

PROCEDIMIENTOS PARA LA GESTIÓN DE LOS COSTOS EN UNIDADES BÁSICAS DE PRODUCCIÓN COOPERATIVA

MSc. Yanelys Yero Hernández

Profesora asistente. Universidad de Las Tunas

yanelysy@ult.edu.cu

MSc. María de los Angeles Utra Hernández

Profesora auxiliar. Universidad de Las Tunas

mariautra@ult.edu.cu

MSc. Maikel Guerra Ávila

Profesor Instructor. Universidad de Las Tunas

maikelga@ult.edu.cu

Resumen

El costo constituye un indicador fundamental para la administración de los recursos que dispone una cooperativa en función de generar utilidades en beneficio de la entidad, el colectivo de cooperativistas y trabajadores. Por tanto, el diseño e instrumentación de un sistema de costo no se limita a implantar modelos y sus metodologías sino que debe constituir un instrumento eficaz para la toma de decisiones, permitiendo la selección que brinda el mayor beneficio productivo con el menor nivel de gasto. La Contabilidad de Costo, tradicionalmente se ha concentrado en el registro y acumulación de los costos de producción, sin embargo, los cambios en el entorno y la proliferación de nuevas formas de trabajo a lo largo de estos años han venido cambiando esta condición. Un conjunto de factores han incidido en mayor o menor grado en el deterioro que hoy se aprecia en esta tarea, requiriéndose de una acción consecuente dirigida a erradicarlos. El costo utilizado como instrumento de dirección debe facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar, permitiendo la selección de aquella 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. En la actualidad en el sector cooperativo se aprecian dificultades en la gestión, asociadas al proceso de la toma de decisiones y a la información disponible para ello; en particular en el proceso de planificación, cálculo, registro y control de los costos. En este sentido la investigación titulada "Procedimientos para la gestión de los costos en Unidades Básicas de Producción Cooperativa", tiene como objetivo: Diseñar procedimientos para el análisis de los costos en la UBPC "Waldemar Díaz" que permita una adecuada planeación, control y toma de decisiones. Con el mismo se dispone de un procedimiento aplicable a las UBPC ganaderas para el análisis de los costos que permita una adecuada planeación, control y toma de decisiones. Los resultados más significativos evidenciaron que la utilización de la contabilidad por actividades permite que la distribución de los costos indirectos de fabricación por actividades se haga de forma justa ofreciendo costos unitarios más exactos.

Resultado

La contabilidad de gestión no es sinónimo de gestión, es un instrumento eficaz e indispensable para que aquella se lleve a cabo con éxito. Si se entiende por técnica de gestión aquellos procedimientos que se desarrollan para optimizar el uso de los recursos del

ente para alcanzar un objetivo, no cabe duda de que las cooperativas están obligadas hoy a desarrollar y utilizar las más adecuadas para ser competitivas; la contabilidad de gestión debe ajustar sus procedimientos para reflejar la influencia de aquellos y permitir la adopción de las decisiones necesarias para una mayor competitividad.

El procedimiento está estructurado en dos etapas que recogen 8 procedimientos, como se describe a continuación.

PRIMERA ETAPA: Determinación de los costos asociados a las actividades principales.

PROCEDIMIENTOS:

1. Construir la cadena de valor del producto.

La cadena de valor es un enfoque muy útil debido a que disgrega a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación, existentes y potenciales. En sí, una empresa obtiene la ventaja competitiva, desempeñando actividades estratégicamente importantes de manera más económica o mejor que sus competidores. La cadena de valor de un negocio, o producto, o servicio marca la trayectoria estratégica de la empresa debido a que determina la forma de análisis de la actividad empresarial con la cual es posible descomponer a la empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor.

2. Definir las actividades, clasificarlas y elaborar el mapa de actividades

La aplicación del costeo ABC en cualquier organización empresarial o de servicios parte inexorablemente de la definición y clasificación de las actividades a costear, las que dependerán en buena medida de los resultados finales que se desee obtener. Este es un proceso que deberá estar en constante perfeccionamiento y necesitará del estudio y la experiencia de los especialistas relacionados con la actividad, por lo tanto deben valorarse los siguientes aspectos:

1. El nivel de ejecución de cada actividad es importante para la determinación de la medida de la actividad, lo que permitirá definir los criterios para repartir los costos.
2. Se transforman, en la mayoría de los casos, los costos fijos en variables al dejar reconocido los diferentes niveles de actividad con respecto a aquellos distintos a los unitarios.
3. Los costos indirectos se transforman en costos directos para las actividades y se imputan al objeto de cálculo (servicio o producto) con mayor precisión junto con los directos.

Para poder tener un conocimiento integral de las actividades que se realizan será necesario preparar un mapa o catálogo de actividades. Este mapa integra y muestra de manera coordinada las relaciones entre las funciones, los procesos y las actividades. Diseñar el mapa de actividades requiere primeramente, de identificar las distintas actividades que integran las operaciones que se realizan en el seno de la organización en donde se desee implantar el Costeo ABC y establecer o definir las relaciones entre estas.

3. Identificar los centros de actividades y relacionarlos con las actividades.

La definición de los centros de costos o centros de actividades dependerá de las funciones y acciones que realiza cada área vinculada directa o indirectamente con el desarrollo del proceso de producción de leche; lo que podrá obtenerse de estudios, observaciones, entrevistas a personal experimentado, etc. del proceso en cuestión. Esto pudiera conllevar a una nueva organización de los puestos de trabajos y de las actividades que se desarrollan en el centro.

4. Recopilar los costos (tanto directos como indirectos) y asociarlos a cada actividad.

La recopilación de los gastos asociados a cada actividad se realizará a partir de la información primaria emitida por el área contable; es decir, nóminas, vales de salida del almacén, facturas, balances, etc. Clasificando cada elemento de gasto según su incorporación al producto (directo o indirecto), desglosado por centro de actividad a analizar. Luego se listarán los centros de actividad previamente determinados, que contengan las actividades tanto principales como auxiliares, asociándole a cada una de ellas su gasto indirecto.

Es válido aclarar que esta asignación de recursos a cada actividad se realiza a través de criterios de reparto o inductores del costo, según corresponda, previamente seleccionados.

En este procedimiento se requiere clasificar que el registro de los gastos incurridos en un período determinado se realice según la naturaleza económica de los mismos, tal y como se establece en el Manual de Contabilidad para el sector no estatal, emitido por el Ministerio de la Agricultura; aún cuando esta información no satisface los requerimientos de la contabilidad por actividades, la que exige que los gastos se clasifiquen de acuerdo a su incorporación al producto, esto es: Directos e Indirectos.

5. Distribuir los costos asignados a las actividades auxiliares entre las actividades principales.

Este constituye un paso importante y definitorio porque permite que el costo imputado a las actividades principales esté en correspondencia con los recursos consumidos, así como para la asignación de los costos de las actividades secundarias a las principales. Un inductor o generador de costo o de recursos es “un factor utilizado para medir cómo un costo es incurrido y/o como imputar mejor dicho costo a las actividades”. El análisis de los inductores de costo identifica la causa del costo.

Para cada actividad deben determinarse los inductores del costo o **cost drivers** adecuados, que representan una medida justa y equitativa de la actividad de que se trata a efectos de instrumentar un medio para medirla y para aplicar luego sus costos a los artículos. Una actividad puede tener múltiples inductores de costo asociados a ella, pero el mejor es el que no presenta inconvenientes de cuantificación pues se cumple la relación causa-efecto entre: recurso-actividad-objeto de costo.

Una vez definido el criterio de reparto para cada actividad se procederá a realizar la distribución del costo de las actividades auxiliares a las principales, para lo cual se recomienda utilizar una tabla para el procesamiento de datos, donde las columnas representan las actividades auxiliares y las filas las actividades principales, pudiera añadirse

además una columna que identifique en qué centro de actividad tiene lugar cada actividad principal.

6. Cálculo del costo total asociado a las actividades principales.

El costo total asociado a cada una de las actividades principales depende, en primer lugar de los costos asignados a ellas directamente y en segundo lugar de los costos provenientes de las actividades auxiliares que le fue imputado en el procedimiento anterior.

SEGUNDA ETAPA: Cálculo del costo total y unitario del producto.

PROCEDIMIENTOS:

7. Determinación del costo total de la leche.

La suma de los costos directos (asignados directamente al producto) y de los costos indirectos (asociados a las actividades principales) dará como resultado el costo en que se ha incurrido en la producción de la leche. El nivel de detalle con que este se obtenga, es decir, en cada unidad económica de base, dependerá del objetivo que se persiga en un momento determinado, en lo que jugará un papel determinante la recopilación de la información correspondiente. El proceso de imputar los costos de las actividades principales al producto se realiza a través de los inductores de costo definidos para cada una de las actividades; los que se

Donde:

CUI: Costo unitario del inductor

CTA: Costo total de la actividad

TI: Total del inductor

$$CUI = \frac{CTA}{TI}$$

En este paso es necesario tener presente que se deben determinar los inductores del costo para cada actividad y para cada producto. El costo unitario del inductor es multiplicado luego por el total del inductor de cada actividad principal, resultando el costo indirecto de la actividad correspondiente a imputar a cada producto.

Para determinar el costo total del producto teniendo en cuenta sus elementos, los costos directos se asignarán directamente al producto, para lo cual se deben detallar los elementos del gasto, los cuales pueden ser clasificados según su incorporación al producto (costo directo o costo indirecto) o según la naturaleza económica (costo del material directo, costo de mano de obra directa y el costos de las actividades).

1. Cálculo del costo por litro de leche.

El costo de producir un litro de leche se obtendrá de la división del costo total obtenido entre la producción obtenida. Lo que matemáticamente se puede representar:

$$CU = \frac{CT}{U}$$

Donde:

CU: Costo unitario

CT: Costo total

U: Unidades producidas

Teniendo en cuenta lo antes expuesto a continuación se dan los procedimientos para el registro por actividades en la unidad a partir de la siguiente estructura de un asiento tipo.

- Un débito a los gastos corrientes
- En el débito de los gastos corrientes quedan incluidos los siguientes conceptos (elemento de gasto, epígrafes y partidas)
- Los gastos quedarían contabilizados por área y por actividad.

Quedando de la siguiente forma:

Cuentas y Detalles		Parcial	Debe	Haber
xx	Cuenta de gasto correspondiente		\$ xxx	
xx	Área: (El código será determinado por la entidad)	\$ xxx		
xx	Centro de actividad (El código lo determina la entidad)	\$ xxx		
xx	Actividad: (El código será determinado por la entidad)	\$ xxx		
xx	Elemento (El código será determinado por la entidad)	\$ xxx		
xx	Epígrafe (El código será determinado por la entidad)	\$ xxx		
xx	Cuenta a que corresponda el crédito			\$ xxx

Descripción científico-técnica del resultado

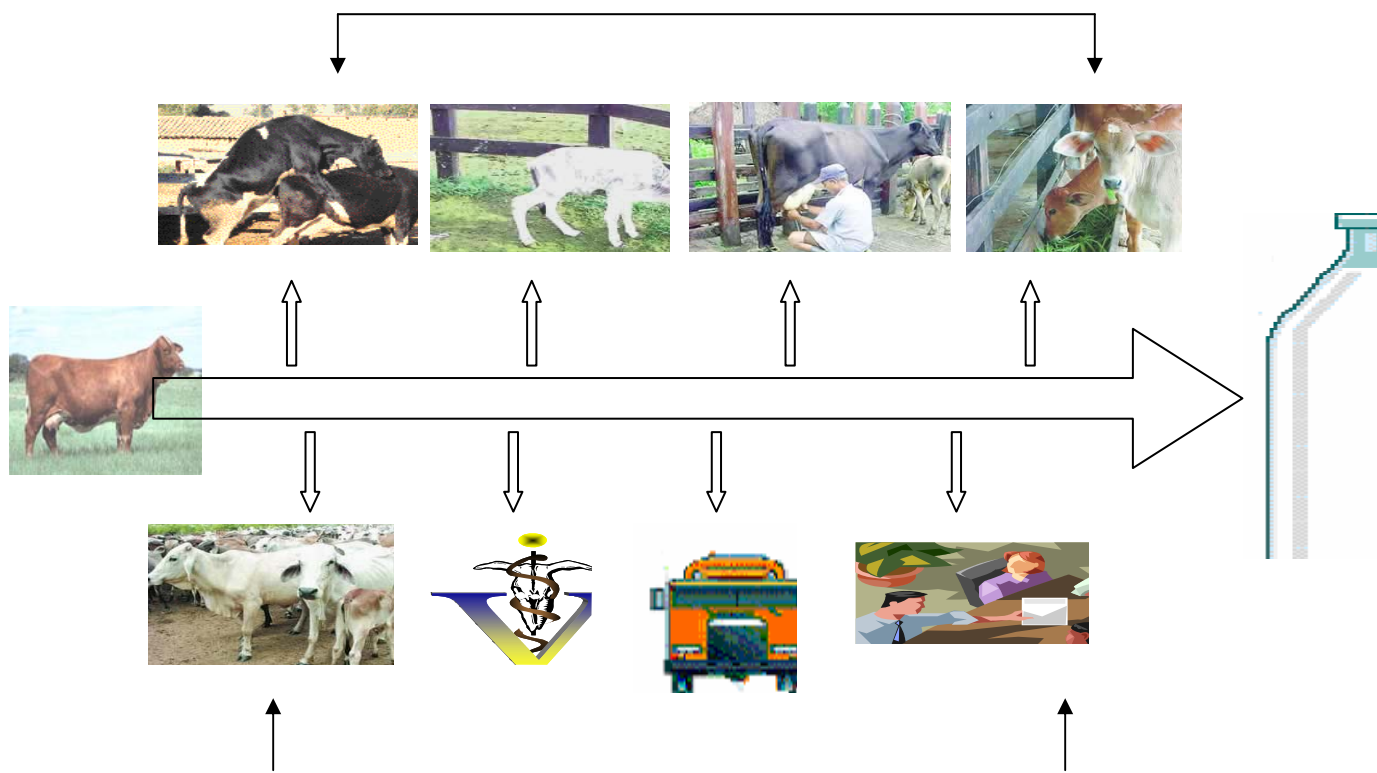
Una alta eficiencia productiva y económica no se logra haciendo muy bien solamente dos o tres aspectos del trabajo en la explotación lechera, sino cuando se considera y perfecciona constantemente el balance adecuado entre todos los aspectos involucrados, donde los recursos humanos son el aspecto esencial de este proceso productivo. La producción de leche es una necesidad para el desarrollo de los niños, la alimentación de la sociedad y en especial para mejorar la calidad de la alimentación de mujeres embarazadas, enfermos y ancianos. La manera en que una sociedad satisfaga este requerimiento dependerá en buena medida de la eficiencia y eficacia en el proceso de producción de la leche. De ahí la importancia que las empresas encargadas de obtener este producto, empleen las técnicas contables más avanzadas para calcular sus costos de producción.

El estudio realizado a la UBPC “Waldemar Díaz en relación con el registro y acumulación del costo de producción del proceso de obtención de la leche en la vaquería “Pozo Redondo” perteneciente a la UBPC “Waldemar Díaz de La Rosa” del municipio Majibacoa, Las Tunas, ratificó la necesidad de utilizar un sistema de costo basado en las actividades por las siguientes razones: Obsolescencia en la forma de distribución de los costos indirectos; no identifica, ni diferencia los costos directos e indirectos al proceso y la asignación de los costos indirectos al producto se realiza de forma arbitraria.

Como resultado de la aplicación del procedimiento propuesto se obtiene:

Construcción de la cadena de valor del producto.

Para la formación de la cadena de valor se definieron los diferentes tipos de actividades y su clasificación de acuerdo al nivel de actuación respecto a los productos en: Primarias y Secundarias, para lo que se tuvo en cuenta la estructura organizativa de la UBPC a fin de dividirla por áreas, con el objetivo de individualizar su gestión, determinando hacia dónde va dirigido el cálculo del costo (área, fincas o productos) También se tuvo en cuenta los principales proveedores y los clientes.



Determinación de Actividades Principales (AP)y Auxiliares (AA)

Actividades PRINCIPALES (AP):

1. **Reproducción:** Se refiere a todo el proceso que se desarrolla para lograr la gestación, con el objetivo de lograr una alta respuesta reproductiva y productiva de las hembras.
2. **Parto, nacimiento y manejo del ternero (PNMT):** Se refiere a todas las actividades que se desarrollan para garantizar un buen parto y todas aquellas que se realizan una vez producido el nacimiento.
3. **Ordeño:** Es la actividad más importante en la que se resumen todos los trabajos de reproducción, manejo, alimentación, higiene animal y hábitat.
4. **Alimentación:** Se basa en las necesidades de energía, proteínas, vitaminas y minerales, teniéndose en cuenta el propósito a lograr: mantenimiento, producción de leche, preñez y ganancia de peso corporal y estará determinada en la vaca lechera según: edad, producción de leche, número de lactancias, estado reproductivo, estado de salud y raza.

Actividades auxiliares (AA):

1. **Salud Animal:** Se refiere a todas las tareas que se realizan de forma sistemática para evitar y/o disminuir las enfermedades que afectan el ganado, ya sean bacterianas, virales o parasitarias.
2. **Manejo general del rebaño:** Esta actividad está relacionada con las atenciones a tener con el ganado, con el objetivo de lograr un peso adecuado, un buen estado productivo, reproductivo y de salud.
3. **Administración general:** Se encarga de organizar, planear, ejecutar y controlar todas las actividades orientadas al logro de los objetivos y metas trazadas en la unidad.
4. **Venta a clientes:** Actividad que garantiza que el producto llegue al cliente, realizándose la producción y que la unidad reciba el beneficio por la entrega de la misma.

Determinación de los inductores del costo de las actividades principales

La imputación de los costos de las actividades principales al producto, se realiza a partir de los inductores del costo, los que permiten relacionar el costo de cada actividad con el costo total del producto. Para la determinación de los inductores del costo se tuvieron en cuenta los criterios de los especialistas y expertos para el reparto justo de los costos indirectos a cada actividad teniendo en cuenta la relación causa- efecto (consumo de recursos-actividad-producto).

A continuación se muestran los inductores definidos para imputar los costos indirectos de cada actividad al producto

Actividades Principales	Inductor
Reproducción	Cantidad de vacas gestadas
PNMT	Total nacimientos
Ordeño	Vacas en ordeño
Alimentación	Total de animales alimentados directos a la producción de leche (vacas y terneros)

Cálculo del costo total y unitario del producto

Una vez determinado el inductor para imputar el costo de cada actividad principal al producto se procede al cálculo del costo total del mismo, así como el costo de un litro de leche obteniéndose mediante la división del costo total entre el número de litros de leche producidos.

Costo total de leche	37409.96
# de litros producidos	38657
Costo unitario	0.97

Comparación entre ambos métodos:

	Método ABC	Método Tradicional
Costo total de leche	\$ 37409.96	\$ 40 497.29
# de litros producidos	38657	38657
Costo unitario	\$ 0.97	\$ 1.05

Aún cuando se obtiene un costo por litro de leche inferior, la relevancia en la utilización del costeo por actividades no está en los beneficios económicos sino en su eficacia para acumular los costos y en la gestión de las actividades que contribuya a utilizar los recursos eficientemente, permitiendo analizar los siguientes aspectos:

- ✓ Cuáles de las actividades son las que más recursos consumen
- ✓ Cuánto cuesta el producto en cada área de responsabilidad
- ✓ Cuánto cuesta cada parte del proceso productivo de un producto

Registro de los gastos por actividades

Teniendo en cuenta la propuesta realizada anteriormente para el registro de los gastos en una contabilidad por actividades, a partir de desglosarlos por actividades, áreas de responsabilidad y por elementos, a continuación se demuestra la contabilización de uno de los elementos de gastos (combustible) incurridos en el período analizado.

Cuentas y Detalles		Parcial	Debe	Haber
705	Producción Animal en Proceso		\$ 175.75	
xx	Vaquería "Pozo redondo"	\$ 175.75		
# 1	C/A Producción Animal	\$ 52.72		
xx	PNMT	\$ 26.36		
xx	Ordeño	\$ 26.36		
# 2	C/A Manejo Zootécnico	\$ 123.03		
xx	Alimentación	\$ 114.24		
xx	Salud Animal	\$ 8.79		
191	Inventario Materias Primas, Materiales y otros			\$ 175.75
300	Combustible	\$ 175.75		
Contabilizando el consumo de combustible correspondiente al año				

Si se pretendiera precisar más el objetivo último de la contabilidad de gestión en la cooperativa actual, pudiera decirse que sería permitir la adopción de decisiones racionales que hagan posible la competitividad, para lo cual deberá tener en cuenta la mejora continua de los procesos productivos internos; todo ello se logra a través del control y de la gestión estratégica de los costos en todas las funciones y segmentos de la cooperativa.

Bibliografía consultada

1. AECA. Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. 1999.
2. Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y gestión de costos. 2000
3. Brimson, J; A. Contabilidad por actividades. Alfaomega grupo editor, S.A. de C.V. México. 1997.
4. Colectivo de autores. Cooperativismo y administración: Un reto en el nuevo milenio. 2004 Kaplan y Cooper Artículo. Método ABC para la Aplicación de los Gastos. Indirectos. Pág.11-12
5. Lorino P. El control de gestión Estratégico: La Gestión por actividades, Mexico, alfaomega Grupo Editor, 194 pp. 1995.
6. Ministerio de la Agricultura. Área económica. Manual de Contabilidad no Estatal. Diciembre 2004.
7. Ministerio de la Agricultura. Sistema nacional de Cooperativas de Producción Agropecuarias.