

GESTIÓN PRESUPUESTARIA EN EL SECTOR DE PASTAS ALIMENTICIAS DEL ESTADO ZULIA. VENEZUELA

Aníbal Mújica Fernández

Guillermo Rodríguez Medina

Profesores Titulares de la Universidad del Zulia (L.U.Z) Venezuela

Belkis Rodríguez Castro

Maestrante en Gerencia de Empresas de L.U.Z.

Marianais Fereira Nava

Coinvestigadora Auxiliar de L.U.Z.

RESUMEN

El presente artículo tiene como finalidad analizar el proceso de gestión presupuestaria llevado a cabo en el sector de pastas alimenticias del estado Zulia (Venezuela). Para el análisis en cuestión, se utilizó como población las tres empresas dedicadas a esta actividad, las cuales se localizan en el municipio San Francisco. El tipo de estudio es de carácter descriptivo, recogiendo la información a ser utilizada en el análisis a través de un cuestionario elaborado para ese propósito. Los resultados revelan que el sector de pastas alimenticias presenta una gestión presupuestaria donde las actividades de control no son llevadas en forma exhaustiva, por no considerar las relacionadas con la toma de decisiones correctivas y las de seguimiento; al igual que las de evaluación, que se les presta poca atención, y cuando se realizan no siempre se comunican a los responsables de los procesos para su consideración y fines pertinentes.

PALABRAS CLAVE: Gestión Presupuestaria, Pastas Alimenticias, Planificación de actividades, Control presupuestario, Evaluación del desempeño.

ABSTRACT

The purpose of the present article is to analyze the process of budgetary administration carried out in the nutritious pastas sector of the Zulia state (Venezuela). For this analysis, it was used as population the three companies dedicated to this activity, which are located in the San Francisco municipality. The study type is descriptive, the information used in the analysis was gathered through a questionnaire elaborated for that purpose. The results reveal that the sector of nutritious pastas presents a budgetary administration that does not take the control activities in exhaustive form, for not considering those related with the corrective decisions taking and those of follow-up; as the evaluation activities, that gives them few attention, and when are realized, the results of the evaluation are not always communicated to the responsible of the processes for its consideration and pertinent objectives.

KEY WORDS: Budgetary administration, Nutritious pastas, Activities planning, Budgetary control, Performance evaluation.

INTRODUCCIÓN

En la inauguración de las operaciones de la planta productora de sal (PRODUSAL), Ricardo Siri, hizo algunas reflexiones de sumo interés sobre los negocios internacionales. Al respecto expresó:

“La economía mundial evoluciona rápidamente y así ocurre también en la forma que las compañías crean valor. Estamos enfrentando la consolidación, regionalización y globalización de nuestros clientes y competidores, la competencia se intensifica en precios, se erosionan márgenes y nuestros clientes demandan mayores y mejores servicios” (1999:3).

Indudablemente, la globalización ha introducido profundos cambios en los negocios internacionales, lo cual ha motivado a que las empresas deben generar mecanismos gerenciales que les permitan mantenerse en los mercados. En tal sentido, el mismo autor indica que para tener éxito, en mercados altamente competitivos deberán internalizar, las conductas siguientes:

- Desarrollar un conocimiento profundo de los clientes y sus actividades.
- Discutir los temas, tomar decisiones y luego apoyar esas decisiones.
- Desafiar, innovar y aceptar el cambio.
- Demostrar respeto hacia los demás, honestidad en las apreciaciones y compromisos.
- Participar y colaborar con sus colegas en la búsqueda de soluciones.
- Dar y aceptar responsabilidades, articulando planes que contengan clara asignación de responsabilidades para cada uno de los empleados.

Las apreciaciones anteriormente mencionadas, deben ser plenamente consideradas por todas las empresas venezolanas, especialmente en las de pastas alimenticias, por ser éste sector estratégico en la producción alimentaria de bajo costo a pesar de su alto contenido nutricional.

La pasta alimenticia constituye un renglón de gran importancia en la dieta del venezolano, a pesar de que el trigo, que es la materia prima utilizada, es de origen importado, y de acuerdo a Mercado y Lorenzana (2000), quienes son citados por Granito y Torres (2003), ocupa el tercer lugar entre los productos más consumidos por la población venezolana. Además, según el estudio efectuado por Abreu y Ablan (2002:132) aseguran que entre todos los grupos de alimentos, el de los cereales resultó ser, en términos absolutos y relativos, el que realizó las mayores contribuciones dentro de las cantidades totales de energía, proteínas y carbohidratos importadas presentes diariamente en la alimentación del habitante promedio de Venezuela, en cada uno de los años del periodo estudiado (1981 – 1997).

El sistema alimentario de un país debe velar no solo para que todas las personas, de todas las edades, que integran su población tengan acceso físico, con los medios económicos necesarios, a suficientes alimentos para que no tengan problemas nutricionales, sino tratar de cooperar en el plano internacional para ayudar en la búsqueda de solucionar el problema mundial de la seguridad alimentaria.

De acuerdo a Reyes Castañeda et al (2002:39), manifiestan que en “la disponibilidad de alimentos hay grandes problemas en cuanto a recursos naturales y humanos, avances científicos y tecnológicos, políticos y económicos, de infraestructura, distribución, conservación, almacenamiento, etc., por lo cual los países pueden clasificarse en dos grandes grupos: los pobres y los ricos...”. Es evidente que esta caracterización pone de manifiesto que mientras los países ricos han logrado conformar una agricultura altamente productiva, para satisfacer los requerimientos alimenticios de su población, en los países pobres no se garantiza la seguridad alimentaria, porque el desarrollo agrícola está limitado, principalmente por la

falta de conocimiento científico y tecnológico, que son indispensables para superar las deficiencias en la producción de alimentos.

Los autores Abreu et al (1993:27), indican que “El sistema alimentario de un país abarca un conjunto variado y múltiple de actividades económicas que la sociedad nacional respectiva organiza para cumplir satisfactoriamente la función social alimentación–nutrición”. Esto significa que la política alimentaria, es un desafío multidimensional y complejo, que debe tomar en cuenta los diferentes componentes que la integran, para que sus áreas funcionales, (consumo, abastecimiento, transformación y distribución) operen sincronizadamente, en aras de conseguir la eficiencia económica, el crecimiento sostenido, la equidad social, la productividad y la competitividad.

Por otra parte, el estado venezolano dentro de sus lineamientos estratégicos contempla una atención prioritaria para el sistema alimentario, pues, en la Carta Magna se incorporan elementos de modernización que permiten desarrollar políticas agropecuarias basadas en la competitividad, en generación y distribución de la riqueza.

El artículo 305 de la Constitución Nacional establece que: “El Estado promoverá la agricultura sustentable como base estratégica del desarrollo rural integral a fin de garantizar la seguridad alimentaria de la población; entendida como la disponibilidad suficiente y estable de alimentos en el ámbito nacional y el acceso oportuno y permanente a éstos por parte del público consumidor.... A tales fines, el Estado dictará las medidas de orden financiero, comercial, transferencia tecnológica, tenencia de la tierra, infraestructura, capacitación de mano de obra y otras que fueren necesarias para alcanzar niveles estratégicos de autoabastecimiento...”.

Esta situación, contempla el desarrollo de la producción agrícola, que encierra un conjunto variado y múltiple de actividades económicas, para convertir a Venezuela de un país importador a un país con capacidad de autoabastecimiento para garantizar la seguridad alimentaria.

Según la Unión de Industriales Argentinos (UIA), quien auspicio el 5° Foro Federal de la Industria Región Pampeana (Mayo 2005), Venezuela aparece como séptimo productor de pastas alimenticias, después de Italia, Estados Unidos, Brasil, Rusia, Turquía y Egipto; y es el segundo consumidor de pastas per capita anual con 13 Kgs, después de Italia que tiene 28 Kgs. (www.uia.org.ar).

La producción y el consumo de pastas per capita en Venezuela justifican el interés particular de abordar la gestión presupuestaria en dicho sector, dada la importancia de dicha gestión como mecanismo de planificación y control en las decisiones estratégicas, tácticas y operacionales que deben ser tomadas en cuenta por las empresas, para la búsqueda del desarrollo económico, la productividad y la competitividad.

La economía nacional se ha visto impactada desfavorablemente por factores externos e internos, entre los primeros pudieran mencionarse los siguientes: alta conflictividad política, acceso limitado a las divisas, alto precio de los insumos, ya que la materia prima utilizada, como el durum de trigo es un componente importado, altas tasas de interés, entre los segundos se tienen: limitada visión en los negocios y capacidad tecnológica, poca innovación y desarrollo de productos.

Dadas estas consideraciones, se hace imperante estudiar los aspectos más relevantes de la gestión presupuestaria en las empresas del sector de pastas alimenticias, por ser esta un proceso de suma importancia para garantizar el éxito en los negocios, traducándose en la permanencia y el crecimiento de dichas empresas en el mercado.

1. ASPECTOS RELEVANTES EN LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA

La gestión presupuestaria constituye un proceso dinámico y complejo de decisiones gerenciales tendentes a prever los escenarios de actuación y gestión que deben realizarse para lograr los objetivos y metas planteadas, y así poder, garantizar las condiciones óptimas de desarrollo y crecimiento de los negocios.

El presupuesto es uno de los instrumentos de mayor relevancia en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas de dicha gestión, en el manejo del negocio de pastas alimenticias, tanto a corto como a largo plazo.

Las conceptualizaciones que se han formulado para definir lo que se conoce como presupuesto son variadas. Al respecto, Welsch et al (1997:41) quienes prefieren denominarlo planificación y control de las utilidades, expresan que *“comprende un enfoque sistemático e integrado a la planificación de proyectos, la planificación táctica y la planificación estratégica”*. El autor Del Río González (2002:1-5), lo considera como la *“estimación programada, en forma sistemática, de las condiciones de operación y de los resultados a obtener por un organismo, en un periodo determinado”*. Mallo y Merlo (1995:119) expresan que es *“un medio de acción empresarial que permite dar forma en términos económicos a las decisiones contenidas en los planes y programas”*. Por otro lado, Burbano y Ortiz (2000:11) lo definen como *“expresión cuantitativa formal de los objetivos que se propone alcanzar la administración de la empresa en un periodo, con la adopción de las estrategias necesarias para lograrlos”*.

De las distintas definiciones esbozadas sobre presupuesto, se desprende la necesidad de planificar y controlar las acciones gerenciales que la empresa implementará para lograr los resultados previstos en los planes y programas presentados. Por tanto, el presupuesto implica integrar y coordinar acciones tendentes a optimizar los recursos financieros disponibles para el logro de los objetivos y metas previstas por la gerencia.

La gerencia debe centrarse en dirigir una estrategia que le permita despejar las siguientes interrogantes: ¿Dónde está?; ¿Cómo lograr el cambio? y ¿Hacia dónde se quiere ir?, en relación a las preguntas planteadas Ramírez (2002) sostiene que responder la primera es necesario la identificación del negocio, el análisis de la industria, la identificación de los factores básicos de competencia y la identificación de fuerzas y debilidades; con respecto a la segunda interrogante, habrá que considerar: la definición de la dirección estratégica y la de los planes de acción, y por último, responder ¿Hacia dónde se quiere ir?; se debería enfatizar en la definición de la misión y la de los valores.

1.1. Formulación de Objetivos

En la gestión presupuestaria, hay que considerar aspectos importantes como, la formulación de objetivos y la fijación de metas, ya que dirigen los esfuerzos empresariales hacia el logro del éxito; a este respecto Blanco (1980, 24) plantea que una gestión racional debe enfocarse en:

“La identificación y previsión de las necesidades a satisfacer. La identificación de los objetivos que pueden ser perseguidos, para satisfacer estas necesidades. La búsqueda de las acciones más eficaces, para alcanzar estos objetivos.

La decisión en sí misma, es decir, la elección entre las acciones posibles, teniendo en cuenta los recursos disponibles hoy y los previsibles en el futuro.

Ejecución de la decisión.

Por último el control de la ejecución que tiene por objeto asegurar que los objetivos son alcanzados, que lo son además, con los medios previstos y también, eventualmente, la toma de acciones correctivas”.

Por otro lado, Blanco (1980:25), también expresa que *“toda empresa necesita un sistema de planificación y control que ayude a clarificar los objetivos, identificar las alternativas abiertas a la firma y medir la utilidad de esas alternativas en la satisfacción de los objetivos de la empresa”.*

Dentro de los aspectos relevantes en la gestión presupuestaria, la formulación de los objetivos es una fase de alto sentido de corresponsabilidad entre todos los miembros de la empresa. En tal sentido, se debe orientar la acción en plantearse objetivos que atiendan los siguientes factores: jerárquizables, realizables, congruentes, al mismo tiempo considerar los beneficios que aportan en la gestión, entre los cuales se tienen los lineamientos siguientes: orientan la actuación y gestión, reducen la incertidumbre y conflictos, y permiten la sinergia.

1.2. Fijación de Metas

La definición de metas, representa una actividad de suma importancia para la gestión, ya que la misma conduce a la optimización de los recursos y a la evaluación del desempeño de los responsables de los procesos en la empresa, en tal sentido, para su fijación se deben asumir los siguientes criterios: claras, alcanzables, medibles; y en relación con los beneficios que genera a lo interno de la empresa, se tienen: permiten la asignación de recursos, constituyen un mecanismo para controlar el avance de los objetivos, fijan prioridades en las decisiones y permiten la evaluación del desempeño. Además, también se hace énfasis en las fases del proceso presupuestario, las técnicas y tipos de presupuesto, así como en el control y la evaluación en la gestión presupuestaria.

1.3. Fases del Proceso Presupuestario

El análisis de las fases del proceso presupuestario representa otro aspecto importante a considerar en la gestión presupuestaria. Evidentemente, las fases representan las acciones y actuaciones que deben ser contempladas por los responsables en la formulación del presupuesto. Por tanto, es necesaria que cada fase sea analizada en su justa dimensión para garantizar el éxito del negocio, ya que la formulación del presupuesto es parte integrante del plan estratégico de la empresa. Los autores Burbano y Ortiz (2000) describe las etapas en la preparación del presupuesto; en la siguiente forma:

- Preiniciación o planeación: se hace un diagnóstico donde se analizan las tendencias de los principales indicadores empleados para calificar la gestión gerencial.
- Elaboración: se dirige en cuantificar en términos financieros los planes acordados en la etapa de la planeación.
- Ejecución: se relaciona con la puesta en marcha de los planes.
- Control: se centra en garantizar que los resultados reales estén en concordancia con los resultados pronosticados.
- Evaluación: la acción se orienta a juzgar los resultados reales con el propósito de reconocer los fracasos y éxitos en la gestión.

El autor Del Río González (2002) describe con mayor detalle normativo las fases que deben darse en la conformación del presupuesto. Al respecto expresa, que las etapas son:

- **Previsión:** Tener a disposición todo lo necesario para cubrir satisfactoriamente las actividades que se generarán en cada una de las fases a abordar en el proceso presupuestario.
- **Planeación:** Requiere atender diversos aspectos relacionados con la preparación del presupuesto. Siendo el estudio de los datos e información recopilada por cada una de las instancias organizativas de la empresa.
- **Formulación:** Constituye la integración de los presupuestos parciales, previamente elaborados por cada una de las unidades administrativas, para la preparación del presupuesto global de la empresa.
- **Aprobación:** Se refiere al acto normativo de sancionar por la alta dirección el presupuesto a aplicar en un período determinado.
- **Ejecución y Coordinación:** Consiste en dar a conocer el presupuesto a todos los niveles de la organización. Además, se deben diseñar manuales de normas y procedimientos que faciliten el desempeño de todos los miembros de la organización sobre la ejecución del presupuesto.
- **Control:** Consiste en medir y comparar los resultados reales versus los resultados planificados con el propósito de determinar las desviaciones, las cuales se explican dando lugar posteriormente a definir acciones correctivas para garantizar una gestión eficaz y eficiente en el manejo de los recursos.
- **Evaluación:** En esta fase los resultados logrados se analizan con el propósito de verificar el impacto que han tenido sobre la gestión.

Siguiendo con la temática relacionada con las fases inmersas en la conformación del presupuesto, Welsch et al (1997) manifiestan que las etapas a asumir para la elaboración del presupuesto, son las siguientes: planear, dirigir y controlar.

Si bien es cierto que Del Río (2002), hace un análisis más exhaustivo sobre las fases del presupuesto, que las desagrega en siete, Welsch et al (1997), las presenta en solo tres, y Burbano y Ortiz (2000) en cinco, la presente investigación se realiza siguiendo el criterio de este último, porque se considera que las fases de previsión y aprobación están implícitas en la de planeación y elaboración respectivamente.

En la fase de planeación se hace un diagnóstico de los principales factores que influyen en el desarrollo de la formulación presupuestaria, y se debe hacer énfasis particularmente en: identificar y evaluar las variables relevantes que tengan un impacto sobre la empresa, formular los objetivos atendiendo la visión y misión, establecer las metas a alcanzar, desarrollar las estrategias para lograrlos, implantar un mecanismo de comunicación efectiva que contenga las instrucciones que expresen el cómo desarrollar los planes estratégicos, tácticos y operativos.

En la etapa de elaboración, con base en los factores tomados en cuenta en la planeación, se asignan los recursos, principalmente los financieros, a los diferentes presupuestos funcionales de la organización; incluyendo, además, de los presupuestos operacionales los financieros.

En la fase de ejecutar, la actividad primordial se focalizará en el recurso humano, el cual es parte crucial en la gestión presupuestaria, no tanto por su intervención en la etapa de planeación y control de los presupuestos como factores claves del proceso, sino más bien en la capacitación, persuasión e interpretación inteligente que debe poseer la alta gerencia para convertirlos en medios para transformar el éxito accidental por el programado, y sistematizarlo de acuerdo a los objetivos trazados, y no tener los presupuestos como un fin en sí mismo. A este respecto Mallo et al (2000:525) expresan que *“los presupuestos se convierten en medio de expresión de la personalidad y del estilo de mando, y como una y otros varían de unas personas a otras, los altos directivos aplican los presupuestos siguiendo métodos*

diversos”. El papel de dirección no solo es pertinente para el plan estratégico sino que debe estar vigilante que el táctico y el operativo estén en concordancia con aquel.

En la etapa del control los aspectos de mayor importancia son: preparar los informes de desempeño en el período establecido, donde se hace una comparación entre los resultados reales y los planificados, se determinan las variaciones y sus causas, se toman las acciones correctivas para revertir las desviaciones. Por último la etapa de evaluación, permite hacer el seguimiento a las decisiones de las acciones consideradas; y los resultados que se desprendan formaran parte de la retroalimentación para mejorar la planificación y el control.

1.4. Técnicas para la Elaboración de Presupuestos

Las técnicas presupuestarias se refieren a los procedimientos que se utilizan para su elaboración, y pueden ser basados sobre las experiencias y/o estudios de las diferentes actividades que integran el proceso presupuestal, para determinar las actividades que están relacionadas con el volumen de producción y cuales no, así mismo las actividades que agregan valor y cuales no.

Sobre este particular, Mallo y Merlo (1995) expresan que existen dos concepciones para la formulación del presupuesto, una basada en el presupuesto incremental, el cual se elabora tomando en consideración, los niveles inflacionarios que presenta la economía para ajustar las diferentes partidas monetarias, y la otra basada, en el presupuesto completo, el cual consiste revisar en cada ejercicio presupuestario todas y cada una de las actividades de la empresa. Por otro lado, los mismos autores (ob. cit 1995:236), señalan que *“el presupuesto incremental se basa, por tanto, en la hipótesis de que las relaciones técnicas que conjugan factores, tiempos, materiales y productos son satisfactorias desde el punto de vista de coeficiente input/output; y cuando estas relaciones técnicas son difíciles de definir, entonces el presupuesto incremental no sirve, debido a que su postulado de base descansa en la hipótesis de permanencia del coeficiente input/output”*. Lo que significa que, en este caso, se debe trabajar con el presupuesto completo.

Independientemente de la técnica utilizada es necesario la realización de un análisis que considere los factores externos e internos de la empresa. Dentro de los primeros se tienen, entre otros, la estabilidad política, el crecimiento del producto interno bruto, el comportamiento del tipo de cambio, la inflación y sus efectos en el poder adquisitivo de la moneda, la demanda y la competencia; y dentro de los factores internos se tienen, entre otros, las condiciones financieras y económicas de la empresa, la estrategia de precios a utilizar, el rendimiento sobre la inversión, la liquidez operativa y la mezcla de productos o servicios a colocar en el mercado.

Dentro de la técnica del presupuesto incremental se pueden considerar el presupuesto flexible o variable y el presupuesto fijo o estático. A este respecto Del Río González (2002:1-19) señala que *“los presupuestos flexibles consideran anticipadamente las variaciones que pudiesen ocurrir y permiten cierta elasticidad, por posibles cambios o fluctuaciones propias, lógicas o necesarias”*. Por otro lado Cárdenas (2002:7) manifiesta que esta técnica presupuestaria *“debe aplicarse a todos los presupuestos, ya que estos deben revisarse y adaptarse a las fluctuaciones del mercado, reconsiderando los planes iniciales de acuerdo con las variaciones que pudieran existir en los ingresos y gastos, mediante la fijación de porcentajes sobre las bases iniciales”*. Welsch et al (1997:364) indican, que *“los presupuestos flexibles se relacionan directamente solo con los gastos (y los costos) y tienen dos funciones: 1) proveer planes de gastos para el plan táctico de utilidades y 2) proveer planes de gastos ajustados a la producción real, para su comparación con los gastos reales en los informes periódicos de desempeño”*, mientras que Horngren et al (2002:220), manifiestan que *“el presupuesto flexible se desarrolla mediante los ingresos*

presupuestados o los importes del costo basados en el nivel de producción real que se logró en el periodo del presupuesto”.

En estas consideraciones sobre presupuesto flexible se observa que Welsch et al lo relacionan sólo con los gastos (y los costos), Del Río González, no manifiesta su campo de aplicación específico, Horngren et al se refieren a los ingresos y costos de producción, mientras que Cárdenas, si indica expresamente que debe aplicarse a todos los presupuestos funcionales de la organización. El presente trabajo se identifica con esta última apreciación, en virtud que tiene un enfoque contemporáneo. Si bien es cierto que el presupuesto flexible, surge originalmente para controlar particularmente los costos indirectos de fabricación, debido a que ellos contienen costos variables, costos fijos y costos mixtos, donde se elaboran diferentes escenarios, de acuerdo a los posibles niveles operativos, su campo de aplicación se ha extendido no solo a los otros elementos de costo, como son los materiales directos y la mano de obra directa, sino también a los ingresos, y a los gastos, tanto en empresas manufactureras como comerciales y de servicios.

Los presupuestos rígidos o estáticos, de acuerdo a Burbano y Ortiz (2000:18), *“por lo general se elaboran para un solo nivel de actividad. Una vez alcanzado éste, no se permiten los ajustes requeridos por las variaciones que sucedan”*, mientras que para Del Río González (2002:I-19), *“son los presupuestos que permanecen invariables, durante la vigencia del periodo presupuestario o en el curso de la vigencia del periodo presupuestario o en el curso de varios”*, mientras que para Neuner y Deakin (1983:410) *“el presupuesto fijo se basa en un solo volumen esperado de actividad mercantil, mientras que el presupuesto flexible se basa en una serie de posibles volúmenes, todos considerados dentro del alcance de la posibilidad”*.

A pesar de que los enfoques de Burbano y Ortiz, y el de Neuner y Deakin, son más claros, sin embargo, se debe ser más explícito, por cuanto, si bien es cierto que el presupuesto rígido se elabora a un solo nivel de operación y éste no puede ser variado en relación al nivel real de actividad alcanzada, mientras que el presupuesto flexible sí permite dicho ajuste, eso no significa que el estático o rígido no se pueda revisar, sin que afecte el nivel en que originalmente se estableció, el término fijo lo que denota es que el presupuesto no es ajustado al volumen real de actividad. Este principio en el que se sustenta el presupuesto rígido es el que utiliza, normalmente, el sector público para la formulación presupuestaria, mientras que el sector privado lo usa cuando la economía es estable, cuestión que es bastante utópica, o cuando desea medir tendencias.

Por otro lado, de acuerdo a Mallo y Merlo, quienes consideran el presupuesto completo como presupuesto base cero, y se apoyan en Meter Pyhrr (Ob. Cit, 1995:235), que lo define *“como un proceso que requiere que cada directivo justifique todas sus solicitudes de fondos. Cada uno debe demostrar que los gastos que propone son realmente necesarios...”*. Sin embargo, el término completo se considera que no es adecuado, porque el presupuesto base cero, de acuerdo a Stonich (1994:10),

“no puede utilizarse en la totalidad del presupuesto de la corporación. Se aplica a las operaciones y programas sobre los que la gerencia tiene facultad de decisión. En la industria el proceso puede emplearse para desarrollar labores de apoyo administrativo y general, mercadotecnia, investigación, ingeniería, apoyo de manufactura y presupuesto de gastos de capital; pero no puede usarse en mano de obra y material directo, ni en ciertas áreas de gastos generales directos”.

Por tanto, el presupuesto base cero solo es aplicable a las áreas administrativas y de staff, no así al proceso productivo; pero tiene la ventaja que parte del análisis costo-beneficio de las diferentes actividades administrativas, y aquellas que no se justifican se eliminan. Pero la desventaja de no aplicarse

a los elementos del costo del proceso productivo, permitió el surgimiento del presupuesto basado en actividades.

El presupuesto basado en actividades es utilizado principalmente por las empresas manufactureras, en virtud que su origen se debe al costeo basado en actividades (CBA), y en donde se hace énfasis en el análisis de las diferentes actividades, principalmente las relacionadas con los costos indirectos de fabricación, partiendo del principio sustentado en la cadena de valores, del cual habla Porter (1980), con la finalidad de, por un lado, eliminar aquellas actividades innecesarias, y por el otro, determinar las verdaderas causas que originan los costos de cada una de las actividades necesarias del proceso. Dando origen a la determinación de los impulsores de costos que pueden ser medidos en términos financieros o no, relacionados con el volumen de producción o no, lo que permite desagregar con mas detalle los costos indirectos de fabricación, en comparación con cualquier otro tipo de presupuesto, ya que este elemento del costo ha tomado una importancia relevante en el actual contexto competitivo, caracterizado por la complejidad organizativa, la diversidad de la producción y la automatización de los procesos, tanto a nivel de hardware como de software.

A este respecto Hongren et al (2002:192) señalan que *“la presupuestación basada en actividades se concentra en el costo presupuestado de las actividades necesarias para producir y vender los productos y servicios”*. Cataldo (1997) habla que para implantar y explotar un sistema de control presupuestario basado en actividades, es necesario contar con: una organización previa, definición del organigrama de la empresa con sus respectivas funciones y responsabilidades, la determinación del coste por hora y de las unidades de obra (ABC) y su control presupuestario. Por otro lado Kaplan y Cooper (1999:295) 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”*.

Como se observa de los conceptos emitidos por los autores anteriores, todos hacen énfasis sobre la importancia de las actividades, sin embargo el de Kaplan y Cooper (1999) contiene elementos de juicios de una mayor abstracción teórica, en el sentido que no solamente encierra la importancia del uso racional de los recursos de la organización, su coordinación y dirección, sino que establece previamente el análisis pormenorizado de las tareas, para la determinación de las demandas de las actividades necesarias, y de esta manera llevar a cabo el proceso presupuestario y así eliminar o reducir al máximo las actividades que se consideren superfluas, es decir, se basa sobre la demanda de actividades concretas, tomando en cuenta, por supuesto, los volúmenes de producción.

El presupuesto basado en actividades hace mucho énfasis en las transacciones que encierra el proceso productivo, principalmente las relativas a los costos indirectos de fabricación, cómo elemento importante dentro de la estructura de costos en las organizaciones manufactureras en el actual contexto, caracterizado por la automatización y la complejidad, donde se busca obtener las mejores ventajas competitivas en la producción o servucción, para ofrecer a los clientes bienes tangibles e intangibles con gran valor y precios razonables, por lo tanto la formulación del presupuesto debe fundamentarse sobre bases concretas.

1.5. Tipos de Presupuestos

El despliegue de todos los presupuestos elaborados, se integran en lo que se denomina el plan financiero, definido por Welsch et al (1997:77), como el *"proceso de cuantificar los resultados financieros de implantar los objetivos, estrategias planificadas, los planes y las políticas de la alta administración. El plan financiero representa, así, una traducción, en términos financieros, de los objetivos, las metas y las estrategias para periodos específicos de tiempo"*. La cuantificación de los

resultados financieros se expresa en la elaboración de cada uno de los presupuestos a nivel táctico de la empresa. Entre los más importantes se tienen los siguientes: el presupuesto de venta, el presupuesto de producción, el presupuesto de gastos operacionales, el presupuesto de inversión y el presupuesto de efectivo.

1.6. Control en la Gestión Presupuestaria

El control en la gestión presupuestaria debe ser visto como un sistema integrado de gestión, que apunta según Blanco (1980: 77) en:

“Apoyar a los directivos en el proceso de toma de decisiones con visión empresarial, para que se obtengan los resultados deseados. En otras palabras, se trata de lograr una congruencia de metas, para lo cual el control de gestión crea el marco dentro del cual las acciones tomadas por los distintos directivos no responden sólo al interés de su propio servicio, sino que responden al interés superior de la empresa en su conjunto”..

Sobre este particular, Lorino (1993:13) manifiesta que *“el objeto del control es simplemente asegurarse de que los comportamientos reales sean conformes con el óptimo predefinido”*. Para Abad (1999: 8) el control representa *“... una herramienta valiosísima para eliminar irracionalidades en una organización, para aprovechar en forma óptima los recursos de que dispone la sociedad, para minimizar los riesgos que conlleva una administración deficiente e ineficaz ...”*

Se infiere que el control se dirige en garantizar que los resultados reales se adecuen a los resultados planificados.

De las distintas definiciones se deriva que el control es una acción dirigida a optimizar los recursos en el logro de los objetivos y metas trazadas. Por tanto, es prioritario que la gerencia tenga claro el papel del control en la gestión presupuestaria.

Resulta apropiado establecer los lineamientos que la gerencia debe abordar en el control de la gestión presupuestaria, entre estos se pudieran tener: comparar los resultados reales con los resultados planificados, identificar e interpretar las causas de las variaciones o desviaciones, tomar acciones correctivas para hacer que los resultados reales concuerden con los resultados planificados y hacer seguimiento a las acciones correctivas con el objeto de evaluar su efecto en la solución de los problemas.

1.7. Evaluación en la Gestión Presupuestaria

La evaluación en la gestión presupuestaria constituye el proceso que permite a la gerencia conocer los factores externos e internos que impactan favorable o negativamente en los negocios de la empresa. Al respecto, Blanco (1980:157) plantea que la evaluación *“permite ir identificando los desfases, cuellos de botellas y puntos débiles que condicionan la expansión rentable de la empresa, los potenciales no explotados en que apoyar su progreso y las líneas de fuerza de un desarrollo armónico”*.

Los autores Pacheco et al (2002:45) reconocen al control de gestión como un sistema integral de evaluación, cuando afirman que *“mediante un cuadro de mando que toma en cuenta las diferentes dimensiones de la gestión expresada en indicadores numéricos, se evalúa periódicamente el desempeño global de la empresa y cada dimensión en particular”*

El enfoque de evaluación se orienta a medir el desempeño con el propósito de instrumentar acciones de mejoramiento continuo en la organización. Por tanto, es conducente que la gerencia visualice la importancia de la evaluación de la gestión presupuestaria.

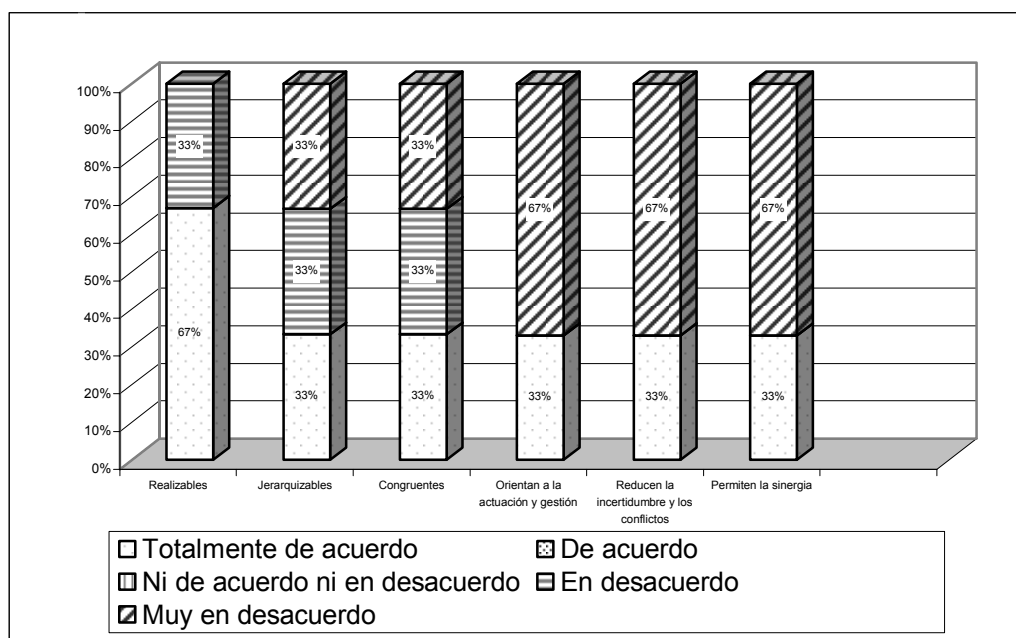
Evidentemente, la gerencia debe definir los lineamientos a considerar en la evaluación de la gestión presupuestaria, entre los cuales se tienen: la identificación e interpretación de los factores internos y externos que afecten favorable o desfavorablemente el desarrollo de la gestión, comunicar a los responsables de los diferentes niveles jerárquicos los resultados de la evaluación y deben ser tomadas en cuenta en la próxima planificación.

2. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

El sector manufacturero de pastas alimenticias del estado Zulia (Venezuela) está conformado por tres empresas ubicadas en el Municipio San Francisco y se determinó que dichas empresas elaboran presupuesto.

Estudiados los aspectos fundamentales en la gestión presupuestaria que compete a dicho sector, se corrió el instrumento de medición de las variables consideradas en la investigación, utilizando en algunas preguntas escala tipo Likert, con cinco alternativas: 1.- Totalmente de acuerdo, 2.- De acuerdo, 3.- Ni de acuerdo ni en desacuerdo, 4.- En desacuerdo y 5.- Muy en desacuerdo; y en otras preguntas dicotómicas.

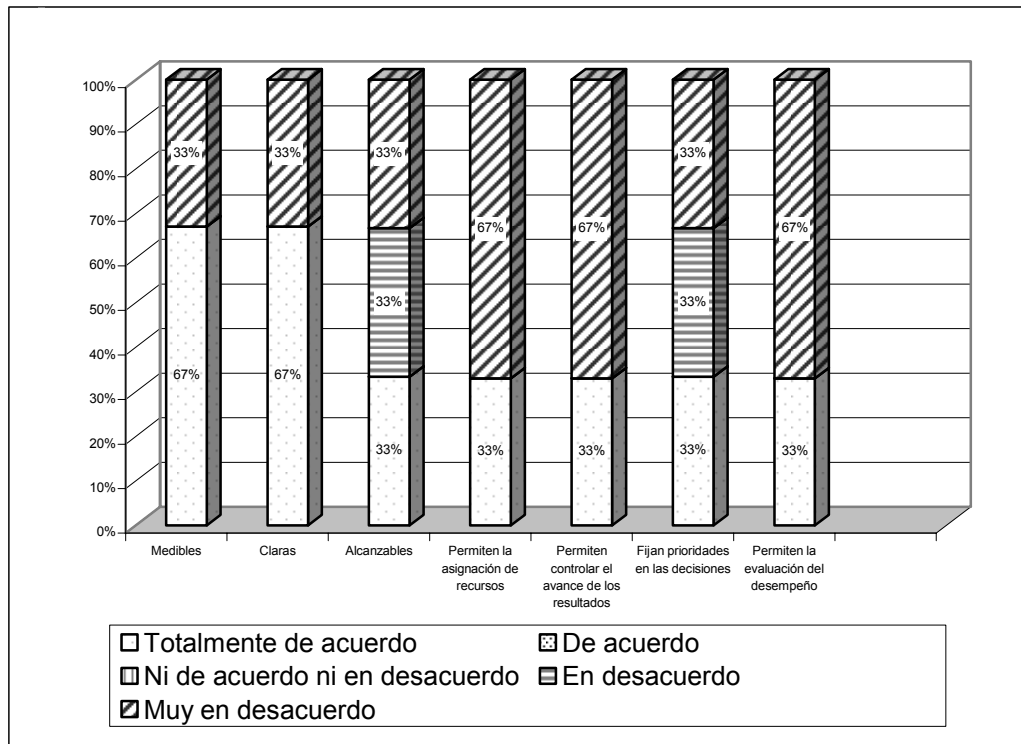
Grafico 1
Criterios en la Formulación de Objetivos



Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

En cuanto a los criterios considerados en la formulación de objetivos, se observó, que dos de las tres empresas analizadas consideraron que los mismos *son realizables*, mientras que los otros criterios referentes a si *son jerarquizables, congruentes, facilitan la orientación para la actuación y gestión, reducen la incertidumbre y los conflictos, y permiten la sinergia*, solo una de ellas expresa que está totalmente de acuerdo (Grafico 1).

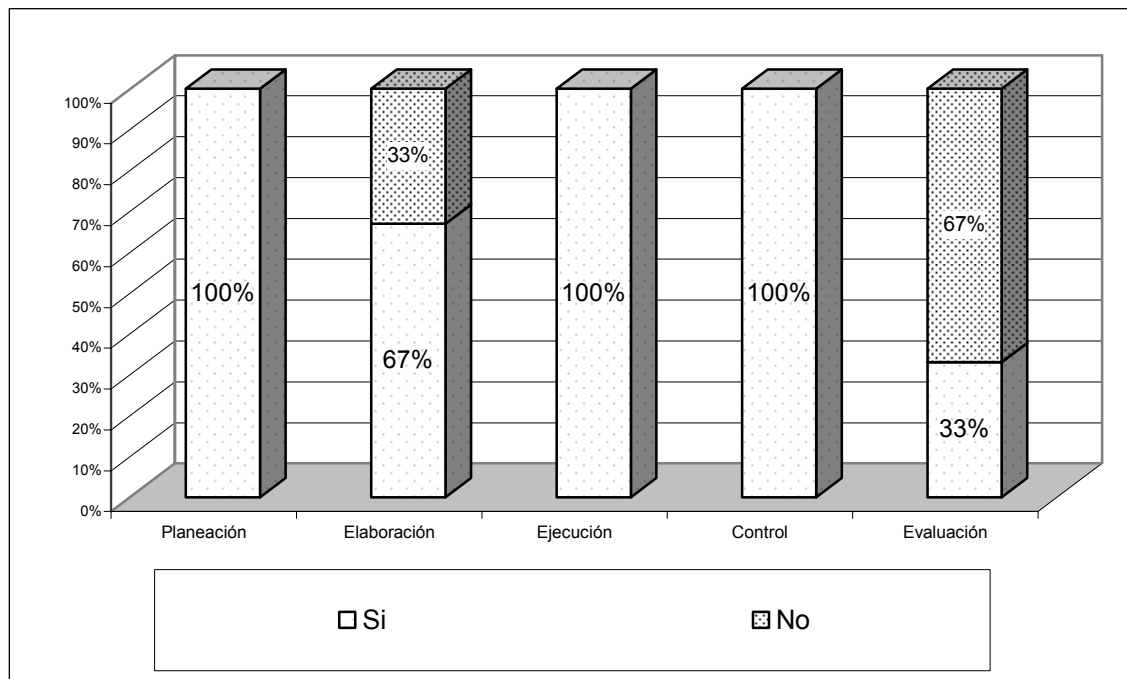
Grafico 2
Criterios en la Fijación de Metas



Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

En relación con los criterios empleados en la fijación de metas, se desprende, que dos de las empresas estudiadas consideran que las mismas *son medibles y claras*, mientras que los otros criterios, referentes a que si las metas *son alcanzables, facilitan la asignación de recurso, constituyen un mecanismo para controlar el avance de los resultados, fijan las prioridades en las decisiones y permiten la evaluación del desempeño*, sólo una de ella los consideró totalmente de acuerdo (Grafico 2).

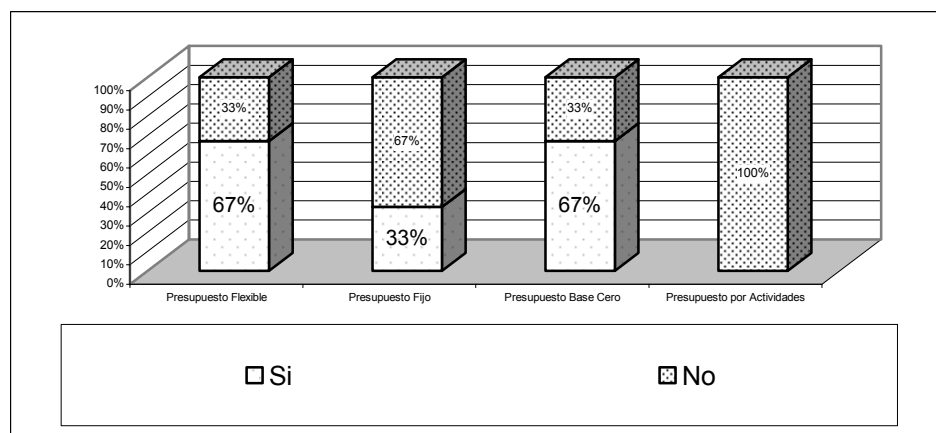
Grafico 3
Fases del Proceso Presupuestario



Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

Con referencia a las fases consideradas en la formulación del presupuesto, se evidenció que las tres empresas estudiadas realizan las fases de *planeación*, *ejecución* y *control*, mientras que la de *elaboración* es considerada solo por dos, y la de *evaluación* es tomada en cuenta solo por una de ellas, (Grafico 3); lo que se traduce en una contradicción, por lo que se infiere que el proceso presupuestario no es llevado a cabo de manera sistemática, sino empírica e informal en algunas de ellas.

Grafico 4
Técnicas Presupuestarias

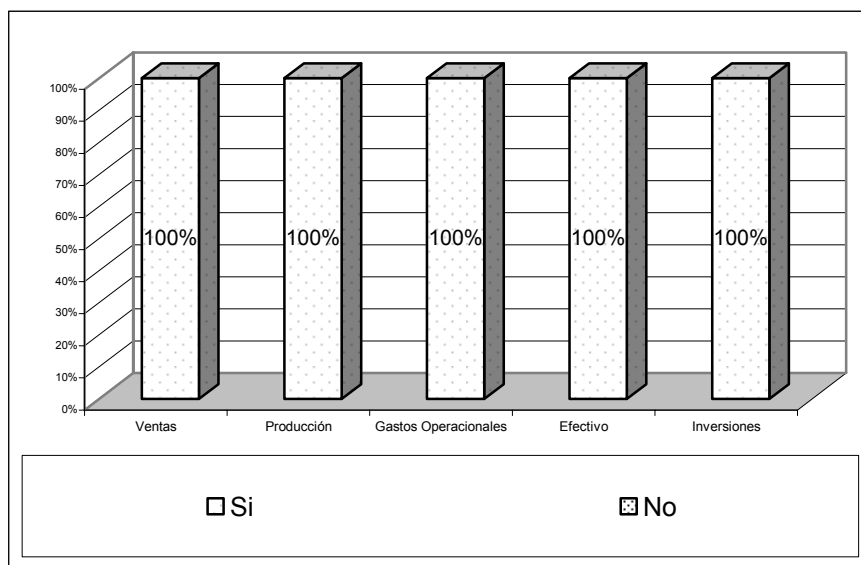


Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

En la aplicación de las técnicas presupuestarias, se observó que de las empresas estudiadas dos utilizan *presupuesto flexible* y el *presupuesto base cero* y una utiliza la técnica del *presupuesto fijo*, porque después de aprobado no se ajusta a los niveles reales operativos, por requerimientos de la alta

dirección. Por otro lado, se determinó que ninguna de las empresas en referencia aplica la técnica del *presupuesto basado en actividades* (Grafico 4).

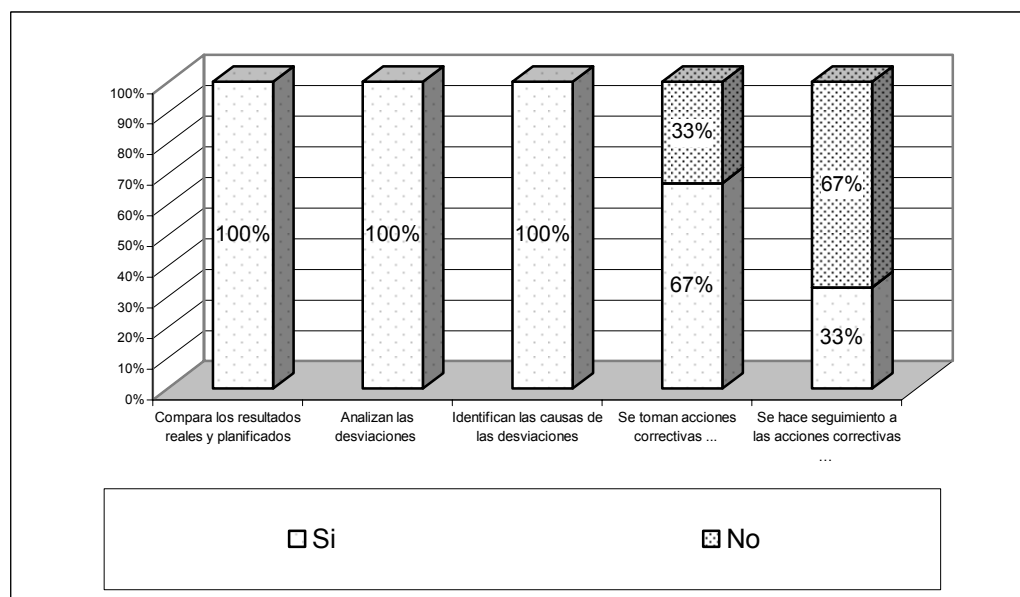
Grafico 5
Tipos de Presupuestos



Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

En cuanto a los tipos de presupuestos que se elaboran, se observó que las tres empresas estudiadas preparan los presupuestos de: ventas, producción, gastos operacionales, efectivo e inversiones (Grafico 5).

Grafico 6
Control en la Gestión Presupuestaria



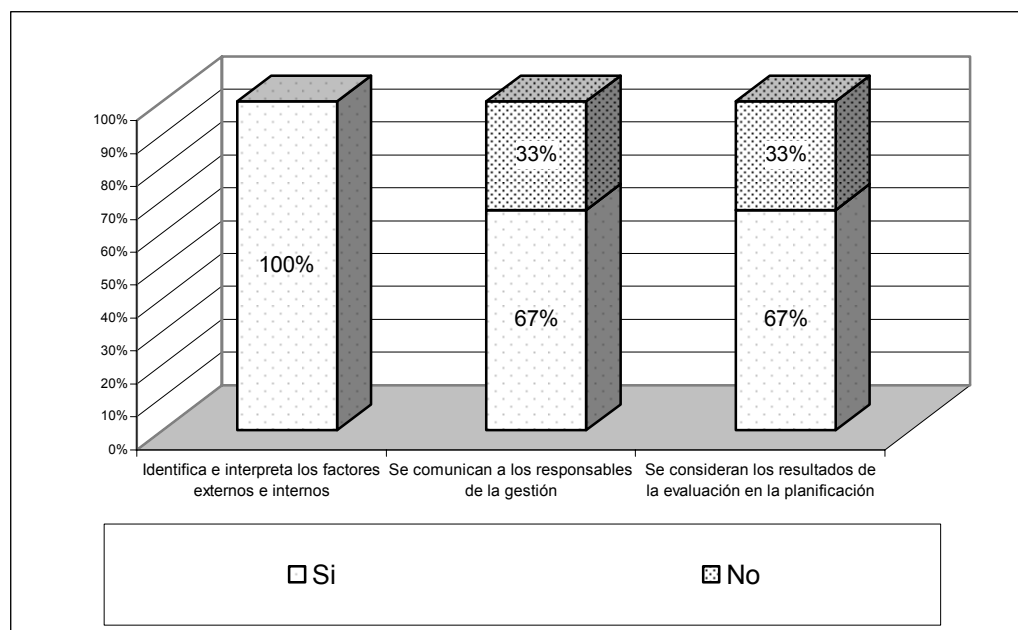
Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

En atención al control de la gestión presupuestaria, se constató que las empresas estudiadas comparan *los resultados reales versus los planificados*, *analizan las desviaciones* e *identifican las causas*

de las variaciones. Sin embargo hay que hacer notar que la empresa que trabaja con presupuesto rígido, tal como se evidencia en el grafico 4, determina sus variaciones sobre niveles de actividades diferentes, y tal situación no permite evaluar el desempeño del centro de responsabilidad en forma adecuada.

Por otro lado, dos de las empresas objeto de estudio *toman acciones correctivas*, durante el proceso de ejecución, para tratar que los resultados reales se ajusten a los planificados; y solo una efectúa el *seguimiento a las acciones correctivas*, con el propósito de evaluarlas. (Grafico 6).

Grafico 7
Evaluación en la Gestión Presupuestaria



Fuente: Elaboración propia con base a la encuesta.

Con referencia a la evaluación en la gestión presupuestaria, se evidenció que las tres empresas objeto de estudio realizan actividades dirigidas a *identificar e interpretar los factores externos e internos*, de las cuales dos *comunican tal situación a los responsables de la gestión*, y *consideran los resultados de la evaluación en la próxima planificación* (Grafico 7).

3. CONSIDERACIONES FINALES

Existencia de un marcado interés del sector en utilizar la gestión presupuestaria, la cual utiliza como instrumento de planificación y control el presupuesto para la toma de decisiones que permitan alcanzar los resultados previstos.

En la formulación de objetivos se observa una visión limitada en cuanto a su importancia en términos de los beneficios que puedan obtenerse para orientar a la gerencia en el logro de los mismos, ya que se hace poco énfasis en la utilidad que los objetivos tienen en relación con la minimización de la incertidumbre para garantizar el éxito en la toma de decisiones.

En la fijación de las metas se evidencia una situación similar a la formulación de objetivos, por cuanto la gestión ha tenido poco interés en centrar su atención en el beneficio que presentan las metas en el control de los resultados en la asignación de recursos y en la evaluación del desempeño.

En relación con las fases consideradas en el proceso presupuestario se manifiesta que la gestión ha dado mayor prioridad a las que tienen que ver con la planeación, ejecución y control, mostrando un desinterés en la fase de evaluación, siendo ésta de vital importancia para garantizar los objetivos de sobrevivencia y crecimiento, que se deben asumir para lograr el éxito en mercados altamente competitivos.

La gerencia ha venido aplicando las técnicas de presupuesto variable o flexible y de presupuesto base cero, las cuales son consideradas de importancia en los niveles operativos y en las áreas administrativas, respectivamente; sin embargo a pesar de ser empresas manufactureras no utilizan el presupuesto basado en actividades, lo que permite controlar con mayor eficiencia los costos de producción, principalmente los indirectos de fabricación.

Las empresas estudiadas utilizan el presupuesto de venta, de producción, de gastos generales, de efectivo y de inversiones, lo cual evidencia el sentido de integridad y coordinación que la gestión presupuestaria asume del proceso para potenciar el éxito.

El control en la gestión presupuestaria es limitado por cuanto se observó que no todas las empresas toman en cuenta las actividades vinculadas con tomar acciones correctivas y hacer seguimiento a las mismas para su evaluación. Por tanto, se dificulta que los resultados previstos se alcancen.

Con relación a la evaluación en la gestión presupuestaria se constató que dos de las empresas estudiadas tienen poca voluntad por esta fase, en virtud que no todas comunican los resultados a los actores responsables, y por ende no son tomados en cuenta en la próxima planificación. Además, una de dichas empresas no compara los resultados reales con los planificados sobre la misma base de actividad, por lo que no permite evaluar el desempeño del centro de responsabilidad.

Como se observa la gestión presupuestaria en el sector de pastas alimenticias del estado Zulia, se lleva a cabo con una visión limitada, por cuanto no considera aspectos fundamentales que les permita la mejora continua de dicha gestión.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABAD ARANGO, D. (1999). *Control de Gestión*. Tercera Edición. Editorial Interconed. Colombia.
- ABREU, E. y ABLAN, E. (2002). *Dinámica Alimentaria y Nutricional de Venezuela: 1981-1997*. EN: Agronegocios en Venezuela, compilado por: Carlos Machado-Allison. Ediciones IESA. Venezuela.
- ABREU, E.; GUTIÉRREZ, A.; FONTANA, H.; CARTAY, R.; MOLINA, L.; VAN KESTERN, A. y GUILLORY, M. (1997). *La Agricultura*. Componente básico del sistema alimentario venezolano. Ediciones Fundación Polar. Convenio Universidad de los Andes (ULA) y Fundación Polar. Venezuela.
- ASAMBLEA NACIONAL (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*.
- BLANCO ILLESCAS, F. (1980). *El Control Integrado de Gestión*. Iniciación a la dirección por sistemas. Editorial Limusa. México.
- BURBANO, J. y ORTIZ, A. (2000) *Presupuestos*. Enfoque Moderno de Planeación y Control de Recursos. Segunda edición. Editorial Mc Graw Hill. Colombia.
- CARDENAS y NÁPOLES, R. (2002). *Presupuestos*. Teoría y Práctica. Mc Graw Hill. México.
- DEL RÍO, C. (2002). *El Presupuesto*. Generalidades, Tradicional, Áreas y Niveles de Responsabilidad, Programas y Actividades, Base Cero, Teoría y Práctica. Editorial ECAFSA. México.

- GRANITO, M.; TORRES, A y GUERRA, M. (2003). “*Desarrollo y Evaluación de una Pasta a base de Trigo, Maíz, Yuca y Frijol*”. INCI. Vol. 28 No. 7. Pag. 372-379. www.scielo.org.ve . 04-07-05.
- HORNGREN, Ch.; FOSTER, G. y DATOR, S. (2002). *Contabilidad de Costos*. Décima edición. Pearson Educación. México.
- KAPLAN, R. y COOPER, R. (1999). *Coste y Efecto*. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Gestión 2000. España.
- LORINO, P. (1993). *El Control de Gestión Estratégico*. La Gestión por Actividades. Editorial Alfa omega. España.
- MALLO, C.; KAPLAN, R.; MELJEM, S. y JIMÉNEZ, C. (2000). *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*. Prentice Hall (Pearson educación). España.
- MALLO, C. y MERLO, J. (1995). *Control de Gestión y Control Presupuestario*. Editorial Mc Graw Hill. España.
- NEUNER, J. y DEAKIN, E. (1983). *Contabilidad de Costos*. Principios y Prácticas. Editorial Uteha. Tomo I. México.
- PACHECO, J., CASTAÑEDA, W. y CAICEDO, C. (2002). *Indicadores Integrales de Gestión*. Editorial Mc Graw Hill. Bogota.
- PORTER, M. (1980). *Estrategia Competitiva*. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. Editorial Continental. México.
- RAMÍREZ PADILLA, D. (2002). *Contabilidad Administrativa*. Sexta Edición. Mc Graw Hill. México.
- REYES CASTAÑEDA, P.; REYES MÉNDEZ, C. y REYES MÉNDEZ, F. (2002). *Introducción a la Agronomía*. Editorial Trillas. México.
- SIRI, R. (1999). “*Produsal ya entró en Operación*”. Revista Interna de Cargill de Venezuela, C.A. Año 5. N° 21 de Julio – Septiembre.
- STONICH, P. (1994). *Base Cero*. Planeación y Presupuesto. Editorial Trillas. México.
- UNIÓN DE INDUSTRIALES DE ARGENTINA (UIA). Quinto Foro Federal de la Industria Pampeana (Mayo 2005). www.uia.org.ar. 06-07-05
- WELSCH, G.; MILTON, R. y GORDM, P. (1997). *Presupuestos. Planificación y Control de Utilidades*. Quinta Edición. Prentice Hall Hispoamericana S.A. México.

Aníbal José Mújica Fernández



Licenciado en Contaduría Pública por la Universidad del Zulia, Estado Zulia /Venezuela. Profesor Titular e Investigador del Centro de Estudios de la Empresa de la Universidad del Zulia. Ha impartido clases de contabilidad de gestión a nivel de pregrado y posgrado. Actualmente es Coordinador del Programa de Posgrado en Contaduría, Nivel Especialización en las Menciones: Auditoría y Costos. Ha sido asesor en materia de control en el sector público. Sus líneas de investigación son, por un lado, desarrollo de la contaduría, y por otro, presupuesto y costos. Es autor de artículos publicados en diversas revistas arbitradas, así como de ponencias y comunicaciones defendidas en congresos y jornadas nacionales e internacionales.

Guillermo Rodríguez Medina



Licenciado en Contaduría Pública, Universidad del Zulia (L.U.Z) Venezuela, Magíster en Gerencia de Empresas. Doctor en Ciencias. Mención Gerencia. Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín, Maracaibo. Profesor Titular de L.U.Z.; impartiendo docencia en contabilidad de gestión, costos y presupuestos, tanto en pregrado como en postgrado, siendo actualmente jefe de dicha área. Investigador del Centro de Estudio de la Empresa de L.U.Z. Coordinador del Doctorado Conjunto “Administración de Empresas”, entre la Universidad Politécnica de Madrid y la Universidad del Zulia. Autor de diversos artículos en revistas de reconocimiento internacional, y ponente en diversos Congresos nacionales e internacionales.

Belkis Rodríguez Castro



Licenciado en Contaduría Pública, Universidad del Zulia (L.U.Z) Venezuela, Magíster en Gerencia de Empresas. Mención Gerencia Financiera (L.U.Z.), Supervisora de Auditoría, co-investigadora auxiliar del Centro de Estudio de la Empresa (CEE) de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia. Co-autora de diversos artículos científicos publicados en revistas de reconocimiento internacional sobre costos y presupuestos. Ha presentado diferentes ponencias en Congresos Nacionales sobre el área objeto de estudio.

Marianais Fereira Nava



Contador Público de la Universidad del Zulia. Actualmente cursando la Maestría en Gerencia Tributaria en la Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín. Maracaibo. Asistente de Auditoría en Portillo Mejías & Asociados. Analista en el Departamento de Auditoría del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Asistente Tributario en el Instituto de Mejoramiento Profesional (IMEPRO). Colaboradora de Investigación del Centro de Estudios de la Empresa en la Universidad del Zulia.