

CONTROLAR LOS COSTES PARA COMPETIR: UNA IMPERIOSA NECESIDAD EN LAS EXPLOTACIONES TABAQUERAS ESPAÑOLAS

Clara Isabel Muñoz Colomina
Universidad Complutense de Madrid
Elisa Isabel Cano Montero
Universidad de Castilla La Mancha

RESUMEN

La reforma recientemente aprobada en la Unión Europea, dirigida a abandonar la política de mantenimiento de precios y ayuda a la producción del tabaco, plantea una situación de crisis sin precedentes en las explotaciones agrícolas dedicadas a este cultivo pues a partir de 2010 deberán competir en una economía libre de mercado. Estos agricultores comienzan a plantearse la necesidad de conocer sus costes de producción y racionalizar el gasto. Este trabajo presenta un sistema de información de costes basado en la filosofía de gestionar las actividades con el objetivo de que los empresarios puedan valorar los recursos que consumen las fases de su proceso productivo y aplicar estrategias basadas en la reducción de costes con el consiguiente aumento de eficiencia. Para su diseño se ha tomado como referencia datos procedentes de tres explotaciones que, por su tamaño, son representativas de las más comunes en España. Su utilidad se ha contrastado al ser implantado en la explotación que reúne las mejores condiciones para afrontar el proceso de transición a la competencia.

PALABRAS CLAVE: Sistemas de costes por actividades, Explotaciones Tabaqueras, Competencia de mercado.

ABSTRACT

A reform to change tobacco farming has been recently approved in the European Union. Their objective is the politics of subsidies for production to be eliminated. It imposes a crisis situation without precedence in these agricultural exploitations in view of the fact that starting in 2010 they will have to compete in a free market economy. These farmers are beginning to consider they need to Know the production costs and rationalizing expenses. This work presents a cost system information based on the philosophy of management activities. This information will allow them to raise the value of used resources in each phase of the production process and to apply strategies based on the reduction of costs therefore reaching higher efficiency levels. Data from the three different sized economic units more representative in Spain have been taken and their utility has been contrasted with their implantation in the exploitation with the best conditions to face the transition process towards competition.

KEY WORDS: Activity based costing, tobacco exploitations, market economy.

1.- Introducción

La reforma del cultivo del tabaco recientemente aprobada en la Unión europea (2004), dentro del marco de desarrollo sostenible y ayuda a la salud no ha dejado satisfecho a ninguno de los países comunitarios. Esta reforma está inmersa en un proceso dirigido a abandonar la política de mantenimiento de precios y de ayuda a la producción para adoptar una política de carácter general de ayuda a la renta de los agricultores para que puedan reconvertir sus explotaciones. El sector tabaquero se ve afectado por esta política, siendo los cultivadores de la hoja de tabaco los más vulnerables a sus consecuencias. Ante esta situación los agricultores que se planteen mantenerse en el sector o cambiar

de alternativa, tendrán que analizar las posibilidades de gestionar su patrimonio, así como rentabilizar la gestión económica de sus actuales explotaciones, partiendo del análisis y control de sus costes. La dirección de estas unidades económicas necesita un sistema de costes como herramienta útil para mejorar la gestión en términos de eficiencia. Pero esto supone que debe afrontar la carga de dificultad-riesgo que conlleva implicar a todos los miembros de la organización en este propósito y se da la circunstancia de que los titulares de estas explotaciones, hasta estos momentos, se han cuestionado la necesidad de la implantación de una contabilidad de gestión pues consideran que es una tarea difícil.

A las fechas actuales, en la mayoría de las explotaciones tabaqueras españolas, y en lo que se refiere al análisis y control de consumos y rendimientos, el único método utilizado es la experiencia subjetiva del cultivador sin que exista ningún tipo de estadística de costes. Por tanto no hay control de gestión. Es a partir de los momentos de crisis, cuando se ha empezado a plantear la necesidad del conocimiento, registro y control de los números. Esta falta de preocupación ha sido lógica ya que la venta del producto (tabaco en rama) ha estado permanentemente garantizada por la administración, por lo que los cultivadores no han tenido que competir para permanecer en el mercado, sólo han tenido que producir con una calidad establecida y dentro de unas cuotas fijadas. Hasta ahora se ha mantenido un fuerte proteccionismo por parte de la administración europea, el 80% del precio total por kilo del tabaco está garantizado por la Unión Europea. El problema es la incertidumbre sobre si esta situación actual se puede mantener en el futuro.

En las empresas de tamaño pequeño y mediano, que es la dimensión habitual de las explotaciones tabaqueras, todas las decisiones de alguna importancia son competencia del titular de la explotación, se confía en la intuición de esta persona, su plena concepción del negocio, incluye su particular “sistema de costes”. Esta concepción de negocio en los pequeños y medianos cultivadores se plasma en la filosofía de que hasta ahora, mientras duraba la bonanza económica del sector, “sabían muy bien”, o “creían saber”, la forma de dirigir su negocio ya que había para todo: cubrir costes, invertir e incluso obtener beneficios. Sin embargo, la reforma recientemente aprobada indica, que a partir de 2010 desaparecerán las ayudas al cultivo del tabaco y es ahora, cuando los tabaqueros deberán plantearse cuánto les debe costar producir tabaco y cuál será su umbral de rentabilidad ante un sistema productivo de reducción de ingresos o de desacoplamiento total de las ayudas. El planteamiento cambia y surgen preguntas como ¿se está cultivando correctamente? ¿se está gastando más de lo debido? ¿es necesaria tanta maquinaria? ¿se puede competir con los grandes productores de tabaco mundiales?

Surgida la necesidad de un sistema de información para el control y gestión de costes, igual que en los demás sectores y tamaños de empresa, el grado de dificultad para concebir el sistema de costes de una organización variará en razón del tipo de actividad y de su dimensión empresarial. Para ello la idea que tenemos de los procesos productivos que se desarrollan en el seno de cualquier organización, y que es la esencia de la definición de su sistema de costes, deberá ser susceptible de ordenamiento contable y debe ser compatible con los sistemas de información que existan o hayan de existir en la empresa. En la actividad agraria al igual que en otros sectores económicos es posible adaptar una metodología general de cálculo de costes y diseñar un sistema capaz de generar información relevante para la gestión y toma de decisiones, información que nos permita estimar el futuro, desde el control del presente y el examen del pasado. A este respecto existen sistemas de costes diseñados y adaptados a las características de las explotaciones agrarias (AECA 1999) que son de utilidad en un marco generalista. Aunque se han tenido en cuenta como punto de referencia, creemos que el más apto para las explotaciones tabaqueras es un sistema de costes basado en la filosofía de gestión por actividades por lo que supone de competencia en costes, calidad, flexibilidad, y en detectar las que no añaden valor para eliminar las causas de retrasos, excesos y discontinuidad en las actividades. A pesar del elevado interés que este método de asignación de costes ha suscitado desde su aparición en distintos sectores y países no se han encontrado estudios publicados en los países europeos sobre su aplicación a este tipo de explotación agrícola.

La investigación, de la que este artículo presenta un resumen, se ha fijado el objetivo de diseñar e implantar un sistema de costes que se basa en esta metodología y en el que se analiza exhaustivamente el proceso productivo, se realiza una interpretación previa de las fases de producción en las que se desenvuelve este producto, y se procede a la identificación de todas y cada una de las actividades que se dan en estas explotaciones a lo largo de una cosecha, este sistema permite elaborar una estructura de costes y determinar el resultado cuando se considere oportuno. Para su implantación se ha tomado como referencia explotaciones de la zona de Cáceres que por sus características y dimensiones son representativas de la media española y de otros países comunitarios (ver tabla 1). Por ello creemos que el trabajo es de interés para los estudiosos en los sistemas de información para gestionar costes agrícolas.

2. Situación de las explotaciones tabaqueras españolas en el marco de la UE

La Política Agraria Comunitaria (PAC), a través de la Organización Común de Mercado (OCM) del tabaco, marca las pautas a seguir en el cultivo y producción del tabaco. La normativa comunitaria obliga a una producción máxima de tabaco crudo por cosecha estableciendo unos umbrales de garantía para cada país y para cada grupo de variedades. El procedimiento se basa en repartir anualmente, entre los Estados miembros, las cantidades disponibles de cada grupo de variedades. A su vez los países distribuyen las cuotas entre los cultivadores, que celebrarán los contratos con las empresas de transformación. Los cultivadores se benefician de una prima por kilogramo de tabaco en hoja producido y entregado a la empresa de transformación con la que contrató. En concreto a España y para el período 2002-2003-2004 ampliado por la reforma al 2005 le ha sido asignado un umbral de garantía de 40.991 Tm que representa el 12,27% del total de la UE. A partir de 2010 no será necesario producir para recibir la subvención mermada a la mitad.

Actualmente, el sector está inmerso en un proceso de reforma de la OCM, que está orientándose a la desaparición a corto plazo de las variedades menos rentables; obligando a los agricultores a que se ajusten a una situación de eliminación gradual de la ayuda al producto. La eliminación de estas subvenciones supondrá que estas explotaciones tendrán que reconvertirse para poder competir con la producción procedente de otros países en desarrollo donde el cultivo, transformación y exportación del tabaco es de enorme importancia económica y social. Al ser una actividad que requiere gran cantidad de mano de obra, es una fuente de empleo rural en gran escala; normalmente todos los miembros de la familia se insertan en el proceso productivo; países como Brasil, Bulgaria, China, Malawi y Zimbabwe, dependen en gran medida de este cultivo como fuente primordial de ingresos. En los últimos años el país con mayor producción ha sido China (32%) seguido de Brasil (10%), India (9%), USA (8%) y UE (6%).(FAO 2002). Aunque la UE es el quinto productor, es el principal importador de tabaco crudo, seguido de Rusia, Estados Unidos y Japón. Esto significa que en los países comunitarios a medio plazo seguirá existiendo una demanda superior a la oferta y que, por tanto, este producto seguirá importándose para abastecer el mercado. La eliminación de ayudas a los cultivadores de la hoja de tabaco no se traducirá en un menor consumo del producto transformado ni en una menor recaudación de impuestos por la venta del cigarro y cigarrillo. En España según los presupuestos generales del Estado para el año 2004 se prevé recaudar 3.384 millones de €, el 3,06% de los ingresos totales.

Aunque igual que en otros sectores agrícolas de carácter industrial, los avances tecnológicos se van introduciendo haciéndose notar en los equipos utilizados y en la mejora de los productos fitosanitarios y variedades más resistentes, la industrialización no llega a todos los países al mismo ritmo ni en la misma cantidad, estando en función de su poder adquisitivo. En los países en vías de desarrollo, los medios económicos con los que se cuentan son menores, y en ocasiones, hay problemas primarios de subsistencia que todavía no están resueltos. La mayor parte de las tareas agrícolas son realizadas manualmente. En ellos, es usual la carencia de normativa agraria para controlar las prácticas aplicadas en el sector, donde todo vale; dando lugar a grandes cantidades de productos, pero de calidad y condiciones higiénico sanitarias inferiores, con precios más competitivos, puesto que la mano de obra, principal factor consumido en este producto, es mucho más barata que en los países

industrializados, se da la característica de la alta vulnerabilidad a cualquier acontecimiento social, medioambiental y económico y esto influye en que este cultivo se lleve a cabo de forma precaria.

Los países más tecnificados, con una preocupación constante por la mejora continua, coinciden con los más desarrollados como son Estados Unidos y los países de la Unión Europea. Estos países, además, cuentan con una normativa agraria que trata de adaptarse en cada momento a las necesidades de la sociedad, siendo objetivos prioritarios el respeto al medio ambiente y a la salud. En concreto y refiriéndonos a España las explotaciones tienen una serie de características comunes:

1. La mayoría de las explotaciones son de reducidas dimensiones pues la superficie media está entre 1 y 5 hectáreas, esta característica es también común en países como Grecia, Italia, Portugal mientras que en Francia predominan las explotaciones de más de 20 hectáreas, como observamos en la tabla 1

Tabla 1. Explotaciones por países y tamaños

	Belgium		Greece		Spain		France		Italy		Portugal		EU	
	1990	2000	1990	2000	1990	2000	1990	2000	1990	2000	1990	2000	1990	2000
0<2 ha	4.9	4.0	33.4	33.0	21.0	17.9	1.4	1.4	37.4	32.9	43.0	42.0	30.7	30.0
2 - <5 ha	4.9	4.0	36.3	33.6	32.1	30.1	1.8	1.8	31.0	26.3	30.1	30.0	31.0	29.7
5 - < 10 ha	24.4	16.0	19.3	19.6	27.4	27.7	7.9	3.7	18.4	21.7	9.7	10.0	18.4	19.4
10 - <20 ha	46.3	36.0	8.6	9.4	11.7	14.7	24.9	12.5	8.8	12.4	4.3	4.0	10.5	10.6
20 - < 50 ha	19.5	40.0	2.1	3.9	4.9	6.0	51.0	46.7	3.0	4.8	4.3	4.0	7.3	7.1
>50 ha	0.0	0.0	0.3	0.4	3.1	3.6	12.9	33.9	1.5	2.0	8.6	10.0	2.1	3.2
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fuente: Eurostat

2. Las explotaciones están muy influenciadas por la variedad que producen, siendo la variedad más representativa, Flue Cured (Virginia) y Light air cured (Burley). Estas variedades facilitan la mecanización.

3. Prevalece el tipo de explotación familiar (ver tabla 2) no tecnificada, esto hace que requieran un porcentaje muy elevado de mano de obra estacional llegando a cuadruplicarse respecto a la mano de obra familiar (Comisión Europea, 2003)

Tabla 2. Tipo de explotaciones tabaqueras en España en la cosecha del 2000.

Tipo de Explotaciones	Cultivadores	% S/ Total Cultivadores
Familiares tradicionales Menor a 5000 kg.	5.376	74,50%
Familiares modernizadas Entre 5000 kg-50.000 kg.	1.755	24,50%
Profesionalizadas mayor de 50.000 kg.	71	1%
Total	7.202	100 %

Fuente: Elaboración propia.

4. La edad media está entre 35 y 45 años, con dedicación completa a este cultivo, alta preparación técnica y escasa cualificación empresarial. Tanto en España como en Grecia, Portugal e Italia, la formación de la mayoría de los cultivadores se basa únicamente en la experiencia en contraposición de Francia que ostenta la más alta preparación.

5. El producto definido como tabaco curado aunque por sus características físicas podría ser inventariable; está sujeto a normas legales muy rígidas, y provocan que sus costes no actúen como generadores de ingresos en periodos posteriores.

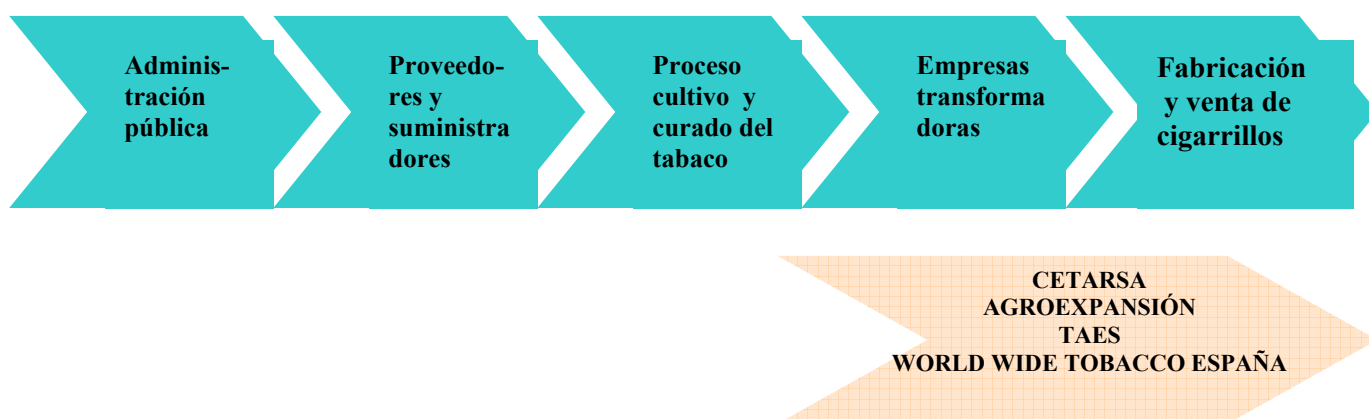
6. Su campo de actuación está muy limitado. Este producto no se puede vender en cualquier parte, sólo donde están instaladas las industrias de transformación que son sus clientes. El 80% del mercado está en manos de tres grandes multinacionales, Universal Leaf (Deltafina), Standard Commercial y Dimon. Ello requiere la atención al cliente como parte básica del proceso productivo y la adaptación a las condiciones que se pactan con los clientes.

7. No es un mercado de libre producción ya que está condicionado por los umbrales de garantía establecidos por la Unión Europea, ni los cultivadores poseen poder negociador sobre el precio final; una parte está fijado por la Unión Europea y otra por las multinacionales, que siempre preferirán los mercados que ofrezcan precios más económicos a iguales características del producto.

8. Existen muchos costes directos a las fases del ciclo sobre las que se han identificado las actividades siendo el componente de mano de obra el factor económico de mayor peso en el producto final.

El camino emprendido en la Unión Europea para suprimir las ayudas plantea un futuro muy incierto a las explotaciones tabaqueras, que se ven en la necesidad de adaptarse a un entorno menos proteccionista así como en buscar fórmulas para rentabilizar sus instalaciones. Tendrán que analizar su cadena de valor (figura 1) para enfocarla a la satisfacción del cliente, factor crucial para una estrategia de supervivencia en el mercado y controlar los costes para lo que necesitan un sistema de control de gestión que le suministre información donde se valore lo que cuesta realizar cada actividad. Esta cadena de valor comprende desde la concesión del derecho a cultivar tabaco (cuotas) por parte de la administración, adquisición de factores a los proveedores (semilla, fertilizantes, productos fitosanitarios, etc.), para el cultivo y curado del tabaco, hasta la venta del tabaco a las empresas transformadoras, que una vez transformado comercializan a empresas multinacionales de hoja y éstas, a su vez, a las empresas elaboradoras de cigarrillos.

Figura 1 Cadena de valor de explotaciones tabaqueras.



Fuente: Elaboración propia.

Ofrecer un producto que se identifique con calidad marcará diferencias frente a la competencia de los países menos industrializados ya que lo demandan las grandes multinacionales que son sus únicos clientes. La preferencia del tabaco europeo, por parte de estas multinacionales puede hacer que se replanteen los precios actuales para sobrevivir en este mercado. Siguiendo la teoría de Porter y mediante un análisis DAFO (Confederación de Cooperativas Agrarias 2002), se ha concretado los aspectos que conforman el perfil de estas empresas en relación con sus competidores:

Debilidades:
Sector muy politizado.
Elevada competencia entre las Agrupaciones de Productores Agrícolas (APAs) por atraer los socios.
Poco espíritu cooperativo: pertenecen a las APAs para no perder la parte de prima variable, y conseguir mejores negociaciones con las empresas transformadoras.
Tamaño pequeño de las organizaciones
No están preparados para la comercialización en un mercado competitivo.
Elevados costes de producción debidos al empleo intensivo de mano de obra.
Escasa mecanización en las explotaciones pequeñas y medianas.
Falta de alternativa económicamente viable.
El sistema de cuotas no permite la renovación de los productores (pasa de padres a hijos o mediante la compra privada de la cuota)
Dependencia absoluta de la rentabilidad del cultivo en la percepción de la prima comunitaria que supone casi el 80 % de los ingresos.
Los productores no tienen ninguna participación en el proceso de transformación.
En la transformación, la iniciativa privada no se ha consolidado y un porcentaje muy alto del proceso está en una empresa pública.
El 80% del mercado está en manos de tres grandes multinacionales.
Falta de transparencia del mercado.
Cultivo muy identificado con el perjuicio del consumo de tabaco sobre la salud.

Amenazas:
Desaparición del sistema de primas que pone en peligro la continuidad del cultivo.
En las variedades de tabaco negro, la edad media de los productores es bastante avanzada.
La política de privatizaciones del gobierno introduce incertidumbre en el proceso.
Las empresas privadas no han realizado inversiones en estructuras lo que hace muy fácil su salida.
Subida de los impuestos especiales al tabaco.
Demandas judiciales a las tabaquerías.
Fuerte publicidad en contra del tabaco
La OMS tiene en marcha un convenio marco de lucha antitabaco con fuertes medidas para reducir el consumo, la comercialización y la producción.
La Comisión ha propuesto un borrador del Reglamento que propone el desacoplamiento de las ayudas respecto de la producción.

Fortalezas:
Sector muy organizado
Colaboración del sector productor para cumplir funciones informativas, sobre técnicas de cultivo (Enciclopedia del tabaco)
Cien por cien de los productores agrupados en APAs.
Existencia de ayuda específica para APAs.
Especialización de los agricultores en el cultivo del tabaco.
Alto grado de calidad media de las producciones. Las fábricas existentes tienen una alta capacidad de transformación (más del doble de la producción) y con tecnología muy avanzada.
Las empresas tabaqueras tienen una elevada solvencia económica.
La comercialización genera enormes ingresos al Estado vía impuestos.

Oportunidades:
Las estructuras actuales podrían servir para acometer otros procesos de producción y comercialización.
Disponer de tiempo necesario para búsqueda de alternativas.
Una posible reestructuración podría dar lugar a unas estructuras más eficientes y con importantes reducciones de costes.
Justificación del régimen de ayudas por la función social desempeñada por el cultivo (explotaciones pequeñas y familiares, empleo asociado a industrias, jornales).
Cultivo muy importante para economías locales, comarcales, provinciales y regionales.
Emplazamiento del cultivo en zonas desfavorecidas y sin recursos alternativos, zonas de objetivo I de la Unión Europea.
Cultivo deficitario en la Unión Europea
Papel del cultivo sobre el medio ambiente, configuración del paisaje.
Si la situación lo demandara, las tabaqueras podrían pagar precios más altos a las transformadoras.

El análisis de las debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades, resulta de especial interés para ayudar a entender la posición competitiva de estas explotaciones, en este entorno concreto con incertidumbre, y en coherencia con la lógica de que la estrategia debe lograr un adecuado ajuste entre sus capacidades internas y su posición competitiva externa. Pero para saber hasta donde se puede satisfacer al cliente y ser eficientes, será necesario aplicar un control exhaustivo de los costes que soportan al desarrollar el ciclo de explotación.

3. Marco teórico para el modelo de costes

La aplicación de un sistema de costes en la actividad agraria, al igual que en otros sectores económicos que se desenvuelven en mercados competitivos, contribuye a alcanzar el éxito de las estrategias empresariales, por eso el modelo que se propone se ha diseñado desde el prisma de la contabilidad estratégica, de ahí la importancia del estudio del entorno y de los factores internos que competen a las explotaciones tabaqueras españolas, en relación con su cadena de valor. En este sentido, la contabilidad de gestión en el marco actual de economía de mercado está muy enfocada a

servir de apoyo a la dirección estratégica. Desde la aparición de las teorías de Porter (1982), la contabilidad de costes da un salto cualitativo que ha derivado en la denominada “Contabilidad Estratégica, Directiva o Gerencial” (Blanco, 1994; Mallo, 1997; Muñoz, 1993, Ripoll y Balada, 1995). En este marco, el diseño de un modelo de gestión de los costes basado en las actividades tendrá como punto de partida, el estudio de los factores estratégicos que interrelacionan la empresa con su entorno, y con la satisfacción del cliente (AECA, 1998). Ello servirá para poder fijar los objetivos de coste que serán controlados a efectos de incrementar la eficiencia y la rentabilidad.

El modelo que se propone toma como referencia la filosofía de gestionar los costes por actividades latente en el marco teórico desarrollado por Cooper y Kaplan (1991, 1999) que desde el momento de su aparición fue aceptado en el mundo académico siendo objeto de grandes debates y punto principal de atención tanto de sus defensores como de sus detractores. En el espacio de muy pocos años un % altísimo de los artículos y libros publicados fueron dedicados a este tema tal como indican los estudios realizados por Tamarit y Ripoll (2003), (2004)), y aunque su aplicación práctica en el mundo empresarial ha resultado mas compleja de lo que inicialmente se esperaba (Castelló, 2003), su filosofía ha ganado adeptos entre los directivos de las empresas lo que permite asegurar el éxito en su implantación [(Shields, M.D. (1995), McGow y Klammer (1997) Innes (1992)].

Aunque existen diversas publicaciones que proponen sistemas de costes y de gestión adaptados a las empresas agrícolas (Rodríguez R, 1999), las peculiares características de las explotaciones en las que se ha contrastado el sistema aconsejó diseñar una propuesta que combinara la filosofía del Activity Based Costing en cuanto a identificar las actividades con la utilidad de los modelos orgánicos de costes, lo que se ha dado en denominar ABC adaptado a la corriente europea continental (Sáez y otros, 1993). La información obtenida permite disponer de una estructura de costes y resultados apta para realizar análisis comparativos y podrá ser elaborada tanto desde la perspectiva de costes completos, como de costes variables dependiendo del propósito para el que se requiera; no obstante dada la finalidad de la investigación se ha optado por asignar todos los recursos económicos para conocer el valor total que debe ser recuperado vía ingresos y autofinanciar el ciclo de explotación.

4. Metodología de la investigación

La propuesta se centra en un sistema de costes que tras analizar el proceso productivo, realiza una interpretación de las fases de producción en que se desenvuelve este producto y se procede a la identificación de todas las actividades que en nuestro caso coinciden con las fases naturales de una cosecha. Para delimitar las actividades y los costes que originan, se ha considerado necesario identificar los consumos que ocasiona cada fase del proceso de cultivo, siguiendo el orden cronológico de su aparición, aunque a veces se superpongan; dentro del proceso se ha dedicado especial atención a los aspectos relacionados con: entorno, tiempos empleados en las diferentes fases, factores materiales que intervienen en el proceso de cultivo y curado, ingeniería industrial y sistemas de producción, de tal forma que recogiera la infraestructura utilizada (edificio, instalaciones, maquinarias, etc) para determinar la cantidad, características técnicas y condiciones de los componentes de costes necesarios para el proceso de cultivo y curado, esfuerzo en calidad, sanidad y medio ambiente, posibilidad de producciones a coste más bajo, con buena calidad, capacidad de negociación con las empresas transformadoras/multinacionales y línea de trabajo de las APAs.

El sistema de costes que se propone se ha realizado basándonos en el estudio de tres explotaciones que son representativas de la media existente en nuestro país. Se encuentran ubicadas en el valle del río Tiétar (Cáceres), se dedican al monocultivo y como única variedad Virginia, el tamaño de las explotaciones oscila de 5 Ha a 50 Ha, y con una cuota de producción entre 16.720 kg y 180.000 kg. La herramienta de trabajo utilizada para tener acceso a la información ha sido la realización de entrevistas personales. La información fue aportada por los cultivadores, que a petición nuestra recogieron detalladamente todos los datos indicados, en contraprestación, se les ofreció la posibilidad de a través de un análisis de sus costes poder llegar a conocerlos, controlarlos y por tanto reducirlos;

también se contó con apoyo de personal técnico que supervisó la parte agronómica de este apartado y bibliografía especializada.

Después de analizar las fases del proceso productivo y la gestión económica de varias explotaciones, entendimos que la mejor forma de conseguir nuestros objetivos de investigación, sería contrastar la información, para lo cual deberíamos extender la investigación a una muestra más amplia, para su posterior análisis. Se optó por la aplicación de encuestas, sobre temas técnicos, jurídicos y sociales en relación con el cultivo del tabaco, variedad Virginia, siempre referido a la provincia de Cáceres (Extremadura), donde está concentrado el 92 % de esta variedad y el 83% de la producción del tabaco español. Esta variedad, tiene como característica fundamental, que se trata de tabacos claros curados en atmósfera controlada, utilizados como materia prima para la elaboración de cigarrillos rubios.

4.1. Identificación de las actividades

Para la identificación de las actividades se ha partido del proceso productivo que es una combinación entre agrícola e industrial y se ha entendido como actividad el conjunto de tareas cuyo consumo de factores están encaminados a un mismo fin con una misma relación de causalidad respecto a la producción a obtener (Castelló y Lizcano, 1995). Las leyes de la naturaleza marcan el orden secuencial de las actividades a realizar, comienzan con la preparación del terreno en otoño, la siembra del semillero en primavera para su posterior trasplante al terreno de asiento, y finaliza con la recolección en verano y otoño. Las fases últimas, más industriales, se realizan una vez finalizadas las agrícolas y obtenido el producto intermedio, la hoja verde de tabaco. Como resultado del análisis se identificaron 5 fases (Tabla 3) que han permitido finalmente delimitar 51 tareas y agruparlas en 17 actividades. La figura 2 muestra el mapa de estas actividades. Hay que resaltar que las combinaciones que las diferentes explotaciones deseen hacer, por la diversidad de utensilios, maquinaria agrícola y métodos de cultivo, puede dar lugar a que no todas las unidades económicas realicen las mismas fases, ni que una misma explotación realice las mismas actividades en dos campañas consecutivas.

Tabla 3. Fases del proceso productivo

Nº	Fases	Contenido
1	Preparación del terreno	Se inicia en otoño con dos tareas básicas; destrucción de restos de cosecha y siembra de cobertura, para continuar con la enmienda, demás labores preparatorias y tratamiento contra nemátodos.
2	Plantación y cultivo	Se inicia en primavera con la siembra del semillero para su posterior trasplante al terreno de asiento, donde se aplicarán los fertilizantes, riegos y labores de cultivo para el desarrollo de la planta.
3	Despunte control de brotes y recolección	Destinada a incrementar la producción y calidad en la hoja curada, para posteriormente proceder a la recolección de las hojas del tabaco madura, mediante procedimiento manual o mecanizado.
4	Curado, selección y almacenamiento	Mediante calor artificial se procede al secado o curado de la hoja para transformarla en materia prima industrial, una vez curadas las hojas curadas son seleccionadas por colores y calidades para la posterior confección de los fardos.
5	Transporte	Traslado de los fardos hasta las empresas transformadoras.

Fuente: Elaboración propia

Figura 2. Propuesta de mapa de actividades para una explotación tabaquera.



Cada actividad se compone de varias tareas, las cuáles se desdoblan dependiendo del grado de complejidad de cada fase. A su vez estas tareas, han sido agrupadas atendiendo a su relación con la utilización de maquinaria o empleo principalmente manual. Con este criterio se han catalogado en mecanizadas o manuales lo que ha servido para el análisis posterior. Este tipo de agrupación permite valorar el coste por cada uno de los aperos utilizados en la producción y cultivo de tabaco así como sus componentes fundamentales y poder comparar dichas labores por explotaciones y cosechas.

Para las tareas mecanizadas (labores de labranza u operaciones de cultivo), se llevó un control del tiempo y de los factores necesarios empleados: personal especializado, aperos, combustible, lubricantes y repuestos. Esto permitió cuantificar la utilización de la maquinaria, junto con los demás elementos que intervienen y así, conocer los costes por hectárea de estas actividades mecanizadas. Todos los consumos de los factores relacionados con el funcionamiento del inmovilizado se han adscrito a la correspondiente actividad en función de las horas de utilización del elemento. Se ha dado la circunstancia de que en los inmovilizados que estaban ya amortizados el coste de reparaciones, mantenimiento y necesidades energéticas han tenido gran incidencia en el coste final de la actividad.

En las tareas manuales el principal componente de coste es el factor humano y, con frecuencia, son un apoyo a la realización de actividades mecanizadas. En las explotaciones estudiadas menos tecnificadas (5 Ha. y 7,5 Ha.) la mano de obra manual aplicada a tareas de recolección supone el 94% de sus costes y sólo el 6% se dedica al manejo de maquinaria. Sin embargo, en la explotación más tecnificada (50 Ha.) la mano de obra manual se reduce en un 70%, alcanzando una disminución de costes de mano de obra en esta actividad del 40%; lo que corrobora la necesidad de reconvertir la estructura de las pequeñas explotaciones para poder reducir costes y ser competitivas en una economía de libre mercado. El control de tiempos y costes realizado en las tres explotaciones de los tamaños mencionados ha permitido comparar el coste de la mano de obra de aquellas actividades realizadas de forma manual con las actividades mecanizadas. Las tablas 4 y 5 muestran los resultados más relevantes del estudio.

Tabla 4. Coste/Ha de actividades manuales más relevantes por tamaño de explotación.

Coste por Ha (€)	5 ha.	7,5 ha.	50 ha.
Semillero	251,72		
Fertilización	7,44		
Herbicidas	16,54	20,17	
Riegos	249,65	23,47	14,06
Despunte y control de brotes	224,84	23,47	111,64
Recolección	1.389,09	1.859,00	465,18
Curado	316,32	146,67	79,08
Selección	955,18	929,50	279,11

Fuente: Elaboración propia

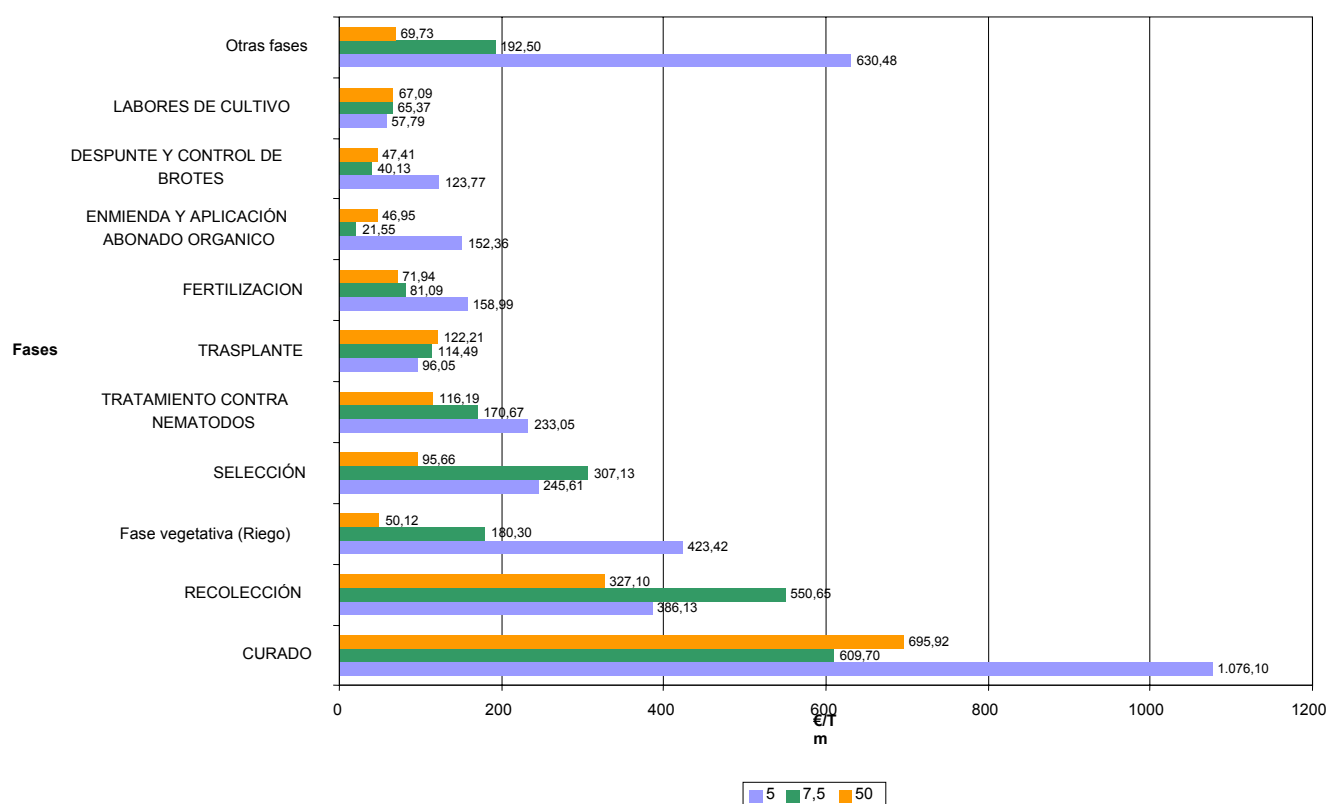
Tabla 5. Coste/Ha de actividades mecanizadas más relevantes por tamaño de explotación.

Coste por Ha (€)	5 ha.	7,5 ha.	50 ha.
Cultivo de cobertura (abono verde)	14,47	6,97	
Enmienda y aplicación abonado orgánico	16,54	8,80	5,17
Labores de preparación suelo	25,84	33,00	31,01
Tratamiento contra nemátodos		2,75	15,51
Trasplante	25,84	44,00	16,54
Labores de cultivo	20,67	99,00	108,90
Fertilización	16,54	22,00	2,48
Herbicidas		5,50	10,34
Tratamientos fitosanitarios	12,40		10,34
Riegos	2,07		
Despunte y control de brotes		11,73	9,30
Recolección	25,84	46,93	314,00
Selección		185,90	23,26
Transporte centro de transformación – venta	19,64	58,67	

Fuente: Elaboración propia

Del análisis de los datos obtenidos se observa un ahorro de mano de obra manual del 64%. y el 70% de las tareas manuales alcanzan un mayor rendimiento en las explotaciones de 50Ha. lo que permite afirmar que la transformación que deben sufrir las empresas de este sector para poder competir en un mercado libre obliga a aplicar una estrategia de reducción de costes

Gráfico 1. Coste por TM producida



Incentivando la concentración de las explotaciones 5 Ha y 7,5 Ha para conseguir ampliar el número de explotaciones con tamaño mayor de 20 Ha tal como ocurre en Francia.

Conocer el coste de las actividades ha permitido identificar cuáles eran las que tenían más repercusión económica; identificando cada uno de los costes y donde están localizados, es posible controlarlos y reducirlos, permitiendo adoptar decisiones de gestión (sin olvidar el entorno en el que el sector está inmerso) en lo referente a incrementar o disminuir la producción y la productividad, mediante la adquisición de tierras, cuotas, maquinaria especializada, cambiar de producto, o no producir.

Los resultados obtenidos con el análisis de las actividades muestran que la mayor parte de los costes de producción se concentran en: curado, recolección, selección, riego, tratamiento nematocida, trasplante, fertilización, enmienda y despunte y control de brotes. En los tres tamaños de explotaciones el 53% de las actividades ocasionan más del 80% de sus costes totales si bien en valores absolutos cuando esas mismas actividades son realizadas en las explotaciones de 50 Ha su coste se reduce alrededor de un 30%.

4.2. Identificación de los elementos de coste

Tras un proceso de homogeneización de la nomenclatura facilitada por las fichas para recogida de datos de las distintas explotaciones, se encontró que factores aparentemente diferentes, eran técnicamente casi idénticos. En el trabajo de campo se identificaron 134 factores de coste que fueron agrupados en las categorías de elementos consumibles y elementos del inmovilizado con la finalidad de poder estudiar la rentabilidad obtenida por componentes de costes según que sean de consumo inmediato o de consumo plurianual. Además se identificó la unidad de medida para cada uno de ellos. Los factores de costes mas relevantes quedaron clasificados tal como muestra la tabla 6.

Tabla 6. Factores de coste

Materiales consumibles principales	Cereales: avena, veza. Productos fitosanitarios: Sponsor y Fastac. Productos herbicidas: Herbotex y Glifosato. Productos contra nemátodos: Agrocelhone y Telone II
Materiales consumibles con carácter auxiliar	Materiales auxiliares de producción: estaquillas, cuerdas. Material de higiene: guantes, mascarillas, botas, lejía, etc.
Combustible y otras fuentes energéticas	Gasóleo, propano y electricidad
Mano de obra:	Empleada en las actividades manuales y las de manejo de maquinaria.
Maquinaria	Tractor, remolque, grada, trasplantadora, cultivador, abonadoras, aspersores, pivot, motor, transformadores.
Accesorios	Mochila, báscula, prensa, mesa de selección.
Terrenos, edificios e instalaciones complejas	Tierras, almacenes, secaderos, pozos y charcas.

Fuente: Elaboración propia

Para su valoración económica se ha tenido en cuenta los puntos siguientes:

1. Se han tomado valores netos de consumos que incluyen en todos los casos los impuestos indirectos aplicables. El motivo es que la figura económica fiscal más habitual es la del empresario individual acogido al régimen tributario simplificado que no permite recuperar por ninguna vía los impuestos satisfechos. En caso de existir diferentes precios de adquisición se ha aplicado el criterio del coste medio.

2. Los valores considerados han sido facilitados por los agricultores al realizar conjuntamente la revisión de la documentación o al rellenar el formulario cumplimentado por ellos.

3. La mano de obra familiar se valoró al mismo importe que la contratada aunque normalmente no cuenta con salario explícito. Se incluyó el coste bruto diario del jornal incluido la carga por seguridad social.

4. En caso de existir elementos de consumo con coste cero, se ha incluido un valor por el consumo de dichos elementos. Es el caso de las fincas que disponen de manantiales y pozos y que el consumo de agua no supone mas coste que su extracción.

5. Se ha utilizado la misma unidad de medida (horas) para todos los consumos relacionados con elementos de inmovilizado.

La información se ha obtenido mediante un formulario diseñado, con los contenidos necesarios para proporcionar los datos relevantes a cerca de su depreciación e imputación. Se creó un fichero para disponer de una base de datos con las siguientes características:

1. En los partes a rellenar por los trabajadores se introdujo unos campos adicionales para adscribir a cada trabajador a la (s) actividad(es) que realiza.

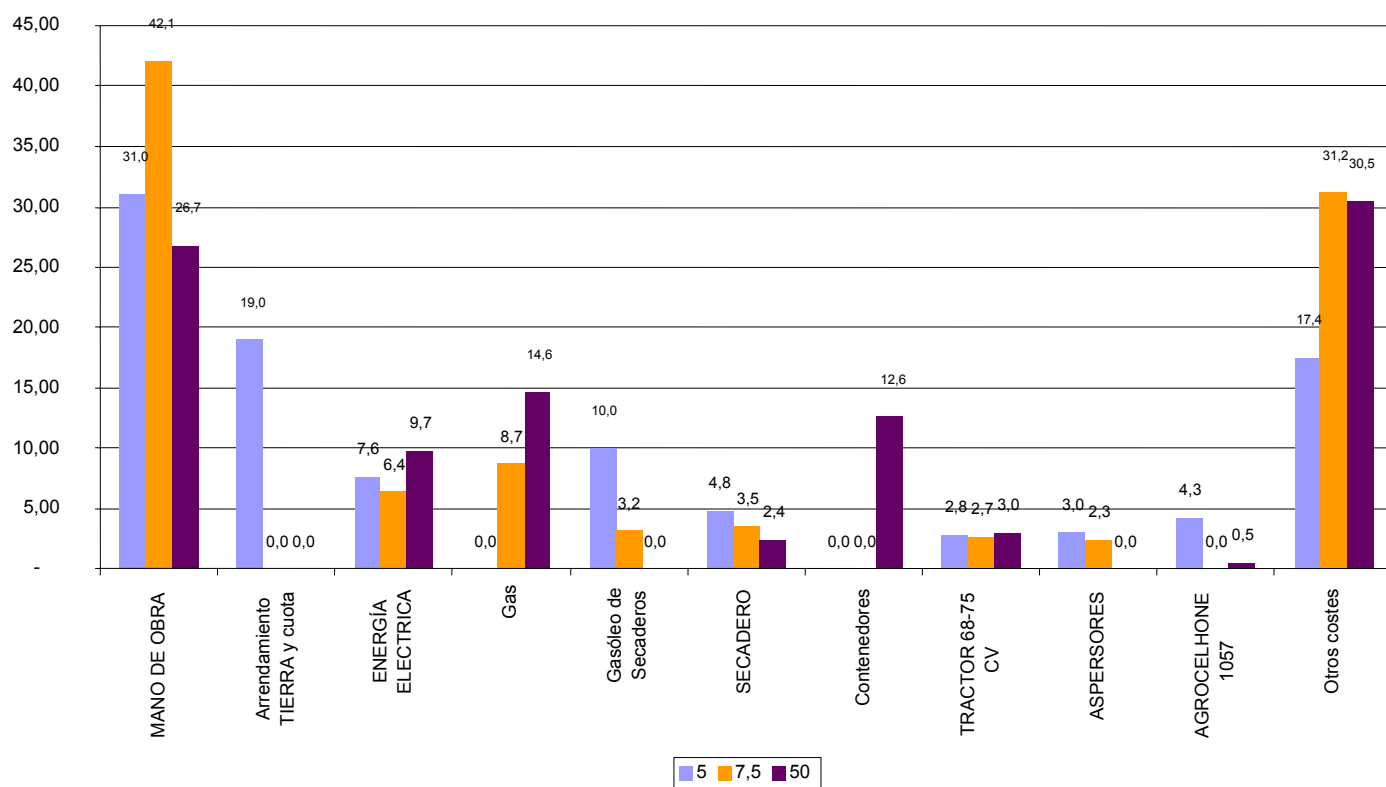
2. Igualmente, se incorporó un campo para adscribir el inmovilizado y las reparaciones a la actividad para la que trabajan. El sistema también dispone de información relacionada con el precio de adquisición, vida útil, cuotas de amortización y valor residual.

3. En cuanto a las materias primas, se ha llevado un control individualizado de su adquisición y de su consumo adscribiéndole a la actividad correspondiente.

4. Los consumos de combustible y energías han tenido un seguimiento para identificar las actividades que los han ocasionado.

En el gráfico (2) se representan los factores más relevantes, entre los que destaca que el coste por mano de obra es el más elevado en todo el proceso y está ocasionada fundamentalmente por la actividad de recolección. Este es un dato común en todas las explotaciones estudiadas si bien su coste por hectárea disminuye sustancialmente dependiendo del tamaño de explotación y su tecnificación. En las explotaciones de 5 Ha representa el 31%, en las de 7,5 Ha el 42,1% y en las de 50 Ha el 25,8%. Para un control de gestión de costes por actividades este componente debe ser objetivo prioritario no solo por su peso en el coste final sin también por su importancia cualitativa en el rendimiento de otros costes. Durante el período de realización del estudio en la actividad de recolección en una de las explotaciones se observó como la baja cualificación de la cuadrilla contratada originaba costes no recuperables en las hojas de cultivo lo que obligó a tomar medidas inmediatas para su sustitución.

Gráfico 2. % Coste por Ha.



A través del análisis de los factores que intervienen dentro de su ubicación natural, observamos el peso que tiene cada uno de ellos en las actividades, cuáles son indispensables y cuáles podrían ser sustituidos, de esta forma se ha podido hacer análisis comparativos entre factores, actividades y explotaciones. Las tablas 7,8 y 9 presentan la importancia económica de los factores por actividad según el tamaño de explotación.

Al analizar comparativamente los factores económicos de las tres explotaciones que provocan diferencias entre las actividades, observamos que:

- En las tres explotaciones coincide la repercusión económica de la mano de obra en los costes totales, siendo la explotación de 50 Ha. la que logra un ahorro mayor de mano de obra, cuyo diferencial se traduce en el empleo de maquinarias que no utilizan las otras explotaciones como la cosechadora, el pivot, el sistema de riego de cobertura total o el tractor zancudo que contribuyen a mejorar la eficiencia de la explotación, logrando una mayor rentabilidad por Ha. El inmovilizado en la explotación de 50 Ha. representa el 20,28% de sus costes totales,

de estos más de 80% se concentran en curado y recolección, proporción que no se mantiene en las otras dos explotaciones. (ver tabla 7,8 y 9)

- Si comparamos el peso que tiene cada actividad por explotación, observamos que las tres concentran sus costes en la actividad de curado debido a los elevados costes de combustible y en la actividad de recolección por el peso que en todas tiene la mano de obra. La explotación de 50 Ha. ha logrado reducir significativamente costes, en las actividades de selección, recolección, tratamiento nematocida y despunte y control de brotes, es decir en aquellas actividades más susceptible de mecanización especializada.

Tabla 7.

7,5 Ha. % Coste Factor por Actividad/Coste Actividad

Fases	Materias Primas	Otros aprovisionamientos	Servicios Exteriores	Mano de Obra	Amortizaciones	Total
DESTRUCCION RESTOS COSECHA ANTERIOR	0,00%	0,24%	0,81%	0,30%	1,25%	0,48%
CULTIVO DE COBERTURA (ABONO VERDE)	4,92%	0,15%	0,51%	0,19%	0,70%	0,82%
ENMIENDA Y APLICACIÓN ABONADO ORGANICO	5,00%	0,19%	0,65%	0,24%	0,90%	0,91%
Labores preparación suelo	0,00%	1,12%	3,81%	0,91%	3,57%	1,79%
TRATAMIENTO CONTRA NEMATODOS	31,65%	0,06%	16,28%	0,08%	1,20%	7,32%
SEMILLERO	0,09%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%
TRASPLANTE	17,77%	0,94%	3,22%	3,64%	5,51%	4,91%
LABORES DE CULTIVO	0,00%	1,06%	3,62%	2,73%	6,28%	2,80%
FERTILIZACION	23,28%	0,47%	1,61%	0,61%	2,02%	3,42%
HERBICIDAS	6,84%	0,68%	0,59%	0,71%	0,96%	1,37%
TRATAMIENTOS FITOSANITARIOS	5,38%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,58%
Fase vegetativa (Riego)	0,00%	0,00%	22,28%	0,65%	21,59%	7,73%
DESPUNTE Y CONTROL DE BROTES	5,09%	0,25%	0,34%	0,97%	6,02%	1,72%
RECOLECCIÓN	0,00%	1,01%	3,43%	52,56%	5,25%	23,62%
CURADO	0,00%	89,26%	39,35%	4,04%	32,53%	26,15%
SELECCIÓN	0,00%	0,51%	0,00%	30,76%	1,44%	13,17%
TRANSPORTE CENTRO DE TRANSFORMACIÓN - VENTA	0,00%	4,07%	3,50%	1,62%	10,79%	3,20%
Coste Factores	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
% Coste Factores/Coste total	10,78%	13,31%	22,96%	42,09%	10,85%	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Tabla 8.

5 Ha. % Coste Factor por Actividad/Coste Actividad

Fases	Materias Primas	Otros aprovisionamientos	Servicios Exteriores	Mano de Obra	Amortizaciones	Total
DESTRUCCION RESTOS COSECHA ANTERIOR	0,00%	0,72%	3,73%	0,45%	1,89%	1,75%
CULTIVO DE COBERTURA (ABONO VERDE)	5,05%	0,36%	3,14%	0,39%	1,68%	1,98%
ENMIENDA Y APLICACIÓN ABONADO ORGANICO	25,21%	0,72%	3,14%	0,45%	2,61%	4,25%
Labores preparación suelo	0,00%	0,19%	3,16%	0,70%	2,48%	1,66%
TRATAMIENTO CONTRA NEMATODOS	44,45%	0,00%	5,64%	0,00%	0,00%	6,50%
SEMILLERO	0,38%	0,56%	4,82%	6,77%	2,93%	4,25%
TRASPLANTE	0,00%	0,59%	3,16%	3,64%	2,93%	2,68%
LABORES DE CULTIVO	0,00%	0,57%	3,21%	0,56%	2,05%	1,61%
FERTILIZACION	18,26%	0,32%	3,29%	0,65%	8,45%	4,44%
HERBICIDAS	0,64%	0,00%	3,11%	0,45%	0,32%	1,31%
TRATAMIENTOS FITOSANITARIOS	1,91%	0,00%	3,19%	0,33%	13,44%	3,30%
Fase vegetativa (Riego)	0,00%	0,00%	22,34%	6,77%	14,97%	11,82%
DESPUNTE Y CONTROL DE BROTES	4,09%	0,32%	3,13%	6,05%	0,42%	3,45%
RECOLECCIÓN	0,00%	0,19%	3,31%	38,07%	2,91%	13,36%
CURADO	0,00%	95,10%	21,65%	8,51%	34,33%	24,85%
SELECCIÓN	0,00%	0,36%	3,12%	25,70%	2,63%	9,44%
TRANSPORTE CENTRO DE TRANSFORMACIÓN - VENTA	0,00%	0,00%	3,77%	0,53%	5,97%	2,29%
ALMACENAMIENTO	0,00%	0,00%	3,11%	0,00%	0,00%	1,06%
Coste Factores	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
% Coste Factores/Coste total	10,32%	10,50%	33,95%	31,01%	14,21%	100,00%

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 9.

50 Ha. % Coste Factor por Actividad/Coste Actividad

Fases	Materias Primas	Otros aprovisionamientos	Servicios Exteriores	Mano de Obra	Amortizaciones	Total
DESTRUCCION RESTOS COSECHA ANTERIOR	0,00%	0,05%	0,00%	0,16%	0,09%	0,07%
ENMIENDA Y APLICACIÓN ABONADO ORGANICO	12,13%	0,20%	0,00%	0,31%	1,97%	2,63%
Labores preparación suelo	0,00%	0,98%	12,31%	1,88%	1,21%	2,92%
TRATAMIENTO CONTRA NEMATODOS	35,36%	0,07%	0,02%	0,94%	0,49%	6,51%
TRASPLANTE	22,43%	0,77%	0,00%	10,38%	0,54%	6,85%
LABORES DE CULTIVO	0,00%	14,11%	15,05%	6,59%	2,64%	7,54%
FERTILIZACION	22,88%	0,02%	0,00%	0,15%	0,03%	4,03%
HERBICIDAS	4,31%	0,00%	0,00%	0,63%	0,32%	0,98%
TRATAMIENTOS FITOSANITARIOS	0,00%	0,00%	0,00%	0,63%	1,27%	0,42%
Fase vegetativa (Riego)	0,00%	0,00%	14,52%	0,85%	1,26%	2,82%
DESPUNTE Y CONTROL DE BROTES	2,89%	0,00%	0,00%	7,31%	1,29%	2,65%
RECOLECCIÓN	0,00%	14,72%	0,00%	47,12%	14,41%	18,09%
CURADO	0,00%	69,10%	58,10%	4,78%	71,24%	39,12%
SELECCIÓN	0,00%	0,00%	0,00%	18,29%	3,24%	5,38%
Coste Factores	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
% Coste Factores/Coste total	17,40%	20,38%	16,13%	25,82%	20,27%	100,00%

Fuente: Elaboración propia

4.3.- Las unidades de medida

Delimitadas las actividades y conocidos los factores productivos, se procedió a identificar las unidades de medida que permitieran controlar los consumos de recursos y los generadores de coste con los que poder evaluar el coste de cada actividad. Los datos obtenidos en las entrevistas y en el trabajo de campo permitieron aplicar unidades de medida tomando como referencia la variable tiempo (horas/hombre, horas/máquina) y la variable volumen (litros). En cuanto a los generadores de coste, el objetivo fue establecer una relación de causalidad entre el consumo de recursos dentro de la explotación y el output derivado de cada actividad con el fin de evaluar el rendimiento de cada una. La tabla 10 muestra los generadores identificados:

Tabla 10. Unidades de medidas y generadores de costes

Para consumo de Factores	Actividades
Unidades de superficie: m ² , ha.	Gestión de actividades: Act. Mecanizadas: h/máquina Act. Manuales: h/hombre
Unidades de volumen: litros, m ³	Medida de las actividades: Unidad de superficie: ha.
Unidades de tiempo: h/h, h/m.	Unidad de producción: Kg

Fuente: Elaboración propia.

4.4.-Asignación de los costes de las actividades al producto

Conocido el consumo de cada factor por la actividad correspondiente, y con su correspondiente valoración, esta fase es la más sencilla de desarrollar. Al ser un único producto la suma de los costes generados por las actividades serán repercutidas al volumen de producción obtenido.

De esta forma es posible conocer el coste global de la cosecha y el coste individualizado si se desea disponer de datos por kilo producido de tabaco curado o por hectárea cultivada. La elección entre uno u otro dependerá de la finalidad que se persiga a efectos de control de gestión. Si el objetivo es conocer el resultado por unidad vendida se tomará como referencia el coste por Kilo pues tanto los ingresos por venta como la prima tienen ese referente.

A través de la tabla 11 podemos analizar el coste unitario o total, observamos cuales son los factores de costes que más peso tienen, así como calcular el coste unitario por kilo o hectárea.

En cuanto al análisis de los márgenes, en las explotaciones más pequeñas es frecuente que no lleguen a obtener beneficios, siendo su remuneración el sueldo de los miembros de la explotación, sin embargo en las de mayor tamaño se observa márgenes superiores al 30%, con la peculiaridad que este tipo de explotaciones sólo representan el 1% de los cultivadores, pero con peso significativo en la producción nacional de tabaco (21%).

Tabla 11 Participación de los factores económicos en el coste final

% de coste de los factores por Kg de Producto							
Tamaño Explotación	Cuota Producción (Kgs)	Materias Primas	Otros aprovisionamientos	Servicios Exteriores	Mano de Obra	Inmovilizado	Coste total
5 ha.	16.720	10,32%	10,50%	33,95%	31,01%	14,21%	100%
7,5ha.	27.710	10,77%	13,30%	22,94%	42,06%	10,92%	100%
50 ha.	180.000	17,40%	20,37%	16,13%	25,82%	20,28%	100%

Fuente: Elaboración propia

5. Conclusiones

Las explotaciones tabaqueras se plantean la necesidad de conseguir mejoras de calidad y han avanzado en el camino que demanda la sociedad: el respeto al medio ambiente dentro de una producción integrada. La reglamentación social, sanitaria y medioambiental existente en Europa así como la aplicación de las buenas prácticas agrícolas, constituyen ventajas importantes para conseguir un cultivo de tabaco de calidad pero contribuye a que el precio del producto no sea competitivo con el de otros países sin olvidar que, por encima de las cuotas de producción asignadas no reciben contraprestación. Ante la situación de incertidumbre provocada por la eliminación parcial o total de las subvenciones, y sin capacidad de maniobra, la única alternativa para sobrevivir se centra en el control de los costes, la racionalización de los gastos en todas y cada una de las fases del proceso productivo del tabaco u otras producciones y el cooperativismo.

Los resultados obtenidos evidencian que si desaparecen las primas al cultivo del tabaco, con el precio actual pagado por las empresas transformadoras (20% del coste total) las explotaciones tabaqueras no sobrevivirán en el corto plazo; por tanto, dadas las características de las explotaciones tabaqueras existentes en España y otros países de la Unión Europea es imprescindible que se agrupen para reducir costes y alcanzar economías de escala que las permita competir y tratar de negociar con las multinacionales, ofreciendo un producto superior en calidad a partir del empleo de medios de producción respetuosos con el medio ambiente, es decir que garanticen la aplicación de buenas prácticas agrícolas. Las asociaciones de productores deberán ser protagonistas principales para

modificar la cultura empresarial del cultivador y a su vez estos deben tomar un papel activo en la gestión de las explotaciones y buscar fórmulas para participar en las fases que originan mayor valor añadido en la cadena de valor del tabaco.

El modelo de gestión contable que se propone es, ante todo, un primer paso para introducir técnicas de gestión empresarial en el sector. Para ello tiene que contar con la aceptación del cultivador que, en definitiva, es uno de los partícipes más interesados en su utilización. Este sistema de costes reúne las características de utilidad, flexibilidad y facilidad de comprensión. De esta forma permite que los agricultores se introduzcan en la metodología de cálculo de costes y resultados.

Nuestra propuesta se centra en la identificación y valoración de las distintas tareas, fases y actividades que se realizan en estas explotaciones a lo largo de la campaña, y en la posibilidad de que, dicho modelo, pueda ser una herramienta de utilidad para el análisis, control y calidad. Al permitir la comparación (bien con datos de otros ejercicios, o con los de explotaciones con características análogas) se puede detectar las actividades que generan mayores costes, y las que podrían reducirse, mejorarse y/o sustituirse, consiguiendo, por tanto, que el sistema propuesto sea una herramienta válida para la toma de decisiones y contribuir a la realización de un patrón de buenas prácticas agrícolas.

6. Bibliografía

- AECA (1998). El sistema de costes basado en las actividades. Documento nº 18 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid
- AECA (1999). La contabilidad de gestión en las explotaciones agrarias. Documento nº 20 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid
- AECA (1999). La contabilidad de gestión en las empresas vitivinícolas. Documento nº 19 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid
- AECA (2001). Gestión estratégica de costes. Documento nº 23 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid
- BLANCO DOPICO, M.I. (1994). "Contabilidad de costes. Análisis y control". Editorial Pirámide. Madrid..
- CASTELLÓ E Y LIZCANO J. (2003). "*Características de las empresas que utilizan el sistema ABC/ABM: una proyección empírica*". Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión.
- INNES, J & MITCHELL F. (1991): "*A survey of CIMA Members*", Management Accounting UK October pp 28-30
- INNES, J.(1992): "*Activity Based Costing. Problems in practice*", CIMA London
- INNES J, A 1995 "*Survey of Activity Based Costing in UK's Largest Companies*". Management Accounting Research nº2 pp 137-153
- LLANOS COMPANY, M. (1985). El mundo del tabaco. Editorial Alhambra,S.A.
- LUENGO MULET P.(1994): "*Activity Based Costing ¿que aporta?*". I Jornada sobre contabilidad de Costes y de Gestión, ed ASEPUC Barcelona.
- LUENGO MULET P. (1995) "*Síntesis y crítica sobre Activity Based Costing*" Actualidad Financiera. Madrid
- MALLO, C; y otros. (2000). "Contabilidad de costos y Estratégica de gestión". Ed Prentice Hall. Madrid.
- MUÑOZ COLOMINA, C. I. (1993). "*La contabilidad de gestión en las empresas de servicios*". Nuevas tendencias en contabilidad de gestión. AECA, Madrid.
- PORTER M.E. 1982. Estrategia competitiva. CECOSA, México.
- REGLAMENTO (CE) Nº 888/2003 de la Comisión de 22 de Mayo de 2003 por el que se fijan las cantidades de tabaco crudo que podrán transferirse a otros grupo de variedades, en el marco del umbral de garantía para la cosecha de 2003 en Alemania, España y Portugal
- REGLAMENTO (CE) Nº 864/ 2004 de la Comisión de 29 de Abril de 2004
- RIPOLL, V Y BALADA T. (2001). Manual de costes. Editorial Gestión 2000. Barcelona.
- RODRÍGUEZ BERNABÉ, J. (2001). Consideraciones medioambientales en el cultivo del tabaco en España. Ed Cultivadores de Tabaco en España.

- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ , R.(1997): “*Las actividades en los costes ABC. Las claves para su implantación*”. Partida Doble, nº 78.
- SHIELDS, M.D.(1995). “*An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based-costing*” Journal of Management Accounting Research, vol 7.
- SÁEZ TORRECILLA A(1993): “*El modelo ABC desde la perspectiva europea*” Cuestiones actuales de la contabilidad de costes. Mc Graw Hill.
- S.N. HAWKS, JR. Y W.K. COLLINS, (1986). Tabaco Flue-Cured. Principios básicos de su cultivo y curado. Edita Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Dirección General de la Producción Agraria. Agencia Nacional del Tabaco. (versión española de Heliodoro Pérez Carbonell y Eloisa Cabrera Martínez).
- TAMARIT C. Y RIPOLL V. (2003). “*Una revisión de la literatura internacional sobre el sistema ABC/ABM. Aspectos teóricos empresariales*”. Revista Iberoamericana de Contabilidad de gestión.



Clara Isabel Muñoz Colomina

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Titular de la Universidad Complutense de Madrid con más de veinte años de docencia en Contabilidad de Costes y de Gestión. Ha publicado diversos trabajos en revistas y libros especializados. Ha participado y dirigido en varios proyectos de investigación y en contratos de colaboración con organismos públicos sobre implantación y desarrollo de sistemas de información para la gestión. Es miembro de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA desde su constitución.



Elisa Isabel Cano Montero

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid. Profesora de la Universidad de Castilla-La Mancha. Profesora en los cursos a distancia para acceso al R.O.A.C. impartidos por el Consejo Superior de Colegios oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España en el módulo de Contabilidad Superior. Contabilidad Analítica. Investigadora del proyecto ICALI durante los años 1990-1995. Profesora de Contabilidad de costes desde 1990.