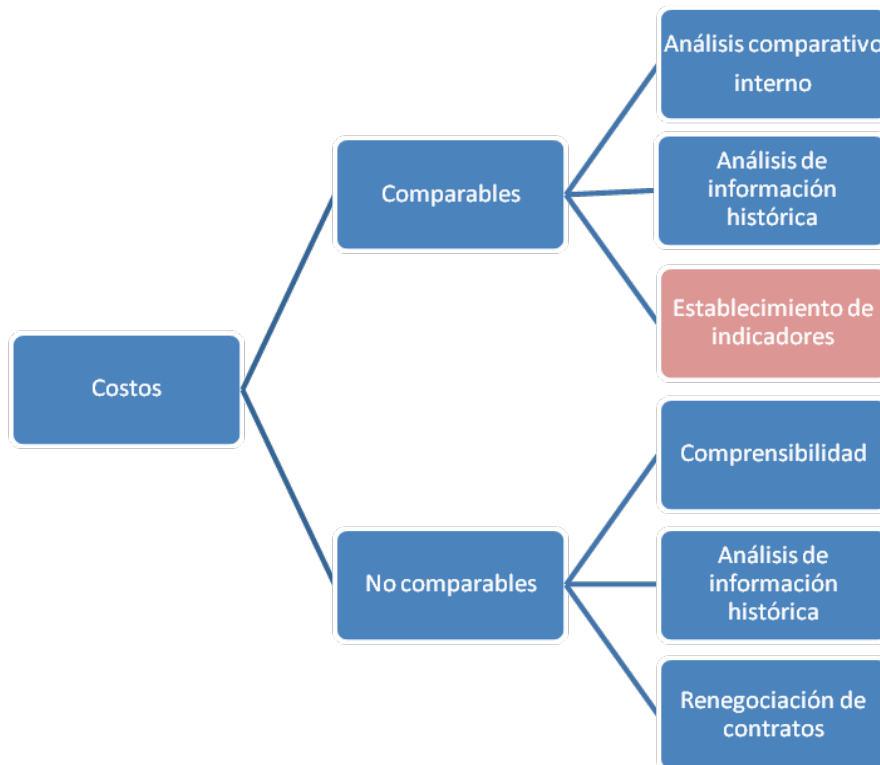
Parecen premisas vacías, demagógicas desde el punto de vista de los empresarios, pero que no queden dudas que seducen a los directivos, ya que plantean una visión simplista y cortoplacista de la reducción de costos.

Sin embargo, si no se presta atención a este tipo de enunciaciones, sobre las que ya se tiene opinión formada, se pueden presentar algunas metodologías de análisis de la estructura de información planteada, que pueden ser interesantes a la hora de aportar nuevas ideas para gestionar las empresas.

Se plantean conceptos de costos, algunos ya vistos y conocidos y otros más novedosos, que los defensores de esta herramienta consideran como básicos a la hora de analizar el comportamiento de los “paquetes de costos”. Estos son los conceptos de:

- a) **Costos controlables y no controlables:** relacionados a los centros de responsabilidad. Aquellos costos que se encuentran sujetos a la autoridad de un responsable serán considerados como controlables. Es fundamental para la implementación de la metodología propuesta por el Presupuesto Matricial que todos los costos de la organización se incluyan en algún centro de responsabilidad.
- b) **Costos comparables y no comparables:** se denomina costo comparable a aquel que se origina en más de una actividad, lo cual permitirá establecer comparaciones internas e indicadores homogéneos de performance. Los costos no comparables se realizan en una actividad en particular y deben someterse al análisis de comprensibilidad basándose en informes históricos, el ejercicio del benchmarking y la renegociación de los contratos.

De la clasificación enunciada se desprende el siguiente cuadro 6, que marca el camino para el análisis de los costos en las empresas que incorporen el Presupuesto Matricial como herramienta de gestión.



Cuadro 6: Caminos de análisis de los costos en el Presupuesto Matricial

En los costos comparables se promueve, dada su condición, el análisis comparativo interno, estableciendo para ellos indicadores de gestión por cada “paquete de costos” lo cual reducirá la evaluación de la marcha de la empresa y su estrategia a un grupo pequeño de indicadores. En los costos no comparables, se profundizará el análisis de comprensibilidad apoyándose en el estudio de información histórica, y evaluando alternativas en función de las posibles renegociaciones con proveedores, y propietarios de los recursos que provocan los costos en las actividades.

Tal como se desprende del cuadro 6, en los costos comparables se pueden establecer indicadores de gestión. Para esta generación, los precursores del Presupuesto Matricial proponen la generación de un indicador por cada “paquete de costos”. Los mismos estarán definidos de una manera normalizada a través de una fórmula genérica. Así cada “paquete de costos” establecerá su indicador como el cociente entre el costo del paquete, sobre el parámetro del paquete. Se entiende como parámetro a una unidad de medida que está vinculada íntimamente con la generación del costo. A continuación, en el cuadro 7, se plantean algunos ejemplos de indicadores para algunos paquetes de costos ya definidos anteriormente.

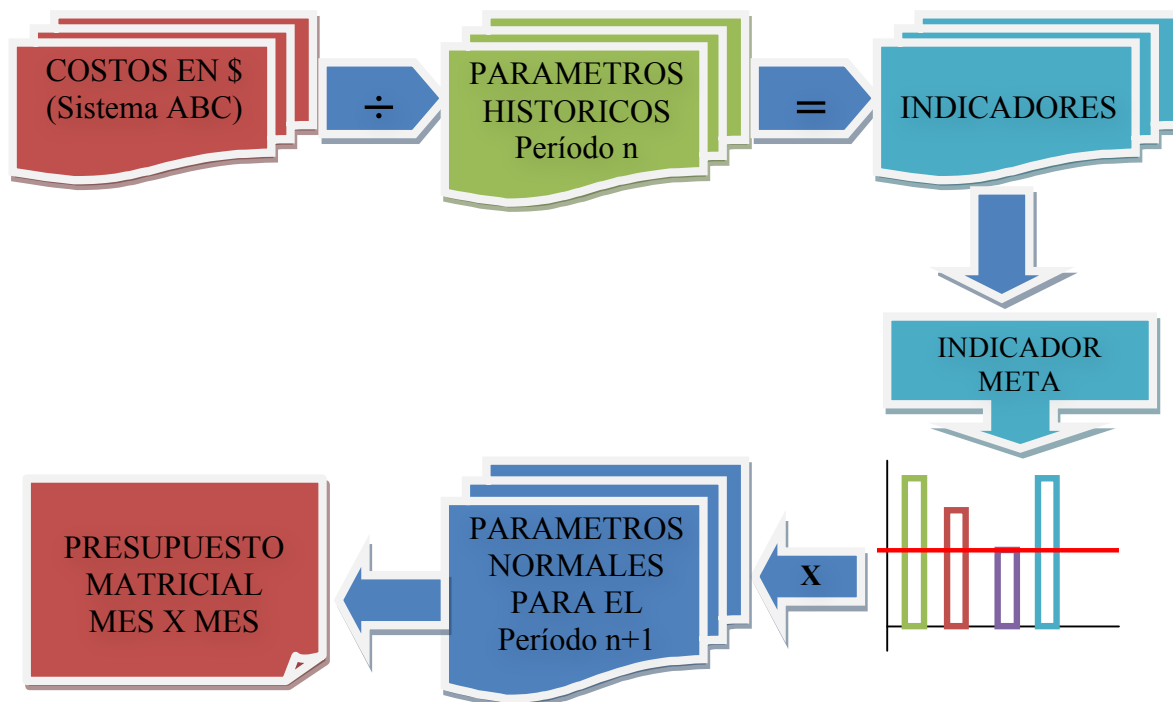
PAQUETE DE COSTOS	PARAMETROS	INDICADORES
SUELDOS Y JORNALES	KG PROCESADOS	$\frac{\$ \text{ SUELDOS Y JORNALES}}{\text{KG PROCESADOS}}$
ENERGIA	KG PROCESADOS	$\frac{\$ \text{ ENERGÍA CONSUMIDA}}{\text{KG PROCESADOS}}$
COSTOS COMERCIALES	KG VENDIDOS	$\frac{\$ \text{ COSTO COMERCIAL}}{\text{KG VENDIDOS}}$
EMBALAJE	KG VENDIDOS	$\frac{\$ \text{ COSTO EMBALAJE}}{\text{KG VENDIDOS}}$
MANTENIMIENTO	KG PROCESADOS	$\frac{\$ \text{ MANTENIMIENTO}}{\text{KG PROCESADOS}}$

Cuadro 7: Ejemplo de determinación de indicadores de performance

Los defensores de la técnica plantean una metodología para definir los parámetros, y nos plantean la necesidad de tener en cuenta lo siguiente:

- a) Describir sucintamente el contenido de los ítems de costos obtenidos del sistema de costeo por actividades, prestando especial atención a la naturaleza de estas actividades, su posicionamiento en el proceso y la relevancia de la misma en función de su clasificación jerárquica dentro el sistema.
- b) Identificar los costos comparables y los factores de mayor relevancia que impactan en la composición de dichos costos.
- c) Considerar cual sería la unidad de medida vinculada con el nivel de actividad de la empresa que serviría como elemento prioritario a la hora de establecerlo como parámetro de comparación.

Los indicadores que se determinan bajo esta metodología, se utilizan para definir las metas presupuestarias en la herramienta planteada tal como lo refleja el cuadro 8, siguiente.



Cuadro 8: Análisis de los indicadores y definición de metas presupuestarias

A los efectos del control y gestión de los costos para cada uno de los indicadores históricos, se establecerán indicadores meta, los cuales se definirán en función de análisis comparativos, de la lógica, estacionalidades, benchmarking y pautas de renegociación de contratos.

Ahora bien, la herramienta plantea una siguiente etapa en función de la búsqueda de la reducción de costos, que es el desdoblamiento de los indicadores determinados. Así aparecen los conceptos de:

- a) **INDICADOR CONSUMO:** el cual se podría definir a través de un cociente determinado entre la cantidad física de factor consumido (clave del paquete de costos), denominado también “headcount”, dividido el parámetro definido como generador del costo (total de parámetros alcanzados o logrados).
- b) **INDICADOR PRECIO:** establecido como el cociente entre el costo total del factor sobre la cantidad física de factor consumido (headcount).

La técnica propone intentar reducir el indicador precio en función de renegociaciones en los contratos, al que define como el aprovisionamiento repetitivo de servicios, o de materiales, dentro de condiciones comerciales predefinidas. Fija como objetivo identificar el potencial de reducción posible en cada contrato a través de la reducción

del precio del mismo. Las estrategias de negociación planteadas son a través de sinergias internas, compromisos de largo plazo, cambios en las especificaciones, potenciación de nuevas tecnologías, manejo de stocks en consignación, optimización de embalajes y la práctica de benchmarking externos.

En cuanto a los indicadores de consumo, se plantea la reducción de los mismos a través de los análisis históricos comparativos técnicos, el uso de benchmarking a nivel interno y externo, la aplicación de técnicas de optimización de productividad, y la realización de mediciones de eficiencia. En el cuadro 9 se puede apreciar lo expresado tomando como ejemplo el indicador del paquete de costos ENERGIA. El cual pudimos verificar en las empresas a las cuales se ha acompañado en la implementación del presupuesto matricial.



Cuadro 9: El desdoblamiento de los indicadores y la reducción de costos

Luego en función de estos indicadores se plantean estrategias de análisis, en las cuales se desarrollan los temas a abordar en cada paquete de costos, las oportunidades para reducir costos y cuales serían los cuidados especiales en función de ese objetivo. Así por ejemplo, en el caso de la energía se plantean los siguientes:

- Temas significativos de análisis
 - Análisis histórico del consumo en horas pico
 - Análisis histórico del consumo en horas fuera de pico
 - Análisis de demanda contratada por demanda realizada
 - Análisis de la política de contratación de la energía
 - Análisis del factor de potencia
 - Posibilidad de comparar entre paquetes dentro del grupo empresario
- Oportunidades
 - Sustitución de equipamiento antiguo por nuevos
 - Mejora del factor de potencia
 - Verificación de equipos funcionando sin producción
 - Analizar los focos de desperdicio (ejemplo: monitores encendidos innecesariamente)
 - Viabilidad de utilizar energía solar
 - Implementación de capacitores para disminuir el consumo de energía reactiva.
 - Campaña y concientización sobre el consumo razonable de energía
- Cuidados
 - Verificar la existencia de medidores para las líneas de producción y para las distintas áreas administrativas
 - Identificar las variables que provocan cambios en el consumo de energía

A partir de esta instancia, y siguiendo la metodología de trabajo planteada en cuanto a la estructura de los “paquetes de costos” y de los indicadores de gestión generados, se plantean los siguientes pasos:

- ESTABLECIMIENTO DE PLANES DE ACCION: Así se establecen METAS, y se considera como un DESAFIO a cumplir a la diferencia entre la SITUACION ANTERIOR y la meta planteada. Para ello se definen PLANES DE ACCION en los cuales se plantea una MATRIZ DE ACOMPAÑAMIENTO, teniendo en cuenta las siguientes entradas de información:
 - ¿QUE REVISAR?: se establece que proceso, o acción de los procesos se deben revisar (Por ejemplo: el proceso de compras)
 - ¿QUIEN REvisa?: esto puede recaer en el responsable del área o en el especialista del paquete, o en ambos.
 - ¿CUANDO LO HACE?: se establecen plazos de cumplimiento.

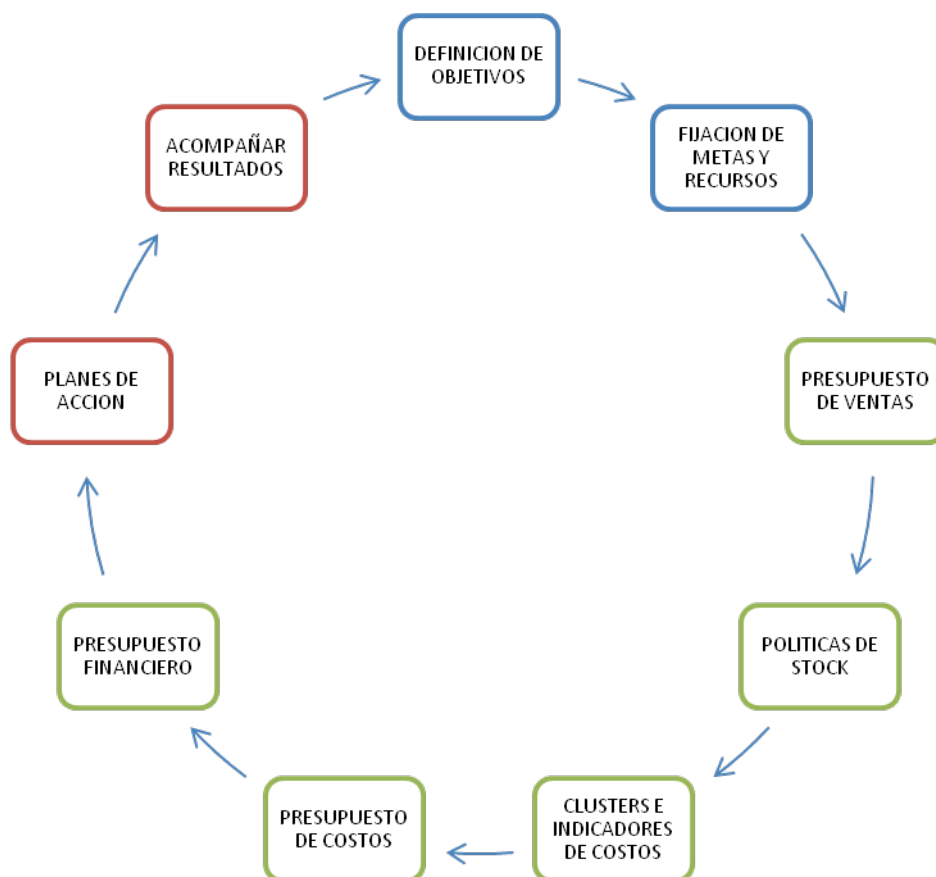
Presupuesto Matricial

- ¿DONDE LO HACEN?: en que sector de la empresa se realizarán las acciones de mejora.
 - ¿POR QUE HACERLO?: establecer las causas que originaron el curso de acción
 - ¿COMO HACERLO?: establecer los medios, recursos y metodologías a aplicar para realizarlo.
- ACOMPAÑAMIENTO DE LOS RESULTADOS: esto se plantea como un proceso paralelo al inicio de las gestiones planteadas en el plan de acción, y consiste en ir monitoreando el cumplimiento de las metas y de esa manera, ante desvíos detectados, poder aplicar acciones complementarias para terminar alcanzando las metas propuestas, para ello se propone:
 - Actualizar la matriz de acompañamiento de manera mensual mínimamente
 - Analizar dicha matriz, comparando lo realizado en función de lo planeado
 - Practicar las acciones complementarias que se consideren necesarias
 - Realizar reuniones de los gestores del “paquete de costos” con los directores

Para lograr una adecuada implementación de la herramienta se establecen cronogramas de confección de los distintos presupuestos y de cumplimiento de las distintas etapas del presupuesto matricial, en el siguiente orden:

- Determinación de las PREMISAS PRESUPUESTARIAS: se analizan los datos históricos y se establecen los parámetros de costos.
- Confección del PRESUPUESTO DE VENTAS
- Análisis de las POLITICAS DE STOCK
- Análisis de los INDICADORES DE COSTOS: en el mismo se toma conocimiento de la estructura de ítems de los “paquetes/clusters de costos”
- Confección del PRESUPUESTO DE PRODUCCION
- Confección del PRESUPUESTO DE COSTOS: esto implica calcular el presupuesto pero también combinar el mismo con los indicadores de costos a los efectos de establecer cuáles serían las oportunidades de reducción de costos.
- Determinación del PRESUPUESTO PRELIMINAR
- Confección del PRESUPUESTO DE INVERSIONES
- Confección del PRESUPUESTO DE CAJA
- Confección del PRESUPUESTO FINAL
- Elaboración de los PLANES DE ACCION: en el cual se proponen las metas vinculadas con el consumo y el valor de los recursos utilizados en la empresa y que generan costos.
- Realización del ACOMPAÑAMIENTO DE LOS RESULTADOS: estableciendo las acciones complementarias necesarias para cumplir las metas trazadas.

En el cuadro 10, se presenta como cierre, las distintas fases del Presupuesto Matricial en su integración a los procesos de planificación estratégica de la organización, entendiéndolo como un proceso cíclico continuo.



Cuadro 10: Fases de implementación del Presupuesto Matricial

7. CONCLUSIONES

Como se expuso en la introducción realizada a este trabajo, el mismo tiene como objetivo exponer la herramienta, de una manera concreta y que permita a los especialistas tomar conocimiento de la misma. Si bien podría haberse enfocado con un espíritu crítico desde el punto de vista doctrinario, y de hecho existen aspectos cuestionables en este sentido, no es intención de los autores hacerlo.

Si se puede expresar en estas conclusiones, que el nacimiento de estas herramientas, que en cierta manera parecen establecer combinaciones de técnicas de gestión ya existentes, se provoca por demandas de los directivos y empresarios de herramientas simples y concretas, que no se alejen de los sistemas de información ya existentes en las empresas y que reduzcan la visión de la organización a una decena de indicadores, los cuales si bien no pueden mostrar todos los detalles de cómo se esta llevando la gestión a la luz de los planes estratégicos, presenta un panorama genérico de fácil y rápida interpretación. Esto planteado en el marco de un plan estratégico, y de un presupuesto que no descuida los aspectos de su esencia, que es justamente la cuantificación de los recursos establecidos en las metas de dichos planes.

Pareciera el “Presupuesto Matricial” como nacido de una combinación de la herramienta presupuestaria, con un tablero de comando sin perspectivas y con muy pocos indicadores de gestión, con benchmarking interno y externo a la hora de establecer las metas a lograr, apoyados en un esquema de doble control de costos, a través de la generación de los paquetes de costos y sus especialistas.

Si bien podría simplemente calificarse como bueno... malo... sin sustento doctrinario... cuestionable o no... existe una realidad que los autores han verificado, y es su implementación en dos grupos empresarios europeos importantes, sus vinculadas en Brasil, país en el cual se ha encontrado información sobre muchas empresas e incluso organismos estatales que lo han implementado, y desde el año 2010 ha desembarcado en nuestro país. Por tanto, no estamos exentos, que en función de cómo se dan los procesos de marketing en el desarrollo de estas herramientas, se solicite a los especialistas involucrados con la gestión la aplicación o implementación de estas técnicas, y no podemos ignorar estas realidades, en cambio si podríamos pensar alternativas para su mejoramiento o hacer que la información tenga un mayor valor agregado a la hora de tomar decisiones o cursos de acción en las organizaciones.

BIBLIOGRAFÍA

FALICOFF, Sergio – ARGENTO, Rosa – Estrategias de Reducción de Costos – Revista Costos y Gestión Nro 25 – Página 48 – IAPUCO

LEFCOVICH, Mauricio León – Reducción de costos, análisis crítico – Febrero de 2004

LINQUALITY – Video y manuales de entrenamiento para la implementación del Presupuesto Matricial y la formación de los gestores de costos. www.liniquality.com.br

MV2 – SISTEMAS DE INFORMACIÓN – Consultora especialista en software vinculados con el desarrollo del Presupuesto Matricial de Costos - www.mv2.com.br/omd.htm

BARTILOTTI, Vanesa – El presupuesto matricial y el control de los costos fijos – 2006 – Disertación – Facultad de estudios administrativos – FEAD – Minas – Belho Horizonte.

PODMOGUILNYE, MARCELO GUSTAVO – El costeo basado en actividades – Capítulo VIII - Editorial La Ley – Febrero 2005.

INDG – Manual de entrenamiento – Gerenciamiento matricial de costos – Septiembre de 2007