



CUBA – MAYO 2015

LA PRESUPUESTACIÓN BASADA EN ACTIVIDADES: SU EFECTO ECONÓMICO EN LA ADMINISTRACIÓN EMPRESARIAL

Yadianis Matamoros Hechavarría
María de los Ángeles Utra Hernández
Universidad de Las Tunas Vladimir Ilich Lenin

RESUMEN

El presupuesto basado en actividades constituye una técnica de mejora continua para la gestión empresarial, dado que integra los procesos de planeación estratégica y de presupuestación en un enfoque de actividades, lo que permite prever la cantidad de recursos a emplear en cada una de ellas, identificadas como las que añaden valor o no a la organización. En el trabajo se establecen los elementos teóricos asociados a la presupuestación basada en actividades y su efecto económico en la administración empresarial. En la revisión bibliográfica se constató que pocas empresas del sector empresarial cubano han introducido este método para presupuestar, limitando la aplicación de sus ventajas en comparación con los presupuestos tradicionales, por lo que se hace necesaria su aplicación para la elevación de la eficiencia económica.

Palabras clave:

Presupuesto basado en actividades, costos ABC y administración empresarial.

SUMMARY

The budget based on activities constitutes a technique of continuous improvement for the managerial administration, since it integrates the processes of strategic planning and of presupuestación in a focus of activities, what allows to foresee the quantity of resources to use in each one of them, identified as those that add value or not to the organization. In the work the theoretical elements associated to the presupuestación

based on activities and their economic effect in the managerial administration settle down. In the bibliographical revision it was verified that few companies of the sector managerial Cuban have introduced this method to budget, limiting the application of their advantages in comparison with the traditional budgets, for what becomes necessary their application for the elevation of the economic efficiency.

Words key:

budget based on activities, costs ABC and managerial administration.

INTRODUCCIÓN

La planificación financiera percibe la presupuestación como un elemento esencial del proceso, dado que es un instrumento fundamental de optimización de la administración empresarial. Constituye la expresión cuantitativa del plan anual en términos monetarios y contribuye a la medición de la eficiencia económica en el empleo de los recursos. Los enfoques modernos de planificación financiera conciben presupuestos basados en actividades, vinculados directamente a la estrategia organizacional para el cumplimiento de los objetivos y metas.

La economía cubana a pesar de ser afectada por el férreo bloqueo impuesto por más de 50 años no está exenta de los impactos de la crisis económica financiera internacional, lo cual incide en el desarrollo del país. Estos factores externos, en conjunto con los internos conllevaron a la actualización del modelo económico, proceso que se manifiesta en las condiciones vigentes. A partir del lineamiento #1 aprobado en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, se reconoce que “el sistema de planificación socialista continuará siendo la vía principal para la dirección de la economía nacional...”. Es por ello que el perfeccionamiento de la planificación financiera en el ámbito empresarial es una necesidad esencial para el desarrollo de las organizaciones.

La presupuestación basada en actividades permite prever los recursos que se consumen en cada una de ellas, por lo que constituye una herramienta para el control administrativo. Proporciona información para la toma de decisiones sobre el análisis de las actividades que consumen mayores gastos y las que no agregan valor, lo que

posibilita gestionar los costos de manera más eficiente. A pesar de su importancia, se constata que pocas empresas del sector de la producción y los servicios han introducido esta herramienta para la gestión empresarial, principalmente del territorio tunero, por lo que resulta beneficioso insertarla como parte del proceso de mejora continua.

En este trabajo se reseñan los elementos teóricos asociados a la presupuestación basada en actividades y su efecto económico en la administración empresarial, a partir de los conceptos y definiciones asumidos por especialistas en la materia.

DESARROLLO

La presupuestación forma parte indisoluble del proceso de planificación financiera. Su proyección proporciona información útil a la administración empresarial referente al diagnóstico, balances y necesidades de recursos materiales, humanos y financieros disponibles, lo que conduce a la toma de decisiones preventivas y correctivas, en función de elevar la eficiencia y eficacia en la gestión.

Terminología de presupuesto

El estudio de la presupuestación basada en actividades parte del análisis conceptual del término presupuesto. Varios autores han lo han conceptualizado atendiendo a sus criterios, entre ellos:

Mallo et al. (2000) expone que “el presupuesto es un medio de acción empresarial que permite dar forma explícita a las decisiones y los planes en términos económicos” (p. 481).

En esta definición se refleja que la presupuestación implica la necesidad de una etapa previa de planificación, en el sentido de decidir por adelantado lo que se ha de hacer, lo que equivale a proyectar un curso de acción para dar cumplimiento a las decisiones y planes económicos establecidos.

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, (2002) “el presupuesto es la expresión estructurada, en términos monetarios, de los planes de acción a corto plazo de una empresa”.

Polimeni et al. (2005) precisa que “el presupuesto es una expresión cuantitativa de los objetivos de la administración y es un medio de control de la obtención de esos objetivos” (p.537).

Homgren (2005) refiere que “el presupuesto es una expresión cuantitativa de un plan de acción y un auxiliar para la coordinación y la ejecución” (p.127).

Estos autores refieren que el presupuesto es considerado una expresión cuantitativa estructurada en términos monetarios, de los planes de acción, de los objetivos de la administración medidos en el plan y es un medio para alcanzar los mismos, mediante la coordinación, ejecución y el control. Las autoras comparten los criterios autorales y sintetizan que el presupuesto es el reflejo del plan económico empresarial en su expresión financiera.

La elaboración presupuestaria estimula el pensar por adelantado, lo cual es esencial para el desarrollo de la empresa. Fomenta el equilibrio de las actividades y detecta qué alternativas pueden realizarse. El presupuesto debe considerarse tanto un medio de proceso y un sistema como una herramienta de gestión para la administración. Constituye el nexo mediante el cual las políticas, los objetivos y normas se pueden alcanzar. Es la base para múltiples funciones como el control, la evaluación del desempeño, las actividades de coordinación y la implementación del plan.

En el proceso de planificación financiera el presupuesto ocupa un lugar central, por lo que debe tener una integración vertical, y al mismo tiempo otra horizontal. La vertical va de arriba hacia abajo, tomando en cuenta el rango jerárquico y su proceso inverso consiste en el control presupuestario, donde se verifica el resultado de la acción y se analizan las desviaciones respecto a lo previsto. También de arriba hacia abajo van los recursos que consumen las actividades y de estas a los objetos de fijación de costos. La integración horizontal se concibe en el sentido operativo.

El presupuesto puede cubrir diferentes períodos de tiempo, el conocido como operativo abarca normalmente un período de un año (corto plazo). El proceso del ciclo de vida, o planeamiento estratégico, representa lo que la empresa quiere alcanzar y abarca un tiempo mayor, dando así lugar al presupuesto de mediano y largo plazo de la organización, que por tal circunstancia se aparta de las anualidades presupuestarias,

permitiendo prever compras de máquinas y tecnología para hacer frente a los cambios o a las incursiones en otras áreas de negocios.

La planificación presupuestaria a corto plazo tiene como objetivo fundamental trasladar las proyecciones globales de la planificación estratégica a presupuestos y objetivos detallados por departamentos, áreas y centros de costos de la empresa. Los objetivos que se persiguen con el presupuesto son:

- Planificar los resultados de la organización en valores y volúmenes.
- Controlar el manejo de ingresos y egresos de la empresa.
- Coordinar y relacionar las actividades de la organización.
- Ser un guía de acción.
- Comparar las cifras reales con las planificadas
- Evaluar la actuación de la empresa en el período.
- Optimizar el empleo económico de los recursos.

Es necesario que las empresas perfeccionen los mecanismos de elaboración y manejo del presupuesto, con el propósito de enfrentar los futuros retos. Para que un proceso presupuestario sea eficaz es necesario que la empresa tenga determinado una estructura organizativa clara y coherente, a través de la cual se aplique el proceso de asignación y delimitación de responsabilidades. Además debe estar estrechamente coordinado con la administración y los sistemas contables.

Clasificación de los presupuestos

El presupuesto constituye una herramienta significativa para el manejo y control de los ingresos y gastos de la actividad empresarial. Su elaboración puede estar sujeta a diversos enfoques, de ahí que existan varios tipos de presupuestos en correspondencia con sus particularidades, entre ellos:

- Presupuesto Maestro: se armoniza con todas las funciones y niveles de la administración dentro de la empresa, comprende todas las áreas del negocio. Es la ampliación de todo el proceso de planificación y control.
- Presupuesto flexible: es un medio de elaborar el presupuesto a la medida de cualquier nivel de actividad. Las cifras previstas se pueden modificar después de su autorización.

- Presupuesto Base Cero (PBC): es la técnica que sustenta el principio de que para el próximo período el importe de cada partida es cero. 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.
- 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. Este presupuesto individualiza los gastos en cada uno de los proyectos.
- Presupuesto por 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.
- Presupuesto por Actividades: es un método sistemático de presupuesto y planificación de los recursos de una organización en base a las actividades.
- Presupuesto por Resultados: se caracteriza por la clara vinculación entre: los resultados a ser alcanzados en un proyecto determinado, los insumos que se requieren, los recursos financieros necesarios, el tiempo estimado para su logro y la fuente de financiamiento.
- Presupuesto financiero: establece las entradas y salidas de efectivo previstas por la empresa en un período determinado, es decir la cantidad disponible y las inversiones que se pueden realizar a corto plazo.

El proceso presupuestario tradicional presenta limitaciones en su aplicación que conlleva a la búsqueda de métodos más efectivos para presupuestar, dado que no puede identificar los insumos que se consumen, la carga de trabajo de entrada y los factores de coste, que son informaciones necesarias para elevar la eficacia en la gestión empresarial. Aunque se elabore el presupuesto maestro sobre una base fija, se requieren instrumentos que permitan analizar los cambios necesarios en el volumen de actividad con la finalidad de una adecuada valoración de la eficiencia lograda con estos cambios, la presupuestación en base a las actividades es uno de ellos.

Presupuestación basada en actividades. Definiciones

La planificación basada en actividades, 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 planificación estratégica y de presupuestación en un esquema basado en actividades para la gestión en un sentido más amplio. El presupuesto en base a las actividades es la adaptación de la filosofía del costo basado en las actividades (en lo adelante ABC) al proceso de formulación de los presupuestos y se denomina en el lenguaje anglosajón Activity Based Budget (en lo adelante PBA).

El costo basado en actividades es la metodología ABC propuesta por Kaplan (1986), que se fundamenta en que las distintas actividades que se desarrollan en las empresas son las que consumen los recursos y las que originan los costos, no los productos. Los costos que soporta la entidad son efecto de la realización de determinadas actividades; las cuales, a su vez, son consecuencia de la obtención de productos o servicios (ver fig.1). Constituye un método para incrementar la competitividad y facilitar el proceso de toma de decisiones, así como el diseño de estrategias de las empresas, al ofrecer información más exacta y confiable sobre los costos que los otros sistemas de información tradicionales.

Orama (2008) manifiesta que “el presupuesto por actividades se basa en el análisis y configuración de un programa de tareas, actividades y consiguientemente procesos, con el fin de lograr mayor eficiencia, por medio de la mejora continua y la eliminación de aquellas actividades que no generan valor añadido”.

En esta definición el autor refiere que el presupuesto por actividades toma como base la integración entre las tareas, actividades y por ende de los procesos, con la finalidad de elevar la eficiencia mediante decisiones referente al análisis de las actividades que no agregan valor.

Ceballo (2009) expresa que “el presupuesto por actividades es un enfoque que permite planificar las actividades que consumen recursos, permitiendo determinar el total de recursos que se necesitan en la gestión empresarial (p.23).

Fernández (2011) precisa que el presupuesto basado en actividades es un “método de presupuestar a partir de la comprensión de las actividades de la organización y su comportamiento, para estimar cuantitativamente, las cargas de trabajo y requerimientos de recursos necesarios en la ejecución de la planeación estratégica a través del presupuesto maestro”.

Estos autores reflejan que el presupuesto por actividades es una forma diferente de presupuestar en una empresa. Este se centra en la previsión de las actividades que generan costos y se estiman los recursos necesarios a emplear en el período de manera cuantitativa, a partir de los beneficios proyectados y de los causantes de los costos en las actividades.

Las autoras coinciden con los criterios autorales descritos anteriormente. Además, señalan que la presupuestación en base a las actividades permite prever los ingresos y gastos correspondientes a un período determinado en términos financieros. Esta se fundamenta en la relación que se establece entre las actividades y los recursos a utilizar en cada una de ellas.

Al utilizar el ABC para los presupuestos, los administrativos determinan el suministro de recursos a las unidades operativas y centros de responsabilidad, basándose en las demandas de actividades que se espera que se realicen. Los presupuestos basados en las actividades proporcionan a las organizaciones la oportunidad de autorizar y controlar los recursos entregados a partir de las demandas previstas.

La presupuestación en base a las actividades es un instrumento importante, es el proceso por el que los costos, que antes se pensaba que eran fijos, se hacen variables, lo que permite medir la eficiencia en los cambios de volúmenes de actividad. Además proporcionan mayor detalle, con respecto a los gastos generales, ya que permite la identificación de actividades de valor añadido y sus factores de coste.

El análisis qué sucede si... permite a los administrativos evaluar las consecuencias de grandes cambios en el mix productos y de clientes. Los precios de transferencia permiten que la información real ABC sobre los costos de producción y la utilización de la capacidad, sea incorporada a las decisiones de operación, precios y ventas de unidades descentralizadas de la organización.

En la revisión bibliográfica se constató que en la década de los 80 del pasado siglo, se incrementaron los estudios y análisis teóricos de los sistemas con filosofías de actividades, su estado en la práctica no muestra el mismo desarrollo. La generalización de este tipo de presupuestación es baja en la mayoría de los países que son pioneros en esta poderosa herramienta de gestión (Estados Unidos, Canadá, Australia, Francia, España y Japón). En Cuba esta técnica es de escaso empleo, las investigaciones se han centrado principalmente en el costeo ABC.

El presupuesto basado en actividades, es considerado en la actualidad, dentro de la gestión empresarial, una herramienta significativa para la mejora de los sistemas informativos, lo que contribuye a la eficacia del proceso decisorio y por ende al perfeccionamiento de la planificación financiera.

Características y funciones del presupuesto basado en las actividades

Este presupuesto se caracteriza por los siguientes elementos:

- ✓ Es un plan integrado y coordinado que se expresa en términos monetarios, para lograr los objetivos establecidos.
- ✓ Es la adaptación de la filosofía del costo basado en 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 estrechamente 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.

El empleo de la información de la presupuestación basada en actividades varía en dependencia del tiempo para el que se prepare, 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 de los usos típicos de la información generada por este presupuesto 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.
- ✓ Administrar la capacidad de las actividades basándose en la demanda predictiva.
- ✓ Predecir el desempeño de clientes, productos y servicios.
- ✓ Establecer los fundamentos para la planificación anual y presupuesto maestro.

El presupuesto basado en actividades se apoya en la cadena de valor, esta constituye según Porter (1985) una forma de análisis de la actividad empresarial, mediante la cual una empresa se descompone 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 competidores. La diferenciación se produce por factores como calidad de las materias primas y terminación del producto, diseño de un producto superior, entre otros.

La cadena de valor de una empresa interactúa en un campo de actividades llamado "sistema de valor", dado que es la forma sistémica de analizar esas actividades. Los proveedores no solo se dedican a la entrega de un producto, sino que además pueden influir en la gestión de la empresa, dado que el abastecimiento de materias primas y materiales puede afectar el desempeño del producto final. Las actividades en una cadena de valor están eslabonadas unas con otras junto con las actividades de sus proveedores, canales y compradores.

Para la presupuestación por actividades puede utilizarse como instrumento efectivo la cadena de valor, 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, la administración empresarial dispondrá de un flujo de información necesario para la toma de decisiones respecto a las actividades y procesos no estratégicos que se deben eliminar o perfeccionar en la forma que sea posible.

En opinión de las autoras, el presupuesto en base a las actividades permite analizar la necesidad de recursos para cada actividad a desarrollar y su aporte a la eficiencia económica empresarial. Este debe organizarse atendiendo a la cadena de valor, con la

finalidad de medir el desempeño de la gestión no solo a través del comportamiento real, flexible, sino también mediante el desarrollo de ventajas competitivas.

El término actividad es un elemento esencial en la conceptualización del presupuesto y está estrechamente interrelacionado con las **tareas** y **recursos**. Estas categorías han sido definidas por diferentes investigadores en la materia, entre ellos:

Castelló (1994) expresa que la “actividad es un conjunto de actuaciones o tareas que tienen como objetivo la aplicación, al menos a corto plazo, de un añadido de valor a un objeto, o de permitir añadir este valor”.

Castelló y Soldevila (2002), citado por Ceballo (2009) refieren que “una actividad es un conjunto de tareas que generan costos y que están orientadas a la obtención de output para elevar el valor añadido de una organización y se ejecutan para satisfacer necesidades de clientes ya sean externos o internos” (p.12). Además define la tarea como un paso necesario para la finalización de la actividad.

Una actividad describe lo que una empresa hace y cómo se convierten los recursos (materias primas y materiales, mano de obra, tecnología,) en salidas mediante un conjunto de tareas, se obtiene un resultado añadido para el cliente.

Matos (2010) refiere que “los recursos son elementos económicos usados o aplicados en la realización de las actividades. Se refleja en las empresas a través de conceptos de costos y gastos” (p.14).

En el proceso de selección de las actividades debe tenerse en cuenta las características que debe cumplir cada una, como: Tener finalidad, disponer de medios; es decir, consumo de factores y tener un sistema de conducción: tener una única forma de relacionar los medios a la finalidad (los consumos a la producción).

Clasificación de las actividades

Las actividades se pueden clasificar atendiendo al tipo de relación que se establece:

- ✓ Según la relación con los productos o servicios, atendiendo al criterio de Porter (1987):
 - 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.

- 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, asesoría legal, entre otras).
- ✓ Por su aportación a la generación de valor
- Con valor añadido: las actividades que agregan valor son las que están dirigidas a satisfacer al cliente o que contribuyen a la consecución de los objetivos o requerimientos estratégicos.
 - Sin valor añadido: las actividades que no añaden valor al producto, que pueden o no ser necesarias para poder realizar aquellas que si agregan valor añadido.
- ✓ Por actividad requerida o discrecional
- Requerida: es aquella actividad imprescindible para la empresa.
 - Discrecional: es una actividad opcional.

Para la correcta selección de las actividades, en primer lugar es conveniente proceder a la agrupación de las secciones que realizan varias actividades y de igual manera las actividades que son realizadas por varias secciones, constituyendo así una serie de actividades grupales. En cambio, otras actividades pueden ser realizadas por otros departamentos pero, en su conjunto, constituyen una sola actividad, la realización de estas actividades puede ubicarse en los departamentos de control, de fabricación, personal y administración, pero en sí mismas constituyen una única actividad.

La filosofía presupuestaria de utilizar un presupuesto completo implica la exigencia de revisar sistemáticamente las actividades, sus tipos, conveniencia o no de ejecución y posibles mejoras técnicas a realizar en estas, ya que no es posible repetirlas día a día sin cuestionar las mismas en función de su perfeccionamiento como base del logro de la eficiencia económica. Hay que tener en cuenta que demasiadas actividades encarecen y complejizan el proceso, se debe buscar un equilibrio, dado que muchas parecen necesarias, pero a menudo agregan poco valor, por lo que deben ser mejoradas o minimizadas para hacerlas más efectivas.

Todas las actividades pueden presentarse en un mapa o matriz, que identifique la relación entre funciones, procesos y actividades, se describe la estructura del costo en término del consumo de actividad.

Estas actividades serán medibles utilizando los inductores de costos o los conductores de costos (en idioma inglés cost drivers), según López (2005) son medidas del número de transacciones implicadas en una actividad en particular. Es por ello que constituyen bases de asignación de los costos y son muy útiles para la medición del desempeño. Representan los factores que determinan la carga de trabajo que requiere cierta actividad.

Efecto de la aplicación de la presupuestación basada en actividades

La presupuestación en base a las actividades constituye una herramienta de mejora continua para la administración empresarial, dado las ventajas que ofrece su utilización, con mayor significación en la gestión económica financiera al posibilitar el uso racional de recursos escasos y una gestión de costos más eficiente, categoría económica que incide en el resultado del período contable. A partir de la información que proporciona este enfoque de presupuestación, se derivan las ventajas que se relacionan a continuación.

La planificación basada en actividades permite extender el concepto de gerencia de la capacidad de la fábrica, a las áreas de apoyo y de servicios.

El costo de salarios de las áreas de servicios es fijo, pudiéndose utilizar el modelo de PBA para comparar esa plantilla con los recursos requeridos para enfrentar la demanda proyectada, mostrando cuándo existe exceso de capacidad y cuándo se demandan recursos adicionales.

De lo precedente se deriva que la administración empresarial puede desarrollar una valoración crítica acerca de cómo se han ejecutado los productos y servicios, lo que contribuye a perfeccionar los procesos estableciéndose objetivos de desempeño medibles.

CONCLUSIONES

- ✓ Los elementos teóricos referentes a la presupuestación basada en actividades enmarcados en la literatura internacional y nacional, establecen las bases para comprender las particularidades de este proceso.
- ✓ La presupuestación basada en actividades involucra a todos los componentes de la empresa y permite una gestión de costos más eficiente, a partir de la identificación adecuada de las actividades que agregan valor o no valor a los productos y servicios, lo que facilita el desarrollo de ventajas competitivas.
- ✓ El enfoque de presupuestar en base a las actividades permite que la administración empresarial valore el efecto de sus decisiones a nivel de toda la organización, lo que conduce al perfeccionamiento de sus procesos y por ende, a elevar la eficiencia y eficacia de la gestión económica financiera.

BIBLIOGRAFÍA

1. Castelló T. (1994). El Sistema de Gestión y Costes basado en las Actividades. Madrid, España: Instituto de Estudios Económicos.
2. Ceballo Rodríguez, Liuva (2009). Enfoque de la presupuestación por actividades en el proceso de formación de profesionales en el Centro Universitario Las Tunas Trabajo de grado. Maestría en Contabilidad Gerencial. Universidad de Las Tunas, Cuba.
3. Del Castillo, Blanco, Sánchez y Pérez. (2013). Administración financiera a corto plazo. La Habana, Cuba: Editorial Universitaria Félix Varela.
4. Homgren (2005). Contabilidad de Costos. La Habana, Editorial Félix Varela.
5. Mallo Carlos, Kaplan Robert S., Meljem Sylvia y Jiménez Carlos. (2000). Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Madrid, España: Prentice Hall Iberia.
6. Matos, K. (2010). El costeo por actividades en la Empresa de Producciones Metálicas "Israel Santos", DURALMET, Las Tunas. Trabajo de grado, Maestría en Administración de Negocios, Universidad de Camagüey, Cuba.

7. Moccario. (1992). Presupuesto Integrado. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
8. Polimeni et al. (2005). Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. La Habana, Editorial Félix Varela.
9. Porter, Michael. Ventaja competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. La Habana, (s.n.), (s.a.).
10. Valdivia Batista, Alain. (2011). Procedimiento para el presupuesto de operaciones y de efectivo en la Empresa de Aceros Inoxidables de Las Tunas. Trabajo de grado. Maestría en Contabilidad Gerencial. Universidad de Las Tunas, Cuba.

BIBLIOGRAFÍA DIGITAL

11. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, (2002) Indicadores para la gestión empresarial. Documentos de Contabilidad de Gestión, número 17. Madrid.
12. Concepto de presupuesto ABC. Recuperado el 20 de febrero de 2014, de <http://www.definicionabc.com/economia/presupuestophp#ixzz2wwqwRlxs>
13. Costeo basado en actividades. Recuperado el 20 de febrero de 2014, de <http://www.loscostos.info/costeoabc.htmls>
14. Costo ABC. Recuperado el 15 de enero de 2014, de <http://www.monografias.com/trabajos24/metodo-abc/metodo-abc.shtml#ixzz2vwq6JYbK>
15. Fernández (2011). Curso de postgrado. Pinar del Río, disponible en soporte PDF.
16. Fuoman Escalona, Alonso Castillo y Pérez Bello. (2011). La presupuestación como herramienta para la gestión empresarial en las empresas azucareras de Granma. Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, 157. Recuperado el 20 de febrero de 2014, de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2011/>
17. Oramas Véliz, Aydil. El presupuesto basado en actividades, herramienta de gestión empresarial. Recuperado el 15 de febrero de 2014, de

<http://www.gestiopolis.com/finanzas-contaduria/presupuesto-basado-en-gestion-empresarial.htm>

18. López Regalado, Martha Elena. Costos ABC. Recuperado el 15 de febrero de 2014, de <http://www.monografias.com/trabajos24/metodo-abc/metodo-abc.shtml>
19. Presupuesto basado en actividades. Recuperado el 15 de febrero de 2014, de <http://www.monografias.com/trabajos65/presupuesto-basado-actividades/presupuesto-basado-actividades.shtml>