

Universidad de Sancti Spiritus  
"José Martí Pérez"



Facultad de  
Contabilidad y Finanzas

Trabajo de Diploma



***Titulo: Diseño de un procedimiento para el cálculo de los costos de las producciones de leche y carne vacuna en la finca colectiva de la CCS Simón Bolívar del municipio de Yaguajay.***

***Autor: Bárbara Díaz Pérez.***

***Tutor: Lic. Mailubys Pernas Díaz.***

***Curso 2011-2012***

## DEDICATORIA

Dedico este trabajo fruto de varios años de estudio a las personas que han estado a mi lado en los momentos más importantes de mi vida.

- ❖ A mi madre por darme la vida y llenarla de alegría, por guiarme con el mejor de los consejos y apoyarme incondicionalmente.
- ❖ A mis hijas Arrimna y Mailubys por la felicidad y el regocijo que brindan al existir.
- ❖ A mi esposo por indicarme el camino a seguir, por su amor, comprensión y por su presencia.

## **AGRADECIMIENTOS**

- ❖ A mi madre, quien me ha dado aliento en todo momento para que este día se hiciera realidad.
- ❖ A mi esposo, quien me ha brindado todo su apoyo y colaboración en el transcurso de la carrera y el desarrollo de este trabajo.
- ❖ Al Tutor. Lic. Mailubys Pernas Días, por su integra colaboración.
- ❖ A mis compañeros de trabajo que me ofrecieron su ayuda desinteresada cuando la necesite.
- ❖ A todos los profesores, que a lo largo de nuestros años de estudio, han contribuido de manera decisiva a nuestra formación.
- ❖ A los trabajadores de la CCS Simón Bolívar que me brindaron información y ayuda para la realización de este trabajo.

## **RESUMEN**

Los cambios que han tenido lugar en la economía del país y la necesidad que tienen las empresas de ganar en eficiencia, ha tenido como resultado un interés cada vez más creciente de las organizaciones en emplear herramientas y técnicas para elevar la competitividad.

La presente investigación fue realizada en la Finca Colectiva de la CCS Simón Bolívar ubicada en el municipio de Yaguajay, con el objetivo de diseñar un procedimiento que permita, calcular el costo de sus producciones de leche y carne, viabilizando la adecuada fijación de precios y la medición de utilidades que refleje la situación concreta de la entidad y, a su vez, le permita una correcta evaluación del desempeño.

El trabajo está estructurado en tres capítulos. El capítulo número uno consta de una revisión bibliografía sobre los conceptos básicos de la contabilidad de costo, objetivos, conceptualización de la contabilidad agropecuaria, clasificación, cálculo, así como una serie de elementos de vital importancia que respaldan la investigación.

En el segundo capítulo contiene la caracterización de la Granja objeto de estudio y la descripción del procedimiento propuesto; mientras que el capítulo tres, contiene los cálculos realizados para mostrar las técnicas recomendadas en el capítulo dos. Al finalizar se arriban a conclusiones sobre la determinación de los costos y se proponen recomendaciones en función de optimizar el trabajo.

De esta forma, queda a disposición de la Granja Agroindustrial Simón Bolívar de Yaguajay una nueva herramienta y un arma de suma importancia para el cálculo del costo asociado a la leche y la carne.

## ÍNDICE

Introducción	1
<b>Capítulo I: La Contabilidad de Costo, elementos de gasto y su registro.</b>	4
1.1 Conceptualización de la Contabilidad de Costos.	4
1.1.1 Elementos básicos del costo de un producto.	6
1.1.2 Clasificación de los gastos para su registro.	9
1.2 Las Sociedades cooperativas.	10
1.2.1 La organización estructural y funcional de las Cooperativas de Créditos y Servicios.	13
1.3 Costos agropecuarios.	16
1.4 Cálculo de los costos para producciones agropecuarias.	19
1.5 Clasificación de los registros en la actividad agropecuaria.	20
1.6 Determinación del costo unitario real de la producción.	22
1.7 Conclusiones parciales del capítulo.	23
<b>Capítulo II: Descripción del procedimiento propuesto para el cálculo del costo de la leche y la carne en la Finca Colectiva de la CSS Simón Bolívar.</b>	24
2.1 Caracterización de la CSS Simón Bolívar.	24
2.1.1 Caracterización de la Finca Colectiva.	26

2.2 Procedimiento para el cálculo del costo de la leche y la carne.	27
2.2.1 Procedimiento para la determinación del costo de la leche.	28
2.2.2 Procedimiento para la determinación del costo de la carne.	34
2.3 Conclusiones parciales del capítulo.	39
<b>Capítulo III: Aplicación del procedimiento para la determinación del costo de la leche y la carne.</b>	40
3.1. Determinación del cálculo del costo de la leche.	40
3.1.1 Determinación del Costo Unitario por litro de Leche.	42
3.2 Determinación del cálculo de los costos de la carne.	46
3.3 Conclusiones parciales del capítulo.	50
Conclusiones.	51
Recomendaciones.	52
Bibliografía.	53
Anexos.	

## **Introducción.**

En la actualidad hay un creciente auge de la producción de alimentos por ser una necesidad vital. No todos los países tienen las condiciones para lograr el desarrollo agroalimentario que se requiere en estos momentos, ya que existen factores que intervienen fundamentalmente como el clima, la tecnología, los recursos financieros, por lo que no basta el empeño del hombre.

La Organización de Naciones Unidas para la Agricultura y el Programa Mundial de Alimentos (PMA) han dedicado tiempo al estudio de cómo buscar estrategias que permitan producir alimentos a bajo costo, para poder vender los mismos a precios más bajos y lleguen a aquellas personas que necesiten estar mejor alimentadas

El costo constituye un elemento fundamental para la administración de los recursos de que dispone cualquier empresa, mucho más si se trata de una cooperativa que se encuentra en función de generar utilidades en beneficio de la entidad y el colectivo de cooperativas y trabajadores. Por lo tanto, la confección de una herramienta para determinar el costo no se limita a implantar modelos y sus metodologías, sino que busca ser un instrumento eficaz para la revisión y la toma de decisiones partiendo de la selección que brinda el mayor beneficio productivo con el menor nivel de gasto, representando los gastos de producción durante un periodo de tiempo.

El costo de producir nos permite conocer la adecuada utilización y control de los recursos de una cooperativa, mediante el cumplimiento de los planes con la tecnología aplicada, la calidad de la producción obtenida y sus rendimientos, que son factores que derivan en la reducción del costo unitario. El análisis del costo mide la eficiencia de los recursos invertidos, además de la conjugación de cada uno de los elementos que conforman el costo de producción, acorde a los rendimientos productivos obtenidos con la producción total.

Existen aspectos fundamentales que deben garantizar el eficiente control de las reservas productivas y el registro fidedigno del destino de estos consumos; el control oportuno de los costos de mano de obra, así como de otras remuneraciones asumidas por la unidad y el registro correcto de su destino; el eficiente control de los activos fijos tangibles y el registro fiel de la amortización de estos medios, así como de su aplicación a las producciones en las que intervienen; el registro adecuado y correcto control de los restantes gastos aplicados a las producciones, tales como:

servicios recibidos o ejecutados por la misma empresa, energía, gastos que difieren y gastos monetarios; la utilización, de acuerdo con las posibilidades existentes, de medios de medición que garanticen la corrección del gasto aplicado; el control fidedigno y oportuno de los gastos por las áreas de responsabilidad donde estos se originan; y el registro oportuno y con calidad de la información primaria asociada a los gastos.

En la CCS Simón Bolívar se creó una finca colectiva después de aprobado el Decreto Ley No 259 sobre la entrega de tierras en usufructo la cual plantea en su artículo primero que: Se autoriza la entrega de tierras estatales ociosas en concepto de usufructo a personas naturales o jurídicas, las que serán utilizadas en forma racional y sostenible de conformidad con la aptitud de uso del suelo para la producción agropecuaria.

Por estas razones y siguiendo la línea de llegar a una agricultura sostenible, se desarrolla la presente investigación en la finca colectiva de la CCS Simón Bolívar ubicada en el municipio de Yaguajay; teniendo como situación problémica que en dicha granja no se calculan los costos asociados a las producciones de leche y carne vacuna por no contar con un procedimiento adecuado a sus características y que responda a tales propósitos.

El **problema científico** de la investigación radica en que en la finca colectiva de la Cooperativa de Créditos y Servicios (CCS) Simón Bolívar, no existe un procedimiento que le permita calcular el costo de sus producciones de leche y carne vacuna en la finca colectiva, posibilitando la adecuada fijación de los precios, lo que permitirá una adecuada medición de las utilidades que refleje la situación de la entidad.

Por lo que el **objetivo general** se centra en diseñar un procedimiento que le permita, a la Cooperativa de Créditos y Servicios (CCS) Simón Bolívar, calcular el costo de sus producciones de leche y carne vacuna en la finca colectiva, viabilizando la fijación de los precios y la medición de utilidades que refleje la situación concreta de la entidad.

Para tales propósitos, se trazan los siguientes **objetivos específicos**:

1. Efectuar una revisión de la bibliografía actualizada que ofrezca todo un acervo teórico y práctico acerca del tema de la investigación.



2. Caracterizar la Cooperativa de Créditos y Servicios (CCS) Simón Bolívar, y a su vez la finca colectiva identificando elementos que intervienen en la determinación de los costos asociados a las producciones de leche y carne vacuna.
3. Diseñar un procedimiento que permita calcular el costo de las producciones de leche y carne vacuna.
4. Comprobar la viabilidad del sistema propuesto para un período determinado.

En el desarrollo de este estudio se han utilizado, sobre una base dialéctica, los métodos de análisis, síntesis, deducción, inducción e histórico lógico.

Como técnicas de búsqueda de información se emplearon la observación directa, revisión de documentos y consulta a expertos.

Los resultados esperados se concretan al concluir la investigación, porque la entidad objeto de estudio contará con un procedimiento que le permita calcular el costo de sus producciones de leche y carne vacuna, con lo que se habrán identificado y relacionado correctamente los elementos que intervienen en dicho proceso productivo, poniendo a disposición de la empresa herramientas que le permitirán controlar adecuadamente los recursos materiales de que dispone, además de fijar precios acorde a los costos involucrados realmente en las producciones.

## **Capítulo I. La Contabilidad de Costo, elementos de gasto y su registro.**

La elaboración del marco teórico referencial de la investigación nos permite la conceptualización de las principales definiciones, elementos y tendencias sobre los costos. La revisión tiene su fundamento en la consulta de diferentes fuentes bibliográficas nacionales e internacionales que permitió la realización de un profundo análisis de la temática. En este sentido se da cumplimiento al primer objetivo de investigación, con el empleo de los métodos de nivel teóricos los que permiten la actualización del cálculo del costo de producción a través de la bibliografía actualizada.

### **1.1 Conceptualización de la Contabilidad de Costos.**

“La Contabilidad ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro. Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas, caracterizador de la ciencia, sometiéndose a sistematización el contenido material poseído.<sup>1</sup>

Para Cañibano<sup>2</sup>, la contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas.

La Contabilidad Financiera junto con la Contabilidad de Gestión constituyen las dos ramas más importantes de la Contabilidad, surgidas ambas de la necesidad de especialización y cumplimiento de fines claramente definidos.

La Contabilidad Financiera se interesa principalmente en los Estados Financieros para uso externo por parte de los inversionistas, acreedores, analistas financieros, agencias gubernamentales y otros grupos interesados.

---

<sup>1</sup> Fernández Pirla, José María. Teoría económica de la contabilidad / J. M. Fernández Pirla. -- Madrid: Ediciones I.C.E., 1970. -- p.7.

<sup>2</sup> Cañibano Leandro. Teoría Actual de la Contabilidad, Ediciones I. C. E., Madrid, 1975, Pág. 33.

La Contabilidad de Gestión es una parte de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, con el objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precio de costo y sobre la política de precios de ventas y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas de mercado. La contabilidad de gestión no solo abarca la toma de decisiones interna de la empresa, sino que también es utilizada para el análisis externo de la empresa acerca de su comportamiento con respecto al entorno competitivo.

La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad de gestión que se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la valuación de inventarios, la planeación, el control y la toma de decisiones. Es además la que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación.

Los principales objetivos de la contabilidad de costo, son:

- Evaluar la eficiencia en cuanto al uso de los recursos materiales, financieros y de la fuerza de trabajo, que se emplean en la actividad.
- Servir de base para la determinación de los precios de los productos o servicios.
- Facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar, que permitan la selección de aquella variante, que brinde el mayor beneficio con el mínimo de gastos.
- Clasificar los gastos de acuerdo a su naturaleza y origen.
- Analizar los gastos y su comportamiento, con respecto a las normas establecidas para la producción en cuestión.
- Analizar la posibilidad de reducción de gastos.
- Analizar los costos de cada subdivisión estructural de la empresa, a partir de los presupuestos de gastos que se elaboren para ella.

### 1.1.1 Elementos básicos del costo de un producto.

El costo de producción es el valor del conjunto de bienes y esfuerzos en que se ha incurrido o se va a incurrir, que deben consumir los centros fabriles para obtener un producto terminado, en condiciones de ser entregado al sector comercial. Forman parte del costo de un producto los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación expresados en valor como muestra la figura 1

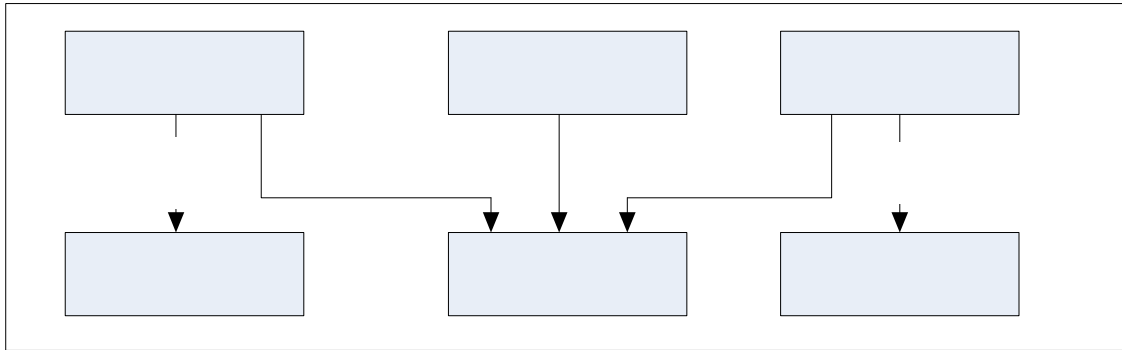


Figura 1: Elementos del costo de un producto.

Fuente de elaboración: Propia

Los materiales son los principales bienes que se usan en la producción y que se transforman en artículos terminados con la adición de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Los materiales se pueden dividir en materiales directos e indirectos.

Los materiales directos son todos aquellos elementos físicos que sean imprescindibles consumir durante el proceso de elaboración de un producto, de sus accesorios y de su envase, y representan el principal costo de la materia prima en el proceso de manufactura. Esto con la condición de que el consumo del insumo debe guardar relación proporcional con la cantidad de unidades producidas.

Según Hongren los materiales directos son: toda aquella materia prima que físicamente puede ser observada como formando parte integrante del producto terminado y que su cantidad en el producto puede ser determinada mediante una forma que sea factible económicamente.<sup>3</sup>

**MATERIALES**

<sup>3</sup> Horngren, Charles T. Contabilidad de Costos / Ch. T. Horngren. -- La Habana: -- Instituto Cubano del Libro, 1969. -- p. 28.

Materiales indirectos son los costos de determinar la cantidad exacta que de estos materiales tiene el producto terminado, para así calcular más exactamente el costo del producto, no se justifican en términos de los beneficios a obtenerse. <sup>4</sup>

La mano de obra es el esfuerzo físico o mental gastado en la fabricación de un producto. Su costo se puede dividir en mano de obra directa e indirecta.

La mano de obra directa se definió como la mano de obra que está directamente involucrada en la producción de un artículo terminado, la cual puede ser fácilmente rastreada en el producto y representa un costo de mano de obra importante en su producción.<sup>5</sup>

La mano de obra indirecta es la que no participa directamente en el proceso productivo no es fácilmente rastreada en el producto y se considera que no se justifica determinar el costo de la mano de obra en relación con el producto. <sup>6</sup>

Los costos indirectos de producción o cargas fabriles son todos los costos de producción, excepto los de materia prima y mano de obra directa. Son todos los costos en que necesita incurrir un centro para el logro de sus fines; costos que, salvo casos de excepción, son de asignación indirecta, por lo tanto precisa de bases de distribución.

Los costos indirectos de fabricación pueden subdividirse según el objeto de gasto en tres categorías:

- Materiales indirectos
- Mano de obra indirecta
- Costos indirectos generales de fabricación

---

<sup>4</sup> *Ibíd*em – p. 28

<sup>5</sup> Polimeni, Ralph. *Contabilidad de Costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales* / R. Polimeni, F. J. Fabo, A. H. Aldelberg. -- 2. ed. -- Bogotá: Megrew - Hill, 1989. -- p. 102.

<sup>6</sup> *Ibíd*em --p.102.

Además de los materiales indirectos y la mano de obra indirecta, las cargas fabriles incluyen el costo de la adquisición y mantenimiento de las instalaciones para la producción y otros costos de fábrica. Incluidos dentro de esta categoría tenemos la depreciación de la planta y la amortización de las instalaciones, la renta, calefacción, luz, fuerza motriz, impuestos inmobiliarios, seguros, teléfonos, viajes, etc. Todos los costos indirectos de fabricación son directos con respecto a la fábrica o planta.

La clasificación en costos fijos y variables es útil en la preparación de presupuestos para las operaciones futuras. Los costos clasificados como directos o indirectos con respecto al producto o al departamento son útiles para determinar la rentabilidad de las líneas de producto o la contribución de un departamento a las utilidades de la empresa.

La materia prima y la mano de obra directa dan origen a desembolsos, los cuales forman parte de las cargas fabriles. La primera supone costos de manipuleo, inspección, conservación, seguros etc. La segunda obliga a habilitar servicios sociales, oficinas de personal, oficinas de estudios de tiempos, etc.

Para propósitos de costeo de los productos, todos los costos incurridos en la fábrica se asignan eventualmente a los departamentos de producción a través de los cuales circula el producto. La acumulación y clasificación de los costos por departamentos se llama distribución o asignación de costos. Los costos que pueden atribuirse directamente al departamento se asignan directamente. Los costos indirectos de fabricación y los costos de los departamentos de servicios se asignan sobre alguna base a los departamentos productivos y se asignan también a la producción a medida que esta pasa por los departamentos.

### **1.1.2 Clasificación de los gastos para su registro.**

En el contexto empresarial cubano los gastos para su registro se agrupan por elementos y partidas, atendiendo a las disposiciones del Ministerio de Finanzas y Precios.

Según las bases generales para el perfeccionamiento empresarial “Son elementos de gastos, aquellos que se identifican con su naturaleza económica, estén o no asociados directa o indirectamente con el producto o servicio”.<sup>7</sup>

Los elementos de gasto son todos aquellos que se incurren durante el proceso productivo o de servicio, tales como, administración, distribución, ventas, y en otras ajenas a las actividades fundamentales de la entidad.

Los lineamientos generales del costo establecen como elementos de gasto los siguientes:

- Materias primas y materiales
- Combustibles
- Energía
- Salarios
- Otros gastos de la fuerza de trabajo
- Depreciación y amortización
- Otros gastos monetarios

La agrupación de los gastos por partidas, está asociada al proceso de producción o de servicio, teniendo como objetivos fundamentales la determinación y cálculo del costo del producto, servicio o proceso. Las partidas de costos agrupan los gastos, por la forma de inclusión en el producto, y por su incidencia directa o indirecta.

Los gastos se agrupan por partidas por el hecho de que la agrupación por elementos es insuficiente para la planificación, el registro, el cálculo y el análisis del costo de producción por tipos de productos.

Las partidas establecidas son:

Partidas de costo directo:

- Materias Primas y Materiales
- Salario y Otros Gastos de Fuerza de Trabajo

Partidas de costo indirecto:

- Gastos Indirectos de Fabricación

---

<sup>7</sup> Colectivo de Autores. El perfeccionamiento empresarial en Cuba. –La Habana—Editorial Félix Varela, 1999.–p. 93.

El registro de los gastos se garantiza a partir del sistema de Contabilidad de Costos utilizado, a través de él, los gastos de producción pueden analizarse por áreas de responsabilidad o por centros de costo.

### **1.2 Las Sociedades cooperativas.**

En Cuba este tipo de sociedad se expresa específicamente en las cooperativas de producción agropecuarias contenidas en la ley 36, dictada el 22 de julio de 1982 que regula el ejercicio del derecho reconocido constitucionalmente a los agricultores pequeños para asociarse entre sí en cooperativas agropecuarias, y derogada por la Ley 95 de 2002, donde se establecen las nuevas disposiciones que regulan la organización estructural y funcional de las mismas.

La mencionada ley reconoce dentro de las formas de asociación de los campesinos, las cooperativas de producción agropecuarias y de créditos y servicios, a las cuales define como las asociaciones voluntarias de agricultores pequeños que unen sus esfuerzos para la producción agropecuaria colectiva, de carácter socialista, sobre la base de la unificación de sus bienes y medios de producción. (Ley 95, 2002)

Este tipo de sociedad es una organización económica y social que goza de autonomía, desarrollando su actividad de acuerdo con el plan único de desarrollo económico y social y dentro de los intereses generales de la sociedad.

En Cuba este tipo de sociedad adquiere carácter de empresa socialista cooperativa, rigiéndose por los principios establecidos en el Sistema de Dirección de la Economía, los cuales se expresan en:

- Voluntariedad: la incorporación y permanencia de los miembros de las cooperativas es absolutamente voluntaria;
- Cooperación y ayuda mutua: todos los miembros trabajan y aúnan sus esfuerzos para el uso racional de los suelos y bienes agropecuarios, propiedad o en usufructo de las cooperativas o de los cooperativistas;
- Contribución al desarrollo de la economía nacional: todos los planes y programas de las cooperativas están dirigidos y tienen como objetivo fundamental trabajar por el desarrollo económico y social sostenible de la nación;
- disciplina cooperativista: todos sus miembros conocen, cumplen y acatan conscientemente, las disposiciones de esta Ley, sus reglamentos, los acuerdos de la



Asamblea General y las demás leyes y regulaciones que son de aplicación en las cooperativas;

- **decisión colectiva:** todos los actos que rigen la vida económica y social de las cooperativas se analizan y deciden en forma democrática por la Asamblea General y la Junta Directiva, en que la minoría acata y se subordina a lo aprobado por la mayoría;
- **Territorialidad:** los agricultores pequeños se integran y pertenecen a la cooperativa del territorio en que están enclavadas sus tierras, con el fin de facilitar la mejor y más económica gestión de la cooperativa con relación a sus miembros;
- **Bienestar de los cooperativistas y sus familiares:** las cooperativas trabajan para lograr la satisfacción racional de las necesidades materiales, sociales, educativas, culturales y espirituales de sus miembros y familiares;
- **colaboración entre cooperativas:** las cooperativas se prestan colaboración entre sí mediante la compraventa de productos para el autoabastecimiento, pies de cría, semillas, prestación de servicios para la producción, intercambio de experiencias, y otras actividades lícitas sin ánimo de lucro;
- **Solidaridad humana:** practican la solidaridad humana con sus miembros, trabajadores y demás personas que habiten en las comunidades donde están enclavadas;
- **Interés social:** todos sus actos y acciones tienen como fin el interés social.

Estas asociaciones cooperativas tienen objetivos y fines de carácter social encaminados al mejoramiento de las condiciones de vida de los cooperativistas y sus familiares, así como contribuir al desarrollo social del país, del territorio y de las comunidades en que están enclavadas. Estas cooperativas promueven la participación consciente de sus miembros en las tareas económicas y sociales de la nación, la localidad y la comunidad.

Los requisitos y formalidades para la constitución de ambas formas de cooperativas se establecen en sus respectivos Reglamentos Generales establecidos en el 2005 en la Gaceta Oficial No. 20, a partir de la página 119, y adquieren personalidad jurídica a partir de su inscripción en el Registro correspondiente de la Oficina Nacional de Estadísticas.

Por la política que persigue el país y el control que ejerce el Estado sobre los tipos de sociedades de propiedad cooperativa, lo referido a la disolución y liquidación de las

cooperativas está sujeto a cambios estructurales y fiscales sobre leyes que establecen la no aplicación de estos principios. Por lo que se hace constar lo que está inscripto en la ley 95 que regula este tipo de sociedad cooperativa, y lo establecido en el Reglamento General, acordado en asamblea extraordinaria el 4 de Julio de 2005. (Gaceta Oficial No. 20, 2005)

Desde el punto de vista estructural los dos tipos de asociaciones que asume esta ley se diferencian sustancialmente. Por este orden se argumentarán las características que asumen y su funcionamiento.

### **1.2.1. La organización estructural y funcional de las Cooperativas de Créditos y Servicios.**

La cooperativa de créditos y servicios constituye una entidad económica y social, que en su gestión goza de autonomía con respecto al Estado. Como organización económica forma parte de un sistema de producción al cual se integra constituyendo uno de los eslabones primarios que conforman la base productiva agropecuaria de la economía nacional. Como organización social constituye un colectivo de campesinos que avanza hacia objetivos de desarrollo social, político educacional, cultural y de continuo mejoramiento de las condiciones de vida de sus miembros y familiares.

La Cooperativa de Créditos y Servicios es la asociación voluntaria de los agricultores pequeños que tienen la propiedad o el usufructo de sus respectivas tierras y demás medios de producción, así como sobre la producción que obtienen. Es una forma de cooperación agraria mediante la cual se tramita y viabiliza la asistencia técnica, financiera y material que el Estado brinda para aumentar la producción de los agricultores pequeños y facilitar su comercialización. Tiene personalidad jurídica propia y responde de sus actos con su patrimonio.

Según el proyecto de lineamientos de la política económica y social propuesta por el estado cubano y aprobada en el VI Congreso del PCC, se define las CCS como: "*una organización económica con personalidad jurídica y patrimonio propio que se crean para producir bienes y servicios útiles a sociedad y asumen todos los gastos en que incurren a partir de sus ingresos*". (PCC, 2010:9)

Las cooperativas de créditos y servicios se rigen por la Ley de Cooperativas de Producción Agropecuaria y de Créditos y Servicios, sus respectivos reglamentos

internos, los acuerdos tomados por la Asamblea General y a los efectos de instrumentar lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento por las Resoluciones que en el marco de sus respectivas competencias dicten los Organismos de la Administración Central del Estado, así como por las demás disposiciones legales que le sean aplicables. (Gaceta oficial No. 20, 2005)

Las Cooperativas de Créditos y Servicios tienen los fines fundamentales siguientes:

- planificar, contratar, comprar, vender y utilizar en forma organizada y racional los recursos y servicios necesarios para sus miembros y la cooperativa, en razón de la producción agropecuaria;
- gestionar, tramitar y colaborar en el control, la utilización y recuperación de los créditos bancarios necesarios para sus miembros y la propia cooperativa, destinados a la producción agropecuaria;
- planificar y comercializar las producciones directivas de los miembros y de la cooperativa;
- comercializar otras producciones y servicios autorizados en su objeto social,
- adquirir, arrendar y explotar en forma colectiva los equipos agrícolas y de transporte y construir las instalaciones necesarias para mejorar la eficiencia en la producción y comercialización agropecuaria, autorizadas en su objeto social.

Las cooperativas y sus miembros que son poseedores legales de tierra se rigen, a los efectos de la producción agropecuaria y forestal por las normativas del Ministerio de la Agricultura o del Azúcar según corresponda.

Las cooperativas promueven y propician la utilización colectiva de los medios de producción, respetando la propiedad individual de sus medios a través de las siguientes vías:

- Utilización de las tierras recibidas en usufructo para uso colectivo,
- Utilización colectiva de tractores, implementos, medios de transporte y otros recursos propiedad de sus miembros,
- Adquisición de medios de producción y construcción de instalaciones,
- Productivas y de comercialización en forma colectiva y,
- Otros que acuerde la Asamblea General dentro del objeto social autorizado a cada cooperativa.

Las tarifas y condiciones para el uso y prestación de servicios colectivos se establecen en el Reglamento Interno de cada cooperativa.

### ***De la constitución:***

Las cooperativas de crédito y servicios se constituyen a partir de la decisión voluntaria y expresa de voluntarios y/o usufructuarios de tierras y de sus familiares que conjuntamente con estos los trabajan, no pertenecientes a ninguna otra cooperativa.

Las personas señaladas en el artículo anterior se presentarán a través y con el aval de la Asociación de Agricultores Pequeños a nivel municipal , la solicitud de constitución suscrita por todos las solicitantes , ante el Delegado Municipal del Ministerio de la Agricultura conjuntamente con la representación del Ministerio del Azúcar cuando proceda la representación de la Asociación Nacional de Agricultores Pequeños y de la representación de la Dirección Provincial del Banco correspondiente, elaboran en un término de (15) días de ser recepcionada la solicitud, dictamen técnico en que se haga constar:

- Total de tierras y de ellas cultivables o en explotación, propiedad o usufructo de los solicitantes,
- Ubicación de las tierras,
- Relación de los propietarios y usufructuarios integrantes de la cooperativa y área que poseen,
- Factibilidad económica de la nueva cooperativa, teniendo en cuenta: volumen de producción, principio de territorialidad, aportes al fondo colectivo u otros bienes y recursos para uso colectivo,
- propuesta de la línea fundamental de producción y asistencia técnica financiera y material que puede brindar el Estado.

El Delegado Municipal del Ministerio de la Agricultura o la representación estatal del Ministerio de la Azúcar, según corresponda en un término de (15) días a partir de la conclusión del dictamen técnico y oído el parecer de la Asociación Nacional de Agricultores Pequeños a nivel municipal, elevará al ministro de la agricultura o al ministro del azúcar, según corresponda, la solicitud de constitución de la nueva cooperativa. En la Resolución del Ministro que corresponda, se aprueba la línea fundamental de producción de la entidad.

Obtenida la autorización del ministro de la agricultura o del ministro del azúcar, según corresponda, el Presidente de la Asociación Nacional de Agricultores Pequeños a nivel municipal y con la participación del Delegado Municipal del Ministerio de la

Agricultura o de la representación del Ministerio de la Azúcar, según corresponda, cita a los solicitantes para la Asamblea de constitución de la cooperativa.

La Asamblea de constitución elige a propuesta del Buró Municipal de la Asociación Nacional de Agricultores Pequeños al Presidente y demás miembros de la Junta Directiva por un período de 2 años y medio, aprueba a propuesta del propio Buró Municipal el nombre y domicilio legal de la cooperativa y propone su objeto social. En el acta de constitución se consigna el por ciento del valor de las ventas brutas que aportarán las cooperativas para constituir el fondo colectivo, y los bienes y otros recursos materiales o financieros que integrarán su patrimonio.

Toda cooperativa adquiere personalidad jurídica a partir de su inscripción en el Registro correspondiente de la Oficina Nacional de Estadísticas, la que será solicitada en un término no mayor de quince (15) días posteriores de haberse efectuado la Asamblea de constitución.

En cada cooperativa se conforma un Expediente de Constitución en el que debe figurar:

- Resolución del Ministro de la Agricultura o del Ministro de la Azúcar que autoriza su constitución,
- Acta de la Asamblea de Constitución Protocolizada ante Notario Público, y
- Documentos que acreditan la inscripción en los Registros Oficiales tanto de la cooperativa como de sus bienes matrimoniales y los concedidos en usufructo.

Dentro de los (30) días siguientes a la constitución de la nueva cooperativa se elabora por la Junta Directiva y aprueba por la Asamblea General el Reglamento Interno de conformidad con lo dispuesto en el presente Reglamento General; se designa al Administrador cuando proceda y se elige a la Comisión de Control y Fiscalización.

### **1.3 Costos agropecuarios.**

Toda empresa agropecuaria necesita el recurso financiero para adquirir los insumos y medios de producción, tales como semillas, herbicidas, fertilizantes, insecticidas, animales y el alimento de éstos, maquinaria y equipo, instalaciones y construcciones, mano de obra contratada, etc.

Manrique y Sáez (1984) indican que el cálculo de costes de producción en la empresa agraria presenta especiales dificultades relacionadas con las características peculiares de la producción pecuaria, tales como: las derivadas de las interrelaciones

entre las actividades, de la superposición de ciclos productivos diferentes o de la sensibilidad a las variaciones anuales (Cordonnier *et al.*, 1973).

Asimismo en ganadería no se disponen habitualmente de los datos necesarios para una contabilidad; pero sobre todo es difícil imputar determinados gastos a cada una de las actividades. Todo ello ha conducido a la utilización de procedimientos simplificados y a veces arbitrarios (García *et al.*, 1998). Igualmente se ha de tener en cuenta que la rapidez de cálculo entra en contradicción con la precisión de los resultados y que, dada la posibilidad de diferentes procedimientos para estimar los costes, existirán "diferentes precios de coste para cada producto" (Chombart *et al.*, 1965). En ganadería extensiva estas dificultades se acentúan por el considerable número de factores de variabilidad ligados a las diferencias agroclimáticas, los diversos sistemas de explotación, técnicas de gestión, etc. (Vera, 1972); (Vera, 1995); (Domenech *et al.*, 2000).

Una de las definiciones más ilustrativas del costo de producción la formula Marcelo Foulón (1963): "es la expresión en dinero de todo lo que debemos hacer para atraer y mantener a los factores de la producción hacia una actividad determinada". Estos factores, en la actividad agropecuaria, son: tierra, capital, trabajo y gerenciamiento. El costo de producción contempla la retribución a todos éstos factores, de modo que los mismos continúen en la actividad a través del tiempo. Frank R. (1985) define al costo de producción como la suma de los valores de los bienes y servicios insumidos en un proceso productivo y estos valores se expresan a través de gastos, amortizaciones e intereses:

$$\text{Costo} = \text{Gastos} + \text{Amortizaciones} + \text{Intereses}$$

- Gastos: insumos y servicios utilizados en el proceso productivo.
- Amortizaciones: compensación por la pérdida de valor por desgaste u obsolescencia de los bienes durables.
- Intereses: costo de oportunidad de los capitales inmovilizados en la actividad.

El enfoque que orienta este cálculo es económico, por lo tanto al costo explícito o pagado es necesario incorporarle el costo implícito o costo de oportunidad. Este último surge como consecuencia de una decisión económica tomada (que se supone que es racional), la cual involucra el costo por no haber utilizado esos recursos en otra actividad económica alternativa (Villanova I. y Justo A., 2003).

En la determinación de los costes de producción en la explotación ganadera los autores presentan diferentes criterios cuando de coste y gasto se trata, algunos

autores utilizan dichos términos como sinónimos, en tanto que otros los diferencian. Conceptualmente son distintos, así Soteras (2003) indica que los costes son consumos, transformaciones necesarios para producir el producto; en tanto que el gasto se produce cuando la explotación adquiere el factor. Más clarificadora es la apreciación de Ortega y Alberola (2000) *"El momento en el que el gasto entra a formar parte del proceso de explotación de la empresa es un dato básico para distinguir el gasto del coste. Primero se gasta y luego se consume..."*

Acero (2001) incorpora la aplicación práctica de este concepto en la explotación ganadera, al indicar que el "coste", en concepto estricto, debe llevar incorporado la nota de la oportunidad, es decir, debe contemplar la mejor alternativa que se ha abandonado (si la hubiera). Diversos autores indican que a aquellos costes que no toman en consideración este tema se les ha denominado tradicionalmente como costes explícitos, costes contables o costes desembolsados. (Hummel *et al.*, 1984); (Ballesteros, 1985); (Goxéns, 1977). Estos conceptos son de gran aplicabilidad así:

- En la contabilidad financiera el criterio utilizado para valorar los gastos se fundamenta en el Plan General de Contabilidad (1990) haciendo coincidir en el tiempo (un ejercicio económico) el momento de la compra y del consumo. Por tanto se utiliza indistintamente el término gasto y coste, haciendo referencia a los costes contables y sin contemplar el valor de oportunidad (Ortega y Alberola, 2000).
- En la contabilidad analítica se utiliza el criterio de coste implícito al proceso de producción y en consecuencia incorpora los anteriores así como el coste de oportunidad (Moyano *et al.*, 2002), (Sierra, 2002)

Los costos de las empresas agropecuarias, de acuerdo a su naturaleza, se pueden agrupar según sus:

- ✓ Relaciones con la tierra. Costo por agotamiento o arrendamiento, cuando no se es dueño; la carga financiera y el costo de oportunidad, cuando se ha invertido capital propio.
- ✓ Remuneraciones al trabajo. Jornales de obreros permanentes o temporales, valor de la mano de obra brindada por éstos y su familia.
- ✓ Medios de producción duraderos. Lo constituyen la maquinaria y el equipo de trabajo, así como las instalaciones y construcciones.
- ✓ Medios de producción consumidos. Semillas, herbicidas, fertilizantes, insecticidas y fungicidas.
- ✓ Servicios contratados externamente. Lo componen la molienda y mezcla de

granos, el transporte de granos y animales y los servicios mecanizados.

✓ Gastos de operación. Están dados por los gastos por concepto de electricidad y comunicaciones (teléfono, radio, localizador), combustible y lubricantes, así como materiales por reacondicionamiento de caminos.

Es de suma importancia distinguir o hacer una separación de lo que son gastos y costos. Los costos son los recursos utilizados directamente en el proceso de producción, mientras que los gastos son desembolsos que pueden aplicarse a uno o más períodos de producción y aún pueden darse, no habiendo producción.

#### **1.4 Cálculo de los costos para producciones agropecuarias.**

La metodología para el cálculo de los costos de producción en las empresas agrícolas o ganaderas difiere una de la otra, dependiendo de la clase de producto de que se trate.

Para efectos de ese cálculo, se pueden agrupar las diferentes actividades agropecuarias en cuatro grandes grupos:

1. Cultivos anuales.
2. Cultivos permanentes.
3. Ganadería.
4. Otras actividades pecuarias.

Teniendo en cuenta que:

- El costo deberá determinarse mensualmente.
- Los insumos se contabilizarán en la cuentas de gastos en el momento de determinar los costos.
- Los gastos deberán cargarse a los centros de costos directamente y utilizar los centros de costos indirectos solamente en aquellos casos que no puede definir el gasto o a que centro de costo afecta.
- El calculo de los gastos de animales en vaquerías se determina después de haber realizado el costo agrícola, debido a que pueden haber producciones insumidas, pastos, forrajes etc., que afectan a todos los animales en vaquería.
- El orden lógico para la determinación del costo será el siguiente:
  - Costo agrícola.
  - Acumulación en vaquería.
  - Costo de leche.



- Costo de ganadería
- Costo Industrial (queso etc.)
- Las producciones equivalentes se harán teniendo en cuenta el rendimiento del área y, de acuerdo al tiempo que se demora la cosecha y el que ha transcurrido hasta el momento, el por ciento de terminación que presenta.
- Para determinar la sobre valoración de la masa ganadera se hará por inventario final de la misma teniendo en cuenta los pesos y precios aprobados.
- Es imprescindible mantener un estricto control del registro de producción y su destino para la determinación de los costos.

### **Ganadería.**

Existe una alta correlación entre la agricultura y ganadería porque los animales se alimentan de forrajes y productos de la agricultura y se aprovecha el servicio, fuerza y tracción de los animales. Se puede decir que los tipos de ganados sujetos a explotación son:

1. Vacuno o bovino (reses).
2. Equino (caballos) procreación, crecimiento y venta.
3. Porcino (cerdos).
4. Ovino a lanar (ovejas) lana de trasquila la principal explotación.
5. Caprino (cabras).

Como formas de explotación del ganado bovino se tienen:

1. Ganado para carne.
2. Ganado reproductor de registro.
3. Ganado de lidia.
4. Ganado lechero.
5. Animales de trabajo.

Para cada tipo existen características y problemas peculiares para el registro, control y valuación, por lo que la actividad ganadera podría dividirse en tres grupos:

1. Producción de leche. El sector que se dedica a la producción de leche en escala comercial en la que es indispensable la rotación de potreros. Por lo que se requiere una superficie mínima para desarrollar esa actividad, que va de acuerdo

con el tipo de ganado y las condiciones climáticas de las zonas donde se desarrolla la explotación de la actividad lechera. Una vez establecida la superficie óptima, el cálculo de los costos de producción se efectúa basándose en la explotación en su conjunto y no basándose en las hectáreas o manzanas, como en el caso de los cultivos permanentes. En vista de que en la producción de leche existen fases de incremento y de plena producción, los gastos se pueden agrupar en fijos y variables. Entre los gastos fijos están:

- ✓ Depreciación
- ✓ Mano de obra permanente
- ✓ Administración
- ✓ Electricidad, combustibles y lubricantes
- ✓ Insumos y productos veterinarios
- ✓ Inseminación artificial
- ✓ Riego
- ✓ Forrajes, concentrados y melaza
- ✓ Seguros

2. Crianza de ganado. En esta etapa se incluyen los mismos costos de producción que se aplican a la actividad lechera, con la diferencia de que en los primeros años los costos superan a los ingresos, ese período se considera la fase de establecimiento y los gastos se distribuyen entre los años, conforme el método utilizando para los cultivos permanentes.

Engorde de ganado. El cálculo de los costos de producción serán los mismos empleados en la explotación lechera, excepto la depreciación por toros reproductores y la inseminación artificial, ya que todos los animales serán comprados a tierna edad y durante la explotación no habrá reproducción. El valor de la compra de los animales y transporte se incluirá en los costos variables

### **1.5 Clasificación de los registros en la actividad agropecuaria.**

En función de los factores que intervienen en la determinación del costo, hay una serie de operaciones que siempre deben realizarse en cada período contable:

- Inventarios al comienzo y al final de cada período.

- Anotación de las operaciones realizadas durante el período
- Preparación de los estados financieros (Balance General y Estado de Resultados).

Evidentemente, los registros contables que se llevan pueden ser clasificados en concordancia con las operaciones anotadas en cada uno de ellos. Seguidamente se da la clasificación de los registros mínimos que de acuerdo con la actividad a que se dedique la empresa, son necesarios para una adecuada información para control y toma de decisiones.

a) Ganadería de carne. Para este tipo de actividad se hace necesario llevar, por lo menos, los siguientes registros:

Movimiento de animales: existencia anterior (al inicio del periodo contable) clasificada por edades y sexos: altas (entradas por nacimientos, por compra o por cambios de edades; bajas (salidas) por muerte, por venta o por cambio de edades; existencia al fin del periodo clasificado por edades y sexos.

Registro de animales: identificación; historia clínica (vacunaciones, enfermedades, montas, partos, etc.)

Control de peso de los animales: peso al inicio del período, peso al final del período, diferencia entre ambos períodos

Control de alimentos de los animales: cantidad y costo de concentrados, etc.

Registro de ingresos y gastos: concepto y fecha de los ingresos; concepto y fecha de los gastos.

b) Ganadería de leche. Las necesidades mínimas de registros son:

Movimiento de animales: existencia al comienzo del período clasificado por edades; altas por nacimientos compras o cambios de edades; bajas por muerte, ventas o cambio de edades.

Registro de animales: historia de los servicios, informe de reproducción, Producción de leche (diario, semanal, mensual, etc.), historia clínica.

Control de alimentos: cantidad y costo de concentrados, melazas, etc.

Registro de ingresos y gastos: fecha y cantidad de leche vendida y su precio; detalle de otros ingresos con indicación de fecha y concepto; información sobre los gastos, detallando fecha, concepto y monto.

## **Cálculo del costo en el contexto empresarial cubano.**

En los lineamientos del costo aprobados, se establecen pautas para el cálculo del costo, en la Resolución Conjunta de la Junta Central de Planificación , el Comité Estatal de Finanzas, el Comité Estatal de Precios y el Comité Estatal de Estadísticas, del 18/02/89, Modificada por la Resolución No. 25, Ministerio de Finanzas y Precios, de 23/06/1997, se tienen en cuenta los siguientes elementos:

- Determinación del Costos Unitario Real de la Producción
- Técnicas de Valoración de los Costos de Producción:
  - √ Costos Reales.
  - √ Costos predeterminados
  - √ Costos estimados.
  - √ Costo estándar.

El cálculo del costo se efectúa utilizando las agrupaciones de gastos conceptuados dentro de las partidas establecidas que requiera la empresa y viabilicen la determinación de los costos unitarios y de los indicadores fundamentales del costo, a nivel de cada área de responsabilidad.

### **1.6 Determinación del costo unitario real de la producción.**

Todo proceso productivo, consta de varias etapas, a través de las cuales, los componentes que intervienen en el mismo sufren sucesivas transformaciones y adiciones o incorporaciones provenientes de otros departamentos productivos. A los efectos de mantener un control económico de estos procesos, es necesario que los productos o servicios que pasan de un departamento a otro, lo hagan con sus costos unitarios directos correctamente calculados.

En esencia, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Cálculo y utilización de la producción equivalente en la asignación de costos a los distintos productos, cuando proceda.
- Determinación de los costos unitarios por partidas de costo.

El cálculo del costo unitario debe hacerse por cada uno de los surtidos elaborados. En aquellas empresas con una amplia nomenclatura de surtidos o cuando las diferencias existentes entre éstos no originen variaciones substanciales en los costos, pueden constituirse niveles agregados y calcularlos a este nivel, o calcular sistemáticamente los correspondientes a los surtidos de mayor peso y los

de los restantes, cada cierto tiempo, lo cual se precisará en los Lineamientos Ramales.

La agrupación con vistas al cálculo del costo unitario puede hacerse por genéricos, subgenéricos, familias de productos, u otra agrupación similar, en dependencia de las características de cada proceso productivo y de los productos que se elaboren o servicios que se presten.

Siempre deberá utilizarse el mismo criterio de agregación, tanto para la planificación como para el registro y cálculo del costo real.

### **1.7 Conclusiones Parciales**

Todo lo referente a los costos agropecuarios encontrado en la bibliografía consultada es aplicable en la CCS Simón Bolívar.

Los elementos básicos que integran el costo de producción de cualquier producto son:

- 1- Materiales Directos.
- 2- Mano de Obra Directa.
- 3- Costos Indirectos de Fabricación.

El cálculo de los costo es de gran importancia para una correcta toma de decisiones, ya que facilita la valoración de posibles decisiones a tomar, permitiendo la selección de aquélla que brinde el mayor beneficio productivo con el mínimo de gastos, así como reducir el riesgo de tomar decisiones incorrectas en situaciones coyunturales de mercado o acciones impostergables de carácter nacional.

## **Capítulo II. Descripción del procedimiento propuesto para el cálculo del costo de la leche y la carne en la Finca Colectiva de la CSS Simón Bolívar.**

En este capítulo se realiza una caracterización de la CCS Simón Bolívar y en particular de la finca colectiva perteneciente a dicha CCS. Contiene además el diagnóstico realizado en la entidad objeto de estudio y el procedimiento diseñado para el cálculo, registro del costo de la leche y la carne en la unidad seleccionada para desarrollar la investigación.

### **2.1 Caracterización de la CSS Simón Bolívar .**

La CCS Simón Bolívar se fundó el día 15 de abril de 1962, con el nombre de " Simón Bolívar" con 116 campesinos y con 48.16 caballerías de tierra.

La CCS Simón Bolívar está ubicada en el municipio de Yaguajay, en el batey del desactivado CAI "Simón Bolívar", perteneciente al MINAZ inicialmente y después al MINAGRI que desarrollan un proceso de reorganización de su estructura con el deber de defender y proteger la comunidad, buscando formas de desarrollo para mejorar la misma, siguiendo la línea de llegar a una agricultura sostenible, de altos rendimientos, de precisión e intensidad.

La CCS "Simón Bolívar" la cual responde al código de la división político administrativa 727-6-7707, posee una extensión de 999.12 hectáreas de las cuales 596.26 pertenecen a los campesinos propietarios de tierra y 402.86 en usufructo por el decreto ley 259. Cuenta con una platilla aprobada de 12 trabajadores, de ellos 10 son fijos y 2 contratos de los cuales 2 son dirigentes, 3 técnicos, 7 de servicios. La actividades fundamentales que realiza la entidad son la siembra de cultivos varios, frutales y forestales, Ganado vacuno y porcino y apicultura.,

La CCS constituye una entidad económica social con personalidad jurídica propia, responsabilidad limitada a patrimonio y en su gestión goza de autonomía respecto al Estado y se rige por la Ley de Cooperativas, así como los Acuerdos de la Asamblea General, con las disposiciones legales vinculadas a su actividad, el Reglamento General y el presente Reglamento.

Las cooperativas de créditos y servicios se rigen por la Ley 95 de las Cooperativas de Producción Agropecuaria y de Créditos y Servicios, sus respectivos reglamentos internos, los acuerdos tomados por la Asamblea General y a los efectos de

instrumentar lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento por las Resoluciones que en el marco de sus respectivas competencias dicten los Organismos de la Administración Central del Estado, así como por las demás disposiciones legales que le sean aplicables. (Gaceta oficial No. 20, 2005).

Estas asociaciones cooperativas tienen objetivos y fines de carácter social encaminados al mejoramiento de las condiciones de vida de los cooperativistas y sus familiares, así como contribuir al desarrollo social del país, del territorio y de las comunidades en que están enclavadas. Estas cooperativas promueven la participación consciente de sus miembros en las tareas económicas y sociales de la nación, la localidad y la comunidad,

Las Cooperativas de Créditos y Servicios tienen los fines fundamentales siguientes:

- Planificar, contratar, comprar, vender y utilizar en forma organizada y racional los recursos y servicios necesarios para sus miembros y la cooperativa, en razón de la producción agropecuaria.
- gestionar, tramitar y colaborar en el control, la utilización y recuperación de los créditos bancarios necesarios para sus miembros y la propia cooperativa, destinados a la producción agropecuaria.
- planificar y comercializar las producciones directivas de los miembros y de la Cooperativa.
- comercializar otras producciones y servicios autorizados en su objeto social
- adquirir, arrendar y explotar en forma colectiva los equipos agrícolas y de transporte y construir las instalaciones necesarias para mejorar la eficiencia en la Producción y comercialización agropecuaria, autorizadas en su objeto social.

La CCS Simón Bolívar tiene como **objeto social**:

- ✓ Producir y comercializar de forma mayorista, viandas, hortalizas, miel de abeja, productos forestales y frutales (posturas forestales y frutales).
- ✓ Producir y comercializar ganado mayor en pie, así como pie de cría y animales de trabajo y todas las producciones derivadas del proceso de industrialización de las producciones agropecuarias así como los productos cárnicos a terceros, así como al Mercado Agropecuario Estatal cumpliendo las regulaciones vigentes en los Ministerios de la Industria Alimenticia y el Ministerios de la Agricultura.

### **2.1.1 Caracterización de la Finca Colectiva.**

La Finca Colectiva se creó en el 2009 con el objetivo de satisfacer las necesidades de la población para sustituir las importaciones de la leche en polvo la cual tiene un precio altísimo en el mercado mundial, además tenía el fin de una nueva fuente de financiamiento para la CCS Simón Bolívar.

La Finca Colectiva esta conformada por una vaquería la cual esta ubicada en los bloques cañeros 114 y 115 lindando por el norte con una campesina independiente María de los Ángeles Rodríguez, por el sur con el campesino independiente Pablo Romero Alfonso, por el este con la Empresa Pecuaria V Congreso y por el oeste con la UBPC Simón Bolívar. La misma ocupa un área de 80.52 hectáreas de tierra (6 caballerías), contando con dos trabajadores agropecuarios encargado del manejo, alimentación y cuidado de los animales. La alimentación del ganado es sobre la base del pastoreo extensivo, el cual se calza en tiempo de seca con forraje, sobre todo caña.

Al cierre del año 2011 contaba con una masa total de 129 cabezas de ganado de las cuales 96 hembras, de ellas 18 vacas en ordeño para un 45% y 33 machos, distribuidos como se muestra en el Anexo No. 1.

#### **Producción vacuna:**

La plantilla de la vaquería esta constituida por 2 trabajadores agropecuarios, de los cuales uno es el encargado del ordeño y el acarreo de la leche y el otro se encarga de las actividades de limpieza, mantenimiento de la instalación agropecuaria y plantación de la alimentación.

El costo de la alimentación del ganado vacuno esta dado por los pastos naturales el cual se chapea por uno de los dos trabajadores, dicho pasto tiene un costo que equivale a \$2 907,00 la caballería. Además poseen sembrados de caña que le sirve para apoyar en caso de sequía la falta de alimentos, la cual se paga a \$32,00 la tonelada. La mano de obra que interviene en dicha producción es muy reducida solo 2 trabajadores de los cuales uno es el encargado del ordeño y el acarreo de la leche y el otro se encarga de las actividades de limpieza, mantenimiento de la instalación agropecuaria y plantación de la alimentación, el salario de los mismos esta sujeto a un sistema de pago por resultados que comprende hasta un 49% de los ingresos de la venta de leche. La Finca Colectiva de la CCS Simón Bolívar cuenta con un registro de animales que se lleva mensualmente, en el que viene registrado la



identificación del ganado, su historia clínica con toda la vida del animal,(las montas, partos, enfermedades y las vacunas, que en este caso la que utilizan es contra el Carunco Sintomático que se aplica a los 3 meses de nacido el animal la 1ra dosis y 6 meses después); un control de peso donde los animales son pesados al inicio del periodo, peso al final del periodo y se determinan la diferencia; existe un movimiento de animales en el cual se lleva la existencia del mes anterior la que se clasifica por edades y sexos; el control de la alimentación de los mismos se realiza mensual ya que es a base de pastos no es necesario llevar un control de costos concentrados pues no se recibe otro tipo de alimentación a parte de los pastos.

### **Producción de leche.**

La Finca cuenta con total de 42 vacas de las cuales 18 están en ordeño, para poder determinar si el animal esta apto para la producción de leche debe haber transcurrido 2 años aproximadamente, esto es posible si ha tenido un buen desarrollo, una alimentación adecuada, sino las mismas demoran en convertirse en vacas. Después del parto el animal amamanta al ternero hasta 250 días, a los 7 meses de gestación se le debe secar para que el nuevo ternero y la madre lleve un buen desarrollo hasta la hora del parto.

### **Venta de ganado.**

La venta de ganado en la finca se realiza 2 veces al año en febrero y noviembre, se vende cualquier tipo de ganado y su único cliente es la UEB Bufalina y esta, a su vez, comercializa lo mismo con particulares que con el estado. La venta de ganado se determina por la categoría que tiene cada animal y su precio varía en dependencia del tipo de ganado. Los animales, como en el caso de las vacas, para poder venderlos tienen que pasar de medios básicos a animales en desecho, en caso de que cualquier tipo de animal sufra un accidente, es llevado a la loza sanitaria para sacrificarlo, el ganado accidentado vivo en buen estado físico se paga a \$ 2.00 por Kg , el de industria es a \$1.50 por Kg ,el pauperado mayor a \$1.00 por kg y el ganado menor a \$0.80 por Kg.

## **2,2 Procedimiento para el cálculo del costo de la leche y la carne.**

Tanto para la determinación del costo de la leche, como el de la carne, es necesario tener en cuenta que hay gastos que bajo ningún concepto deben incluirse en el cálculo del costo. Dada las características de la entidad, estos elementos se resumen en:

Los gastos de embalaje y transportación, compensados por el comprador por sobre el precio de empresa.

Las multas, recargos y compensaciones por incumplimiento de obligaciones contractuales que deba asumir la empresa.

Las pérdidas por pedidos anulados.

Los gastos financiados por el Presupuesto de Inversiones.

Las pérdidas por desastres naturales, de acuerdo con las disposiciones vigentes y los gastos relacionados con la prevención o la liquidación de las consecuencias de los mismos.

Los gastos de capacitación considerados como gastos sociales, incurridos en la elevación del nivel cultural y técnico de los trabajadores.

Los gastos sufragados mediante los fondos de estímulo económico y otros fondos especiales formados a partir de la ganancia, de otros ingresos, de asignaciones para fines especiales y de otras fuentes.

Los gastos vinculados con la satisfacción de las necesidades de vida, salud, deporte y trabajo cultural educativo de los trabajadores y sus familiares.

Los faltantes de bienes materiales almacenados, así como las mermas y deterioros en exceso a las normas establecidas, que toman figura de faltantes, ya sean atribuibles a culpables determinados o que asuma la empresa, así como los sobrantes de dichos bienes.

Las mermas y deterioros de bienes materiales en el proceso productivo, en exceso a las normas establecidas, cuando sean atribuibles a culpables determinados.

Los gastos de años anteriores, que no fueron registrados en su oportunidad.

Los gastos Generales y de Administración.

Los gastos de Distribución y Ventas.

Otros gastos considerados como afectaciones directas a ganancias y pérdidas.

### **2.2.1 Procedimiento para la determinación del costo de la leche.**

Para la determinación del costo, resulta de vital importancia el registro que debe realizarse en el diario general y los submayores, teniendo en consideración que los principales elementos que intervienen en el mismo son:

<b>Cuenta</b>	<b>Subcuenta</b>	<b>Capítulo</b>	<b>Subcapítulo</b>	<b>Descripción</b>
705				Producción animal

190				Producción Terminada
	03			Débito por gasto del año
		37		Producciones pecuarias
			01	Ganado Vacuno
			10	Producción de leche de vaca

La mini vaquería de la Finca Colectiva, no es una vaquería especializada, por lo que la producción de leche y carne se realiza conjuntamente en una misma finca de ganado vacuno, dificultando controlar los gastos de ambas actividades por separado. En el transcurso del periodo, los gastos incurridos en la cría y preservación del ganado vacuno se registran en la cuenta 705 perteneciente a la producción animal y teniendo en cuenta el tipo de producción, en este caso el subcapítulo 01-Ganado Vacuno.

Al finalizar el periodo, los gastos por concepto de Ganado Vacuno, registrados en la cuenta 705, disminuirán por la deducción de la producción que se obtenga de leche de vaca, utilizando su precio de costo que será registrada en la misma cuenta, pero con el subcapítulo 09-Producción de leche. Por lo que la contabilización será la siguiente:

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	705-Producción animal	\$ XXXX	
	03-Débitos por Gastos del Año		
	37-Producciones Pecuarias		
	09- Producción de leche		
	9119-Otras Producciones		
	705-Producción Animal		\$ XXXX
	03-Débitos por Gastos del Año		
	37-Producciones Pecuarias		
	01-Ganado vacuno		
	9119-Otras Producciones		
	Contabilizando el traspaso de la leche de vaca		

	producida en el mes a precio de costo.		
--	--	--	--

Los mencionados gastos se registran originalmente en el modelo SCA-09 (**ver anexo 2**), que no es más que el submayor de gastos, teniendo en cuenta la hoja habilitada para el capítulo 37 producciones pecuarias, subcapítulo 01-ganado vacuno, en la que se registran los gastos incurridos en el desarrollo, ceba y mejora de estas especies, teniendo en cuenta los siguientes elementos de gastos:

<b>Elementos de gasto</b>	<b>Descripción</b>
1100	Materias Primas y Materiales
5000	Salarios
6000	Otros Gastos de la Fuerza de Trabajo
7000	Depreciación y Amortización
8000	Otros Gastos Monetarios
9000	Trasposos según proceda

De acuerdo a lo anterior al finalizar el mes en el submayor de gastos aparecen analizados por elementos y sub-elementos el total de gastos del centro de costo.

### **Determinación del costo unitario por litros de leche.**

Posteriormente, de acuerdo con el destino de las producciones de leche, ya sea para la venta o el insumo, se determina el costo unitario por litro de leche producido, que se aplica a las unidades físicas producción de acuerdo con su destino, para fijar en libros las cuentas que correspondan, el costo de la leche vendida o insumida, según sea el caso.

Para determinar que parte de los gastos incurridos en la producción de Ganado Vacuno corresponden a la producción de leche de vaca es necesario:

Tomar del modelo MA-CGA- 741(**AnexoNo.3**) Inventario de Animales en Desarrollo o como también se le conoce: Valoración de la Masa de Ganado Vacuno, que contiene la descripción del ganado según las categorías existentes, los datos referentes a las cabezas de ganado en existencia por tipo de ganado: Vacuno los que clasifican como Activos Fijos Tangibles se toman de los registros estadísticos. Luego se calcula el total de cabezas de ganado en existencia al cierra del mes.

A continuación se toma del modelo SCA-02 (**Anexo No4**). Reporte mensual de producción de leche, el dato referente a la cantidad promedio de vacas en ordeño en el mes.

Seguidamente se determina qué por ciento de los gastos totales corresponden a la producción de leche y qué por ciento de los gastos totales corresponden propiamente al desarrollo del ganado vacuno, de la forma siguiente:

Ejemplo para la leche de vaca:

Por ciento de los gastos totales =  $\frac{\text{Cantidad promedio de vacas en ordeño}}{\text{Total de cabezas de ganado vacuno en existencia al cierre del mes.}}$   
a la leche de vaca

% de los gastos totales = 100% - % de los gastos  
al ganado vacuno

Una vez determinados los por cientos anteriores se procede a desglosar los gastos totales tomados del modelo SCA-09 Submayor de Gastos, del capítulo 37- Producciones Pecuarias, subcapítulo 01- Ganado vacuno de la forma siguiente:

Gasto de la leche de vaca = Por ciento de los gastos totales a la leche de vaca  
X  
Gastos totales del modelo SCA-09  
Submayor de gastos

De igual forma se determina el costo de la leche de búfala, teniendo en cuenta sus datos correspondientes. Con el costo de la leche determinada se procede a su contabilización como se mostró anteriormente.

#### Determinación del costo de la leche por destinos.

Una vez conformado y contabilizado el costo de la producción de leche, se procede a determinar el destino de la misma: venta, insumos, comedores, producción de queso u otros.

Para esto es necesario basarse en el modelo SCA-02 (**Anexo No.4**) Reporte Mensual de Producción de Leche, el total litros producidos en el mes, así como la cantidad de litros por destino (venta, comedores, producción de queso).

Costo Unitario = Costo de la leche fijado en el mes  
 por litro de leche Total de litros producidos en el mes

El costo unitario por litro producido se le aplica a los litros de leche que fueron distribuidos de acuerdo a su destino, para determinar el costo real de la leche vendida, insumida en comedores y destinada a la producción de queso, de la siguiente forma:

Costo Total por = Costo Unitario x Cantidad de Litros de Leche  
 Destino por Litro de Leche de cada destino

En el caso de los insumos el importe de su costo se compara con el importe según los precios vigentes para estos cargando a la cuenta de gastos receptores del costo por el importe según el precio vigente. Cuando el importe del costo de los insumos sea superior al precio vigente la diferencia se debita a la cuenta 850-Exceso de Gastos de Producciones de Consumo, subcuenta 02-Pecuaria. Estos costos se determinan para la leche de vaca. Para la contabilización de la leche según su destino se realiza el siguiente asiento contable:

Fecha	Detalles	Debe	Haber
	-1-		
	190-Producción Terminada	\$ XXXX	
	09 -Leche de vaca		
	705-Producción Animal		\$ XXXX
	10- Créditos por Producciones para la venta a terceros.		
	Por la producción de leche destinada a la venta(al costo).		

La producción y la distribución de la leche se controlan por el modelo Informe Mensual de Producción de Leche (**Anexo No.4**), después de rebajar el valor de la producción de leche.

Ajuste a costo real de las cuentas. Contabilización.

La diferencia del costo de las unidades insumidas en los comedores, se debita a la cuenta 850- Exceso de Gastos en la Producción de autoconsumo.

Después de efectuado el ajuste de costo, se valora el inventario real a precio de Venta y se ajusta la diferencia, en el caso que sea mayor el costo.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	<b>-1-</b>		
	810-Costo de venta	X	
	01 -Ganado Vacuno		
	850-Exceso de gastos en Producción Autoconsumo	X	
	02-Producción Pecuaria		
	705-Producción Animal		X
	10-Crédito por Ventas a Terceros		
	12-Créditos por producciones para Autoconsumo.		
	37-Producciones Pecuarias		
	01-Ganado vacuno		
	Contabilizando el ajuste de costo del ganado vacuno en el mes.		

Determinación del Saldo Final de la Cuenta 705. Contabilización.

Al determinar el ajuste de la Cuenta 705 y el traspaso del costo de la leche para su cuenta correspondiente, el valor obtenido finalmente en la cuenta de Producción Animal es el correspondiente al costo de la carne.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	<b>-1-</b>		
	864-Exceso de costo Actividad Pecuaria	X	
	01-Ganado Vacuno		
	705-Producción Animal		X
	19-Otros Créditos		
	37-Producciones Pecuarias		
	01-Ganado Vacuno		
	Contabilizando la diferencia entre el saldo real y el precio de venta del Ganado Vacuno en el mes.		

La hoja de determinación del costo real de la producción ganadera, se utiliza para todos los tipos de ganado, sin utilizar las filas de transferencias de básico a desarrollo o viceversa.

Los datos para el control, determinación y ajuste de las producciones pecuarias se obtienen de los submayores, registros y modelos siguientes:

Las unidades vendidas e insumidas se obtienen del registro de producción para la venta y consumo, las cuales si se reflejan en kilogramos de carne limpia, se convierte a carne de pie, de acuerdo al % de merme de cada tipo de ganado, para la determinación y ajuste del costo.

El inventario al finalizar el mes, se obtiene del modelo inventario de animales en desarrollo, que tiene que elaborar el responsable de la producción animal, en cada área por tipo de rebaño.

Todas las cifras en cabezas, tienen que estar compatibilizadas con la información estadística del movimiento de ganado, el cual debe estar conciliado con el CENCOP.

Las conversiones de animales en desarrollo tienen que informarse por el responsable del ganado vacuno de la Unidad Pecuaria que corresponda.

## **2.2.2 Procedimiento para la determinación del costo de la carne.**

Las muertes de animales tienen que estar certificadas por el veterinario de la Unidad, por las cuales se confecciona un expediente de faltante y perdida el cual tiene que ser aprobado mensualmente por el Presidente para su cancelación.

La contabilización de las muertes es la siguiente:

Cuando la muerte es de un animal en desarrollo.

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
	-1-		
	309-Perdidas y faltantes en investigación	X	
	05-Muerte de Animales		
	705-Producción Animal		X
	14-Créditos Muerte de animales		
	37-Producciones Pecuarias		



	01- Ganado Vacuno		
	Contabilizando las muertes reportadas en el mes, estas se deben valorar a precio de venta, o al costo del mes anterior.		
	-2-		
	863-Gastos por Faltantes y Perdidas	X	
	05-Perdida por Muerte de Animales		
	309-Perdidas y Faltantes en Investigación		X
	05- Muerte de Animales		
	Contabilizando a la cuenta de gastos por faltantes y perdidas las muertes de animales en desarrollo, certificadas por el veterinario y aprobado el expediente por el presidente.		

Cuando la muerte es de un animal básico, que está contabilizado como Activo Fijo Tangible.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	-1-		
	309-Perdidas y Faltantes en Investigación	X	
	05-Muerte de Animales		
	375-Depreciación Acumulada	X	
	239-Activos Fijos Tangibles		X
	08-Animales		
	Contabilizando la muerte de animales productivos, vacas, toros padres, bueyes y caballos, si se valoran al precio que están registrados como AFT.		
	-2-		
	863-Gastos por Faltantes y Perdidas	X	
	05-Perdidas por Muerte de Animales		
	309-Perdidas y Faltantes en Investigación		X



	239-Activos Fijos Tangibles	X	
	08-Animales Productivos		
	705-Producción Animal		X
	13-Transferencia de Desarrollo a Básico		
	37-Producciones Pecuarias		
	01-Ganado Vacuno		
	Contabilizando las transferencias de los animales en desarrollo a básico, de las novillas paridas, o de los novillos convertidos a toros padres o bueyes en el mes.		

Estos se valoran a precio de venta o al costo del mes anterior, si el valor como AFT es menor que el costo real la diferencia se debita a la cuenta 848-Exceso de gastos en actividades pecuarias.

Este modelo se usa para fijar y determinar el valor de las existencias al final de cada mes de los animales en desarrollo y como base para obtener el costo de la producción terminada y la diferencia entre el costo real y el precio (LOP).utilizando este modelo, a valorar el inventario de animales en desarrollo de las mismas, al final de cada mes a costo de registro y según libros y que puedan ser registrados en los costos.

Este modelo se hace con el objetivo de ajustar los saldos en libros a costo real por cada centro de costo de animales en desarrollo, aquellas cuentas que han sido afectadas a precio (LOP); conociendo el total a ajustar a cada una, obtener el inventario final de animales en desarrollo a costo real en cada centro de costo y el total correspondiente a la cuenta. Al final de cada mes, según se establece en cada empresa, se produce la confección de este modelo, que dadas las características requiere previamente una compatibilización entre el submayor de gastos por elementos con los gastos anotados en el submayor de animales en desarrollo. Las actividades se analizan ordenadamente de acuerdo al comportamiento de los

animales en desarrollo, consignando los centros de costo que correspondan a los pasos o etapas del desarrollo, como aparecen en el registro de la cuenta 705- Producción Animal en proceso. El modelo considera por separado la determinación del inventario final a precio (LOP) en cada una de las clases de ganado, atendiendo a su propósito. Cada centro de costo esta definido en uno u otro propósito.

**Determinación y Ajuste del Costo Real de la Producción Pecuaria.**

**Ganado:** Vacuno

**mes:** Noviembre

fila	Conceptos	Kg.	Importe
1	Saldo al inicio del año		
2	Gastos del periodo		
3	Compras		
4	Transf. básico a desarrollo		
5	Menos:		
6	Muerte de animales		
7	Transf. Desarrollo a básico		
8	Total gastos(1+2+3+4-5=(7+8)		
9	Unidades producciones totales(10+11+12)		
10	Ventas a terceros		
11	Insumos en comedores		
12	Inventario final(en proceso)		
13	Costo x Kg. de carne producida (8/9)		

fila	conceptos	total	705	810	850
14	kilogramos				
15	Costo real(13x14)				
16	Saldo según libros				
17	Diferencia ajustar				

### **2.3 Conclusiones Parciales.**

El diagnóstico realizado a las operaciones relacionadas con el registro y control contable de la Finca Colectiva perteneciente a la CCS Simón Bolívar demostró la ausencia de un procedimiento para el cálculo y registro del costo de las producciones de leche y carne.

El costo constituye la herramienta básica para la dirección de una cooperativa, representa los gastos de producción durante un período de tiempo.

El procedimiento elaborado para el cálculo y registro del costo de las producciones de leche y carne viene a resolver una carencia en el sector campesino, proporcionando a la entidad un procedimiento para el adecuado cálculo y registro de los costos contribuyendo de esta forma a la eficiencia de los recursos invertidos, además de la conjugación de cada uno de los elementos que conforman el gasto de producción, acorde a los rendimientos productivos obtenidos con la producción total y a la correcta toma de decisiones.

### **Capitulo III: Aplicación del procedimiento propuesto para la determinación del costo de la leche y la carne.**

El tema central de este capítulo es el cálculo y registro del costo de la leche y la carne utilizando el procedimiento propuesto en el capítulo anterior, utilizando los datos reales correspondientes al mes de noviembre del 2011, como instrumento de planeación, control y análisis necesarios con vistas a elevar la eficiencia y la toma de decisiones en las producciones de leche y carne en la Finca Colectiva de la CCS Simón Bolívar del municipio de Yaguajay.

#### **3.1. Determinación del cálculo del costo de la leche.**

Dadas las características de la Finca Colectiva de la CSS Simón Bolívar objeto de investigación y como se explica en el capítulo II, se determinaran los costos relacionados a la leche de vaca y la carne, en el mes de noviembre del 2011.

##### **Tabla. I**

##### **Plan de leche : noviembre/2011**

Mes	Plan Total del Mes	Real Total del Mes	%	Plan Total Acumulado	Real Total Acumulado	%
Noviembre	1484	1795	121	15661	21720	116

La tabla muestra el plan de leche previsto para el mes de noviembre, el cual se sobre cumplió en un 21% lo que representa un por ciento favorable para la Finca.

#### **Procedimiento Contable de la leche**

705-03-37-01 Débitos por gastos del año	\$53606.23
Menos	
Total de litros de leche *Precio de costo (1795*\$1.176)	<u>2110.92</u>
Costos en proceso del ganado vacuno	\$51495.31

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	<b>-1-</b>			
	705-Produccion Animal		\$51495.31	
	03- Débitos por Gastos del Año	<u>\$51495.31</u>		
	37-Producciones Pecuarias			
	09-Producción de Leche			
	705-Producción Animal			\$51495.31
	03-Débito por Gastos del Año	<u>\$51495.31</u>		
	37-Producciones Pecuarias			
	01-Ganado Vacuno			
	Contabilizando el importe a la Leche de vaca.			
	<b>-2-</b>			
	190-Producción Terminada		\$51495.31	
	09-Producción de Leche	<u>\$51495.31</u>		
	705-Producción Animal			\$51495.31
	10-Créditos por Ventas a Terceros	<u>\$51495.31</u>		
	37-Producciones Pecuarias			
	09-Producción de Leche			
	Contabilizando la producción Terminada de la leche en el mes.			
	<b>-3-</b>			
	810-Costo de Venta		51495.31	
	09-Producción de Leche	<u>\$51495.31</u>		
	190-Producción Terminada			51495.31
	09-Producción de Leche	<u>\$51495.31</u>		
	Contabilizando el Costo de la venta.			
	<b>-4-</b>			

	135-Cuentas por Cobrar		51495.31	
	900-Venta			51495.31
	Contabilizando la venta de la leche el las cuentas por cobrar.			
	<b>-5-</b>			
	110-Banco		51495.31	
	135-Cuentas por Cobrar			51495.31
	Contabilizando el cobro de la venta de la leche en la cuenta 110.			

### **3.1.1 Determinación del Costo Unitario por litro de Leche.**

Por ciento de los Gastos  $\frac{\text{Cantidad Promedio de Vacas en Ordeño}}{\text{Totales de la Leche de Vaca}}$  =  $\frac{\text{Total de cabezas de ganado vacuno en Existencia al cierre del mes.}}{\text{Total de cabezas de ganado vacuno en Existencia al cierre del mes.}}$

Por ciento de los Gastos  
Totales de la Leche de Vaca.= 18/129.

Por ciento de los Gastos  
Totales de la Leche de Vaca = 0.1395348. Aproximadamente igual a 14%.

Por ciento de los Gastos  
Totales del Ganado Vacuno.= 100% - Por ciento de los gastos de la leche.

Por ciento de los Gastos  
Totales del Ganado Vacuno =100% - 14%.

Por ciento de los Gastos  
Totales del Ganado Vacuno = 86%.



Gasto de la leche de vaca = Por ciento de los gastos totales de la leche de vaca \*  
 Gasto totales del modelo– 09 Submayor de Gastos.

Gasto de la leche de vaca = 14% \* \$7149.61.

Gasto de la leche de vaca = \$ 100094.54.

**Contabilización.**

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	-1-			
	705-Producción Animal		\$100094.54	
	03-Débitos por Gastos del Año	<u>\$100094.54</u>		
	37-Producciones Pecuarias			
	09-Leche de Vaca.			
	Elemento 9000 Traspaso			
	Sub-elemento 9119 Otras Producciones			
	705-Producción Animal			\$100094.54
	03-Débitos por Gastos del Año	<u>\$100094.54</u>		
	37-Producciones Pecuarias			
	01-Ganado Vacuno.			
	Elemento 9000 Traspaso			
	Sub-elemento 9119 Otras Producciones			
	Contabilizando el gasto de la leche de vaca			

$$\text{Costo Unitario por Litro de Leche} = \frac{\text{Costo de la Leche Fijado en el Mes.}}{\text{Total de Litros Producidos en el Mes.}}$$

$$\text{Costo Unitario por Litro de Leche} = \$1.176 / 1795 \text{ Litros.}$$

$$\text{Costo Unitario por Litro de Leche} = \$0.0006551 \text{ por litro.}$$

El costo unitario por litro de leche fue de \$0.0006551, debido a que los gastos asociados a la alimentación de ganado son solo de salario, pues la Granja no determina los costos concentrados, lo cual influye de manera favorable a la hora de determinar el costo unitario por litro de leche.

### **Determinación del costo unitario por litro de leche (por destino).**

#### **Venta a la Industria.**

Costo total por destino = Costo Unitario por litro de leche \* Cantidad de litros de leche de cada destino.

$$\text{Costo total por destino} = \$0.0006551 * 1795$$

$$\text{Costo total por destino} = \$1.176.$$

Importe de la Venta a la Industria = Costo Total por Destino \* Cantidad de litros de leche de la Industria.

$$\text{Importe de la Venta a la Industria} = \$1.176 * 1795$$

$$\text{Importe de la Venta a la Industria} = \$ 2110.92$$

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
	<b>-1-</b>			
	190-Producción Terminada		\$2110.92	
	09-Producción de Leche	<u>\$2110.92</u>		
	705-Producción Animal			\$2110.92
	10-Créditos por Ventas a Terceros	<u>\$2110.92</u>		
	Contabilizando la producción de			

	leche destinada a la Industria			
--	--------------------------------	--	--	--

**Determinación y Ajuste del Costo Real de la Producción Pecuaria.**

**Ganado:** Vacuno

**mes:** Noviembre.

fila	Conceptos	Kg.	Importe
1	Saldo al inicio del año		\$59880.00
2	Gastos del periodo		7141.61
3	Compras		
4	Transf. básico a desarrollo		
5	Menos:		
6	Muerte de animales		
7	Transf. Desarrollo a básico		
8	Total gastos(1+2+3+4-5=(7+8)		67029.00
9	Unidades producciones totales(10+11+12)	16907.74	
10	Ventas a terceros	2821.74	
11	Insumos en comedores		
12	Inventario final(en proceso)	14086	
13	Costo x Kg. de carne producida (8/9)		\$3.9644334

fila	conceptos	total	705	810	850
14	kilogramos	16907.74 kg	14086kg	2821.74kg	
15	Costo real(13x14)	\$67029.61	\$55843.01	\$11186.60	
16	Saldo según libros	67029.61	53606.23	13423.38	
17	Diferencia ajustar		2236.78	(2236.78)	

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	<b>-1-</b>			
	705-Producción Animal		\$2236.78	
	810-Costo de Venta			\$2236.78
	Contabilizando el ajuste al costo del Ganado vacuno.			

Inventario final = 14086 \* 4.2675919 = \$60113.30

Saldo final cuenta 705 53606.23

Diferencia \$6507.07

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	-1-			
	705-Producción Animal		\$6507.07	
	810-Costo de Venta			\$6507.07
	Contabilizando la diferencia entre el saldo real y el precio de venta.			

### **3.2 Determinación del cálculo de los costos de la carne.**

#### **Tabla II.**

#### **Procedimiento Contable de la carne:**

Plan de carne: Noviembre/2011

Mes	Plan	Real	Por ciento
Noviembre	2.1	2.8	133%

Total de Kilogramos 14086 Kg.

Costo en Proceso = Saldo en Producciones en Proceso

Inventario Físico en Kilogramos.

Costo en Proceso = \$51495.31 / 14086kg.

Costo en Proceso = \$3.66 por Kilogramo.

#### **Tabla III.**

#### **Venta de Carne.**

#### **Factura de la venta a la UEB Bufalina**

Categoría	Cantidad	Peso Promedio	Peso Total en Kg.	Precio	Total

		en Kg.			
Vaca 3ra	2	331.50Kg	663.00Kg	\$4.50	\$2983.50
Tenera 2da	2	142.17	284.34	2.00	568.68
Novilla 1ra	1	326.40	326.40	6.50	2121.60
Terneros 1ra	2	192.00	348.00	4.20	1461.60
Añojo 1ra	2	240.00	480.00	5.00	2400.00
Toretos 1ra	2	360.00	720.00	5.40	3888.00
			2821.74 kg		\$13423.38

El Importe Total de la Venta es de \$13423.38.

Costo de Producción = Total de kilogramos vendidos \* Costo en Proceso.

Costo de Producción = 2821.74 Kg. \* \$3.66.

Costo de Producción = \$10327.57.

Importe Total \$13423.38

Menos

Costo de Producción 10327.57

Diferencia \$3095.81.

La venta de ganado que se realizó en el mes de noviembre con un costo de producción de \$10327.57 arrojó una ganancia de \$3095.81 para la CCS Simón Bolívar.

### Contabilización:

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	-1-			
	190-Producción Terminada		\$10327.57	
	705- Producción Animal			\$10327.57
	10- Créditos por Ventas a Terceros	<u>\$10327.57</u>		

	37-Producciones Pecuarias			
	01-Ganado Vacuno.			
	Contabilizando el costo de producción de la carne.			
	- 2 -			
	810-Costo de Venta		10327.57	
	190-Producción Terminada			10327.57
	Contabilizando el costo del ganado vacuno del mes.			

**Transferencia de Animales Básicos a Desarrollo.**

Categoría	Importe Total según Desecho	Importe Total según Básico
Vacas de 3ra	\$ 2983.50	\$ 1912.00
<b>Total</b>	<b>\$ 2983.50</b>	<b>\$ 1912.00</b>

Como Animal Básico	\$ 1912.00
Como desecho o precio de venta	2983.50
Diferencia	(\$ 1071.50).

**Contabilización de la transferencia de animales básico a desecho.**

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	-1-			
	705-Producción Animal		\$2983.50	
	04- Transferencia de Básico a desarrollo	<u>\$2983.50</u>		
	37-Producciones Pecuarias			
	01-Ganado Vacuno.			
	863- Gasto por Faltantes de Bienes Medios			\$1071.50
	01 En Activo Fijo Tangible.	<u>\$1071.50</u>		
	239- Activo Fijo Tangible			\$1912.00
	08- Animal	<u>\$1912.00</u>		
	Contabilizando las transferencias			

	de animales básicos a desechos, vacas, toros padres y bueyes que pasan a desechos para venderlos como carne.			
--	--	--	--	--

En la venta realizada por parte de la CCS se pudo determinar que la vacas vendidas tuvieron una ganancia de \$1071.50 como animal básico siendo favorable para la misma.

**Contabilizando la muerte de Animal Básico.**

Después de haber muerto el animal se crea un expediente por muerte animal que se aprueba por el presidente. (Ver Anexo 5)

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	<b>-1-</b>			
	309 - Pérdida y Faltante sujeto a Investigación		\$1425.90	
	05- Muerte Animal	<u>\$1425.90</u>		
	239 - Activo Fijo Tangible			\$1425.90
	08 – Animales.	<u>\$1425.90</u>		
	Contabilizando las muertes de animales básico, vacas, toros padres, bueyes y caballos, si se valoran al precio que están registrado			
	<b>-2-</b>			
	863- Gasto por Faltantes y Pérdida		\$1425.90	
	05- Muerte de Animal	<u>\$1425.90</u>		
	309- Pérdida y Faltante sujeto a Investigación			\$1425.90
	05- Muerte Animal	<u>\$1425.90</u>		
	Contabilizando a la cuenta de gasto por faltante y pérdida de			

	animales básicos, certificado por el veterinario y aprobado el expediente por el presidente.			
--	--	--	--	--

### **3.3 Conclusiones Parciales.**

Como resultado de la aplicación del procedimiento propuesto se pudo determinar el costo unitario para la producción de un litro de leche, así como el costo total por destino y la venta total a la Industria en el mes de noviembre del 2011. Además se determino el costo de la carne por la venta de ganado clasificado por categoría.



## **Conclusiones:**

- 1- Los fundamentos teóricos sistematizados permitieron caracterizar la dinámica organizativa del sector cooperativo y campesino y los elementos que conforman el cálculo del costo de un producto.
- 2- El diagnóstico realizado a las operaciones relacionadas con el registro y control contable de la Finca Colectiva de la CCS Simón Bolívar demostró la ausencia del cálculo y registro del costo de las producciones de leche y carne.
- 3- Se pudo diseñar un procedimiento que permite el cálculo y registro de los costos de las producciones de leche y carne, lo cual se considera de vital importancia en aras de aumentar la eficiencia y la eficacia de dichas producciones.
- 4- Se logró validar los resultados con la implementación de la propuesta, mostrando el cálculo y registro del mes de noviembre del 2011, quedando evidencia de la importancia del mismo para la toma de decisiones oportuna para los directivos de la entidad.

### **Recomendaciones:**

1. Desarrollar acciones de capacitación a directivos responsabilizados y al personal que se desempeña en la actividad contable y financiera de las CCS en cada uno de los aspectos que en este procedimiento se establecen.
- 2- Proponer a la dirección de la CCS Simón Bolívar la divulgación de los resultados del estudio, con vista a su posible generalización dentro de las entidades del sector campesino y agropecuario.

## **Bibliografía**

- ✓ Amat, Oriol. Contabilidad y gestión de costes / O. Amat –2. ed – Barcelona- Editorial Gestión 2000, 1998.
- ✓ Anders, T. The structure of production in the norwegian fish processing industry: Anempirical multi-output cost analysis using a hybrid translog functional form / T. Anders, B. Trond. -- Bergen: Center for fisheries Economics Discussion Paper No. 5, 1993.
- ✓ Benítez Miranda, Miguel Angel. Contabilidad y finanzas para la formación económica de los cuadros de dirección / M. A.
- ✓ Bueno Campos. Economía de empresas / Bueno Campos, I. Cruz, J. Durán-- Madrid: Ediciones Pirámides S. A., /s. a./ -- 751 p.
- ✓ Colectivo de autores, Introducción a la Gerencia en las Cooperativas Cañeras.
- ✓ Colectivo de autores. El perfeccionamiento empresarial en Cuba. Editorial Félix Varela. La Habana. 1999.
- ✓ Fernández Pirla, José María. Teoría económica de la contabilidad / J. M. Fernández Pirla. Madrid. Ediciones I.C.E, 1970.
- ✓ González Pascual, J. (2005): Análisis de la empresa a través de su información económico-financiera, Ed. Pirámide, Madrid.
- ✓ Horngren, Ch. Contabilidad de Costos. Un enfoque de gerencia. Prentice-Hall. 4ta edición, 1980.
- ✓ Lineamientos para la política económica y social del VI Congreso del PCC
- ✓ Manual del Sistema de Contabilidad no Estatal, Ministerio de la Agricultura, Área Económica. Diciembre del 2004.
- ✓ Polimeni Ralpd, Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales / R. Polimeni. F.J Fabo. A.H. Aldelberg 2, ed,Bogotá: Mcgreen- Hill, 1989, pág10.
- ✓ Polimeni, Rarph. Contabilidad de Costo, Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Cuarta edición. Tomo I.
- ✓ Polimeni; Rarph. Contabilidad de Costo, Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Cuarta edición. Tomo II.

- ✓ Rapin A, Contabilidad Analítica de explotaciones, A, Rapin J. Poly, Bilbao. Ediciones Dewusto, 1967 Pág. 213.
- ✓ Torres Fernández, Paúl. ¿Cómo redactar una tesis? Recomendaciones generales. Potosí. 1997.
- ✓ <http://www.google.com.ni>
- ✓ <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/introcostos.htm>
- ✓ [www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/M/Mondragon Jose-Conta.htm](http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/M/Mondragon Jose-Conta.htm)
- ✓ [www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/fin/no12/cosotsarroz.htm](http://www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/fin/no12/cosotsarroz.htm)

## ANEXOS

### Anexos No 1

#### Movimiento de Rebaño al cierre de noviembre del 2011

Sexos	Hembras				Machos					Total
Categoría	Vacas	Novillas	Añojas	Ternereras	Terneros	Añojos	Toretos	Bueyes	Sementales	
Cantidad	42	15	13	26	16	7	2	4	4	129
Total por sexo	96				33					129

### Anexo No 2

Ministerio de la Agricultura

Fecha : 30/11/2011

Finca Colectiva de la CCS Simón Bolívar

Período: 2011-Noviembre

#### Gastos por Sub-elementos

Cuentas	Centros	Período	Acumulado
705-03	- Débitos por gastos del año		
37	- Producciones pecuarias		
<b>Sub-elementos en MN</b>			
1113	Otros materiales comprados	\$ 4130.97	\$20052.29
1115	Medicina para animales comprada	329.50	1206.34
3000	Combustible	826.45	1354.21
8300	Otros servicios Productivos	958.32	2501.32
9660	Servicios auxiliares a la producción	<u>\$904.37</u>	<u>\$ 1145.59</u>
<b>Subtotal - MN</b>		<b>\$7149.61</b>	<b>\$26259.46</b>
<b>Subtotal Centro.- 37-01</b>		<b>\$7149.61</b>	<b>\$26259.46</b>

**Anexo No 3.**

Ministerio de la Agricultura

FECHA: **02/11/11**

Entidad

: **Finca Colectiva de la CCS Simón Bolívar**Resumen de Pesos y Precios a Utilizar Para la Valoración de la Masa **GANADO VACUNO**Modelo: **MA-CGA-****741**

Categorías/Calidad			Cbz	Peso	LOP	Peso	Valor	
				Total	Precio	Promedio	Promedio	Valor
				Kg.	Calculo	Kg.	Pesos	Total
<b>TERNEROS</b>								
<b>Total</b>	<b>Total</b>		<b>16</b>	<b>2117</b>	<b>2.8449</b>	<b>132</b>	<b>\$376.41</b>	<b>\$6022.60</b>
	<b>(-) 6 meses</b>		<b>5</b>	<b>551</b>	<b>2.000</b>	<b>110</b>	<b>220.40</b>	<b>1102.00</b>
	<b>(+) 6 meses</b>		<b>11</b>	<b>1566</b>	<b>3.1421</b>	<b>142</b>	<b>447.33</b>	<b>4920.60</b>
1ra	(-) 6 meses	(+) 120	3	363	2,00	121	242.00	726.00
	(+) 6 meses	(+) 190						
2da	(-) 6 meses	90-120	2	188	2,00	94	188.00	376.00
	(+) 6 meses	150-190	4	652	3.80	163	619.40	2447.60
3ra	(-) 6 meses	0						
	(+) 6 meses	130-149	4	536	3.50	134	469.00	1876.00
S. Ind.	(-) 6 meses	(-) 90						
	(+) 6 meses	(-) 130	3	378	1.50	126	189.00	567.00
<b>AÑOJOS</b>								
<b>Total</b>			<b>7</b>	<b>1422</b>	<b>4.9886</b>	<b>203.10</b>	<b>\$1013.4</b>	<b>\$7093.80</b>
1ra	13-18 mes	(+) 220	2	452	5.50	226	1243.00	2486.00
2da	13-18 mes	190-	3	624	5.00	208	1020.00	3120.00

		220						
3ra	13-18 mes	160- 189	2	346	4.30	173	1743.90	1487.80
S. Ind.	13-18 mes	(-) 160						
<b>TORETES</b>								
<b>Total</b>			<b>2</b>	<b>696</b>	<b>5.40</b>	<b>348</b>	<b>\$1879.2</b>	<b>\$3758.40</b>
1ra	19-24 mes	(+) 340	2	<b>696</b>	5.40	348	1879.20	3758.40
2da	19-24 mes	300- 340						
3ra	19-24 mes	275- 299						
S. Ind.	19-24 mes	(-) 275						
<b>TOROS CEBA</b>								
<b>Total</b>								
1ra	(+) 24 mes	(+) 420						
2da	(+) 24 mes	375- 420						
3ra	(+) 24 mes	330- 374						
4ta	(+) 24 mes	285- 329						
S. Ind.	(+) 24 mes	(-) 285						
<b>BUEYES</b>								
<b>Total</b>								
1ra		(+) 500						
2da		450- 500						
3ra		400- 449						
S. Ind.		(-) 400						

<b>SEMENTALES</b>								
<b>Total</b>								
1ra		(+) 480						
2da		450- 480						
3ra		400- 449						
S. Ind.		(-) 400						
<b>TERNERAS</b>								
<b>Total</b>	<b>Total</b>		<b>26</b>	<b>3041</b>	<b>2.7089</b>	<b>116.96</b>	<b>\$316.84</b>	<b>\$8237.90</b>
	<b>(-) 6 meses</b>		<b>16</b>	<b>1642</b>	<b>1.9495</b>	<b>102.62</b>	<b>200.06</b>	<b>3201.00</b>
	<b>(+) 6 meses</b>		<b>10</b>	<b>1399</b>	<b>3.6004</b>	<b>139.9</b>	<b>503.69</b>	<b>5036.90</b>
1ra	(-) 6 meses	(+) 120	4	496	2.00	124	248.00	992.00
	(+) 6 meses	(+) 190						
2da	(-) 6 meses	90-120	10	980	2.00	98	196.00	1960.00
	(+) 6 meses	150- 190	3	468	3.80	156	592.80	1778.40
3ra	(-) 6 meses	0						
	(+) 6 meses	130- 149	7	931	3.50	133	465.50	3258.50
S. Ind.	(-) 6 meses	(-) 90	2	166	1.50	83	12450	249.00
	(+) 6 meses	(-) 130						
<b>AÑOJAS</b>								
<b>Total</b>			<b>13</b>	<b>2555</b>	<b>4.5405</b>	<b>197</b>	<b>\$892.38</b>	<b>\$11600.90</b>
1ra	13-18 mes	(+) 220	3	687	5.50	229	1259.50	3778.50
2da	13-18 mes	190- 220	4	852	5.00	213	1065.00	4260.00
3ra	13-18 mes	160- 189	4	728	4.30	188	782.60	3130.40
S. Ind.	13-18 mes	(-) 160	2	288	1.50	144	216.00	432.00
<b>NOVILLAS</b>								



<b>Total</b>			<b>15</b>	<b>4255</b>	<b>5.4993</b>	<b>284</b>	<b>\$1559.98</b>	<b>\$23399.70</b>
1ra	19 mes- parto	(+) 320	6	1950	6.50	325	2112.50	12675.00
2da	19 mes- parto	270- 320	4	1156	5.70	289	1647.30	6589.20
3ra	19 mes- parto	230- 269	3	699	4.50	233	1048.50	3145.50
S. Ind.	19 mes- parto	(-)230	2	450	2.20	225	495.00	990.00

**VACAS**

<b>Total</b>								
1ra		(+) 400						
2da		370-400						
3ra		330-369						
S. Ind		-330						
Total			79CBz	14086	4.2675919			\$60113.30

#### **Anexo No 4.**

Modelo SCA-02

Reporte mensual de la producción de leche.

<b>Días</b>	<b>Vacas ordeñadas</b>	<b>Litros producidos</b>	<b>Total vacas</b>	<b>Venta a Industria</b>
1	18	59	42	59
2	18	58	42	58
3	18	59	42	59
4	18	64	42	64
5	18	63	42	63
6	18	66	42	66
7	18	56	42	56
8	18	58	42	58
9	18	56	42	56
10	18	56	42	56
11	18	56	42	56
12	18	59	42	59
13	18	58	42	58
14	18	59	42	59
15	18	64	42	64
16	18	62	42	62
17	18	63	42	63
18	18	59	42	59
19	18	59	42	59
20	18	62	42	62
21	18	57	42	57
22	18	59	42	59

23	18	58	42	58
24	18	66	42	66
25	18	59	42	59
26	18	57	42	57
27	18	58	42	58
28	18	62	42	62
29	18	62	42	62
30	18	61	42	61
Total		1795		1795

## **Anexo No.5**

### **Expediente por muerte animal.**

Uso y Contenido.

- 1- Certificado del veterinario con las causas de las muertes y el tipo de animal.
- 2- Acta de responsabilidad que debe estar firmada por el jefe de área, responsable del área, el económico y el veterinario.
- 3- Determinar el ajuste del costo real (Medio Básico).
- 4- Cálculo para efectuar el ajuste en físico y valor por la muerte animal.
- 5- Comprobante de operaciones contables.
- 6- Aprobaciones por la Junta Directiva y la Asamblea.
- 7- Propuesta de la comisión de inventarios.
- 8- Acta de seguimiento y control.
- 9- Acta de producción y faltante.

Toda la documentación esta Legislada en la Resolución No. 20/(MFP) del Ministerio De Finanzas y Precios.

**Anexo No.6**

<b>Saldo</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Centro</b>	<b>Subcuenta</b>
	705	37-01	
\$5988.00			01-Saldo al Inicio de Año
7149.61			03- Debito de gastos del año
13423.38			10- Crédito por producción para la venta a tercero.
<b>\$53606.23</b>			<b>Total Saldo</b>