

# La contabilidad orientada a la gestión

## Una aplicación a la economía oleícola

SALVADOR SÁNCHEZ JIMÉNEZ\*

*El objetivo de este trabajo es explorar el papel que puede desempeñar la información contable interna en el seno de las organizaciones agrarias, y cómo la mejora de la gestión depende, en gran medida, de la utilización eficiente de esta información a partir del conocimiento adquirido. La consecución del equilibrio entre estos dos ámbitos, contabilidad de gestión y gestión del conocimiento, constituye el punto de partida a partir del cual sustentamos los planteamientos realizados.*

*Creemos que estas propuestas pueden contribuir activamente tanto a una mayor aplicabilidad de los modelos de contabilidad de gestión a las organizaciones económicas donde centramos nuestro análisis (el sector agrario), como a la mejora del conocimiento de dicho sector. Esta idea constituye, en esencia, la hipótesis objeto de contraste de la investigación empírica abordada.*

*Palabras clave: contabilidad analítica, contabilidad industrial, sector agrario, administración agraria.*

*Clasificación JEL: M21, Q12.*



COLABORACIONES

### 1. Introducción

Ya hace algún tiempo, Horngren (1972) (1) puso de manifiesto que todo usuario necesita información para la adopción de decisiones, constituyendo la relación entre la información contable y las necesidades de los usuarios la clave del progreso experimentado por la Contabilidad a partir de la década de los sesenta. Scapens y Arnold (1986) (2) afirmaron que el impulso de la investigación en Contabilidad de Gestión quedaba justificado desde el momento en que se acepta que la información debe adecuarse a las necesida-

des de los usuarios, estando influenciados el diseño, implantación y utilización de la misma tanto por las personas que forman parte de la organización como por la cultura de la misma (AECA, 1990) (3).

En los modelos empresariales actuales, la adecuada gestión de conocimiento constituye uno de los recursos empresariales claves para la creación de valor. Si bien la implantación y desarrollo de sistemas de información contables internos constituye una de las principales ventajas competitivas de las empresas, la posibilidad de que los mismos se introduzcan en las organizaciones y su grado de utilidad y aplicabilidad depende, en gran medida, del grado de sintonía existente entre su diseño y el perfil del individuo al que va dirigido, pudiendo los mismos favorecer el aprendizaje individual y

\* Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Jaén.

(1) HORNGREN, CH. T. (1972): «La Disciplina Contable en 1999», *The Accounting Review*, julio, recogido en el libro de lecturas de SAEZ TORRECILLA y ALVAREZ MELCON: «Contabilidad General», CECA, Madrid, 1976.

(2) SCAPENS, R. W. y ARNOLD, J. (1986): «Economics and Management Accounting Research», incluido en *Research and Current Issues Management Accounting*, Ed. Bromwich, M. y Hopwood, A.G., Pitman, Londres.

(3) AECA (1990): *La Contabilidad de Gestión como instrumento de control*, documento número 2 sobre Principios de Contabilidad de Gestión, marzo, páginas 57-58.

organizativo (Hopwood, 1974; Hedberg y Jönsson, 1978; Scapens, 1985; Simons, 1990; Carmo-  
na, 1993; Kloot, 1997 o Shields, 1997).

Hemos de tener en cuenta que el diseño de adecuados sistemas de información contables internos para la gestión supone una de las herramientas más importantes en los que debe fundamentarse la toma de decisiones, a la vez que conforman un buen instrumento para el control de la empresa (Zimmerman, 1997) (4). Por consiguiente, la utilización oportuna y eficiente del conocimiento constituye uno de los pilares fundamentales para la creación de valor en las actuales organizaciones económicas.

Para nuestro caso particular, esta cuestión adquiere aun un mayor interés, pues hasta el momento la determinación de resultado de la campaña una magnitud que secularmente se ha venido calculando, con carácter general, a partir de magnitudes de naturaleza financiera, y no con criterios económicos. Esta circunstancia hace que en la actualidad resulte bastante difícil conocer la verdadera rentabilidad de los distintos sistemas de cultivo del olivar, así como tampoco se dispone de un modelo de evaluación del resultado específico que permita identificar los distintos costes y resultados obtenidos.

Hedberg y Jonson (1978) estudiaron cómo los sistemas de información (y de contabilidad), los cuales están diseñados para estabilizar las organizaciones, para detectar problemas, para incrementar la capacidad de las organizaciones y para hacer frente al cambio ambiental, no siempre cumplen con este cometido; hay sistemas de información que ofrecen menos discrecionalidad a los decisores que otros, y conducen a una rigidez organizacional; y hay sistemas de información que estimulan a las organizaciones a experimentar, innovar y fomentar la flexibilidad organizacional.

Si tenemos en cuenta que las organizaciones actúan a través de individuos, los cuales tienen una capacidad limitada, tanto para el tratamiento de la información, como para la adopción de nuevas técnicas y procedimientos que puedan

ampliar su actuación, y si consideramos que la incorporación de estas técnicas requiere un proceso de aprendizaje y estimulación tal que induzca al individuo al cambio y a la innovación, hasta tanto el individuo no se identifica con estas nuevas actuaciones su comportamiento va a estar fundamentado en un poco o nada fundamentado empirismo, justificado en la mayoría de las ocasiones por experiencias del pasado.

## 2. Planteamiento de la cuestión

Muchos de los modernos y avanzados sistemas de información no hacen que las organizaciones se muevan, se adapten a los cambios, y reduzcan su inercia. El acceso a una mayor información o a avanzados instrumentos de ayuda para la toma de decisiones no conducen necesariamente a que los agentes que la utilizan estén mejor informados o sean más capaces de decidir. Incluso cuando los modernos sistemas de información se implantan a tiempo, pueden producirse pocos o nulos cambios en el comportamiento de los decisores. Por ello, es importante que los sistemas de información se diseñen para estimular a los individuos a que examinen sus decisiones con más frecuencia: los buenos sistemas de información «deben incitar la curiosidad dentro de las organizaciones» (Carmona, 1993), evitándose en todo momento la búsqueda de excesiva información que puede llegar a «ahogar» la toma de decisiones.

Dado que las nuevas tecnologías reducen de forma significativa el coste de la búsqueda, si se le asigna un alto valor a la cantidad de información puede ocurrir que al final los decisores se ahoguen en la información y lleguen a ser incapaces de tomar decisiones (Mattessich, 1998) a partir de dicha información. Por lo tanto, los diseños ideales deben equilibrar la exploración del futuro desconocido con la explotación del pasado conocido, siempre a partir de un diseño eficiente el cual deberá realizarse de acuerdo con el perfil del destinatario de la información.

Llegados a este punto, cabría realizarse la siguiente pregunta: ¿cómo debe diseñarse un sistema de información contable para la gestión para que el mismo pueda cumplir eficientemente con los cometidos que se esperan de él?



COLABORACIONES

(4) ZIMMERMAN, J. L. (1997): *Accounting for Decision Making and Control*, segunda edición, Ed. Richard D. Irwin.

Entendemos que un adecuado sistema de información contable para la gestión debe ser diseñado teniendo en cuenta el escenario en el que ha de desarrollarse, por lo que es de vital importancia, en un primer momento, identificar y evaluar los conocimientos de los individuos a los que el mismo va dirigido, y en segundo lugar crear un clima favorable para su implantación y desarrollo posterior. Si no se siguen estos pasos se generarán una serie de reticencias a utilizar el sistema que provocarán una ralentización e incluso anulación de cualquier iniciativa, pues no podemos olvidar que la aversión al cambio es un factor que caracteriza a la conducta humana.

En definitiva, consideramos que el éxito en la introducción de cambios en la organización dependerá en gran medida del comportamiento de los destinatarios de la información ante los mismos como elemento fundamental del sistema.

Esta cuestión la entendemos especialmente importante, dado que para nuestro caso concreto, uno de los rasgos más genuinos del sector de la actividad económica donde centramos nuestro análisis es su bajo nivel formativo, lo que se traduce en que cualquier sistema de información (entre los que se encuentran los sistemas de contabilidad) ha de ser lo suficientemente explícito y simple que permita su aceptación y entendimiento.

McNair, Mosconi y Norris (1989) (5) hablan de la necesidad de un nuevo rol del contable más activo y más preocupado por «... identificar los factores conductores de los costes, promover y apoyar programas de reducción de costes y desarrollar técnicas de control de gastos. Se le está pidiendo a la contabilidad promover una función de valor añadido (6)... Sirviendo como el centro de información de la compañía, la contabilidad de dirección proactiva procesa y analiza datos, y pro-

ve información para apoyar los procesos de decisión operativos y estratégicos». En definitiva plantean la necesidad de un nuevo enfoque tanto del responsable de la información contable como de la propia información obtenida.

Para nuestro caso concreto, y ante las distintas alternativas de cultivo que se plantean en la actualidad, consideramos fundamental que el sistema contable genere aquella información que nos permita conocer cuáles son los resultados obtenidos en función del sistema de cultivo aplicado, pues la adopción del método de cultivo, en función de las distintas técnicas existentes, va a ser un factor determinante en el resultado final obtenido, pues como queda justificado en el presente trabajo, el beneficio final conseguido depende estrechamente de la opción escogida. Esta circunstancia supone que no todas las explotaciones son igualmente rentables, pudiéndonos encontrar en la actualidad con modelos de gestión más competitivos que otros, lo que podría provocar que éstos últimos pudieran quedar fuera del mercado si no adaptan su estructura de costes a las nuevas situaciones.

De los distintos sistemas de información contable para la gestión que han sido diseñados, entendemos que la metodología de los sistemas basados en las actividades (ABC, ABM), es de valiosa aplicabilidad para la determinación del resultado en las explotaciones agrarias, y de forma particular en las explotaciones agrarias oleícolas, pues nuestra propuesta se centra más en la identificación y valoración de las distintas tareas o actividades que se realizan en la explotación a lo largo de la campaña, y la posibilidad de que dicho modelo pueda ser una herramienta de utilidad para el análisis y la comparación (bien con datos de otros ejercicios, o con los de explotaciones con características análogas), lo que permitirá detectar qué actividades son las más importantes, cuáles generan mayores costes, y cuáles podrían reducirse y/o sustituirse, que para la determinación de los distintos consumos producidos a lo largo de la campaña de acuerdo con las prácticas contables tradicionales, especialmente preocupadas en la asignación de costes en función de la mano de obra directa, o cualquier otro criterio de reparto.



COLABORACIONES

(5) McNAIR, C. J.; MOSCONI, W. J. y NORRIS, T. F. (1989): *Crisis y revolución de la Contabilidad Interna y de los sistemas de información*, Ed. TGP, Madrid, páginas 110-111.

(6) Estas consideraciones fueron ya descritas por MATTESICH a finales de los años 70 en su obra *Razonamiento Industrial y Metodología de los Sistemas*, donde analiza el problema de las relaciones medios-fines y llega a la conclusión de la necesidad de un nuevo enfoque inductivo y empírico, y se manifiesta a favor de la teoría del valor.

### 3. Metodología e hipótesis de trabajo

El enfoque metodológico adoptado para desarrollar la investigación empírica realizada ha sido desarrollado en dos fases: en una primera fase, cuyo objetivo fundamental consistía en el diseño de un modelo contable de gestión aplicable al sector agrario oleícola, la investigación de carácter cuantitativa nos ha permitido obtener la información necesaria para alcanzar el objetivo perseguido. En la segunda fase, en la que hemos pretendido realizar un contraste empírico de los resultados alcanzados en la fase anterior, hemos considerado que las técnicas cualitativas son la metodología más apropiada para captar las interrelaciones que se establecen en el complejo diseño organizativo en el que planteamos nuestra investigación.

De entre las posibilidades que ofrecen las técnicas cualitativas, hemos optado por la de tipo explicativo, pues creemos que es la más fructífera dado el incipiente grado de desarrollo de los planteamientos teóricos en los que se sustenta esta investigación.

Nuestro propósito consiste, por tanto, en contrastar empíricamente la aplicabilidad de la metodología del modelo contable de gestión diseñado en el marco del sector agrario, y de forma particular analizar la contribución que el mismo supone en el conocimiento de la creación de valor en el seno del sector agrario oleícola.

La generación de las hipótesis objeto de contraste la hemos llevado a cabo apoyándonos en el marco teórico asumido, cual es el de la *Teoría Positiva de la Contabilidad* (7). Este enfoque constituye un ámbito de referencia adecuado que

refuerza y nutre la relación entre teoría y realidad, desde el que se pueden desarrollar hipótesis sobre situaciones empíricas acerca de la aplicabilidad de los modelos contables de carácter interno.

Apoyándonos en la teoría enunciada, hemos identificado una hipótesis general, la cual ha sido objeto de desglose, con el fin de hacer más operativa su contrastación. Esta hipótesis es la siguiente: «la implantación de sistemas de información contable para la gestión son de especial utilidad y aplicabilidad en el sector agrario si los mismos son diseñados teniendo en cuenta a los agentes del mismo, sus capacidades, fortalezas y debilidades».

En definitiva, consideramos que el estudio de la Contabilidad de Gestión y su implantación en la empresa está estrechamente ligado al hecho de introducir al capital humano dentro del estudio a realizar, pues gran parte del éxito o fracaso de su desarrollo posterior dependerá directamente del mismo, factor éste decisivo en la aceptación o rechazo del modelo diseñado (8).

### 4. Selección de la muestra y proceso de recogida de la información

Las empresas seleccionadas para el estudio han sido en su totalidad explotaciones agrarias oleícolas ubicadas en la comunidad autónoma andaluza.

El primer problema que nos encontramos a la hora de la aplicación de la selección muestral fue las importantes limitaciones existentes en la actualidad relativas al tamaño de la población objeto de estudio, pues los datos estadísticos disponibles no permiten conocer de forma precisa el universo objeto de estudio. Ante esta situación, y

(7) A finales de los años sesenta surgió una nueva orientación contable bajo la denominación de «paradigma de utilidad». Frente a la posición normativa seguida por la mayoría de los autores hasta ese momento surge una nueva orientación metodológica, de carácter positivista o empírico. Para este nuevo enfoque la contabilidad es un sistema de información el cual debe tener en cuenta el grado de utilidad que el mismo supone para los usuarios de dicha información, lo que obliga a investigar sobre el uso que hacen de la misma. Sobre este particular puede consultarse, entre otros, la siguiente bibliografía: IASC [1989] Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, en ANGULO, Gonzalo y PEREDA, Tua (1997), *Normas Internacionales de Contabilidad del IASC*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (4ª ed.), Madrid; AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FORUM (AARF) (1990): SAC número 3 *Qualitative Characteristics of Financial Information*,

AARF, Cauldfield; CARMONA MORENO, S. y CARRASCO FENECH, F. (1995): *Estados contables*, McGraw Hill, Madrid; páginas 2 y siguientes.; ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (AECA) (1999): *Marco Conceptual para la información financiera*, AECA, Madrid; o ACCOUNTING STANDARD BOARD (ASB) (1999): *Definitive Statement*, (SOP). Statement of Principles for Financial Reporting, ASB, London.

(8) En relación con esta cuestión, consideramos muy interesante el artículo que los profesores AZOFRA, PRIETO y SANTIANDRIAN, titulado *Utilidad de los indicadores de rendimiento en la creación y aplicación de conocimiento*, presentaron en la VII Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión, ASEPUC (2001), recomendando su lectura.



COLABORACIONES

teniendo en cuenta la importancia que suponía esta limitación, consideramos que la aplicación de un procedimiento de muestreo de carácter opinático podría ser la mejor solución a nuestro objetivo de investigación: conocer las técnicas de cultivo de olivar aplicables en la actualidad y valorar económicamente los distintos costes y resultados obtenidos por las distintas explotaciones agrarias oleícolas.

La investigación se realizó en dos etapas: en la primera, cuyo principal objetivo era la determinación de la estructura media de costes de las explotaciones de olivar, se realizó en el período comprendido entre noviembre de 1997 y octubre de 1998. Se recabó información tanto cuantitativa como cualitativa apoyándonos para ello en el mayor número de fuentes que fue posible. El resultado final fue la elaboración de un cuestionario de 45 preguntas donde se solicitaba información de carácter económico, técnico y sociológico relativa a las explotaciones de olivar. De este cuestionario se obtuvieron 347 encuestas, lo que nos permitió obtener conclusiones relevantes acerca de los principales factores que caracterizan a las explotaciones de olivar.

En la segunda etapa, una vez tabulados los resultados, se procedió al análisis cualitativo de los mismos, para lo cual se mantuvieron una serie de encuentros con responsables de primera línea del sector, si bien por razones de confidencialidad omitimos su identidad. La naturaleza exploratoria del trabajo condujo a la realización de entrevistas personales semiestructuradas, las cuales podrían suministrar una información muy valiosa acerca de la utilidad y aplicabilidad del modelo planteado. El resultado final ha sido la observación directa con 65 profesionales del sector, lo que nos ha permitido contrastar los resultados obtenidos, y evidenciar la utilidad del modelo contable de gestión diseñado.

El objetivo primordial que se persigue con la implantación de este modelo es el de poseer unos indicadores de gestión que posibiliten maximizar las posibilidades de supervivencia del sector en el marco en el que actualmente se encuentra: márgenes reducidos, enfrentándose diferentes tecnologías en una competencia muy

fuerte de la cual ni el mercado ni los organismos públicos son capaces, al menos por el momento, de diferenciar.

En estas circunstancias, el control de algunas variables resulta vital, pues las mismas tienen una repercusión directa sobre la cuenta de explotación. Esto obliga a buscar instrumentos de gestión que permitan estudiar e identificar a las mismas.

## 5. Análisis de los resultados

En este apartado recogemos, de forma resumida, los resultados obtenidos del trabajo empírico realizado, los cuales aparecen divididos en dos epígrafes: en el primero presentamos el modelo contable diseñado, y en el segundo recogemos los resultados obtenidos, de acuerdo con las distintas estrategias productivas analizadas, al aplicar nuestro modelo de gestión.

### 5.1. Modelo contable planteado

La observación de la realidad de las empresas del sector agrario oleícola nos ha permitido obtener evidencia sobre la utilidad real de un sistema de información contable para la gestión fundamentado en la metodología de los sistemas ABC, para lo cual ha sido necesario definir cuáles son las principales actividades que se realizan a lo largo de la campaña en una explotación de olivar.

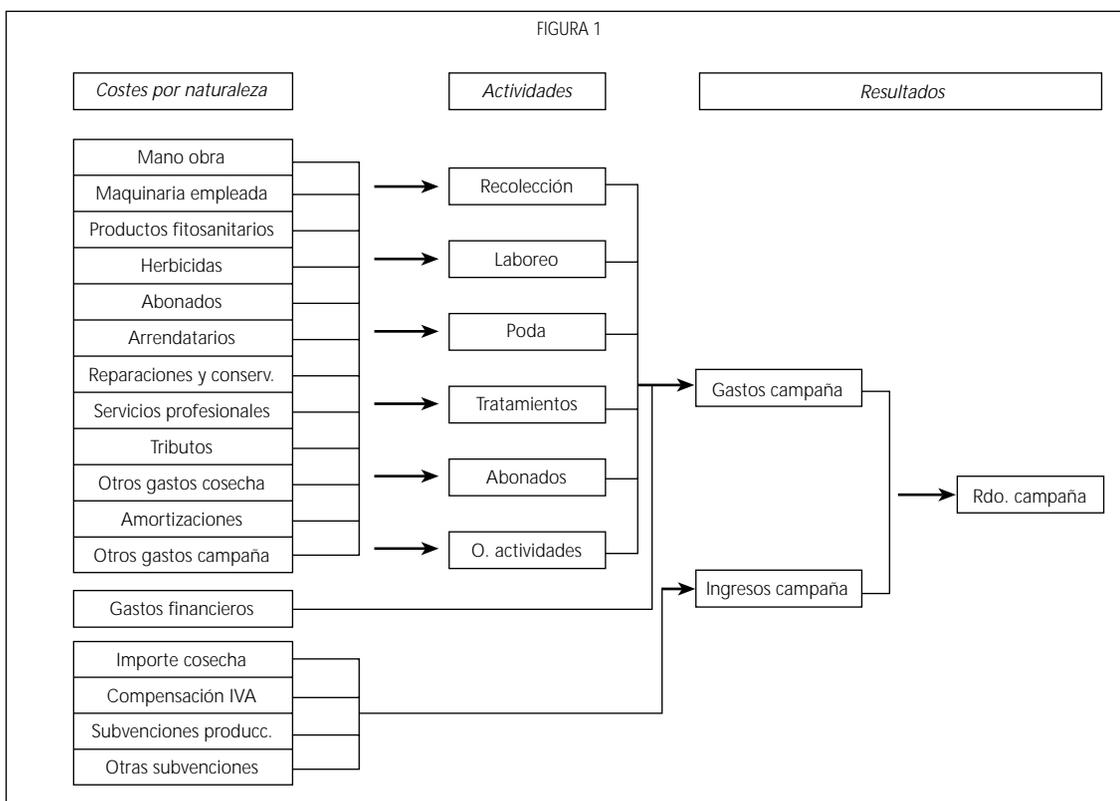
De la investigación realizada y del análisis de los datos obtenidos hemos procedido al diseño del modelo de gestión, para lo cual, a partir de la información primaria obtenida acerca de los distintos costes incurridos, hemos procedido a la determinación del coste que suponen las distintas actividades realizadas, de acuerdo con la Figura 1.

### 5.2. Análisis de los resultados

Dado que son múltiples las variables y factores que contribuyen en la consecución de una cosecha, y dada la variedad de técnicas empleadas, hemos considerado importante la realización de una línea de investigación que nos per-



COLABORACIONES



COLABORACIONES

mitiera cuantificar el resultado obtenido para cada uno de los distintos sistemas de cultivo de olivar, de forma que la misma nos ayudase a conocer la verdadera realidad de este tipo de explotaciones.

La escasa información que sobre el sector puede disponerse cuando se realizan trabajos de campo supone un inconveniente añadido al trabajo realizado. Por lo tanto, al margen de las carencias técnicas que presenta en la actualidad el sector (tales como la alternancia de cosechas o *vecería*, baja eficiencia en la producción, recolección manual costosa o falta de estandarización varietal) nos encontramos con otras limitaciones de carácter económico, como son la escasa información disponible sobre los sistemas de cultivo aplicables y la cuantificación económica de los resultados obtenidos.

En este sentido, una de las principales cuestiones que planteamos es la necesidad de conocer si verdaderamente el olivar, en sus distintos sistemas de cultivo, es rentable por sí mismo, o por el contrario precisa de una política de subvenciones que garantice su mantenimiento y su futuro. Esta cuestión la consideramos especialmente impor-

tante dado que en la actualidad existen posturas claramente enfrentadas:

- Por un lado, se encuentra el planteamiento defensor de los *sistemas de cultivo tradicionales*, más de carácter social y/o ecológico, que defiende el mantenimiento del actual sistema de cultivo, fundamentado en pequeñas explotaciones fuertemente demandantes de mano de obra y escasamente mecanizado, pues el mismo supone el mantenimiento de un cultivo en explotaciones en las que difícilmente existen otras alternativas, el cual representa una importante fuente de ingresos para los núcleos rurales donde se ubica que, en caso contrario, su futuro sería altamente cuestionado, a la vez que también representa una importante fuente de empleo, toda vez que la mecanización de numerosas tareas propias de este cultivo, dadas las características de las explotaciones, es altamente problemática, al menos por el momento.

Esta corriente aboga por el mantenimiento de una política de subvenciones que garantice una renta mínima de los agricultores, para lo cual se plantea cada vez con más fuerza la necesidad de polarizar las ayudas hacia aquellas explotaciones

económicamente menos rentables y que más preserven el medio ambiente.

- Por otro lado, existe otra corriente partidaria de los *sistemas de cultivo intensivos*, que plantea la necesidad de mejorar la rentabilidad de las explotaciones a través de una mecanización integral del cultivo, y una reducción importante de costes a través del aprovechamiento de economías de escala, lo cual presupone la necesidad de una política de integración parcelaria y una mejora importante de los sistemas, métodos y técnicas de cultivo.

Los partidarios de esta idea no rechazan en ningún momento la política de subvenciones, si bien no se manifiestan favorables a una política de modulación de las ayudas. Por otra parte, argumentan que una política de racionalización de las técnicas de cultivo puede preservar el medio ambiente y reducir considerablemente los problemas de contaminación que la utilización indiscriminada de abonos está ocasionando.

Ante estas posturas claramente encontradas, planteamos la posibilidad de desarrollar un sistema intermedio de cultivo del olivar, al que denominamos *cultivo bioeconómico*, el cual entendemos se caracteriza porque racionaliza los sistemas y técnicas de cultivo, aprovecha al máximo los avances y conocimientos científicos, y mejora el control de la gestión en las explotaciones, apostando por técnicas de cultivo que preserven el medio ambiente, y, como posteriormente intentaremos justificar de forma teórica y empírica, permite mejorar la rentabilidad de las explotaciones.

Teniendo como base las cuestiones expuestas anteriormente, hemos procedido a cuantificar las principales magnitudes de costes e ingresos que deben conocerse para una adecuada gestión de la explotación, tomando como base el modelo diseñado.

Los resultados obtenidos del trabajo de investigación realizado confirman la necesidad de racionalizar los métodos y técnicas de cultivo aplicados al olivar. De los distintos sistemas de cultivo empleados en la actualidad en la mayor parte de las explotaciones agrarias oleícolas, el cultivo más rentable, a la vez de ser protector del

medio ambiente, es el que hemos denominado cultivo bioeconómico. Este se caracteriza por la aplicación de técnicas de cultivo racionales, basadas en estudios y diagnósticos previos (y no en hábitos adquiridos) que permitan la mayor utilidad en el empleo de los recursos. Asimismo, este sistema de cultivo va a asegurar la optimización de las variables medioambientales y económicas dentro de la explotación, para lo cual deberá buscarse en todo momento la utilización de aquellos métodos que provoquen el mínimo impacto medioambiental con una razonable rentabilidad.

Los resultados obtenidos con el cultivo bioeconómico son superiores a los producidos mediante otros sistemas de cultivo. Así, si comparamos el resultado de esta técnica de cultivo con el conseguido por las otras técnicas analizadas, como son el cultivo tradicional y el cultivo ecológico, el único que presenta resultado positivo de explotación (sin incluir ningún tipo de subvenciones) es este cultivo. En segundo lugar se encontraría el cultivo ecológico, con el cual se consigue reducir a más de la mitad las pérdidas de explotación con respecto al tradicional (Cuadro 1).

Los resultados obtenidos evidencian que tanto el cultivo tradicional del olivar, como el cultivo ecológico no son rentables por sí mismos, y se hace necesaria una política de ayudas que compense los resultados negativos de este tipo de explotaciones. Por lo tanto, la importancia de este tipo de explotaciones se mantiene más por objetivos de carácter sociopolítico y ecológico, que económico.

La falta de preparación del empresario agrícola en cuestiones de economía, y el excesivo conservadurismo, le ha llevado normalmente a una mala gestión y control de la actividad, lo que ha motivado que en los años que hay cosecha se gasta y/o invierte, generalmente con un deficiente control, ocurriendo el caso contrario en los años que la cosecha es reducida, sin plantearse acudir a fuentes de financiación alternativas, si bien los errores cometidos en la toma de decisiones por parte del empresario agrícola suelen justificarse frecuentemente por la política de precios, en lugar de por su falta de gestión.



COLABORACIONES

CUADRO 1 RESULTADOS MEDIOS POR HÉCTAREA DE OLIVAR (Expresados en euros)			
	Cultivo bioeconómico	Cultivo tradicional	Cultivo ecológico
<b>Ingresos</b>			
1. Valor producción .....	972,70	648,46	897,34
2. Compensación IVA .....	77,82	51,88	71,79
<b>Costes</b>			
3. Mano de obra .....	(483,05)	(531,50)	(520,73)
4. Coste maquinaria empleada .....	(142,42)	(158,75)	(145,32)
5. Coste productos fitosanitarios .....	(33,55)	(33,55)	(69,01)
6. Coste herbicidas .....	(41,23)	(15,46)	—
7. Coste abonados .....	(101,97)	(92,73)	(250,90)
Margen Bruto .....	248,28	(131,65)	(16,84)
8. Servicios profesionales .....	(51,49)	(23,60)	(23,60)
9. Tributos .....	(4,96)	(4,96)	(4,96)
10. Amortización útiles y otros .....	(18,03)	(18,03)	(18,03)
11. Otros gastos .....	(13,22)	—	—
Resultado de la Cosecha .....	160,58	(178,24)	(63,43)
<b>Otros Ingresos</b>			
12. Subvenciones producción .....	579,03	386,02	261,95
13. Otras subvenciones .....	43,21	43,21	260,36
<b>Otros Gastos</b>			
14. Gastos financieros .....	(17,44)	(17,21)	(20,29)
15. Amortización inmovilizado .....	(39,49)	(39,49)	(39,49)
16. Otros gastos campaña .....	—	—	(26,26)
Resultado de la Campaña .....	725,90	194,29	372,83



#### COLABORACIONES

Si bien el olivar es uno de los pocos cultivos que últimamente ha mejorado su rentabilidad, en un proceso inverso al padecido hasta la entrada en la Unión Europea, en los últimos años parece ralentizarse este proceso, dada la contención de precios y la disminución de las ayudas, unido todo ello a un crecimiento constante de los gastos, a veces poco justificado.

Por ello, se plantea la necesidad de conseguir producciones superiores a las actuales en cantidad y calidad, y racionalizar los gastos para que el olivar empiece a ser rentable por sí mismo. Aunque somos conscientes de las dificultades que el agricultor tiene para cooperar y organizarse con otros, dadas las características de la mayor parte de las explotaciones de olivar existentes, se hace imprescindible la agrupación de las explotaciones, de forma que puedan aunarse esfuerzos que permitan alcanzar economías de escala que produzcan una reducción de costes o un incremento de los ingresos.

Aun cuando el cultivo del olivar tradicional desde el punto de vista social y de la generación de empleo es muy importante, la competencia de otras grasas vegetales y la racionalización de los procesos obliga a una reducción importante de

costes. Si tenemos en cuenta que la mano de obra supone la mitad de los costes totales de la campaña, y la fase de recogida representa el 77 por 100 de estos costes, una de las políticas que deberían acometerse con más celeridad sería la sustitución de la intervención directa de la mano de obra por métodos más productivos. Por lo tanto, la supervivencia del cultivo está estrechamente condicionada a una rápida y eficaz racionalización de la fase de recogida.

La cuantificación, evaluación y posterior control del modelo permiten identificar las variables claves del proceso a lo largo de la campaña, lo que convierte al mismo en un instrumento extraordinariamente valioso en el desarrollo de procesos de aprendizaje organizativo.

En segundo lugar podemos manifestar que la elaboración de un modelo de gestión *ad hoc* para el sector constituye una valiosa vía de transmisión de la situación de este tipo de organizaciones. La implantación de este tipo de prácticas supone una herramienta de especial utilidad que ayuda a la mejora de estas estructuras organizativas, muy acostumbradas a fundamentar sus decisiones en experiencias pasadas a veces de difícil justificación técnica.

Los resultados empíricos demuestran la necesidad de que las innovaciones introducidas discurren de forma paralela al grado de aprendizaje y conocimiento de los gestores de las explotaciones. Hemos evidenciado que los empresarios que han podido obtener información acerca de la estructura de costes de su explotación, a partir del modelo diseñado, han tenido una acogida favorable de dicho modelo, lo que no es sino una consecuencia directa de la mejora en la calidad de los procesos de resolución de problemas cuando los sistemas de información se diseñan teniendo en cuenta el perfil del destinatario de la información.

Estamos plenamente de acuerdo con Hopwood (1987) (9) en que la Contabilidad es un poderoso instrumento para el cambio, y convencidos de que la información contable es capaz de rentabilizar una actividad si los sistemas utilizados ponen de

(9) «The Archaeology of Accounting Systems», *Accounting, Organizations and Society*, páginas 207-234.

manifiesto todas aquellas variables de gestión que son posibles identificar y analizar para conseguir mejorar su eficiencia.

## 6. Conclusiones

En este trabajo hemos pretendido contrastar el importante papel desempeñado por la Contabilidad de Gestión en un proceso de optimización y reducción de costes en el sector agrario.

De la confrontación entre la hipótesis formulada y la realidad observada en el sector caso, creemos haber encontrado evidencia suficiente que nos permite corroborar la hipótesis construida a partir de los planteamientos teóricos. Somos conscientes de que se trata de un pronunciamiento que aún cuando queda plenamente justificado desde una óptica teórica, necesitan encontrar suficiente eco desde el punto de vista práctico.

Con respecto a los resultados, hemos de señalar que se consiguieron los objetivos previstos sobre el conocimiento de los diferentes costes y resultados de los distintos sistemas de explotación agraria oleícola aplicables en la actualidad. Esta evidencia permite contemplar a los modelos ABC como mecanismo válido para mejorar la información y control del sector agrario, dado que: es aplicable perfectamente a este tipo de organizaciones, suministra una mayor claridad de los procesos llevados a cabo en el seno de la explotación agraria, logra una mayor visibilidad del coste, y se preocupa por la relación de causalidad entre factores y actividades.

Aunque somos conscientes que en la actualidad los sistemas de información agrícolas no permiten implantar de forma rigurosa la metodología de cálculo de costes necesaria para el desarrollo de un modelo ABC (10), ello no significa que la filosofía de cálculo no pueda ser aplicable con la información disponible. Por lo tanto, nuestra pro-

(10) Téngase en cuenta que el ABC nació inicialmente con la única pretensión de mejorar la comprensión del comportamiento de los costes y, como consecuencia, de su imputación y control, por lo que en sus comienzos este sistema fue una simple extensión del proceso de reparto de los costes indirectos a través de las unidades de obra, ampliándose el número de bases de asignación de costes, pasando de la definición de una sola unidad de obra por centro de costes (normalmente relacionada con el volumen de producción), a una unidad por actividad.

puesta se centra precisamente en el desarrollo de un modelo de determinación del resultado, tomando como base la identificación de las principales actividades que se realizan en una explotación de olivar a lo largo de la campaña, de forma que el mismo nos permita el análisis comparativo con otras explotaciones, a la vez que pueda ser un instrumento útil para el agricultor en la toma de decisiones, teniendo en cuenta su nivel de conocimientos y formación en estas materias.

Poniendo la vista en el futuro, parece que el entorno que se avecina requerirá de las empresas un conocimiento cada vez más profundo de su negocio, con la información como herramienta principal de trabajo. En consecuencia, se impone una obligada adaptación de la Contabilidad de Gestión a las necesidades impuestas por la nueva situación, lo que supone que tiene por delante la creación de un sistema de indicadores que permita a los usuarios de su información no solo la percepción de la situación actual de las variables relevantes y su evolución pasada, sino también el comportamiento esperado de las mismas.

El enfoque desde una perspectiva estratégica del negocio y el conocimiento de los recursos y capacidades de los miembros que conforman la organización, y la formación de éstos, que les lleve a una mayor especialización y les ayude a ser permanentemente creativos y flexibles, entendemos que va a ser uno de los pilares fundamentales que permitan la supervivencia y/o el éxito de cualquier proyecto empresarial.

Entendemos que se precisan desestabilizadores que hagan despertar del letargo y la rutina los sistemas de gestión agrarios. Ahora bien, la aceptación por parte de una organización de nuevos sistemas de información necesariamente conlleva mecanismos de aprendizaje que ayuden a las organizaciones a explotar las experiencias previas y las causalidades detectadas, pero también necesitan mecanismos de desaprendizaje que posibiliten a las mismas a eliminar los comportamientos y conocimientos obsoletos. Por ello, además de luchar por conseguir el orden y la claridad, también deberíamos preocuparnos por el adecuado diseño de los modelos.

Para el caso objeto de estudio, la contabilidad de gestión tiene ciertas limitaciones, en parte de



COLABORACIONES

orden práctico, y en parte derivadas de la misma naturaleza de los procesos de producción más frecuentes. El mayor inconveniente práctico es la complejidad administrativa que exige este tipo de contabilidad cuando se la quiere implantar de un modo riguroso dentro de la agricultura familiar que representa una abrumadora mayoría en el sector, donde aún no se ha extendido suficientemente la contabilidad general. Ahora bien, si somos capaces de concienciar al sector de las ventajas que tiene objetivar la toma de decisiones a partir de la información económico-contable, estaremos cumpliendo con uno de los principales objetivos que tiene la contabilidad: ser una herramienta útil para soportar las decisiones empresariales en un mundo cada vez más complejo, competitivo y en continuo cambio.

En una lógica de mejora continua que supone un mayor conocimiento del proceso en el que las empresas agrarias oleícolas operan, los resultados obtenidos evidencian que las explotaciones de olivar gestionadas bajo parámetros de economicidad, rentabilidad de la explotación y preservación del medio ambiente pueden suponer una buena alternativa que garantice el futuro de muchas comarcas dedicadas a su monocultivo.

Entendemos que el futuro del sector oleícola viene fuertemente condicionado por una mejora en la rentabilidad de las explotaciones de olivar, la cual ha de provenir de la mejora en las técnicas y métodos de gestión aplicados. Si el sector no es capaz de adaptarse a las nuevas necesidades del mercado, que requieren un importante replanteamiento de la actividad, la supervivencia del olivar va a estar fuertemente condicionada a la política de ayudas permanentes, cuestión ésta

que no parece ser la opción decidida por la Unión Europea.

### Bibliografía

1. CARMONA MORENO, S. (1993): *Cambio tecnológico y Contabilidad de Gestión. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
2. COOPER, R. S. y KAPLAN, R. S. (1992): *Activity Based System: measuring the costs of resource usage. Accounting Horizons*, septiembre, páginas 1-13.
3. HEDBERG, B. y JONSON, S. (1978): «Designing Semi-confusing Information System for Organizations in Changing Environments», *Accounting, Organizations and Society*, volumen 3, páginas 47-64.
4. HOPWOOD, A. (1974): *Accounting and Human Behaviour*. Haymarket Publishing Limited, Great Britain.
5. KAPLAN, R. S. (1983): «La medida del rendimiento de la producción: un nuevo reto para la investigación en contabilidad de gestión», *The Accounting Review*, volumen LVIII, número 4, octubre, páginas 686-705. En CARMONA MORENO, S. (1993): *Cambio tecnológico y Contabilidad de Gestión*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, páginas 23-54.
6. MATTESSICH, R. (1998): Discurso con ocasión de recibir el Doctorado Honoris Causa por la Universidad Complutense de Madrid, 12 de noviembre de 1998.
7. SCAPENS, R. W. (1985): *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, MacMillan, London.
8. SHIELDS, M. D. (1997): «Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s», *Journal of Management Accounting Research*, volumen 9, páginas 3-61.
9. SIMONS, R. (1990): «The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: new perspectives», *Accounting, Organizations and Society*, volumen 15, números 1, 2, páginas 127-143.
10. YIN, R. K. (1987): *Case Study Research: Design and Methods*. Ed. SAGE Publications, Londres.



COLABORACIONES