

# **ENFOQUE DE LA PRESUPUESTACIÓN POR ACTIVIDADES EN EL PROCESO DE FORMACIÓN DE PROFESIONALES EN EL CENTRO UNIVERSITARIO LAS TUNAS**

**Liuva Rodríguez Ceballo  
María Utra Hernández**

## **Resumen**

El presupuesto forma parte indisoluble de la planificación económica, su proyección debe poner en manos de la dirección de la Organización el diagnóstico, balances y necesidades de los principales recursos materiales y financieros para contribuir a la toma de decisiones más convenientes. Tales exigencias, conllevan a un perfeccionamiento constante de la elaboración del mismo.

El trabajo titulado "Enfoque de la presupuestación por actividades en el Proceso de Formación de Profesionales en el Centro Universitario Las Tunas" tiene como objetivo: Diseñar un procedimiento basado en las actividades para la presupuestación de aquellas que intervienen en el Proceso de Formación del Profesional del Centro Universitario Las Tunas.

## **Introducción**

En un mundo cada vez más cambiante la toma de decisiones se exige de forma más rápida y precisa, una herramienta de vital importancia para una administración a la altura de dichas exigencias es la correcta predicción y control de los presupuestos.

El presupuesto se ha convertido en un instrumento de política económica, que conlleva a una elaboración y manejo cada vez más competente del mismo dentro del entorno empresarial para enfrentar los futuros retos de la administración actual.

Las metas para el mejoramiento, desarrollo o perfeccionamiento de las actividades que se plasman en objetivos de una entidad conllevan un determinado gasto material y financiero. Cuantitativamente, los objetivos a seguir en determinado período quedan reflejados en el presupuesto, el cual debe recoger de forma estimada el gasto material y financiero.

La planificación económica en el Centro Universitario Las Tunas se realiza a través de instrucciones dadas por el MES. Esta planificación, aún cuando está insertada al nuevo modelo de gestión económico financiero, no cuenta con un nivel de detalle que permita conocer con exactitud los gastos incurridos en la ejecución de cada uno de los procesos que se desarrollan en las diferentes áreas y dependencias; en particular, no es posible conocer el costo de las actividades que se desarrollan para dar cumplimiento a los objetivos del área de resultados claves: Formación del Profesional, pues el cálculo de los gastos que intervienen en esta se efectúa sobre la base de los niveles de actividad o indicadores de cálculo y la determinación de los gastos unitarios se realiza a través de promedios e índices previamente establecidos.

El propósito u objetivo de este trabajo es diseñar un procedimiento basado en las actividades para la planificación presupuestaria de aquellas que intervienen en el proceso de formación del profesional en el Centro Universitario Las Tunas, que permita perfeccionar la gestión de la formación de profesionales en la institución.

## **Tendencias históricas del desarrollo del presupuesto**

¿Qué hago con mis recursos? Esa era la clásica pregunta de los primeros comerciantes privados en el desarrollo de sus negocios. Como respuesta a los incesantes cambios a nivel mundial, existió la necesidad de crear una herramienta que permitiera una adecuada administración y planificación de los recursos; esto trajo consigo el surgimiento del *presupuesto*, como instrumento para el control de gastos incurridos, y para la correcta asignación de los recursos a las operaciones a realizar.

En el mundo público se llega a los mismos problemas que en el mundo privado, el presupuesto toma cada vez más auge como vía acertada para la asignación, el control y la toma de decisiones.

Aunque su surgimiento en la Inglaterra feudal, se remonta al siglo XIII, no es hasta el siglo XX que el presupuesto, desde el punto de vista teórico práctico, adquiere su plenitud como instrumento financiero, derivado de la necesidad de reacción a la ocurrencia de las guerras mundiales, los cambios financieros derivados de estas, la depresión de 1929, la Revolución Keynesiana y al surgimiento del Estado de Bienestar. El presupuesto del Estado pasa a ocupar un rol protagónico en la planificación de la actividad económica del Estado y de la política económica en general.

La evolución del presupuesto, desde su surgimiento hasta nuestros días, posibilita afirmar que ha estado estrechamente vinculado con el surgimiento y desarrollo del Estado. Por ello, además de constituirse en uno de los instrumentos financieros principales, refleja los intereses y el grado de compromiso del Estado para con los ciudadanos, así como el grado de intervención de este en la vida económica del país.

## **Concepto de Presupuesto**

Toda empresa basa sus acciones en objetivos establecidos para un determinado período de tiempo teniendo en cuenta las condiciones previas bajo las cuales se desarrollarán dichas acciones. Se fijan de forma cuantitativa los objetivos esperados elaborándose un plan de acción dirigido al cumplimiento de la meta prevista. Esta presentación ordenada de los resultados a alcanzar, expresada en valores y términos financieros, se conoce como **presupuesto**.

A continuación se presentan conceptos de este término desde el punto de vista de diversos autores:

### **Según Internet:**

*“Es un instrumento que contiene decisiones políticas que deben expresarse en acción; pero la acción debe ser planificada para que resulte efectiva y ejecutada al menor costo posible. Son planes que especifican los recursos financieros que generan y consumen las actividades a desarrollar en un período específico. El programa con expresión numérica, permite a quienes toman las decisiones canalizar los recursos a las áreas prioritarias o que justifican el beneficio que proporcionan.”(1)*

### **Según Polimeni:**

*“Es una expresión cuantitativa de los objetivos de la administración y es un medio de control de la obtención de esos objetivos” (2)*

### **Según Colectivo de Autores:**

*“Es el documento contable que presenta la estimación anticipada de los ingresos y los gastos relativos a una actividad u organismo, por cierto período de tiempo”(3)*

### **Según Carlos Mallo:**

*“El presupuesto es un medio de acción que permite dar forma explícita a decisiones y planes en términos económicos. En un sentido estático, supone una estimación expresada en cifras y valorada por unidades monetarias de los programa de acción previstos y aprobados por la dirección.”(4)*

---

(1) Orlando del Valle. ¿Qué es el programa operativo anual? Monografías.com

(2) Ralph Polimeni. Contabilidad de Costos. Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Tomo II. Segunda Edición. Pág 537.

(3) Colectivo de autores. Administración financiera del Estado Cubano. Uruguay 2003. Pág. 78

(4) Carlos Mallo. Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y Resultados. España 1991. Pág. 223

### **Según Oriol Amat:**

*“Los presupuestos son previsiones cuantitativas sobre el futuro a corto plazo de la empresa”. (5)*

En general se coincide en que los presupuestos representan una potente herramienta de gestión que contribuye al cálculo y gestión de los costos de forma más eficiente. Es una planificación donde se detallan los recursos a utilizar para lograr los objetivos de la empresa. El presupuesto es, en esencia, un plan de acción donde se unen los recursos humanos, económicos y financieros como un todo para lograr un objetivo común.

### **Planificación Empresarial y Presupuesto**

La planeación empresarial consiste en la adecuación anticipada de los medios o recursos a los fines establecidos.

#### **Según Russell L. Ackoff:**

*“La planificación es proyectar un futuro deseado y los medios efectivos para conseguirlo” (6)*

La necesidad de planear las organizaciones es tan obvia y tan grande, que es difícil encontrar a alguien que no esté de acuerdo con ella. En la actualidad, así como en un futuro próximo, la planeación tendrá que adaptarse a las características de la empresa y de la situación en que se realiza.

La planificación es una toma de decisiones anticipadas. Es un proceso que se dirige hacia la producción de uno o más estados futuros y que no es probable que ocurra a menos que se haga algo al respecto.

La planificación consiste en la administración ponderada de los recursos en su orientación a la consecución de los objetivos establecidos. Es decir, representa la cúspide de la función directiva y exige la aplicación de la máxima inteligencia organizada. Sin el concurso de la planificación, miles de esfuerzos resultan baldíos, las fuerzas son aplicadas sobre diferentes planes y nunca logran la sinergia de la fuerza común encauzada en una máxima dirección.

Existen diversos tipos de planificación en función del horizonte temporal:

- Planificación Estratégica

La planificación estratégica es aquella encuadrada en el largo plazo, entendiéndose éste como un período superior a un año, y por lo general, entre tres y cinco años. Se refiere a una planificación general de los objetivos y metas a alcanzar; así como a los medios a organizar en el período correspondiente al plan.

Una parte de este proceso consiste en el análisis del entorno competitivo y de los puntos fuertes y débiles de la empresa, lo que se refleja a través de la realización de un

diagnóstico, de la misión, visión y objetivos a alcanzar en un período de tiempo dado. Esta planeación estratégica incluye además, la formulación y selección de estrategias, la planificación estratégica y la implantación del plan estratégico y concluye con el establecimiento de un sistema de control.

Este proceso, visto por Oriol Amat en el libro titulado Contabilidad de costos y gestión, se presenta en la figura que aparece en la página siguiente.

(5) Contabilidad y gestión de costos. México 1998. Pág. 27

(6) Russell L. Ackoff. Un concepto de planeación de empresa. México 1972. pág 13

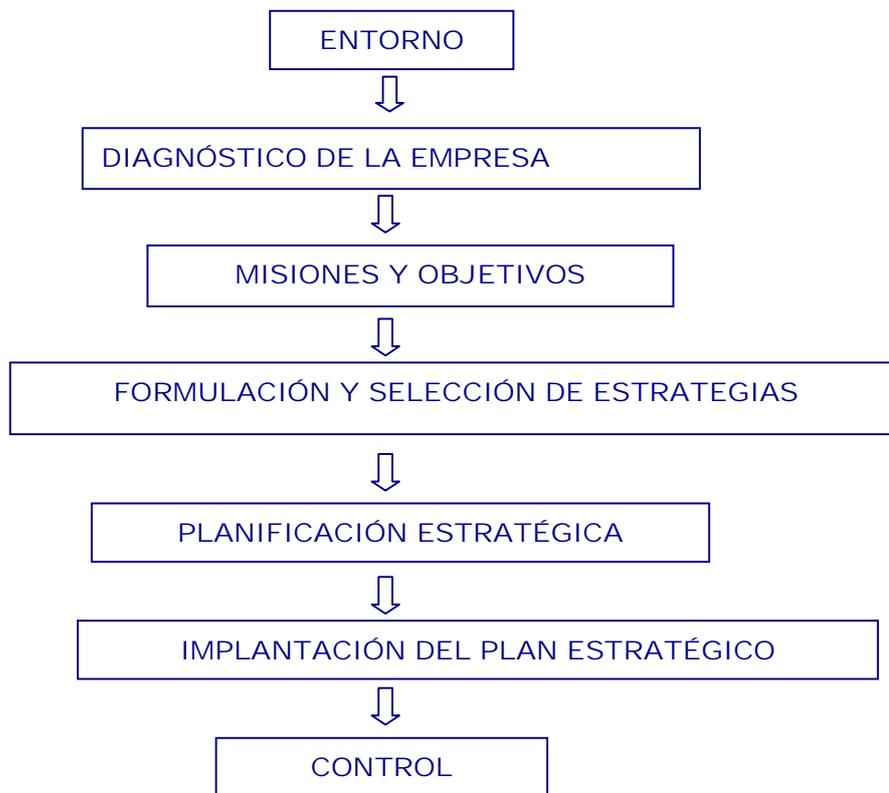


Fig. 1. Proceso de planeación estratégica.

Fuente: Oriol Amat. Contabilidad de costos y de gestión.

- Planificación operativa anual o de gestión:

Está orientada al corto plazo e intenta asegurar que la empresa, tanto a nivel global como a nivel de centros de responsabilidad y de procesos, alcance todos los objetivos marcados lo más eficientemente posible. Esta planificación es mucho más detallada que la estratégica.

- Planificación día a día

Es más rutinaria e intenta asegurar que las tareas específicas que se deben realizar en cada puesto de trabajo sean realizadas con eficiencia y eficacia.

La planificación operativa anual o de gestión afecta a todas las partes de una empresa y en ella tiene un papel fundamental la elaboración de los presupuestos, máxime si se tiene en cuenta que el presupuesto no es más que un plan donde quedan reflejados los objetivos a alcanzar de la empresa de forma cuantitativa. Esta confección no sólo ayuda a la previsión del futuro, sino también para controlar y evaluar la gestión de todas las partes de la empresa y para tomar las medidas correctoras pertinentes para mejorar los resultados de la gestión.



Fig. 2 Concepción estratégica de la empresa.

Fuente: Oriol Amat. Contabilidad de costos y de gestión.

La elaboración de presupuestos es el instrumento de gestión utilizado para la planificación y control a corto plazo.

### **Funciones de los presupuestos**

El presupuesto surge como herramienta moderna para una adecuada administración y control de los recursos al reflejar el comportamiento de los mismos en relación con las diferentes actividades llevadas a cabo por la empresa. La dirección espera del presupuesto:

- 1) Rol preventivo y correctivo dentro de la organización.
- 2) Una herramienta analítica, precisa y oportuna.
- 3) El soporte para la asignación de recursos.
- 4) Mecanismo para fijar los objetivos a alcanzar.
- 5) La capacidad para controlar el desempeño real en curso, al advertir las desviaciones respecto a los pronósticos.
- 6) Información adecuada para presupuestos venideros, pues están orientados hacia el futuro.

- 7) Herramienta de gestión que ayuda a alcanzar los objetivos con un óptimo uso de los recursos.

### Importancia de los presupuestos

El presupuesto se encuentra íntimamente relacionado con la planeación financiera, este forma parte del proceso gerencial que consiste en establecer objetivos, estrategias y elaborar planes. El mismo debe mostrar lo más acertadamente posible los insumos (la cantidad de recursos a utilizar) para el ejercicio económico, tomando como base datos estimados.

Los presupuestos son importantes porque:

- 1) Ayudan a minimizar el riesgo en las operaciones de la organización.
- 2) Por medio de los presupuestos se mantiene el plan de operaciones de la empresa en límites razonables.
- 3) Las partidas del presupuesto sirven como guías durante la ejecución del mismo, y se emplean como norma de comparación una vez que se hayan completado los planes y programas.
- 4) Los presupuestos son utilizados como medios de comunicación entre unidades a determinado nivel, y verticalmente entre ejecutivos de un nivel a otro.
- 5) Las desviaciones pueden ser detectadas y tratadas en relación con el desenvolvimiento del presupuesto.
- 6) Planificar todas las actividades que la empresa debe desarrollar en un período determinado en dinero y volúmenes.
- 7) Controlar y medir los resultados cuantitativos, cualitativos y, fijar responsabilidades en las diferentes dependencias de la empresa para lograr el cumplimiento de las metas previstas.
- 8) Controlar el manejo de ingresos y egresos de la empresa.

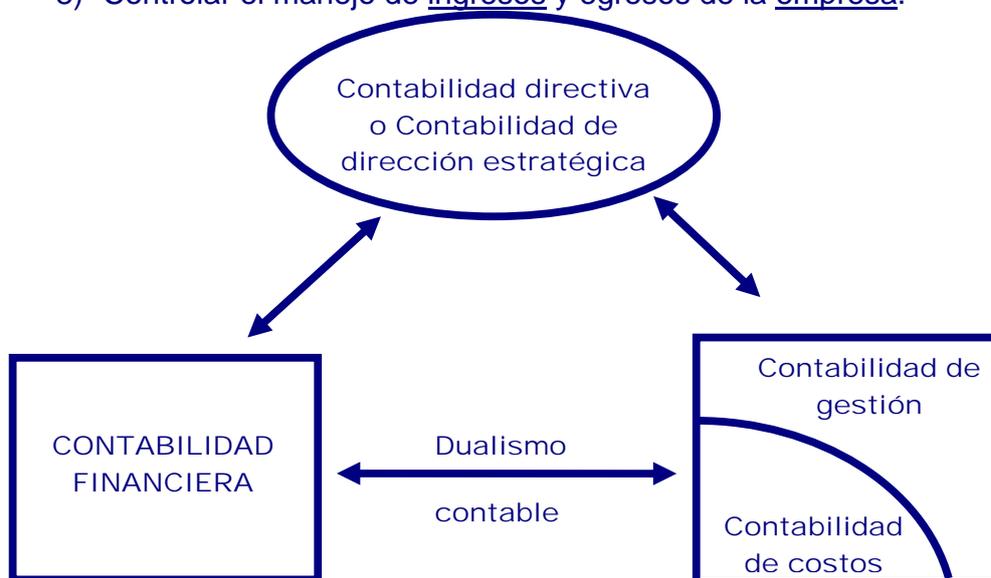


Fig. 3. Estructura contable.

Fuente: Oriol Amat. Contabilidad de costos y de gestión.

## **Elementos principales del presupuesto**

El presupuesto es el plan que permite a los administradores o directivos establecer prioridades y evaluar la consecución de sus objetivos. Es por esta razón que el presupuesto debe recoger las operaciones a realizar, los recursos a utilizar, además de ser un documento integrador y coordinador. Sus elementos principales son:

### Operaciones

Uno de los objetivos primordiales del presupuesto es el de la determinación de los ingresos que se pretenden obtener, así como los gastos que se van a producir. Esta información debe elaborarse en la forma más detallada posible.

### Recursos

No es suficiente conocer los ingresos y gastos del futuro, la empresa debe planear los recursos necesarios para realizar sus planes de operación, lo cual se logra con la planeación financiera que incluya:

- Presupuesto de efectivo.
- Presupuesto de adiciones de activos.

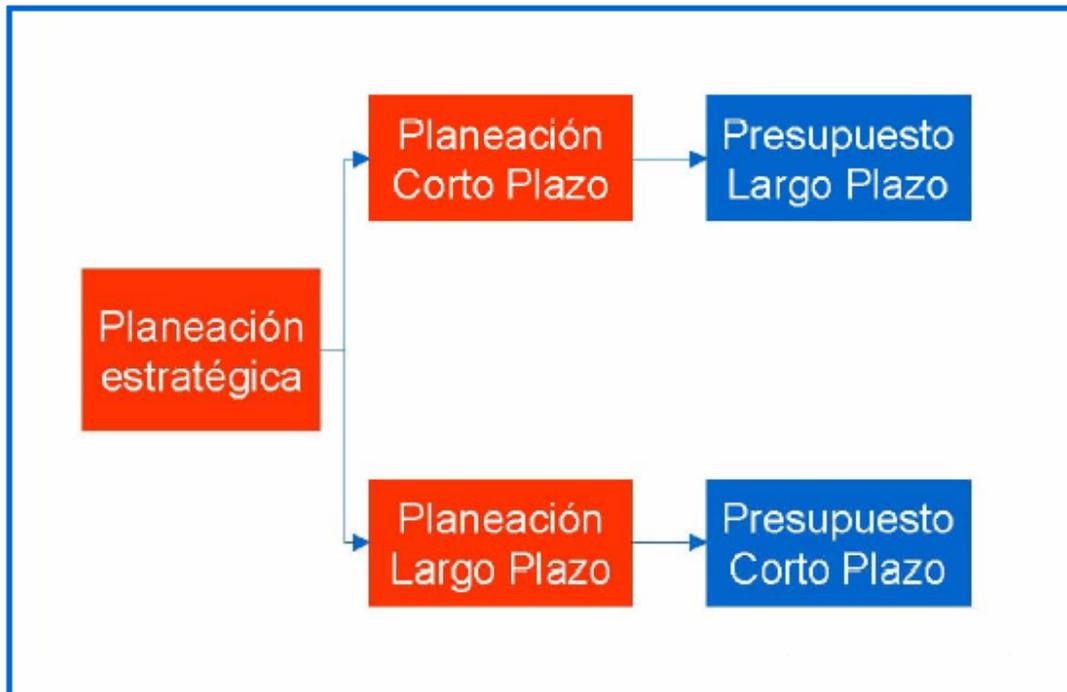
### Integrador

Indica que toma en cuenta todas las áreas y actividades de la empresa. Dirigido a cada una de las áreas de forma que contribuya al logro del objetivo global. Es indiscutible que el plan o presupuesto de un departamento de la empresa no es funcional si no se identifica con el objetivo total de la organización, a este proceso se le conoce como presupuesto maestro, formado por las diferentes áreas que lo integran.

### Coordinador

Significa que los planes para varios de los departamentos de la empresa deben ser preparados conjuntamente y en armonía a través de términos monetarios, es decir, debe ser expresado en unidades monetarias.

El presupuesto es la expresión cuantitativa de la planeación estratégica. Esta expresión cuantitativa puede describir tanto métricas financieras como no financieras para establecer objetivos cuantificables a corto y largo plazos, como se muestra en la siguiente figura.



### **Clasificación de los presupuestos.**

Los presupuestos son herramientas que se utilizan con la finalidad de controlar y manejar efectivamente las partidas de gastos y de ingresos; todos persiguen este propósito pero existen diversos enfoques o maneras de elaborarlos para llegar a este fin y particularidades que caracterizan a cada uno de ellos. Entre estos están:

- 1) Presupuesto Maestro
- 2) Presupuesto Base Cero
- 3) Presupuesto por Programas
- 4) Presupuesto por Objetivos
- 5) Presupuesto por Resultados
- 6) Presupuesto por actividades

#### Presupuesto Maestro:

Cuando un presupuesto se armoniza con todas las funciones y niveles de la administración dentro de la empresa, se está en presencia de un presupuesto maestro. El presupuesto maestro es un sistema convencional; esto es, en esencia, un presupuesto incremental. Se basa en el alto grado en el presupuesto maestro del período anterior. Los resultados reales que fueron logrados en el período anterior más las expectativas por el período que llega determinan lo que cada partida en el presupuesto maestro será incrementado o disminuido. En un presupuesto maestro convencional, el énfasis se da en el costo de partidas específicas, así como en la administración de presupuesto y en el costo de la operación de los centros individuales de responsabilidad.

Las partidas ya incluidas en el presupuesto maestro no requieren justificación. Las partidas que van a ser incluidas por primera vez en el presupuesto maestro, sí

requieren documentación de soporte y el visto bueno de los niveles altos de la administración.

#### Presupuesto Base Cero

El Presupuesto Base Cero (PBC) es la técnica que sustenta el principio de que para el próximo período el importe de cada partida es cero. Mientras un enfoque da por válido lo ejecutado con anterioridad, otro afirma que nada existe y todo debe justificarse a partir de cero, analizando la relación costo – beneficio de cada actividad. Este presupuesto está destinado principalmente a “ahorrar” ya que su novedad reside en el hecho de rediseñar el presupuesto de un año para otro de arriba abajo, eliminando todos los gastos posibles. Se realiza sin tomar en consideración las experiencias habidas.

Este presupuesto es útil ante el desmedido y continuo incremento de los precios, exigencias de actualización, de cambio, y aumento continuo de los costos en todos los niveles, básicamente.

La aparición del PBC constituyó una reacción al procedimiento del sector público – fundamentalmente cuantitativo y casi nada cualitativo – que no sólo no contribuye a un análisis crítico de cada partida, sino que por una especie de inercia, generalmente fomenta un aumento en las erogaciones.

El PBC resulta muy poco operativo porque exige que cada gerente, todos los años empiece de cero, como si su actividad nunca hubiese existido y descubra una nueva forma de trabajo y que además la evalúe relacionando su costo con el beneficio. En un auténtico presupuesto, las partidas del ejercicio anterior siempre se encuentran sujetas a modificaciones o a su eliminación, y deben ser cuidadosamente analizadas y evaluadas en orden a sus destinos. Sin embargo, se debe destacar que el presupuesto común no implica que las erogaciones anteriores simplemente son ratificadas y a menudo incrementadas. Por el contrario, exige competencia para la revisión periódica de todo lo actuado y la evaluación de la gestión y de las actividades de cada responsable para la definición de las partidas que lo componen.

#### Presupuesto por Programas

El presupuesto por programas es el instrumento que cumple el propósito de combinar los recursos disponibles en el futuro inmediato tras las metas de corto plazo, concebidas para la ejecución de los objetivos de largo y mediano plazo.

El presupuesto por programas se desliga de la concepción tradicional del concepto presupuestario. Pero su adopción supone la aceptación de unos elementos fundamentales, como los que se indican seguidamente:

- 1) Los objetivos de gasto. Cada programa es la ordenación de medios que disponen los centros gestores en orden a la consecución de sus objetivos.
- 2) Los programas. Son combinaciones de medios identificables orientados al logro de un determinado objetivo a alcanzar por un centro de gestión.
- 3) Los indicadores. Son elementos referidos a los objetivos de los programas presupuestarios que proporcionan informaciones cuantificables. Poseen carácter descriptivo y valorativo.
- 4) Seguimiento, control y evaluación de los resultados de la gestión. En un sistema de presupuesto por programas es imprescindible el establecimiento de algún tipo de control referido a la ejecución de los programas y sus resultados finales.

Esta técnica presupuestaria se ha desarrollado básicamente para subsanar la falta de información de que adolecen los presupuestos tradicionales, los cuales pueden dar idea

de precisión y control legislativo, pero frustra los intentos de interpretación de la actividad del Estado en términos presupuestarios. El Presupuesto por programas individualiza los gastos en cada uno de los proyectos del Ejecutivo, permitiendo el logro de una programación sectorial.

Este tipo de presupuestos es preparado normalmente por dependencias gubernamentales, descentralizadas, patronatos, instituciones, etc.

Sus cifras expresan el gasto, en relación con los objetivos que se persiguen, determinando el costo de las actividades concretas que cada dependencia debe realizar para llevar a cabo los programas a su cargo.

#### Presupuesto por Objetivos

Con la idea de hacer más efectiva la descentralización y la delegación de las responsabilidades se desarrolló una nueva técnica presupuestaria que se divulgó bajo el nombre Presupuesto por Objetivo.

Tres fases se distinguen en el desarrollo de esta técnica:

- 1) El establecimiento de objetivos.
- 2) Preparación de la organización que posibilite el logro de los objetivos.
- 3) Control de la realización de los objetivos.

Esta técnica plantea que la única forma de conseguir la coherencia de todas las actividades consiste en el establecimiento de unos objetivos, también coherentes entre sí, que sirvan de guía de todas las decisiones y actuaciones que se lleven a cabo en la empresa.

La coherencia de los objetivos implican que estén ordenados de mayor a menor, de lo general a lo particular, y de que dichos objetivos no sean contrapuestos (en el sentido de que la consecución de uno de ellos impida la realización de otro u otros).

El presupuesto por objetivo reconoce y exige la definición de objetivos y de planes (planificación estratégica) que le den un sentido de propósito a la acción del Estado.

#### Presupuesto por Resultados

Es una herramienta de planeación que brinda información relevante y oportuna a los responsables de la coordinación y el seguimiento de los proyectos. Se caracteriza por la clara vinculación entre: los resultados a ser alcanzados en un proyecto determinado, los insumos que se requieren para ello (tales como una consultoría, misceláneos, personal administrativo), los recursos financieros necesarios, el tiempo estimado para su logro y la fuente de financiamiento.

Las implicaciones de esta nueva capa evolutiva de la técnica presupuestaria no son triviales. En primer lugar, consecuente con su estilo de evolución, no deniega de los anteriores avances y tampoco resta relevancia a los insumos. No. En realidad, el Presupuesto por Resultados construye sobre el presupuesto por objetivos, el Presupuesto por Programas y el Presupuesto Base Cero, precisando la importancia de los insumos para el establecimiento de los costos de intervención.

#### Presupuesto por actividades

La planeación basada en actividades (más conocida por su nombre en inglés, *Activity Based Planning* [ABP]), es un método de trabajo el cual, a partir de la evolución del modelo ABC/M (administración basada en las actividades), busca generar información que integre los procesos de planeación estratégica y de presupuestación en un esquema basado en actividades para gestionar con un espectro más amplio.

### **Presupuesto basado en las Actividades (ABB)**

Es una forma más de presupuestar o planificar un período en una entidad. La confección de un presupuesto en base a las actividades es la adaptación de la filosofía del Costo Basado en las Actividades (ABC) al proceso de formulación de presupuestos. Con la utilización del mismo se pretende que éste se centre en las actividades, pues son estas las generadoras de costos y se estiman los recursos a utilizar teniendo en cuenta los output a obtener y los factores que causan los costos de las actividades a desarrollar.

La prolongación de los principios del sistema *ABC* al área presupuestaria es lo que se denomina en lenguaje anglosajón el Activity based Budget (*ABB*), mediante el cual se establecen las estimaciones de costos vinculadas a las actividades que deben ser acometidas para producir y vender los productos y servicios; por tanto, el *ABB*, se constituye así como una lógica progresión metodológica a partir del *ABC*.

La presupuestación basada en las actividades es un método de presupuestación donde la organización usa un entendimiento de sus actividades y su comportamiento a través de mediciones para estimar cuantitativamente las cargas de trabajo y requerimientos de recursos que serán utilizados en la ejecución de la planeación a través del presupuesto maestro, asumiendo la presupuestación del costo de las actividades y no de los productos, al ser estas las generadoras del costo.

Este presupuesto, es un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, respecto de las operaciones y recursos que forman parte de una empresa, para un período determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la gerencia.

## **¿Qué es el Costo Basado en las Actividades (ABC)**

El ABC es una técnica que permite asignar costos indirectos a bienes o servicios en función de las actividades que el producto o servicio consumen. De esta manera se costean actividades y no factores o elementos del costo, llegando a calcular el costo de un producto sobre la base del consumo de actividades que hace y no sobre la base de los elementos del costo o recursos básicos, los cuales son de difícil prorrateo en el caso de tratarse de costos indirectos.

## **La actividad como parte integral del Presupuesto**

La primera etapa para la elaboración del presupuesto basado en las actividades, consiste en definir aquellas que la empresa realizará en el período elegido. Esta definición pasa por identificar las actividades que consumirán los recursos que la empresa utilizará en el período, de forma tal que el total de recursos consumidos pueda ser vinculado con las actividades definidas; es decir, deben estar relacionados los recursos con el desempeño de las actividades.

La actividad es el conjunto de tareas que generan costos y que están orientadas a la obtención de output para elevar el valor añadido de la organización, se llevan a cabo para satisfacer necesidades de los clientes, ya sean internos o externos. Estas van a constituir un núcleo de acumulación de recursos empleados en el proceso productivo, capaz de ser asignados a los productos de acuerdo a los generadores de costos que le son imputables a cada tarea seleccionada.

La actividad está integrada por un conjunto de tareas y para hacer un sistema de costos es imprescindible seleccionar actividades que agrupen las mismas. Está orientada a generar output mientras que la tarea es un paso necesario para la finalización de la actividad.

Las actividades pueden clasificarse según su relación con los productos o servicios que produce o comercializa la empresa. En este sentido existen las actividades principales (relacionadas directamente con los productos y servicios) y las actividades auxiliares (apoyan las actividades principales).

Alguno de los elementos que identifican a las actividades son:

1. Procesos o procedimientos que originan un trabajo.
2. Todo lo que implique acción.
3. Todo lo que consume recursos.
4. Conjunto de tareas para producir algo.
5. Parte de un proceso que tiene las siguientes características:
  - Tiene una entrada: evento por fuera de la actividad y que acciona la ejecución de la actividad.
  - Tiene una salida: la acción implica producir algo (un producto, servicio, orden, factura, negociación, etc.) para un cliente interno o externo.
  - Consume unos recursos: mano de obra, máquinas, sistemas de información, capital, instalaciones, tecnología; o sea, los factores de producción empleados para realizar una actividad.

### **Características del Presupuesto basado en las Actividades**

- Es un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, para lograr los objetivos fijados por la gerencia.
- Es la adaptación de la filosofía del Costo Basado en las Actividades al proceso de formulación del presupuesto.
- Se centra fundamentalmente en las actividades necesarias para operar de manera efectiva en la organización al asumir que son estas las generadoras del costo.
- Utiliza la definición de actividades y el comportamiento de las mismas para estimar los requerimientos a utilizar en el período.
- Está intrínsecamente relacionado con la propia existencia de cada proceso y cada actividad, al clasificar a cada una de ellas de acuerdo a su aportación, o no, de valor añadido a la empresa.

### **Ventajas del presupuesto basado en las actividades:**

La confección del presupuesto basado en las actividades es algo más que un ejercicio matemático que intenta crear sobre el futuro. Se trata de una potente herramienta de gestión que puede contribuir a calcular y gestionar los costos de forma más eficiente.

Debido a que es una adaptación de la técnica ABC al proceso de formulación del presupuesto, facilita la aplicación de dicha técnica, logrando un mayor perfeccionamiento de las áreas económicas.

Un presupuesto puede ser más efectivo si se elabora desde el principio de las actividades, fundamentalmente debido a que los gestores normalmente seguirán unos cursos de acción más críticos si valoran la eficacia, eficiencia y necesidad de las actividades.

A través de un presupuesto por actividades quedarán expresados cuáles son los costos de estas y como se desarrollarán los mismos durante el ejercicio económico. Esta situación lleva a los directivos de la empresa a la necesidad de conocer de forma lo más exacta posible información sobre los distintos costos, las causas que los originan y los cambios que estos sufrirán ante las fluctuaciones de los niveles de actividad. Esta perspectiva de presupuesto conduce al conocimiento certero de los medios precisos para confrontar de forma exitosa los diferentes niveles de actividad.

Algunos expertos en la materia indican que de todo el esfuerzo de ABB sólo el 20% requiere elementos técnicos y el 80% es cambio de cultura para usar y generar resultados a través de la información que se tiene.

Un análisis del comportamiento de los costos utilizando el enfoque de las actividades permite tomar decisiones acertadas para una mejor gestión, así como diseñar sistemas eficaces de control administrativo.

### **Cadena de valor**

Una empresa se puede descomponer en sus actividades estratégicas para comprender el comportamiento de los costos con la utilización de la cadena de valor, es decir, marca el camino a seguir por la misma, pues determina la forma de análisis de sus objetivos y las operaciones llevadas a cabo para lograrlos.

La cadena de valor puede utilizarse como un instrumento efectivo en el ABB para implantar los presupuestos de forma eficaz. Un correcto análisis de la misma dejará de

manifiesto qué actividades y procesos están vinculados con los objetivos propuestos y cuáles no. De esta forma, a los directivos se les facilitará la decisión de eliminar o estructurar las actividades y procesos no estratégicos en la forma que sea posible.

El presupuesto basado en las actividades se apoya en el análisis y consideración de la cadena de valor que resulta necesaria o más apropiada para la empresa, a fin de alcanzar su estrategia.

El *ABB* requiere de un mínimo de detalle de conocimiento de los procesos y de la estructura de los productos a través de una definición de un apropiado mapa de actividades. Esto supone el poseer conocimientos completos de todas las complejidades, no solamente de la fabricación del producto o la prestación del servicio, sino también de la disponibilidad de estos a los clientes, esto es, mediante los canales de marketing o de distribución.

**Mapa de actividades o matriz de actividades:** este identifica la relación entre funciones, procesos y actividades, describe la estructura del costo en término del consumo de actividad.

Las actividades están asociadas a un proceso de actividad cuando el output de una de estas se constituye como el input de otra. Este proceso no se puede interpretar como flujo de información sino como flujo de circulación de valores entre actividades, pues este es el medio en el que cada una de ellas debe estar asociada en el proceso, donde los input y los output de las actividades individuales se encuentran concatenadas.

### **Funciones del Presupuesto basado en las Actividades**

El *ABB* ha demostrado ser un método útil para generar información desde el nivel actividad hasta enfoques más amplios, como la cadena de valor donde se involucran, clientes, proveedores y otras entidades que participan en el mercado en forma de comunidades para crear valor.

Los usos de la información de *ABB* varían dependiendo del tiempo que utilizan las organizaciones para elaborar su planeación, puede ser desde un mes para la predicción a corto plazo hasta períodos más amplios (5 años), utilizados comúnmente para la generación de planes estratégicos a largo plazo.

Algunos usos típicos de la información generada por *ABB* son:

- Evaluar alternativas para el plan estratégico de una forma más eficiente.
- Generar información útil para estructurar la base de costo de la cadena de valor con el fin de crear nuevas generaciones de productos y servicios.
- Analizar escenarios para elegir opciones en las cuales la organización sustentará su crecimiento y rentabilidad.
- Asignar recursos en inversiones enfocadas a generar valor.
- Diseñar escenarios operativos "Qué pasa si".
- Administrar la capacidad de las actividades basándose en la demanda predictivas.
- Predecir el desempeño de clientes, productos y servicios.
- Establecer los fundamentos para la planeación anual y presupuesto maestro.
- Establecer la planeación de la producción.

## **La cadena de valor**

La cadena de valor es esencialmente una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual se descompone una empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor. Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales.

La cadena de valor es una estrategia muy útil debido a que disgrega a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciaciones existentes y potenciales. En sí, una empresa obtiene la ventaja competitiva, desempeñando actividades estratégicamente importantes de manera más económica o mejor que sus competidores. La cadena de valor de una empresa interactúa en un campo de actividades llamado "sistema de valor". Los proveedores no solo se dedican a la entrega de un producto, sino que además pueden influir en el desempeño de la empresa (valor hacia arriba). Muchos de los productos pasan a través de los canales de las cadenas de valor (valor de canal) en su camino hacia el comprador.

La cadena de valor de un negocio, producto, o servicio, marca la trayectoria estratégica de la empresa debido a que determina la forma de análisis de la actividad empresarial con la cual es posible descomponer a la empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor. Las actividades en una cadena de valor están eslabonadas unas con otras junto con las actividades de sus proveedores, canales y compradores.

Hoy las empresas están sometidas a exigencias del mercado que no existían en el pasado. La creciente competitividad está forzando a auscultar nuevos mercados, nuevas líneas de productos y a reducir costos buscando optimizar el uso de los escasos recursos disponibles. Esto exige de las empresas un cambio profundo de mentalidad y por supuesto de técnicas de producción, con vistas a lograr y mantener un grado de competitividad adecuado, que les permita continuar en unos mercados cada día más amplios y abiertos, con una tecnología que evoluciona a gran velocidad.

Todo esto ha generado una serie de implicaciones en el mundo empresarial, y ha traído consigo un cambio en la naturaleza y origen de los costos, repercutiendo de manera decisiva en la contabilidad de costos y por ende en la contabilidad de gestión.

En el entorno competitivo actual son necesarios sistemas de contabilidad de gestión que promuevan la mejora continua en el desarrollo de la actividad empresarial. Para muchas empresas, conseguir mejoras en la realización de sus actividades será una cuestión de vida o muerte, ya que de ello dependerá, en buena parte, su supervivencia y su posición relativa en el mercado.

## **La planeación presupuestaria en Cuba**

Durante la etapa comprendida entre los años 1967 y 1976 en Cuba se deja de confeccionar el presupuesto y su utilización como instrumento financiero del país, junto al resto de los planes financieros del país.

Esta etapa estuvo caracterizada por la eliminación de las relaciones contractuales, a partir del supuesto de que la economía podía desarrollarse y obtener crecimientos sin la existencia de relaciones mercantiles y desconociendo la ley del valor.

Ello derivó en la supresión del Presupuesto del Estado, del Sistema de Cobros y Pagos del Sistema de Contabilidad y su sustitución por un sistema de registro estadístico en

unidades físicas. El presupuesto fue sustituido por asignaciones de recursos monetarios, solamente para el pago del salario y para las relaciones de crédito y pagos al sector privado.

En el año 1976 se aplica un nuevo Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (SDPE) como consecuencia del fracaso de la aplicación de una estrategia de desarrollo económico en Cuba. Uno de los subsistemas básicos del nuevo SDPE era precisamente el relacionado con las finanzas y la implantación del sistema del presupuesto estatal, que brindó un importante apoyo al perfeccionamiento gradual de la actividad financiera del país.

El primer presupuesto, luego de esta etapa, se aprueba para que rija a partir de 1977 y estuvo sujeto desde el punto de vista de su concepción metodológica y conceptual a constantes cambios, en función de su perfeccionamiento como instrumento financiero de vital importancia.

En julio de 1980 quedó aprobada la Ley No.29 “Ley Orgánica del Sistema Presupuestario del Estado” conformado por presupuestos jurídicamente independientes que respondían a los municipios y las provincias, al Presupuesto Central y al Presupuesto de la Seguridad Social, pero vinculados entre sí.

Como consecuencia del derrumbe del campo socialista una nueva crisis impacta la economía cubana, por lo que surge la necesidad de reorganizar la actividad de planificación económica del país quedando derogada la Ley No. 29 por el Decreto-Ley No.192 de la “Administración Financiera del Estado”, de la cual forma parte integrante el Sistema Presupuestario.

Cuba no está alejada del desarrollo evolutivo de la Contabilidad de Gestión en el ámbito universal. La condición elemental para la integración económica del país es el pleno proceso de perfeccionamiento de su regulación contable.

La normalización de la Contabilidad Cubana se fundamenta en disposiciones legales dictadas por diversos órganos del Estado y su Administración Central, así como otras que se dictan por entidades estatales a través de leyes, decretos-leyes, decretos y otras disposiciones de la Asamblea Nacional del Poder Popular (Parlamento Cubano), el Consejo de Estado y el Consejo de Ministros, Resoluciones e Instituciones de Finanzas y Precios, órganos rectores de la Contabilidad en el país, Resoluciones e Instrucciones de los Ministerios Ramales para cumplimiento de las empresas y dependencias subordinadas o patrocinadas, y disposiciones complementarias de la Banca Cubana.

La práctica contable cubana posee una rica historia iniciada a finales del siglo XIX, que se consolida en el año 1927, con el inicio de los Estudios Superiores de Contabilidad en la Universidad de La Habana y durante la República neocolonial, logró alcanzar su mayor esplendor en la década de los años cincuenta, coincidiendo con el surgimiento de la Contabilidad de Gestión.

En el período anterior a 1959, la normalización contable cubana estuvo muy influenciada por la práctica contable norteamericana. Posteriormente, los cambios ocurridos en la vida nacional fueron debilitando la influencia norteamericana, y en los años sesenta, por la primacía de concepciones reconocidas más tarde como erróneas, desaparecen las relaciones monetario-mercantiles entre las empresas y virtualmente con ellas la Contabilidad, la cual se ve limitada al control económico.

La praxis cubana vuelve a renacer en 1975, pero entonces muy deudora de las concepciones contables que prevalecían en los antiguos países socialistas de Europa del Este, al formar parte Cuba de los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua

Económica (CAME). A partir de ese momento, comienzan sucesivos cambios en la Contabilidad Cubana.

Las empresas cubanas a través de las Universidades y la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC), asimilan la crisis de la Contabilidad de Costos Tradicional, y estudian las herramientas más acertadas que se aplican en el ámbito mundial, para potenciar el desarrollo económico.

### Etapas del perfeccionamiento de la normalización contable cubana

Etapas	Esencia	Efectos
1 <sup>ra</sup> etapa (1977-1986)	Establecimiento de: ✓ Sistema de Contabilidad instrumentado mediante un documento explicativo sobre el contenido económico y naturaleza de las cuentas a utilizar y los aspectos por los cuales se debita y acredita. ✓ Sistema Informativo. ✓ Normas y Procedimientos.	✓ Exceso de modelos informativos. ✓ Prioridad al registro contable en función de las necesidades informativas de los niveles superiores. ✓ Freno de la iniciativa de los contadores en aras del cumplimiento de la gestión. ✓ Se carece de un conjunto de herramientas enfocadas a la toma de decisiones gerenciales debido a la influencia de los países miembros del CAME <sup>1</sup> en los Planes de Estudio, en las universidades, en materia de Contabilidad de Gestión.
2 <sup>da</sup> etapa (1987-1992)	✓ Simplificación del Sistema Nacional de Contabilidad (SNC). ✓ Supresión cuentas y subcuentas. ✓ Descentralización de funciones y racionalización de modelos y anexos del Sistema Informativo. ✓ Inicio del Perfeccionamiento Empresarial. Importante papel de diversas ramas de la contabilidad.	✓ El lenguaje no era equivalente con el que regía en el ámbito internacional, dada la herencia de la participación de Cuba en el CAME, lo que entraba en franca contraposición con los cambios en el contexto mundial y la proyección inmediata y futura de la economía cubana.
3 <sup>era</sup> etapa (1993-actualidad):	✓ Gran flexibilidad de la práctica contable cubana. ✓ Comunicación con socios extranjeros al adoptar terminología equivalente con la práctica contable internacional.	✓ Puede decirse que el Modelo Contable General no presenta todavía un resultado consolidado, sino un desarrollo evolutivo en pleno florecimiento.

A través de la revisión bibliográfica, queda demostrado cómo los acontecimientos ocurridos en los diferentes períodos históricos, tanto en el ámbito universal como en Cuba, han influido en la evolución y medición de los costos propiciando la necesidad del

control de los mismos y, por tanto, surgiendo nuevos sistemas, para satisfacer las expectativas de la transformación sistemática de la información en acción en el proceso de toma de decisiones, como elemento importante en la gestión estratégica de los costos. Tal y como se ha referido, la práctica contable cubana intenta incorporar al quehacer empresarial y de los servicios las más novedosas técnicas y herramientas que permitan el perfeccionamiento sistemático de la gestión empresarial.

## **Procedimiento para presupuestar en base a las actividades**

### **El Centro Universitario en la actualidad**

#### **Misión:**

El Centro Universitario de Las Tunas con un claustro revolucionario y comprometido, de elevado nivel científico y académico, garantiza la formación integral de profesionales, la educación postgraduada, la gestión de la ciencia, la cultura y la innovación tecnológica para el desarrollo local sostenible.

#### **Visión hasta el año 2010**

1. El Centro se declare Universidad.
2. Se incremente el número de Facultades y carreras
3. Se incremente el número de cursos de postgrados y maestrías.
4. Se cuente con un mayor número de Centros de Estudios.
5. Se incremente notablemente el nivel de satisfacción de los estudiantes con el desarrollo de los procesos sustantivos.
6. Se acredita el modelo de gestión económico financiera.
7. Todos los procesos sustantivos de la Universidad tienen una alta pertinencia e impacto.
8. Se fortalece sostenidamente la labor educativa y política ideológica en la formación integral de los estudiantes.

#### **Objeto Social:**

- Llevar a cabo la formación integral de los estudiantes universitarios, en las ramas de las Ciencias Técnicas, Agropecuarias, Económicas, Sociales y Humanísticas, Exactas y Naturales y de la Cultura Física.
- Llevar a cabo la formación académica de postgrado y la superación continua de los profesionales universitarios.
- Promover, difundir y encausar la influencia e interacción creadora del centro en la vida social del país, mediante la extensión de la cultura universitaria.
- Brindar servicios científicos técnicos asociados a las ciencias específicas en moneda nacional.
- Ofrecer servicios educacionales, seminarios, conferencias, consultorías y prácticas, asociadas a la actividad académica y/o investigativa en moneda nacional.
- Brindar servicios de transportación de personal en moneda nacional.
- Realizar la comercialización mayorista de medios técnicos de enseñanzas, en moneda nacional.
- Ofrecer servicios de comedor obrero a estudiantes y trabajadores en moneda nacional.

Teniendo en cuenta que la dirección por objetivos es un proceso que se inserta dentro de la planeación estratégica, manifestándose el establecimiento de objetivos entre dirigentes y subordinados, donde la concertación, el acuerdo y la participación son de vital importancia, es notable la utilidad de la dirección por objetivos en la aplicación e implantación de la estrategia.

En la planeación estratégica del Centro Universitario se han definido ocho áreas de resultados claves (ARC) que se describen a continuación.

#### I. Formación del profesional

Formar integralmente a los estudiantes en las modalidades de estudio. Prestar especial atención a la preparación de los profesores incluyendo los que están a tiempo parcial; a los estudiantes provenientes del Curso de Superación Integral; a la incorporación de los estudiantes en tareas de alto impacto social; a la enseñanza del Marxismo Leninismo y a la efectividad del trabajo educativo en la residencia estudiantil.

#### II. Programas de la Revolución

Prestar una atención integral a los estudiantes que se encuentran incorporados a los Programas priorizados de la Batalla de Ideas que atiende el MES en su continuidad de estudios. Desarrollar una gestión integrada en las sedes universitarias que permite alcanzar una vida universitaria de mayor calidad en los municipios en cooperación con los organismos, instituciones y entidades de cada territorio, como expresión de la nueva universidad y su contribución al desarrollo local.

#### III. Postgrado y capacitación de cuadros.

Postgrado: Elevar el conocimiento de los profesionales en correspondencia con demanda el desarrollo económico, social, cultural y de la defensa del territorio, en particular los profesores universitarios.

Capacitación de Cuadros: Atender la preparación y la superación de los cuadros y reservas del territorio en correspondencia con la Dirección Estratégica y por Objetivos basada en valores, acorde con las prioridades, las indicaciones y los acuerdos del Partido y del Gobierno.

#### IV. Ciencia e innovación tecnológica

Generar y aplicar conocimientos y resultados de la investigación y la innovación, con alta pertinencia social en las prioridades para el desarrollo sostenible del País, a nivel nacional, territorial y local. Trabajar sobre la base de lograr un mayor impacto económico, social, ambiental, científico y tecnológico.

#### V. Extensión universitaria

Consolidar el proceso de Extensión Universitaria para alcanzar niveles cualitativamente superiores en su gestión a partir de asumirla como un proceso de promoción cultural orientado a la transformación de la vida cultural de la comunidad universitaria y el entorno y lograr el reconocimiento de la población al papel transformador de la universidad.

#### VI. Gestión integral de los recursos humanos

Garantizar la respuesta creciente y efectiva del Capital Humano mediante el perfeccionamiento continuo de la Gestión Integral de Gestión de los Recursos Humanos en la nueva universidad cubana, en un clima laboral favorable mediante un reconocido liderazgo de los cuadros, potenciando la organización del trabajo y el óptimo aprovechamiento de la jornada laboral y la atención al hombre.

#### VII. Gestión económica y aseguramiento material

Gestión Económica Financiera: Utilizar eficiente y eficazmente el presupuesto aprobado y tener implementados los planes de prevención y control interno como parte de los procesos sustantivos y de servicio de cada entidad, con resultados demostrados en las verificaciones externas.

Aseguramiento Material: Asegurar que el uso de los recursos recibidos tenga impacto en el mejoramiento de las condiciones de estudio, trabajo y vida de la comunidad universitaria, con atención en los programas de ahorro, especialmente de portadores energéticos.

Inversiones: Asegurar la ejecución de las inversiones aprobadas y el uso de los elementos del programa de entrega de recursos, con impacto en el mejoramiento de las instalaciones previstas en el plan general de la entidad.

#### VIII. Defensa y protección

Defensa: Atender la Defensa, incrementando la preparación para el cumplimiento de las misiones durante el surgimiento y desarrollo de la guerra y para la reducción de desastres.

Protección: Prestar especial atención a la Seguridad y Protección, para reducir los hechos delictivos e incidencias y su peligrosidad, preservando las personas, bienes y recursos de la organización; lograr que se instrumenten de forma progresiva las medidas C/I, su aseguramiento financiero y preparación del personal; eleva la cultura y exigencia en el dominio de la Lista Interna ejecutando acciones que garanticen el registro y control de la Documentación Clasificada.

### **Caracterización del Departamento Económico del CULT**

Cuando en 1995 se le otorga, a la entonces Filial Universitaria, la condición de Centro Universitario, constituyó una premisa que favoreció la consolidación en su desarrollo y de una cultura organizacional propia, lo que permite el aumento de la credibilidad y reconocimiento del territorio por su encargo social y la elevación del potencial científico y académico del claustro.

Para garantizar la gestión eficiente de la institución y la satisfacción de la comunidad universitaria y su entorno, se requería de una estructura que diera respuesta a todas sus actividades. Se crea la Dirección General Económica cuya actividad esencial era garantizar los aseguramientos materiales y financieros, fortaleciéndose el departamento económico y las áreas administrativas.

Tiene como misión garantizar el registro y control de las operaciones económicas de la entidad, tanto en Moneda Nacional como en moneda libremente convertible, así como llevar a cabo un proceso continuo y eficiente de Planeación y el procesamiento y emisión oportuna de información para la toma de decisiones a diferentes niveles y para el control estadístico, así como poner en práctica medidas de control encaminadas a garantizar la protección de los recursos, velando por el cumplimiento de las legislaciones vigentes.

La actividad económica y financiera del CULT se registra y controla a través de todos los procesos que se llevan en el departamento contable del mismo; que se encarga no solo de la previsión del gasto que sustenta su funcionamiento sino de velar y controlar la buena ejecución de este para contribuir a cumplir los objetivos del Centro con la utilización óptima de los recursos que tiene a su disposición.

A pesar de ser un área de apoyo a la docencia que es la actividad fundamental de la Organización, el departamento económico constituye una herramienta indispensable

porque es quien se encarga de velar por el proceder económico y financiero que respalda el desarrollo de todas las actividades de la Universidad. Registra y controla todos los hechos contables que suceden durante el desarrollo de las actividades del CULT en el cumplimiento de su objeto Social. Es además quien presupuesta el gasto general para el período siguiente, de la profundidad y calidad de su elaboración depende que cada actividad tenga el respaldo financiero para su posterior ejecución. Incluye todo el procesamiento estadístico de la información, tanto docente en lo referente a los estudiantes como a todos los otros procesos de apoyo a esta actividad. Es este departamento el encargado de velar por el debido cuidado de todos los medios materiales con los que cuenta en la Universidad y pone en práctica medidas de control para garantizar su protección. Cuenta con las legislaciones vigentes sobre el procesamiento contable de la información y con todas las normativas y disposiciones del MES para el desarrollo de sus funciones.

El departamento Económico tiene como función la ejecución y control del presupuesto asignado por el Ministerio de Educación Superior, evaluar el control interno en todas las áreas que tributan al departamento y tener actualizada la contabilidad del presupuesto, los activos fijos tangibles y los medios de rotación.

La superación del personal del departamento es aceptable, al contar con 4 Licenciados en Contabilidad y Finanzas o carreras afines y el resto del personal técnico de nivel medio. La preparación se desarrolla de manera continua recibiendo además otros tipos de superación tales como postgrados, cursos, seminarios talleres, encuentros con otros Centros de Educación Superior (CES) mediante los Consejos Técnico asesores.

El resultado final del Departamento se mide por el nivel de información que el mismo sea capaz de ofrecer a través de los distintos Estados Financieros, de los modelos de ejecución del presupuesto, del control que se tenga sobre cada una de las cuentas con las que opera, en fin, del procesamiento contable de las operaciones financieras y su traducción en resultados comparables y verificables mediante informes, gráficos y otros medios auxiliares con vista a ser utilizados en los distintos niveles para la toma de decisiones.

### **Diagnóstico del proceso de presupuestación en el Centro Universitario de Las Tunas.**

La presupuestación en el Centro Universitario de Las Tunas se realiza a partir de indicaciones metodológicas y normas emitidas por el Ministerio de Finanzas y Precios. Estas indicaciones recogen los pasos a seguir para la elaboración del presupuesto.

La elaboración del presupuesto debe caracterizarse por una mayor capacidad de previsión para lograr que se incluyan todas las operaciones que puedan afectar el cumplimiento de los objetivos de trabajo. También por la integralidad en todas sus categorías mediante la cooperación, coordinación y trabajo conjunto de todas las áreas especializadas, tanto en las entidades como en el Organismo Central. La calidad del plan depende, entre otras cosas, de un pronóstico del nivel de actividad de la planeación estratégica para el período, así como de los objetivos de trabajo previstos para el año.

Aún cuando las metodologías buscan la finalidad de que el presupuesto del Centro esté en correspondencia con la proyección estratégica del MES, de prever el aseguramiento material y financiero de las funciones sustantivas de la organización para el nivel de

actividad previsto; y de recoger todas las operaciones para el cumplimiento de los objetivos propuestos, este proceso de presupuestación cuenta con algunas deficiencias. El proceso de presupuestación en el Centro Universitario ha transitado por varias etapas, desde planificar sólo las partidas de salario, otros gastos, dieta e inversiones; lo que se hacía centralmente o desde el propio departamento económico por el especialista encargado de ello y sin consultar con las diferentes áreas de responsabilidad, hasta los intentos en los últimos años de comenzar el proceso desde la base a partir del momento en que se reciben las indicaciones para la elaboración del plan, con la pretensión o aspiración de que el presupuesto garantice la ejecución de los objetivos previstos en la planeación estratégica. El presupuesto consta de 4 partidas: gastos de personal, gastos de bienes y servicios, otras transferencias corrientes y gastos de capital.

En el Centro Universitario se planifican los gastos sin tener en cuenta las necesidades reales de las áreas o los procesos que en ella se realizan, de manera que los elementos de gastos que influyen en estos no están identificados con los mismos, sin saber a ciencia cierta la totalidad de las partidas que pertenecen a cada uno de ellos. Es por esto que se dificulta saber la cantidad de recursos que se requieren para desarrollar cada proceso, así como las tareas que se realizan sobre la base del análisis de su cumplimiento.

En el mejor de los casos se intenta planificar los recursos necesarios para el período a presupuestar (un año) a partir de la ejecución de lo planificado en el período anterior o, sobre la base de algunas proyecciones de trabajo de determinadas áreas de responsabilidad pero casi nunca este proceso se lo realiza teniendo en cuenta la planeación estratégica del centro. Significativo es que ambos procesos: planeación estratégica y planeación financiera no ocurren en el mismo período de tiempo.

Esta situación se presenta cada año al elaborar el presupuesto para el período siguiente y nunca se presenta por área de resultados claves o de responsabilidad. De tal manera que no es posible conocer a qué proceso se le asigna mayor cantidad de recursos financieros, ni tampoco es posible conocer cómo fueron utilizados los recursos. Esta forma de presupuestar no permite evaluar qué incidencia (positiva o negativa) tuvo la planeación financiera en el cumplimiento de los objetivos estratégicos de la universidad.

La Formación de Profesionales, tal y como se dijo anteriormente, es uno de los procesos sustantivos que realiza la universidad y como se ha referido no es posible obtener, en ningún momento del año o curso académico, el total de gastos que el mismo ha generado en su ejecución y, mucho menos prever cuánto hará falta para cumplir los objetivos trazados.

Esto conlleva a que el costo de un estudiante se determina a través de una fórmula matemática donde se divide el total de bienes y servicios entre la matrícula promedio equivalente. Esta manera de calcular el costo de un estudiante no muestra un resultado real, si se tiene en cuenta que las características de cada grupo de estudiantes varía en cuanto a modelo pedagógico, plan de estudio, permanencia en la escuela, cantidad de recursos que consume en cuanto mano de obra y otros gastos.

## **Fundamentación de la aplicación del Presupuesto basado en las Actividades en el Centro Universitario de Las Tunas.**

En la actualidad se ha desarrollado extraordinariamente la gestión económica como consecuencia de los múltiples cambios que en esta esfera han ocurrido. Se hace necesario la toma de decisiones cada vez más certeras en busca de la calidad, la eficiencia y la eficacia.

La Educación Superior en Cuba está llamada a pertrecharse con las técnicas de avanzada utilizadas en el ámbito internacional en materia de Contabilidad con fines gerenciales, las que se adoptan de manera paulatina en la realidad económica nacional. Es por esto que vestirse de estas técnicas desde el punto de vista de la planificación se ha convertido en una necesidad en este medio.

El proceso de planificación será cada vez más eficaz en la medida en que se estimen las partidas de la forma más exacta posible.

Con el proceso de perfeccionamiento de las áreas económicas que se viene desarrollando en las instituciones adscriptas al Ministerio de Educación Superior, vinculadas a las tendencias actuales sobre la gestión, predicción y planificación de los gastos, la necesidad de conocer cuánto se gasta en la formación de los profesionales de la educación superior, de conocer y dominar, incluso, cuánto se gasta en cada actividad que se desarrolla en las universidades, implica la incorporación de técnicas de gestión y administración de avanzada para cumplir con el llamado de presupuestar los gastos por actividades bien definidas para estas entidades. Presupuestar los elementos de gastos por actividades permitirá lograr un mayor perfeccionamiento de la gestión de las áreas económicas, facilitando el cálculo del costo de las actividades.

El objetivo central de este enfoque de planificación es proponer una nueva forma de presupuestación basada en las actividades que permita un mayor perfeccionamiento de las áreas económicas, y de esta forma una mejor gestión económica del área de formación del profesional.

El Presupuesto basado en actividades (ABB) es un enfoque que permite planificar aquellas actividades que esta área consume con sus correspondientes partidas de gastos, conociendo así el total de los recursos a necesitar para la realización de este proceso sustantivo. De esta manera se garantiza la veracidad en la ejecución del gasto por estudiante, del costo de un proceso de apoyo a la actividad fundamental, que se haga análisis de los resultados, que el presupuesto se use realmente para encausar las decisiones, facilite la determinación del costo por estudiante y brinde la información necesaria para sobre esta base utilizar de la forma más adecuada los recursos disponibles y tener como resultado un profesional mejor capacitado.

De acuerdo con lo antes expresado es necesario que las entidades del MES utilicen instrumentos de gestión que les permita medir con mayor eficiencia el uso de los recursos en las actividades que repercuten con fuerza en el cumplimiento de los objetivos propuestos.

Para seguir siendo competitivas a un nivel de desempeño adecuado, las organizaciones necesitan que su estrategia esté integrada con su operación, ser capaces de reconfigurar la cadena de valor con una base de costos adecuada a los requerimientos establecidos en cada periodo de ejecución de su estrategia.

Algunas de las preguntas acerca de cómo integrar las técnicas de medición son:

- ✓ ¿Cómo puedo integrar el proceso estratégico con el operativo?
- ✓ ¿Cómo determinar qué recursos necesitaré para cumplir el plan estratégico?

- ✓ ¿Cómo planear qué actividades se ejecutarán para ofrecer productos y servicios?
- ✓ ¿Cómo determinar de manera realista la base de costo que se necesitará?
- ✓ ¿Cómo identificar las restricciones y niveles de capacidad de los recursos y actividades?
- ✓ ¿Cómo integrar el plan estratégico con el presupuesto para generar resultados?

### **Propuesta del procedimiento de presupuestación basado en actividades**

El presupuesto debe generar la suficiente información para tomar decisiones operativas con las cuales se haga un uso óptimo de los recursos físicos y financieros alineados a la planeación estratégica. La planeación basada en actividades (mejor conocida por su nombre en inglés, *Activity Based Planning* [ABP]), es un método de trabajo el cual, a partir de la evolución del modelo ABC y ABM (Administración basada en las actividades), busca generar información que integre los procesos de planeación estratégica y de presupuestación en un esquema basado en actividades para gestionar con un espectro más amplio.

Entendiendo la planificación como el intento del hombre para crear su futuro y no dejarse arrastrar por los hechos, tiene como propósito fundamental, prever un acontecimiento futuro diseñándolo, construyéndolo o realizando ambas cosas a la vez, hay que empezar por establecer una metodología para determinar el valor de los productos que se aspiren producir, atendiendo a las estrategias que hay que implantar para vencer la resistencia al cambio y luego poder evaluar lo ejecutado.

Evidentemente, la metodología de costos que se establezca, debe compaginarse con el enfoque de planificación que utilice cada institución, y como es conocido, en las universidades cubanas se maneja el enfoque estratégico. De ahí que ese sea el punto de partida para elaborar el presupuesto de gastos que sustente la planeación estratégica. Se debe proponer una metodología de carácter general y flexible que pueda adecuarse a las características particulares de cada institución.

El proceso de Formación de Profesionales es uno de los procesos sustantivos que recoge la planeación estratégica del y por tanto, uno de los que requiere de recursos materiales, humanos, y financieros para poder alcanzar los objetivos previstos. Tal y como se ha descrito en esta investigación, éste tipo de información no es posible obtenerla debido a la forma en que se realiza el proceso de presupuestación en esta institución.

El procedimiento que se propone y describe a continuación parte del supuesto de la existencia de una planeación estratégica (como es el caso del Centro Universitario de Las Tunas) en la que se hayan definido los objetivos a lograr en el período para el cual ésta se elabora.

#### **Propuesta de Procedimiento:**

Paso I. Construcción de la cadena de valor

Paso II. Definición y clasificación de las actividades que intervienen en el proceso.  
Elaborar el Mapa de actividades

Paso III. Definir los centros de costo o de actividad

Paso IV. Agrupar las actividades por centros de actividad

Paso V. Identificar los elementos o partidas de gastos

Paso VI. Definición de las medidas de actividad por elemento de gasto

Paso VII Estimación de los recursos requeridos

Paso VIII. Presupuestación de los gastos por centro de actividad  
¿Qué elementos se deben tener en cuenta para aplicar el mismo?

### **Paso I. Construir la Cadena de Valor**

La cadena de valor desagrega una entidad en actividades estratégicamente relevantes para comprender mejor el comportamiento de los costos, así como las oportunidades presentes y potenciales de diferenciar el producto final.

Porter (1987) define el valor como la suma de los beneficios percibidos que el cliente recibe menos los costos percibidos por él al adquirir y usar un producto o servicio. La cadena de valor es esencialmente una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual se descompone una empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor. Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales. Por consiguiente la cadena de valor de una empresa está conformada por todas sus actividades generadoras de valor agregado y por los márgenes que éstas aportan.

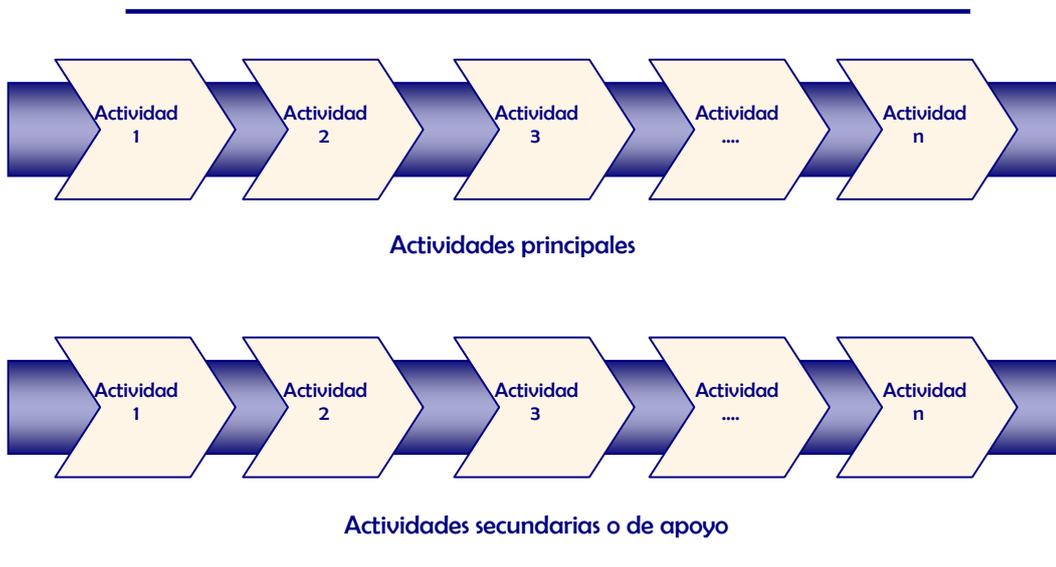
La cadena de valor de una empresa y la forma en que desempeña sus actividades individuales son un reflejo de su historia, de su estrategia, y de su enfoque para implementar la estrategia. Crear el valor para los compradores que exceda el costo de hacerlo es la meta de cualquier estrategia genérica.

De acuerdo a Porter (1987) una cadena de valor genérica está constituida por dos elementos básicos:

- a) Las Actividades Primarias o principales, que son aquellas que tienen que ver con el desarrollo del producto, su producción, las de logística, comercialización y los servicios de post-venta.
- b) Las Actividades de Apoyo o auxiliares a las actividades primarias, como son la administración de los recursos humanos, las de compras de bienes y servicios, las de desarrollo tecnológico (telecomunicaciones, automatización, desarrollo de procesos e ingeniería, investigación), las de infraestructura empresarial (finanzas, contabilidad, gerencia de la calidad, relaciones públicas, asesoría legal, gerencia general).

Los pasos a seguir para la construcción de una cadena de valor y su posterior análisis son:

- ✓ Diseñar la cadena de valor: de forma que todo lo que se realiza quede capturado dentro de una de las actividades de valor.
- ✓ Examinar las conexiones: la cadena de valor no es una colección de actividades independientes, sino un sistema de actividades interdependientes. Los eslabones o conexiones son las relaciones entre la forma que se desempeña una actividad y el costo o el desempeño de otra. Los eslabones reflejan también la necesidad de coordinar las actividades. Optimizando eslabones se pueden eliminar actividades innecesarias.
- ✓ Evaluar el sistema de valor completo: El valor es creado cuando una organización crea una ventaja competitiva disminuyendo sus costos.



## **Paso II. Definir y clasificar las actividades que intervienen en el proceso. Elaborar el Mapa de actividades.**

La definición y clasificación de las actividades a presupuestar es una etapa esencial para la aplicación del presupuesto por actividad en cualquier organización, independientemente de su objeto social. Estas dependerán en gran medida de los resultados que se deseen obtener.

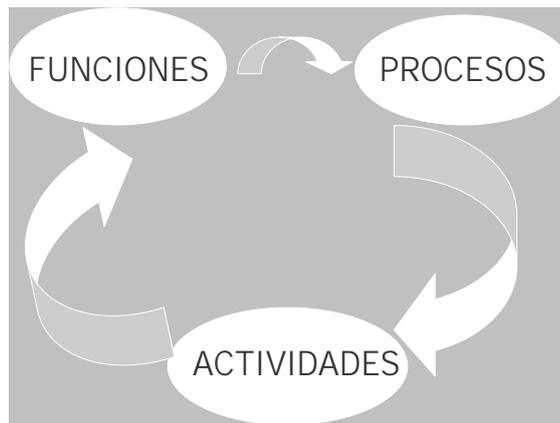
Esta es una etapa que deberá estar en constante perfeccionamiento y necesitará del estudio y la experiencia de cada uno de los especialistas de la organización y estará en correspondencia con el objetivo del proceso o área a presupuestar.

La definición de actividades tiene que ver con el hecho de conceptualizarlas de acuerdo al contexto o proceso en el que intervienen, para lo que será imprescindible determinar el alcance de cada una; esto es, sistematizar el conjunto de tareas que tienen como salida una actividad.

Para poder tener un conocimiento integral de las actividades que se realizan en la entidad será necesario preparar un mapa o catálogo de actividades. Este mapa integra y muestra de manera coordinada las relaciones entre las funciones, los procesos y las actividades.

Diseñar el mapa de actividades requiere primeramente, de identificar las distintas actividades que integran las operaciones que se realizan en el seno de la organización en donde se desee implantar el presupuesto basado en las actividades y establecer o definir las relaciones entre estas.

La mejor forma de llevar a cabo este paso es establecer la relación que se da entre los procesos, las funciones y las actividades. La relación entre ésta tríada de factores se representa en el gráfico siguiente.



### **Paso III. Definición de los centros de costo o de actividad.**

La definición de los centros de costos o centros de actividad dependerá de las funciones y acciones que realiza cada área vinculada directamente o indirectamente con el desarrollo del proceso a presupuestar; lo que podrá obtenerse de estudios, observaciones, entrevistas a personal experimentado, etc. del proceso en cuestión. Esto pudiera conllevar a una nueva organización de los puestos de trabajos y de las actividades que se desarrollan en el centro. Entiéndase por centro de costo aquel lugar o sección de la empresa donde se lleve a cabo un proceso. Estos centros de costos se caracterizan por tener un responsable, unos objetivos, unos medios humanos y materiales y costos asignados.

Un centro de actividad es la unidad organizativa más pequeña de una organización en la que se acumulan costos. La definición de los centros de actividad o de costos forma parte del sistema contable de una entidad, el que deberá dejar establecidos las áreas de responsabilidad y los centros de costos para cada una de ellas.

### **Paso IV. Agrupación de las actividades por centros de actividad.**

Las actividades y los centros de costos están estrechamente relacionados, pues estos son identificables entre sí. Para desarrollar cada una de las actividades que intervienen en el proceso se necesitan áreas determinadas en las que estas tendrán lugar; por lo general las áreas donde se realiza cada actividad es el centro de costo al cual pertenece.

### **Paso V. Identificar los elementos o partidas de gastos.**

La filosofía en la que se basa la contabilidad por actividades plantea que los productos o servicios no son los que consumen los recursos puestos a disposición del proceso sino que son las actividades las que consumen éstos. De aquí que cuando se trata de planificar gastos por actividades se requiera definir los recursos que serán requeridos por éstas.

Todas las actividades consumen recursos, siendo estos los elementos de gastos de la empresa. Para identificar los mismos es necesario realizar un análisis del comportamiento de los diferentes elementos de gastos (materiales, mano de obra, depreciación, energía, etc.) asociado a éstas. Es decir, definir qué recursos consume cada actividad.

Estos elementos de gastos se identificarán a partir de la información primaria emitida por el área contable; es decir, nóminas, vales de salida del almacén, facturas, etc. Se deberán clasificar los mismos según su incorporación al producto o servicio (directo o indirecto).

Gastos directos: son aquellos que se pueden identificar con los artículos, servicios o áreas específicas, es decir, están directamente relacionadas con los mismos.

Gastos indirectos: son gastos comunes a muchos artículos, procesos o servicios y por lo tanto no son directamente identificables con ninguno de estos, no están directamente relacionados.

#### **Paso VI. Definición de las medidas de actividad por elemento de gasto.**

Para dar cumplimiento a los objetivos previstos en la planeación estratégica es necesario asignar recursos o elementos de gastos a las actividades que forman el proceso, para realizar esta asignación se debe definir las bases sobre las cuales estos recursos serán estimados para cada actividad.

Estas bases o criterios de expertos, aún cuando mantienen cierto prorrateo de los gastos, se diferencian de las tasas o coeficientes de aplicación utilizados en los sistemas tradicionales en que independizan la asignación de costos para cada actividad.

En esta paso se definen las medidas con las que se relaciona cada uno de los elementos de gastos. Estas medidas representan la expresión del nivel de gastos.

La definición de la medida de cada actividad permite relacionar los elementos de gastos para cada una de las actividades y determinar la cantidad de cada recurso para la ejecución de las actividades. Para poder hacer esta planificación se debe estimar el comportamiento de cada uno para el período que se está proyectando.

#### **Paso VII. Estimación de los recursos requeridos**

Utilizando la información del área contable y teniendo el nivel de gastos previsto para cada actividad se puede determinar el importe total de los recursos a consumir para la ejecución de cada una de las actividades que intervienen en el proceso en cuestión.

Una vez determinada la cantidad de recursos que se necesitan por actividad se puede calcular el total a planificar por elementos de gastos.

#### **Paso VIII. Presupuestación de los gastos por centro de actividad.**

La incorporación de este paso en el procedimiento responde al interés que puedan los directivos de la institución en conocer cómo cada área está previendo alcanzar los objetivos trazados y en qué utilizará cada uno. Esta forma de presupuestar gastos permite, asimismo un mejor y mayor control de los recursos.

Cada año en el Centro Universitario se elabora el presupuesto de gastos para el período siguiente y, aún cuando se han logrado avances sustantivos en su elaboración, todavía es insuficiente el manejo de las herramientas para perfeccionarlo. Se convierte en un proceso de consulta y aprobación prácticamente formal. Esta limitación se traslada también a lo largo de todo el proceso de análisis de la ejecución de mismo, ya que las áreas no se encuentran reflejadas en él y por tanto no son conscientes de su papel.

El procedimiento que se propone para la elaboración del presupuesto en el Centro Universitario está basado en una de las herramientas de gestión que más impacto a causado en los últimos años: la administración basada en las actividades. La instrumentación del mismo permitirá invertir el proceso de planificación actual, obligando de cierta forma que éste se inicie en los niveles más bajos de la estructura organizativa. Es en estos niveles donde se utilizan los recursos pues son ellos los que desarrollan las actividades.

### **Bibliografía**

1. AECA. Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. 1999.
2. Amat, O. y Soldevila, P. Contabilidad y gestión de costos. Ediciones 2000. 1998. México.
3. Becerril, A; Montes. El ABC y los costos sociales. México. 2003
4. Brimson, J. A. Contabilidad por actividades. Alfaomega grupo editor, S.A. de C.V. México. 1997.
5. Burbano, J. y Ortiz, A. Presupuestos: Enfoque Moderno de Planeación y Control de Recursos. Mc Graw Hill Bogotá. Segunda Edición.
6. Cokins, G. Overcoming the obstacles to implementing. Activity-based costing. Institutional investor, 2000.
7. Colectivo de autores. Administración Financiera del Estado Cubano. Uruguay 2003
8. Espinosa Pupo, Y. Sitio Web para la gestión económica financiero del Centro Universitario Las Tunas. Noviembre 2008
9. Horngren, Charles. Contabilidad de Costos. 1990
10. Kaplan R. y Cooper R. Método ABC para la Aplicación de los Gastos. Indirectos. Pág.11-12
11. Lorino P. El control de gestión Estratégico: La Gestión por actividades, Grupo Editor Alfaomega. México. 194 pp. 1995.
12. Mallo C. Contabilidad Analítica. Cuarta edición. Centro de publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid. España.1991
13. Mallo C. Contabilidad de Costos y Gestión. Pág.50. Parte Primera.
14. Mark, H. Beneath the surface Entrepreneur Media, inc.
15. MES. Perfeccionamiento de la actividad económica. Modelo de gestión económica financiera. Editorial Félix Varela. Habana. 2001.
16. MES. Variabilidad de los costos.
17. Ministerio de Educación Superior. Perfeccionamiento de la actividad económica (primera versión). Sistema y subsistema del nuevo modelo de gestión económico financiero. 2001.
18. Muñoz, C.I; Colomina. La contabilidad de costo una herramienta de gestión de organismos públicos.
19. Poblete F. Sistemas de Costos, Predeterminados, Costo Directo y Decisiones, pág. 2. Capitulo 1.
20. Polimeni, R.. Contabilidad de costos para la toma de decisiones gerenciales. Editorial Macgregw Hill. 1990
21. Pra del Alfaro, A. La crisis de la concepción tradicional del presupuesto. Abril de 1999

22. Rayburn, L.G. Contabilidad de Costos (vol. 1-2), España, Ediciones Centrum Técnicas y Científicas, 944pp. 1987.
23. Rodríguez Báez, M. Enfoque del costeo ABC en el proceso de Formación de Profesionales en las universidades cubanas. Trabajo de Diploma. Julio 2003
24. Saez Torrecilla A., Colectivo de Autores. Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión. Volumen 1, pág 24,35.
25. Santana L. Nuevas Gestiones de Costos. 1994. Publicaciones República Dominicana. Pág. 184.
26. Viamontes Rivero, M. Aplicación del Sistema de Costo por Actividad en la Empresa Confecciones Melissa. Tesis en opción al título de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas. Abril 2003.
27. Yero Hernández, Y. Procedimientos para la gestión de los costos en unidades básicas de producción cooperativa. Tesis en opción al título académico de Máster en Gestión y Desarrollo de Cooperativa. Junio 2006

#### **Artículos de Internet**

28. Del Valle, Orlando. ¿Qué es el programa operativo anual? Monografía.com
29. Evolución hacia el costeo basado en actividades. Art. Internet. Ragocons. Com/html/evcba. Htm.
30. Las clasificaciones del presupuesto. Cruz Meriñez, N. Gestipolis. com
31. Gómez, G. ABC. El sistema de costo basado en actividades. Aeca. es
32. Presupuestos. Arvey, Lozano. Monografias\_com.

#### **Documentos del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP)**

33. MFP. Metodología para la elaboración, ejecución y liquidación del presupuesto.
34. MFP. Indicaciones para la elaboración del plan anual.
35. MFP. Resolución No. 209 – 2006. Anexo No. 1 Clasificador por objetos de gastos del presupuesto del estado
36. MFP. Resolución 004 -2007 Metodología general para la evaluación de la ejecución del presupuesto del estado
37. MFP. Instrumentación del Plan