



## PROCEDIMIENTO PARA LA MEJORA DE LA PLANIFICACIÓN DE LOS RECURSOS EN LA INDUSTRIA CUBANA DEL MUEBLE

MSc. Yadianis Matamoras Hechavarría

MSc. María de los Ángeles Utra Hernández

MSc. Benedicto Ríos García

Universidad de Las Tunas “Vladimir Ilich Lenin”

### RESUMEN

La economía cubana demanda el fortalecimiento de las empresas del sector estatal en términos de eficiencia, eficacia y competitividad con la finalidad de garantizar el desarrollo económico y social. La planificación financiera a corto plazo permite la consecución de estos fines, por lo que requiere de la mejora continua. De ahí, que la investigación se realizó en la Empresa de Muebles LUDEMA Las Tunas con el objetivo de diseñar un procedimiento para la mejora de la planificación de los recursos sustentado en la presupuestación basada en actividades. Este procedimiento posibilita prever los gastos indirectos con mayor exactitud a partir de los causantes del costo de las actividades con enfoque de generación de valor al cliente, lo que facilita el aprovechamiento de las reservas, el control de los recursos y la toma de decisiones oportunas, de este modo, constituye una herramienta aplicable para la gestión empresarial.

**Palabras claves:** planificación financiera a corto plazo, presupuestación basada en actividades, procedimiento, recursos.

### SUMMARY

The Cuban economy demands the invigoration of the companies of the state sector in terms of efficiency, effectiveness and competitiveness with the purpose of guaranteeing the economic and social development. The short term financial planning allows the attainment of these ends, for what requires of the continuous improvement. Of there that the investigation was carried out in the Company of Furniture LUDEMA The Tunas with the objective of designing a procedure for the improvement of the planning of the resources sustained in the presupuestación based on

activities. This procedure facilitates to foresee the indirect expenses with more accuracy starting from the causing of the cost of the activities with focus of generation of value to the client, what facilitates the use of the reservations, the control of the resources and the taking of opportune decisions, this way, constitutes an applicable tool for the managerial administration.

Key words: short term financial planning, presupuestación based on activities, procedure, resources.

## **INTRODUCCIÓN**

La globalización de los mercados denota un incremento de la competitividad empresarial en el ámbito internacional. Las empresas deben adaptarse a las nuevas transformaciones y dirigir sus esfuerzos hacia la búsqueda de eficiencia y eficacia con la finalidad de asegurar producciones que satisfagan las necesidades del cliente y que a su vez, garanticen el aumento de las utilidades mediante el empleo racional de los recursos.

Las empresas industriales brindan especial atención a la temática de los costos y gastos debido al escenario cambiante al que se enfrentan, caracterizado por crisis económicas, financieras y ambientales, lo que repercute en el aumento de los precios de insumos materiales y por ende, en los resultados del negocio. En consecuencia, se hace necesario que los directivos dispongan de herramientas que contribuyan a la mejora continua.

Cuba, con una economía dependiente de sus relaciones externas no ha estado exenta de los impactos de la crisis estructural sistémica, unido a ello, las afectaciones del bloqueo han frenado el desarrollo del país. Estos factores en conjunto con los internos conllevaron a la actualización del modelo económico, circunscrito en los Lineamientos aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista. El lineamiento 7 establece la necesidad de “que el sistema empresarial del país esté constituido por empresas eficientes, bien organizadas y eficaces ... ” (Partido Comunista de Cuba, 2011, p.11). De ahí, que deben fortalecer su sistema de dirección y gestión empresarial.

La industria del mueble desempeña un papel fundamental en el desarrollo económico y social del país, en los últimos 20 años muestra un crecimiento notable de sus producciones, garantiza el abastecimiento en las Tiendas Recaudadoras de Divisas y la consolidación de las capacidades turísticas. Desde el ámbito social propicia el mobiliario de las obras priorizadas por el Estado. Por su importancia, se hace necesario que las empresas de este sector logren planificar con eficiencia los costos de recursos.

La Empresa de Muebles LUDEMA Las Tunas se dedica a la producción y comercialización de mobiliario con diferentes estilos y desde el año 2000 está en perfeccionamiento empresarial por los resultados alcanzados. Sin embargo, mediante una investigación preliminar se constató que existen insuficiencias que inciden en el proceso de planificación de los recursos. Por consiguiente, el objetivo de este trabajo es diseñar un procedimiento para la mejora de la planificación de los recursos sustentado en la presupuestación basada en actividades. Este tipo de presupuesto constituye una herramienta moderna que propicia prever los recursos sobre la base de un sistema de actividades con enfoque de creación de valor para una mejor asignación a partir del análisis de los causantes del costo y facilita el desarrollo de ventajas competitivas.

## **DESARROLLO**

La Empresa de Muebles LUDEMA Las Tunas inicia el proceso de planificación financiera a corto plazo cuando recibe las orientaciones del organismo superior para la elaboración del plan y el presupuesto. Las mismas son analizadas en el Consejo de Dirección y los responsables de cada proceso entregan en un plazo acordado las certificaciones de los presupuestos. El Director General es el máximo responsable, en tanto que el Director Económico de conjunto con especialistas, técnicos y directivos elabora la propuesta del próximo período a partir de los resultados del año precedente, capacidades instaladas, condiciones actuales de mercado, tecnología, situación económica financiera y otros elementos.

La planificación financiera a corto plazo constituye un proceso que se sustenta en los presupuestos como expresión cuantitativa del plan anual empresarial. Se presupuestan los ingresos, costos y gastos sobre la base del análisis de índices de períodos anteriores, comportamiento de tendencias, normas de consumo predeterminadas para cada producto y de la experiencia acumulada en esta actividad por técnicos, especialistas y directivos de la entidad.

Las ventas se presupuestan sobre la base de las cifras directivas, demanda centralizada de clientes y organismos, capacidades instaladas, precio al que debe comercializarse el producto y otros elementos. Dada la actualización del modelo económico cubano, la empresa tiene la posibilidad de efectuar ventas marginales de todas aquellas producciones que pueden realizarse una vez cumplido el encargo estatal y los compromisos contraídos, el proceso de planificación también considera estos aspectos, pero aún son insuficientes los estudios de mercado que realiza la entidad, lo que incide en la previsión de los ingresos por ventas y en ocasiones su cumplimiento.

Los volúmenes de producción se planifican a partir de las ventas proyectadas, posibilidades técnicas que garantizan los contratos económicos, cantidad de materias primas requeridas, fuerza de trabajo necesaria, parámetros de calidad, inventarios y otros elementos. Las capacidades productivas son determinadas sobre la base de datos históricos. La diversidad de muebles hace complejo el estudio de carga y capacidad, las operaciones que limitan el proceso se identifican a través del análisis particular de cada producto y de la experiencia acumulada por operarios, jefes de fábricas y responsables en planificar la producción.

Se constata que aún es insuficiente la identificación de las reservas existentes no solo en las actividades productivas, sino también en los procesos técnicos y la gestión administrativa para asegurar el cumplimiento de los objetivos propuestos y un mejor aprovechamiento de los recursos. Se hace necesario analizar con mayor profundidad los distintos procesos que se desarrollan en la empresa.

La compra de recursos materiales y servicios a terceros se realiza en función de garantizar los objetivos previstos. Sin embargo, en ocasiones no se tiene en cuenta el costo de la gestión, los precios de los insumos, el costo de los servicios, lo que afecta el cumplimiento del plan de gastos y a su vez, los resultados económicos.

La variación del precio de las materias primas incide en el costo unitario del producto que se establece sobre la base del nivel de producción y no siempre son actualizados estos cambios con la celeridad que requiere la planificación del costo de producción, principalmente el de las producciones repetitivas. Ello limita el análisis del comportamiento del costo, la formación adecuada de los precios y la toma de decisiones oportunas.

Los gastos indirectos están relacionados con los procesos que garantizan de forma más eficiente la fabricación de productos, incluyen además, gastos generales de administración y de distribución y venta. Estos se presupuestan de forma tradicional por las diferentes áreas sobre la base de volumen de producción y no son desagregados a nivel de actividades, lo que hace menos preciso la previsión de los recursos, el análisis y control de los mismos. Su asignación es realizada mediante bases de distribución y para ello se toma en cuenta el comportamiento de períodos anteriores lo cual distorsiona los resultados, debido a que la producción asume no solo los gastos en que incurre, sino también la de otros productos que no forman parte de la misma.

Se constata que los procedimientos utilizados en la presupuestación no garantizan con precisión la determinación de los recursos requeridos, tanto en la producción como en la gestión empresarial, al no considerar el sistema de actividades con enfoque de agregación de valor al cliente, lo que incide en el control adecuado y la toma de decisiones en el desarrollo de ventajas competitivas. Con la finalidad de contribuir a reducir las mismas se diseñó un procedimiento para

la mejora de la planificación de los recursos sustentado en la presupuestación basada en actividades, el que precisa de manera ordenada un conjunto de pasos que posibilitan en su carácter sistémico mayor eficiencia en el proceso de previsión dirigido al logro de los objetivos propuestos.

### **Procedimiento para la mejora de la planificación de los recursos sustentado en la presupuestación basada en actividades de la Empresa de Muebles LUDEMA Las Tunas**

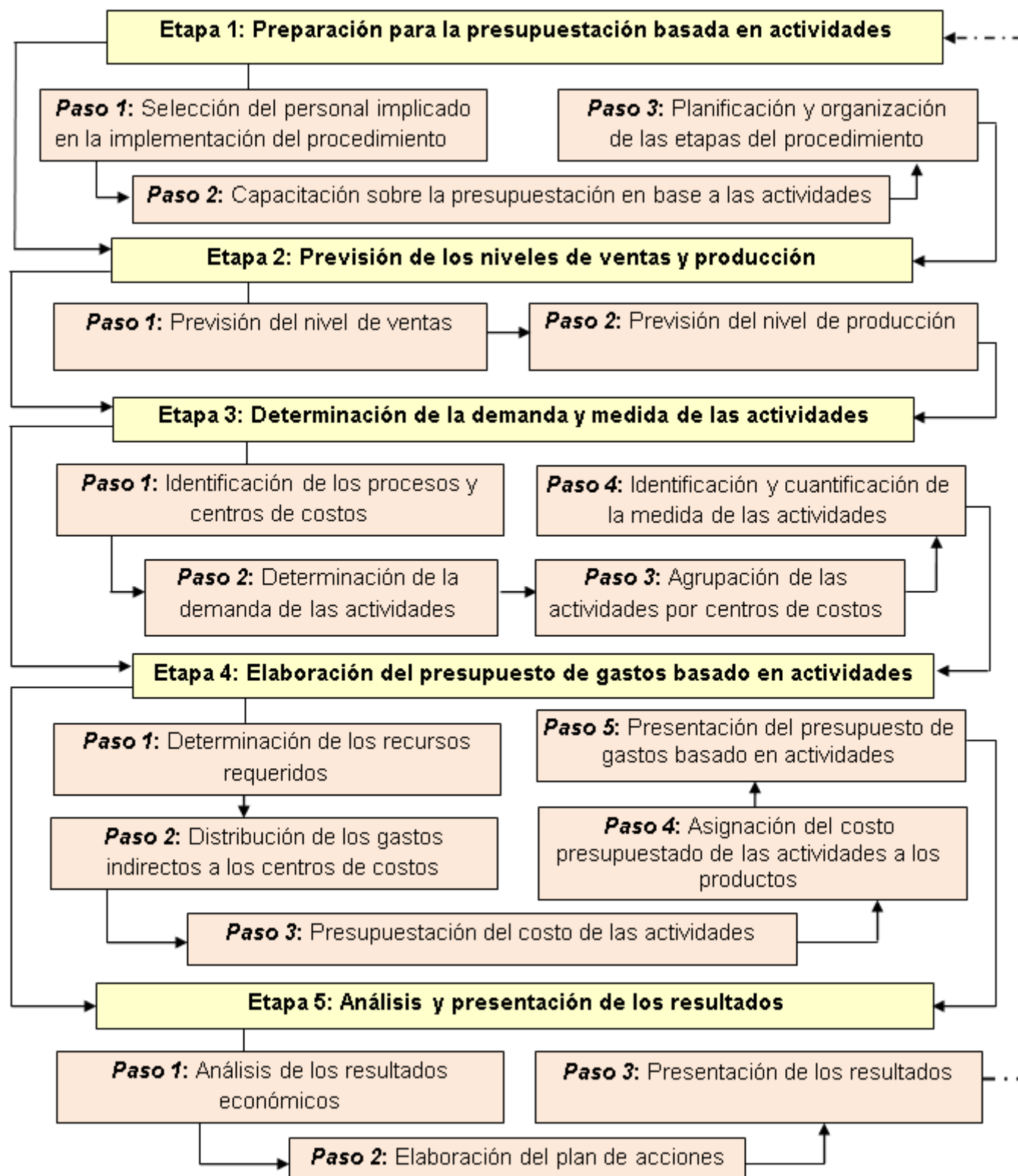
La etimología de procedimiento proviene del latín processus que significa avance, marcha o desarrollo. Este término ha sido definido por diferentes autores en el devenir histórico. “Es un método de ejecución o pasos a seguir, en forma secuenciada y sistemática, en la consecución de un fin” (<http://deconceptos.com/general/procedimiento>). “Es la forma especificada para llevar a cabo una actividad o un proceso” (ISO 9000:2000).

En correspondencia con lo anterior, se diseña un procedimiento para la mejora de la planificación de los recursos sustentado en la presupuestación basada en actividades de la Empresa de Muebles LUDEMA Las Tunas. Su implementación depende de que en la entidad existan condiciones que garanticen el cumplimiento del objetivo propuesto, las que se convierten en supuestos del procedimiento como:

- ✓ Diversidad de productos.
- ✓ Se reconoce la necesidad de perfeccionar el proceso de planificación financiera a corto plazo a partir de la presupuestación con enfoque en las actividades para lograr una mejor asignación de los recursos en la gestión empresarial.
- ✓ La empresa realiza el proceso de presupuestación en cumplimiento con la Resolución 276/2003 del MEP, orientaciones metodológicas para la elaboración del plan anual empresarial y directivas emitidas por los organismos superiores.
- ✓ Existe una estructura organizacional compuesta por directivos, especialistas y técnicos que propicia la implementación del procedimiento.
- ✓ La empresa dispone de un sistema automatizado para la gestión de la información que facilite la obtención de datos para el proceso de presupuestación.

El diseño se concibe en cinco etapas que se cumplimentan con los pasos respectivos. Desde un enfoque metodológico cada etapa establece los elementos necesarios para su desarrollo y desde el punto de vista teórico-conceptual, reflejan los pasos a seguir en un orden consecutivo y sistémico, funciones a ejecutar, técnicas de recopilar información, recursos requeridos y responsables. La aplicación de este procedimiento contribuye a reducir las insuficiencias en el

proceso de planificación financiera a corto plazo. La figura 1 muestra el diagrama del procedimiento diseñado.



**Figura 1.** Procedimiento para la mejora de la planificación de los recursos

**Fuente:** elaboración propia

La Empresa de Muebles LUDEMA Las Tunas tiene implementado el Sistema de Gestión de Calidad, los procedimientos y manuales determinados para garantizar la eficaz planificación, operación y control de sus procesos son establecidos mediante la normativa ISO 9001:2008 (Sistemas de Gestión de Calidad-Requisitos). En este sentido, el procedimiento que se propone considera:

**Objetivo:** establecer los pasos de las etapas para la presupuestación basada en actividades.

**Alcance:** el procedimiento es aplicable a todas las unidades productivas de la empresa.

**Responsabilidades:** se establece los responsables de la implementación del procedimiento con las funciones atribuibles a desarrollar en la tabla 1.

Tabla 1. Responsables y funciones.	
Responsables	Funciones
Director General	<ul style="list-style-type: none"> <li>Máximo responsable de la elaboración y presentación del presupuesto basado en actividades en correspondencia con los términos calidad y tiempo establecido.</li> </ul>
Director Económico	<ul style="list-style-type: none"> <li>Planificar, organizar, controlar y dirigir la ejecución de las etapas del procedimiento con la coordinación entre las distintas áreas.</li> <li>Presentar los resultados de la aplicación del procedimiento.</li> </ul>
Director de Producción, Director de Gestión Tecnológica, Director de Servicios, Director de Capital Humano, Director Comercial, Especialistas de Planificación, Negocio, Producción, Salario, Precio y Costo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Participar activamente en la implementación del procedimiento para la mejora de la planificación de los recursos sustentado en la presupuestación basada en actividades.</li> </ul>
Profesor de la Universidad de Las Tunas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Capacitar y asesorar durante el período de implementación.</li> </ul>

**Fuente:** elaboración propia.

En cada etapa del procedimiento se detalla las funciones específicas que corresponden al personal implicado y su nivel de responsabilidad.

**Términos y definiciones:** especifican en cada etapa los términos y definiciones que se consideran necesarios para el desarrollo del procedimiento.

**Control de la documentación:** Los manuales, procedimientos, instrucciones, registros y otros documentos, están organizados y custodiados por los responsables para garantizar la información.

A continuación se describen cada una de las etapas del procedimiento propuesto con sus respectivos pasos.

#### **Etapas 1. Preparación para la presupuestación basada en actividades**

El objetivo de esta etapa consiste en establecer las condiciones propicias para la presupuestación basada en actividades. Su estructura concibe los siguientes pasos:

### **Paso 1. Selección del personal implicado en la implementación del procedimiento**

En este paso se debe seleccionar el personal implicado en la ejecución de las etapas previstas. Es recomendable la participación de los directivos de las distintas áreas dado su vinculación directa con el proceso de presupuestación anual, capacidad de dirección y toma de decisiones, así como los especialistas o técnicos que ejecuten las funciones. Se hace necesario el apoyo del resto de los trabajadores para la entrega oportuna de la información. Es propicio contar con la colaboración de un profesor de la universidad con dominio en la metodología de la presupuestación basada en actividades que efectúe la capacitación y asesoría. En este sentido, la propuesta de la selección del personal puede corresponderse con lo establecido en la tabla 1, el máximo responsable de la implementación del procedimiento es el Director General.

### **Paso 2. Capacitación sobre la presupuestación basada en actividades**

A partir de la selección del personal será importante realizar la capacitación sobre la presupuestación basada en actividades con la finalidad de garantizar la asimilación de nuevos conocimientos y el dominio de los elementos a desarrollar en cada una de las etapas. Esta actividad puede hacerse a partir de conferencias, cursos y talleres, los que deben impartirse por el profesor seleccionado. La capacitación puede estar sujeta a modificaciones según las necesidades de aprendizaje e incluso prescindirse de este paso una vez que se demuestre la comprensión total de la temática y el procedimiento propuesto.

Resulta necesario contar con el aseguramiento logístico que garantice recursos, medios y la inclusión del local. Debe efectuarse la divulgación con antelación de la fecha prevista mediante los canales de comunicación establecidos para asegurar la activa participación en el proceso. Se sugiere que el Director de Capital Humano sea el responsable del cumplimiento de esta actividad.

### **Paso 3. Planificación y organización de las etapas del procedimiento**

El desarrollo de este paso propicia la planificación y organización para la implementación del procedimiento. Es importante determinar las tareas específicas que corresponden al personal implicado y responsabilidades, necesidades de información y los recursos requeridos, el tiempo de duración previsto de ejecución de los pasos, establecer la coordinación entre las distintas áreas y la manera en que se analizarán los resultados y su divulgación. Se recomienda que el Director Económico sea el responsable de cumplimentar estas funciones. Con la finalidad de



planificar el tiempo de duración de cada paso se sugiere el empleo de la técnica Diagrama de Gantt.

Las gráficas Gantt se basan en la representación de las actividades en función del tiempo en unos ejes de coordenadas. En el eje de ordenadas se representan las actividades y en el eje de abscisas los tiempos de ejecución (<http://www.zonaeconomica.com/metodo-pert-cpm/diagrama-de-gantt>).

Esta técnica permite visualizar el tiempo requerido en la realización de los pasos, acciones o tareas que conforman un proceso, proyecto o procedimiento. De este modo, la tabla 2 muestra en el lado vertical los pasos a ejecutar y en el horizontal el período de duración.

<b>Tabla 2. Período de duración previsto para la implementación del procedimiento.</b>							
<b>Pasos del procedimiento</b>	<b>Período de duración (semanas)</b>						
	1	2	3	4	5	6	7
Selección del personal implicado en la implementación del procedimiento							
Capacitación sobre la presupuestación basada en actividades							
Planificación y organización de las etapas del procedimiento							
Previsión del nivel de ventas							
Previsión del nivel de producción							
Identificación de los procesos y centros de costos							
Determinación de la demanda de las actividades							
Agrupación de las actividades por centros de costos							
Identificación y cuantificación de la medida de las actividades							
Determinación de los recursos requeridos							
Distribución de los gastos indirectos a los centros de costos							
Presupuestación del costo de las actividades							
Asignación del costo presupuestado de las actividades a los productos							
Presentación del presupuesto de gastos basado en actividades							
Análisis de los resultados económicos							
Elaboración del plan de acciones							
Presentación de los resultados							

**Fuente:** elaboración propia a partir de Vidal (2010).

Es necesario señalar, que los tres últimos pasos propuestos correspondientes a la etapa 5 serán ejecutados en el período corriente de acuerdo con las necesidades de información y los términos establecidos (mensual, trimestral, semestral y anual). El período de duración de cada paso está sujeto al plazo de entrega acordado por el organismo superior al que se subordina la empresa,

esto significa que en periodos futuros puede perfeccionarse la información referenciada en el Diagrama de Gantt una vez que se alcance dominio y experiencia en la implementación.

El control de las etapas inicia con la ejecución de los pasos lo que permite verificar el cumplimiento de funciones, período de duración y la calidad del trabajo realizado, por lo que es preciso puntualizar los mecanismos a emplear. En consecuencia, el Director Económico puede establecer la entrega de información con los directivos responsables de la realización de los pasos y demás especialistas implicados según el cronograma previsto en la tabla 2. Los resultados deben ser analizados y emitidos bajo evidencia documental.

## **Etapas 2. Previsión de los niveles de ventas y producción**

La finalidad de esta etapa radica en prever los niveles de ventas y producción que se requieren en determinado período. Para su comprensión se establecen los siguientes pasos:

### **Paso 1. Previsión del nivel de ventas**

Este paso consiste en prever el nivel de ventas en valor y unidades que debe obtener la empresa en un período dado. Las ventas constituyen una categoría económica esencial en la medición de las utilidades, de ahí la necesidad de lograr la mayor exactitud posible, debido a que la producción, compras, costos y gastos están en función de su pronóstico.

Al efectuar la previsión de las ventas es válido considerar la demanda de los clientes en el mercado, incluyendo la centralizada; las indicaciones del organismo superior que deben ser emitidas por el Especialista de Planificación, análisis de series históricas, capacidad productiva, estudio de precios de venta a partir de costos y gastos. Resulta oportuno caracterizar los posibles clientes para garantizar mayor seguridad en las operaciones en correspondencia con las categorías: cliente habitual, capacidad de pago u otras cuestiones generales acordes con el pedido y destino. El Especialista de Negocio será el encargado de recopilar la información procedente de las áreas de economía, producción y gestión tecnológica, mediante la revisión de documentos de trabajo y entrevistas a directivos, especialistas o técnicos, mientras que el Director de Gestión Tecnológica controlará la ejecución de este paso.

El nivel de ventas en valor representa el ingreso que espera alcanzar la empresa y se determina a través de la multiplicación de las ventas en unidades por el precio unitario. Esta información puede presentarse mediante el empleo del siguiente modelo.

Fuente: elaboración propia.

**Paso 2. Previsión del nivel de producción**

La previsión de la producción debe estar estrechamente relacionada con el nivel de ventas previsto en el paso anterior, ello implica que es necesaria esta información para su determinación, conjuntamente con los inventarios deseados de artículos terminados. En este proceso es fundamental que la empresa tome en cuenta las orientaciones del organismo superior, las que serán transmitidas por el Especialista de Planificación; suscripciones de contratos económicos, análisis de capacidades instaladas con el propósito de cumplir el pronóstico de ventas, posibilidades reales tanto técnicas como organizativas que satisfagan la demanda con calidad y en los plazos pactados, así como los recursos materiales, humanos y financieros requeridos.

Tabla 4. Plan de producción.			
Concepto	Productos		
	Producto 1	Producto 2	Producto n...
Ventas en unidades			
Inventario final de artículos terminados			
Inventario inicial de artículos terminados			
Plan de producción			

Fuente: elaboración propia.

Las áreas de economía, gestión tecnológica, capital humano y producción suministrarán de manera oportuna la información relacionada con las normas de trabajo, diseño de productos, flujos productivos, capacidad instalada y requerimientos de recursos. Se deben revisar

Tabla 3. Previsión del nivel de ventas.			
Concepto	Productos		
	Producto 1	Producto 2	Producto n...
Ventas en unidades			
Precio de venta unitario			
Ingresos por ventas			

document  
os y  
realizar  
entrevista  
s a  
directivos

, especialistas y personal vinculado directamente con la producción. Se propone que el Especialista de Producción ejecute estas funciones, en tanto que el Director de Producción es el encargado de verificar su realización. Con el fin de organizar la información es recomendable el empleo del formato de la tabla 4 dado que refleja la cantidad de unidades a producir.

### **Etapas 3. Determinación de la demanda y medida de las actividades**

El objetivo de esta etapa es determinar la demanda y medida de las actividades para satisfacer los niveles de ventas y producción previstos a partir de la identificación de los procesos y centros de costos en que intervienen.

#### **Paso 1. Identificación de los procesos y centros de costos**

Este paso consiste en identificar aquellos procesos relevantes dentro de la gestión empresarial asociados a la actividad fundamental. “Una actividad o un conjunto de actividades que utiliza recursos, y que se gestionan con el fin de permitir que los elementos de entrada se transformen en resultados, se puede considerar como un proceso” (ISO 9001:2008). Para que la empresa funcione de manera eficaz debe gestionar actividades estrechamente relacionadas, ligadas entre sí, la salida de una representa la entrada de otra, de esta manera se conforma un proceso de negocio. Estos pueden fijarse a través de la revisión documental de flujos productivos, organigrama, cadena de valor y otros.

Los centros de costo o actividad constituyen la unidad organizativa más pequeña de un proceso y son áreas de responsabilidad acumuladoras de costos que consumen actividades. En los Lineamientos generales para la planificación, registro, cálculo y análisis de los costos (1997) aprobados por el Ministerio de Finanzas y Precios (en lo adelante MFP) se puntualiza que estos pueden identificarse a partir de los objetivos a lograr con la información que proporcionan para la toma de decisiones, deben corresponderse siempre que sea posible con un área claramente delimitada por las funciones, tareas y recursos requeridos. En la recopilación de esta información es primordial la aplicación de técnicas como revisión de documentos y entrevistas al personal con experiencia. El Especialista de Producción será el encargado de reunir los datos relacionados con los procesos y el Especialista de Precio y Costo aquellos referidos a los centros de costos, en cambio el Director Económico chequeará el cumplimiento de estas funciones. Se propone el uso del siguiente modelo al reflejar los procesos con sus centros de costos.

Tabla 5. Identificación de los procesos y centros de costos.	
Procesos	Centros de costos

**Fuente:** elaboración propia.

Es recomendable aplicar técnicas de dinámica grupal que faciliten la identificación de los procesos y centros de costos inherentes a ellos. “Son técnicas de discusión verbal, con las cuales se pueden confrontar desde diferentes puntos de vistas, en un clima de armonía y respeto” (<http://www.definicion.org/dinamica-de-grupo>). Según González (2008) “son procedimientos sistematizados de organizar y desarrollar la actividad del grupo” (p. 4). Estas propician la creatividad, motivación y participación. Es por ello que se sugiere realizar debates y talleres, el Director Económico puede desempeñarse como facilitador y disponer de los medios necesarios (pizarra, computadora, etc.) para el desarrollo de la actividad. Estas técnicas son sencillas, dinámicas y favorecen el intercambio de criterios, la crítica y cooperación.

## **Paso 2. Determinación de la demanda de las actividades**

El propósito de este paso es determinar la demanda de las actividades que corresponde a los productos que se esperan vender y producir. Las actividades son aquellas que consumen recursos materiales, mano de obra, tecnología y otros, para generar una salida que se concreta principalmente en la terminación del producto. Están compuestas por un conjunto de tareas, acciones u operaciones que describen cómo realizar el proceso; es decir, muestra lo que una empresa hace: la forma en que emplea el tiempo y los recursos para alcanzar los objetivos.

Una actividad se establece según la información necesaria para su realización, proceso en que participa, alcance, duración, frecuencia y puede estar sujeta a las características propias de la organización. Es importante lograr un nivel suficiente de actividades sin exceder los detalles, mientras más simplificada sean estas, se gestionan con mayor facilidad, lo que influye de manera positiva en las decisiones del negocio, también hay que evitar la agrupación de actividades distintas. Además, integran la cadena de valor de la empresa, la que disgrega sus partes constitutivas como forma de análisis al describir las operaciones, lo cual posibilita una mejor visión de la manera en que se emplean los recursos en el proceso de creación de valor.

Para determinar la demanda de las actividades hay que poseer un conocimiento general de la empresa en cuanto a sus características, misión, objeto social y estructura organizativa, a su vez, puede efectuarse un seguimiento del producto solicitado por el cliente. Es necesario aplicar técnicas de recogida de información como la revisión documental, observación del flujo físico,

entrevistas y cuestionarios a directivos, operarios y especialistas. Se sugiere que el Especialista de Producción sea el encargado de ejecutar estas funciones, las que serán objeto de control por el Director de Producción. Las técnicas de dinámica grupal podrán emplearse en el establecimiento de las actividades.

**Paso 3. Agrupación de las actividades por centros de costos**

La finalidad de este paso radica en agrupar las actividades determinadas anteriormente por los centros de costos identificados a partir de la relación entre ellos, al ejecutarse en áreas acumuladoras de costos. Esto posibilita una mejor previsión de los recursos requeridos en correspondencia con el lugar donde se desarrollan las mismas. Resulta conveniente utilizar el formato de la tabla 6 para reflejar esta información de manera organizada, función que debe ejecutar el Especialista de Precio y Costo, en tanto que el Director Económico constatará la realización de este paso.

Tabla 6. Agrupación de las actividades por centros de costos.	
Actividades	Centros de costos

**Fuente:** elaboración propia.

**Paso 4. Identificación y cuantificación de la medida de las actividades**

La relación cuantitativa entre productos y actividades se manifiesta a través de inductores del costo como medida de estas, de ahí, que la esencia del paso consiste en su identificación y cuantificación. Estos inductores constituyen bases de asignación al influir de manera directa en la ejecución de la actividad y deben identificarse a partir de la relación causal entre el costo originado por la misma.

Es conveniente realizar entrevistas a directivos y especialistas seleccionados por su conocimiento y experiencia laboral, revisar documentos que garanticen la disponibilidad de información; asimismo, aplicar técnicas de dinámica grupal que permitan la identificación y cuantificación de la medida de las actividades sobre la base del intercambio de criterios en un clima de respeto. Se recomienda que el Especialista de Precio y Costo sea el encargado de realizar estas funciones y el Director Económico es el responsable de su ejecución.

La cuantificación de los inductores del costo está relacionada con la capacidad de la actividad, que es la medida que representa el número de veces que se presupuesta su ejecución. Se sugiere la utilización del siguiente modelo para presentar esta información.

Tabla 7. Identificación y cuantificación de la medida de las actividades.					
Actividades	Inductor del costo de la actividad	Inductor del costo total	Capacidad de la actividad Producto 1	Capacidad de la actividad Producto 2	Capacidad de la actividad Producto n...

Fuente: elaboración propia.

#### **Etapas 4. Elaboración del presupuesto de gastos basado en actividades**

El propósito de esta etapa es elaborar el presupuesto de gastos basado en actividades. Su estructura está integrada por cinco pasos, los que se relacionan a continuación:

Tabla 8. Gasto de materias primas y materiales.			
Elementos de gasto	Producto 1	Producto 2	Producto n...
<b>Total</b>			

#### **Paso 1. Determinación de los recursos requeridos**

El objetivo de este paso consiste en determinar los recursos requeridos para satisfacer la demanda de las actividades según la clasificación de los elementos de gastos. Estos se asignan de manera directa o indirecta por su relación con el objeto de costo de que se trate. Los directos son aquellos que pueden identificarse fácilmente con la terminación del producto terminado, como materias primas y materiales, salario y vacaciones, en este caso según lo dispuesto en la Resolución 426/2012 del Ministerio de Finanzas y Precios. Los indirectos comprenden los incurridos en el proceso productivo y son comunes a varios artículos y procesos tecnológicos, así como los generales de administración, distribución y venta, incluyen los elementos: materiales auxiliares, combustibles, energía, salarios, depreciación y otros gastos monetarios en relación con los Lineamientos generales para la planificación, registro, cálculo y análisis de los costos (1997) aprobados por el MFP.

El gasto de materias primas y materiales se determina mediante la multiplicación del plan de producción por las normas de consumo unitaria y el precio de compra. Se recomienda aplicar el siguiente modelo para mostrar esta información.

Tabla 9. Gasto de fuerza de trabajo.						
	Producto 1			Producto n...		
Procesos	Salario	Vacaciones	Importe	Salario	Vacaciones	Importe
<b>Total</b>						

**Fuente:** elaboración propia.

Tabla 10. Gastos indirectos.				
Elementos de gastos indirectos	Productos			Total
	Producto 1	Producto 2	Producto n...	
Gastos indirectos de producción				
Gastos generales de administración				
Gastos de distribución y venta				
<b>Total</b>				

El gasto de fuerza de trabajo está formado por los gastos de salario y vacaciones. El primero se establece mediante la multiplicación del nivel de producción por las normas de consumo en horas y la tarifa salarial. El segundo a partir de la multiplicación del salario por el coeficiente aprobado (9,09%). Para organizar la información puede emplearse el modelo siguiente.

Los gastos indirectos (producción, generales de administración y distribución y venta) son obtenidos a través de estimaciones, comportamiento de períodos anteriores y/o normas de consumo de cada uno de los elementos de gastos. Se sugiere el formato de la tabla 10 para mostrar los mismos.

El área de economía proporcionará la información requerida para la determinación de los recursos. El Especialista de Precio y Costo es el encargado de realizar este paso y el Director

Económico responde por su cumplimiento.

## **Paso 2. Distribución de los gastos indirectos a los centros de costos**

La finalidad de este paso es distribuir los elementos de gastos indirectos identificados a los centros de costos determinados en la etapa 3. Para ello se debe establecer una base o criterio



de reparto en función de que la causa generadora del gasto sea la más representativa a efecto de la medición. Este criterio puede determinarse a partir de la opinión y experiencia de directivos y especialistas mediante la aplicación de técnicas como entrevistas y dinámicas de grupo. Es recomendable que el Especialista de Precio y Costo ejecute este paso, mientras que el Director Económico verificará su realización. Se proponen los formatos de las tablas 11, 12 y 13 con el propósito de presentar la información.

Tabla 11. Identificación de los criterios de reparto.	
Elementos de gasto	Criterio de reparto

**Fuente:** elaboración propia.

A partir de la base determinada se expresa de forma porcentual la distribución de los gastos a cada centro de costo (tabla 12).

Tabla 12. Distribución de los gastos indirectos a los centros de costos.			
Centros de costos	Elementos de gasto		
	Elemento de gasto 1	Elemento de gasto 2	Elemento de gasto n...
Centro de costo 1			
Centro de costo n...			
<b>Total</b>			

**Fuente:** elaboración propia.

Sobre la base del resultado anterior se determinan los gastos indirectos que corresponden a cada centro de costo (tabla 13).

Tabla 13. Distribución de los gastos indirectos a los centros de costos.			
Elementos de gastos	Centros de costos		
	Centro de costo 1	Centro de costo 2	Centro de costo n...
<b>Total</b>			

**Fuente:** elaboración propia.

### Paso 3. Presupuestación del costo de las actividades

Este paso se presenta con el objetivo de presupuestar el costo de las actividades, por lo que es necesario distribuir los gastos indirectos asociados a los centros de costos entre las actividades a partir de una base o criterio de reparto que puede establecerse mediante la aplicación de técnicas de recogida de información como las descritas en pasos anteriores. Al Especialista de

Precio y Costo le corresponde cometer esta función y el Director Económico controlará la misma. La base seleccionada debe ser medible y representativa de la actividad con su expresión en por ciento que posibilite determinar el costo de la actividad previsto para los centros de costos identificados. Se sugiere el modelo referido en la tabla 14 al reflejar el criterio de reparto y el costo de la actividad.

Tabla 14. Costo presupuestado de las actividades.				
Centros de costos	Actividades	Criterio de reparto	Costo de la actividad	Total
<b>Total</b>				

Fuente: elaboración propia.

#### Paso 4. Asignación del costo presupuestado de las actividades a los productos

En este paso se debe asignar el costo presupuestado de las actividades a los productos, ello implica la determinación del costo unitario de los inductores a través de la división del costo total de la actividad establecido en el paso anterior entre el total del inductor descrito en la etapa 3.

Para presentar esta información se recomienda el empleo del siguiente modelo.

Tabla 15. Costo unitario del inductor de la actividad.				
Actividades	Inductor del costo de la actividad	Costo total de la actividad	Total del inductor	Costo unitario del inductor

Fuente: elaboración propia.

A partir de la información reflejada en la tabla anterior, se determinan los recursos consumidos por las actividades mediante la multiplicación del costo unitario del inductor por el total del inductor de cada producto (paso 4 de la etapa 3). El Especialista de Precio y Costo es el encargado de efectuar este paso y el Director Económico constatará su cumplimiento. El formato de la tabla 16 puede utilizarse al mostrar la información por productos.

Tabla 16. Asignación del costo de las actividades a los productos.						
Actividades	Costo unitario del inductor	Inductor del costo		Costo asignado		Costo de la actividad
		Producto 1	Producto n...	Producto1	Producto n...	
<b>Total</b>						

Fuente: elaboración propia.

### Paso 5. Presentación del presupuesto de gastos basado en actividades

El propósito de este paso es presentar el presupuesto de gastos basado en actividades con relación a los recursos requeridos por los productos demandados (materias primas y materiales, fuerza de trabajo y gastos indirectos). Es propicio que el Especialista de Planificación conforme este presupuesto debido a las funciones que desempeña, para ello puede emplear el modelo que se muestra a continuación, así como la información procedente de las tablas 8, 9 y 16. El Director Económico es el responsable de verificar el cumplimiento de este paso.

Tabla 17. Presupuesto de gastos basado en actividades.				
Gastos	Productos			Total
	Producto 1	Producto 2	Producto n...	
Gasto de materias primas y materiales				
Gasto de fuerza de trabajo				
Gastos indirectos (actividades)				
<b>Total</b>				

Fuente: elaboración propia.

### Etapas 5. Análisis y presentación de los resultados

Esta etapa se desarrolla una vez finalizado el período presupuestado y consiste en analizar los resultados económicos a partir de la ejecución del presupuesto de gastos basado en actividades y de los indicadores económicos de eficiencia. Además, se establece un plan de acciones con el propósito de corregir las variaciones y culmina con la presentación de los resultados. Su estructura está ordenada de manera secuencial por los siguientes pasos:

#### Paso 1. Análisis de los resultados económicos

La finalidad del paso es analizar los resultados económicos a partir de la ejecución del presupuesto de gastos basado en actividades y de los indicadores de eficiencia mediante la comparación entre el desempeño real y lo presupuestado en el período. Es importante que el análisis refleje las variaciones de cada partida de gasto, con la especificación de las causas que influyen en los resultados para adoptar medidas preventivas que permitan corregir las desviaciones. Se sugiere el empleo del siguiente modelo al facilitar la organización de la información.

Tabla 18. Ejecución del presupuesto de gastos basado en actividades.			
Gastos	Presupuesto	Real	Variación
Gasto de materias primas y materiales			
Gasto de fuerza de trabajo			
Gastos indirectos (actividades)			
<b>Total</b>			

**Fuente:** elaboración propia.

El análisis de indicadores económicos de eficiencia posibilita la medición del desempeño de la gestión empresarial mediante las relaciones que se establecen entre dos categorías. A partir de la información que revela el procedimiento, es recomendable efectuar el análisis de los siguientes indicadores en correspondencia con la relación existente entre las utilidades, ventas, producción, costos y gastos, el que puede sustentarse en el modelo de la tabla 19.

- ✓ Rentabilidad sobre las ventas: se determina dividiendo la utilidad antes de impuestos e intereses entre las ventas. Indica cuánto se obtiene de utilidad antes de impuestos e intereses por cada peso vendido.
- ✓ Costo por peso de venta: este indicador es igual a la división del costo de venta entre las ventas. Expresa cuánto se incurrió en costo por cada peso vendido.
- ✓ Gasto de materias primas y materiales por peso de producción bruta: es obtenido mediante la división del gasto de materias primas y materiales entre la producción bruta, la que representa los gastos de trabajo productivos ejecutados durante un período determinado e incluye la producción mercantil, variación del inventario de productos en proceso y la producción para la inversión con medios propios. Este indicador expresa cuánto se incurre en gastos de materias primas y materiales por cada peso de producción bruta.
- ✓ Gasto de fuerza de trabajo por peso de producción bruta: es igual a la división del gasto de fuerza de trabajo entre la producción bruta. Indica cuánto se incurrió en gasto de fuerza de trabajo por cada peso de producción bruta.
- ✓ Gasto de actividades por peso de venta: parte de la relación que se establece entre el gasto de actividades y las ventas, es un indicador propio de la presupuestación por actividades. Expresa cuánto se incurrió en gasto de actividades por cada peso de venta.

Tabla 19. Indicadores económicos de eficiencia.			
Indicadores	Presupuesto	Real	Variación

**Fuente:** elaboración propia.

El cumplimiento de este paso está a cargo del Director Económico, el que a su vez, presentará en el Consejo de Dirección un informe con el análisis correspondiente, el que puede sustentarse en los modelos recomendados.

## **Paso 2. Elaboración del plan de acciones**

El resultado de este paso es la elaboración de un plan de acciones dirigido a corregir las variaciones de la ejecución del presupuesto y por consiguiente, contribuir a minimizar las insuficiencias en el proceso de planificación financiera a corto plazo. “Un plan de acción es un modelo sistemático que detalla qué tareas se deben llevar a cabo para alcanzar un objetivo, para lo cual se establecen metas y tiempos de ejecución” (<http://es.wikipedia.org/wiki/plan-de-acción>). Según Duron (2004) constituye “Un cronograma detallado de las actividades, que muestran las principales tareas y sus asignaciones, así como el tiempo de cumplimiento”. Existen diversas acepciones en cuanto al diseño de un plan de acción, ello depende del objetivo que se persigue y de las necesidades de información.

Las acciones concretadas en el plan deben ser viables y alcanzables en el período previsto. Se sugiere el empleo del siguiente modelo dado que describe la acción a realizar, responsable, quién ejecuta y la fecha de cumplimiento. Es recomendable que el Director Económico elabore este plan sobre la base del criterio del personal implicado en el procedimiento y lo presente en el Consejo de Dirección para la valoración de su pertinencia. Estas acciones posibilitan mayor eficiencia y eficacia en la gestión empresarial.

Tabla 20. Plan de acciones.				
No.	Acciones	Responsable	Ejecuta	Fecha de cumplimiento

**Fuente:** elaboración propia.

### **Paso 3. Presentación de los resultados**

El propósito de este paso es presentar los resultados de la aplicación del procedimiento. El Director Económico como responsable de la planificación, organización, control y dirección de las etapas del procedimiento exhibirá los mismos en el Consejo de Dirección, en el que participarán los directivos de las distintas áreas involucradas en el proceso de presupuestación como parte de este consejo, asimismo resulta conveniente la intervención del profesor de la universidad. Esta actividad se desarrollará en el período acordado y en correspondencia con la propuesta del Diagrama de Gantt presentada en la primera etapa. Los resultados deben analizarse a través del intercambio de opiniones en un clima favorable y resulta propicio corroborar la pertinencia del plan de acciones propuesto en el paso 2 de esta etapa.

Es recomendable comunicar en las asambleas de eficiencia el comportamiento del presupuesto de gastos basado en actividades en el período determinado debido a que este proceso requiere

de la participación activa de los trabajadores. El procedimiento será firmado por los responsables a cargo de la elaboración, revisión y aprobación, en tanto que el Especialista de Calidad es el encargado de archivarlo en correspondencia con la normativa vigente, el que se entregará a cada área para su implementación.

## CONCLUSIONES

1. La caracterización del proceso de planificación financiera a corto plazo posibilitó la identificación de las insuficiencias que limitan el desempeño de la gestión empresarial de Muebles LUDEMA Las Tunas y que repercuten en el cumplimiento de los objetivos, lo que reveló la necesidad de diseñar un procedimiento para la presupuestación basada en actividades con la finalidad de prever con mayor exactitud los recursos.
2. El procedimiento diseñado propició la presupuestación basada en actividades como un proceso sistémico que posibilita en su estructura determinar con precisión los gastos indirectos, lo que facilita el control y la toma de decisiones oportunas en torno a estructuras de costos y gastos, así como el aprovechamiento de las reservas para la mejora continua de la organización.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Ablan, N. (2001). *Apuntes de presupuesto*. Mérida, Venezuela.
2. Amat, O. y Campa, F. (2011). *Contabilidad, control de gestión y finanzas de hoteles: con casos prácticos*. España.
3. Amat, O. y Soldevila, P. (2011). *Contabilidad y gestión de costes*. Barcelona, España.
4. Amat, O., Soldevila, P. y Castelló, G. (2002). *Control presupuestario*. Barcelona, España: Edición Gestión, S.A.
5. Apaza, M. (2008, enero). *Presupuesto basados en la actividad-ABB*. Revista actualidad empresarial, 151.
6. Barcelata, H. (s.f.). *La planificación financiera*. Recuperado el 22 de febrero de 2014, de <http://www.eumed.net/librosgratis/2008b/383/LA%20PLANIFICACION%20FINANCIERA.htm>
7. Barrera, P. A. (s.f.). *Presupuesto basado en actividades*. Recuperado el 10 de diciembre de 2013, de <http://es.slideshare.net/ptrcolombia/abb-activity-based-budgeting>
8. Brimson, J. (1997) *Contabilidad por actividades: un enfoque de costes basado en actividades*. México: Editorial Alfaomega.
9. *Concepto de planificación (s.f.)*. Recuperado el 10 de diciembre de 2013, de [http://www.elprisma.com/apuntes/administracion\\_de\\_empresas/planeacion/](http://www.elprisma.com/apuntes/administracion_de_empresas/planeacion/)
10. Cristóbal del Río (s.f.). *El presupuesto*. Recuperado el 15 de diciembre de 2013, de [http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/sedes/manizales/4010014/Contenidos/Capitulo1/Pages/1.2/121/Conceptos\\_autores.htm](http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/sedes/manizales/4010014/Contenidos/Capitulo1/Pages/1.2/121/Conceptos_autores.htm)
11. *Concepto de procedimiento*. Recuperado el 22 de septiembre de 2014, de <http://deconceptos.com/general/procedimiento>

12. *Concepto de procedimiento*. Recuperado el 23 de septiembre de 2014, de <http://quees.la/procedimiento/>
13. Del Castillo, L., Blanco, B., Sánchez, J. E. y Pérez, D. (2013). *Administración financiera a corto plazo*. La Habana, Cuba: Editorial Félix Varela.
14. *Demanda de actividades*. (s.f.). Recuperado el 15 de marzo de 2014, de [http://itilv3.osiatis.es/estrategia\\_servicios\\_TI/gestion\\_demanda.php](http://itilv3.osiatis.es/estrategia_servicios_TI/gestion_demanda.php)
15. *Diagrama de Gantt*. Recuperado el 25 de noviembre de 2014, de <http://www.zonaeconomica.com/metodo-pert-cpm/diagrama-de-gantt>
16. *Diagrama de Gantt*. Recuperado el 27 de noviembre de 2014, de <http://www.obs-edu.com/blog-project-management/diagramas-de-gantt/>
17. Haime, L. (2004). *Planificación financiera en la empresa moderna* (6ª. ed.). México: ISEF.
18. Horngren, Ch., Foster, G. y Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México: Pearson Prentice Hall.
19. *Inductor del costo* (s.f.). Recuperado el 22 de noviembre de 2013, de <http://www.monografias.com/trabajos93/costos/shtml>
20. ISO 9000:2000. *Sistemas de Gestión de Calidad - Fundamentos y vocabulario*.
21. ISO 9001:2008. *Sistemas de Gestión de Calidad-Requisitos*.
22. Kaplan, R. S. y Cooper, R. (2003). *Coste y efecto: cómo usar el ABC, el ABM, y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona, España: Edición Gestión.
23. Koontz, H. y O'donnell, W. (1985). *Administración*. México: Mc Graw Hill.
24. Mallo, C., Kaplan, R. S., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid, España: Prentice Hall Iberia.
25. Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005). *Contabilidad de costos: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. La Habana, Cuba: Editorial Félix Varela.