

## CAMBIO NORMATIVO Y CAMBIO EN LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y CONTROL: EL CASO DEL OLIVAR

Guillermo J. Sierra Molina

[gsierra@cica.es](mailto:gsierra@cica.es)

Lucía Borrero Bejarano

[lucia@cica.es](mailto:lucia@cica.es)

Bernabé Escobar Pérez

[bescobar@cica.es](mailto:bescobar@cica.es)

Antonio Lobo Gallardo

[alobo@cica.es](mailto:alobo@cica.es)

José A. Pérez López

[jangel@cica.es](mailto:jangel@cica.es)

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Avenida Ramón y Cajal, 1

41.018 Sevilla

### RESUMEN:

En este trabajo pretendemos analizar el impacto que los cambios en la normativa comunitaria reguladora de las producciones agropecuarias, en la actualidad enmarcada en la Política Agraria Común, han tenido sobre el sector olivarero (aceite de oliva y aceituna de mesa) en nuestro país y más concretamente en nuestra comunidad autónoma, debido al peso específico que este sector tiene en el conjunto de la economía andaluza, un 23% de la producción final agraria.

Este trabajo se va a enmarcar dentro de Teoría Institucional debido a su capacidad para explicar los cambios en las instituciones y organizaciones en función de fenómenos sociopolíticos y económicos en términos de relaciones causa-efecto. Proponemos el estudio de caso como método de análisis lo que conllevará al uso de técnicas de obtención de evidencia tales como el análisis documental, entrevistas, cuestionarios, observación no participante, etc.

El objetivo final de este proyecto de investigación es analizar desde un punto de vista multidisciplinar los cambios producidos en el sector del olivar desde nuestra incorporación plena a la Comunidad Económica Europea en 1986, examinando igualmente la posible influencia que tendrá en el sector los cambios normativos que se deriven como resultado de la denominada Agenda 2000.

De esta forma, pretendemos abarcar con nuestro proyecto aspectos tales como la proliferación y mejora del cultivo, la configuración global del sector del olivar y las distintas tipologías de empresas que operan en él –estrategia, tamaño, estructura, situación económico-financiera, resultados, etc.-, llegando, por último, a analizar los efectos sobre sus sistemas de control (SC).

**Palabras Clave:** Política Agraria Común, Aceite de Oliva, Cambio, Contabilidad, Sistemas de Información, Sistemas de Control, Control de Gestión.

## 1.- Introducción.

Nuestro país, desde su incorporación a la Unión Europea (UE), se ha visto afectado por un sistema normativo cuyas directrices se programan, ejecutan y dictan desde Bruselas. Estas circunstancias, que tienen una notable repercusión en cuanto a materia cultural, socioeconómica, fiscal, etc. se refiere, persiguen un impacto sensible, no sólo en las normativas particulares de los estados miembros, sino también tener una incidencia directa en todos los sujetos, ya sean personas físicas o jurídicas, que pertenecen a este organismo supranacional.

Por tanto, este cambio en el sistema normativo debe tener como principal repercusión una alteración en la economía de los sujetos de los países afectados que deben adaptar sus sistemas de información, tanto externos como internos para este nuevo entorno.

Dadas las particularidades económicas de nuestro país, el cambio normativo impuesto desde la UE ha tenido una gran incidencia en el sector primario, donde aspectos tales como subvenciones, niveles de producción, etc., se han visto modificados radicalmente.

Por ello, en este trabajo, pretendemos constatar los cambios producidos en el sistema de información económico-financiero de las empresas agrícolas y agroalimentarias que componen el sector olivarero, desde las productoras hasta las distribuidoras, analizando su incidencia en cada una, las soluciones adoptadas para los nuevos supuestos y si éstas han sido semejantes para todo el sector.

Evidentemente, nuestra incorporación a la UE hace que nos encontremos en un entorno económico marcado por la existencia de un mercado único con libre circulación de bienes, personas y capitales. Además, a nivel no sólo europeo sino también mundial, estamos inmersos en una globalización de la economía, en donde la especialización en la producción viene a ser un hecho; estando históricamente demostrado que la Bética es una región óptima para el cultivo del olivar y, consecuentemente, para la producción de aceite de oliva y aceituna de mesa.

Estas consideraciones generales son las que nos hicieron en un principio decantarnos por elegir al sector del olivar como objeto de nuestro estudio, pues podíamos intuir la importancia que el mismo ha tenido, tiene y tendrá en nuestra Comunidad Autónoma.

Los datos de carácter estructural y macroeconómicos sobre el sector vienen a avalar lo certero de nuestro planteamiento. Bastan algunas series estadísticas sobre determinados aspectos como botón de muestra, por esto aportamos a continuación datos relativos a superficie ocupada, producción, exportaciones, ayudas recibidas, etc.

### TABLA N° 1

#### Producciones de Aceite de Oliva en España y Andalucía

AÑOS	ESPAÑA ( Tm )	ANDALUCIA ( Tm )	PORCENTAJE
------	---------------	------------------	------------

1987	733.716	575.176	78,39
1988	399.389	332.213	83,18
1989	550.768	410.626	74,56
1990	639.395	544.323	85,13
1991	592.972	453.396	76,46
1992	624.099	514.743	82,48
1993	549.063	407.573	74,23
1994	538.827	457.772	84,96
1995	337600	213.348	63,20
1996	926800	782.958	84,48
1997	1.077000	861.417	79,98
1998	744.800	664.791	89,26

**Fuente:** Consejería de Agricultura y Pesca. Servicio de Estudios y Estadísticas de la Junta de Andalucía.

En la serie estadística anteriormente expuesta podemos comprobar cómo nuestra Comunidad Autónoma ha producido como media más de un 80% de la producción nacional de aceite.

La producción de nuestro país puede ser comparada con la de Italia, Grecia, Portugal y Francia países igualmente miembros de la UE, situados en el área mediterránea y, por tanto, con condiciones ambientales también óptimas para el cultivo del olivar. Podemos observar cómo en los últimos años la producción española supera ampliamente a la de los demás países, por lo que se puede afirmar que la importancia de la producción de aceite proveniente de Andalucía no tiene sólo un gran peso específico en nuestro país, sino también a nivel comunitario, lo que significa su importancia a nivel mundial, dada las condiciones medioambientales que requiere el cultivo: clima mediterráneo.

**TABLA N° 2**

**Producciones de Aceite de oliva**

**en la Unión Europea**

<b>PAISES</b>	<b>Media 1985/86- 1990/91</b>	<b>%</b>	<b>Media 1991/92- 1996/97</b>	<b>%</b>	<b>Estimación COI 2000</b>	<b>%</b>
España	589,38	42,31	542,65	37,82	767,00	49,7
Italia	491,93	35,31	511,33	35,64	391,00	25,0
Grecia	276,20	19,82	343,42	23,93	353,40	23,0

Portugal	33,77	2,42	35,07	2,44	33,50	2,2
Francia	1,92	0,14	2,38	0,17	0,10	0,1
Total	1.393,20	100	1.434,85	100	1.545,00	100

**Fuente:** Informe Económico Financiero de Andalucía 1998. ESECA

Por lo que respecta a la aceituna de mesa, el peso específico de España en su producción dentro de la UE queda de manifiesto con los siguientes datos:

**TABLA N° 3**

**Producciones de Aceituna de Mesa**

**en la Unión Europea**

PAISES	Producción	%	Producción	%
	1997/98		1998/99*	
España	310	63,7	290	66,5
Italia	80	16,4	50	11,5
Grecia	85	17,4	85	19,4
Portugal	9	1,85	10	2,2
Francia	2	0,65	2	0,4
Total	486	100	437	100

**Fuente:** Consejo Oleícola Internacional (1999).

\* Producción estimada.

De esta información se desprende que alrededor del 65% de la producción comunitaria de este producto proviene de nuestro país. Cifra que presenta mayor representatividad si enemos en cuenta que significa un 26%, aproximadamente, de la producción mundial de aceitunas de mesa.

Igualmente podemos aportar, como dato significativo de la importancia del sector, el porcentaje que representa en la estructura de los cultivos de Andalucía, un 23%, alcanzado después de un fuerte incremento, en el período comprendido entre 1987 y 1995, mientras que otros cultivos tradicionales en nuestro entorno como los cereales, han ido perdiendo peso específico. Destaquemos que en 1995, el olivar junto con las frutas y hortalizas suponían más de las tres cuartas partes del valor de la producción final agrícola.

**TABLA N° 4**

**Estructura de los Cultivos en Andalucía.**

**% Produccion Final**

**(Precios Constantes)**

<b>CULTIVOS</b>	<b>1977</b>	<b>1987</b>	<b>1995</b>
Cereales	13,7	17,4	3,1
Leguminosas	2,7	1,6	1,1
Tubérculos	2,9	2,2	1,6
Cultivos industriales	21,1	22,1	12,5
Frutas y hortalizas	32,1	34,7	47,7
Flores	0,9	1,5	6,5
<b>Olivar</b>	<b>19,7</b>	<b>14,0</b>	<b>23,0</b>
Viñedos	6,6	4,0	2,1
Semillas	0,7	1,0	2,4
Total	100,0	100,0	100,0

**Fuente:** Delgado Cabeza, Manuel (1999). Revista de Estudios

Regionales, monográfico nº 54.

Otra cifra que sustenta la importancia del tema de estudio elegido puede ser el número de olivicultores andaluces, obtenido éste en función de los olivicultores que han obtenido ayudas a la producción, que ha pasado de 174.113 en la campaña 1995/96 a 217.966 en la campaña 1997/1998, es decir, incrementándose un 25% dos campañas más tarde [\(1\)](#).

En relación al empleo, se estima que el sector ocupa por campaña una media en torno a los 130.000 trabajadores, que suponen 46 millones de jornales en toda España. De ese total el sector emplea en Andalucía un total estimado de 83.000 personas, lo que equivale a la percepción de 28 millones de jornales, es decir un volumen de ingresos para los agricultores superior a los 150.000 millones de pesetas.

En esa última campaña la superficie cultivada de olivar ascendía a 1.307.607 hectáreas (has.), mientras que el número de olivos totales era de 158.643.990, de los cuales 143.635.519 son productivos y 15.008.471 de nueva plantación. Estos 15 millones aproximadamente de nuevos árboles han sido plantados fundamentalmente en el último quinquenio, lo que da una idea del auge por el que atraviesa el sector después de un largo período durante el cual parecía vegetar.

Las cantidades percibidas de la UE como ayudas a la producción es otro dato relevante por lo que supone de inyección en los niveles de renta de los productores, posibilitando conjuntamente con otras variables que el sector posea el suficiente atractivo para atraer nuevas inversiones.

**TABLA Nº 5**

**Solicitudes de Ayuda a la Producción. [\(2\)](#)**

<b>CAMPAÑA</b>	<b>KG. ACEITUNA</b>	<b>KG. ACEITE</b>	<b>MILL. Ptas.</b>
1995/96	1.076.052.298	241.395.558	46.769
1995/97	3.575.575.876	833.067.104	124.372

1997/98	4.295.904.794	904.728.597	112.289
---------	---------------	-------------	---------

**Fuente:** Consejería de Agricultura y Pesca. Servicio de Estudios y Estadísticas de la Junta de Andalucía.

Las exportaciones son otra variable a tener en cuenta, pues independientemente de las cifras globales, podemos ver en la Tabla N° 5 cómo las exportaciones andaluzas suponen cada vez un mayor porcentaje en el cómputo nacional.

**TABLA N° 6**

**Exportaciones Españolas y Andaluzas de Aceite de Oliva**

AÑOS	Valor exportado (Mill.Pta.)			Cantidad exportada (Tm)		
	ESPAÑA	ANDALUCIA	%	ESPAÑA	ANDALUCIA	%
1993	71.678	38.976	54,3	212.382	113.780	53,5
1994	100.759	52.206	51,8	257.529	131.568	51
1995	75.430	44.064	58,4	156.017	89.081	57
1996	132.132	84.499	63,9	205.715	132.328	64,3
1997	175.057	107.690	61,5	443.385	280.597	63,2
1998	139.522	85.164	61	416.721	261.732	62,8

**Elaboración propia.** Datos: Consejería de Agricultura y Pesca. Servicio de Estudios y Estadísticas de la Junta de Andalucía.

Por último, aportaremos información sobre la evolución que ha sufrido el consumo de aceite de oliva, tanto en cantidad como en valor global, estableciendo al mismo tiempo la evolución en el precio del producto.

**TABLA N° 7**

**Consumo de Aceite de Oliva.**

**(litros y pesetas)**

AÑOS	UNIDAD	Cantidad Anual (mil. und.)	Gasto Anual (mill. Pta)	Cantidad anual media por hogar	Precio medio pta/unid
1990	litro	610.157	195.598	53,80	320,57
1991	litro	616.759	186.275	53,52	302,02
1992	litro	683.999	206.187	57,56	301,44
1993	litro	664.156	205.727	55,85	309,76
1994	litro	682.934	243.366	57,43	356,35

1995	litro	647.468	311.030	54,26	480,38
1996	litro	556.666	348.771	45,98	626,54

**Elaboración propia.** Datos: Instituto Andaluz de Estadística. Encuesta Continua de Presupuestos Familiares.

Pero la importancia del sector en nuestra Comunidad no está sólo justificada por el volumen de las cifras expuestas con anterioridad, hay otras consideraciones de carácter cualitativo igualmente importantes en una sociedad moderna como en la que estamos inmersos. Entre ellas podemos citar que nos encontramos ante un producto que se puede calificar, sin cometer ningún tipo de exceso, como "magnífico" pues es altamente beneficioso para la salud; por ende el sector puede producir a corto plazo bienes intangibles, tan importantes hoy en día, como la conservación del medio ambiente, posible gracias a las actuales tecnologías tanto en cultivo como en producción. Igualmente, la potenciación del sector llevará consigo el mantenimiento de la población rural, la conservación de los referentes culturales y el mantenimiento y recuperación de nuestros paisajes tradicionales, recordemos el arranque masivo de olivos que se produjo hace algunos años y que transformó substancialmente el paisaje de nuestra campiña. En definitiva, el sector del aceite de oliva contribuye de forma sustancial a algo tan importante como es el mantenimiento del medio rural en su sentido más amplio.

## 2.- Objetivos de la investigación.

En este trabajo pretendemos analizar el impacto que los cambios en la normativa comunitaria que regula las producciones agropecuarias, en la actualidad enmarcada en la Política Agraria Común, han afectado al sector del olivar en nuestro país, en general, y a nuestra comunidad autónoma, en particular, dada su especial incidencia en el conjunto de la economía andaluza.

En consecuencia, nuestro objetivo es analizar, desde un punto de vista multidisciplinar, los cambios producidos en el sector del olivar desde nuestra incorporación plena a la Comunidad Económica Europea en 1986, examinando igualmente la posible influencia que tendrá en el sector los cambios normativos que se deriven como resultado de la denominada Agenda 2000; a tres niveles:

- a. Impacto de los cambios acontecidos en términos socioeconómicos sobre el sector olivarero en su conjunto: participación en el PIB español/andaluz, importancia de las exportaciones, evolución de la renta agraria, número de explotaciones y productores, empleos generados -directos e indirectos-, estrategias de mejora del cultivo, sistemas de fabricación, etc.
- b. Evolución sufrida por las empresas que operan en el sector según la tipología -productores y distribuidores-, estudiando las estrategias seguidas, su tamaño, estructura, situación económico-financiera, resultados, influencia de las ayudas comunitarias sobre estos últimos, etc., con especial referencia al papel de las cooperativas, por su importancia en el sector y en la Economía de la Comunidad Autónoma.
- c. Cambios provocados en las inversiones, en los procesos de fabricación, en la gestión y, por último, en los sistemas de planificación y control, como consecuencia de las ayudas comunitarias provenientes del FEOGA Orientación.

## 3.- Marco Teórico.

Para este estudio hemos elegido como marco teórico la Teoría Institucional debido a su capacidad para explicar los cambios en las instituciones y organizaciones en función de fenómenos sociopolíticos y económicos en términos de relaciones causa-efecto. Este enfoque, originariamente, surgió en Sociología, empleándose casi inmediatamente en Teoría de la Organización y, más tarde, en Ciencias Políticas y en la gestión empresarial (Escobar y Lobo, 1999). Dentro de estas últimas, la Contabilidad tampoco ha

constituido una excepción, siendo considerada como un conjunto de prácticas institucionalizadas dentro de las organizaciones.

Para comprender plenamente los postulados de la corriente institucional resulta necesario abordar el concepto de *campo organizacional*, entendido como el entorno donde se ubica la organización y que se define por una serie de características externas y otras intrínsecas. Entre las primeras destacan el sector económico donde opera la empresa, su localización geográfica, la legislación que es aplicable y todos aquellos con los que interactúa: competidores, proveedores, distribuidores, propietarios, etc. En cuanto a las segundas, las diferentes líneas de productos y el tamaño. Así pues, el campo organizacional permite identificar las distintas instituciones internas y externas a la empresa para analizar su impacto, en última instancia sobre la Contabilidad, así como las posibles interrelaciones entre ellas.

**La Teoría Institucional se enmarca dentro de la corriente interpretativa que nace para intentar explicar determinadas cuestiones que escapaban a la visión economicista o funcionalista de las organizaciones. Destacamos como sus principales postulados, los siguientes (Larrinaga, 1999):**

- a. La búsqueda de una explicación científica de los propósitos o intenciones humanas.
- b. La realidad social se crea subjetivamente por las personas, posteriormente esta realidad es objetivizada por la interacción humana.
- c. Se asume un orden social que se alcanza mediante la resolución de conflictos a través de su control social.

En función de esto, y siguiendo a Puxty (1993, p. 57), podemos afirmar que los estudios interpretativos son un medio para dar sentido al mundo social a través del entendimiento de los individuos como precisamente lo que son, personas, de sus actuaciones y de sus percepciones del comportamiento de los demás.

Los trabajos en CpG que siguen este enfoque pueden dividirse en dos grandes tipos. Por un lado, los que se enfocan en los aspectos puramente sociológicos (3) y, por otro, los que se centran en las cuestiones económicas relacionadas con la institucionalización de tales prácticas (Scapens, 1994). La base común de ambas considera la Contabilidad como un subsistema de control cuyo funcionamiento no es neutro (Miller, 1994, p. 1; Humphrey y Scapens; 1994, p. 5; Burns, 1995, p. 236), es decir, no se limita a medir y proporcionar información oportuna para la toma de decisiones, sino que la acción de las personas hace que dicha información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes internos y externos a las organizaciones en función de los intereses individuales, grupales y organizacionales.

*De esta forma, la legislación y sus cambios, por ejemplo, pueden llegar a configurar sectores económicos completos, ser usados para intervenir en el desarrollo de las actividades dentro del mismo e, incluso, influir en la estructura económico-financiera y en los mecanismos de control de las firmas, alterando así lo que sería el curso normal de los procesos dentro de la organización, entendida como institución. Así pues, la construcción de la realidad en base a datos contables no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser creada de acuerdo con determinados intereses.*

### **3.1.- El Institucionalismo Sociológico.**

Esta corriente se fundamenta en que el análisis de los elementos culturales (Scapens, 1994, p. 313; Carmona y otros, 1998, p. 3); contribuye a entender mejor el contexto institucional en que las organizaciones se desenvuelven.



**En este sentido, puede observarse cómo los cambios en el contexto institucional a lo largo del tiempo, afectan a su comportamiento, lo que hace y cómo lo hace. Así pues, este marco permite contextualizar e interpretar los cambios en las prácticas contables en escenarios sociales específicos, lo que la hace especialmente adecuada para la realización de estudios de carácter histórico.**

Estos cambios afectan a todas las instituciones y, entre ellas, a la Contabilidad. Como consecuencia, las elecciones entre normas dejan de ser consideradas como el resultado inmediato de la aplicación de los axiomas convencionales de los análisis económicos racionalistas y pasan a serlo como el resultado de la interacción entre las distintas instituciones.

*En la medida en que la Contabilidad refleja y soporta las creencias sociales de otras instituciones, tanto internas como externas, relacionadas con las ideas de racionalidad, eficiencia, etc.; la convierte en un instrumento de legitimación de su actuación y de sus componentes ante la sociedad.*

### **3.2.- El Marco Institucional-Económico.**

Es necesario considerar cómo la organización, en general, y las prácticas contables, en particular, de forma directa o indirecta, se ven influenciadas por la acción de otras instituciones externas. En este sentido, está generalmente aceptado que "[...] la Contabilidad no puede ser y no debe ser estudiada como una práctica organizacional aislada de los contextos social e institucional más amplios en los que opera" (Miller, 1994, p. 9). A esto hay que añadir que al ser la Contabilidad una institución dentro de la organización, la cual está compuesta por otras instituciones sociales a su vez, las interacciones entre todas ellas resultan fundamentales para el estudio de la práctica de nuestra disciplina en las firmas.

Scapens (1994, p. 303-314) siguiendo una aproximación de corte económico, defiende el estudio del cambio económico dentro de la organización, por lo que introduce en el estudio de la Contabilidad, el análisis de dimensiones como las sociales, políticas y culturales. Esto posibilita explorar las posibilidades de la Contabilidad para proporcionar una base institucional para la toma de decisiones y la creación de expectativas y creencias, en la medida en que las prácticas contables proporcionan coherencia social y significado para el comportamiento organizacional y, a su vez, dan también significado a las actividades diarias de los individuos y grupos dentro de las organizaciones.

Siguiendo a Burns (1995, p. 231), los principales postulados del Marco Institucional-Económico son los siguientes:

- a. Las rutinas e instituciones contables son realmente importantes. La Contabilidad en sí misma es un gran conjunto de rutinas, siendo su papel institucional reconocido dentro y fuera de la firma.
- b. La Contabilidad constituye un proceso social que debe ser investigado como tal, si se quiere comprender su verdadero papel dentro de las organizaciones.
- c. Su carácter evolucionista hace de este marco un buen instrumento para interpretar los procesos de cambio.
- d. Al ser la Contabilidad un importante instrumento de gestión, es necesario estudiar los valores sociales implícitos en los procesos contables.
- e. La racionalidad no está siempre presente en la actuación de las personas, no siendo los procesos contables una excepción.
- f. La Contabilidad es un fenómeno complejo que ha de considerar al hombre en toda su dimensión, no exclusivamente la vertiente económica -homo economicus-.
- g. Los estudios sobre las prácticas contables requieren aproximaciones globales -holísticas- que consideren el contexto de una forma amplia, mas allá de las explicaciones puramente económicas y considerando explícitamente el contexto institucional.
- h. La Contabilidad puede ser un instrumento de poder, por lo que ignorar este hecho podría ser subestimar un elemento fundamental para analizar los procesos evolutivos contables.

Esta visión de la Contabilidad como conjunto de rutinas dentro de la firma, implica un papel instrumental, ya que estas rutinas son una herramienta que "[...] proporciona estabilidad y significado, legitiman las interacciones entre individuos internos y con agentes externos a la organización. Además, aumentan y

*refuerzan el conocimiento de la firma lo que a su vez se transforma en influencias sobre los procesos de toma de decisiones"* (Burns, 1995, p. 222).

Así pues, este Marco Institucional-Económico permite explorar, describir y explicar los cambios en los procesos que afectan a las organizaciones, haciéndolo de gran atractivo y aplicabilidad para estudios como el que nos proponemos acometer.

Por tanto, analizaremos los aspectos institucionales *-macroprocesos externos a la firma* (Scott, 1995, p. 1-14)- y sus potenciales efectos sobre las organizaciones, así como el funcionamiento de las empresas como instituciones en función de sus procesos internos, lo que podríamos denominar *microinstitucionalismo*.

(4)

Por último, si partimos de que la realidad se objetiviza mediante un proceso de interpretación intersubjetiva, podemos afirmar que el papel de la Contabilidad no es neutro, pudiendo ser instrumentalizada por determinados individuos en función de intereses particulares.

### **3.- Método de Investigación.**

Yin (1993 y 1994), especialista en Investigación Social Aplicada, el pionero en proponer el estudio de caso (EDC) como estrategia para el análisis de fenómenos complejos, siendo su elevada utilización en CpG (5), consecuencia de una tendencia en la investigación contable que propugna una visión más activa para determinar las razones últimas de porqué, cómo y en qué contexto se emplea la Contabilidad (Bhimani, 1996, p. 221), rompiendo con una tradición que había llevado a la investigación en Contabilidad a aislarse de la práctica contable (Hopwood, 1983, p. 302).

El EDC más que simplemente un método, es una estrategia de investigación que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando diferentes técnicas de obtención de evidencia, tales como el análisis documental, entrevistas, cuestionarios, observación no participante, etc.; con el fin de poder explicar el fenómeno observado de forma global y teniendo en cuenta toda su complejidad.

Constituye el método que más ventajas presenta para los análisis en CpG, al permitir estudiar la mayoría de las variables relevantes de una realidad concreta, al tiempo que considera el contexto como parte esencial del fenómeno bajo análisis (Yin, 1993, p. 64). Puede ser usado tanto para la conceptualización teórica de un fenómeno nuevo, por ejemplo la generación de hipótesis sobre distintos aspectos relativos a los sistemas de control (SC) y también para la investigación de las nuevas técnicas que surgen en los nuevos entornos productivos contemporáneos; como para la contrastación de teorías previamente formuladas. Finalmente, cabe señalar que se trata de la estrategia más flexible, tanto por las técnicas de recogida y análisis de datos que emplea, como por permitir la inclusión de información de naturaleza cuantitativa y cualitativa.

En función del objetivo propuesto, hemos de desarrollar un EDC para el estudio de fenómenos organizacionales que combine un carácter exploratorio para la identificación del origen de determinadas prácticas organizacionales, en la primera fase de la investigación y, por otro, explicativo para interpretar y explicar las causas previamente identificadas.

En cuanto a la elaboración del EDC, existe un acalorado debate entre los partidarios de los dos posicionamientos encontrados en la literatura especializada al respecto:

- a. Acudir a las empresas y comenzar la búsqueda de evidencia empírica sin ninguna teoría preestablecida. En esta línea, Humphrey y Scapens (1992, p. 28) defienden que los esfuerzos de los investigadores en CpG no deben limitarse a la búsqueda de casos prácticos que se adapten a alguna teoría previa, ni tampoco forzar explicaciones sobre los fenómenos estudiados en base a dicha teoría, sino que han de afrontar el EDC, a ser posible sin prejuicios, para poder conceptualizar la práctica contable desde una perspectiva social y no buscando ejemplos contables sobre determinadas aproximaciones sociales.

b. Establecer a priori un posicionamiento perfectamente definido para el estudio del fenómeno que pretendemos analizar. Otley y Berry (1994) ensalzan el potencial de los EDC de cara a la conceptualización teórica de carácter inductivo. Para ello, defienden que los investigadores deben definir su posicionamiento teórico sobre el fenómeno antes de desarrollar la investigación. Posteriormente, el EDC se emplearía para contrastar las posibles hipótesis que se formulan en la fase de preparación del caso y, finalmente en función de los resultados, se cambiaría nuestro posicionamiento o se fortalecería con la evidencia obtenida.

Según Escobar y Lobo (1998a), estas dos posturas son los dos polos que definen un continuo en medio del cual se puede situar cualquier otra variante perfectamente válida para el estudio del fenómeno abordado, en función de su naturaleza. Así, si pretendemos explorar y explicar las nuevas técnicas contables relacionadas con los cambios tecnológicos, los investigadores habrán de dirigirse a las empresas seleccionadas con un marco teórico poco definido, preocupándose mucho más por la observación, exploración, interpretación y explicación de los nuevos fenómenos que están emergiendo (6), de cara a la conceptualización teórica de los mismos mediante la obtención de evidencia. Por el contrario, en el análisis de los fenómenos más tradicionales o su reformulación, los EDC estarán más orientados hacia la contrastación que a la creación de nuevas teorías sobre la práctica contable. A pesar de ello, tampoco es imposible que un mismo EDC pueda jugar ambos papeles, por ejemplo, aquellos que a pesar de ser diseñados para estudiar fenómenos tradicionales mediante un posicionamiento clásico, durante su desarrollo abordan nuevos aspectos del fenómeno, o fenómenos nuevos que no estaban contemplados en el protocolo inicial del caso.

Por último, como resumen, hemos de manifestar que existe un consenso apreciable entre la comunidad investigadora sobre que la mejor forma de entender mejor la práctica en nuestra disciplina, consiste en estudiar la actividad cotidiana de los directivos en el entorno en que se desarrollan. En este sentido, los EDC exploratorios y explicativos son un instrumento indispensable para captar los procesos y las dinámicas de cambio, tanto en la organización como en las prácticas contables, dentro de su contexto sociopolítico, económico y organizacional (Escobar y Lobo, 1998b).

#### **4.- Técnicas de obtención de evidencia a utilizar.**

Las distintas técnicas de obtención de evidencia se irán empleando según las diferentes fases que podemos distinguir en el desarrollo del proyecto de investigación:

a. Estudio sobre la situación del sector, basándonos en la literatura especializada acerca de la normativa comunitaria, estructura económica y aspectos estratégicos y económico-financieros.

1. En la primera fase de nuestro trabajo, se procederá al análisis exhaustivo de la normativa comunitaria desde 1986 hasta 1999, las causas que los propiciaron, los objetivos perseguidos y el impacto alcanzado sobre el sector.

De igual forma, examinaremos la propuesta de nuevos objetivos y pautas de comportamiento para el sector olivarero que se establecen en la Agenda 2000.

2. Análisis de los datos macroeconómicos del sector para contrastar los efectos reales producidos sobre el mismo y sobre la economía andaluza en particular.  
3. Estudio en profundidad de las Cuentas Anuales de las empresas que operan en el sector, aplicando la técnica estadística conocida como análisis de conglomerados, que nos permite agrupar las compañías, tanto productoras como distribuidoras, en grupos estratégicos más homogéneos, de manera que podamos examinar el impacto que los cambios de la normativa han tendido en la situación económico-financiera y en los resultados de las mismas.

a. Realización de entrevistas semiestructuradas para determinar si las características de la información utilizada por los gestores, estilo de dirección y estructura organizativa, han

evolucionado durante nuestro periodo de estudio, poniendo de manifiesto, si ésto hubiese sucedido, las causas que lo motivaron. A la vez, abarcaremos en nuestras entrevistas, cuestiones sobre el entorno donde se desenvuelve esta actividad económica y sus perspectivas de futuro, aspectos claves para determinar y comprender el papel de la CpG en la gestión de las distintas empresas.

- b. Conversaciones informales con diferentes personas que por su conocimiento del sector, puedan aportar información relevante para alcanzar una mejor comprensión del contextos político, social y organizativo del sector.

De esta forma, se procederá a realizar una serie de entrevistas libres con responsables de la Junta de Andalucía, distintas asociaciones de agricultores, Federación de Cooperativas, Consejo Oleícola Internacional y con directivos de empresas vinculadas al sector, ya sean eminentemente agrícolas, transformadoras o comercializadoras.

Por último, consideramos necesario proceder a la triangulación entre las distintas fuentes de evidencia, ya que de esta forma, se minimizan los problemas que podría acarrear la utilización por separado de alguna de las técnicas para su obtención. Asimismo, entendemos de gran utilidad, ir discutiendo los resultados de la investigación con otros académicos que desarrollan sus trabajos en temas afines.

## **5.- Comentario Final.**

Entendemos que del desarrollo de nuestro futuro trabajo podemos obtener una visión global del impacto de la normativa agrícola comunitaria y sus cambios sobre el sector del olivar, tanto en términos macroeconómicos, como sobre las personas, físicas y jurídicas, que operan en el mismo, con especial referencia al subsector cooperativo en la Comunidad Autónoma Andaluza, dada su particular importancia.

Asimismo, esperamos que los resultados puedan constituir un elemento de debate acerca de las previsibles reformas en la normativa que regula el sector.

## **6.- Bibliografía.**

Bhimani, A. (1996): *Management Accounting European Perspectives*, Ed. Oxford University Press, Oxford

Burns, J. (1995): *The Institutionalization of Accounting Routines: KENAO Ltd.*, en Vagueur, Wilkinson y Berry -Eds.- (1995), p. 221-238.

Carmona, S.; Ezzamel, M.; Gutiérrez, F. (1998). "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville". *Accounting Historians Journal*, vol. 25, nº 1, p. 115-147.

Cavaye, A.L. (1996): "Case Study Research: A Multi-Faceted Research for IS". *Information Systems Journal*, vol. 6, nº 3, p. 227-242.

Consejo Oleícola Internacional (1999): "Balances Mundiales de las aceitunas de Mesa", 80ª Reunión de COI, Nicosia.

Delgado, M. (1999): "Globalización, Agricultura y Ordenación del Territorio en Andalucía". *Revista de Estudio Regionales*, Monográfico nº 54.

Escobar, B; Lobo, A. (1998a): *Implicaciones Metodológicas del Cambio Paradigmático en Contabilidad para la Gestión: Especial Referencia a los Estudios de Caso*. Comunicación presentada a las IV Jornadas de Trabajo en Contabilidad de Costes y de Gestión. Universidad Jaume I, Castellón, p. 49-64.

Escobar, B; Lobo, A. (1998b): *La Contabilidad para la Gestión como Respuesta ante el Reto de la Mejora de la Gestión Empresarial: Implicaciones para la Relación Práctica-Docencia-Investigación*. Comunicación presentada al II Congreso de Ciencia Regional de Andalucía. Universidad de Jaen.

Escobar, B; Lobo, A. (1999): *Revisión Crítica de las Principales Aportaciones Elaboradas en base a la Teoría de la Contingencia en Contabilidad para la Gestión*. Comunicación presentada a las IX Jornadas Hispano-Lusas de gestión Científica. Huelva.

ESECA (1998): *Informe Económico-Financiero de Andalucía*. Ed. Caja General de Ahorros de Granada.

Hopwood, A. G. (1980): *Organisational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control*, en Arnold, Carsberg y Scapens -Eds.- (1980), p. 221-240.

--- (1978): "Towards and Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, p. 3-14.

--- (1983): "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates". *Accounting, Organizations and Society*, vol , nº , p. 287-305.

--- (1987): "The Archeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol 12, nº 3, p. 207-234.

Hopwood, A. G.; Schreuder, H. -Eds.- (1984): *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the Last Decade*. Ed. Free University Press. Amsterdam.

--- (1984) *European Accounting Research: An Introduction*, en Hopwood y Schreuder - Eds.- (1984), p. 1-14.

Hopwood, A.G. y Miller, P. (1994): *Accounting and Social and Institutional Practiques*. Cambridge University Press, Cambridge.

Humphrey, C. Y Scapens, R.W. (1992): *Theories and Case Studies. Limitation or Liberation*, Working Paper 92/4. University of Manchester.

Instituto Andaluz de Estadística (1996): *Encuesta Continua de Presupuestos Familiares*, Ed. IAE .

Jazayerly y Hopper (1997): *Management Accounting within World Class Manufacturing. A Case Study*. Comunicación presentada en EIAMS Seminar, Manchester, Octubre.

Junta de Andalucía (1999): "Estudio Técnico sobre el Sector Oleícola Andaluz. Estado de ñps trabajos y Resultados Preliminares". *Informe del Servicio y Estadística de la Junta de Andalucía*. Ed. Junta de Andalucía.

Larrinaga, C. (1999): "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión". *Revista de Contabilidad*, vol. 2, nº 3, p. 103-132.

Miller, P. (1994): *Accounting and Social and Institutional Practiques: An Introduction*. En Hoopwood, A.G. y Miller, P. (1994, p. 1-39).

Otley y Berry (1994): "Case Study Research in Management Accounting and Control", *Management Accounting Research*, Vol. 5 N° 1. P. 45-65.

Puxty, A. G. (1993): *The Social and Organizatinal Context of Management Accounting*. Academic Press. London.

Scapens, R.W. (1990): "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Method", *British Accounting Review*, vol. 22, nº 3, p. 259-281.

--- (1991): *Management Accounting: A Review of Recent Developments*. Ed. MacMillan Press. London.

--- (1994): "Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice". *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 3-4, p. 301-322.

Scott, W.R. (1995): *Institutions and Organizations*. Ed. SAGE Publications. London.

Vagneur, K.; Wilkinson, C.; Berry, A. J. -Eds.- (1995): *Beyond Constraint: Exploring the Management Control Paradox*. 3rd International Management Control System Symposium. Sheffield.

Yin, R. K. (1993): *Applications of Case Study Research*. Ed. SAGE Publications. London.

--- (1994): *Case Study Research: Design and Methods*. Ed. SAGE Publications. London.

- 
1. Si esa misma cifra la obtenemos en función de los datos de las declaraciones de olivar, en la campaña 1997/98 asciende a 231.565. La diferencia puede estribar en agricultores con nuevas plantaciones que aún no tienen acceso a las ayudas a la producción.
  2. Datos globales de cuantía de la ayuda pagada a la producción de aceite de oliva en las campañas 1995/96 a 1997/98, y aceite por los que se ha percibido la ayuda.
  3. En el trabajo de Carmona y otros (1998) se adopta esta perspectiva desde un enfoque histórico. Además, se revisan una serie de estudios en CpG que siguen esta aproximación sociológica institucional.
  4. No obstante, podemos afirmar que este nuevo marco necesita desarrollarse más, como lo pone de manifiesto Miller (1994, p. 30) cuando afirma que "[...] el estudio de la Contabilidad como una práctica social e institucional está ahora en sus etapas iniciales".
  5. Humphrey y Scapens (1992) analizaron en profundidad el papel de los EDC en la investigación en CpG. Además, revisaron exhaustivamente los trabajos anglosajones que lo habían empleado desde mediados de los 80 hasta 1991.
  6. Puede verse Jazayeri y Hopper (1997) como ejemplo de EDC cuasilibre de posicionamiento epistemológico. En este trabajo se realiza una valoración sobre la relevancia de los actuales Sistema de Información y Control (SIC) en entornos competitivos con nuevas tecnologías de producción y una revisión de la evolución del papel de los SIC en la historia de la CpG.