

## **Tema: El Presupuesto Operativo como elemento de Coordinación, Información, Control y Motivación en las Empresas Cubanas**

### **RESUMEN**

Para la realización del trabajo se realizó una investigación sobre *“El Presupuesto Operativo como elemento de Coordinación, Información, Control y Motivación” en las Empresas Cubanas*, el cual tiene como objetivo, ampliar el conocimiento en cuanto a la importancia que se le debe atribuir al control presupuestario ya que este contribuye a la identificación de las medidas correctoras que pueden ayudar a alcanzar los objetivos empresariales y para ello es necesario realizar un puntual y correcto análisis de los acontecimientos reales que ha vivido la empresa en comparación con los que se habían previsto y valorar el porqué de las desviaciones ocurridas.

### **INTRODUCCIÓN**

A raíz de la gran crisis económica que sufrió Cuba, a partir de la década de los 90 y debido a las consecuencias que esto trajo consigo; en una ardua lucha por mantener las conquistas obtenidas, el Estado Cubano adopta nuevas medidas que le ayudaran a recuperar su economía. Todo esto provocó significativos cambios económicos, así como la aplicación de nuevas técnicas que utilizaban en el resto del mundo.

Los profesionales de la economía de las empresas cubanas, han tenido que incorporar estas técnicas que les permiten evaluar la situación de sus entidades de forma similar a otros lugares a nivel internacional.

Los presupuestos son previsiones cuantitativas sobre el futuro de la empresa. Si se pregunta ¿Por qué es importante la confección de presupuestos? Diríamos que:

- La confección de presupuestos no solo ayuda a la previsión del futuro, sino que también sirve para controlar y evaluar la gestión de todas las partes de la empresa y para tomar las medidas correctoras pertinentes que permitan mejorar los resultados de la gestión.

Ante esta situación se propone aplicar un procedimiento que permita a la empresa garantizar una eficiente presupuestación, para lo cual se tomó como ejemplo la Fábrica de Ventanas de Las Tunas.

Problema: ¿Qué instrumentos se deben aplicar para garantizar la presupuestación y la obtención de mejores resultados en la gestión de la empresa?

La actualidad del tema, el amplio campo de aplicación y el aporte significativo que este tendría para las empresas cubanas permitió formular la siguiente hipótesis:

El mejoramiento de la presupuestación garantizará el cumplimiento eficiente de los objetivos de la empresa y permitirá tomar medidas para mejorar los resultados.

La investigación tiene el objetivo siguiente:

- Adecuar la tecnología presupuestaria vinculada a la obtención de mejores resultados.

## I. MARCO TEORICO

¿Cómo surge el Presupuesto?

Formalmente, el *presupuesto* aparece por primera vez en Europa en los artículos 341 y 342 de la Constitución de Cádiz y es en ella donde se consolidó su perfil institucional. El presupuesto para que realmente merezca este nombre ha de contar con los siguientes elementos: determinación simultánea de ingresos y gastos con objeto de estimar si las previsiones están equilibradas o se espera un déficit, puesto que el superávit es en principio inaceptable, aprobación por la representación nacional y control a *posteriori* de las cuentas por una institución independiente dedicada a este único objeto.

Con anterioridad a 1812 nunca se utilizó el término en los textos legales y sólo en la Constitución francesa del 99 se presentan debidamente relacionados los elementos componentes antes citados. En Inglaterra el *Civil List Act* de 1698 concedió a Guillermo III una cantidad fija de 700.000 libras con destino al mantenimiento de su casa y otros servicios civiles de carácter público, renunciando a cualquier control del gasto siempre que no excediese esta cantidad. La Constitución francesa de 1791 y la de 1795 confió al poder legislativo el debate y aprobación de las contribuciones, la publicidad de las cuentas de gastos sin plantear siquiera la estimación de ingresos y gastos. En la de 1799 aparece esta, sin definir ninguna relación cuantitativa entre ellos y sólo en 1814 aparece la palabra *budget* en el texto constitucional que restableció a los Borbones.

En España, la Constitución de Bayona, de acuerdo con el modelo francés del 99, disponía la aprobación trienal de «la cuota de las rentas y gastos anuales del Estado» y el decreto de las Cortes de 22 de marzo de 1821 ordenó que se hiciese una relación de gastos por cada ministerio «a fin de que examinado y sancionado todo por las Cortes se forme la lista o presupuesto general de los desembolsos correspondientes a las obligaciones peculiares de cada ramo».

La Constitución de Cádiz desarrolló metódicamente la idea sin reconocer al ministro de Hacienda, que es quien somete el presupuesto a las Cortes, capacidad para arbitrar entre las peticiones de sus colegas, sin que tampoco pueda hacerlo ningún otro al no formar los ministros consejo, ni tener quien los presida (aa. 227 y 341). Al presupuesto de gastos acompañará «el plan de las contribuciones que deban imponerse para llenarlo» (a. 342) con lo que aparece en una versión aún borrosa el principio del equilibrio presupuestario.

a. 341. Para que las Cortes puedan fijar los gastos *en todos los ramos* del servicio público y las contribuciones que *deban cubrirlos*, el secretario del despacho de Hacienda las presentará, luego que estén reunidas, el *presupuesto general* de los que se estimen precisos...

a. 342. El mismo secretario del despacho de Hacienda presentará con el presupuesto de gastos el plan de las contribuciones que deban *imponerse para llenarlos*.

En su primitiva versión el presupuesto no incluía más que los gastos aunque tenía que estar acompañado de un proyecto de contribuciones que los equilibrasen, pero poco después, a la hora de aprobar el primero de todos, el correspondiente a 1814 se había producido ya la integración de ingresos y gastos en el presupuesto.

Un presupuesto no es una simple estimación de ingresos y gastos para el año siguiente a su aprobación. Para el gobierno que elabora el proyecto es la definición de una política económica e implica la petición de los medios necesarios para su realización. Para las Cortes que lo aprueban es un medio de orientar la gestión gubernamental y en caso de necesidad un medio de presión capaz de obligar al ejecutivo, dado que el rechazado proyecto provoca la ilegalidad de todo acto destinado a recaudar las contribuciones. El presupuesto no pudo por tanto aparecer en la historia antes de la división de poderes, y cuando esta fue promulgada la representación nacional se erigió en la instancia que tenía que otorgar su consentimiento tanto para recaudar como para gastar.

El proceso presupuestario se inicia con una estimación de ingresos y una propuesta de gastos que el ministro de Hacienda somete a las Cortes, las cuales rechazan, enmiendan o aprueban el proyecto en cada una de sus partes. Una vez promulgado es ejecutivo, es decir, se pueden exigir los pagos y realizar los gastos de acuerdo con los términos definidos en el texto sancionado. El ejecutivo no dispondrá de capacidad para realizar transferencias de una a otra partida e incurrirá en responsabilidad política el ministro de hacienda que autorice semejante movimiento de fondos. Concluido el plazo de vigencia se procede a la liquidación del presupuesto, función próxima a la realizada por los contadores del Antiguo Régimen, aunque estos se cuidaban ante todo de perseguir el fraude, en tanto el interés preferente es ahora comprobar que se han respetado los gastos contraídos.

Aunque Canga Argüelles informó abundantemente a las Cortes del estado de la Hacienda, sólo en una ocasión tocó el tema, en una lectura que realizó a comienzos de mayo de 1811 en que trataba el presupuesto desde un punto de vista más político que financiero. De quienes le sucedieron en el cargo ninguno completó el año de mandato y no es fácil por tanto atribuir la paternidad del primer presupuesto, el de 1814, a no ser que reconozcamos como autor a Manuel López Araujo que fue el último ministro de la etapa liberal y que ocupó de nuevo el cargo durante todo el año 1816. El presupuesto que las Cortes de Cádiz aprobaron antes de disolverse, se caracteriza por la brevedad de sus partidas en las que de un lado figuran las cantidades totales de cada ministerio hasta un total de 950 millones, que las rentas ordinarias sólo cubrían en el 48 %. El resto e incluso algo más habría de obtenerse mediante la contribución directa cuyo reparto regional hemos ofrecido anteriormente.

De la masa total de gastos, el ministerio de la Guerra consumía el 82 % y no es fácil imaginar que fuera a gastarse menos de los 776 millones, cifra que reaparecerá, según tendremos ocasión de ver, con ocasión de la guerra carlista. A pesar de lo elevado de la cifra y de lo dudoso de su atención con la contribución aún quedaban partidas sin incluir, tales como los gastos de la Regencia, los de las Cortes o los fondos de amortización que habían sido separados del presupuesto por un decreto promulgado la víspera.

Aunque no llegó a completar el trámite parlamentario se conserva el cuadro de gastos de lo que, de no producirse el golpe de Estado dado por el rey tras su regreso a España, habría sido el presupuesto de 1815. En él se repiten algunas partidas de gastos, aparecen por primera vez consignados los gastos de la Casa Real y las Cortes, se reducen a dos las partidas de ingresos y se ofrece también por primera vez un déficit.

La práctica del presupuesto de 1814 puede suponerse tan lejana como se quiera del proyecto aprobado por las Cortes, sin que por ella pierda nada de su significado político ni de su novedad financiera, hasta el punto de que un futuro ministro absolutista no dudará en adoptarlo aunque sea de manera parcial.

## 1.1 EL PRESUPUESTO COMO ELEMENTO DE CONTROL

El Control es el esfuerzo sistemático para hacer coincidir los resultados con los objetivos propuestos.

¿Qué importancia se le atribuye al control?

- ❖ La dinámica del medio, requiere un monitoreo constante de los cambios externos, que de no ser detectados a tiempo pueden afectar al sistema.
- ❖ El aumento constante en la complejidad organizativa de la entidad obliga a incrementar el control del trabajo en las interdependencias evitando que se malgasten los esfuerzos de coordinación de la dirección.
- ❖ Los seres humanos se equivocan, por lo que hay que identificar los errores antes que causen daño.

El Plan y el Control tienen que trabajar de conjunto para lograr resultados eficientes.

Plan       $\longrightarrow$       Brinda el sentido direccional para alcanzar los objetivos.

Control    $\longrightarrow$       Se concentra en guiar las actividades designadas para alcanzar estos objetivos.

Un sistema efectivo de control tiene como características:

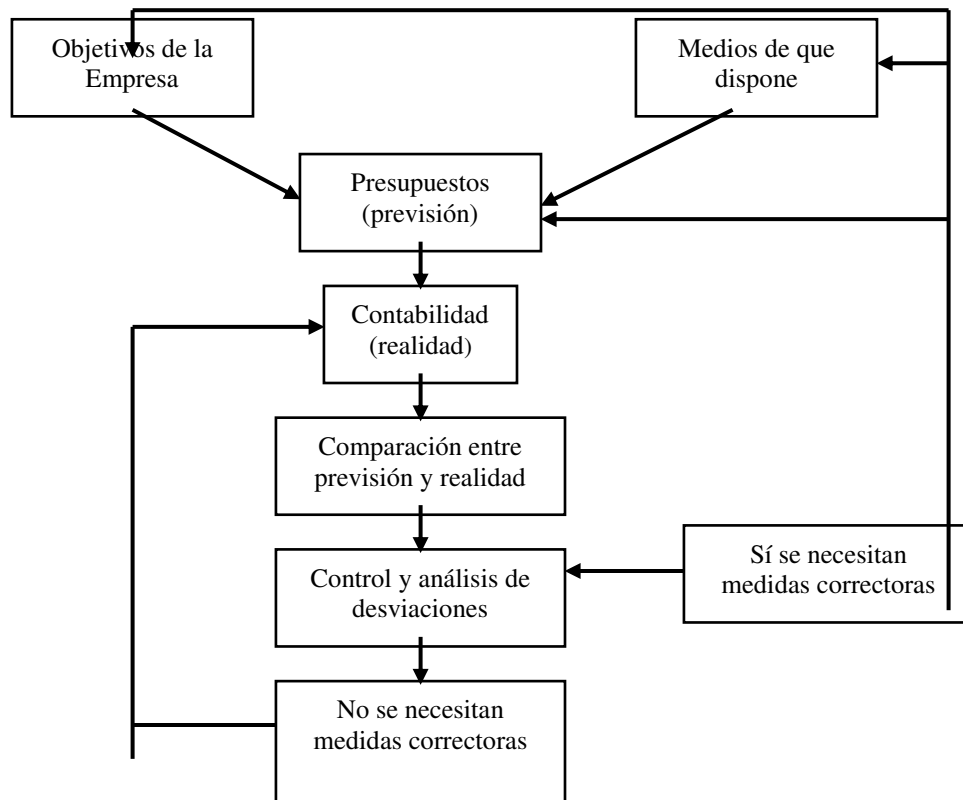
- Ser preciso. Brindar información verídica y en tiempo. Ser objetivo. Claramente entendido, aceptado por los que están sometidos al mismo.
- Ser concentrado en los puntos estratégicos. En los cuales es posible esperar que ocurran desviaciones o que estas causen daños mayores.
- Ser económico. Sus beneficios deben ser reales.
- Estar integrado al flujo de trabajo. Brindar la información que retroalimente al punto en que se puede tomar la acción correctiva inmediata.
- Ser flexible. Debe asimilar eventualidades o hechos no esperados.
- Ser operativo. Cuando hay desviación debe indicar la acción a tomar.

El control puede expresarse como el conjunto de procedimientos, métodos y actividades que se emplean para determinar si un proceso determinado se comporta en su ejecución de acuerdo con los presupuestos, planes, normas, leyes o directivas que lo regulan.

Habiendo hecho un breve resumen sobre lo que es el control, podemos continuar con el tema en cuestión, partiendo de su concepto:

Los Presupuestos son previsiones cuantitativas sobre el futuro de la empresa. La confección de presupuestos no sólo ayuda a la previsión del futuro, sino que también

sirve para controlar y evaluar la gestión de todas las partes de la empresa y para tomar las medidas correctoras pertinentes que permiten mejorar los resultados de la gestión.



Estas medidas correctoras pueden afectar a los objetivos de la empresa, a los medios con que cuenta o, incluso, a los propios presupuestos ya que a veces hay que modificarlos para compatibilizar lo que se desea alcanzar con lo que se puede conseguir.

La elaboración de presupuestos es el instrumento de gestión utilizado para la planificación y el control. Tradicionalmente, los presupuestos se utilizaban para calcular y autorizar los costos, pero es más útil considerar los presupuestos como una herramienta de gestión que ayuda a alcanzar los objetivos (eficacia) con un óptimo uso de los recursos (eficiencia). Para ello, es conveniente que el proceso de elaboración de los presupuestos cumpla algunos requisitos:

- ✓ En la confección de los presupuestos deben participar todas las personas que tengan a su cargo la responsabilidad de ingresos, costos o inversiones. Cuando los presupuestos vienen impuestos unilateralmente por la alta dirección se convierten en una fuente de desmotivación.
- ✓ La aprobación de la integración de todos los presupuestos es responsabilidad de la alta dirección de la empresa. Por ello, es habitual que la confección de los presupuestos requieran de un proceso interactivo a través del cual se intenta conciliar los objetivos y perspectivas de todos los responsables con los de la alta dirección.
- ✓ Hay que respetar un determinado calendario con el fin de que los presupuestos estén aprobados antes de iniciar el período presupuestado.

- ✓ A medida que va avanzando el período presupuestado hay que ir informando a los responsables de ingresos, costos e inversiones de la marcha de la realidad en relación con el presupuesto, con el fin de poder tomar medidas correctivas, si se estima oportuno, a tiempo.
- ✓ Tiene que haber algún tipo de incentivo, material o inmaterial, para aquellos responsables que consiguen cumplir los objetivos marcados en sus presupuestos.

Los presupuestos pueden hacerse a nivel anual, mensual, semanal o diario. Asimismo pueden ser objeto de separación para cada una de las unidades de la empresa, con el objetivo de evaluar la actuación de cada unidad.

Es importante clarificar que este proceso sirve para algo más que para proyectar el futuro de la empresa. En realidad, los objetivos principales del sistema presupuestario son:

- ❖ Coordinar los objetivos generales y los medios con los objetivos específicos y los medios de cada departamento de la empresa.
- ❖ Informar de la marcha de la marcha de la empresa a nivel global y a nivel de cada una de sus unidades.
- ❖ Controlar el nivel de consecución de los objetivos a nivel global y por unidades.
- ❖ Incentivar a los distintos colaboradores de la empresa.
- ❖ Tomar las medidas correctoras necesarias para optimizar los resultados de la gestión.

## 1.2 PROCESO DE ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

Una vez definidos los objetivos de la empresa, a nivel del horizonte temporal cubierto por el presupuesto y los medios con los que se va a contar, ya se puede iniciar el proceso. Tal y como se ilustra el proceso parte de la formulación de la previsión de ventas y a partir de esta se elaboran los presupuestos de producción, consumo, compra y el resto de los estados contables provisionales.

En la elaboración del presupuesto, deben participar cada uno de los centros de responsabilidad, pero es la dirección quien debe marcar las directrices generales. Corresponde generalmente al departamento financiero o al de control de la gestión, coordinar el proceso presupuestario y marcar fechas y plazos de finalización. Generalmente, el proceso presupuestario implica unas fases duras de negociación entre los centros, con el objetivo de coordinar los objetivos

individuales con los objetivos globales y generales de la empresa, por lo que se suelen necesitar varias reuniones y varias repeticiones en el cálculo del presupuesto hasta conseguir el presupuesto global y su aceptación por la dirección. Es muy importante, que sea la propia dirección quien impulse el presupuesto para motivar su seguimiento por cada responsable, e identifique claramente sus aportaciones individuales al conjunto de la empresa.

### **Presupuesto de Ventas**

La elaboración de este presupuesto precisa determinar las unidades a vender de cada producto y los precios de venta. Normalmente, este presupuesto es confeccionado por el departamento comercial de la empresa.

***Presupuesto de Ventas = Pronóstico de Ventas \* Precio de Venta***

### **Presupuesto de Producción**

Contiene el número de unidades que se producirán en el período considerado. Para determinarlo, es preciso conocer el número de unidades que se venderán y el nivel inicial y el deseable como final de existencias de artículos terminados, con el fin de determinar las unidades a producir.

#### ***Pronóstico de Ventas***

***+ Inventario Final de Artículos Terminados***

***- Inventario Inicial***

***= Plan de Producción***

### **Presupuesto de Consumo de Materia Prima**

Conocida la producción prevista, las necesidades de materiales por unidad de producto y el precio de compra de la materia prima, se puede determinar el consumo previsto de materia prima.

#### ***Plan de Producción***

***\* Norma de Consumo***

***= Requerimiento de Materia Prima***

***\* Precio de Compra de Materia Prima***

***= Presupuesto de Consumo de Materia Prima***

### **Presupuesto de Compra de la Materia Prima**

A partir de los consumos previstos de materia prima, se pueden estimar las compras si se fijan los niveles de existencia necesarios de materiales. Finalmente, con esta información y los precios unitarios previstos de cada material ya se pueden calcular los importes a comprar.

#### ***Requerimiento de Materia Prima***

***+ Inventario Final de Materia Prima***

***- Inventario Inicial de Materia Prima***

***= Cantidad de Materia Prima a Comprar***

***\* Precio de Compra de Materia Prima***

***= Presupuesto de Compra de la Materia Prima***

El presupuesto de existencias de materiales permite prever las necesidades de espacio para almacenamiento y los fondos invertidos en el almacén. Además, este presupuesto permite programar con tiempo los pedidos a los proveedores.

### **Presupuesto de Mano de Obra Directa**

Este presupuesto se elabora también a partir del presupuesto de producción. Para conocer su costo hay que tener en cuenta el tiempo preciso de mano de obra directa por unidad de producto y la tasa horaria.

En el caso de que para elaborar un producto intervengan diferentes tipos de mano de obra directa, hay que calcularlo para cada uno de ellos. El presupuesto de mano de obra directa permite prever con tiempo las necesidades de este tipo de personal para detectar los sobrantes o posibles necesidades.

#### ***Plan de Producción***

***\* Norma de Consumo***

***= Requerimiento Total en Horas***

***\* Tarifa Salarial***

***= Presupuesto de Mano de Obra Directa***

### **Presupuesto de Costos Indirectos de Fabricación**

Este presupuesto está integrado por costos fijos y variables y se confecciona en unidades monetarias.

**Costos Indirectos de Fabricación Fijos**  
**+ Costos Indirectos de Fabricación Variables**  
**= Presupuesto de Costos Indirectos de Fabricación**

### **Presupuesto de Inventarios Finales**

Este presupuesto se calcula tanto para la materia prima como para los artículos terminados, en el caso de la materia prima el inventario final en unidades monetarias va a ser el resultado de la multiplicación del inventario final en unidades por el precio de compra de esta y para los artículos terminados, ya conocemos cuánto es su inventario final en unidades, pero necesitamos saber el costo unitario de la materia prima para elaborar una unidad de producto terminado, por lo que se deben confeccionar tantas fichas de costo presupuestadas como productos tenga.

**Materia Prima**

**Inventario Final**

**\* Precio de Compra**

**= Inventario Final**

**Artículos Terminados**

**Inventario Final**

**\* Costo Unitario**

**= Inventario Final**

### **Ficha de Costo Presupuestada**

Elementos	U/M	Norma de Consumo *	Precio	=	Costo
Unitario					
Material Directo					
Mano de Obra Directa					
Costo Indirecto de Fabricación					

El precio del costo indirecto de fabricación se calcula a través de una tasa.

Tasa de Aplicación CIF Presupuestados = Total CIF Presupuestados / Total HMOD

### **Presupuesto de Costo de Venta**

A partir de los presupuestos de consumos previstos de materiales, de mano de obra directa, de CIF, se puede calcular el presupuesto de costo de venta, siempre que se conozca los niveles de inventarios de artículos terminados, tanto iniciales como finales.

**Presupuesto de Consumo de Materia Prima**

**+ Presupuesto de Mano de Obra Directa**

**+ Presupuesto de Costos Indirectos de Fabricación**

**= Costo de Manufactura**

**+ Inventario Inicial de Artículos Terminados**

**- Inventario Final de Artículos Terminados**

**= Presupuesto de Costo de Venta**

### **Presupuesto de Gastos Operacionales**

Es la suma de todos los gastos en que se incurrieron.

**Gastos de Ventas**

**+ Gastos de Administración**

**+ Gastos Financieros**

**= Presupuesto de Gastos Operacionales**

### **Estado de Resultados Presupuestado**

Se elabora a partir de los distintos presupuestos.

**Presupuesto de Ventas**



- **Presupuesto de Costo de Ventas**
- = **Utilidad Bruta**
- **Presupuesto de Gastos Operacionales**
- = **Utilidad en Operaciones**
- **Reparto a Trabajadores**
- = **Utilidad Antes de Impuestos**
- **Impuestos sobre la Renta**
- = **Utilidad Neta Presupuestada**

### **1.3 ANÁLISIS DE LAS DESVIACIONES**

La parte más relevante del análisis de desviaciones es la evaluación detallada de cada una de las variables que condicionan directa e indirectamente los resultados obtenidos. Las desviaciones se calculan a partir de la comparación entre la previsión y la realidad. Las variaciones que se analizan para los costos estándar son las siguientes:

- ✓ Para el Material Directo:
  - Variaciones en Precio (VP)
  - Variaciones en Eficiencia (VE)

$VP = (PR - PE) * \text{Cantidad Real Comprada}$

$VE = \text{Cantidad Real Utilizada} - \text{Cantidad Estándar Permitida}) * PE$

Donde:

PR  $\longrightarrow$  Precio Real

PE  $\longrightarrow$  Precio Estándar

Si PR es menor que PE y la Cantidad Real Utilizada es menor que la Cantidad Estándar Permitida, la situación es favorable porque los costos reales son inferiores a los previstos.

Al analizarse la desviación en la materia prima, la causa de la desviación en el costo puede ser por la cantidad consumida de materia prima, o bien por el precio de la misma. La desviación en cantidad informará del mejor o peor rendimiento en el consumo de materias primas (ya sea como consecuencia del uso de las mismas, de la calidad del material, o de posibles robos, por ejemplo).

- ✓ Para la Mano de Obra Directa:
  - Variaciones en Precio
  - Variaciones en Eficiencia

$VP = (TR - TE) * \text{HMOD Realmente Trabajadas}$

$VE = (\text{HMOD Realmente Trabajadas} - \text{HMOD Estándar Permitidas}) * TE$

Donde:

TR  $\longrightarrow$  Tarifa Real

TE  $\longrightarrow$  Tarifa Estándar

HMOD  $\longrightarrow$  Horas de Mano de Obra Directa

Con ello se mide, la eficiencia de la mano de obra en el proceso de producción, que puede ser por utilizar más ó menos horas de las previstas y/o por ser más baratas o más caras de lo previsto.

La desviación en tiempo de la MOD será favorable o desfavorable en función de la cantidad de tiempo consumido. Cuando es desfavorable puede deberse básicamente a problemas de motivación, de formación (desconocimiento de los procedimientos a emplear) al ausentismo, o a que la previsión se hizo incorrectamente.

La desviación económica se deberá a diferencias en la previsión de los salarios y demás componentes de la retribución.

✓ Para los Costos Indirectos de Fabricación:

- Variación en un Factor
- Variación en dos Factores
- Variación en tres Factores

V. en un factor

$$VT = (CIFR - CIFA)$$

$$CIFA = HMOD \text{ Estándar Permitida} * \text{Tasa de Aplicación Total Estándar de los CIF}$$

Donde:

VT → Variación Total

CIFR → Costos Indirectos de Fabricación Real

CIFA → Costos Indirectos de Fabricación Aplicados

V. en dos factores

$$VP = (CIFR - CIFPHMOD \text{ Estándar Permitidas})$$

$$CIFPHMOD \text{ Estándar Permitidas} = CIFV + CIFQ \text{ Presupuestados}$$

$$CIFV = HMOD \text{ Estándar Permitidas} * \text{Tasa de aplicación Estándar de los CIFV}$$

$$VV = (HMOD \text{ del Denominador} - HMOD \text{ Estándar Permitidas}) * \text{Tasa de Aplicación Estándar}$$

de los CIF Fijos

$$VT = (CIFR - CIFA)$$

Donde:

VP → Variación en Presupuesto

CIFPHMOD Estándar Permitidas → Costos Indirectos de Fabricación Presupuestados

en HMOD Estándar Permitidas

CIFV → Costos Indirectos de Fabricación Variables

CIFQ → Costos Indirectos de Fabricación Fijos

VV → Variación en Volumen

V. en tres factores

$$VP = (CIFR - CIF \text{ Presupuestados en HMOD Realmente Trabajadas})$$

$$CIF \text{ Presupuestados en HMOD Realmente Trabajadas} = CIFV + CIF \text{ Fijos Presupuestados}$$

$$CIFV = HMOD \text{ Realmente Trabajadas} * \text{Tasa de Aplicación Estándar de los CIFV}$$

$$VE = (HMOD \text{ Realmente Trabajadas} - HMOD \text{ Estándar Permitidas}) * \text{Tasa de Aplicación Estándar de los CIF Fijos}$$

$$VT = CIFR - CIFA$$

Los Costos Indirectos pueden analizarse de varias formas, dependiendo del tipo de información de costos disponible.

En el caso de que no se separen la parte fija de la variable de los costos indirectos, las desviaciones se analizan a nivel del centro de costo, globalmente, o bien separando la desviación en precio de la desviación en cantidad.

Si se pueden separar los costos indirectos en variables y fijos, se calcularán las desviaciones de ambos tipos de costo por separado. De esta manera, en el caso de los costos variables se analizará separadamente la desviación en cantidad y la desviación en precio. Para los costos fijos se separará la desviación de presupuesto y la de volumen.

En el estudio sobre las desviaciones se suele informar, en primer lugar, de cada una de las desviaciones significativas, su cifra prevista, su cifra real, la diferencia en términos absolutos o en términos relativos y su calificación según se consideren favorables o desfavorables para la empresa responsable de dicha desviación.

En segundo lugar, los responsables deben explicar brevemente la causa, o causas de las desviaciones.

Y, finalmente, se aportan propuestas de posibles soluciones para que la dirección pueda tomar las decisiones y medidas correctoras definitivas. Al proponer las medidas correctivas, también conviene indicar la fecha en la que se controlarán si han sido efectivas o no.

## DESARROLLO

### PROPUESTA PARA LA CONFECCIÓN DE PRESUPUESTOS y ANALISIS DE VARIACIONES EN LA FABRICA DE VENTANAS DE LAS TUNAS

La Fábrica de Ventanas de Las Tunas, presenta las siguientes operaciones:

#### FABRICA DE VENTAS LAS TUNAS Balance General 31 de diciembre del 2007

Activos		Pasivos	
Act.Circulante	\$ 4 000.00	Cuentas por pagar	\$ 45
000.00			
Cuentas por cobrar	19 000.00	Imp.por pagar	<u>10</u>
<u>000.00</u>			
Mat. Primas	25 000.00	Total circulante	\$ 55
000.00			
Art.Terminados	<u>32 000.00</u>	Pas. Fijos	<u>35</u>
<u>000.00</u>			
Total A.Circ.	\$ 80 000.00	Total Pasivo	\$ 90
000.00			
Mobiliario	50 000.00	<u>Cap.contable</u>	
Edificio \$ 40 000.00		Cap.social	200
Depreciación 5 000.00	35 000.00		
000.00		Util.retenida	<u>10</u>
Maquinaria 173 000.00			
<u>000.00</u>		Tot.cap.contable	<u>\$ 210</u>
Depreciación 38 000.00	<u>135 000.00</u>		
<u>000.00</u>		Tot.pas.capital	\$ 300
Total Activos	\$ 300 000.00		
000.00			

Información adicional:

La Empresa fabrica un solo producto, donde sus ventas presupuestadas ascienden a: 25 000 uds. con un precio de venta \$ 120.00

Requerimiento de productos:

		<u>Costos</u>
Materia Prima	3 lts	\$ 5.00/lts
Mano de Obra Directa	1 hrs	25.00/hrs

<u>Inventarios</u>	<u>Mat. Prima X</u>	<u>Art. Terminado</u>
Inv.Inicial		500
Inv.Final	7 000	1 200

No existe inventario en proceso.

Los gastos indirectos de producción:

Variables	\$ 60 000.00
Fijos	40 000.00
Total	\$ 100 000.00

Además los gastos de ventas ascienden a \$ 200 000.00, los de administración \$ 150 000.00 y los Financieros a \$ 50 000.00. El reparto a los trabajadores sobre la utilidad es del 8 % y el impuesto sobre la renta es del 42 %.

Para calcular las variaciones en Material Directo, Mano de Obra Directa y Costos Indirectos de Fabricación se tiene la siguiente información:

Material Directos Comprados	90 000 Lts
Material Directo Usado en producción	75 000 Lts
Precio Real por Lts de MD	\$ 3.00
Tasa Salarial de MOD real	20.00
Horas Reales de MOD Trabajadas	40 000 Hrs
Costos Indirectos de Fabricación	\$ 80 000.00

### **APLICACIÓN DE PRESUPUESTOS a la fábrica de ventanas de las tunas-**

#### **1) Presupuesto de ventas.**

Pronóstico de ventas	25 000
* Precio de ventas	120.00
= Presupuesto de Ventas	\$ 3 000 000.00

La Fábrica de ventanas de Las Tunas espera obtener ingresos de \$ 3 000 000.00

#### **2) Presupuesto de Producción.**

Pronóstico de ventas	25 000
+ Inv.Final Art.Term	1 200
- Inv.Inic.Art.Term	500
Presupuesto de Producción (Uds)	25 700

Tiene que fabricar 25700 unidades.

### 3) Presupuesto de Consumo de Materia Prima

Presupuesto de Producción	25 700
* Norma de Consumo	3
= Requerimiento de Materia Prima	77 100
* Precio de Compra de la Materia Prima	5.00
Presupuesto de Consumo de la Materia Prima	\$ 385 500.00

Prevé un gasto de \$ 385 500.00 para el consumo de materia prima.

### 4) Presupuesto de Compra de la Materia Prima

Requerimiento de Materia Prima	77 100
+ Inv. Final de Materia Prima	7 000
- Inv. Inicial de Materia Prima	
Cantidad de Materia Prima a Comprar	84 100
* Precio de Compra de la Materia Prima	5.00
= Presupuesto de Compra de la Materia Prima	\$ 420 500.00

Requiere comprar \$ 420 500.00 de materia prima.

### 5) Presupuesto de Mano de Obra Directa

Plan de Producción	25 700
* Norma de Consumo	1
Requerimiento Total en Horas	25 700
* Tarifa Salarial	25.00
Costo de la Mano de Obra Directa	\$ 642 500.00

Se prevé incurrir en un costo de mano de obra directa de \$ 642 500.00

### 6) Presupuesto de los Costos Indirectos de Fabricación

Costos Indirectos de Fabricación Fijos	40 000.00
Costos Indirectos de Fabricación Variable	60 000.00
Total de Costos Indirectos Presupuestados	\$ 100 000.00

Los costos indirectos de fabricación ascienden a 100 000.00

### 7) Presupuesto de Inventarios Finales

	Materia Prima
Inventario Final	7 000
* Precio de Compra	5.00
Costo Inv. Final	\$ 35 000.00

Inventario Final Artículos Terminados	1 200
* Costo Unitario	43.89
Costo Inv. Final	\$ 52 668.00

#### Ficha de Costo Presupuestada

Elementos	U/M	Norma de Consumo	Precio	Costo Unitario
Material Directo	Lts	3	5.00	15.00
Mano de Obra Directa	Hrs	1	25.00	25.00
Costos Indirectos de Fabricación	Hrs	1	3.89	3.89
Costo Unitario				\$ 43.89

A la Fábrica le debe costar \$ 83.89 por cada unidad de producto que fabrique.

$$\begin{aligned}
 \text{Tasa de Aplicación de} & \quad \frac{\text{Total de CIF}}{\text{Total de HMOD}} \\
 \text{CIF Presupuestados} & = \frac{100\,000.00}{25\,700 \text{ HMOD}} \\
 & = \$ 3.89 / \text{HMOD}
 \end{aligned}$$

Por cada HMOD se le asignan al producto \$ 3.89 de CIF.

#### 8) Presupuesto de Costo de Ventas

Presupuesto de Consumo de Materia Prima	385 500.00
+ Presupuesto MOD	642 500.00
+ Presupuesto CIF	100 000.00
Costo de Manufactura	1 180 668.00
+ Inv. Inicial de Artículos Terminados	32 000.00
- Inv. Final de Artículos Terminados	52 668.00
Costo de Venta Presupuestado	\$ 1 160 000.00

La Fábrica espera tener un costo de venta presupuestado de \$ 1 160 000.00

#### 9) Presupuesto de Gastos de Operaciones

Gastos de Ventas	200 000.00
+ Gastos de Administración	150 000.00
+ Gastos Financieros	50 000.00
Gastos de Operaciones Presupuestados	400 000.00

La Fábrica tendrá un gasto operacional de \$ 400 000.00

#### 10) Estado de Resultados Presupuestados

**FÁBRICA DE VENTANAS LAS TUNAS**  
**Estado de Resultados Presupuestados**  
**31 de Diciembre de 2007**

Ventas	\$ 3 000 000.00
- Costo de Ventas	<u>1 160 000.00</u>
Utilidad Bruta	1 840 000.00
- Gastos de Operaciones	<u>400 000.00</u>
Utilidad en Operaciones	1 440 000.00
- Reparto a Trabajadores (8%)	<u>115 200.00</u>
Utilidad Antes de Intereses e Impuestos	1 324 800.00
- Impuestos Sobre la Renta (42%)	<u>556 416.00</u>
Utilidad Neta Presupuestada	\$ 768 384.00

La Cía Estrella espera tener una Utilidad Neta Presupuestada de \$ 768 384.00

**Análisis de las Variaciones**

Variaciones de Material Directo:

VP = (PR – PE) Cantidad Real Comprada

VP = (3.00 – 5.00) 90 000

VP = \$ 180 000.00 Favorable

La Cía en la compra de la materia prima se ahorró por concepto de precio \$ 180 000.00, al pagar

\$ 2.00 menos por litros por los 90 000 comprados.

VE = (Cantidad Real Utilizada – Cantidad Estándar Permitida) PE

VE = 75 000 – 75 000

VE = \$ 0 No Hay Variación

Cantidad Estándar Permitida = EE x Cantidad Unidades a Producir  
= 3 x 25 000  
= 75 000

La Cía utilizó la misma cantidad de Material Directo que se había proyectado para los 25 000 litros.

Variaciones de Mano de Obra Directa:

VP = (TR – TE) HMOD Realmente Trabajadas

VP = (20.00 – 25.00) 40 000

VP = \$ 200 000.00 Favorable

La Cía pagó \$ 5.00 menos por HMOD para las 40 000 HMOD que realmente se trabajaron.

VE = (HMOD Realmente Trabajadas – HMOD Estándar Permitidas) TE

VE = (40 000 – 25 000) 25.00

VE = \$ 375 000.00 Desfavorable

HMOD Estándar Permitidas = 1 x 25 000  
= 25 000

La Cía utilizó 15 000 horas más de mano de obra directa que las HMOD Estándar Permitidas en la producción de 25 000 litros; tuvo que emplear mayor cantidad de HMOD para producir una unidad.

$$VT = \$ 175\,000.00$$

Variación de los CIF (En un factor)

$$VT = CIFR - CIFA$$

$$VT = 80\,000 - 100\,000$$

$$VT = \$ 20\,000.00 \text{ Favorable}$$

CIFA = HMOD Estándar Permitidas x Tasa de Aplicación Estándar de los CIF

$$CIFA = 25\,000 \times 4.00$$

$$CIFA = \$ 100\,000.00$$

$$\begin{aligned} \text{Tasa de Aplicación Estándar CIF} &= \frac{100\,000}{25\,000} \\ &= \$ 4.00 / \text{HMOD} \end{aligned}$$

## CONCLUSIONES

### Presupuesto

La confección y el control de presupuestos se trata de una potente herramienta de gestión que puede contribuir a calcular y gestionar los costos de forma más eficiente.

Mediante estos podemos proyectarnos hacia el futuro y predecir y evaluar nuestros resultados y desempeño a nivel empresarial.

### Desviaciones

El análisis de las desviaciones es la segunda parte del control presupuestario y para que sea útil debe hacerse de forma inmediata una vez finalizado el período correspondiente. Además, la identificación de desviaciones sobre todo las negativas han de implicar la implementación de medidas correctoras con el consenso del responsable de dicha desviación.

## RECOMENDACIONES

Se proponen las siguientes recomendaciones a la entidad:

- Se le recomienda a la entidades implementar progresivamente los mecanismos de los presupuestos hasta alcanzar su implantación total y adaptarlos de acuerdo a sus características, toda vez que se considera de vital importancia para las tomas de decisiones.



- Lograr en un breve plazo la adopción de medidas organizativas y funcionales que permitan el cumplimiento de las regulaciones establecidas con el objetivo de mejorar la situación actual de nuestras entidades.

## **BIBLIOGRAFÍA**

AECA: "El Proceso Presupuestario en la Empresa" Documento 4 de la Comisión De Contabilidad de Gestión, Madrid, 1993

Amat. J. M. "Control Presupuestario", Ediciones Gestión 2000, Barcelona 1989.

Blanco, F. "Contabilidad de Costos y de Gestión", Ediciones Deusto, Bilbao, 1993  
Capítulos 22, 23, 24 y 26.

Rosanas, JM y Ballarín, E: "Contabilidad de Costos para la Toma de Decisiones", Editorial Desclée de brouwer, Bilbao, 1994.

Benítez Miranda, MA y Miranda Dearribas, MV. "Contabilidad y Finanzas para la Formación Económica de los Cuadros de Dirección".

Amat, Oriol y Soldevila, Pilar: "Contabilidad y Gestión de Costes".

## **DATOS DEL AUTOR**

Autor: Omar Martínez Pupo

Nací en el municipio de Mayarí, Provincia Holguín, Cuba. Soy graduado en Licenciatura en Contabilidad y Finanzas en el Centro Universitario Vladimir Ilich Lenin de la provincia de Las Tunas. Actualmente curso estudios en una maestría de Contabilidad Gerencial en el Centro Universitario Vladimir Ilich Lenin de la provincia de Las Tunas. Soy Auditor de la Sucursal cubalse Las Tunas .

El trabajo fue realizado en el mes de junio del 2008.