

## ALGUNAS HERRAMIENTAS DE AUDITORIA DE GESTIÓN PARA EL CONTROL ECONÓMICO A COOPERATIVAS GANADERAS EN CUBA

### *SOME MANAGEMENT AUDIT TOOLS FOR FINANCIAL CONTROL OF LIVESTOCK COOPERATIVES IN CUBA*

**Odalys María Ruíz Rodríguez**

<https://orcid.org/0009-0002-2616-7282>

Centro Universitario Municipal. Municipio de Esmeralda, Cuba  
amparitomora54@gmail.com

**Héctor Rodríguez Pérez**

<https://orcid.org/0000-0003-3048-9591>

Universidad "Ignacio Agramonte Loynaz". Camagüey Ciudad, Cuba  
hector.rodriguez@reduc.edu.cu

**Inés Josefina Torres Mora**

<https://orcid.org/0000-0002-3060-4900>

Asociación Nacional de Economistas y Contadores. Municipio Camagüey, Cuba  
josefina.cmg@anec.cu

**Juan Manuel Betancourt López**

<https://orcid.org/0009-0000-0300-6596>

Empresa Nacional Comercializadora DIVEP. Camagüey, Cuba  
juan@divepcmg.co.cu

---

#### Resumen

Generalmente las auditorías actuales ejecutadas a las Unidades Básicas de Producción Cooperativa (UBPC) no aplican procedimientos contextualizados a sus características y particularidades, que permitan medir la eficiencia y eficacia en su gestión, aspecto demostrado en la investigación desde el punto de vista metodológico y práctico con la aplicación de instrumentos diagnósticos que así lo evidencian, y cuyos resultados quedan sintetizados en el trabajo. El objetivo general consistió en aplicar procedimientos de gestión de la Auditoría de Desempeño a la UBPC gana-



Artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia  
Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional.

dera lechera “La Gran Matilde” del municipio Campoamor, los que demostraron debilidades y carencias que poseen en la evaluación y análisis de su control económico, se evidenciaron pérdidas y deterioros en factores vitales de su gestión técnico, productiva y económico. Se concluye que si la cooperativa aplica efectiva y sistemáticamente los procedimientos propuestos a sus actividades y procesos, los resultados obtenidos tributarían directamente a mejorar el control de su gestión.

**Palabras claves:** Auditoría, control técnico, productivo y económico, gestión.

### **Abstract**

*Generally, current audits performed on Basic Cooperative Production Units do not apply procedures contextualized to their characteristics and specificities, which allow for measuring the efficiency and effectiveness of their management. This aspect is demonstrated in the research from a methodological and practical perspective with the application of diagnostic tools that demonstrate this, and the results of which are summarized in this paper. The overall objective was to apply Performance Audit management procedures to the dairy cattle UBPC “La Gran Matilde” in the municipality of Campoamor. These procedures revealed weaknesses and deficiencies in the evaluation and analysis of its economic control, revealing losses and deterioration in vital factors of its technical, productive, and economic management. It can be concluded that if the cooperative effectively and systematically applies the proposed procedures to its activities and processes, the results obtained would directly contribute to improving its management control.*

**Keywords:** Audit, technical, productive, and economic control, management.

## **INTRODUCCIÓN**

Es importante al hablar de la actividad agropecuaria en la nación cubana; sector de alta prioridad por el encargo social que tiene, pero al mismo tiempo muy complejo por los recursos materiales, humanos y financieros que demanda, y que a pesar de todos los esfuerzos y transformaciones económico productiva realizadas no ha logrado despegar con los resultados que se demandan y requieren; hacer un apretado recuento desde los inicios en particular de las cooperativas agropecuarias.

A partir del triunfo de la Revolución y con el objetivo de darle cumplimiento a las demandas siempre crecientes de la población, como máxima de las transformaciones que se irían efectuando, fue una prioridad de la misma la alimentación del pueblo, no fueron pocos los obstáculos que se tenían que vencer y dentro de los mismos se encontraban tanto la monoproducción como la monoexportación de alimentos, para la garantía de esta actividad y como primer paso importante se aprobaron y aplicaron las leyes de Reforma Agraria donde se les entregó la tierra a los campesinos para su explotación en beneficio propio propiciando además el desarrollo agropecuario del país.

Luego de haberse transitado un largo camino de transformaciones, en la década de los 90 se crean las entidades productivas, y dentro de éstas, las Unidades Básicas de Producción Cooperativas, las que están destinadas por el

gobierno a darle solución a las cuestiones que afectan el cumplimiento de su función social.

Estas se crean con varias dificultades, siendo dirigidas desde el nivel nacional, con poca autonomía, o sea limitadas a recibir o rechazar trabajadores y aceptar aplicar o no los aportes de la ciencia y la técnica para su desarrollo.

Otra característica que estuvo presente en su creación fue que las relaciones institucionales entre agricultura y gobierno local permanecieron limitadas y débiles, debido fundamentalmente al gigantismo (las empresas agrícolas continuaron elevando su escala organizativa y se colocaron, en su casi totalidad, fuera de los límites municipales) y a la subordinación nacional de las empresas agropecuarias (la subordinación nacional las distanció aún más de los gobiernos locales). La comunidad rural fue distinguiendo gradualmente su papel de colectivo laboral del de comunidad política local.

Es imprescindible que las UBPC adquieran personalidad organizacional propia y auténtica, teniendo en cuenta el entorno y la dinámica de los cambios, se necesita de tiempo para adquirir su propia personalidad, transformar los métodos de dirección, administrar y reorganizar de forma eficiente el sistema agrícola que incluya la sustitución de los métodos de dirección vertical centralizados por estilos participativos y de autogestión con mayor exigencia económica administrativa por los resultados productivos finales, haciendo desaparecer formas de dirección tradicionales.

Para alcanzar lo anterior tiene una participación cada vez mayor el control, y dentro de éste, la auditoría.

Las auditorías actuales que se ejecutan a las UBPC no aplican del todo procedimientos que permitan hacer una valoración efectiva de la eficiencia y la eficacia en su gestión económica productiva, siendo el objetivo de este trabajo; y a partir de un diagnóstico inicial para sondear la situación en particular existente en la UBPC ganadera lechera La Gran Matilde del municipio Campoamor; realizar una propuesta que dé respuesta a este problema de investigación: ¿cómo propiciar un control contextualizado, objetivo y eficaz a la gestión técnico, productiva y económico de esta cooperativa?

Los resultados que se esperan alcanzar parten de poder dar cumplimiento al objetivo general del trabajo de proponer y aplicar en la práctica procedimientos de gestión, que contienen indicadores, a partir de los preceptos propiamente de la Auditoría de Gestión y de la propuesta de (Díaz, 2008); teniendo como máxima aspiración poder dar cumplimiento a la hipótesis de que si se diseñan y aplican estos procedimientos de gestión contextualizados a la actividad de la UBPC ganadera lechera, entonces se contara con una herramienta efectiva para ejercer un control objetivo y eficaz a los resultados de su gestión económico productiva.

Como la propuesta a realizar descansa en la disciplina de auditoría, y específicamente en la Auditoría de Gestión, es meritorio repasar algunos elementos teóricos de esta materia.

Según Díaz (2008) a través de la auditoría se revisa el sistema de Control Interno, las políticas y procedimientos definidos para proteger los activos de negocios y de esta forma poder evitar fraude, sabotaje e incrementar la eficiencia y eficacia operativa.

En Cuba, conforme al marco de normas profesionales de auditorías emitidas por las Organizaciones Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés), existen cinco modalidades de auditorías: Cumplimiento, Financiera, Desempeño, Fiscal y Forense, según la Resolución Nro. 79/2020 Normas Cubanas de Auditorías (CGR, 2020) y sus Manuales de Procedimientos.

Según la página web <https://www.contraloria.gov.co> la Auditoría de Desempeño busca brindar información, análisis o perspectivas nuevas. Las mismas constituyen una fuente de insumos para la realización de evaluaciones o análisis de políticas públicas que adelanta la Contraloría General de la República a través de las Direcciones de Estudios Sectoriales.

Se enfoca en la revisión objetiva y confiable para determinar si el sujeto auditado opera los proyectos, sistemas, operaciones, programas o actividades de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, si existen áreas de mejoras para contribuir a perfeccionar la gestión de la entidad, la buena gobernanza, la rendición de cuenta y la transferencia, buscar aportar nuevas informaciones, análisis o perspectivas.

Su razón esencial es ayudar al gobierno y a las administraciones en los procesos de toma de decisiones a partir de la identificación de problemas importantes y del análisis de sus causas y efectos, también presenta conclusiones y formula recomendaciones que puedan contribuir a una administración de los fondos públicos más eficientes y eficaz.

La Asociación de Contadores Americanos AICPA. (s.f.) define la auditoría así:

La auditoría es un proceso sistemático, para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.

En cambio, la Auditoría de Desempeño, según Méndez (2022):

Es un examen de la Eficacia, la Eficiencia, la Economía y la Calidad de la producción y entrega de los bienes o servicios públicos, con la finalidad de

alcanzar resultados en beneficio del ciudadano, la cual busca brindar información, análisis o perspectivas nuevas.

En algunos autores y documentos consultados existe consenso, con mayor o menor coincidencia, en que las auditorías de desempeño son una de las competencias de muchas de las Instituciones de Auditoría Superior (IAS), tanto en países desarrollados como en desarrollo; sin embargo, el nivel de implementación real de esta técnica en América Latina está aun subexplotada.

La Contraloría General de la República de Cuba, creada por el Consejo de Estado según la Ley 107 del 2009 (Consejo de Estado, 2009), es la que rectora la actividad de auditoría y en correspondencia define a la auditoría como:

Un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico-administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas. Se practica por profesionales calificados e independientes, de conformidad con normas y procedimientos técnicos

## 1. Caracterización del objeto espacial de la investigación

Esta investigación se efectuó en la UBPC ganadera lechera “La Gran Matilde” del municipio Campoamor en la provincia de Caba; que se constituye el 11 de diciembre de 1993 y pertenece a la Empresa Pecuaria Los Naranjos del citado municipio. Ocupa un área total de 1 147.41 has y de éstas se encuentran en explotación dedicada a las actividades de la ganadería vacuna 1 831 has; el resto, 67.1 se dedica a las actividades de autoconsumo.

Comercializar, además, ganado menor, ovino, porcino, cunícola, carbón, aves de corral, transportación de maquinaria agrícola, construcción de viviendas a trabajadores, producir y reparar artículos de alta demanda popular y otros útiles para atención a los trabajadores.

La Junta de Administración actual se encuentra compuesta por 9 trabajadores, cuyos cargos son los siguientes: Administrador, Jefe Económico, Jefe de Producción, Jefe de Aseguramiento y Maquinaria, Contador, Médico Principal, Jefe de Capital Humano, Auxiliar de Contabilidad y Jefe de Seguridad y Protección.

## 2. Diagnóstico de la situación actual en el municipio del municipio Campoamor

Investigaciones preliminares realizadas por el equipo de investigación permitieron comprobar que las auditorías ejecutadas a las UBPC en el territorio en los últimos 2 años únicamente se focalizan en comprobar la veracidad y calidad

del registro contable, a partir de la documentación primaria utilizada como soporte de cada contabilización enmarcada en el periodo seleccionado como muestra a auditar; careciendo de aplicar instrumentos o procedimientos, contentivos de indicadores, que al menos de forma somera permitan realizar una valoración en esas organizaciones de la efectividad (eficiencia-eficacia) de su gestión técnico, económica y productiva.

Para validar lo anterior se aplicó una encuesta en el ámbito municipal, seleccionándose una muestra intencionada de 27 encuestados entre administradores, contadores y auditores pertenecientes todos a la actividad pecuaria en el territorio, de ellos 8 con categoría ocupacional de dirigente y el resto eran técnicos; con experiencia en la actividad entre 5 y 10 años; y el 67 % con nivel escolar mínimo de técnico medio.

La encuesta constaba de 5 preguntas de fácil interpretación, todas relacionadas con el alcance y los tipos de instrumentos utilizados por las auditorías que se ejecutan a las UBPC; y su relación con la eficiencia y eficacia de su gestión económica productiva.

Del total de respuestas obtenidas las que apuntaban a la no utilización de este tipo de instrumento alcanzaron porcentos de 78%; 81% y 85 %; ratificándose el criterio que se tenía preliminarmente. Este resultado permite concluir que los programas de auditoría que se aplican actualmente a las UBPC no están en sintonía ni responden a los requerimientos actuales que se exigen y demandan de poder evaluar la gestión económico productiva de estas importantes bases productivas, sobre las cuales descansa una buena parte del compromiso productivo para abastecer la alimentación en sentido de general de la población municipal y quizás más allá. Se está apuntando a que los objetivos, alcance y profundidad de las auditorías estén en correspondencia con evaluar el encargo supremo que tienen estas UBPC.

Particularizando en la exploración del tema se entrevistó a cuatro auditores con más de 10 años de experiencia en la actividad; de ellos, uno con labor activa en la Contraloría General de la República y los otros tres se desempeñan como auditores internos de la Empresa Pecuaria Municipal; sus criterios acerca de la posibilidad de incorporar procedimientos contextualizados a las auditorías para evaluar la gestión técnico, económica, productiva de las UBPC ganaderas lecheras fueron muy favorables y de alta pertinencia, actualidad e importancia. De igual forma, y a manera de retroalimentación, estos criterios fueron colegiados con especialistas y funcionarios de la Delegación Municipal de la Agricultura que tienen relación directa con este tipo de entidad, los que manifestaron su conformidad para aplicar la propuesta en las auditorías que se practican a las UBPC, el que será beneficioso para detectar desviaciones relacionadas con su cometido social.

### 3. Propuesta de procedimientos de Auditoría de Gestión para el control económico a cooperativas ganaderas en Cuba.

La propuesta de procedimiento se diseñó en dos momentos:

- Momento 1:** Aplicar un cuestionario exploratorio (de 16 preguntas) que permite conocer aspectos generales y específicos relacionados con información requerida para las variables que conforman los procedimientos a aplicar en el segundo momento. Esta información pertrecha al auditor del conocimiento básico de la actividad, ubicándolo en sus particularidades, para facilitarle el accionar en su trabajo y se encuentre atemperado correctamente para ejecutar con calidad su tarea. Por ejemplo: Aspectos de la producción que definen autonomía en la gestión; conocer con antelación la situación con las estadísticas internas de sus principales indicadores y la utilización que se hace de estos, como punto de partida para la toma de decisiones por parte de la Junta de Administración.

No.	Preguntas
1	Al confeccionar el Plan de Producción se consulta con la Asamblea General
2	Se notifica y aprueba anualmente el Plan de Producción (firmado)
3	Se analiza la ejecución del Plan de Producción en la Junta de Administración
4	Si es afirmativa la pregunta anterior. ¿Con que frecuencia se analiza?
5	Se realizan análisis del Plan y Real comparando resultados del Plan de Producción
6	Se realizan los resultados de ejecución del Plan de Producción con períodos anteriores
7	Se tienen series históricas con información del Plan de Producción en los últimos 5 años
8	En la Asamblea General rinde cuenta de su gestión la Junta de Administración
9	Se cuenta con el modelo Movimiento de Rebaño, debidamente confeccionado y firmado
10	El modelo Movimiento de Rebaño se encuentra aprobado y firmado por el funcionario del Centro de Control Pecuario del municipio
11	Existe un modelo de Movimiento de Rebaño por cada mes
12	Las cantidades que aparecen como Baja en el Movimiento de Rebaño se encuentran amparadas en documentos justificativos
13	Las existencias finales de un mes se corresponden con las existencias iniciales del siguiente mes por cada categoría animal
14	Se analiza el Movimiento de Rebaño en la Junta de Administración
15	Se tiene conocimiento del fondo de salario gastado en cada mes
16	Se conoce el promedio de trabajadores mensuales

- Momento 2.** Propuesta de procedimientos a aplicar en las auditorías para evaluar la Gestión de las UBPC ganadera lechera, a partir de procedimientos diseñados por (Díaz, 2008) y documentos normativos de los Ministerios

de la Agricultura y de Finanzas y Precios; que incluye a más de 23 indicadores que permiten medir y evaluar la eficiencia y eficacia de este tipo de organización cooperativa.

Los procedimientos, de forma general, se relacionan con la natalidad y mortalidad del ganado vacuno; el crecimiento o decrecimiento de su rebaño; la compensación de las vacas que causan bajas; las novillas que se convierten en vacas; la producción de leche por vaca; el costo de la leche y su calidad; la producción de leche; las utilidades, la productividad del trabajo y la cantidad de animales por áreas.

**1. Procedimiento:** Examinar el porciento de natalidad del ganado vacuno y la cantidad de vacas que se necesitan para obtener un ternero.

- **Indicador de Natalidad (%)**

$$\text{Porciento de Natalidad} = \frac{\text{Nacimientos (vacas + novillas)}}{\text{Existencia inicial de vacas en el periodo analizado}} \times 100$$

**Expresa:** La relación existente entre los nacimientos que se producen tanto de vacas como de novillas en un período determinado con respecto a la existencia inicial de vacas.

**Paradigma:** Todas las vacas que causen baja deben ser reemplazadas con partos de novillas, debiéndose alcanzar el 100 %, porque esto aseguraría un parto anual por cada vaca, lo que es factible de alcanzar.

- **Indicador para Calcular Animales Improductivos (CAI), considerando el % de natalidad, para poder determinar las vacas por terneros**

$$\text{CAI} = \frac{365 \text{ días del año}}{\% \text{ de natalidad (dato del indicador anterior)}} \times 100$$

$$\text{Vacas por terneros} = \frac{\text{CAI}}{365}$$

**Expresa:** La cantidad de vacas que se necesitan para obtener 1 ternero.

**Paradigma:** Lo correcto será que se comporte igual a 1, significando que cada vaca tuvo 1 parto en el año. En su cálculo se emplea el % de natalidad que se hubo de determinar previamente.

**2. Procedimiento:** Comprobar crecimiento o decrecimiento del rebaño vacuno para un período

- **Indicador Variación Bruta del Rebaño (VBR)**

$$\text{VBR} = \frac{\text{Existencia final}}{\text{Existencia inicial}}$$

**Expresa:** La diferencia del rebaño en dos períodos, debe ser superior a 1.

- **Indicador Variación Neta del Rebaño (VNR)**

$$\text{VNR} = \frac{\text{Cantidad de nacimientos}}{\text{Ventas + muertes + sacrificio + sacrificio ilegal + otras causas}}$$

**Expresa:** El crecimiento o el decrecimiento neto de la masa en un período.

**Paradigma:** Para que exista crecimiento debe comportarse superior a 1, o sea los nacimientos tienen que ser mayores que las bajas por las causas ya mencionadas.

**3. Procedimiento:** Constatar en qué proporción las vacas que causan baja se compensan con los partos de novillas; y su relación con la existencia inicial del período objeto de análisis.

- **Indicador de Reemplazo de Novillas por Bajas de vacas (RNB)**

$$\text{RNB} = \frac{\text{Cantidad de partos de novillas}}{\text{Cantidad de vacas dadas de baja}}$$

**Expresa:** Que la cantidad de los partos de novillas deben compensar la cantidad de bajas de vacas, para que no decrezca la masa.

**Paradigma:** Lo correcto será un resultado igual o mayor que 1.

- **Indicador Índice de Reemplazo de Vacas (IRV) (%)**

$$\text{IRV} = \frac{\text{Reemplazo de Novillas por Bajas (RNB)}}{\text{Existencia inicial de vacas}} \times 100$$

**Expresa:** La proporción de vacas que se reemplazan por las novillas que paren.

**Paradigma:** Se acepta como favorable entre un 15% – 20 % de resultado.

- **Indicador Proporción de Bajas de Vacas (PBV) (%)**

$$\text{PBV} = \frac{\text{Cantidad de bajas de vacas}}{\text{Existencia inicial de vacas}} \times 100$$

**Expresa:** La proporción de vacas que causan baja y su comparación con la existencia inicial.

**Paradigma:** Debe comportarse entre un 15% y 20 % anual.

**4. Procedimiento:** Examinar el porcentaje de mortalidad que presentó el rebaño vacuno en el período analizado.

- **Indicador de Mortalidad (IM) (%)**

$$\text{IM} = \frac{\text{Cantidad de muertes de terneros y terneros}}{\text{Cantidad de nacimientos}} \times 100$$

**Expresa:** La relación en porcentaje entre las muertes ocurridas (terneros y terneras) y los nacimientos.

**Paradigma:** Según la bibliografía debe ser menor del 10 %, entre 10.1% y 12 % regular y a partir del 12 % ya es mala. Puede compararse con el plan previsto, debiendo ser igual o menor a este para ser considerado favorable.

- **Indicador de Mortalidad Total (IMT) (%)**

$$\text{IMT} = \frac{\text{Cantidad de muertes totales}}{\text{Existencia Inicial del rebaño}} \times 100$$

**Expresa:** Relaciona las muertes totales respecto a la existencia inicial del período objeto de análisis.

**Paradigma:** Es aceptable un resultado menor al 4 %, entre 4,1% y el 5% es regular y más del 5 % es malo. Puede compararse con el plan de existir este, debiéndose comportar igual o inferior al mismo.

5. **Procedimiento:** Comprobar el porciento de vacas que producen leche y su comportamiento por vaca.

- **Indicador de Proporción de Vacas en Ordeño (PVO) (%)**

$$\text{PVO} = \frac{\text{Cantidad de vacas en ordeño}}{\text{Cantidad de vacas totales}} \times 100$$

**Expresa:** La relación entre las vacas que están ordeñándose y las totales en una fecha determinada.

**Paradigma:** Se acepta un comportamiento enmarcado desde el 60% hasta el 70 %.

- **Indicador de Litros de leche producidos Por Vacas Promedio en Ordeño (LPVPO)**

$$\text{LPVPO} = \frac{\text{Cantidad anual de producción de leche (Lts.)}}{\text{Vacas promedio anuales en ordeño (U)}}$$

**Expresa:** La relación entre producción total de litros de leche y las vacas promedio en ordeño (este caso para el año).

- **Litros promedio diario por vacas promedio ordeñadas (LPDPVPO)**

$$\text{LPDPVPO} = \frac{\text{Litros leche producidos p/vacas promedio en ordeño}}{365}$$

**Expresa:** Cantidad de litros de leche promedios diarios que se alcanzan por vacas promedio en ordeño.

**Paradigma:** Sus resultados se comparan con lo planificado para el período.

- **Promedio de Litros de leche Producidos por Vacas Totales (PLPVT)**

$$\text{PLPVT} = \frac{\text{Cantidad de producción de leche (Lts.)}}{\text{Cantidad de vacas totales (U)}}$$

## Litros de leche promedio diario por vaca (LPDPV)

$$\text{LPDPV} = \frac{\text{Promedio de litros de leche producidos por vacas totales}}{365}$$

**Expresa:** Cantidad de litros de leche promedio diario que se alcanzan por vacas. Su resultado se compara con lo planificado para el período.

**Paradigma:** Su resultado se compara con lo planificado para el período.

6. **Procedimiento:** Para calcular el Costo de Venta incurrido por cada litro de leche vendido.

- **Indicador Costo de Venta por Litro de leche Vendido (CVLV)**

$$\text{CVLV} = \frac{\text{Costo total de venta de la leche}}{\text{Total de litros de leche vendidos (Industria + Trabajadores)}}$$

**Expresa:** Cuánto invierte la entidad en la venta de un litro de leche.

**Paradigma:** Se compara con igual período del año anterior y con lo planificado.

7. **Procedimiento:** Comportamiento de la producción de leche con el plan y con el año anterior.

- **Indicador Comportamiento del Plan de Producción de Leche (CPPL)**

$$\text{CPPL} = \frac{\text{Cantidad total real de litros de leche producidos}}{\text{Plan de Producción de leche (Lts.)}}$$

**Expresa:** El cumplimiento del plan de producción de leche para un período determinado.

**Paradigma:** Debe satisfacer o exceder los niveles de producción planificado.

- **Indicador Expansión de la Producción de Leche (EPL)**

$$\text{EPL} = \frac{\text{Producción real de leche año actual (Lts.)}}{\text{Producción real de leche año anterior (Lts.)}}$$

**Expresa:** Comportamiento de la producción de leche respecto al año anterior.

**Paradigma:** Favorable cuando es igual o superior a 1; para que exista expansión de la producción de leche tiene que ser superior 1.

8. **Procedimiento:** Comportamiento de la utilidad con relación a igual período año anterior.

- **Indicador Expansión de las Utilidades (EU)**

$$\text{EU} = \frac{\text{Utilidad Real año actual}}{\text{Utilidad Real año anterior}}$$

**Expresa:** Comportamiento de las utilidades respecto al año anterior.

**Paradigma:** Favorable cuando es igual o superior a 1; para que exista expansión de las utilidades tiene que ser superior 1.

**9. Procedimiento:** Comportamiento del Costo Total de producción por litros de leche producidos.

- **Indicador Costo Total de Producción por Litro de leche (CTPL)**

$$\text{CTPL} = \frac{\text{Costo total de la producción de leche}}{\text{Producción total de leche (Lts.)}}$$

**Expresa:** El Costo Total de producción por cada litro de leche producido en la UBPC.

**Paradigma:** Se puede comparar con el año anterior en igual período y con el plan.

**10. Procedimiento:** Comportamiento de las Ventas Netas por cada peso de Activo Circulante y de la Utilidad en Ventas.

- **Indicador Ventas Netas con relación al Activo Circulante (VNAC)**

$$\text{VNAC} = \frac{\text{Total de Ventas Netas}}{\text{Total del Activo Circulante}}$$

**Expresa:** Cuánto representan las Ventas Netas por cada peso que se tiene de Activo Circulante.

**Paradigma:** Se compara con igual período del año anterior.

- **Indicador de Utilidad en Ventas por cada peso de Ventas Netas (UVVN)**

$$\text{UVVN} = \frac{\text{Total de Utilidad en Ventas}}{\text{Total de Ventas Netas}}$$

**Expresa:** Cuánto se obtiene de utilidad en ventas por cada peso de ventas netas, cuánto corresponde a la utilidad en ventas por cada peso de ventas netas.

**Paradigma:** Se compara con igual período del año anterior, o con el plan de existir este.

**11. Procedimiento:** Determinar el comportamiento de la productividad del trabajo, del salario medio, y de su relación (correlación).

- **Indicador de la Productividad del Trabajo (PT), del Salario Medio (SM) y su Coeficiente de Correlación (CC)**

Determinar el Valor Agregado Bruto (VAB) y el Promedio de Trabajadores (PT):

**VAB** = Producción de bienes y servicios – Gasto material – Servicios comprados

$$\text{PT} = \frac{\text{Cantidad de trabajadores al inicio} + \text{Cantidad de trabajadores al final}}{2}$$

Entonces se pueden calcular:

$$PT = \frac{\text{Valor Agregado Bruto (VAB)}}{\text{Promedio de Trabajadores}}$$

**Expresa:** La cuantía de VAB por cada trabajador promedio. Cuánto se alcanza de VAB por trabajador promedio.

$$SM = \frac{\text{Fondo de Salario}}{\text{Promedio de Trabajadores}}$$

**Expresa:** Cuánto corresponde del Fondo de Salario a cada trabajador promedio. Cuánto corresponde del salario a cada trabajador.

$$CC = \frac{\text{Productividad del Trabajo (PT)}}{\text{Salario Medio (SM)}}$$

**Expresa:** Cuánto corresponde de la Productividad del Trabajo a cada peso de Salario Medio. Lo correcto es que por cada vez que se incrementa el salario medio debe incrementarse la productividad más de 1 vez para que exista una correspondencia lógica entre lo producido y lo que se paga a los trabajadores

**Paradigma:** Se compara con igual período del año anterior, o con el plan de existir este. Siempre que sea mayor que 1 es correcto.

**12. Procedimiento:** Verificar el comportamiento del Precio Promedio de venta por litros de leche vendidos.

- **Indicador de Precio Promedio (PP) de venta por litro de leche vendido**

$$CC = \frac{\text{Valor Total por venta de la leche}}{\text{Total de litros de leche vendidos (Industria + Trabajadores)}}$$

**Expresa:** Precio promedio de venta por cada litro de leche vendido ya sea a la industria o a los trabajadores.

**Paradigma:** Superior a \$ 0.92 se considera satisfactorio y que la leche es de 1ra calidad. Puede compararse con el plan y con igual período del año anterior.

**13. Procedimiento:** Constatar la cantidad de animales por hectárea según las áreas pertenecientes a la cooperativa.

- **Indicador de Animales por área**

$$CC = \frac{\text{Cantidad total de animales en el rebaño}}{\text{Total del área de la cooperativa (hectáreas)}}$$

**Expresa:** La cantidad de animales que se posee la cooperativa por hectáreas pertenecientes a su área total.

**Paradigma:** Debe ser igual o menor a 2.

#### 4. Validación práctica de la propuesta de procedimiento.

Los resultados de la aplicación práctica en la UBPC La Gran Matilde de los 13 Procedimientos anteriores, que incluyen 23 denominaciones de indicadores (en algunos casos con más de un indicador), se muestran a continuación de forma muy resumida lo que constituye un crecimiento en el análisis ya que además del cumplimiento del plan relacionado con indicadores técnicos productivos, también se analizan indicadores que responden a la eficiencia y la eficacia de esta actividad (Tabla 1).

**Tabla 1.** Efecto económico de los resultados obtenidos en la aplicación de los 13 procedimientos

Efecto económico	2023 (\$)	2024 (\$)	Diferencia (\$)
Incumplimiento en la natalidad	12 000. 00	21 600.00	9 600.00
Leche que se deja de producir por no parto	133 056. 00	146 916. 00	13 860.00
Gastos por conceptos de gestación en hembras que no parieron	6 424. 32	7 093. 52	669.20
Hurto y sacrificio ilegal	1 291. 20	3 412. 50	2 121.30
Muerte de terneros	4 050. 00	9 150. 00	5 100.00
Por diferencia del costo total y la producción de leche	-	90 968. 00	90 968. 00
Por diferencia en el costo de venta de la leche y la producción de leche.	-	2 010 .00	2 010 .00
<b>Cuantía total de afectación económica de un año a otro</b>	<b>156 821.52</b>	<b>281 150.02</b>	<b>124 328.50</b>

Fuente: Elaboración propia.

Los resultados desfavorables del cálculo del efecto económico que ascienden a \$ 124 328.50 permiten afirmar que la propuesta de procedimientos realizada en la investigación es viable; y tributa directamente a ofrecer información contextualizada, a partir del cálculo de sus indicadores, los que analizados con un enfoque de eficiencia y eficacia ponen de manifiesto que la UBPC tiene una gestión muy desfavorable en su encargo social, observándose severas desviaciones financieras en los indicadores que aparecen en la tabla 1.

Las causas que provocan las desviaciones anteriores deben ser analizadas y tenidas en cuenta con un alto nivel de prioridad por parte de la Junta Directiva y Administrativa de la cooperativa en la toma de sus decisiones, para su posterior evaluación y monitoreo en busca de su erradicación o disminución.

## CONCLUSIONES

Los resultados obtenidos permiten arribar a las siguientes conclusiones:

- Los procedimientos que se aplican actualmente de Auditoría de Gestión generalmente no están contextualizados a las características y particularidades de las cooperativas agropecuarias, por tanto, no logran focalizarse con efectividad a los principales elementos de la gestión técnica, económica, productiva de estas organizaciones.
- La investigación realizada propone trece procedimientos, con más de 23 indicadores, que involucran al control económico desde diferentes dimensiones de la gestión económica productiva en cooperativas ganaderas en Cuba; los que fueron validados de forma práctica para evaluar los objetivos productivos de la UBPC ganadera lechera La Gran Matilde del municipio Campoamor.
- Los resultados prácticos obtenidos demuestran serias debilidades relacionadas con la eficiencia, la eficacia y el control en general de la gestión en la UBPC ganadera lechera La Gran Matilde, evidenciando la necesidad de incorporar a los programas actuales procedimientos de auditoría de gestión contextualizados a las particularidades y características de estas formas productivas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AICPA. (s.f.). *Código de Ética Profesional*. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Recuperado de <https://academia-lab.com/enciclopedia/instituto-americano-de-contadores-publicos-certificados/>
- Consejo de Estado (2009). Ley 107 creación de la Contraloría General de la República de Cuba, La Habana.
- Contraloría General de la República (CGR) (2020). Resolución 79/2020 Normas Cubanas de Auditorías, La Habana.
- Contraloría General de la República (CGR) (2019) página web <https://www.contraloria.gov.co/guia-de-auditoria-en-el-marco-de-normas-issai/3.-guia-de-auditoria-de-desempeno> (consultado 20/01/2025)
- Díaz, A. (2008). *Perfeccionamiento de los programas de auditorías especiales aplicados a las Unidades Básicas de Producción Cooperativas Ganaderas*. Tesis de Maestría, Universidad de Camagüey, Camagüey.
- Méndez Rosales, A. (2022). *Procedimientos de Auditoría de Desempeño*. Auditoría Superior del Estado de Nayarit. Recuperado de [https://www.asen.gov.mx/capacitacion/2022/28\\_29\\_03\\_01\\_04/Auditoria\\_al\\_Desempeno.pdf](https://www.asen.gov.mx/capacitacion/2022/28_29_03_01_04/Auditoria_al_Desempeno.pdf) (consultado 18/12/2024)

## CONFLICTO DE INTERESES

Los autores se responsabilizan con el contenido del artículo y declaran no tener asociación personal o comercial que puedan generar conflicto de intereses en relación con este. Además, certifican que todos los documentos presentados son libres de derecho de autor o con derechos declarados y, por lo tanto, asumen cualquier litigio o reclamación relacionada con derechos de propiedad intelectual, exonerando de toda responsabilidad a la revista *Ekotemas*.

## CONTRIBUCIÓN DE LOS AUTORES

ODALYS MARÍA RUÍZ RODRÍGUEZ: Conceptualización, análisis formal y redacción-borrador original.

HÉCTOR RODRÍGUEZ PÉREZ: Conceptualización, análisis formal y redacción.

INÉS JOSEFINA TORRES MORA: Conceptualización, análisis formal y redacción.

JUAN MANUEL BETANCOURT LÓPEZ: Conceptualización, análisis formal y redacción.