

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y EL PRESUPUESTO BASADO EN ACTIVIDADES.

Msc, Lic. Yuri Díaz González

*1 .Profesor Instructor, Filial Universitaria Municipal “Aida Pelayo Pelayo”,
Especialista EMPERCAP. CUPET. Finca La Cachurra Cárdenas, Matanzas, Cuba.*

Resumen.

En el entorno competitivo de hoy, se observa las organizaciones un cambio para bien relacionado y orientado hacia el cliente, al desarrollo tecnológico, la innovación, al papel rector de la dirección estratégica, los sistemas de gestión, la cultura empresarial, el liderazgo y la gestión de la información. Sin embargo, para que el control sea exitoso tiene que orientarse por las estrategias trazadas a través de la dirección basada en actividades por cuanto el objetivo del presente trabajo es mostrar la utilidad de la aplicación de la Contabilidad de Gestión y dentro de ella el Presupuesto Basado en las Actividades en el contexto actual como instrumento para conseguir una gestión más eficaz y eficiente en las empresas cubanas. Muestra aspectos teóricos relacionados con la presupuestación por actividades y dentro de las conclusiones finales se presenta la influencia del desarrollo en la Contabilidad de Gestión sobre los Presupuestos por Actividades

Palabras claves: Presupuesto Basado en Actividades; Costos basados en las Actividades; Contabilidad de Gestión; sistemas de gestión.

Introducción

El perfeccionamiento de los sistemas informativos ha sido una consecuencia del desarrollo y la complejidad alcanzados por la actividad económica, lo cual ha repercutido también en los criterios a seguir por los especialistas contables en las diferentes etapas en que se enmarca ese desarrollo. La Contabilidad juega un papel decisivo dentro del sistema informativo de una empresa, sus objetivos están orientados hacia la comunicación de información útil a los distintos usuarios de la misma. En el contexto actual caracterizado por una elevada incertidumbre, la Contabilidad de Gestión como instrumento para conseguir una gestión más eficaz y eficiente se está viendo obligada a responder al complejo reto que suponen no solo el progresivo aumento en las necesidades informativas, tanto en términos cuantitativos como de oportunidad, sino también en su calidad. Siguiendo a (Pérez y Escobar, 1996) "esto obliga a que se tenga que concebir de una perspectiva amplia, como un sistema de información capaz de suministrar cualquier información relevante, cuantitativa incluso cualitativa para la gestión empresarial, entendiendo esta como un proceso continuo de planificación y control para la consecución de los objetivos de la organización". La interrelación de los sistemas, herramientas y métodos de gestión, permiten en su conjunto que la organización esté preparada para enfrentar la competencia de mercado. (Pérez Barral, 2003). Para (Ripol y Balada, 2000): expresan que la información obtenida a través de la Contabilidad de Gestión, es imprescindible, en el entorno empresarial actual, tanto para la toma de decisiones como para el control eficaz de la empresa. Para usarla correctamente es necesario que las características fundamentales de operatividad de la empresa se basen en un: estricto control presupuestario; análisis de la información contable y análisis estratégico de costos.

El *Activity Based Budget*, conlleva la aplicación de los mismos principios del *Activity Based Cost*, por lo que cualquier empresa que ya lo tenga implantado debe ser capaz de implantar un sistema de presupuestos basado en las actividades con relativa facilidad. Un presupuesto puede ser mas efectivo si se elabora con los principios inherentes a la

filosofía de las actividades, fundamentalmente debido a que los gestores normalmente seguirán unos recursos de acción más críticas si valoran la eficiencia, eficacia y necesidad de las actividades, la cadena de valor, los procesos, los objetivos de mejora, entre otros. El análisis del coste estratégico por actividades utiliza los datos del coste y el rendimiento de las actividades para desarrollar las estrategias de la empresa (*Brimson 1995*)

Desarrollo

La utilización de la Contabilidad de Gestión adquirió especial relevancia en un entorno controvertido y dinámico como fue la etapa final del siglo XX, dadas las condiciones en que los directivos empresariales necesitaban información que les permitiera tomar decisiones con relación a la combinación y diseño de productos, así como en los procesos tecnológicos, elementos vinculados a la rentabilidad de la organización a escala global. En tal sentido, debe señalarse algunos de los cambios relevantes que inciden en el sistema de cálculo y gestión de costos, destacándose los siguientes (*Amat y Soldevila, 1998*):

1. Los avances tecnológicos y el incremento de la competitividad provocan la necesidad de aumentar el catálogo de productos, simultaneando con que los ciclos de vida de dichos productos sean cada vez más cortos.
2. Para reducir las inversiones en activos y así poder operar con mejores costos financieros, existe una creciente necesidad de reducir las existencias, lo que precisa de series de producciones más cortas.
3. Estos avances tecnológicos también repercuten en una reducción del peso de la mano de obra directa al incrementarse los costos indirectos. Esto es así por la necesidad de que las organizaciones sean más flexibles y orientadas a la clientela, lo que provoca un mayor peso de los costos relacionados con la investigación y desarrollo, lanzamientos de series más cortas, programación de la producción, logística, administración y comercialización. Esto genera un mayor peso de los costos indirectos.
4. Necesidad de evitar que en los centros de costos existan actividades que no generen valor.

Estos cambios provocan la necesidad de imputar los costos indirectos a los objetivos de costos a productos, clientes, servicios, entre otros de una forma más razonable, a como se hacen en los sistemas de costos convencionales. Esto es consecuencia, tanto de la necesidad de obtener información más detallada de los costos, como de la pérdida de confiabilidad de los criterios convencionales de reparto de costos.

La utilización de la Contabilidad de Gestión como sistema de información para la dirección permite mejorar significativamente el conocimiento de los resultados de una empresa, tanto desde el punto de vista global como de las diferentes áreas que la componen y de todo el proceso de control, mediante la elaboración del presupuesto y del cálculo y el análisis de las desviaciones.

La Contabilidad de Gestión debe ser la disciplina central en el diseño y evaluación de los sistemas de información y control.

En su libro “El Control de Gestión: una perspectiva de dirección”, (*Joan Amat 1993*), considera que la Contabilidad de Gestión facilita:

1. La formulación de objetivos explícitos para cada uno de los diferentes departamentos o centros de responsabilidad, que se pueden plasmar en sus presupuestos correspondientes.

2. La medición contable en términos de costes, ingresos o beneficios de la actuación de cada unidad.
3. La evaluación de la actuación de personas y/o unidades a partir del cálculo de las desviaciones.
4. La asignación de incentivos, ligados a la evaluación de la actuación de personas y/o departamentos y establecidos para fomentar que las acciones individuales se adapten a los objetivos de la organización.
5. La toma de decisiones correctivas para mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva.

Características generales del Presupuesto Basado en las Actividades.

El enfoque de Presupuesto Basado en Actividades (ABB), es un concepto relativamente moderno en la gestión presupuestaria que está y que está siendo muy aplicado en el sector manufacturero. En tal sentido, (*Kaplan y Cooper*1999) manifiestan que: “Los Presupuestos Basados en Actividades proporcionan a las organizaciones la oportunidad de autorizar y controlar los recursos que suministran basándose en las demandas previstas para las actividades realizadas”. Mientras que (*Lorino* 1996) señala: “es una nueva filosofía de gestión que se traduce en una panoplia completamente renovada de herramientas y de métodos, desde la medición de la eficiencia hasta la gestión preventiva de los recursos humanos, pasando por la gestión de los flujos de materiales, el análisis del valor y la evaluación de las inversiones”.

De tal manera, el alcance de las prácticas en la gestión presupuestaria suele subestimar en muchas oportunidades las bondades de enfoques modernos presupuestarios. Si bien es cierto que la aplicación de enfoques tradicionales son empleados frecuentemente por las organizaciones, debido a la facilidad en su formulación.

Ante esta realidad, es necesario que durante el desarrollo de la gestión presupuestaria se lleven a cabo acciones que permitan, hacer énfasis en las actividades, tanto administrativas como operacionales que son medulares en la organización, y proveerlas de recursos que faciliten el logro de los objetivos trazados y no desviarse a aquellas actividades que no son esenciales, es decir, no sacrificar tiempo y recursos en actividades superfluas.

El Presupuesto Basado en Actividades (ABB) es definido como un método de presupuesto en que se establecen actividades que incurren en costos en cada función de una organización y se definen las relaciones entre las actividades. Esta información se usa para decidir entonces, cuánto recurso debe asignarse a cada actividad.

En una serie de artículos y libros, *Cooper y Kaplan* han desarrollado una nueva perspectiva en la contabilidad y presupuesto, llamado Costos Basados en Actividades y el Presupuesto Basado en Actividades. Muchas organizaciones han llegado a desilusionarse con sus sistemas de presupuestación debido a que toman mucho tiempo en preparar, son muy costosos, y muchas veces no agregan valor a la empresa. En su frustración, algunas organizaciones han abandonado por completo el proceso de presupuestación. Sin embargo, existe una solución: Presupuestación basada en actividades. Factible desde hace ya varios años, con el advenimiento de sistemas de base de datos potentes y de bajo precio este método ha permitido al negocio la reducción de costos, mejor utilización de recursos, y el alcance de objetivos estratégicos. Le enseñará cómo el desperdicio puede ser eliminado y los recursos optimizados. Utilizando demostraciones en vivo, se verá cómo los costos de capacidad no utilizados pueden ser medidos y como el planeamiento del recurso a largo plazo puede ser conducido. Los presupuestos basados en las actividades se constituyen

como un proceso por el que los costos, que antes se pensaba que eran fijos, se hacen variables. Es sencillamente, el Costo Basado en Actividades pero a la inversa. Mientras este empieza asignando los costos de los recursos a las actividades y sigue hasta los objetivos de costos como los productos, servicios y clientes. Al igual que con el sistema de Gestión Basada en la Actividad, los Presupuestos Basados en la Actividad podrán implementarse a futuro, después del resultado que arroje el establecimiento de Costos por Actividades, teniendo en cuenta que con esta herramienta, la empresa estará en capacidad de mantener este modelo y podrá tomar las decisiones pertinentes a tiempo, sin esperar a que termine otro ejercicio para determinar en qué puede mejorar el modelo de costos, y por ende sus indicadores económicos. La prolongación de los principios del sistema de Costos Basados en Actividades al área presupuestaria es lo que se denomina en lenguaje anglosajón el *Activity Based Budgeting*, 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 Presupuesto Basado en Actividades, se constituye así como una lógica progresión metodológica a partir del Costo Basado en Actividades. Para (Garbey Chacon, 2002) expresa que el Costeo Basado en las Actividades es sólo parte de un sistema, integrado además por el Presupuesto Basado en las Actividades y la Gestión Basada en las Actividades.

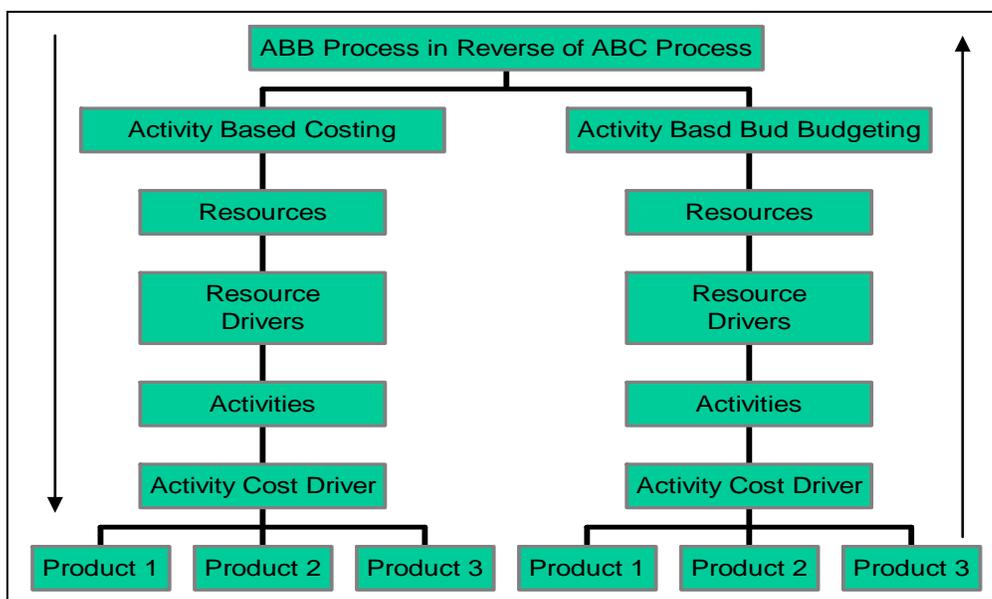


Figura # 1 Integración del Presupuesto Basado en Actividades y el Costo Basado en Actividades. Fuente: *An application of activity based budgeting: A UK experience, Cost Management*, Sep/Oct 2003; 17,5 ABI/Inform Global.

De lo anterior se deriva el hecho de que si se implanta el costeo por actividades se necesita presupuestar por actividades y gestionar por actividades. Los principios fundamentales de Costeo Basado en las Actividades y la metodología propuesta para su implantación, proporcionan una base sustantiva para el desarrollo de un adecuado proceso de elaboración y control de los presupuestos por actividades. Siguiendo el modelo que propone (Kaplan y Cooper, 1999) que se compone de cuatro fases diferentes en las que puede encontrarse un sistema de costes en especial el basado en actividades, refiriéndose al Presupuesto Basado

en Actividades en la cuarta fase. Los sistemas integrados de fase número cuatro conducen al sistema de presupuestos basado en las actividades, que confiere a los directivos un control mucho mayor de su estructura de costes. Durante un proceso de presupuestación la información del costo por actividades permite a la dirección autorizar los gastos únicamente de aquellos recursos que creen necesarios para realizar las actividades en períodos futuros. Si en el costo por actividades, el flujo de costes circula de recursos a productos y clientes a través de las actividades, el presupuesto por actividades usa un flujo de costes al revés. En esta fase el sistema de costos se convierte en la base del presupuesto de la organización, autorizando el suministro y utilización de recursos en todas las unidades de la misma. Otra de las características del ABB, es su preocupación por los sistemas de información no financieros. Desde el punto de vista de presupuestación, este atributo presenta una perspectiva diferente a los presupuestos habituales, pues el ABB se centra fundamentalmente en las actividades requeridas para operar de manera efectiva en la organización. Posteriormente, el sistema de medición de las actuaciones de la organización, permitirá elaborar unas normas no financieras y unos objetivos a ser observados e incorporados en los diferentes presupuestos, lo que permitirán generar un mejor conocimiento del nivel de actividades y de los recursos que se requieren para operar a tales niveles.

Presupuestos Basados en las Actividades versus Presupuestos tradicionales

Muchas empresas confunden planificación financiera con presupuestación. La práctica presupuestaria convencional suele conllevar un proceso repetitivo de negociación entre los gestores de los centros de responsabilidad y los ejecutivos. Los primeros, demandan siempre más recursos, mientras que los segundos, pretenden controlar continuamente el aumento de los gastos autorizados con sus unidades descentralizadas. Los presupuestos tradicionales pueden ser desmotivantes para los directivos debido a la extensión del proceso presupuestario. Por supuesto, el ABB pretende ser una técnica que se base en los hechos y menos en el poder, la influencia, y la capacidad de negociación. Los presupuestos basados en actividades pueden generarse en intervalos periódicos, tomando como base los inductores de costos para la asignación de los costos a las actividades.

En síntesis, el Presupuesto Basado en Actividades, en primer lugar, se viene a apoyar 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. En este sentido, el Presupuesto Basado en Actividades 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 tener un conocimiento completo de todas las complejidades, no solamente de la fabricación del producto sino también de la disponibilidad de los productos a los clientes, esto es, mediante los canales de distribución. El presupuesto convencional normalmente no requiere este análisis tan detallado o pormenorizado.

Mientras que los presupuestos convencionales suelen clasificar primero los costos primarios en costos fijos y costos variables, la clasificación de los costos de las actividades al nivel de unidades, lotes, productos, procesos, o infraestructura, permite tener una nueva perspectiva del comportamiento de los costos respecto a la variable que se toma en consideración en este análisis. Esta relación puede ser utilizada en el proceso de presupuestación para pormenorizar costos de las actividades con relación a los recursos que requiere para cada uno de estos niveles. Por otra parte, la presupuestación convencional

tiende a clasificar los costos en: costos de materiales directos, costos de mano de obra directa, costos indirectos fijos, y costos indirectos variables, los que constituyen globalmente los costos de producción, mientras que todos los restantes son clasificados como costos indirectos: de administración, comercialización, etc. El Presupuesto Basado en Actividades, expande este proceso de cálculo de costos y, por tanto, de presupuestación al máximo que resulte posible, con el fin de llegar a un análisis o a una asignación de los costos por clientes, que son, en definitiva, los receptores de los productos de la empresa. Por otro lado, un sistema de presupuestación convencional normalmente sigue una estructura por elementos de costos, dentro de los diferentes centros de costos o de departamentos, y asignando el sentido ascendente a éstos en los presupuestos de la organización. Esta es una de las principales razones por la que un presupuesto convencional normalmente va a exigir que se realice determinadas iteraciones antes de que éste haya sido finalizado o concluido. Una característica del Presupuesto Basado en Actividades es que está intrínsecamente relacionado con la propia existencia de cada proceso y cada actividad, al requerir que cada una de ellas sea clasificada de acuerdo a su aportación, o no, de valor añadido a la empresa. El Presupuesto Basado en Actividades puede constituir un principio de reingeniería de los procesos al fomentar o potenciar que se revisen determinadas actividades. Desde el punto de vista de la competitividad de la empresa, cabe señalar que el *benchmarking* puede constituir una base importante en el ABB, dado que permite evidenciar de forma específica aquellos elementos de la empresa que deben permitir obtener de la empresa una ventaja o desventaja competitiva.

Las diferencias entre ambos métodos de presupuestación se muestran a continuación.

1. Presupuestos tradicionales
 - a) Toman los centros de costos o los departamentos como punto central en la planeación de los recursos.
 - b) Toma como base años anteriores y aumenta el presupuesto basándose en la inflación y el incremento de la renta.
 - c) Incorpora ineficiencias de años anteriores en el presupuesto que se prepara.
 - d) Generalmente no enfatiza las oportunidades de disminuir costos en las actividades y tareas malgastadoras.
 - e) Generalmente incluye cifras iniciales fijadas por el administrador en base a por cientos.
 - f) No se modifican durante el año aunque los volúmenes de trabajo puede cambiar en los departamentos.
 - g) Puede poner metas para reducir gastos pero no da conocimientos de cómo reducir estos gastos.
 - h) No implica formalmente a los clientes externos e internos de la organización.
 - i) Siempre se enfocan en controlar los resultados en vez de los procesos.
 - j) Se enfocan en los efectos antes que en las causas que lo originaron.
2. Presupuestos Basados en Actividades.
 - a) Sincroniza las actividades a través de los procesos del negocio y los mejora.
 - b) Puede ser usado para establecer estándares en las empresas.
 - c) Las organizaciones pueden alinear sus actividades con los planes estratégicos y operativos.
 - d) Requiere preguntar al cliente por sus necesidades.

- e) Se centra en los resultados, no en los recursos.
- f) Parte de que actividades y como van a ser organizadas.
- g) Los recursos son consecuencia de las actividades.
- h) Autoriza a cada uno a administrar sus actividades.
- i) Se empeña para conformar salidas y la ejecución de actividades.
- j) Genera información útil para estructurar la base de costo de la cadena de valor para crear nuevas generaciones de productos y servicios.
- k) Presupuesta los efectos de las actividades que se realizarán en el proceso productivo.

Una de las razones primordiales para que las organizaciones generen información predictiva es poseer un instrumento que permita cuantificar e integrar la estrategia con los procesos y actividades del negocio. Los presupuestos tradicionales rara vez están enfocados a crear valor; aunque están establecidos en términos financieros, no integran los términos operativos.

El Presupuesto Basado en Actividades es una técnica para aumentar la exactitud de previsiones financieras y aumenta la comprensión de los directivos. El presupuesto puede rápidamente y con gran exactitud producir planes financieros y modelos basados en los niveles de actividad. El presupuesto por actividades puede eliminar mucho del trabajo tedioso de los presupuestos tradicionales, además de analizar los productos o servicios para ser ejecutados, ayuda a determinar que actividades son requeridas para producir esos productos o servicios, junto con la determinación de que recursos deben ser presupuestados en la ejecución de las actividades.

Actividades dentro del Presupuesto Basado en las Actividades

Los investigadores coinciden en que las actividades son el pilar fundamental en el Costeo Basado en Actividades y por tanto del Presupuesto Basado en las Actividades por lo que se deben mencionar algunas definiciones y características de las actividades.

Para (Castelló Taliani, 1992):“ Una 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.” Para (Amat y Soldevila, 1998): “Conjunto de tareas que generan costes y que están orientadas a la obtención de output para elevar el valor añadido de una organización. Se llevan a cabo para satisfacer necesidades de clientes ya sean internos o externos.”

Características de las actividades:

1. Tareas realizadas por un individuo o grupo de individuos.
2. Carácter homogéneo.
3. Gestionar las realizaciones, significa la necesidad de controlar las actividades más que los recursos, si se controlan debidamente las actividades esto conlleva a una reducción de los costos en cada una de ellas.
4. Intentar satisfacer al máximo las necesidades de los clientes internos y externos. Ellos serán quienes realmente determinen qué actividades tenemos que realizar para mejorar los márgenes del beneficio.
5. Las actividades deben ser analizadas como partes integrantes de un proceso de negocio y no de forma aislada.
6. Eliminar las actividades que no añaden valor a la organización, en lugar de mejorar lo que es realmente suprimible.

7. Las actividades deben enmarcarse en un plan de actuación global.
8. Respaldo, comprometer y buscar el consenso de aquellos que están directamente implicados en la ejecución de las actividades, ya que son los que realmente encuentran posibilidades de mejoras y diferenciación de las actividades que realizan habitualmente.
9. Mantener un objeto de mejora permanente en el desarrollo de las actividades, la presunción de que siempre existe una forma de mejorar el desempeño de las actividades.

Relación del Presupuesto Basado en Actividades y la Cadena de Valor.

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. La filosofía de la gestión de las actividades tiene su antecedente en los trabajos de *Porter* en 1985, sobre la Cadena de Valor y supone un análisis de las actividades de la empresa considerando el valor añadido que implica para el cliente la realización de cada una de ellas. Las empresas para que sean competitivas necesitan que sus directivos identifiquen y eliminen actividades que no generan valor y para que sean rentables éstos requieren información que les permita gestionar el costo de las actividades. En este entorno tan competitivo, hostil y cambiante tiene consecuencias importantes. Por un lado, un incremento considerable en la complejidad y diversidad de los productos y servicios que las empresas ofrecen a sus clientes. Por otra parte, la calidad ya es considerada como una estrategia de empresa y ello va a imponer severos cambios en la forma de hacer las cosas en las empresas. Así, el entorno empresarial va a obligar a que la competitividad se extienda a lo largo de toda la cadena de valor de la empresa. La eficiencia productiva se debe basar en los procesos de negocio que tiene la empresa. En definitiva la cadena de valor, para cualquier empresa en cualquier tipo de negocio es el conjunto de actividades de creación de valor desde las fuentes de materias primas, para los suministradores de componentes, hasta el producto acabado o servicio que se entrega a los consumidores finales. Todos los recursos de la empresa acabarán siendo consumidos, convirtiéndose a lo largo de la cadena de valor en un costo o en un gasto. El problema básico no es cuántos recursos se consumen, sino determinar que actividades, se llevan a cabo y a través de las cuales se consumen los recursos de la empresa. Un Adecuado análisis de la cadena de puede servir en el presupuesto por actividades como una poderosa herramienta para establecer los presupuestos de una forma eficaz y podrá indicar claramente que procesos y que actividades están implicadas en la estrategia propuesta y cuales no. De esta forma la dirección de la empresa puede analizar la oportunidad de eliminar actividades no estratégicas y procesos en tanto sea posible. La entidad puede reestructurarse o simplificarse de forma significativa en virtud del análisis de esta cadena de valor y poder establecer una comparación útil de informaciones particulares respecto a los competidores.

Etapas del Presupuesto Basado en Actividades como Sistema Presupuestario.

Esta nueva configuración del proceso presupuestario pretende estimar los costos de ejecución de las distintas actividades, erigiéndose en una potente herramienta para poder, así, evaluar la ejecución de las actividades específicas y tomar decisiones, con miras a un proceso de cambio y/o continuación de las propias actividades, así como facilitar la coordinación entre los diversos programas. Ello conlleva, por tanto, definir todas las

actividades subyacentes en cada función, tomando el nivel de cada actividad como referencia para determinar los recursos que será necesario incorporar para llevar a cabo, de forma adecuada, dichas actividades; asimismo, este nivel de actividad se empleará como mecanismo de evaluación y de control. Un sistema presupuestario basado en actividades pondrá claramente de manifiesto, los correspondientes costos, cuales son los inductores, y como pueden comportarse los mismos ante diferentes circunstancias. Esta situación obliga a que la dirección de la empresa se esfuerce por tener una mejor información sobre los distintos costos, cuáles son las causas que originan la aparición de cada uno de ellos y como éstos pueden cambiar ante variables u oscilaciones de los niveles de actividad. Normalmente esta variación podrá estar relacionada con el nivel de producto, al nivel de lotes, al nivel de líneas de producto, al nivel de proceso, o bien al nivel de estructura global. Este enfoque permite o posibilita que se tenga un conocimiento adecuado de los recursos que serían necesarios para afrontar los diferentes niveles de actividad. Los presupuestos basados en las actividades se constituyen como un proceso por el que los costos, que antes se pensaba que eran fijos, se hacen variables. Son sencillamente, el ABC pero a la inversa. Mientras el costeo por actividades empieza asignando los costos de los recursos a las actividades y, vía los inductores de costos de las actividades, sigue hasta los objetivos de costos como los productos, servicios y clientes, estos presupuestos basados en actividades siguen la secuencia siguiente:

1. Estimación de la producción esperada en el siguiente periodo y de los volúmenes de ventas por productos y clientes individuales,
2. Previsión de las demandas de actividades,
3. Cálculo de las demandas de recursos para realizar las actividades,
4. Determinación del suministro real de recursos para satisfacer las demandas, y
5. Determinación de la capacidad de las actividades.

Al igual que con el sistema de Gestión Basada en la Actividad, los Presupuestos Basados en la Actividad podrán implementarse a futuro, después del resultado que arroje el establecimiento de costos por actividades, teniendo en cuenta que con esta herramienta, la empresa estará en capacidad de mantener este modelo y podrá tomar las decisiones pertinentes a tiempo, sin esperar a que termine otro ejercicio para determinar en qué puede mejorar el modelo de costos, y por ende sus indicadores económicos. Otra tarea importante que se desarrolla en el ámbito del presupuesto por actividades es la previsión de la actividad empresarial basándose en las estimaciones de mercado, que supone determinar la cantidad de productos que probablemente serán demandados por los clientes, tomando en consideración la dirección estratégica y el análisis de la cadena de valor; esto es, lo que habitualmente se conoce como plan de ventas de la empresa, la cual traducirá en la correspondiente carga de trabajo o actividad para los diversos procesos de la organización, teniendo en cuenta la política de inventarios y otras cuestiones o limitaciones dentro de la empresa. En este ámbito, la planificación se materializará en aspectos como los siguientes:

1. Cantidades específicas que deben ser producidas a un determinado costo.
2. El porcentaje de expediciones que deben ser hechas dentro de unos programas de expediciones especificados.
3. El número máximo de rechazos que deberían ser tolerados en el sistema de gestión de calidad.

Una vez realizada esta previsión y planificación, se ha de pasar a analizar y definir los procesos que son necesarios y las actividades concomitantes a partir de las cuales se esperan obtener output definido previamente. Un adecuado análisis y representación del

conjunto de actividades que ejecuta la empresa, permitirá reconcebir los costos y poder implantar una presupuestación dinámica relativamente poco vinculada con las oscilaciones del mercado. Al presupuestar las actividades, las oscilaciones se ven prácticamente reducidas a cero, dada la estabilidad que las caracteriza, aspecto este que con mucha dificultad puede encontrarse en la cifra de negocios. De esta forma, los procesos pueden ser redefinidos o reestructurados mediante la eliminación de aquellas actividades que no aporten valor añadido. En este contexto, la dirección puede esforzarse en simplificar las actividades indispensables y acometerlas de la forma más efectiva desde el punto de vista de los costos, es decir, determinando cuál es la alternativa menos costosa. Con esta filosofía, pierde relevancia los centros de responsabilidad como unidades organizativas objeto de control, pasando directamente a un enfoque en torno a las actividades, que constituyen así el punto de referencia del proceso presupuestario. Sin embargo, ello no es óbice para que en la medida que se considere oportuno se pueda enmarcar cada actividad dentro de los centros de responsabilidad de los que dependa directamente. Esta nueva configuración del proceso presupuestario pretende estimar los costos de ejecución de las distintas actividades, erigiéndose en una potente herramienta para poder, así, evaluar la ejecución de las actividades específicas y tomar decisiones, con miras a un proceso de cambio y/o continuación de las propias actividades, así como facilitar la coordinación entre los diversos programas. Ello conlleva, por tanto, definir todas las actividades subyacentes en cada función, tomando el nivel de cada actividad como referencia para determinar los recursos que será necesario incorporar para llevar a cabo, de forma adecuada, dichas actividades; asimismo, este nivel de actividad se empleará como mecanismo de evaluación y de control.

Conclusiones

El desarrollo de la Contabilidad de Gestión favoreció a la utilización de sistemas de gestión como los Sistemas de Costos Basados en Actividades y los Presupuestos Basado en actividades que a su vez favorecieron la exactitud en las estimaciones de los costos de fabricación y su asignación a las actividades a través de los inductores de costos. La utilización de los Presupuestos Basados en Actividades sincroniza las actividades a través de los procesos del negocio y las mejora, se centra en los resultados, no en los recursos. Aumenta la exactitud de previsiones financieras y la comprensión de los directivos. El Presupuesto Basado en las Actividades constituye un instrumento de planificación que responde a indicadores de gestión empresarial.

Bibliografía.

1. AMAT SALAS, J; El Control de Gestión: Una perspectiva de dirección. 2da Edición, Ediciones Gestión 2000 S.A. Barcelona. (1993).
2. AMAT O; La Contabilidad de Gestión en Empresas Orientadas al Mercado, en Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión, AECA, (1994) p.143-164.
3. AMAT, O. y SOLDEVILA, P.: Contabilidad y Gestión de Costes. Editora Gestión 2000 SA, España, 1997, p.132.
4. AMAT, O. Y SOLDEVILA, P; Contabilidad y Gestión de Costos. 2da Edición. Ediciones Gestión 2000 SA, España, 1998: p133-151.

5. BALADA O, T. y RIPOLL F, V. La contabilidad de gestión en el sector del automóvil. Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el ámbito Iberoamericano. Glosario Iberoamericano. España 2000, p.119
6. BRIMSON, J.A. *Activity accounting: An activity – based – costing approach*, John Wiley and Sons, New York. 1991.
7. BRIMSON, J.A. *Feature costing: Beyond ABC. Journal of Cost Management (January/February.): p 6-12* [on-line 1998]. Consultado en: <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumBrimson1998.htm>
8. CASTELLÓ TALIANI, E.: El sistema de costes por actividades. I Jornada de Contabilidad de Gestión. Valencia, 10 de abril de 1992.
9. Kaplan, R. S y COOPER R, Versión en Español: Coste y Efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. 2da ed. Gestión 2000. Barcelona, [on-line], 1999, disponible en <http://www.Tdx.cesca.es/Tesis>
10. KAPLAN, R; COOPER, R.: Coste y Efecto: Como usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Ediciones Gestión 2000 SA, España, 1999
11. LIU J, ROBINSON J, MARTIN J. *An application of activity-based budgeting: A UK experience, Journal of Cost Management (September/October p30-36* [on-line],2003.Disponible en: <http://www.ncl.ac.uk/nubs/research/publications/2003>
12. LORINO, P. El control de gestión estratégico, La gestión por actividades. México D.F. Editorial Alfaomega marcombo,1996 196 p.
13. MALLO RODRÍGUEZ, C; Evaluación crítica de los Modelos *Activity Based Costing, ABC y Activity Based Management, ABM*. Revista Técnica Económica. Administración y Dirección de Empresa No. 150, Edita Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales. Madrid. 1995. p 6-12.
14. NORGE, G, Aplicación del Costo por Actividades en la Hotelería Cubana [on-line], 2002 Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos12/cbaptres/cbaptres>.
15. PÉREZ, B.; GALLARDO A. Implicaciones Teóricas y Metodológicas de la Evolución de la Investigación en Contabilidad de Gestión, Revista Española de Financiación y Contabilidad Volumen XXXI, no 111 enero- marzo 2002. 247 -248 p.
16. PÉREZ, O. Propuestas de Herramientas de Gestión para las empresas del Turismo. Caso GET Varadero. Tesis presentada en opción al grado de Máster en Administración de Negocios en la Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos. Matanzas, 2003.
17. QUESADA et al 2008 Estudio del Marco Teórico de la Contabilidad de Gestión, consultado en <http://www.monografias.com/trabajos12>
18. RODRIGUEZ M, VILCHEZ G y URDANETA E, A. Factores clave de éxito en la gestión presupuestaria del sector pastas alimenticias en la región zuliana*. *Revista Venezolana de Gerencia*. [online]. sep. 2006, vol.11, no.35 [citado 06 Noviembre 2011], p.385-402. Disponible:http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-99842006000300004&lng=es&nrm=iso. ISSN 1315-9984.

19. SÁNCHEZ J. Algunas consideraciones de los costos medioambientales en los Procesos productivos[online],2003 citado: Julio 30 de 2003], disponible en:

<http://www.utp.edu.co/php/revistas/ScientiaEtTechnica/docsFTP/10329139%20-%20142.pdf>