

REVESCO

Revista de Estudios Cooperativos

**Sonia Benito Hernández y Pablo
Esteban Sánchez**

**Aplicación de los principios de responsabilidad social en las
empresas de participación de menos de diez empleados.**

**Felipe Hernández Perlín e
Isidro Peña García-Pardo**

**Efectividad de la estrategia de recursos humanos: modelo
integrador de la teoría de recursos y capacidades y la teoría
del comportamiento en las entidades financieras de la
economía social.**

**Carmen Marcuello Servós y M^a
Isabel Saz Gil**

**Los principios cooperativos facilitadores de la innovación:
un modelo teórico.**

**Javier Iturrioz del Campo y
Sonia Martín López**

**La adaptación de las sociedades cooperativas al nuevo plan
general contable: análisis de las principales implicaciones
económicas y financieras.**

AECOOP

Asociación
de Estudios
Cooperativos



**ESCUELA DE ESTUDIOS
COOPERATIVOS**

Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales. Universidad Complu-
tense de Madrid.

Número 94

Primer Cuatrimestre 2008

ISSN: 1885-8031

REVESCO
REVISTA DE ESTUDIOS COOPERATIVOS

Editado con el Patrocinio del



MINISTERIO DE TRABAJO
ASUNTOS SOCIALES

Secretaría General de Empleo

DIRECCION GENERAL DE FOMENTO
DE LA ECONOMIA SOCIAL,
DEL TRABAJO AUTÓNOMO
Y DEL FONDO SOCIAL EUROPEO

Director-Gerente de AECOOP

D^a. Paloma BEL DURÁN

Secretaria General

D.* Dolores LÓPEZ LÓPEZ

La Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO) no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas en los trabajos y colaboraciones que publica.

La política editorial de la Revista autoriza el *Autoarchivo digital* de la versión oficial de la editorial en formato acrobat.

CONSEJO DE REDACCIÓN

Directora:

D^a Josefina FERÁNDEZ GUADAÑO. Profesora Contratado Doctor de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. Investigadora de la Escuela de Estudios Cooperativos de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid.

D. Baleren BAKAIKOA AZURMENDI. Universidad del País Vasco.

D^a. Paloma BEL DURÁN. Universidad Complutense de Madrid.

D. Rafael CHAVES ÁVILA. Universidad de Valencia.

D. Carlos GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ. Universidad Complutense de Madrid.

D. Francisco JULIA IGUAL. Universidad Politécnica de Valencia.

D. Ricardo PALOMO ZURDO. Universidad San Pablo CEU.

D. Anxo TATO PLAZA. Universidad de Vigo.

D. Alfonso VARGAS SÁNCHEZ. Universidad de Huelva.

CONSEJO ASESOR

Presidente:

Sr. D. Carlos GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ. Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid. Presidente de la Asociación de Estudios Cooperativos (AECOOP).

- D. Antonio Pedro BAYLOS GRAU. Universidad de Castilla La Mancha. Albacete (España).
- D. Guido BONFANTE. Facoltà di Scienze Politiche della Università di Torino. Torino (Italia).
- D. Vicente CABALLER MELLADO. Universidad Politécnica de Valencia. Valencia (España).
- D. Manuel CARRASCO CARRASCO. Universidad de Huelva. Huelva (España).
- D^a. Enmanuele CUSA. Università degli Studi di Trento. Trento (Italia).
- D. Renato DABORMIDA. Università degli Studi del Piemonte Orientale. Facoltà de Economia. Alessandria (Italia).
- D. Samar K. DATTA. Indian Institute of Management Ahmedabad. Gujarat (India).
- D. Ricardo DÁVILA LADRÓN DE GUEVARA. Pontificia Universidad Javeriana. Santa Fé de Bogotá (Colombia).
- D. Javier DIVAR GARTEIZ-AURRECOA. Universidad de Deusto. Bilbao (España).
- D. Federico DURÁN LÓPEZ. Universidad de Córdoba. Córdoba (España).
- D. Gaudencio ESTEBAN VELASCO. Universidad Complutense. Madrid (España).
- D^a. Pilar GÓMEZ APARICIO. Universidad Complutense. Madrid (España).
- D^a. M^a Jesús HERNÁNDEZ ORTÍZ. Universidad de Jaén. Jaen (España).
- D. Javier ITURRIOZ DEL CAMPO. Universidad de San Pablo-CEU. Madrid (España).
- D^a. Silvia Elisa KESSELMAN DE UMANSKY. Universidad Nacional del Nordeste. Argentina.
- D. Gustavo LEJARRIAGA PEREZ DE LAS VACAS. Universidad Complutense. Madrid (España).
- D. Uriel LEVIATAN. University of Haifa. Institute for the Research on the Kibbutz & the Cooperative Idea. Israel.
- D. Jose Luis MONZÓN CAMPOS. Universidad de Valencia. Valencia (España).
- D. Alfonso Carlos MORALES GUTIÉRREZ. ETEA. Córdoba (España).
- D^a Adoración MOZAS MORAL. Universidad de Jaén. Jaén (España).
- D. Fulton MURRAY. University of Saskatchewan. Saskatoon (Canadá).
- D. Rui NAMORADO. Universidade de Coimbra. Facultad de Economía. Centro de

Estudios Cooperativos. Coimbra (Portugal).

D. Manuel ORTIGUEIRA SÁNCHEZ. Universidad de Sevilla. Sevilla (España).

D. Luigi Filippo PAOLUCCI. Universidad de Bolonia. Bolonia (Italia).

D. Juan Del PINO ARTECHE. Universidad de Málaga. Málaga (España).

D^a. Irene PISÓN FERNÁNDEZ. Universidad de Vigo. Vigo (España).

D. Paul PREVOST. Université de Sherbrooke. Québec (Canadá).

D. Mario RADRIGÁN. Universidad de Chile. Facultad de Ciencias Sociales PRO – ASOCIA. Santiago de Chile (Chile).

D. Andrés RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ. Universidad de Granada. Granada (España).

D. Ángel ROJO FERNÁNDEZ-RÍO. Universidad Autónoma de Madrid. Madrid (España).

D. Juan José SANZ JARQUE. Madrid (España).

D. Ricardo SERVER IZQUIERDO. Universidad Politécnica de Valencia. Valencia (España).

D. Reiner SCHULZE. Universidad de Münster. Münster (Alemania).

D. Bernard THIRY. Universidad de Liège. Liège (Bélgica).

D. Benoit TREMBLAY hec Montréal. Montreal (Canadá).

D. Ramón VALLE CABRERA. Universidad Pablo Olavide. Sevilla (España).

D. Alberto ZEVI. Università degli Studi di Urbino. Uo (Italia).

D. Javier ZORNOZA BOY. Universidad Complutense. Madrid (España).

Sumario

Páginas

Aplicación de los principios de responsabilidad social en las empresas de participación de menos de diez empleados, por <i>Sonia Benito y Pablo Esteban</i>	7
Efectividad de la estrategia de recursos humanos: modelo integrador de la teoría de recursos y capacidades y la teoría del comportamiento en las entidades financieras de la economía social, por <i>Felipe Hernández e Isidro Peña</i>	27
Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: un modelo teórico, por <i>Carmen Marcuello y M^a Isabel Saz</i>	59
La adaptación de las sociedades cooperativas al nuevo plan general contable: análisis de las principales implicaciones económicas y financieras, por <i>Javier Iturrioz y Sonia Martín</i>	80

APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LAS EMPRESAS DE PARTICIPACIÓN DE MENOS DE DIEZ EMPLEADOS.

POR

Sonia BENITO HERNÁNDEZ*

Pablo ESTEBAN SÁNCHEZ**

RESUMEN

Se tiende a relacionar el concepto de responsabilidad social con las grandes empresas y multinacionales, pero los principios de responsabilidad social pueden y deben integrarse en cualquier tipo de organización, incluida la microempresa. Este tipo de empresa presenta algunos atributos que la distingue de la gran empresa y de los que se derivan algunos inconvenientes a la hora de adoptar principios y políticas de responsabilidad social. Sin embargo, presenta también algunas ventajas respecto a la gran empresa, sobre las que puede apoyarse para construir políticas de responsabilidad social que influyan positivamente en su desempeño y en la gestión de sus relaciones con los diferentes agentes económicos con los que se relaciona. Este artículo identifica esos puntos fuertes y débiles y propone un marco y unas orientaciones para abordar la responsabilidad social en el seno de las empresas con menos de 10 trabajadores.

Palabras clave: microempresa, emprendimiento, responsabilidad social empresaria, cooperación, empresas de participación, resultados empresariales.

Códigos econlit: J540, L260, M140, M290, M130.

* Facultad de Economía, Derecho y Empresariales de la Universidad Europea de Madrid e investigadora de la Escuela de Estudios Cooperativos de la Universidad Complutense. sonia.benito@uem.es.

** Facultad de Economía, Derecho y Empresariales de la Universidad Europea de Madrid. pablo.esteban@uem.es.

APPLICATION OF SOCIAL RESPONSIBILITY'S PRINCIPLES IN BUSINESSES INVOLVING LESS THAN TEN EMPLOYEES

ABSTRACT

We tend to associate the concept of social responsibility with large companies and multinationals, but the principles of social responsibility can and must be integrated into any organization, including micro-enterprises. This kind of company has some attributes that distinguishes them from big companies and derive some disadvantages when adopting principles and social responsibilities' policies. However, they also present some advantages over large companies, which can be relied on in order to build social responsibility's policies that influence positively on their performance and in managing its relations with the various operators with which it relates. This article identifies those strengths and weaknesses and proposes a framework and guidelines to address social responsibility within companies with less than 10 workers

Keywords: microenterprise, entrepreneurship, corporate social responsibility, cooperation, participation organizations, corporate results

UNE APPLICATION DES PRINCIPES DE RESPONSABILITE SOCIALE DANS LES ENTREPRISES DE PARTICIPATION DE MOINS DE DIX EMPLOYES

RESUMÉ

Il s'étend à mettre en rapport le concept de responsabilité sociale aux grandes entreprises et multinationaux, mais les principes de responsabilité sociale peuvent et doivent s'intégrer dans tout type d'organisation, incluse la microentreprise. Ce type d'entreprise présente quelques attributs qu'il elle distingue de la grande entreprise et dont dérivent quelques inconvénients à l'heure d'adopter des principes et politiques d'une responsabilité sociale. Cependant, il présente aussi quelques avantages au sujet de la grande entreprise, sur lesquels il peut s'appuyer pour construire politiques de la responsabilité sociale qu'ils influent positivement sur son dégageement et dans la gestion de ses relations avec différents agents économiques à qui il est lié. Cet article identifie ces points forts et faibles et propose un cadre

et quelques orientations pour aborder la responsabilité sociale dans le sein des entreprises avec moins de 10 travailleurs.

Des mots clefs: une microentreprise, entreprendre, une responsabilité sociale une entrepreneuse, coopération, des entreprises de participation, de résultats patronaux.

1. INTRODUCCIÓN

El estudio a las empresas de gran dimensión es habitual en la denominada Ciencia Económica. Las “economías de escala” y los apalancamientos operativos y financieros son, en ocasiones, conceptos más estudiados que la realidad del tejido empresarial actual, en la que la pequeña empresa es la protagonista. (GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ; “*et al*”, 2006).

El estudio realizado pretende conocer el funcionamiento de las microempresas¹ en el mercado español y sus actuaciones en materia de responsabilidad social, que ayuden a favorecer en mayor medida el desarrollo económico y social del territorio donde se localizan.

La Comisión de la Unión Europea en su comunicación de marzo de 2006 “*Implementando una alianza para el crecimiento y el empleo: haciendo una Europa líder en la excelencia en Responsabilidad Social Corporativa*”, dice que la Responsabilidad Social Empresaria (RSE) es un concepto por el que las empresas deciden ir más allá de los requerimientos mínimos legales y las obligaciones contractuales con el fin de tener en cuenta las necesidades sociales. Añade que a través de la RSE las empresas de todos los tamaños en cooperación con sus partícipes y grupos de interés pueden ayudar a reconciliar las aspiraciones económicas, sociales y medioambientales del conjunto de los grupos de interés.

El Foro de Expertos en RSE constituido en España en marzo de 2005 por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en sus conclusiones manifiesta que: “*la Responsabilidad*

¹ La Comisión Europea define microempresa como aquella que tienen menos de 10 trabajadores, un límite de cinco millones de euros en balance general y un límite de siete millones para la cifra de negocios, en, *Definición sobre microempresas, pequeñas y medianas empresas a partir del 1 de enero del 2005*. Actividades de la Unión Europea. Síntesis de Legislación. Recomendación de la COMISIÓN EUROPEA, el 6 de mayo de 2003, sobre la definición de pequeñas y medianas empresas (2003/361/CE) [Diario Oficial L 124 de 20.5. 2003]. Disponible en HTML en: <http://www.mityc.es/NR/rdonlyres/D08AFD08-6755-4FFB-BC0A-3ACD14DDEE08/11124/UEDefiniciporcientoC3por cientoB3npequeña y mediana empresa.pdf> (Consulta: 20 de febrero del 2007).

Social de las empresas es, además del cumplimiento estricto de las obligaciones legales vigentes, la integración voluntaria en su gobierno y gestión, en su estrategia, políticas y procedimientos, de las preocupaciones sociales, laborales, medioambientales y de respeto a los derechos humanos que surgen de la relación y diálogo transparentes con sus grupos de interés, responsabilizándose así de las consecuencias y los impactos que se derivan de sus acciones”

La RSE convierte, por tanto, la relación bilateral entre propietarios y administradores o gestores en otra multilateral en la que participan todos los grupos de interés: propietarios, administradores, empleados, clientes, proveedores, administraciones públicas, inversores y comunidad local (CUERVO GARCÍA, 2008), y además, tal y como la Comisión de la Unión Europea sostiene, compete a las empresas de todos los tamaños, incluida la microempresa.

Ahora bien, la microempresa tiene unos rasgos que la diferencia de la gran empresa y de los que se derivan ciertas ventajas e inconvenientes a la hora de abordar políticas de RSE.

Las microempresas operan en entornos de márgenes relativamente estrechos y relativamente disponen de menores recursos que las grandes empresas con las dificultades que ello conlleva a la hora de abordar políticas de RSE. Pero al mismo tiempo mantienen una gran presencia en las comunidades locales, constituyendo en sí mismas un factor clave para el desarrollo y bienestar social regional y local y, por tanto, situándose en primer plano de relevancia en términos de RSE. Además, su mayor grado de arraigo en la comunidad local respecto a la gran empresa las sitúa en una posición privilegiada para mantener unas estrechas relaciones con los grupos de interés y un mayor conocimiento de los problemas locales, aspectos de vital importancia a la hora de abordar eficazmente una política de RSE (VICENTE MOLINA, *et al*, 2004).

2. LA IMPORTANCIA DEL MICROEMPENDIMIENTO PARA EL DESARROLLO EMPRESARIAL REGIONAL

El fenómeno del microempendimiento se puede definir como “un movimiento de constitución y mantenimiento de empresas de pequeña dimensión debido a las circunstancias que condicionan la economía contemporánea mundial” (García- Gutiérrez Fernández, 1998). El rasgo principal que define el microempendimiento es el carácter de empresarios de quienes llevan a cabo actividades productivas bajo fórmulas que implican autoempleo, con el consiguiente riesgo inherente. Las principales características del microempendimiento son (GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ; LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS; FERNÁNDEZ GUADAÑO y MARTÍN LÓPEZ, 2006):

- Actividad generalmente de carácter local.
- Capacidad de adaptación al entorno y, en particular, a unos mercados en que los cambios tecnológicos son frecuentes y relevantes.
- Capital modesto con base en el ahorro personal o familiar.
- Identificación entre trabajadores e inversores y, por consiguiente, propietarios de los medios de producción.
- Pequeña dimensión empresarial.
- Propiedad individual o asociativa.

En el sistema económico actual, regido por la sociedad de la Información, la productividad no depende, únicamente, del incremento cuantitativo de los factores de producción (capital, trabajo y recursos naturales) sino de la aplicación de conocimientos e información a la gestión, producción y distribución, tanto en los procesos como en los productos (BORJA Y CASTELLS, 1997), por ello, la importancia del microempendimiento no se debe sólo a su capacidad de generar puestos de trabajo, valor añadido...etcétera, sino también a su influencia para el desarrollo territorial, (ALBURQUERQUE, 2004). Así, en las zonas rurales, donde el tejido empresarial es escaso y está aislado, la creación de microempresas apoya el desarrollo territorial, favoreciendo la llegada de la información y el conocimiento, la modernidad y la actualización, así COMO UN MAYOR DINAMISMO EN LA ZONA (BEL DURÁN, FERNÁNDEZ GUADAÑO Y MIRANDA GARCÍA, 2005).

En este sentido, las microempresas son las protagonistas del fenómeno del microemprendimiento. La inmensa mayoría de las empresas que operan en cualquier sistema económico (véase el caso español, tabla 1) son empresas con plantillas de menos de 10 trabajadores.

**Tabla 1. Tejido empresarial español según el tamaño de sus empresas
(2007)**

Tipo de empresas según número de asalariados	Número de empresas	Porcentaje
0 a 9 (microempresas)	3,137.463	94,04
10 a 199	193.121	5,78
Más de 200.	6.073	0,18
Total	3,336.657	100

Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Instituto Nacional de Estadística (INE), datos extraídos del DIRCE, información disponible en: http://www.ine.es/inebase/cgi/um?M=por_ciento2Ft37_por_ciento2Fp201&O=inebase&N=&L_ (Consulta: 21 de agosto del 2008).

3. LA IMPORTANCIA DE LA MICROEMPRESA EN LA ECONOMÍA LOCAL

En el año 2006 se produjo un decrecimiento en el número total de empresas existentes pasando de las 3.174.393 del año 2005 a las 3.164.152 empresas en el año 2006. En el año 2007 este decrecimiento no sólo desapareció sino que se produjo un incremento de un 2,7 por ciento del número de empresas activas, contabilizándose un total de 3.422.239 empresas.

Con respecto al número de microempresas, a pesar de la disminución en el número de empresas en el año 2006, no ha ocurrido lo mismo con las microempresas, cuyo número creció, como se expone en la tabla 2, pasando de 2.880.763 en el 2005 a 2.982.086 en el año

2006, representado el 94,20 por ciento del tejido empresarial español y contándose en el año 2007, 3.137.463 microempresas existentes, las cuales representan un 94,04 del total.

Para explicar la contribución de las microempresas al desarrollo regional hay que resaltar que las pequeñas y medianas empresa en España generaron en el año cerca del 40 por ciento del valor añadido bruto total, porcentaje superior a la media de los países de la Unión Europea (Europa de los 15, antes de la incorporación de los últimos 10 países), (OBSERVATORIO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, 2003).

A esto hay que añadir que más de la mitad del total de empleos generados en España fue generado por las microempresas. Esta cifra es lejana al 39,7 por ciento de la media de la Unión Europea (antes de la incorporación de los 10 últimos miembros) y del 25,2 por ciento de Irlanda. Sólo Italia y Grecia superan en porcentaje esta proporción, ambos con un 56,8 por ciento. A estos datos, es conveniente añadir que otro 25 por ciento de la población activa está trabajando en la pequeña empresa que es aquella compuesta por más de 10 y menos de 50 trabajadores.

También se ha de hacer inciso en que el 51 por ciento de las microempresas en el año 2006 no tenían ningún asalariado. Luego se puede concluir que los empresarios individuales, con una condición jurídica de persona física, son los que más contribuyen a la generación de puestos de trabajo, gracias al autoempleo.

Las microempresas también contribuyen a crear nuevos yacimientos de empleo, mediante las iniciativas e ideas innovadoras de los emprendedores. Los yacimientos de empleo se definen como “los ámbitos de la actividad económica que vienen a satisfacer las nuevas (o relativamente nuevas) necesidades surgidas de los cambios sociales explotando de manera activa y positiva el filón económico y de empleo que se esconde en esos cambios sociales, aprovechando las oportunidades de crecimiento y de empleo que puedan venir a satisfacer las necesidades que surgen de esas transformaciones sociales, (DELORS, 1993). A partir de estos datos, siguiendo la línea explicativa de GARCÍA PÉREZ DE LEMA (2002) se puede deducir que la microempresa ayuda al desarrollo social y económico del territorio en el que tiene su actividad mediante la creación de puestos de trabajo.

Tabla 2. Altas y ceses de microempresas en España en el período 2004-2006

Altas y ceses de microempresas entre 2004-2006	2004	2005	Porcentaje de Crecimiento 2004-2005	2006	Porcentaje de Crecimiento 2005-2006
Altas	358.807	366.970	2,27	408.558	11,33
Ceses	239.083	246.817	3,23	284.392	15,22
Permanencias	2,406.938	2,513.793	4,43	2,573.528	2,37

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos por el Instituto Nacional de Estadística, información disponible en http://www.ine.es/inebase/cgi/um?M=por_ciento2Ft37por_ciento2Fp201&O=inebase&N=&L=. (Consulta: 20 de enero de 2006 y posteriores).

Según datos de la CÁMARA DE COMERCIO (2006), las Comunidades Autónomas donde se crean más empresas son: Extremadura, con tasas de crecimiento del 11,08 por ciento, Canarias con un 6,32 por ciento y Andalucía con un 5,02 por ciento. En el otro extremo se sitúan Ceuta y Melilla con un 0,75 por ciento y País Vasco con un 0,86 por ciento de crecimiento.

En cuanto a la presencia de microempresas ya creadas, como puede observarse en la tabla 3, Cataluña, Andalucía y Madrid concentran casi la mitad de las empresas. Cataluña concentraba en el 2005 el 18,39 por ciento, pasando en el 2006 al 18,15 por ciento; Madrid concentraba el 14,84 por ciento, pasando al 15,01 por ciento en el 2006; Andalucía el 15,21 por ciento, pasando en al 15,37 por ciento en el 2006. Se puede observar una ligera reducción en Cataluña compensada por un leve incremento en la Comunidad de Madrid y Andalucía.

Según datos de las Cámaras de Comercio y del Instituto Nacional de Estadística (2007), el tejido empresarial español está caracterizado por el elevado peso del sector servicios. En el año 2007, casi el 80 por ciento de las empresas españolas pertenecen al sector servicios, frente a un 13,7 por ciento de las empresas de la construcción y un 8,1 por ciento de la industria.

El sector de la construcción es el que ha experimentado un mayor crecimiento desde el año 2001 al año 2006, creciendo a una tasa anual del 8,5 por ciento, sin embargo este

crecimiento anual ha disminuido al 2,6 por ciento en el año 2007. Los servicios y la industria crecen a un ritmo menor alcanzando tasas del 3,2 por ciento y del 0,6 por ciento, respectivamente.

En la tabla 3 se expone el peso de las microempresas en los distintos sectores de actividad:

Tabla 3. Microempresas por Comunidades Autónomas y sectores económicos año 2006

Sectores productivos y Comunidades Autónomas	Industria	Transporte	Distribución	Construcción	Servicios	Hostelería	Total
Andalucía	28.294	31.836	142.360	49.812	161.055	45.814	458.739
Aragón	6.062	6.433	20.976	13.246	28.342	7.397	82.833
Asturias	3.533	5.444	18.092	9.095	21.908	8.620	66.664
Baleares	4.635	4.677	19.190	13.803	31.169	9.654	83.251
Canarias	5.405	10.268	34.992	14.631	44.630	14.716	124.540
Cantabria	1.868	2.708	9.199	5.293	12.184	4.314	35.686
Castilla y León	10.902	11.310	43.820	24.999	46.511	18.156	155.815
Castilla – La Mancha	10.984	8.717	33.871	21.849	31.010	10.915	117.366
Cataluña	39.115	43.701	131.827	75.834	210.553	39.283	541.604
Comunidad Valenciana	23.501	20.953	90.490	44.857	116.825	29.489	325.379
Extremadura	4.555	3.901	20.158	7.943	16.733	6.872	60.437
Galicia	12.254	12.773	53.588	25.592	56.359	21.151	181.877
Madrid	22.839	33.482	98.927	55.523	208.221	28.865	448.055
Murcia	6.134	5.620	24.575	12.577	28.501	6.763	84.193
Navarra	2.850	3.546	9.876	6.036	13.084	2.706	38.081
País Vasco	10.874	12.452	38.686	22.597	52.997	13.397	151.299
La Rioja	2.214	1.035	5.757	3.056	6.882	1.982	20.908
Ceuta y Melilla	148	377	3.227	428	2.296	550	7.053
Total	196.167	219.233	799.611	407.171	1,089.260	270.644	2,982.086

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos por el Instituto Nacional de Estadística, información disponible en <http://www.ine.es/inebase/cgi/um?M=por ciento2Ft37por ciento2Fp201&O=inebase&N=&L=>. (Consulta: 20 de enero de 2006 y posteriores).

4. LA MICROEMPRESA Y LA ECONOMÍA SOCIAL

Las empresas de participación son las organizaciones empresariales que forman la denominada Economía Social. “El término Economía Social nace en Francia, en la década de los 70, al constituirse el Comité Nacional de Enlace de las actividades mutualistas, cooperativas y asociativas. Esta iniciativa da lugar a la Carta de la Economía Social, de 22 de mayo de 1982 que describe a las empresas de Economía Social como entidades no pertenecientes al sector público que, con funcionamiento y gestión democrática e igualdad de derechos y deberes de los socios, practican un régimen especial de propiedad y distribución de ganancias empleando los excedentes del ejercicio para crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios de los socios y de la sociedad” (MONZÓN Y BAREA, 1995, p.12).

“Los empresarios de estas entidades lo son, con base en su presencia protagonista en el proceso de producción y/o distribución; de manera que su presencia en la financiación no les confiere condición protagonista”, (GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ y LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, 1996, p. 60-80) y esa participación activa en el proceso productivo les permite fijar democráticamente los objetivos de la empresa.

Las empresas de participación pueden ser un ejemplo a destacar como empresas “responsables” ya que juegan un papel muy importante en la creación de empleo y en la reinserción de trabajadores desempleados en el mercado laboral (MARTÍN LÓPEZ, 2006, p. 118), además de cumplir los siguientes principios (GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, 2002, p.112):

- Libertad de participar en los procesos de producción-distribución.
- Justicia en la distribución del valor añadido generado
- Igualdad en la capacidad de establecer objetivos generales.

“Las microempresas son por su proximidad al concepto de “comunidad humana de trabajo”² empresas de participación en sentido amplio y además son muchas. La inmensa mayoría de las empresas que hay en cualquier sistema son empresas con plantillas de menos de 10 trabajadores asalariados, socios de trabajo asociado, profesionales, advenedizos,

² “...lo único esencial, en la empresa, es la persona, y que aquélla debe ser una comunidad humana de trabajo” en C. GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ. *Las cooperativas de producción industrial en España. Análisis económico-financiero y social (central de balances referido al año 1977 en España)*. Madrid: Editorial de la Universidad Complutense de Madrid. 1980.

aprendices o avispados empresarios” (GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, 1998, p.14-15).

5. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y MICROEMPRESAS

En los epígrafes anteriores se ha expuesto a la microempresa como una empresa de participación integrada en la denominada Economía Social, así como la importancia de su contribución al desarrollo económico regional. Sin embargo, si lo que se pretende es un desarrollo territorial integral, el desarrollo económico y el social deben darse de forma simultánea. La creación de empleo y la generación de valor para la economía debe hacerse de forma responsable, y para ello las empresas deben integrar unos principios de actuación que rijan todos los procesos que lleven a cabo.

La microempresa tiene unos rasgos que la diferencia de la gran empresa y de los que se derivan ciertas ventajas e inconvenientes a la hora de abordar políticas de responsabilidad social.

Figura 1: El concepto de la responsabilidad social corporativa en la microempresa

<u>Microempresa</u> ■ Gerencia = Propiedad ■ Propiedad concentrada ■ déficit mecanismos control ■ mecanismos informales de control ■ contacto estrecho con interlocutores ■ presencia clara, intensa, pero de alcance local en la comunidad ■ rapidez de respuesta ■ cultura empresarial dominada por valores empresario	<u>Gran empresa</u> ■ Gerencia ≠ Propiedad ■ Propiedad dispersa ■ sujeto a control de mercado ■ mecanismos de control formal ■ sujeto a fuerte presión de interlocutores ■ mayor rigidez, lentitud respuesta ■ cultura empresarial compleja ■ diversidad relaciones con interlocutores. Contacto impersonal
<u>Ventajas</u> ■ Mayor flexibilidad respuesta ■ Mejor conocimiento necesidades de partícipes ■ Contacto más personal ■ Mayor credibilidad ■ Menor control formal de los partícipes ■ Influencia directa de los valores del empresario en la RSE	<u>Desventajas</u> ■ Menor disponibilidad de recursos financieros, personal ■ Las actividades y tareas del corto plazo restan tiempo ■ Menor poder de negociación con interlocutores (administración,...) ■ Mayor impacto y visibilidad de las grandes empresas

Fuente: elaboración propia en base a Vicente Molina, A., et al, (2004): “Compatibilidad entre responsabilidad social corporativa y competitividad: estado de la cuestión en el ámbito internacional”, Instituto de Economía Aplicada a la empresa, Universidad del País Vasco, pp. 94.

Las diferencias no son una cuestión exclusivamente por razones de tamaño y de recursos económicos, humanos o de tiempo. El arraigo de las microempresas en la comunidad local favorece el conocimiento de las necesidades y preocupaciones de los grupos de intereses y la relación con los mismos. Además existe una tendencia a que en las pequeñas empresas predominen las relaciones personales (SPENCE Y RUTHERFFORD, 2001, p.134).

Todo ello puede favorecer unas relaciones más informales y transparentes con los diferentes interlocutores, al menos con aquellos más cercanos a la realidad de la

microempresa (clientes, proveedores, vecindario o comunidad local, empleados, autoridades locales). Esta cercanía supone una ventaja respecto a la gran empresa en términos de RSE (VICENTE MOLINA, *et al*, 2004, p.94).

Por otra parte el hecho de que la gerencia coincida con la figura del propietario del negocio o de la microempresa, hace que la política de RSE se identifique en gran medida con los propios valores del propietario como empresario y ciudadano (VICENTE MOLINA, A., *et al*, 2004, p.93), que además puede distribuir los recursos según sus criterios (SPENCE y RUTHERFFORD, 2001, p.134), incidiendo positivamente en la credibilidad ante la comunidad en materia de RSE.

Además las microempresas no están sometidas al control formal del mercado con lo que ello supone a la hora de atender a las presiones formales de los grupos de interés. Más bien la decisión de adoptar políticas de RSE en la microempresa obedece a un compromiso, estrecha interrelación e identificación del propietario con la comunidad local, unido a un convencimiento de las ventajas que para su negocio pueden derivarse de la implantación de dichas políticas.

No obstante la escasez de recursos en comparación a las grandes empresas hace que las acciones de RSE se concentren en un ámbito local, y sean menos complejas que las realizadas por la gran empresa (ARLOW Y ACKELSBERG, 1991, p.162).

Tomando como referencia el estudio “European SMEs and Social and Environmental Responsibility” elaborado en el 2002 por la consultora española IKEI para la Dirección General de la Empresa de la Comisión Europea en el marco del Observatorio Europeo de las pequeñas y medianas empresas (European SMEs and Social and Environmental Responsibility, 2002), se deduce que las donaciones y actividades de patrocinio de bajo importe (menos de 500 euros), son las dos formas principales de actuación de las microempresas en materia de RSE, siendo las actividades deportivas y las de tipo cultural y en menor medida las ligadas a la salud y bienestar y a la participación en actividades educativas y de formación, las principales acciones de RSE en las microempresas.

Concretamente el 46 por ciento, 31 por ciento, 31 por ciento y 21por ciento de las microempresas en Europa están involucradas en actividades deportivas, culturales, relativas a

la salud o bienestar, y educativas o de formación respectivamente. El 56 por ciento de las microempresas utilizan las donaciones como manera de implementar sus acciones y el 44 por ciento los patrocinios. La principal motivación de las microempresas para abordar políticas de RSE es la ética, siendo el 55 por ciento de las microempresas quienes declaran actuar por razones éticas. En España, este porcentaje alcanza el 74 por ciento. El 35 por ciento de las microempresas europeas declaran obtener una mayor lealtad de los clientes gracias a sus acciones de RSE y un 28 por ciento manifiestan haber observado una mejora en sus relaciones con la comunidad o autoridades locales. En España, este último porcentaje asciende a un 40 por ciento.

No obstante, el estudio arroja evidencias de una correlación positiva entre tamaño de la empresa y grado de implicación en acciones de RSE ya que a medida que el tamaño se incrementa el porcentaje de empresas que realiza actividades de RSE aumenta. También se observa que aquellas pequeñas empresas cuya preocupación estratégica principal es la de la supervivencia observan un grado de implicación en actividades de RSE significativamente inferior a aquellas pequeñas empresas cuya estrategia se dirige a la calidad o la innovación.

La escasez de recursos económicos, humanos, y el hecho de que el gerente propietario tenga que encargarse a diario de multitud de tareas de corto plazo, limita muchas veces la capacidad de la microempresa a dirigirse a cuestiones que no afectan directamente a la supervivencia del negocio (SPENCE Y RUTHERFFORD, 2001, p. 127), lo que supone de partida una barrera para el desarrollo de un mayor grado de implicación en acciones de RSE.

Dada la importancia de la microempresa en el desarrollo económico y bienestar social regional y local, se hace necesario en nuestra opinión, la implantación de iniciativas públicas y privadas de apoyo y difusión entre las microempresas de la necesidad de implementar políticas de RSE y de los beneficios que ello supone en términos de mejora de la competitividad de la empresa, poniendo herramientas a disposición de la microempresa que faciliten la puesta en práctica de estas acciones sin que necesariamente sean complejas ni costosas.

De acuerdo al estudio “La responsabilidad social de las pymes: ejemplos prácticos para fomentar la competitividad de las pymes” (2007), las políticas de RSE pueden generar para la pequeña empresa una mejora de su competitividad en términos de:

- Mejora de los productos y/o procesos de producción, lo que resulta en una mayor satisfacción y lealtad del cliente
- Mayor motivación y fidelidad de los trabajadores, lo que aumenta su creatividad e innovación.
- Mejor imagen pública, debido a premios y/o a un mayor conocimiento de la empresa en la comunidad.
- Mejor posición en el mercado laboral y mejor interrelación con otros socios empresariales y autoridades,
- Mejor acceso a las ayudas públicas gracias a la mejor imagen de la empresa.
- Ahorro en costes e incremento de la rentabilidad, debido a la mayor eficiencia en el uso de los recursos humanos y productivos
- Incremento de la facturación / ventas como consecuencia de los elementos citados.

8. CONCLUSIONES

La RSE compete a las empresas de todos los tamaños, incluida la microempresa.

Las microempresas son empresas de participación pertenecientes a la economía social y mantienen una gran presencia en las comunidades locales constituyendo en sí mismas un factor clave para el desarrollo y bienestar social regional y local, y por tanto situándose en primer plano de relevancia en términos de RSE. Ahora bien la microempresa tiene unos rasgos que la diferencia de la gran empresa y de los que se derivan ciertas ventajas e inconvenientes a la hora de abordar políticas de RSE.

Su mayor grado de arraigo en la comunidad local respecto a la gran empresa las sitúa en una posición privilegiada para mantener unas estrechas relaciones con los grupos de interés y un mayor conocimiento de los problemas locales, aspectos de vital importancia a la hora de abordar eficazmente una política de RSE.

Asimismo el hecho de que la gerencia coincida con la figura del propietario del negocio o microempresa genera una mayor identificación de la RSE con el compromiso los valores del empresario, favoreciendo una mayor credibilidad de las acciones de la microempresa en materia de RSE.

Sin embargo, la escasez de recursos económicos, humanos, y el hecho de que el gerente propietario tenga que encargarse a diario de multitud de tareas de corto plazo, limita muchas veces la capacidad de la microempresa para ocuparse de cuestiones que no afectan directamente a la supervivencia del negocio, lo que supone de partida una barrera para el desarrollo de un mayor grado de implicación en acciones de RSE.

Teniendo en cuenta los beneficios que en términos de competitividad la RSE puede aportar a la microempresa, y la importancia que ésta tiene en el desarrollo y bienestar regional y local, es necesario articular políticas públicas y privadas de apoyo a la implantación de la RSE en el seno de las microempresas.

BIBLIOGRAFÍA

- ARLOW, P. Y ACKELSBERG, R. A small firm planning survey: business goals, social responsibility, and financial performance, *Akron Business and Economic Review*, vol. 22, núm. 2, 1991, p. 161-172.
- BEL DURÁN, P., FERNÁNDEZ GUADAÑO, J. Y MIRANDA GARCÍA, M. La creación de puestos de trabajo en el ámbito rural para su desarrollo: las organizaciones de participación agrarias, *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, núm. 52, Valencia, 2005, p. 335-360.
- COMISIÓN EUROPEA. La responsabilidad social de las pymes: ejemplos prácticos para fomentar la competitividad de las pymes: CSR and competitiveness – European SMEs good practice, 2007, información disponible en: http://www.csr-in-smes.eu/downloads/brochure_spanish.pdf. (Consulta 11 de septiembre de 2008).
- CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL ESPAÑOLA DE ECONOMÍA SOCIAL (en línea). Información disponible en versión HTML en: <http://www.cepes.es/sumseccion1.cfm>. (Consulta: 20 de mayo del 2006 y posteriores).
- CONSEJO SUPERIOR DE CÁMARAS DE COMERCIO. *La empresa en España*, Servicio de Estudios, 2006, información disponible en: http://64.233.183.104/search?q=cache:GaToRU2GGhAJ:https://www.camaras.org/publicado/estudios/pdf/otras_pub/empresa/empresa06.pdf+La+empresa+en+Espa%C3%B1a&hl=es&ct=clnk&cd=2&gl=es. (Consulta: 12 de febrero del 2007 y posteriores).

- CUERVO GARCÍA, A. Los fines de la empresa moderna y el papel de los directivos ante los grupos de interés, *El modelo de empresa del siglo XXI: hacia una estrategia competitiva y sostenible*, Colección Biblioteca Ciencias Sociales, Ediciones Cinca, núm. 6, Madrid, 2008, p. 50.
- DELORS, J. *Crecimiento, competitividad y empleo. Retos y pistas para entrar en el siglo XXI*, documentos Oficiales de la COMISIÓN EUROPEA, 1993, información disponible en: http://europa.eu.int/comm/off/white/index_es.html. (Consulta: 18 marzo del 2008).
- DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA. Informe de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, 2005, información disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52002AR0094:ES:HTML>. (Consulta: 26 de octubre del 2007).
- EUROPEAN SMES AND SOCIAL AND ENVIRONMENTAL RESPONSIBILITY. Observatorio Europeo de la Pequeña y Mediana Empresa, Dirección General de la empresa, Unión Europea, Núm. 4, 2002, información disponible en: http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/analysis/doc/smes_observatory_2002_report4_en.pdf. (Consulta 13 de septiembre de 2008).
- GARCÍA PÉREZ DE LEMA, D; “et al”. *Factores determinantes de la eficiencia y rentabilidad de las PYME en España*, Edita la Asociación de Contabilidad y Administración de empresas (AECA), Madrid, 2002, p. 83-85.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. *Las cooperativas de producción industrial en España. Análisis económico-financiero y social (central de balances referido al año 1977 en España)*, Editorial de la Universidad Complutense de Madrid, 1980.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. Y LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G.R. Las Empresas de Participación de Trabajo Asociado: manifestaciones excelentes del microemprendimiento económico-financiero, *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, núm. 22, 1996, p. 60-80.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. El microemprendimiento y las empresas de participación, *REVESCO, Revista de Estudios cooperativos*, núm. 65, 1998, p. 14-15, información disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1147883>. (Consulta: 28 de mayo del 2007).
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. La empresa de participación: características que la definen. Virtualidad y perspectivas en la sociedad de la información”. *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 40, abril, 2002, p.112.

- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C.; FERNÁNDEZ GUADAÑO, J. El empresario individual: situación actual y propuestas de actuación futuras, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Núm. 52, 2005, p. 201-217.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C., LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G.R., FERNÁNDEZ GUADAÑO, J, GÓMEZ APARICIO, J., MIRANDA GARCÍA, M. *Las redes de Micro- organizaciones*, 2006, p. 2-188, documento que tiene su base en: www.ucm.es/info/ecfin3/Equipos de Trabajo/RMGS/. Concretamente de DOP (PF) (nc-1) FF.DOC. (Consulta: 12 abril del 2006 y posteriores).
- GONZÁLEZ, L. *Cooperación y empresas*, Editorial Thompson, Madrid, 2003, p. 5-7, 27-31 y 67-85.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE). Datos extraídos del Directorio de Empresas (DIRCE), información disponible en: [http://www.ine.es/inebase/cgi/um?M= por ciento2Ft37 por ciento2Fp201&O=inebase&N=&L](http://www.ine.es/inebase/cgi/um?M=por ciento2Ft37 por ciento2Fp201&O=inebase&N=&L). (Consulta: 21 de agosto del 2008).
- MÁRQUEZ GARCÍA, A.M, HERNÁNDEZ ORTIZ, J.M. El cambio en la empresa: ¿Hacia la cooperación como solución?, *Comunicaciones del XII Congreso Nacional y VIII Congreso Hispano-Francés de la Asociación Europea de Dirección y Economía de la Empresa* (AEDEM), Málaga, 1998, p. 689-698.
- MARTÍN LÓPEZ, S. Las empresas de participación ante el reto de la gestión del cambio demográfico. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 88, primer cuatrimestre, 2006, p. 118. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/Revistas/88.pdf>. ISSN: 185-8031
- MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO. Definición sobre microempresas, pequeñas y medianas empresas a partir del 1 de enero del 2005. Actividades de la Unión Europea, Síntesis de Legislación, Recomendación de la Comisión Europea, sobre la definición de pequeñas y medianas empresas (2003/361/CE), 2003, información disponible en: <http://www.mityc.es/NR/rdonlyres/D08AFD08-6755-4FFB-BC0A-3ACD14DDEE08/11124/UEDefinicipor cientoC3por cientoB3npequeña y mediana empresa.pdf>. (Consulta: 20 de febrero del 2007).
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES DE ESPAÑA. I, II y III Sesión de Trabajo del Foro de Expertos en RSC, Secretaría General de la Dirección General de Economía Social, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2005, (en línea), información disponible en versión pdf en: http://empleo.mtas.es/empleo/economia-soc/RespoSocEmpresas/PRIMER_DOC_FORO_EXPERTOS20_7_2005.pdf. (Consulta 28 junio 2006).

- MONZÓN, J.L.; BAREA, J. *Las cuentas satélite de la economía social en España*. Editorial CIRIEC ESPAÑA. España, 1995, p. 12.
- OBSERVATORIO EUROPEO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA: Unión Europea, Núm. 7, 2003, p. 2, información disponible en: <http://www.ipyme.org/NR/rdonlyres/D86BB6D9-EB28-4DFC-BCC7-F10F5008E787/0/Retrato2007.pdf>. (Consulta: 1 de mayo del 2007 y posteriores).
- SOLÉ PARELLADA, F., BRAMANTI, A: El porqué las redes de cooperación tecnológica, *Quaderns de tecnologia*, núm. 4, 2001, p. 114-117.
- SPENCE, L.J. Y RUTHERFOORD, R. Social responsibility, profit, maximization and the small firm owner-manager, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 8, núm. 2, 2001, p 126-139.
- VICENTE MOLINA, A., “et al”. *Compatibilidad entre responsabilidad social corporativa y competitividad: estado de la cuestión en el ámbito internacional*, Instituto de Economía Aplicada a la empresa, Universidad del País Vasco, 2004, p. 99-100.

***EFFECTIVIDAD DE LA ESTRATEGIA DE RECURSOS
HUMANOS: MODELO INTEGRADOR DE LA TEORÍA DE
RECURSOS Y CAPACIDADES Y LA TEORÍA DEL
COMPORTAMIENTO EN LAS ENTIDADES FINANCIERAS DE
LA ECONOMÍA SOCIAL***

POR

Felipe HERNÁNDEZ PERLINES*

Isidro PEÑA GARCÍA-PARDO**

RESUMEN

Este trabajo se sitúa en la línea de investigación que analiza la relación entre la estrategia de recursos humanos y los resultados. En concreto, propondremos un modelo integrador de las principales perspectivas teóricas que han servido para articular la investigación empírica: a) Teoría de Recursos y Capacidades –fundamentados principalmente en la creación por parte de la empresa de capital humano, que se constituya en la base para la consecución de ventajas competitivas; y b) Teoría del Comportamiento –en tanto que la mejora de los resultados además de una fuerza de trabajo altamente formada y capacitada, requiere que se manifiesten determinados comportamientos y actitudes–.

Palabras clave: Recursos Humanos; Teoría de Recursos y Capacidades; Teoría del Comportamiento.

Códigos econlit: O150, P130

* Universidad de Castilla-La Mancha. Dirección de correo electrónico: Felipe.Hperlines@uclm.es.

** Universidad de Castilla-La Mancha

**EFFICIENCY OF THE STRATEGY OF HUMAN RESOURCES: OF INTEGRATION
MODEL OF THE THEORY OF RESOURCES AND CAPACITIES AND THE
THEORY OF THE BEHAVIOR IN THE FINANCIAL ENTITIES OF THE SOCIAL
ECONOMY**

ABSTRACT

This work places in the line of investigation that analyzes the relation between the strategy of human resources and the results. In I make concrete, we will propose an integration model of the principal theoretical perspectives that have served to articulate the empirical investigation: a) Theory of Resources and Capacities - based principally on the creation on the part of the company of the human capital, which is constituted in the base for the attainment of competitive advantages; and b) Theory of the Behavior - while so much that the improvement of the results besides a highly formed and qualified workforce, needs that certain behaviors and attitudes demonstrate-.

Key words: Human resources, Theory of Resources and Capacities, Theory of the Behavior

**UN CARACTÈRE EFFECTIF DE LA STRATÉGIE DE RECOURS HUMAINS : LE
MODÈLE INTÉGRATEUR DE LA THÉORIE DE RECOURS ET DE CAPACITÉS
ET LA THÉORIE DU COMPORTEMENT DANS LES ORGANISMES FINANCIERS
DE L'ÉCONOMIE SOCIALE**

RESUMÉ

Ce travail se situe dans la ligne d'investigation qui analyse la relation avec la stratégie de recours humains et les résultats. En somme, nous proposerons un modèle intégrateur des perspectives principales théoriques qui ont servi à articuler l'investigation empirique: a) Une théorie de Recours et de Capacités – fondés principalement dans la création de la part de l'entreprise de capital humain, qui se constitue dans la base pour l'obtention d'avantages compétitifs et b) la Théorie du Comportement – alors que l'amélioration des résultats en plus

d'une force de travail hautement formée et formée, requiert que se manifestent un comportement déterminé et des attitudes—.

Des mots clefs : Des recours Humains; la Théorie de Recours et de Capacités; la Théorie du Comportement.

1. INTRODUCCIÓN

La Dirección Estratégica de Recursos Humanos ha experimentado un importante desarrollo en los últimos años. Así, si realizamos una revisión de la literatura, podemos encontrar gran cantidad de trabajos que pretenden analizar cómo las políticas de recursos humanos influyen positivamente en los resultados empresariales. Este punto los tratamos en el apartado 2 del trabajo presentado. Un gran número de trabajos en los que se analiza como las diferentes políticas de recursos humanos influyen positivamente en los resultados empresariales. Enfoques como el Universalista, el Contingente o el Situacional tratan de esclarecer esta relación. Entre las bases teóricas que los sustentan, destacan la Tª de Recursos y Capacidades, cuyos fundamentos estriban en la creación de la empresa de capital humano (DELERY y SHAW, 2001) y Teoría del Comportamiento, que propugna que la mejora de los resultados, además de una fuerza de trabajo altamente formada y capacitada, requiere que se manifiesten determinados comportamientos y actitudes. Una revisión de estas dos teorías la realizamos en el apartado 3.

Este trabajo se justifica por el hecho de que en la literatura, a pesar de la variedad de estudios, enfoques adoptados y metodología utilizada, no está resuelta la relación entre la estrategia de recursos humanos y los resultados empresariales.

Se trata de una propuesta de investigación empírica que tiene la principal finalidad de integrar las principales perspectivas teóricas de las cuales se ha articulado la investigación que analiza la repercusión de la estrategia de recursos humanos sobre los resultados empresariales. Pretendemos analizar la forma y en qué condiciones la estrategia de recursos humanos puede convertirse en una fuente de ventaja competitiva. Para lograr este objetivo, proponemos un

modelo integrador en la línea del propuesto por TAKEUCHI (2003). El modelo queda suficientemente planteado en el apartado 4. Nuestro modelo contiene 6 hipótesis que pretenden analizar la relación entre el sistema de recursos humanos y los resultados empresariales bien directamente bien a través del efecto moderador del capital humano o de los resultados de recursos humanos (motivación, clima laboral, satisfacción en el trabajo, rotación y absentismo).

En el apartado cinco realizamos una descripción de las diferentes variable que vamos a utilizar en el modelo, diferenciando las que se refieren a las prácticas de recursos humanos, la que hacen referencia al capital humano y las relacionadas con los indicadores de resultados.

Después de contrastar las diferentes hipótesis en el apartado 6 llegamos a las siguientes conclusiones:

- La utilización de sistemas de recursos humanos de alto rendimiento influye positivamente en los resultados empresariales.
- Esta relación, en línea con la Teoría de Recursos y Capacidades en su vertiente dinámica -desde la que se reconoce que existen variables intermedias que sirven para explicar la forma en la que los recursos humanos influyen sobre los resultados- se produce a través de la mejora del capital humano de la organización.
- Además, de la misma manera hemos encontrado soporte empírico para la Teoría del Comportamiento, en tanto que la estrategia de recursos humanos influye directamente en las actitudes de los empleados y ello se traduce en resultados superiores.

2. IMPACTO DE LA DIRECCIÓN DE RECURSOS HUMANOS EN LOS RESULTADOS EMPRESARIALES

A partir de la década de los 90, surgen numerosos trabajos que analizan empíricamente cómo la manera en que las empresas gestionan sus recursos humanos condiciona sus resultados, circunstancia que, como hemos indicado anteriormente, se constituye en uno de

los elementos característicos del enfoque estratégico que ha adquirido la Dirección de Recursos Humanos en los últimos años.

Dentro de las aportaciones que abordan esta problemática, existe un grupo de trabajos cuyo denominador común es el reconocimiento de la existencia de una serie de prácticas de personal, denominadas de alto rendimiento, alta implicación, innovadoras o de compromiso, que tienen un valor estratégico para aquellas organizaciones que las aplican, constituyendo el denominado enfoque universalista. En este sentido, se sugiere que la utilización de estas prácticas de alto rendimiento llevará asociada niveles superiores de resultado, independientemente de características particulares de la organización, del sector en el que se encuentre inmersa y, de manera más amplia, de cualquier elemento del entorno (PFEFFER, 1994; ICHNIOWSKI *et al.*, 1997). Dentro de este enfoque, existe a su vez una línea de investigación desde la que, si bien se reconoce que la aplicación de una serie de prácticas de alto rendimiento influye en la productividad y beneficios de las empresas (ICHNIOWSKI *et al.*, 1997; HUSELID 1995), su efecto será mucho más notable cuando se apliquen dentro de sistemas coherentes, que se refuercen entre sí (PFEFFER, 1994; ARTHUR, 1994; KOCHAN y OSTERMAN, 1994; HUSELID, 1995; MCDUFFIE 1995). BECKER y GERHART (1996) afirman al respecto que el efecto de las prácticas de recursos humanos en los resultados, recae en la arquitectura del sistema y no en las denominadas “mejores prácticas”.

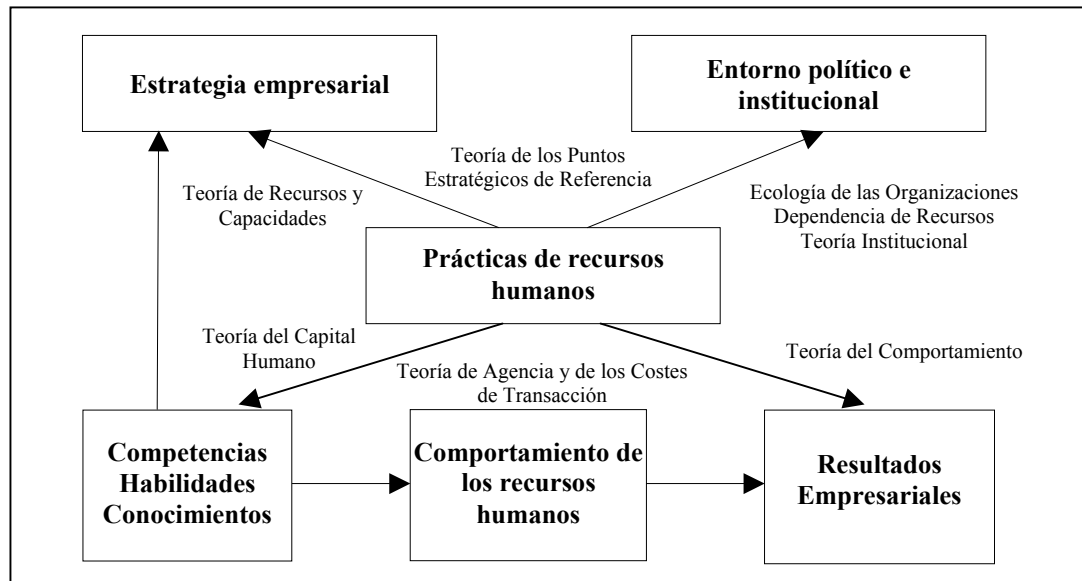
Por otro lado, y como consecuencia del carácter estratégico que ha adoptado la Dirección de Recursos Humanos en la actualidad, aparece otro grupo de investigaciones desde las que se reconoce la necesidad de integrar las prácticas de recursos humanos o los sistemas de recursos humanos con una serie de aspectos organizativos, y principalmente, con la estrategia empresarial (MILES y SNOW, 1984; SCHULER y JACKSON, 1987; DELERY y DOTY, 1996; WOOD, 1999). El enfoque contingente es más complejo que el anterior, ya que incorpora el concepto de interacción frente al de relaciones lineales de la perspectiva universalista. Es decir, la perspectiva contingente sostiene que la relación entre los resultados y las prácticas de recursos humanos se encuentra moderada por una serie de variables de contingencia entre las que destacan: a) ciclo de vida, de manera que la Dirección de Recursos Humanos y, en concreto, las distintas prácticas a adoptar dependen de la etapa del ciclo de vida en la que se encuentre la empresa (BULLER y NAPIER, 1993); b) estructura

organizativa, asumiendo que distintas formas estructurales se enfrentan a diferentes retos que, probablemente, tendrán implicaciones para la gestión de los recursos humanos (VAN SLUIJS *et al.*, 1991; JACKSON y SCHULER, 1995); y c) estrategia empresarial (MILES y SNOW, 1984; SCHULER y JACKSON, 1987). A fin de describir la justificación principal del enfoque contingente, DELERY y DOTY (1996) afirman que la relación entre el uso de prácticas específicas de recursos humanos y los resultados organizacionales depende de la estrategia empresarial, de manera que las mejores prácticas son aquellas que mejor se ajustan a la estrategia desarrollada por la empresa. Este enfoque está fundamentado en las teorías de tipo estratégico propuestas por GUEST (1997), según las cuales la Dirección de Recursos Humanos se encuentra afectada por una serie de variables del contexto empresarial, y el éxito de la organización y de las políticas de personal aplicadas dependen directamente de su consideración y de la adaptación de la empresa a dichas circunstancias.

3. PERSPECTIVAS TEÓRICAS EN EL CAMPO DE LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA DE RECURSOS HUMANOS

La Dirección de Recursos Humanos ha sido abordada desde distintas perspectivas basadas en la psicología, economía, *management* y sociología, centrándose en distintos aspectos del proceso (WRIGHT y MCMAHAN, 1992; SCHULER y JACKSON, 1995; MCMAHAN, VIRICK Y WRIGHT, 1999; BAMBERGER Y MESHOULAM, 2000).

En la siguiente ilustración recogemos una clasificación de las principales perspectivas y teorías que han servido de base y, a partir de las cuales, se ha articulado la investigación empírica en este campo, ofrecida por MCMAHAN *et al.* (1999), quienes además consideran una serie de variables condicionantes de la efectividad de la gestión de personal y la justificación teórica de su influencia en la Dirección de Recursos Humanos.

Ilustración 1: Aproximaciones Teóricas a la Dirección de Recursos Humanos

Fuente: McMahan, Virick y Wright, 1999

Dentro de estas perspectivas teóricas, en este trabajo nos centraremos en las que a nuestro juicio han tenido y tienen una mayor repercusión en la investigación empírica: Teoría de Recursos y Capacidades y Teoría del Comportamiento.

3.1. Teoría de Recursos y Capacidades

La Teoría de Recursos y Capacidades supone un desplazamiento del análisis estratégico desde el sector industrial hacia la empresa (PRAHALAD Y HAMEL, 1990). La teoría de la empresa basada en los recursos profundiza en los factores que determinan la diferencia de beneficios, incidiendo no tanto en aspectos cuantitativos, como inversiones de equipo o dimensión, que son fáciles de imitar por parte de los competidores (BECKER Y HUSELID, 1998), sino más bien en activos no observables y específicos, como recursos, habilidades de los miembros de la empresa, rutinas organizativas y cultura empresarial. Se estudia la competencia a través de recursos y capacidades, más que a través de productos y negocios. La teoría de la empresa basada en los recursos tiende a considerar las diferencias de desempeño

entre empresas como resultado de diferencias en eficiencia más que de diferencias en poder de mercado (FOSS, KNUDSEN Y MONTGOMERY, 1995).

La competitividad de la empresa depende entonces de su capacidad para configurar un conjunto único de recursos difícilmente imitables por los competidores que, movilizados con la ayuda de los sistemas de organización y gestión que desarrolle la empresa, le aportará una serie de capacidades distintivas que le permitan generar una renta sostenible a largo plazo (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 1995). Según esta teoría, para que un recurso se constituya en fuente de ventaja competitiva debe cumplir determinadas características: añadir valor a la empresa, ser único y raro, no imitable y no tener sustitutos directos, características que cumplen los recursos humanos (WRIGHT Y MCMAHAN, 1992; WRIGHT, MCMAHAN y MCWILLIAMS, 1994; BECKER Y GERHART, 1996; KAMOCHE, 1996; BARNEY Y WRIGHT, 1998; VALLE CABRERA, 2003).

La Teoría de la Empresa Basada en los Recursos, con carácter tradicional ha trabajado bajo el supuesto de la existencia de un equilibrio estático, fundamentándose principalmente en el supuesto de “no imitabilidad”, ignorando que los cambios que se producen en el entorno pueden anular las fortalezas en las que la empresa fundamenta su competitividad (MAHONEY, 1995; TEECE, PISANO Y SHUEN, 1997). El abandono de este supuesto de estabilidad, nos acerca a una aproximación dinámica de la Teoría de Recursos y Capacidades desde la que se reconoce la necesidad de renovar, relocalizar o reutilizar los recursos para mantener ventajas competitivas en un entorno como el actual caracterizado por su dinamicidad (CHAN, SHAFFER Y SNAPE, 2004).

En cuanto a las principales implicaciones de la consideración de la Teoría de Recursos y Capacidades en el campo de la Dirección de Recursos Humanos podemos destacar, por un lado, el reconocimiento de la necesidad de aplicar sistemas o conjuntos de prácticas de recursos humanos para mejorar la competitividad de la empresa. Así, en el análisis de la relación entre los recursos humanos y los resultados, se ha pasado del estudio de prácticas aisladas al estudio de sistemas de prácticas coherentes entre sí. Por otra parte, se reconoce la importancia determinante del factor humano en el éxito de la organización (CAPELLI Y SINGH, 1992). Las diferentes políticas de recursos humanos –formación, selección, diseño de puestos...- son herramientas que permiten que los recursos humanos cumplan las

características deseables de todo recurso desde esta perspectiva teórica para constituirse en fuente de ventajas competitivas.

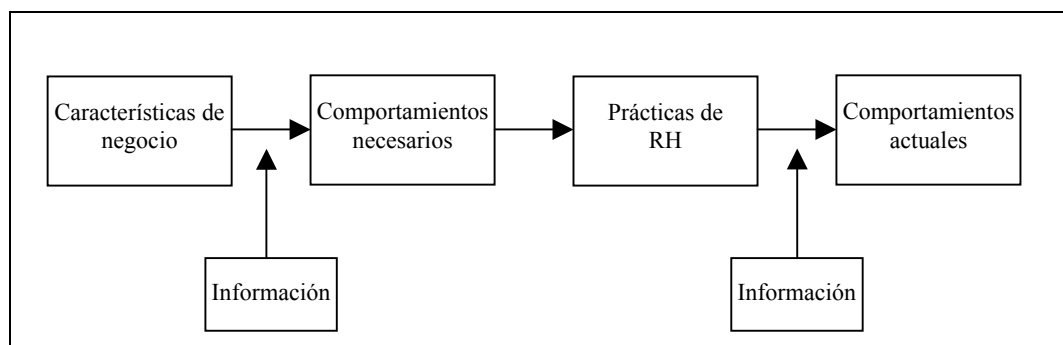
Por último, la aproximación dinámica de esta teoría ha justificado la consideración de variables intermedias en la relación recursos humanos-resultados como el capital humano de la organización (BECKER, HUSELID, PICKUS Y SPRATT, 1997; TAKEUCHI, 2003; SAÁ Y GARCÍA-FALCÓN, 2004; YOUNDT Y SNELL, 2004) o la cultura organizativa (CHAN *et al.*, 2004) e interacciones entre diferentes dimensiones organizativas.

3. 2. Teoría del Comportamiento

La Teoría del Comportamiento puede ser considerada como una de las bases teóricas más utilizadas dentro de la perspectiva contingente en el ámbito de los recursos humanos. La misma está fundamentada en la asunción de que diferentes estrategias requieren de diferentes comportamientos, actitudes y habilidades de los trabajadores (SCHULER, 1987).

Según esta teoría, las prácticas de recursos humanos tendrán un efecto directo sobre el comportamiento de los empleados¹ que se traduce en mejoras de los resultados organizacionales (LAWLER, 1986; HUSELID, 1995; BECKER, HUSELID, PICKUS Y SPRATT, 1997; GUEST, 1997; APPELBAUM *et al.*, 2000; TAKEUCHI, 2003), de manera que la empresa debe aplicar un conjunto de prácticas de personal coherentes con las necesidades de negocio –Ilustración 2 –.

¹ Concretamente sobre los resultados de recursos humanos: rotación, absentismo, esfuerzo, satisfacción y cooperación.

Ilustración 2: La Teoría del Comportamiento aplicada al Estudio de la Efectividad de la DRH

Fuente: McMahan *et al.* (1999)

En este sentido, Huselid afirma que la adopción de prácticas de recursos humanos de alto rendimiento favorecerá la mejora en las habilidades de los trabajadores y en su motivación. En este trabajo nos centraremos en la necesidad de conseguir una serie de comportamientos por parte de los recursos humanos. De hecho, HUSELID (1995) afirma que no se obtendrá todo el resultado potencial de esta mejora del capital humano de la empresa, si no se consigue que los trabajadores desarrollen todas estas habilidades en su trabajo diario. Partiendo de este planteamiento, afirma que el aumento en la motivación de los trabajadores puede ser conseguido mediante la aplicación de una serie de prácticas de recursos humanos que incluyen la evaluación individual o en grupos, su vinculación con la retribución o la utilización de sistemas de promoción interna que permitan el desarrollo de los empleados. El autor entiende, por lo tanto, que gran parte de la contribución hecha por los empleados puede ser regulada y potenciada por las políticas y prácticas establecidas por la Dirección.

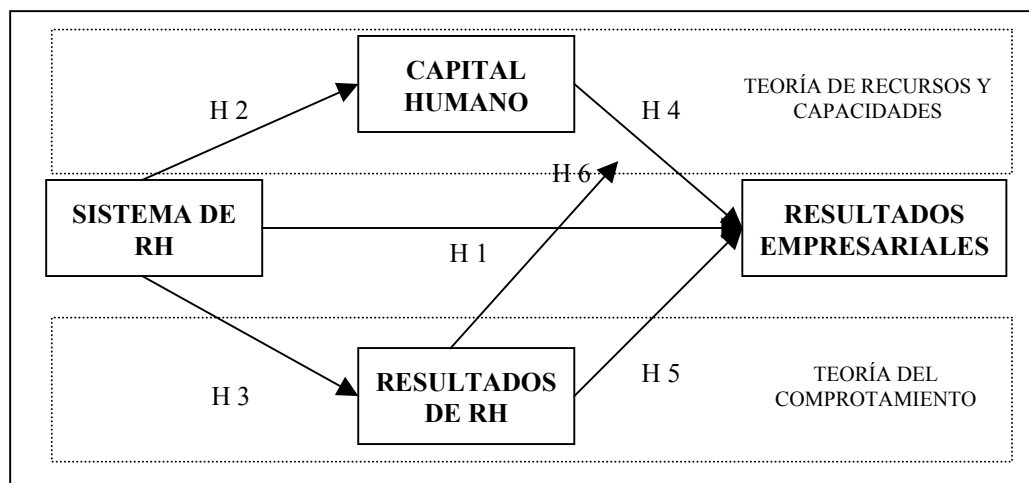
Un marco teórico adicional utilizado en el análisis de la relación entre las actitudes y comportamientos de los trabajadores y los resultados empresariales, es la Teoría del Intercambio Social, centrándose en la manera en que los individuos responden de manera equivalente al apoyo recibido por parte de la empresa. Cuando las percepciones del trabajador son positivas aumenta su compromiso con la empresa, su grado de implicación, el nivel de satisfacción laboral, lo que se traduce en resultados superiores para la empresa. En este sentido, WAYNE, SHORE Y LIDEN (1997) encontraron una relación directa entre las

prácticas de recursos humanos desarrolladas por la organización con la percepción del trabajador sobre el apoyo recibido por parte de la empresa.

4. MODELO PLANTEADO

Como hemos dicho anteriormente, con este trabajo pretendemos integrar las perspectivas teóricas, que con carácter más general han sido utilizadas para articular la investigación en este campo. El modelo recogido en la siguiente ilustración pretende integrar ambas perspectivas teóricas.

Ilustración 3: Modelo integrador de la relación sistema de recursos humanos- resultados



Fuente: Elaboración propia

En primer lugar planteamos la relación que con carácter general ha sido testada en un amplio número de investigaciones que relacionan la aplicación de sistemas de recursos humanos de alto rendimiento en los resultados empresariales (HUSELID, 1995; WRIGHT *et al.*, 1995; KALLEBERG *et al.*, 1996; YOUNDT *et al.*, 1996; CONYON y READ, 1999; BAE y LAWLER, 2000; GUTHRIE, 2001; BAE, CHEN, WAN, LAWLER y WALUMBWA, 2003; GUEST *et al.*, 2003; CHAN *et al.*, 2004). En concreto, planteamos que:

HIPÓTESIS 1: La aplicación de un sistema de prácticas de recursos humanos de alto rendimiento repercute positivamente en los resultados empresariales.

La segunda de las relaciones recogidas en el mismo, hace referencia al efecto positivo que tiene sobre la creación de capital humano la aplicación de sistemas de recursos humanos de alto rendimiento tal y como proponen COLLINS (2000), TAKEUCHI (2003), SAÁ y GARCÍA-FALCÓN (2004) y YOUNDT Y SNELL (2004).

Estos sistemas de recursos humanos de alto rendimiento incluyen variables tales como la formación que permite la adquisición de nuevas habilidades y conocimientos, técnicas rigurosas de selección que garantizan el talento y capacidad de los trabajadores contratados, incentivos que favorecen la búsqueda por parte de los trabajadores de nuevas destrezas, salarios competitivos que retengan a los trabajadores más válidos, un diseño de puestos que resulte motivador y favorezca el aprendizaje constante, sistemas de promoción y estabilidad laboral que sean percibidos por parte de los trabajadores como indicadores del compromiso de la organización y mecanismos de participación que fomenten la transmisión de conocimiento dentro de la organización. La hipótesis planteada es la siguiente:

HIPÓTESIS 2: La aplicación de sistemas de recursos humanos de alto rendimiento repercute positivamente en el capital humano existente en la organización.

En tercer lugar, analizamos la relación entre el sistema de recursos humanos aplicado y los resultados directamente relacionados con los recursos humanos. Dentro de la literatura, existen numerosos trabajos que analizan la influencia positiva de la utilización de sistemas de alto rendimiento sobre aspectos tales como: **satisfacción de los empleados** (KATZ, KOCHAN y WEBER, 1985; KRUEGER Y ROUSE, 1998; HOQUE, 1999; BAE y LAWLER, 2000; FEY, BJÖRKMAN y PAVLOVSKAYA, 2000; ARCAND, BAYAD y FABI, 2002), **compromiso** (HOQUE, 1999; BAE y LAWLER, 2000), **rotación** (BIRD y BEECHLER, 1995; HUSELID, 1995; KRUEGER y ROUSE, 1998; BATT, 2002; GUEST, MICHIE, CONWAY y SHEEHAN, 2003; HARTOG y VERBUG, 2004), **nivel de absentismo** (KATZ *et al.*, 1985; D'ARCIMOLES, 1997; KRUEGER y ROUSE, 1998; BOSELIE, PAAUWE y RICHARDSON, 2003; HARTOG y VERBUG, 2004) y **capacidad para atraer y retener personal con talento** (FEY *et al.*, 2000; ORDIZ, 2000; GELADE e

IVERY, 2003). En este sentido, WRIGHT, MCCORMICK, SHERMAN y MCMAHAN (1999) afirman que: a) técnicas rigurosas de selección aseguran el ajuste entre el trabajador y la cultura organizativa, lo que redundará con su nivel de satisfacción; b) que los programas formativos permiten a la organización transmitir los principales objetivos empresariales; y c) que la retribución variable orienta el esfuerzo y motivación de los trabajadores a las consecución de las metas fijadas por la organización. Con carácter general, estas prácticas de alto rendimiento son percibidas por los trabajadores como un signo de compromiso de la organización (BATT, 2002), y repercute positivamente en los aspectos anteriormente mencionados. En base a estas aportaciones proponemos la siguiente relación:

HIPÓTESIS 3: La aplicación de sistemas de prácticas de alto rendimiento repercute positivamente sobre los resultados relacionados directamente con los recursos humanos.

La cuarta hipótesis hace referencia al papel que desempeña el capital humano en la relación anteriormente descrita. Tomando como base teórica la Teoría de Recursos y Capacidades, DELERY Y SHAW (2001) afirman que: a) el capital humano puede constituirse en fuente de ventaja competitiva; b) que las actividades de Dirección de Recursos Humanos son las que tienen una mayor influencia sobre el capital humano de la empresa. En este sentido BECKER Y GERHART (1996) afirman que la aplicación de sistemas de recursos humanos de alto rendimiento no tiene por qué influenciar positivamente a los resultados *per se*, sino que es necesario un incremento previo en el capital humano de la organización. Empíricamente, esta circunstancia ha sido validada en trabajos como los de TAKEUCHI (2003), SAÁ Y GARCÍA-FALCÓN (2004) o YOUNDT y SNELL (2004). La relación planteada es la siguiente:

HIPÓTESIS 4: El capital humano media en la relación entre el sistema de recursos humanos de alto rendimiento y los resultados empresariales.

Con las dos últimas hipótesis, tomando como base teórica la Teoría del Comportamiento analizamos, en primer lugar, y al igual que para la anterior, el efecto de mediación que los

resultados relacionados directamente con los recursos humanos desempeñan en la relación sistema de recursos humanos-resultados.

BECKER *et al.* (1997) proponen un modelo de siete etapas donde se analiza la relación existente entre la estrategia empresarial y el valor de mercado de la empresa. Así, se reconoce que la estrategia determina el sistema de recursos humanos a utilizar, el cual incide sobre las habilidades de los empleados, su motivación, diseño de puestos y estructura organizativa. Dichas variables se encuentran estrechamente relacionadas con la productividad, creatividad y esfuerzo de los trabajadores, y a su vez con mayores niveles de beneficio y crecimiento, lo que implica un mayor valor de mercado de la empresa.

GUEST (1997) señala una serie de prácticas, cuya aplicación tendrá un efecto concreto sobre el comportamiento de los individuos, el cual se traducirá en el cumplimiento de una serie de objetivos de recursos humanos y de objetivos organizacionales. Esta circunstancia ha sido validada empíricamente en trabajos como los de HUSELID (1995), GELADE E IVERY (2003) o WRIGHT, GARDNER y MOYNIHAN (2003). La hipótesis queda formulada de la siguiente manera::

HIPÓTESIS 5: Los resultados relacionados directamente con los recursos humanos - motivación, clima laboral, satisfacción en el trabajo, rotación y absentismo- median en la relación entre el sistema de prácticas de alto rendimiento y los resultados empresariales.

Con la última de las propuestas intentamos integrar las dos perspectivas teóricas consideradas en el trabajo, proponiendo que la relación entre el capital humano existente en la organización y los resultados empresariales se encuentra moderada por aquellos indicadores relacionados directamente con los recursos humanos.

De esta forma, reconocemos que disponer del capital humano adecuado es una condición necesaria pero no suficiente para la obtención de resultados superiores, de tal forma que esta relación se encuentra supeditada a que la empresa consiga motivar a los trabajadores para que desarrollen ese capital humano, establecer un clima laboral favorable, altos niveles de satisfacción laboral y reducciones en los niveles de absentismo y rotación.

MCDUFFIE (1995) reconoce que el proceso de gestión de personal se constituye en una herramienta clave que permite la consecución de ventajas competitivas siempre y cuando permitan el desarrollo de las habilidades y conocimientos necesarios y, a su vez, consigan que el personal se encuentre motivado para su utilización. Por otro lado, WRIGHT Y SNELL (1991) que las empresas exitosas deben poseer trabajadores motivados y comprometidos con los en el cumplimiento de los objetivos organizativos. Teniendo en cuenta la necesidad de conseguir unos requerimientos en cuanto a las circunstancias que rodean la realización del trabajo, vinculadas directamente con los trabajadores como garantía del éxito de las actividades de personal desarrolladas, proponemos lo siguiente:

HIPÓTESIS 6: Los resultados directamente relacionados con los recursos humanos moderan la relación entre el capital humano y los resultados empresariales siendo superiores en aquellas organizaciones que consiguen condiciones de trabajo más favorables en términos de motivación, clima laboral, satisfacción en el trabajo, rotación y absentismo.

5. DESCRIPCIÓN DE LAS VARIABLES INCLUIDAS EN EL MODELO Y PROPUESTA DE OPERACIONALIZACIÓN

5.1. Determinación del sistema de prácticas de recursos humanos

La primera variable considerada es la existencia de **mercados internos de trabajo**, la cual será medida a través de la escala propuesta por DELANEY y HUSELID (1996), que consideran, por un lado la utilización de fuentes internas de reclutamiento y la utilización por parte de la empresa de planes de carrera para sus empleados. El establecimiento de mercados internos de trabajo asegura que las personas que ocupen cargos directivos tengan un conocimiento total de la empresa, negocio, proceso productivo y tecnología (PFEFFER, 1998).

Otro aspecto del sistema de recursos humanos es la **rigurosidad de las actividades de selección** desarrollada por la empresa, característica del proceso de contratación que asegura la idoneidad de los nuevos empleados a las necesidades de la empresa y su capacidad para desarrollar las políticas establecidas por la ésta.

Por otro lado, dentro del análisis del proceso de contratación, analizaremos el nivel de **estabilidad en el empleo** que las empresas ofrecen a sus empleados. Esta variable es un indicador del compromiso de la empresa con sus trabajadores (PFEFFER, 1998). Para su medición se incluyen cuatro ítems adaptados de DELERY y DOTY (1996), relativos al tiempo de permanencia de los empleados en la compañía y al tipo de contrato que realiza la empresa. Para su medición se utilizó la escala desarrollada por SNELL y DEAN (1992)

La **formación** es una de las variables que además de ser incluida en muchos trabajos se constituye en la mayoría de los casos en un factor explicativo del resultado. Para su medición se adaptaron una serie de ítems del trabajo de SNELL y DEAN (1992) para determinar la intensidad de estas actividades.

La **participación** de los trabajadores determina el grado de intervención de los mismos en la toma de decisiones, así como la manera en que la empresa establece mecanismos para incorporar las percepciones y sugerencias de los individuos en el proceso de dirección. El establecimiento de mecanismos de participación incrementa la satisfacción de los empleados, motivación y su productividad (PFEFFER, 1998).

La variable **diseño amplio de puestos** intenta precisar en qué grado la compañía fomenta la rotación entre los distintos puestos y concede autonomía a los trabajadores para la realización de sus tareas. La misma será determinada mediante una escala compuesta por 4 ítems relativos a la amplitud y profundidad de los puestos de trabajo

Por último, la **política retributiva** ha sido medida utilizando la escala desarrollada en el trabajo de SAURA Y GÓMEZ MEJÍA (1996). Dada la complejidad de dicha escala –sobre todo por el número de ítems que la componen–, se optó por extraer los más relevantes, que a su vez han sido considerados de manera reiterativa en diversas investigaciones como son componentes de la retribución, nivel salarial y equidad interna.

Por otro lado, en cuanto a la forma de hacer operativo el sistema de recursos humanos, la tendencia principal en la literatura es la de construir un solo índice que, con carácter aditivo contenga un grupo de prácticas determinado, recogiendo aspectos relativos a la selección, formación, desarrollo, retribución y diseño de puestos. (BAE Y LAWLER, 2000; RAMSAY *et al.*, 2000; DATTA *et al.*, 2005). BECKER y HUSELID (1998) destacan que, sin estar exenta de limitaciones, ésta es la manera más indicada para construir un índice de recursos humanos por dos razones fundamentales: a) un solo índice es reflejo de la noción de un único sistema de Dirección de Recursos Humanos como activo estratégico; b) dado que este índice se construye a partir de combinaciones de los valores de las escalas, existen múltiples alternativas que permiten mejorar los resultados.

5.2. Capital humano

El capital humano, puede ser definido como la capacidad colectiva de la organización para conseguir los resultados deseados mediante la utilización del conocimiento de los trabajadores, y puede ser considerado como la suma de la experiencia de los trabajadores, de sus conocimientos y de sus aptitudes (TSENG y JAMES, 2005).

El capital humano existente en una organización puede convertirse en fuente de ventajas competitivas mejorando los niveles de productividad, así como la satisfacción de los clientes (YOUNDT y SNELL, 2004). Para su medición se considerará una escala compuesta por cinco ítems basada en el trabajo de YOUNDT y SNELL (2004), relativos a aspectos como el nivel de habilidad de los trabajadores, experiencia, conocimiento y creatividad.

5.3. Indicadores de resultado

El resultado empresarial es la variable dependiente utilizada con carácter más general dentro de la investigación en el área de Dirección de Empresas y es al mismo tiempo uno de los constructos más imprecisos (ROGERS y WRIGHT, 1998), produciéndose un esfuerzo constante desde la literatura para buscar un significado y una forma de operacionalización.

En nuestro trabajo, por un lado, incluiremos una medida de resultados empresariales de tipo subjetivo basándonos en la propuesta de DELANEY y HUSELID (1996), fundamentados en que: a) los indicadores financieros adolecen de una serie de limitaciones debido a que los mismos, y a pesar de estar fundamentados en resultados contables, no recogen muchos aspectos que pueden ser indicios claros de la situación de la empresa; y b) por la tendencia existente dentro de la literatura a utilizarlos.

Por otro lado, se considerarán resultados directamente relacionados con los recursos humanos para lo que se ha elaborado una escala específica con aspectos relativos a motivación, satisfacción de los trabajadores, clima laboral, rotación y absentismo. Estos resultados, tal y como queda planteado en el modelo, median en la relación entre el sistema de recursos humanos de alto rendimiento y los resultados empresariales y moderan la relación entre el capital humano existente en la organización y los resultados de tipo empresarial.

6. RESULTADOS DEL CONTRASTE DE HIPÓTESIS

Las empresas objeto de estudio son aquellas entidades financieras pertenecientes a la Economía Social: Cooperativas de Crédito y Cajas de Ahorros. La recogida de datos se realizó mediante el envío de una encuesta postal, entre los meses de enero y junio de 2006, dirigida a los directores de recursos humanos de aquellas organizaciones con más de 20 empleados. En total recibimos 65 cuestionarios válidos.

El contraste de hipótesis fue realizado aplicando técnicas de regresión lineal. En todos los casos la introducción de las variables será realizada por fases, introduciendo en primer

lugar la variable de control tamaño construida a partir del logaritmo del número de empleados.

En primer lugar, analizamos la influencia del sistema de recursos humanos de alto rendimiento sobre los resultados empresariales –modelo 1-, sobre el capital humano de la organización –modelo 2- y sobre los resultados relacionados directamente con los recursos humanos –modelo 3-.

TABLA 1: CONTRASTE DE LAS HIPÓTESIS 1, 2 Y 3						
	VARIABLE DEPENDIENTE					
	RESULTADOS EMP		CAPITAL HUMANO		RESULTADOS RH	
TAMAÑO	0,122	0,101	0,134**	0,127**	0,08	0,07
SISTEMA DE RH	-	0,236**		0,346**		0,316**
R ²	0,056	0,185	0,0682	0,1572	0,023	0,212
R ² AJUSTADO	0,041	0,159	0,041	0,159	0,008	0,187
ΔR ²	0,056	0,129	0,056	0,089	0,023	0,189
F	3,754*	7,058***	3,754*	5,782**	0,1572	8,346***
CAMBIO EN F	3,754*	9,837***	3,754	6,547***	1,499	14,864***
** Significativo con p<0,05; *** Significativo con p<0,01						

Para las tres variables dependientes la introducción en el modelo del sistema de recursos humanos de alto rendimiento mejora la capacidad explicativa del modelo y su B es significativo, por lo que consideramos contrastadas las tres primeras hipótesis.

Para el contraste de las hipótesis 4 y 5, donde se plantea el efecto moderador del capital humano y de los resultados de recursos humanos respectivamente en la relación entre el sistema de prácticas de recursos humanos y los resultados empresariales adoptamos la propuesta de BARON y KENNY (1996). Según estos autores el efecto moderador se analiza siguiendo tres etapas: 1) analizar el efecto directo de la variable independiente en la dependiente –verificado en la Hipótesis 1-; 2) analizar el efecto entre la variable moderadora y la dependiente; 3) analizar la forma en la que se modifica el coeficiente B de la variable independiente, cuando la moderadora es considerada –si la B se reduce, podemos afirmar que existe un efecto de mediación-.

TABLA 2: CONTRASTE DE LAS HIPÓTESIS 4 Y 5

	RESULTADOS EMP			RESULTADOS EMP		
TAMAÑO	0,122	0,101	0,122	0,122*	0,101	0,06
SISTEMA DE RH	-	0,236**	0,116	-	0,236**	- 0,108
CAPITAL HUMANO	-	-	0,423***	-	-	-
RESULTADOS DE RH	-	-		-	-	0,386***
R ²	0,056	0,185	0,321	0,056	0,185	0,285
R ² AJUSTADO	0,041	0,159	0,288	0,041	0,159	0,249
ΔR^2	0,056	0,129	0,136	0,056	0,129	0,099
F	3,754	7,058***	9,630***	3,754	7,058***	8,088***
CAMBIO EN F	3,754	9,837***	12,219***	3,754	9,837***	8,450***
** Significativo con p<0,05; *** Significativo con p<0,01						

En ambos casos, podemos comprobar que cuando se introduce las variables mediadoras, el coeficiente B asociado al sistema de prácticas de recursos humanos se reduce y ambas variables son significativas por lo que quedan contrastadas las hipótesis 4 y 5. Por lo tanto, el capital humano y los resultados de RH median en la relación entre el sistema de prácticas de recursos humanos y los resultados.

Por último, realizamos el contraste de la hipótesis 6. Siguiendo a VENKATRAMAN (1989) y AIKEN y WEST (1991), para poder medir la existencia del efecto moderador, debemos plantear ecuaciones de regresión múltiple con las siguientes interacciones: $Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_1X_2$. De esta manera, la hipótesis de moderación no será rechazada si el coeficiente no estandarizado B_3 es significativamente distinto de cero, corroborando el efecto de ajuste entre X_1 y X_2 –capital humano y resultados de recursos humanos respectivamente– sobre la variable dependiente Y –resultados empresariales, y el incremento en la capacidad explicativa del modelo es significativo. Como puede observarse en la siguiente tabla, el término interacción no es significativo por lo que queda rechazada la hipótesis 6.

TABLA 3: CONTRASTE DE LA HIPÓTESIS 6

	RESULTADOS EMP			
TAMAÑO	0,134**	0,127**	0,0845	0,956
CAPITAL HUMANO	-	0,346**	0,221**	0,156*
RESULTADOS DE RH	-	-	0,186**	0,142*
CAPITAL HUMANO*RESULTADOS DE RH	-	-	-	0,0843
R ²	0,0682	0,157	0,197	0,212
R ² AJUSTADO	0,041	0,159	0,157	0,160
ΔR ²	0,056	0,089	0,039	0,016
F	3,754	7,058***	4,974***	4,039**
CAMBIO EN F	3,754	9,837***	2,984	1,189

** Significativo con $p < 0,05$; *** Significativo con $p < 0,01$

7. CONCLUSIONES

Este trabajo es una propuesta de investigación empírica que tiene la principal finalidad de integrar las principales perspectivas teóricas de las cuales se ha articulado la investigación que analiza la repercusión de la estrategia de recursos humanos sobre los resultados empresariales.

Para ello se ha planteado un modelo teórico en el cual se proponen dos variables que median en la relación entre el sistema de recursos humanos y los resultados empresariales que son el capital humano existente en la organización y los resultados directamente relacionados con los recursos humanos. Así mismo, reconocemos que tal vez, estos últimos moderen la relación entre el capital humano y los resultados empresariales, en tanto que la disposición por parte de la empresa del capital humano adecuado no garantiza la consecución de ventajas competitivas si en los individuos no se dan unas condiciones que favorezcan la aplicación de este capital humano con fines productivos, de acuerdo a los objetivos e intereses de la organización.

Como datos destacables de este trabajo podemos señalar los siguientes:

- La utilización de sistemas de recursos humanos de alto rendimiento influye positivamente en los resultados empresariales.
- Esta relación, en línea con la Teoría de Recursos y Capacidades en su vertiente dinámica -desde la que se reconoce que existen variables intermedias que sirven para explicar la forma en la que los recursos humanos influyen sobre los resultados- se produce a través de la mejora del capital humano de la organización.
- Además, de la misma manera hemos encontrado soporte empírico para la Teoría del Comportamiento, en tanto que la estrategia de recursos humanos influye directamente en las actitudes de los empleados y ello se traduce en resultados superiores.

Únicamente no se ha podido determinar el efecto moderador de los resultados de recursos humanos en la relación sistema de prácticas y resultados empresariales, si bien esta falta de contraste puede deberse a problemas metodológicos en la determinación de las interacciones por el tamaño de la muestra.

Los resultados de este estudio han de considerarse e interpretarse con cierta cautela derivada de las limitaciones propias del mismo.

Entre las mismas, podemos destacar, en primer lugar, el reducido tamaño de la muestra, unido al hecho de ser circunscrito a un solo sector, con las implicaciones que ello tiene: a) limitación para generalizar los resultados; b) imposibilidad de utilizar modelos de ecuaciones estructurales; y c) restricciones en la interpretación de resultados.

Otra de las limitaciones del estudio, está relacionada con la utilización de datos transversales¹⁵, que no permiten establecer relaciones exactas de causalidad. Esta deficiencia ha sido subsanada parcialmente considerando las rentabilidades de los cuatro años anteriores, y observando que la relación recursos humanos-resultados es menor en este caso.

Las futuras líneas de investigación deben ir encaminadas a superar las limitaciones anteriormente señaladas y ampliar el ámbito de estudio como consecuencia de los hallazgos

obtenidos en este trabajo, en cuanto a otras posibles contingencias que condicionen la efectividad de las políticas de personal y a centrar las investigaciones en la manera en que las empresas implantan su estrategia de recursos humanos.

Concretamente se hace necesario el planteamiento de modelos de ecuaciones estructurales, para determinar el sentido de las relaciones entre las variables y poder establecer el mecanismo que hace que la aplicación de determinadas prácticas de recursos humanos genere un efecto positivo en los resultados.

Por último es importante destacar que este trabajo supone un avance en la investigación, en tanto que se profundiza en la forma en la que los recursos humanos pueden ser generadores de ventajas competitivas. Futuras investigaciones pueden ir en esta línea buscando otra serie de variables que permitan entender la problemática analizada.

BIBLIOGRAFÍA

- APPELBAUM, E., BAILEY, T., BERG, P. y KALLEBERG, A.L. *Manufacturing Advantage: Why High Performance Work Systems Pay Off*. Londres, Cornell University Press, 2000.
- APPLEYARD, M.M. y BROWN, C. Employment Practices and Semiconductor Manufacturing Performance. *Industrial Relations*, vol. 40, nº 3, 2001, p. 436-471.
- ARCAND, M., BAYAD, M. y FABI, B. *L' Annals of Public and Cooperative Economics Effet des Pratiques de Gestion des Ressources humaines sur L'Efficacité Organisationnelle de Coopératives Financières Canadiennes.*, vol. 72, nº 2, 2002, p. 215-240.
- ARTHUR, J.B. Effects of Human Resource Systems on Manufacturing Performance and Turnover. *Academy of Management Journal*, vol. 37, nº 3, 1994, p. 670-687.
- BAE, J. y LAWLER, J.N. Organizational and HRM Strategies in Korea: Impact on Firm Performance in an Emerging Economy. *Academy of Management Journal*, vol. 43, nº3, 2000, p. 502-517.

- BAMBERGER, P. y MESHOULAM, I. *Human Resource Strategy*. Sage Publications, Thousand Oaks C.A. 2000.
- BARON, R.M. y KENNY, D.A. The Moderator-Mediator Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, nº 51, 1996, p. 1173-1182.
- BARNEY, J. y WRIGHT, P.M. On Becoming a Strategic Partner: The Roles of Human Resources in Gaining Competitive Advantage. *Human Resource Management*, vol. 37, nº1, 1998, p. 31-41.
- BARON, J.N. y KREPS, D.M. *Strategic Human Resource: Frameworks for General Manager*. Nueva York, John Wiley & Sons, 1999.
- BARTEL, A.P. Productivity Gains from the Implementation of Employee Training Programs. *Industrial Relations*, vol. 33 nº4, 1994, p. 411-425.
- BARTEL, A.P. Human Resource Management and Organizational Performance: Evidence from Retail Banking. *Industrial and Labor Relations Review*, vol. 57, nº2, 2004, p. 181-203.
- BATT, R. Managing Customer Services: Human Resource Practices, Quit Rates, and Sales Growth. *Academy of Management Journal*, vol. 45, nº3, 2002, p. 587-597.
- BATT, R., COLVIN, A.J.S. y KEEFE, J. Employee Voice, Human Resource Practices, and Quit Rates: Evidence from the Telecommunications Industry. *Industrial and Labor Relations Review*, vol. 55, nº4, 2002, p. 573-594.
- BAYO, A. y MERINO, J. Human Resource Management, Strategy and Operational Performance in the Spanish Manufacturing Industry. *Management*, vol. 5, nº3, 2002, p. 175-199.
- BECKER, B. E. y HUSELID, M. A. High Performance Work Systems and Firm Performance: A Synthesis of Research and Managerial Implications”. En Ferris, G. R. (Eds.), *Research in Personnel and Human Resource Management*, 16, 1998, p. 53-101. JAI Press, Greenwich.
- BECKER, B., HUSELID, M., PICKUS, P. y SPRATT, M. HR as a Source of Shareholder Value: Research and Recommendations. *Human Resource Management Journal*, vol. 36, nº 1, 1997, p. 39-47.
- BECKER, B.E. y GERHART, B. The Impact of Human Resource Management on Organizational Performance: Progress and Prospects. *Academy of Management Journal*, vol. 39, nº 4, 1996, p. 779-801.

- BJÖRKMAN, I. y XIUCHENG, X.C. Human Resource Management and the Performance of Western Firms in China. *International Journal of Human Resource Management*, vol. 13, nº6, 2002, p. 853-864.
- BOSELIE, P., PAAUWE, J. y Richardson, R. Human Resource Management, Institutionalization and Organizational and Performance: A Comparison of Hospital, Hotel and Local Government. *International Journal of Human Resource Management*, vol. 14, nº8, 2003, p. 1407-1429.
- BRATTON, J. y GOLD, J. *Human Resource Management: Theory and Practice*. Palgrave MacMillan, Basingstoke. 2003.
- BROCKBANK, W. If HR Were Really Strategically Proactive: Present and Future Directions in HR's Contribution to Competitive Advantage. *Human Resource Management*, vol. 38, nº 4, 1999, p. 337-352.
- BULLER, P.F. y NAPIER, N.K. Strategy and Human Resource Management Integration in Fast Growth versus Other Mid-Sized Firms. *British Journal of Management*, vol. 4, nº 1, 1993, pp. 77-90.
- CANO, C.J. y CÉSPEDES, J.J. Estrategia de Negocio y Prácticas de Recursos Humanos en las Cooperativas. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 43, 2003, p. 63-84.
- CAPPELLI, P. y SINGH, H. Integrating Strategic Human Resources and Strategic Management. En Lewin, D. Mitchell, O.S. y Sherer, P. (Eds.), *Research Frontiers in Industrial Relations and Human Resources*, 1992, p. 165-192. WI: Industrial Relations Research Association, Madison.
- CHADWICK, C. y CAPPELLI, P. Alternatives to Generic Strategy Typologies in Strategic Human Resource Management. En Wright, P.M, Dyer, L.D, Boudreau, J.W. y Milkovich, G.T. (Eds.), *Research in Personnel and Human Resource Management*, Supplement 4, 1999, p. 1-29. JAI Press, Greenwich. .
- CHAN, L.M., SHAFFER, M.A. y SNAPE, E. In Search of Sustained Competitive Advantage: The Impact of organizational Culture, Competitive Strategy and Human Resource Management Practices on Firm Performance. *The International Journal of Human Resource Management*, vol. 15, nº 1, 2004, p. 17-35.
- CLAVER, E., GASCÓ, J.L. y LLOPIS, J. *Los Recursos Humanos en la Empresa: Un Enfoque Directivo*. Madrid, Editorial Cívitas.2000.

- COLLINS, C.J. Strategic Human Resource Management and Knowledge-Creation Capability: Examining the black Box between HR and Performance. *Tesis Doctoral*, Universidad de Mariland.2000.
- CONYON, M. y READ, L. Corporate Productivity, Complementarities and Human Resource Management System. *Working Paper de la Warwick Business School*. Coventry.1999.
- D'ARCIMOLES, C.H. Human Resource Policies and Company Performance: A Quantitative Approach Using Panel Data. *Organization Studies*, vol. 18, nº 5, 1997, p. 857-874.
- DATTA, D.K., GUTHRIE, J.P. y WRIGHT, P.M. Human Resource Management and Labor Productivity: Does Industry Matter?. *Academy of Management Journal*, vol. 48, nº 1, 2005, p. 135-145.
- DELANEY, J.T. y HUSELID, M.A. The Impact of Human Resource Management Practices on Perceptions of Organizational Performance. *Academy of Management Journal*, vol. 39, nº 4, 1996, p. 949-969.
- DELERY, J.E. y DOTY, D.H. Modes of Theorizing in Strategic Human Resource Management: Tests of Universalistic, Contingency, and Configurational Performance Predictions., *Academy of Management Journal*, vol. 39, nº4, 1996, p. 802-835.
- DELERY, J.E. y SHAW, J.D. The Strategic Management of People in Work Organizations: Review, Synthesis, and Extension. Trabajo presentado en el *Academy of Management Meeting*. Washington.2001.
- DEVANNA, M.A., FOMBRUN, C.J. y TICHY, N.M. Human Resources Management: A Strategic Perspective. *Organizational Dynamics*, vol. 9, nº 3, 1981, p. 51-67.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Z. Las Bases Internas de la Competitividad en la Empresa. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 4, nº 2, 1995, p. 11-20.
- FERRIS, G. R., HOCHWARTER, W. A., BUCKLEY, M. R., HARRELL-COOK, G. y FRINK, D.D. Human Resources Management: Some New Directions. *Journal of Management*, vol. 25, nº 3, 1999, p. 385-415.
- FEY, C.F., BJÖRKMAN, I. y PAVLOVSKAYA, A. The Effect of Human Resource Management Practices on Firm Performance in Russia. *International Journal of Human Resource Management*, vol. 11, nº 1, 2000, p. 1-18.
- FOSS, N.J., KNUDSEN, C. y MONTGOMERY, C.A. An Exploration of Common Ground: Integrating Evolutionary and Strategic Theories of the Firm”. En Montgomery, C.A. (Eds.), *Resource-Based and Evolutionary Theories of the Firm: Towards a Synthesis*, 1995, p 1-17. Dordrech, Kluwer.

- GELADE, G.A. e IVERY, M. The Impact of Human Resource Management and Work Climate on Organizational Performance. *Personnel Psychology*, vol. 56, nº 2, 2003, p. 383-404.
- GERSTEIN, M. y REISMAN, H. Strategic Selection: Matching Executives to Business Conditions, *Sloan Management Review*, vol. 24, nº 2, 1983, p. 33-49.
- GOLDEN, K.W. y RAMANUJAM, V. Between a Dream and a Nightmare: On the Integration of the Human Resource Management and Strategic Planning Processes. *Human Resource Management*, vol. 24, nº 4, 1985, p. 429-452.
- GUEST, D. Human Resource Management and Performance: A Review and Research Agenda. *International Human Resource Management*, vol. 8, nº 3, 1997, p. 263-276.
- GUEST, D., MICHIE, J., CONWAY, N. y SHEEHAN, M. Human Resource Management and Corporate Performance in the UK. *British Journal of Management*, vol. 41, nº 2, 2003, p. 291-314.
- GUTHRIE, J. High Involvement Work Practices, Turnover and Productivity: Evidence from New Zealand. *Academy of Management Journal*, vol. 44, nº 1, 2001, p. 180-192.
- GUTHRIE, J.P., SPELL, C.S. y NYAMORI, R.O. Correlates and Consequences of High Involvement Work Practices: The Role of Competitive Strategy. *International Journal of Human Resource Management*, vol. 13, nº 2, 2002, p. 183-197.
- HAREL, G. H. y TZAFRIR, S. The Effects of HRM Practices on the Perceptions of Organizational and Market Performance of the Firm. *Human Resource Management*, vol. 38, nº 3, 1999, p.185-200.
- HARTOG, D.N. y VERBURG, R.M. High Performance Work Systems, Organizational Culture and Firm Effectiveness. *Human Resource Management Journal*, vol. 14, nº 1, 2004, p. 55-78.
- HERNANDEZ PERLINES, F. y PEÑA GARCIA-PARDO, I. Validez de los enfoques universalista y contingente de la dirección de recursos humanos en el sector financiero de la economía social. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 57, abril, 2007, p. 193-222.
- HUANG, T.C. Are the Human Resource Practices of Effective Firms Distinctly Different from Those of Poorly Performing Ones?. *International Journal of Human Resource Management*, vol. 11, nº 2, 2000, p. 436-451.

- HUSELID, M.A. The Impact of Human Resource Management Practices on Turnover, Productivity and Corporate Financial Performance. *Academy of Management Journal*, vol. 8, nº 3, 1995, p. 635-672.
- HUSELID, M.A., JACKSON, S.E. y SCHULER, R. S. Technical and Strategic Human Resource Management Effectiveness as Determinants of Firm Performance. *Academy of Management Journal*, vol. 40, nº 1, 1997, p. 171-189.
- ICHNIEWSKI, C. y SHAW, K. The Effects of Human Resource Management Systems on Economic Performance: An International Comparison of U.S. and Japanese Plants. *Management Science*, vol. 45, nº5, 1999, p. 704-721.
- ICHNIEWSKI, C., SHAW K. y PRENNUSHI G. The Effects of Human Resources Management Practices on Productivity: A Study of Steel Finishing Lines. *The American Economic Review*, vol. 87, nº 3, 1997, p 291-314.
- JACKSON, S.E., SCHULER, R.S. y RIVERO, J.C. Organizational Characteristics as Predictors of Personnel Practices. *Personnel Psychology*, vol. 42, nº 4, 1989, p. 727-786.
- JACKSON, S.E., y SCHULER, R.S. Understanding Human Resource Management in the Context of Organisations and their Environments, *Annual Review of Psychology*, vol. 46, nº 1, 1995, p. 237-264.
- JOHNS, G. Constraints on the Adoption of Psychology-Based Personnel Practices: Lessons from Organizational Innovation. *Personnel Psychology*, vol. 46, nº 3, 1993, p. 569-592.
- KALLEBERG, A.L. Flexible Firms and Labour Market Segmentation, *Work and Occupations*, vol. 30, nº 2, 2003, p. 154-175.
- KALLEBERG, A.L., KNOKE, D., MARSDEN, P. y SPAETH, J. *Organizations in America: Analyzing their Structures and Human Resource Practices*. Londres, Sage Publications.1996.
- KAMOCHE, K. Strategic Human Resource Management within a Resource-Capability View of the Firm. *Journal of Management Studies*, vol. 33, nº 1, 1996, p. 213-233.
- KHATRI, N. Managing Human Resource for Competitive Advantage: A Study of Companies in Singapore. *International Journal of Human Resource Management*, vol. 11, nº 2, 2000, p. 336-365.
- KOCHAN, T. y OSTERMAN, P. *The Mutual Gains Enterprise*. Boston, Harvard Business School Press.1994.

- LENGNICK-HALL, C.A., LENGNICK-HALL, M.L. Strategic Human Resource Management: A Review of the Literature and a Proposed Typology. *Academy of Management Review*, vol. 13, nº 3, 1988, p. 454-470.
- MAHONEY, J.T. The Management of Resources and the Resource of Management. *Journal of Business Research*, vol. 33, nº 1, 1995, p. 91-101.
- MARTELL, K. y CARROLL Which Executive Human Resource Management Practices for the Top Management Team are Associated with Higher Firm Performance?. *Human Resource Management*, vol. 34, nº 4, 1995, p. 497-512.
- MCDUFFIE, J.P. Human Resource Bundles and Manufacturing Performance: Organizational Logic and Flexible Production Systems in the World Auto Industry. *Industrial and Labour Relations Review*, vol. 48, nº 2, 1995, p. 197-221.
- MCMAHAN, G.C., VIRICK, M. y WRIGHT, P.M. Alternative Theoretical Perspectives for Strategic Human Resource Management Revisited: Progress, Problems, and Prospects. En Wright, P.M, Dyer, L.D, Boudreau, J.W. y Milkovich, G.T. (Eds.), *Research in Personnel and Human Resource Management*, Supplement 4, 1999, p. 99-122, Greenwich, JAI Press.
- MICHIE, J. y SHEEHAN-QUINN, M. Labour Market Flexibility, Human Resource Management and Corporate Performance. *British Journal of Management*, vol. 12, nº 4, 2001, p. 287-306.
- MILES, R.E. y SNOW, C.C. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. New York, McGraw-Hill.1978.
- MILES, R.E. y SNOW, C.C. Designing Strategic Human Resource Systems. *Organizational Dynamics*, vol. 31, nº 1, 1984, p. 36-52.
- MOLINA, J.A. y ORTEGA, R. Effects of Employee Training on the Performance of North-American Firms. *Applied Economics Letters*, vol. 10, nº 9, 2003, p. 549-552.
- ORDIZ, M. Efectividad Universal y Contingente de las Prácticas de Recursos Humanos: Un estudio Aplicado a la Estrategia Competitiva. Ponencia presentada en el X Congreso de ACEDE. Oviedo.2000.
- PEÑA GARCIA-PARDO, I. y HERNANDEZ PERLINES, F. Análisis de la estrategia de negocio y de la integración de la función de personal en el proceso estratégico como moderadoras de la efectividad de los sistemas ideales de recursos humanos, *Revista de Economía y Empresa*.2007.

- PFEFFER, J. *Competitive Advantage Through People*. Boston, Harvard Business School Press. 1994.
- PFEFFER, J. Seven Practices of Successful Organizations. *California Management Review*, vol. 40, nº 2, 1998, p. 96-123.
- PRAHALAD, C.K. y HAMEL, G. The Core Competence of the Corporation. *Harvard Business Review*, vol. 68, nº 3, 1990, p. 79-91.
- RAJAGOPALAN, N. Strategic Orientations, Incentive Plan Adoptions, and Firm Performance: Evidence from Electric Utility Firms. *Strategic Management Journal*, vol. 18, 1996, p. 761-785.
- RAMSAY, H., SCHOLARIOS, D. y HARLEY, B. Employees and High-Performance Work Systems: Testing inside the Black Box. *British Journal of Industrial Relations*, vol. 38, nº 4, 2000, p. 501-531.
- RODRÍGUEZ, J.M. El Desarrollo Interno de los Recursos Humanos como Fuente de Ventaja Competitiva para la Empresa. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 13, nº 2, 2004, p. 119-136.
- RUTHERFORD, M.W., BULLER, P.F y MCMULLEN, P.R. Human Resource Management Problems over the Life Cycle of Small to Medium-Sized Firms. *Human Resource Management*, vol. 42, nº 4, 2003, p. 321-335.
- SAÁ, P. y GARCÍA-FALCÓN, J.M. The Influence of Human Resource Management in Savings Bank Performance. *The Service Industries Journal*, vol. 24, nº 2, 2004, p. 51-66.
- SABATER, V. La Nueva Política Retributiva de las Organizaciones Actuales y su Impacto en los Resultados de la Empresa. *Tesis Doctoral*, Alicante.2002.
- SASTRE, M.A. y AGUILAR, E.M. *Dirección de Recursos Humanos. Un Enfoque Estratégico*. McGraw Hill, Madrid. 2003.
- SAURA, M. D. y GÓMEZ MEJÍA. L. R. The Linkages between Business Strategies and Compensation Policies using Miles and Snow's Framework. *Working Paper de la Universidad Carlos III*. Madrid. 1996.
- SCHULER, R.S. Personnel and Human Resource Management Choices and Organizational Strategy. *Human Resource Planning*, vol. 10, nº 1, 1987, p. 1- 17.
- SCHULER, R.S. y JACKSON, S.E. Linking Competitive Strategies with Human Resource Management Practices. *Academy of Management Executive*, vol. 1, nº 3, 1987, pp. 207-220.

- SELS, L., WINNE, S., MAES, J., FAEMS, D., DELMOTTE, J. y FORRIER, A. How HRM Affects Corporate Financial Performance: Evidence from Belgian SMEs. *Working Paper de la Katholiek Universiteit, Leuven*.2003.
- SNELL, S. y DEAN, J. Integrated Manufacturing and Human Resource Management: A Human Capital Perspective. *Academy of Management Journal*, vol. 35, nº 3, 1992, p. 467-504.
- SNELL, S.A. YOUNDT, M.A. y WRIGHT, P.M. Establishing a Framework for Research in Strategic Human Resource Management: Merging Resource Theory and Organizational Learning. En G. Ferris (Eds.), *Research in Personnel and Human Resource Management*, 14, 1996, p. 61–90. JAI Press, Greenwich.
- SPARROW, P. y WU, P.C. Does National Culture Really Matter?. Predicting HRM Preferences of Taiwanese Employees. *Employee Relations*, vol. 20, nº 1,1998, p. 26–56.
- TAKEUCHI, R. How do Get There from Here? Undersastanding the Black Box in Strategic HRM Research from Resource-Based and Social Exchange Perspectives”. *Tesis Doctoral*, Universidad de Mariland. 2003.
- TEECE, D.J., PISANO, G. y SHUEN, A. Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, vol. 18, nº 7, 1997, p. 509-533.
- TSENG, C.Y y GOO, Y.J. Intellectual Capital and Corporate Value in an Emerging Economy: Empirical Study of Taiwanese Manufacturers. *R & D Management*, vol. 35, nº 2, 2005, p. 187-200.
- VALLE CABRERA, R.J. *Gestión Estratégica de Recursos Humanos*. Prentice-Hall, Madrid. 2003.
- VAN SLUIJS, E, VAN ASSEN, A. y DEN HERTOOG, J.F. Personnel Management and Organizational Change: A Sociotechnical Perspective. *European Work and Organizational Psychologist*, vol. 1, nº 1, 1991, p. 27-51
- VENKATRAMAN, N. The Concept of Fit in Strategy Research: Toward Verbal and Statistical Correspondence. *Academy of Management Review*, vol. 14, nº 3 1989, p. 423-444.
- WAYNE, S.J., SHORE, L.M. y LIDEN, R.C. Perceived Organizational Support and Leader-Member Exchange: A Social Exchange Perspective. *Academy of Management Journal*, vol. 40, nº 1, 1997, p. 82-111.

- WOOD, S. Human Resource Management and Performance”. *International Journal of Management Reviews*, 1(4), 1999, p. 67-413.
- WRIGHT, P.M. HR - Strategy Fit: Does it Really Matter?. *Human Resource Planning*, vol. 21, nº 4, 1998, p. 56-57.
- WRIGHT, P.M. GARDNER, T.M. y MOYNIHAN, L.M. The Impact of HR Practices on the Performance of Business Units. *Human Resource Management Journal*, vol. 13, nº 3, 2003, p. 21-36.
- WRIGHT, P.M. y MCMAHAN, G.C. Theoretical Perspectives for Strategic Human Resource Management, *Journal of Management*, vol. 18, nº 2, 1992, p. 295-320.
- WRIGHT, P.M. y SNELL, S.A. Toward a Unifying Framework for Exploring Fit and Flexibility in Strategic Human Resource Management, *Academy of Management Review*, vol. 23, nº 4, 1998, p. 755-772.
- WRIGHT, P.M., MCMAHAN, G.C. y MCWILLIAMS, A. Human Resources and Sustained Competitive Advantage: A Resource Based Perspective, *International Journal of Human Resource Management*, vol. 5, nº 2, 1994, p. 301-326.
- WRIGHT, P.M., SMART, D.L. Y MCMAHAN, G.C. Matches between Human Resources and Strategy among NCAA Basketball Teams. *Academy of Management Journal*, vol. 38, nº 4, 1995, p. 1052-1074.
- YOUNDT, M.A. y SNELL, S.A. Human Resource Configurations, Intellectual Capital and Organizational Performance. *Journal of Management Issues*, vol. 16, nº 3, 2004, p. 337-360.
- YOUNDT, M.A., SNELL, S.A., DEAN, J.W. y LEPAK, D.P. Human Resource Management, Manufacturing Strategy and Firm Performance. *Academy of Management Journal*, vol. 39, nº 4, 1996, p. 836-866.

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS FACILITADORES DE LA INNOVACIÓN: UN MODELO TEÓRICO

POR

Carmen MARCUELLO SERVÓS*

M^a Isabel SAZ GIL**

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es proponer un modelo teórico que permita poner de relieve cómo la profundización en los principios cooperativos puede ser un instrumento para lograr la supervivencia y la competitividad de la empresa cooperativa. Para ello, desde el ámbito de la dirección estratégica, vinculamos los principios cooperativos con las aportaciones que proporcionan la teoría del capital social. Consideramos que el cumplimiento de dichos principios genera capital social que es un activo intangible facilitador y activador de la capacidad de absorción del conocimiento por parte de la organización, y por tanto de la innovación.

Palabras Clave: Participación, Capital social, Capacidad de absorción del conocimiento, Innovación.

Códigos econlit: P130, M190, J540, Z130

• Dpto. de Economía y Dirección de Empresas. Universidad de Zaragoza. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

** Dpto. de Economía y Dirección de Empresas. Universidad de Zaragoza. Escuela Universitaria de Estudios Empresariales.

THE COOPERATIVE PRINCIPLES FACILITATORS OF THE INNOVATION: A THEORETICAL MODEL

ABSTRACT

The aim of this study is to propose a theoretical model that allows highlighting how the deepening of the cooperative principles can be an instrument for achieving the survival and competitiveness of the cooperative enterprise. To do so, since the area of strategic direction, we link these principles with interesting contributions that provide the theory of social capital. We believe that compliance with the cooperative principles that generates social capital is an intangible asset facilitator and enabler of absorptive capacity of knowledge on the part of the organization, and therefore innovation.

Key words: Participation, Social capital, Absorptive capacity of knowledge, Innovation.

LES PRINCIPES COOPÉRATIFS FACILITER DE L'INNOVATION : UN MODÈLE THÉORIQUE

RESUMÉ

L'objectif de ce travail un modèle théorique est de proposer, celui qui permet de mettre en relief comment approfondir en principes coopératifs peut être un instrument pour obtenir la survie et la compétitivité de l'entreprise coopérative. Pour cela, depuis l'enceinte de la direction stratégique, nous lions les principes coopératifs avec les apports qui proportionnent la théorie du capital social. Nous considérons que l'accomplissement de ces principes génère la capitale sociale qui est un actif faciliter et un activateur de la capacité d'absorption de la connaissance de la part de l'organisation, et c'est pourquoi de l'innovation

Des mots cefs : Une participation, une Capitale sociale, une Capacité d'absorption de la connaissance, d'Innovation.

1. INTRODUCCIÓN

Como cualquier organización, las cooperativas desarrollan su actividad en un entorno cambiante por lo que deben disponer de ventajas competitivas que les permitan hacer frente a los retos que se presentan y dar respuestas innovadoras a las necesidades emergentes de la sociedad. En la actualidad resulta indiscutible el valor agregado que se deriva de la unión sinérgica entre conocimiento e innovación como fuente de ventajas competitivas en las organizaciones.

De acuerdo con VARGAS (2002) para alcanzar ventajas competitivas en las organizaciones de la Economía Social es necesario buscar y capturar conocimiento externo, así como recuperar el conocimiento y el aprendizaje existente y disponible en la organización para compartir formas de trabajo e intervención. Se pueden lograr formas innovadoras de dar respuesta a las necesidades emergentes a través del desarrollo la capacidad dinámica de absorción del conocimiento (ZAHRA y GEORGE, 2002). En el ámbito de estas organizaciones, una práctica innovadora es aquella experiencia que introduce unas temáticas o una metodología de forma creativa, original y/o novedosa, es decir, la innovación se refiere a los procedimientos y a las soluciones propuestas, así como a las problemáticas y la forma en cómo se plantean (SUBIRATS y GOMÁ, 2004). Asimismo, en algunas investigaciones se propone la cooperativa como un tipo de organización alternativa y solidaria, y como una innovación organizacional de éxito (DÁVILA, 2002).

Las empresas cooperativas representan una realidad empresarial de propiedad colectiva y gestión democrática que trata de fomentar la solidaridad, la participación y la corresponsabilidad. Su funcionamiento debe regirse por los principios cooperativos que constituyen su particularidad y esencia. Además, el cumplimiento de los principios cooperativos permite que se genere capital social en la empresa cooperativa, el cual constituye un activo intangible de carácter estratégico que puede influir en la competitividad de la organización.

En este contexto, el objetivo de este trabajo es proponer un modelo teórico que analice en qué medida los principios y valores cooperativos afectan a la generación de capital social y

cómo éste actúa como facilitador y activador de la capacidad de absorción del conocimiento por parte de la organización, y por tanto de la innovación.

El artículo se estructura de la siguiente forma, a continuación se procede al análisis de los principios cooperativos como seña de identidad de la empresa cooperativa. En el apartado tercero se analiza el concepto de capital social y se pone en relación con los principios cooperativos. En el apartado cuarto se propone un modelo teórico que nos permite vincular los principios cooperativos con la innovación a partir del capital social que pueden generar aquellos y la influencia de éste en la capacidad de absorción del conocimiento por parte de la organización.

2. APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Las cooperativas son definidas por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) como una “asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, mediante una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática” ACI (1995: p.38). Su funcionamiento se basa en los denominados valores cooperativos —autoayuda, auto-responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad—Siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad y vocación social.

Estos valores se ponen en práctica a través de los principios cooperativos, establecidos por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI, 1995), los cuales se configuran en pautas de actuación para las cooperativas. Estos principios son los siguientes: 1) adhesión voluntaria y abierta; 2) gestión democrática por parte de los socios; 3) participación económica de los socios inspirada en los valores cooperativos; 4) autonomía e independencia; 5) educación, formación e información; 6) cooperación entre cooperativas; y 7) interés por la comunidad. Los principios cooperativos constituyen un elemento diferencial que puede proporcionar ciertas ventajas y permitir que las cooperativas partan de una situación favorable para hacer frente a los retos generados por los rápidos e incesantes cambios del entorno que influyen en la competitividad de las organizaciones (AGIRRE, 2001; VARGAS, 1995; 1999; MOZAS *et al.*, 2005). No obstante, la influencia de algunos principios es más indirecta que la de otros (GÓMEZ y MIRANDA, 2006).

Por otro lado, y a pesar de que los cambios del entorno y en las tendencias en la dirección estratégica de la empresa capitalista convencional parecen favorecer y aproximarse a los postulados de la sociedad cooperativa como señala VARGAS (1995), en algunos casos, las empresas cooperativas se tienden a alejar de los mismos y se observan fallos en su cumplimiento como muestra el trabajo realizado por MOZAS *et al.* (2005). En dicho estudio se analiza el grado de cumplimiento de los principios cooperativos entre las almazaras cooperativas de la provincia de Jaén, y en él se constata la ausencia de cooperativas que cumplan totalmente los principios cooperativos que han de regir su funcionamiento. Únicamente se observa el cumplimiento de alguno de los principios, identificándose la existencia de tres grupos de sociedades cooperativas oleícolas en función del principio que consideran como más importante para su funcionamiento interno, sin tener en cuenta los demás principios.

El primer principio cooperativo –adhesión voluntaria y abierta– establece que las cooperativas han de estar abiertas a todas las personas que puedan contribuir y beneficiarse del proyecto, y estén dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio sin ningún tipo de discriminación. Este principio permite el enriquecimiento y la ampliación de las redes a las que se puede acceder, al poder disponer y tener acceso a aquellas en las que los nuevos socios se encuentran arraigados.

El principio de gestión democrática por parte de los socios, significa que las cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Este principio representa un rasgo fundamental de gobierno y gestión de la cooperativa. Las cooperativas son pioneras en adoptar la participación como seña de identidad, y pueden denominarse empresas de participación. Según GARCÍA-GUTIÉRREZ (2002) una organización es de participación si el fundamento para tener derecho a tomar las decisiones que marcan el curso de la misma es la participación en el proceso que la define y no tener parte en la financiación; y, además, con una misma ponderación para todos los participantes. Como sociedades participativas ostentan ciertas ventajas como consecuencia de su propio modo de gestión, el cual facilita notablemente el proceso de involucración en la realidad productiva y organizativa. Se trata de un tipo de gestión acorde con las exigencias de la sociedad del conocimiento, en la que todos sus miembros son parte activa en los mecanismos de

transmisión de la información y de toma de decisiones, la participación facilita la gestión del conocimiento, permite compartirlo y reutilizarlo.

El principio de participación económica de los socios se refiere a que los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Este principio regula la participación económica de los socios, los fines a los que se destinan los resultados positivos y establece sistemas de distribución de la ganancia relacionándolos con el grado de contribución a la consecución de la misma (GARCÍA-GUTIÉRREZ, 1999).

El principio de autonomía e independencia incide en el carácter autónomo de las cooperativas cuyo control recae en los socios, y en su independencia respecto del Sector Público.

El quinto principio –educación, formación e información– compromete a las cooperativas a capacitar a los trabajadores potenciando la adquisición de capacidades, habilidades y actitudes que favorezcan el desempeño eficaz. Además, la información constituye un derecho irrenunciable del socio y un aspecto clave para que las personas se impliquen. En un entorno dinámico se impone la necesidad de introducir innovaciones tecnológicas que permitan a las organizaciones gestionar sus recursos de forma óptima. Por lo tanto, el aprendizaje de los individuos y de las organizaciones se convierte en un aspecto crítico y resulta imprescindible que exista una circulación fluida del conocimiento en el interior de la organización (SENGE, 1990). El fuerte desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) está permitiendo la aparición de nuevos métodos, técnicas y herramientas que facilitan y apoyan los procesos de gestión del conocimiento (SEGUÍ y GARCÍA, 2004).

El principio de cooperación entre cooperativas puede llegar a ser una ventaja cooperativa en la medida en que posibilita la creación de redes y lazos horizontales de unas cooperativas con otras. De esa forma, por una parte, las cooperativas pueden funcionar como pequeñas organizaciones a distintos niveles –lo que proporciona mayor grado de flexibilidad y de respuesta para afrontar los cambios. Y por otra parte, el principio de intercooperación presta el apoyo, la confianza y la seguridad para lograr que las pequeñas cooperativas puedan disponer de infraestructuras que les permitan alcanzar y disponer de economías de escala.

El principio interés por la comunidad hace referencia al grado de relación o unión con lo local de toda experiencia cooperativa. El componente endógeno es considerado como un elemento de gran importancia tanto para el funcionamiento como para el desarrollo de las cooperativas (MOREIRA, 1999). Desde el punto de vista de los valores o principios cooperativos, la cohesión social forma parte de lo que MOREIRA (1999) denomina la ventaja cooperativa. La esencia del cooperativismo se concentra en los valores de la cooperación y de la solidaridad, en oposición a los valores actuales de individualismo y competición, característicos de la globalización, siendo aquellos valores intangibles y constituyentes de una incontestable ventaja cooperativa (JoRDÃO y BRIZ, 2004).

Asimismo, desde nuestro punto de vista, la profundización y el cumplimiento de todos los valores y principios cooperativos establecidos por la Alianza Cooperativa Internacional tienen la potencialidad de generar capital social.

3. CAPITAL SOCIAL Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS

3.1. Concepto de capital social

El capital social es un recurso arraigado en la estructura social de los individuos que se genera a través de la interacción (ADLER y KWON, 2002; LIN, 1999; NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998). GRANOVETTER (1985) señala que todos los individuos se encuentran arraigados en la estructura de las relaciones sociales a partir de la cual se obtienen recursos. El capital social no es “propiedad individual” ni puede monetizarse su valor al igual que otras formas de capital (BOURDIEU, 1986). En lugar de ello, lubrica las relaciones entre los agentes y los une a través de redes de confianza (ANDERSON y JACK, 2002; PALDAM, 2000).

En el estudio del capital social dentro de las organizaciones todavía existe un desacuerdo y debate sobre como puede ser conceptualizado. LIN (2001) define capital social

como los recursos arraigados en la estructura social y que son accesibles y/o movilizados por determinados propósitos. NAHAPIET y GHOSHAL (1998) lo delimitan como la suma de recursos actuales y potenciales derivados de la red de relaciones de la unidad social. Igualmente, ADLER y KWON (2002) realizan una extensa revisión de la literatura en torno a las diferentes definiciones del concepto y proponen una propia distinguiendo el concepto, sus fuentes y sus efectos.

No obstante, a pesar de la existencia de diferentes conceptualizaciones, pueden señalarse ciertas coincidencias en los siguientes aspectos: el capital social se deriva de las relaciones arraigadas en la estructura social (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; BOURDIEU, 1986; LIN, 1999; PALDAM, 2000; INKPEN y TSANG, 2005); puede generarse en diferentes estructuras sociales (ADLER y KWON, 2002; LIN, 1990); confianza, normas de comportamiento y redes desempeñan un importante papel (LIN, 1990; NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; POLLITT, 2002); la posición que se ocupa en la estructura de la red es primordial (LIN, 1990; NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998); y los beneficios que pueden obtenerse son de diversa naturaleza pudiendo ser tanto monetarios como no monetarios (BOURDIEU, 1986).

ADLER y KWON (2002) señalan tres componentes o condiciones que deben estar presentes en la estructura o red social para que exista capital social: oportunidad, motivación y habilidad. Igualmente, NAHAPIET y GHOSHAL (1998) sugieren que en el desarrollo de capital social intervienen factores que afectan a la evolución de las relaciones sociales, como la interdependencia, la interacción y el tiempo. Además, estos autores distinguen tres dimensiones del capital social que en el día a día están vinculadas; y, en ocasiones, una es la fuente o condición que posibilita la otra:

- La dimensión estructural: está en función de las características de la red de relaciones sociales establecidas. Por ello, los vínculos pueden tener diferentes implicaciones según la estructura de la red en la que se encuentren arraigados (WASSERMAN y FAUST, 1992).
- La dimensión relacional: se centra en los niveles de confianza, normas compartidas, obligaciones y reconocimiento mutuo, encontrándose próxima a la noción de vínculos fuertes propuesta por GRANOVETTER (1973). En las conexiones interpersonales se

desarrollan de forma inherente relaciones afectivas (KRACKHARDT, 1992; BOUTY, 2000). La atracción interpersonal resulta un componente clave de la cohesión del grupo, la cual contribuye normalmente al rendimiento de éste, en particular en los pequeños (MULLEN y COOPER, 1994; CAMPION *et al.*, 1996).

- La dimensión cognitiva: representa la existencia de un entendimiento mutuo entre los individuos el cual se logra a través de un lenguaje común y el intercambio de historias compartidas. Las historias y narrativas se transmiten y comunican entre los miembros del grupo y sirven para interpretar y entender sus experiencias en común (MORGAN, 1986). Estos aspectos conceden una perspectiva común para percibir e interpretar diversos acontecimientos en situaciones similares (BOLAND y TENKASI, 1995).

3.2. Dimensiones del capital social y principios cooperativos

El capital social que posee un actor se percibe en forma de recursos accesibles a través de su red de relaciones sociales y en forma de capacidades organizativas arraigadas en esa red. Respecto de las estructuras sociales que facilitan su creación y formación, Coleman (1988, 1990) apunta que las estructuras sociales más interesantes son las estructuras *de cierre*, en las cuales existe un conjunto de sanciones eficaces que pueden guiar y controlar el comportamiento, y donde conceptos como fiabilidad y reputación adquieren un valor muy importante en la creación y mantenimiento de capital social. Sin embargo, la aportación de BURT (1992) se apoya en la existencia de huecos estructurales en la red de relaciones, frente a la existencia de *cierre* de la estructura. El trabajo de BURT (1992) describe cómo el capital social es función de las oportunidades o ventajas de intermediación en una red. El autor entiende que los huecos estructurales indican que los actores, en los diversos lados del hueco, circulan con flujos diferentes de información, y que son una generalización de los vínculos débiles de GRANOVETTER (1973).

No obstante, BURT (2001) acepta que los argumentos de la red densa y de los huecos estructurales no son contradictorios sino que sirven a objetivos diferentes. Una de las condiciones primarias que influyen en el tipo de ventajas que las organizaciones requieren es el grado en que sus estrategias están diseñadas para *explotar* las tecnologías, habilidades e informaciones existentes; o, por el contrario, *explorar* el entorno de innovaciones emergentes y de otros cambios significativos (ROWLEY *et al.*, 2000).

En este sentido, podemos señalar que la profundización en los valores y principios cooperativos, que la ACI define como la particularidad y la esencia de la cooperativa, unido a un elevado compromiso del socio, podrían colocar a la sociedad cooperativa como una estructura de *cierre* (COLEMAN, 1988, 1990). Por otro lado, el principio de cooperación entre cooperativas así como el de interés por la comunidad puede posibilitar que desde las sociedades cooperativas se alcance a aprovechar ciertas ventajas de intermediación en una red (BURT, 1992).

Por tanto, el análisis de los principios cooperativos y su relación con las dimensiones del capital social propuestas por NAHAPIET y GHOSHAL (1998) pueden permitir caracterizar la estructura de la red de relaciones de la sociedad cooperativa. En la tabla 1 aparecen los principios cooperativos y su relación con las dimensiones del capital social.

Tabla 1. Principios cooperativos y dimensiones del capital social

Principios cooperativos	Dimensiones del capital social
Principio de adhesión voluntaria y abierta	Estructural
Principio de cooperación entre cooperativas	Estructural
Principio de gestión democrática por parte de los socios	Relacional
Principio de participación económica de los socios	Relacional
Principio de autonomía e independencia	Relacional
Principio de educación, formación e información	Cognitiva
Principio de interés por la comunidad	Cognitiva

Fuente: Elaboración propia

De un lado, el principio de adhesión voluntaria y el principio de cooperación entre cooperativas inciden en la dimensión estructural del capital social. Ambos principios pueden influir y determinar las características y estructura de red en la que la sociedad cooperativa se encuentra arraigada.

De otro lado, los principios: gestión democrática por parte de los socios, participación económica de los socios y autonomía e independencia, afecta de forma directa a la dimensión

relacional del capital social. Estos principios determinan las normas de funcionamiento interno y proporciona confianza en el cumplimiento y respeto de las mismas.

Por último, el principio de educación, formación e información, junto con el de interés por la comunidad se vinculan con la dimensión cognitiva del capital social. Dichos principios se centran en la profundización en torno a los propios valores cooperativos, en su idiosincrasia y en proporcionar una identidad que facilite el mutuo entendimiento.

4. IMPLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN LA INNOVACIÓN

4.1. El desarrollo de innovaciones

Las organizaciones se encuentran inmersas en un entorno con altos niveles de incertidumbre e inestabilidad. En dicho entorno, para que las organizaciones consigan la supervivencia deben adoptar un proceso evolutivo de cambio permanente que les permita introducir innovaciones técnicas y organizativas de forma continua.

Si nos centramos en el ámbito de la dirección estratégica de la empresa, diversas aportaciones intentan explicar las diferencias empresariales teniendo en cuenta los recursos intangibles como fuente de ventaja competitiva (PENROSE, 1959; BARNEY, 1991; NONAKA y TAKEUCHI, 1995; TEECE *et al.*, 1997). En el marco que proporcionan estas teorías, el conocimiento y el proceso de aprendizaje se consideran activos intangibles, al igual que el constructo capacidad de absorción del conocimiento, que es una capacidad estratégicamente valiosa debido a sus características (TEECE *et al.*, 1997).

La capacidad de innovación puede concebirse como un proceso de aprendizaje en el que se introducen nuevos conocimientos o se combinan los conocimientos existentes para generar otros nuevos. COLINA *et al.* (2006) señalan que el concepto capacidad innovadora alude a la potencialidad de los agentes involucrados en el proceso productivo para transformar conocimientos genéricos en específicos, involucrando aprendizajes formales e informales tanto de tipo codificado como tácito. De acuerdo con MORCILLO *et al.* (2000) cuando la empresa recurre a fuentes de información externas ha de contar con la participación e

implicación de los miembros de la organización para poder recrearlas y transformarlas en conocimientos específicos. Además, para que las informaciones seleccionadas se integren en el stock de conocimientos explícitos de la empresa se requiere la disponibilidad de una eficaz capacidad de absorción del conocimiento (DAVID y FORAY, 1994).

El constructo capacidad de absorción hace referencia a la habilidad de una empresa para identificar, asimilar, transformar y explotar conocimiento proveniente de fuentes externas (COHEN y LEVINTHAL, 1990). Su principal aportación es la integración de diversos procesos internos de una empresa en la creación de ventajas competitivas sostenibles a través de conocimiento adquirido de fuentes externas. Según ZAHRA y GEORGE (2002) la capacidad de absorción puede ser expresada como un conjunto de rutinas organizativas y procesos estratégicos por los que las empresas adquieren, asimilan, transforman y explotan conocimiento con la intención de crear valor, otorgando, en este caso, más énfasis a las capacidades dinámicas que se orientan hacia cambios estratégicos y de flexibilidad (TEECE *et al.*, 1997). De acuerdo con los autores, está conformada por cuatro dimensiones: adquisición, asimilación, transformación y explotación de conocimiento externo (TODOROVA y DURISIN, 2007). Estas dimensiones desempeñan papeles complementarios, ya que la organización no puede explotar conocimiento sin adquirirlo primero, aunque sí puede suceder que ciertas organizaciones desarrollen habilidades de adquisición de conocimiento pero no sean capaces de explotarlo (ZAHRA y GEORGE, 2002).

Diferentes estudios se han centrado en el análisis de las implicaciones de las dimensiones del capital social como elemento fundamental para el desarrollo de ventajas competitivas en la organización, así como en la transmisión de conocimiento sobre la tecnología y los mercados, además de influir en la transferencia de conocimiento entre los miembros de la organización. Según estos estudios (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998; LANDRY *et al.*, 2002; UPADHYAYULA y KUMAR, 2004; INKPEN y TSANG, 2005; GUÍA, 2005; RODRÍGUEZ y ROMÁN, 2005; SAZ, 2006) las implicaciones del capital social en la innovación radican en que constituye una ventaja al reducir el oportunismo, fomentar la coordinación de actividades, facilitar la toma de decisiones colectivas, disminuir los costes de transacción, así como permitir el acceso a información de carácter exclusivo.

4.2. Efectos de los principios cooperativos en la innovación

El proceso de innovación es complejo. De acuerdo con MORCILLO (1997) se establece una natural imbricación entre tecnología, innovación y personas que se justifica por una parte, en que las personas son las que explotan y aprovechan las innovaciones o tecnologías disponibles desarrolladas en la empresa o adquiridas. Y por otra, las personas son las que permiten generar ideas y conocimientos que se encuentran en el origen del desarrollo de nuevas innovaciones.

En dicho marco, el capital social deviene un elemento esencial y un activo intangible estratégico que facilita el proceso de innovación. El capital social es difícilmente transferible entre los agentes como consecuencia de sus rasgos intangibles y proporciona las capacidades requeridas para la creación de conocimientos (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998). Por ello, puede decirse que se trata de un activo estratégico que no se comercializa, difícil de imitar y complejo, conformando una fuente significativa de heterogeneidad y de ventaja competitiva sostenible para las organizaciones. Así pues, el capital social es un recurso apreciable por diversas razones, resuelve problemas de coordinación, reduce los costes de transacción, facilita el flujo de información entre y a través de diversos individuos (LIN, 2001). Además, contribuye de forma significativa a las ventajas de la organización ya que permite desarrollar el aprendizaje y transmitir el conocimiento en la organización (TSAI y GHOSHAL, 1998; ADLER y KWON, 2002).

De acuerdo con ROMÁN (2001) el capital social es la capacidad que tiene un grupo social para adquirir información –técnica, organizativa, comercial, financiera, etc. –; incorporarla a procesos económicos propios –diseño, producción, distribución, etc. – y gestionar dichos procesos de forma que se obtenga una mayor innovación.

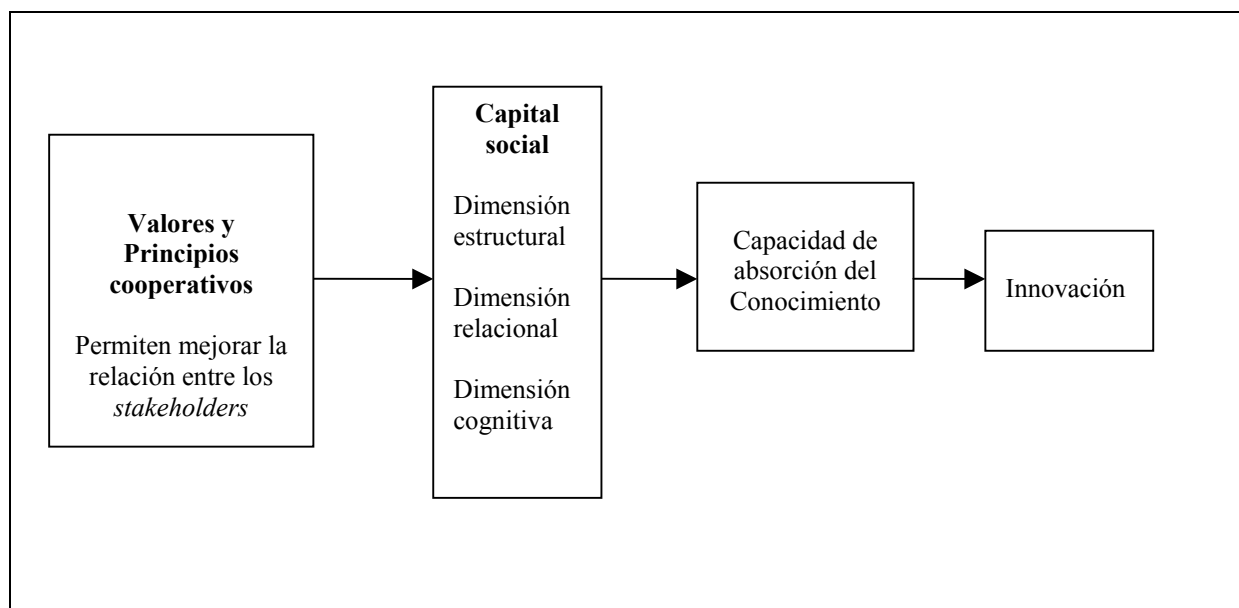
Como se ha puesto de relieve anteriormente, la empresa cooperativa se rige por los denominados principios cooperativos que conforman su esencia y que le confieren determinadas ventajas “cooperativas”. Los valores que la ACI define como la esencia del cooperativismo –autoayuda, autoresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad– y los principios cooperativos, se pueden enmarcar en el sustrato del concepto capital social, como puede desprenderse de la definición propuesta por ADLER y KWON

(2002) según la cual capital social es la buena voluntad disponible hacia el individuo o grupo. Su fuente se encuentra en la estructura y contenido de las relaciones sociales del actor. Sus efectos para el actor van desde compartir información y ejercer influencia hasta asegurar la solidaridad dentro de una unidad social.

En dicho contexto, proponemos que la profundización en los principios cooperativos permite que se genere capital social en la organización, el cual facilita y activa la capacidad de absorción del conocimiento, y por tanto el proceso de innovación (gráfico 1).

El modelo teórico que presentamos propone, en primer lugar, que el cumplimiento y la profundización en los principios cooperativos mejora la relación entre los *stakeholders* de la empresa cooperativa y generan capital social. Como se muestra en la tabla 1 todos los principios cooperativos tienen influencia en alguna de las dimensiones del capital social propuestas por NAHAPIET y GHOSHAL (1998).

Gráfico 1: Valores cooperativos, capital social e innovación



Fuente: Elaboración Propia

En segundo lugar, planteamos que el capital social afecta a la capacidad de absorción del conocimiento por parte de la organización. Por una parte, la dimensión estructural del capital social condiciona la capacidad que tiene la organización de acceder al conocimiento

externo, a nueva información, así como a oportunidades. Por tanto, influye en la capacidad de absorción de la organización –identificación y asimilación de conocimiento externo–.

Por otra parte, la dimensión relacional hace referencia a la confianza existente en la organización y en la red de relaciones en la que se encuentra arraigada. La confianza facilita la relación social y el intercambio de recursos, incrementa la comunicación y aumenta la cooperación entre individuos (JONES y GEORGE, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998). Por ello, a largo plazo, altos niveles de confianza pueden incrementar la innovación, el trabajo en equipo y mejorar el funcionamiento organizacional (BOUTY, 2000). Por lo que se refiere a la dimensión cognitiva del capital social, la solidaridad y la adhesión a las normas reducen las necesidades de control formal y reducen los costes de transacción (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998). Asimismo, el nivel de identificación del individuo con el grupo está asociado positivamente con la comunicación y la cooperación dentro de éste; y se extiende a la actividad y a los resultados del mismo (CAMPION *et al.*, 1996). Así pues, las dimensiones relacional y cognitiva del capital social afectan a la capacidad de absorción de la organización –transformación y explotación del conocimiento externo–.

En tercer lugar, de acuerdo con la investigación de KIM (1998) que analiza cómo la existencia de capacidad de absorción capacita a la empresa para asimilar nuevo conocimiento externo con la finalidad de imitarlo, y cómo su posesión permite que la empresa sea capaz de crear nuevo conocimiento para innovar, establecemos que la capacidad de absorción puede ser considerada como una de las características más relevantes en la determinación del esfuerzo innovador en la empresa (QUEVEDO, 2003).

5. CONCLUSIONES

En el contexto de la sociedad de la información, el acceso a la misma, el aprendizaje y el conocimiento se revelan como los activos intangibles más relevantes. Por tanto, es fundamental el valor agregado que se deriva de la unión sinérgica entre conocimiento e innovación como fuente de ventajas competitivas en las organizaciones.

Las cooperativas –para alcanzar ventajas competitivas y adoptar procesos de innovación– deben buscar y capturar conocimiento externo, así como recuperar el conocimiento y el aprendizaje existente en la organización. Por otra parte, las cooperativas pueden poseer ciertas ventajas, en virtud del cumplimiento y profundización en sus valores y principios cooperativos.

Según el modelo teórico propuesto, el cumplimiento de los principios cooperativos posibilita la generación de capital social en la sociedad cooperativa, el cual influye en la capacidad de absorción de la organización –identificación, asimilación, transformación y explotación del conocimiento externo–, y por ello en la innovación.

De una parte, para identificar y asimilar nuevos conocimientos que se encuentran en el exterior, resulta fundamental mantenerse bien conectado y ampliar la red de vínculos en los que se encuentra inmersa la organización. Para alcanzar dicho objetivo resultan fundamentales, especialmente, el principio de cooperación entre cooperativas y el de adhesión voluntaria y abierta.

De otra parte, para transformar y explotar el nuevo conocimiento externo con el existente en la organización es imprescindible la existencia de solidaridad y adhesión a las normas que posibilitan la coordinación y la motivación de las personas para llevarlo a cabo. Así se observa que el capital social en forma de crédito social hace más gratificante para los actores el proceso de integración, y que la confianza generada por la estructura de la red social facilita el control de los comportamientos oportunistas. En esta línea se inscriben los siguientes principios cooperativos: principio de gestión democrática por parte de los socios, principio de participación económica de los socios y principio de autonomía e independencia. Así mismo, la ideología, los esquemas de interpretación comunes, las normas y las convenciones sociales arraigadas en las redes sociales proporcionan la coordinación requerida para la integración de los conocimientos. Este último aspecto se ve afectado primordialmente por el principio de educación, formación e información y por el principio de interés por la comunidad.

La capacidad de absorción de la organización está condicionada por la relación establecida entre el exterior y el interior de la organización –las características y estructura de red de vínculos en los que se encuentra arraigada la organización–; y por la relación entre las

subunidades dentro de la organización, además de la relación entre las personas y sus habilidades en éstas –aspectos relacionales y cognitivos de los miembros de la organización–.

Por último, el constructo capacidad de absorción expresada como un conjunto de rutinas organizativas y procesos estratégicos por los que las organizaciones adquieren, asimilan, transforman y explotan conocimiento puede considerarse como un predictor o moderador de la actividad innovadora de las organizaciones.

BIBLIOGRAFÍA

- ADLER, P.S., y KWON, S. Social capital: Prospects for a new concept, *Academy of Management Review*, 27, 2002, p. 17-40.
- AGIRRE, A. Los principios cooperativos “atractores” de la gestión eficiente: su medición. Aplicación al caso de Mondragón Corporación Cooperativa, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 39, 2001, p. 93-113.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL (ACI) Los principios cooperativos del siglo XXI, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 19, 1995, p. 38-39.
- ANDERSON, A. y JACK, S. The articulation of social capital in entrepreneurial networks: A glue or a lubricant?, *Entrepreneurship and Regional Development*, 14, 2002, p. 193-210.
- BARNEY, J.B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage, *Journal of Management*, 17, 1991, p. 99-120.
- BOLAND, R.J. y TENKASI, R.V. Perspective making and perspective taking in communities of knowing, *Organization Science*, 6, 1995, p. 350-372.
- BOURDIEU, P. The forms of capital, en Richardson, J.G. (Ed.), *Handbook for Theory and Research for the Sociology of Education*, 1986, p. 241-258.
- BOUTY, I. “Interpersonal and interactional influences on informal resource exchanges between R&D researchers across organizational borders”, *Academy of Management Journal*, 43, 2000, p. 50-65.
- BOUTY, I. Interpersonal and interactional influences on informal resource exchanges between R&D researchers across organizational borders, *Academy of Management Journal*, 43, 2000, p. 50-65.

- BURT, R.S. Structural Holes Versus Network Clousure as Social Capital, en Lin, N.; Cook, K. y Burt, R.S. (eds.), *Social Capital: Theory and Research*, Hawthorne: Aldine de Gruyter, 2001.
- BURT, R.S. *Structural Holes: The Social Structure of Competition*, Cambridge: Harvard University Press, 1992.
- CAMPION, M.A.; PAPPER, E.M. y MEDSKER, G.J. "Relations between work team characteristics and effectiveness: A replication and extension", *Personnel Psychology*, 49, 1996, p. 429-452.
- CAMPION, M.A.; PAPPER, E.M. y MEDSKER, G.J. Relations between work team characteristics and effectiveness: A replication and extension, *Personnel Psychology*, 49, 1996, p. 429-452.
- COHEN, W.S. y LEVINTHAL, D.A. Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation, *Administrative Science Quarterly*, 35, 1990, p. 128-152.
- COLEMAN, J. *Foundation of Social Theory*, Cambridge: Harvard University Press, 1990.
- COLEMAN, J. Social capital in the creation of human capital, *American Journal of Sociology*, 94, 1988, p. 95-120.
- COLINA, B.; PETIT, E. y GUTIÉRREZ, L. Gestión de conocimiento para liberar el poder de la innovación como fuente de ventajas competitivas en las organizaciones, *Espacios*, 27, 2006, p. 26-38.
- DAVID, P. y FORAY, D. *A Conceptual Framework for Comparing National Profiles in Systems of Learning and Innovations*, Paris: OCDE, 1994.
- DÁVILA, L. de G. R. Las cooperativas en Colombia: innovación organizacional y novedad académica, *Cuadernos de Desarrollo Rural*, 48, 2002, p. 99-118.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ, C. "La empresa de participación: características que la definen. Virtualidad y perspectivas en la sociedad de la información", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 40, 2002, p. 99-122.
- GARCÍA-GUTIERREZ, C. Economía Financiera de las sociedades cooperativas (y de las organizaciones de participación), en PRIETO JUÁREZ, J.A. (Coord.) *Sociedades cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*. Madrid: Ibidem Ediciones, 1999, p. 229-284.
- GÓMEZ, P. y MIRANDA, G. Sobre el régimen económico y financiero particular de las sociedades cooperativas. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos* , nº 90, 2006, p. 28-56. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/Revistas/90.pdf>. ISSN : 1885-8031

- GRANOVETTER, M. Economic action and social structure: The problem of embeddedness, *American Journal of Sociology*, 91, 1985, p. 481-510.
- GRANOVETTER, M. The strength of weak ties, *American Journal of Sociology*, 78, 1973, p. 1360-1380.
- GUÍA, J. Social Capital, Networks, and the Competitive Advantage of Firms, en Nielsen, K. (Ed.), *Social Capital, Trust and Institutions*, Edward Elgar, New Developments in Institutional Theory Series, Cheltenham, 2005.
- INKPEN, A. y TSANG, E. Social capital, networks and knowledge transfer, *Academy of Management Review*, 30, 2005, p. 146-165.
- JONES, G.R. y GEORGE, J.M. The experience and evolution of trust: Implications for cooperation and teamwork, *Academy of Management Review*, 23, 1998, p. 531-546.
- JORDÃO, J. y BRIZ, J. Aproximación sostenible del tema el Cooperativismo en Portugal: situación actual y perspectivas para el futuro, *Congreso Internacional Cooperativismo Agrario y Desarrollo Rural*, Valencia: Universidad Politécnica de Valencia, 2004.
- KIM, L. Crisis construction and organizational learning: Capability building in catching-up at Hyundai Motor, *Organization Science*, 9, 1998, p. 506-521.
- KRACKHARDT, D. The strength of strong ties: The importance of philos in organizations, en Nohria, N. y Eccles, R. G. (eds.), *Networks and organizations: Structure, form, and action*, Boston: Harvard Business School Press, 1992, p. 216-239.
- LANDRY, R.; AMARA, N. y LAMARI, M. Does social capital determine innovation? To what extent?, *Technological Forecasting and Social Change*, 69, 2002, p. 681-701.
- LIN, N. Building a network theory of social capital, *Connections*, 22, 1999, p. 28-51.
- LIN, N. *Social capital: A theory of social structure and action*, New York: Cambridge University Press, 2001.
- MORCILLO, P. *La dirección estratégica de la tecnología e innovación*, Madrid: Civitas, 1997.
- MORCILLO, P. RODRÍGUEZ, J.M.; CASANI, F. y RODRÍGUEZ, J. El valor de los conocimientos y del aprendizaje como fuente de competencias básicas distintivas, *Dirección y organización: Revista de dirección, organización y administración de empresas*, 24, 2000, p. 12-20.
- MOREIRA, M. A Globalização e o Movimento Cooperativo. Tópicos para o debate, en *O Cooperativismo no Novo Milénio. A Vantagem Cooperativa*. Lisboa: INSCOOP - Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo, 1999, p. 53-94.
- MORGAN, G. *Images of organizations*, Beverly Hills: Sage, 1986.

- MOZAS, A.; MOYANO, J.; SENISE, O.; PARRAS, M. y MURGADO, E.M. Cultura cooperativa y eficiencia empresarial: Una contrastación en el cooperativismo oleícola, REVESCO, *Revista de Estudios Cooperativos*, nº 85, 2005, p. 41-60. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/doc/85.pdf>. ISSN : 1885-8031
- MULLEN, B. y COOPER, C. The relation between group cohesiveness and performance: integration, *Psychological Bulletin*, 115, 1994, p. 210-277.
- NAHAPIET, J. y GHOSHAL, S. Social capital, intellectual capital, and the organizational Advantage, *Academy of Management Review*, 23, 1998, p. 242-266.
- NONAKA, I. y TAKEUCHI, H. *The Knowledge-Creating Company*, New York: Oxford University Press, 1995.
- PALDAM, M. Social capital: One or many? Definition and measurement, *Journal of Economic Surveys*, 14, 2000, p. 629-653.
- PENROSE, E. *The Theory of the Growth of the Firm*, Oxford: Basil Blackwell, 1959.
- POLLITT, M. The economics of trust, norms and networks, *Business Ethics: a European Review*, 11, 2002, p. 119-128.
- QUEVEDO, P. “Capacidad de absorción, oportunidad tecnológica y esfuerzo innovador: un estudio empírico de sus relaciones en las empresas manufactureras españolas”. En NAVAS, J.E. y NIETO, M. (Eds.) *Estrategias de innovación y creación de conocimiento tecnológico en las empresas industriales españolas*, Madrid: Fundación Eduardo Barreiros y Thomson Civitas, 2003, p. 55-79.
- RODRÍGUEZ, P. y ROMÁN, C. El Capital Social como factor de competitividad y desarrollo empresarial, *Ekonomiaz, Revista Vasca de Economía*, 59, 2005, p. 214-231.
- ROMÁN, C. *Aprendiendo a innovar. El papel del capital social*, Sevilla: Instituto de Desarrollo Regional, 2001.
- ROWLEY, T.; BEHRENS, D. y KRACKHARDT, D. Redundant governance structures: An analysis of structural and relational embeddedness in the Steel and Semiconductor Industries, *Strategic Management Journal*, 21, 2000, p. 369-386.
- SAZ GIL, M.I. *El capital social en las Organizaciones No Lucrativas. Implicaciones en la gestión: una aproximación a través del estudio de casos*, Tesis Doctoral, Universidad de Valencia, 2006.
- SEGUÍ, E. y GARCÍA, G. Los portales de conocimiento como herramienta de innovación y competitividad. El caso de CEGEA en el ámbito del cooperativismo agrario, *Congreso Internacional Cooperativismo Agrario y Desarrollo Rural*, Valencia: Universidad Politécnica de Valencia, 2004.

- SENGE, P. *Fifth Discipline: The Age and Practice of the Learning Organization*, London: Century Business, 1990.
- SUBIRATS, J. y GOMÁ R. (Dir.) *Un paso más hacia la inclusión social. Generación de conocimiento, políticas y prácticas para la inclusión social*, Plataforma de ONGs de Acción Social, 2004.
- TEECE, D; PISANO, G. y SHUEN, A. Dynamic capabilities and strategic management, *Strategic Management Journal*, 18, 1997, p. 509-533.
- TODOROVA G. y DURISIN, B Absorptive capacity: valuing a reconceptualization, *Academy of Management Review*, 32, 2007, p. 774-786.
- TSAI, W. y GHOSHAL, S. Social capital and value creation: the role of intrafirm networks, *Academy of Management Journal*, 41, 1998, p. 464-478.
- UPADHYAYULA, R.S. y KUMAR, R. Social capital as an antecedent of absorptive capacity of firms, *Paper presentado en DRUID, Conference on Industrial Dynamics, innovation and development*, Elsinore, Denmark, June 14-16. 2004.
- VARGAS, A. De la participación a la gestión del conocimiento y del capital intelectual: reflexiones en torno a la empresa cooperativa, *CIRIEC-ESPAÑA, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 40, 2002, p. 123-140.
- VARGAS, A. De la participación en la empresa a la empresa de participación democrática, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 67, 1999, p. 219-234. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/doc/67.pdf> . ISSN : 1885-8031
- VARGAS, A. La identidad cooperativa y la cooperativa como empresa: luces y sombras, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos* , nº 61, 1995, p. 179-192. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/doc/61.pdf> . ISSN : 1885-8031
- WASSERMAN, S. y FAUST, K. *Social Network Analysis: Methods and Applications*, Cambridge: Cambridge University Press, 1992.
- ZAHRA, S. y GEORGE, G. Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and Extension, *Academy of Management Review*, 27, 2002, p. 185-203.

***LA ADAPTACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AL
NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE: ANÁLISIS DE LAS
PRINCIPALES IMPLICACIONES ECONÓMICAS Y
FINANCIERAS***

POR

Javier ITURRIOZ DEL CAMPO

Sonia MARTÍN LÓPEZ*

RESUMEN

La aprobación de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable en España, así como del Plan General de Contabilidad, y del Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, han permitido la incorporación de los nuevos criterios contables recogidos en la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para dar respuesta al objetivo marcado desde la Unión Europea de favorecer la comparación de los estados contables elaborados en los distintos estados miembros, para contribuir así a incrementar la transparencia de los mercados en un entorno económico cada vez más global e internacional. No obstante, en el caso de las sociedades cooperativas, todavía está pendiente de publicación la correspondiente norma sectorial. Por ello, a lo largo de este trabajo se pretende analizar las implicaciones que tienen en las sociedades cooperativas tanto las novedades contables ya publicadas como los aspectos que deben ser fijados en la citada regulación sectorial atendiendo a sus características especiales.

Palabras clave: Plan General Contable 2007, Sociedades Cooperativas, PYMES, Microempresas

Códigos Econlit: J 540, M 410, P 130

* Investigadores de la Escuela de Estudios Cooperativos de la Universidad Complutense de Madrid (www.ucm.es/info/eee). Direcciones de correo electrónico: itucam@ceu.es y soniamartinlopez@ccee.ucm.es.

THE ADJUSTMENT OF THE COOPERATIVE SOCIETIES TO THE NEW GENERAL ACCOUNTING PLAN: ANALYSIS OF THE PRINCIPAL ECONOMIC AND FINANCIAL IMPLICATIONS

ABSTRACT

The Law 16/2007, of reform and adjustment of the mercantile legislation about accounting in Spain, as well as of the General Plan of Accounting, and of the General Plan of Accounting for Small and Medium Companies, they have allowed the incorporation of the new accounting criteria gathered in International Financial Reporting Standards (IFRS) to give response to the aim marked from the European Union of favouring the comparison of the accounting forms elaborated in the different member states, to help to increase this way the transparency of the markets in an economic environment increasingly globally and internationally. Nevertheless, in case of the cooperative societies, the sectorial normative has not been published. This work centres on the analysis of the implications that have in the cooperative societies so much the accounting innovations already published as the aspects that must be fixed in the mentioned sectorial regulation attending to their special characteristics.

Key Words: New General Accounting Plan 2007, cooperatives, SMEs, microenterprises.

L'ADAPTATION DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES AU NOUVEAU PLAN GÉNÉRAL COMPTABLE : UNE ANALYSE DES IMPLICATIONS PRINCIPALES ÉCONOMIQUES ET FINANCIÈRES

RESUMÉ

L'approbation de la Loi 16/2007, de réforme et l'adaptation de la législation mercantile dans une matière racontable en Espagne, ainsi que du Plan Général de Comptabilité, et du Plan Général de Comptabilité pour les Petites et Médianes Entreprises, ils ont permis l'incorporation des nouveaux critères racontables recueillis en Normes Internationales

d'Information Financière (NIIF) pour donner la réponse à l'objectif marqué depuis l'Union Européenne de favoriser la comparaison des états racontables élaborés dans les états membres distincts, pour contribuer à augmenter ainsi la transparence des marchés dans un environnement économique de plus en plus global et international. Cependant, dans le cas des sociétés coopératives, la norme correspondante sectorielle est encore pendante une publication. Parcela, le long de ce travail on cherche à analyser les implications qu'ils ont dans les sociétés coopératives tant les nouveautés racontables déjà publiées comme les aspects qui doivent être fixés dans la régulation citée sectorielle en écoutant ses caractéritiques spéciales.

Des mots clefs : Un plan Général Racontable 2007, les Sociétés Coopératives, PYMES, des Microentreprises

1. INTRODUCCIÓN.

Las normas internacionales de información financiera (NIIF), establecen una serie de pautas para homogeneizar las cuentas elaboradas en los distintos países miembros. España, en aras de lo establecido en el Reglamento de las Comunidades Europeas 1606/2002, se acoge a la posibilidad de no exigir la aplicación directa de las NIIF para la elaboración de las cuentas anuales individuales¹, optando por la modificación de la normativa contable. De esta forma, se da continuidad al esquema contable tradicional español facilitando la adaptación de las empresas.

En este contexto las sociedades cooperativas han de tener en cuenta la siguiente normativa para la elaboración de sus cuentas anuales:

- Ley 16/2007 de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la

¹ COMUNIDADES EUROPEAS. REGLAMENTO 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 243/1, de 11 de septiembre; y ESPAÑA. LEY 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. *Boletín Oficial del Estado*, nº 313, de 31 de diciembre. También denominada Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004.

- Unión Europea. Por la que se modifica parte del articulado del código de comercio, de la ley de sociedades anónimas, y de la ley de sociedades limitadas.
- Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que sustituye al anterior Plan General de 1990.
 - Real Decreto 1515/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.
 - Real Decreto 4/2004, por el que se aprueba la Ley del Impuesto de Sociedades. Se modifica parte del articulado para garantizar la neutralidad fiscal de la reforma contable².
 - ORDEN ECO/3614/2003 relativa a las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
 - Ley 27/1999 de sociedades cooperativas, y las leyes de cooperativas autonómicas, para aquellas comunidades autónomas que disponen de legislación específica, así como la Ley 8/2006, de Sociedades Cooperativas Especiales de Extremadura.
 - Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

Hay que señalar que además se encuentra pendiente de aprobación la correspondiente orden de adaptación sectorial para las sociedades cooperativas, por lo que a lo largo de este trabajo se pretende analizar las implicaciones que tienen en las sociedades cooperativas tanto las novedades contables ya publicadas como los aspectos que deben ser fijados en la regulación sectorial. Para ello, se analizarán a grandes rasgos los aspectos novedosos introducidos por el nuevo Plan General de Contabilidad, así como por el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, para posteriormente prestar especial atención a las implicaciones en las sociedades cooperativas.

² ESPAÑA. LEY 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. *Boletín Oficial del Estado*, nº 160, de 5 de julio. Disposición adicional octava. Así, por ejemplo, se permite la deducción anual de la veintava parte del fondo de comercio, así como la deducción máxima anual de la décima parte de los activos intangible de vida indefinida, y no formarán parte de la base imponible los cambios de valor razonable contabilizados en el patrimonio neto.

2. ASPECTOS GENERALES DEL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE.

A) NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

La estructura del nuevo Plan General Contable, es similar a la del Plan General Contable del 90, constando de cinco partes, siendo las tres primeras de aplicación obligatoria, y las dos últimas de aplicación voluntaria. Dichas partes son: el marco conceptual, las normas de registro y valoración, las cuentas anuales, el cuadro de cuentas, y las definiciones y relaciones contables.

Destacar que en la contabilización de las operaciones se prima el fondo económico, frente a la forma jurídica, así como la reducción a seis de los principios contables, y la pérdida de la supremacía del principio de prudencia sobre los demás. En cuanto a los criterios de valoración se introduce el criterio del “valor razonable”, considerándose en general como el valor de mercado, aplicándose sólo en la práctica contable española para la valoración de determinados instrumentos financieros.

Los estados contables básicos que configuran las cuentas anuales, además de tener el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria (se incrementa el nivel de información), se amplían al estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) (incluye el estado de ingresos y gastos reconocidos, y el estado total de cambios en el patrimonio neto), y al estado de flujos de efectivo (EFE) (de carácter voluntario para aquellas empresas que puedan presentar balance, ECPN y memoria abreviados), que sustituye al cuadro de financiación recogido en el Plan General Contable del 90 (ORTEGA CARBALLO, 2007)³. Por otra parte, se amplían los límites, con respecto a los establecidos en el Plan General Contable del 90⁴, para que las empresas puedan presentar los modelos contables abreviados, tanto en lo relativo al total de activo como en el importe neto de la cifra de negocios⁵.

³ Puede verse un análisis de los criterios de presentación de los modelos de los documentos que forman las cuentas anuales.

⁴ ESPAÑA. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, del 27 de diciembre. Artículo 190. Actualizados por el artículo 1 y 2 del REAL DECRETO 572/1997, de 18 de abril, por el que se revisan los límites contables de los artículos 181 y 190 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo, de 22 de diciembre. *Boletín Oficial del Estado*, nº 104, de 1 de mayo.

⁵ ESPAÑA. LEY 16/2007, ..., *opus cit.* Art. 175 y 176.

Cuadro 1 : Resumen de las novedades más relevantes del Balance de Situación

Concepto	Principales Novedades
ACTIVO: “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa de los que espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro”. -Desaparecen los gastos de establecimiento⁶ y los gastos a distribuir en varios ejercicios. -Hay que tener en cuenta los deterioros de valor.	A)ACTIVO NO CORRIENTE -Clasificación: <i>Inmovilizado intangible</i>, inmovilizado material, <i>inversiones inmobiliarias</i>, inversiones en empresas del grupo y asociadas, inversiones financieras a largo plazo y <i>activos por impuestos diferidos</i>. -Los inmovilizados se reconocen por el importe neto. B)ACTIVO CORRIENTE -Clasificación: <i>Activos no corrientes mantenidos para la venta</i> (GUTIÉRREZ VIGUERA, 2007), existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, inversiones en empresas del grupo y asociadas, inversiones financieras a corto plazo, periodificaciones, efectivo y otros activos líquidos. -Desaparece el método LIFO y pueden estar los servicios.
PATRIMONIO NETO: “parte residual de los activos una vez deducidos los pasivos”. -Desaparece la reserva de revalorización, y los ingresos a distribuir en varios ejercicios.	-Clasificación: Fondos propios, <i>ajustes por cambio de valor</i>⁷, subvenciones, donaciones y legados recibidos. -Capital social: escriturado y accionistas por desembolsos no exigidos (signo negativo). -En los fondos propios aparecen “otras aportaciones de socios” y “otros instrumentos de patrimonio”. -Acciones y participaciones propias (signo negativo)
PASIVO: “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro”. -Desaparece el fondo de reversión.	A)PASIVO NO CORRIENTE -Clasificación: <i>Provisiones a largo plazo</i>, deudas a largo plazo, deudas con empresas del grupo y <i>pasivos por impuesto diferido</i>. - Desaparece el epígrafe de las provisiones que pasan a integrarse dentro de las deudas, incluyendo “provisiones para riesgos y gastos” del PGC 90. B)PASIVO CORRIENTE -Clasificación: <i>Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta</i>, <i>provisiones a corto plazo</i>, deudas a corto plazo, deudas con empresas del grupo y asociadas, acreedores comerciales y otras deudas a pagar, y periodificaciones.

Fuente: Elaboración propia a partir de ESPAÑA. REAL DECRETO 1514/2007.

Una vez expuestas las principales novedades del balance, cabe analizarse las variaciones que han tenido lugar en la cuenta de pérdidas y ganancias, que continúa reflejando el resultado del ejercicio como diferencia de ingresos menos gastos, siendo la

⁶ En el nuevo Plan General Contable los gastos de primer establecimiento pasan a contabilizarse como gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias, mientras que los de constitución y ampliación de capital, se imputan al patrimonio neto.

⁷ En este epígrafe se reconocerán “ingresos y gastos latentes” originados por determinados instrumentos financieros. De esta forma, habrá ingresos y gastos que se contabilicen directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, y otros, que se contabilicen previamente en el patrimonio neto, antes de pasar a la cuenta de pérdidas y ganancias si finalmente se materializan.

primera diferencia que llama la atención la pérdida de la tradicional forma de “T”, pasando a adoptar el formato de lista.

Hay que tener en cuenta la desaparición de los resultados extraordinarios y que los ajustes por aplicación del criterio del valor razonable van a afectar a la determinación del resultado del ejercicio. Estos ajustes pueden hacer que parte del resultado sea no realizado, a diferencia de lo que ocurría con el Plan General Contable del 90, donde el resultado era realizado y distribuible. Con ello se trata de favorecer la comparación de los estados contables elaborados en los distintos estados miembros, contribuyendo a incrementar la transparencia de los mercados en un entorno económico cada vez más global e internacional. No obstante, en la determinación de la base imponible, no se consideran los ingresos y los gastos que se imputen directamente al patrimonio neto, puesto que se trata de beneficios o pérdidas potenciales que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se conviertan en reales. También se recoge la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, así como las diferencias positivas en moneda distinta del euro.

Cuadro 2 : Resumen de las novedades más relevantes de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Concepto	Principales Novedades
<u>INGRESOS</u> : incrementos de los recursos de la empresa	-Los “descuentos sobre compras por pronto pago” son ingresos de explotación. -Ventas, prestaciones de servicios e ingresos de explotación: neto de devoluciones y descuentos.
<u>GASTOS</u> : disminución de los recursos de la empresa	-Los “descuentos sobre ventas por pronto pago” son gastos de explotación.
<u>RESULTADOS</u> -Operaciones continuadas -Operaciones interrumpidas	-Resultado de explotación, Resultado Financiero, Resultado antes de impuestos, Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas y Resultado del ejercicio. -Desaparecen los resultados extraordinarios.

Fuente: Elaboración propia a partir de ESPAÑA. REAL DECRETO 1514/2007.

La distribución del resultado está condicionada a que el importe de las reservas disponibles sea como mínimo igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo recogidos en el balance, y a dotar una reserva del 5 por ciento del valor del fondo de comercio hasta alcanzar su valor⁸.

Las empresas, para adaptarse al nuevo Plan General Contable, deberán dar de baja todos los activos y pasivos que no puedan estar reconocidos según los nuevos criterios. Además, los elementos deberán reclasificarse atendiendo a las nuevas definiciones y criterios, siendo la contrapartida de los ajustes que deban realizarse una partida de reservas.

B) NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE PARA PYMES Y MICROEMPRESAS

El nuevo Plan General Contable para PYMES y microempresas tiene una estructura similar al Plan General Contable, no obstante presentan algunas diferencias (NEVADO PEÑA, 2007), siendo de aplicación voluntaria para las empresas, que independientemente de su forma jurídica, cumplan durante dos años consecutivos como mínimo dos de los tres requisitos establecidos, coincidiendo dichos requisitos con los establecidos para la presentación de los modelos abreviados. En caso de grupo, el cómputo se hará de forma conjunta. No obstante, no podrán acogerse a este plan las empresas cotizadas, los grupos consolidados, las empresas que tengan moneda distinta del euro, o las entidades financieras

⁸ ESPAÑA. LEY 16/2007, ..., *opus cit.* Art. 2. Apartado doce.

Cuadro 3 :Análisis comparativo de la aplicación del Plan General Contable y el Plan General Contable para pequeñas y medianas empresas

	Plan General Contable 2007 ⁹				Plan General Contable PYMES 2007 ¹⁰
	Balance y ECPN	Cuenta P y G	Balance y ECPN abreviados	Cuenta P y G abreviada	Requisitos
Total activo (miles €)	>2.850€	>11.400€	<2.850€	<11.400€	<2.850€ Microempresa si: <1.000€
Importe neto cifra negocios (miles €)	>5.700€	>22.800€	<5.700€	<22.800€	<5.700€ Microempresa si: <2.000€
Nº medio de trabajadores	> 50	> 250	< 50	< 250	< 50 Microempresa si: <10
Aplicación	Obligatoria. Si no se cumplen los criterios para la aplicación de los modelos abreviados, o no se opta por ellos, se aplicarían también estos modelos		Voluntaria (cumplir al menos dos de los tres requisitos), si no se aplica el general		Voluntaria (cumplir al menos dos de los tres requisitos; mínimo tres ejercicios), si no se aplica el general
Implicaciones	-Activos no corrientes mantenidos para la venta. -Ajustes por cambio de valor en el patrimonio (grupos 8 y 9). -Pasivos vinculados con otros activos no corrientes para la venta -Operaciones interrumpidas. -El EFE es obligatorio.		- <u>Balance</u> : Se simplifica. Desaparecen los activos y pasivos no corrientes mantenidos para la venta y los ajustes por cambio de valor en el patrimonio (no se aplican los grupos 8 y 9). - <u>Cuenta de P y G</u> : desaparecen las operaciones interrumpidas. -Se simplifican los criterios de registro y valoración. -Para las operaciones no reguladas se atiende, en general, a lo dispuesto en el PGC. - <u>ECPN</u> : Se simplifica, se elimina el estado de ingresos y gastos reconocidos (no se aplican los grupos 8 y 9). - <u>EFE</u> : voluntario.		<u>Microempresas</u> (criterios específicos): -Impuesto de sociedades. -Arrendamiento financiero.

Fuente: Elaboración propia.

El hecho de que una empresa, que cumpla los requisitos establecidos, opte de forma voluntaria por la aplicación de este plan, implica que habrá de mantenerlo durante un mínimo de tres años (salvo que la empresa dejara de cumplir los requisitos), y se beneficiará de la simplificación de los criterios de registro, de valoración y de información a incluir en la memoria. Así, se eliminan aquellas normas de valoración relacionadas con operaciones de escasa utilización como son las relativas al fondo de comercio, a los instrumentos financieros

⁹ ESPAÑA. LEY 16/2007, ..., *opus cit.* Artículos 175 y 176. Recogen los límites de aplicación para la elaboración de los modelos de cuentas anuales normales o abreviados.

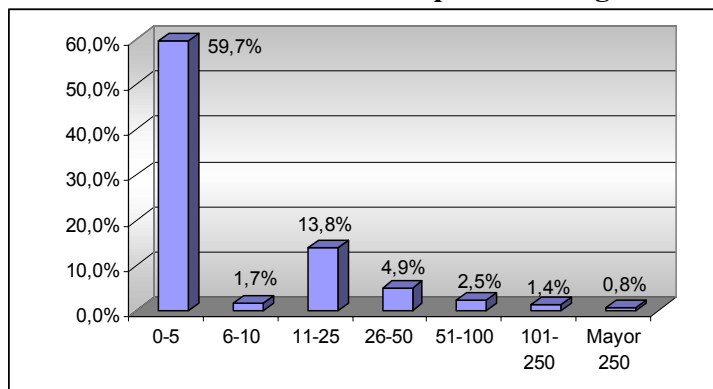
¹⁰ ESPAÑA. REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 279, de 21 de noviembre. Artículo 2, donde se establecen los límites para las pymes, y artículo 4, para el caso de las microempresas.

compuestos, a las coberturas contables, a los pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, a las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, a las combinaciones de negocio, a las operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo. Y se simplifican los criterios de registro y valoración relacionados con los instrumentos financieros, eliminándose determinadas categorías, y el criterio de valoración a valor razonable con imputación al patrimonio neto para los activos financieros disponibles para la venta. No obstante, en el caso de que la empresa llevara a cabo alguna operación no regulada en este plan, se atendería a lo dispuesto en el PGC, excepto a lo recogido en las normas de activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta, que no son de aplicación para este tipo de empresas.

Aquellas empresas que hayan optado por aplicar el PGC para PYMES, y cumplan los requisitos establecidos para ser consideradas microempresas durante dos años consecutivos, y mantenga su aplicación, al menos, durante tres años, podrá aplicar dos criterios específicos (GONZÁLEZ BETANCORT, 2007): el gasto por el impuesto de sociedades se hace equivalente al gasto por impuesto corriente; y en las operaciones de arrendamiento financiero y a otras de naturaleza similar (salvo el caso de terrenos, solares o activos no amortizables que se estará a lo dispuesto en el PGC para PYMES), la cuota devengada se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, y se informará en la memoria.

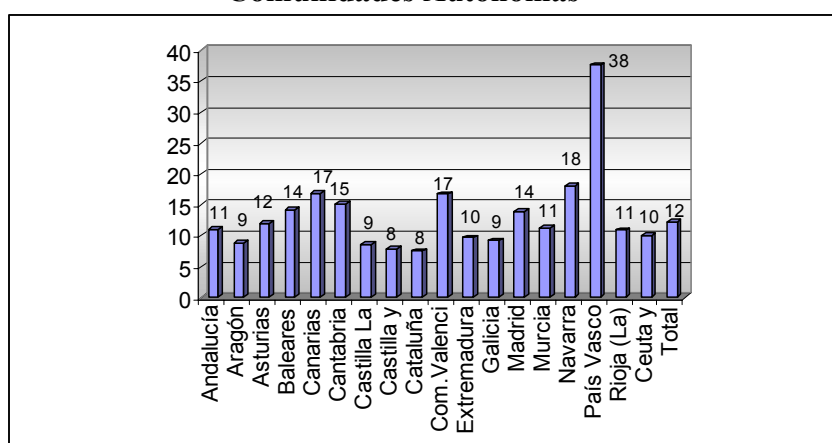
3. APLICACIONES DEL NUEVO PLAN CONTABLE A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Según los últimos datos publicados por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, a fecha de 31 de diciembre de 2007, relativos a la clasificación de las sociedades cooperativas según su tamaño empresarial, se puede concluir que el 80,2 por ciento del total de las 15.524 sociedades cooperativas dadas de alta en la Seguridad Social, son consideradas pequeñas empresas, al tener menos de 50 trabajadores, de las que, el 76,6 por ciento son microempresas, por contar con menos de 10 trabajadores.

Gráfico 1: Distribución de las Sociedades Cooperativas según tamaño empresarial

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, disponibles en: http://www.mtas.es/empleo/economia-soc/BaseDeDatos/SociedadesAltaSSocial/2007/4Trim/A2_A3.pdf

Si se analizan los datos sobre el número medio de trabajadores que tienen las sociedades cooperativas en las distintas Comunidades Autónomas, se observa que son las sociedades cooperativas del País Vasco las que tienen mayor tamaño, siendo el número medio de trabajadores de 38. En el resto de Comunidades Autónomas el número medio de trabajadores dista considerablemente de estas cifras, situándose en los mejores casos entre 15 y 18 trabajadores, como es el caso de Navarra, la Comunidad Valenciana, Canarias y Cantabria. En el extremo opuesto, se situarían Aragón, Castilla La Mancha, Galicia, Castilla y León, y Cataluña, donde el número medio de trabajadores es entre 8 y 9. La media nacional se sitúa en 12 trabajadores por sociedad cooperativa.

Gráfico 2: Número medio de trabajadores en las Sociedades Cooperativas por Comunidades Autónomas

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, disponibles en: <http://www.mtas.es/empleo/economia-soc/BaseDeDatos/SociedadesAltaSSocial/2007/4Trim/MapaM8.pdf>

Estos datos ponen de manifiesto el reducido tamaño de las sociedades cooperativas, por lo que, en la mayoría de los casos, van a cumplir los criterios establecidos para la aplicación del plan general contable para PYMES. Por este motivo el análisis sobre las implicaciones contables se hace desde la perspectiva del plan contable de PYMES. Además, se realiza una agrupación diferenciando entre el pasivo, el activo, la cuenta de pérdidas y ganancias, y otros documentos contables.

3.1 Operaciones vinculadas con el Pasivo de las sociedades cooperativas.

A) Capital social.

Desde que se inició el proceso de modificación de la normativa contable, el capital social es la partida que ha sido objeto de una mayor controversia. Tradicionalmente se ha considerado el capital social de la cooperativa como un recurso propio¹¹. Sin embargo, la NIC 32, define los pasivos financieros como *“los instrumentos rescatables que permitan al tenedor exigir del emisor su reembolso, ya sea en efectivo o mediante entrega de otro instrumento financiero”*¹². Por tanto, desde esta perspectiva, el capital social de las sociedades cooperativas, al poder ejercer el socio el derecho a solicitar la devolución de las aportaciones realizadas, sería considerado un “pasivo exigible” y, por tanto un recurso ajeno para la cooperativa, con las consiguientes implicaciones (MARTÍN LÓPEZ, LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS e ITURRIOZ DEL CAMPO, 2007a y 2007b).

Esta circunstancia ha hecho que se modifiquen algunos artículos de la Ley de cooperativas de 1999¹³ diferenciando, dentro de las aportaciones de los socios, entre las que tienen derecho a reembolso en caso de baja del socio y aquellas en las que el citado derecho puede ser rehusado por el Consejo Rector. Además, establece una serie de modificaciones que determinan el proceso para realizar la transformación desde las actuales aportaciones, así como las condiciones para el reembolso.

¹¹ ESPAÑA. ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. Publicación en el BOE nº 310, de 27 de diciembre.

¹² COMISIÓN EUROPEA. Reglamento (CE) nº 1073/2005 de la Comisión, de 7 de julio de 2005, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de conformidad con el Reglamento /CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación CINIIF 2. *Diario Oficial de la Unión Europea*. L 175/3. 8 de julio de 2005.

¹³ ESPAÑA. LEY 16/2007, ..., *opus cit.*

Teniendo en cuenta las citadas modificaciones, la parte del capital social sobre la que los socios no puedan solicitar su devolución sería propiedad de la cooperativa, calificándose en la nueva ley contable como patrimonio neto mediante la adaptación de la cuenta “capital social”, mientras que el resto sería propiedad de los socios, por lo que se calificaría como pasivo mediante adaptación de la cuenta “participaciones consideradas como pasivos exigibles”. Además, los movimientos de estas partidas llevan implícitas cuentas específicas para cada una de ellas.

En este sentido la normativa aplicable a las cooperativas, derivada de la Orden 3614/2003, incluye la cuenta “capital social cooperativo” para las aportaciones no reintegrables en caso de baja, distinguiendo entre las aportaciones obligatorias, las voluntarias y las realizadas por los socios colaboradores. Sin embargo, con el objetivo de regular las aportaciones al capital social recogidas en algunas leyes autonómicas en las que se establece una duración limitada, y por tanto son reintegrables, también establece la cuenta “capital temporal” obligando a informar en la memoria sobre las características de las mismas. Por tanto, la futura normativa de adaptación sectorial puede aprovechar estas cuentas manteniendo su denominación o adaptándola a las recogidas en el plan contable aprobado en 2007.

Otro aspecto a tener en cuenta es el criterio que se utilizará para determinar la parte de las aportaciones de un mismo socio que es rescatable, especialmente en los casos en los que la cooperativa ya se encuentre constituida.

B) Fondos de reserva.

Los fondos de reserva no han sufrido modificaciones substanciales en el nuevo plan contable, por lo que las modificaciones sectoriales pueden seguir la línea marcada en la legislación específica para cooperativas derivada de la orden 3614 de 2003. En la misma se creaban cuentas específicas para recoger los diferentes fondos de las sociedades cooperativas. Concretamente dentro de reservas las cuentas “Fondo de reserva obligatorio” y “Fondo de reembolso y actualización” y de forma independiente la cuenta “Fondo de educación formación y promoción”.

C) Pasivos financieros.

Los pasivos financieros y el neto patrimonial tienen en común que ambos son fuente de recursos para la empresa, mientras que la diferencia fundamental se refiere a que los primeros son reintegrables por la empresa. El nuevo plan contable establece como criterio para la clasificación y valoración de estos pasivos cuales son las intenciones de la empresa, distinguiendo entre los que tienen como objeto su posterior negociación y el resto.

Cuadro 4: Valoración de los Pasivos Financieros

Pasivos Financieros	Valoración inicial	Valoración posterior
Pasivos financieros a coste amortizado: Débitos y partidas a pagar (por operaciones comerciales y no comerciales)	Coste de la transacción (valor razonable de la contraprestación ajustado por los gastos). Los débitos no comerciales con vencimiento inferior al año: valor nominal	Coste amortizado Intereses devengados: PyG (tipo de interés efectivo) Los débitos no comerciales con vencimiento inferior al año: valor nominal
Pasivos financieros mantenidos para negociar	Valor razonable (gastos de transacción a P y G)	Valor razonable (sin gastos de transacción por enajenación) -Cambios en el valor razonable: P y G

Fuente: Elaboración propia.

En el caso de las cooperativas esta nueva regulación se aplica de forma específica a las obligaciones contraídas con terceros, cuyo vencimiento no se produzca en la fecha de liquidación de la sociedad cooperativa, y a las contraídas con los socios, siempre que estas aportaciones no formen parte del capital social. Concretamente, la Ley de cooperativas de 1999 hace referencia a: participaciones especiales, obligaciones, títulos participativos y cuentas de participación, incluyendo una cuenta cuando las obligaciones estén contraídas con los socios “Deudas a largo/corto plazo con los socios”. Por lo que respecta a las aportaciones de los socios al capital social no reintegrables, parece lógico que tengan el mismo tratamiento.

En la contabilización de los préstamos concedidos, incluyendo las cuentas a cobrar de origen comercial a plazo mayor de seis meses, o los títulos de deuda mantenidos hasta el vencimiento, el devengo de intereses se hace utilizando el método del tipo de interés de efectivo, tipo al que se igualan todos los cobros y pagos de la operación, recogiendo los costes de transacción. La valoración de las partidas correspondientes utilizando este método se denomina “coste amortizado”.

Cuadro 5: Análisis comparativo diferencias entre el PGC del 90 y el PGC para PYMES del 07 en la contabilización de un préstamo

	PGC 90		PGC 07	
	Principal: 90.000€; Gastos: 1 por ciento (900 €); Interés: 5 por ciento; Plazo: 4 años. Método francés: anualidad = 25.381,06 €		Principal: 90.000€; Gastos: 1 por ciento (900 €) Tipo interés efectivo: 5,43 por ciento; $89.100 = \frac{25.381,06}{(1+t_{ie})} + \frac{25.381,06}{(1+t_{ie})^2} + \frac{25.381,06}{(1+t_{ie})^3} + \frac{25.381,06}{(1+t_{ie})^4}$ Interés: 5 por ciento. Plazo: 4 años; Método francés: anualidad = 25.381,06 €	
Concesión préstamo	90.000 (572) Bancos	(170) Deudas L/P entidades crédito 69.118,94 (520) Deudas C/P entidades crédito 20.881,06	89.100 (572) Bancos	(170) Deudas L/P entidades crédito 68.560,64 Deudas C/P entidades crédito 20.539,36
Gastos formalización	900 (270) Gastos formalización deudas	(572) Bancos 900		
Pago de la primera cuota anual	20.881,06 Deudas C/P entidades crédito 4.500 (662) Intereses deudas	(572) Bancos 25.381,06	20.539,36 Deudas C/P entidades crédito 4.841,71 (662) Intereses deudas	(572) Bancos 25.381,06
	225 (669) Otros gastos financieros	(270) Gastos formalización deudas 225		
Reclasificar	21.925,12 (170) Deudas L/P entidades crédito	Deudas C/P entidades crédito 21.925,12	21.655,47 (170) Deudas L/P entidades crédito	Deudas C/P entidades crédito 21.655,47

Fuente: Elaboración propia.

D) Subvenciones, donaciones y legados.

El nuevo plan contable diferencia entre las subvenciones de capital (para financiar un activo, o cancelar un pasivo), o de explotación (para incrementar determinados ingresos, o reducir algunos gastos) (VALLEJO TORRECILLA, 2006). Por otra parte, en función de si la empresa beneficiaria, debe, o no, restituir el importe percibido de la subvención, se consideran de carácter reintegrable, o no reintegrable. En el caso, de subvenciones no reintegrables, sus ingresos se imputan directamente al patrimonio neto, y se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la misma. Mientras que las subvenciones reintegrables, se registran como pasivos. Además, las que son de carácter monetario se valoran por el importe concedido, y las que son de carácter no monetario o en especie, se valoran por el valor razonable del bien recibido en el momento de la adquisición. Cabe destacar, el hecho de que las subvenciones no reintegrables otorgadas por terceros distintos a los socios o propietarios, forman parte del patrimonio neto de la empresa dentro del epígrafe “subvenciones, donaciones y legados recibidos”, mientras que las otorgadas por socios o

propietarios, también forman parte del patrimonio neto, pero están en “otras aportaciones de socios”. La imputación a resultados se realiza como se describe a continuación:

- Cuando traten de asegurar una rentabilidad mínima o compensar un déficit de explotación: ingresos del ejercicio en que se conceda.
- Cuando sean para financiar gastos específicos: ingresos el ejercicio en el que se devenguen los gastos.
- Cuando sean para financiar activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados a través de la partida “Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras” en proporción a la dotación a la amortización. También se imputan aquí como ingresos del ejercicio las subvenciones concedidas para cancelar deuda que se otorguen sin una finalidad específica.

Este tratamiento afecta de la misma manera a las sociedades cooperativas, aunque la adaptación sectorial debe tener en cuenta que las subvenciones, al igual que las multas y las ayudas, destinadas al fondo de educación, formación y promoción se recogen de forma diferenciada en la cuenta de resultados con el objetivo de establecer un resultado del ejercicio comparable con el de otros tipos de sociedades.

E) Provisiones.

Las modificaciones introducidas en las provisiones afectan de la misma manera a las cooperativas y al resto de empresas. Así, mientras que las provisiones se mantienen en el pasivo del balance, las contingencias no aparecen en el mismo, aunque en determinados casos habrá que informar en la memoria. En el caso de las provisiones hay que diferenciar aquellas que reflejan la pérdida de valor de un activo, que en el Plan General Contable del 90 se recogían en los grupos 2, 3, 4 y 5, en general, y que ahora se denominan deterioros de valor; de las que se referían a pasivos que no estaban reflejados contablemente, como por ejemplo, las provisiones para riesgos y gastos. A fecha de cierre del ejercicio se valorarán por el valor actual de la mejor estimación posible necesaria para cancelar o transferir a un tercero la obligación. Cabe señalar en lo referente a las provisiones relativas a pasivos que no están reflejados contablemente, que desaparecen las provisiones para grandes reparaciones y el

fondo de reversión, y surgen nuevas provisiones, como la de desmantelamiento, o la de reestructuraciones.

3.2 Operaciones vinculadas con el Activo de las sociedades cooperativas.

A) Inmovilizado material.

En este apartado las modificaciones del nuevo plan contable afectan de la misma manera a las sociedades cooperativas y al resto de empresas. Así, hay que señalar la diferenciación, en función de la generación de los flujos de caja, entre; inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, encuadrándose dentro de estas últimas los inmuebles para obtener rentas y/o plusvalías. Inicialmente se valoran al precio de adquisición o coste de producción, siendo obligatoria la activación de los intereses devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento¹⁴, e incluyéndose el valor actual de los costes de desmantelamiento como mayor valor¹⁵. La valoración posterior es la diferencia entre el valor inicial y las correspondientes correcciones de valor. En este sentido, cabe destacar el concepto del deterioro de valor, que surge cuando el valor contable es superior al importe recuperable, debiéndose reconocer por el máximo entre la diferencia del valor razonable y el coste de venta; y el valor en uso. En el nuevo plan contable, desaparece la provisión para grandes reparaciones, debiéndose hacer una estimación de dicho coste y amortizarse, como un elemento separado del coste del activo hasta que tenga lugar la revisión. La baja del inmovilizado se reconocerá como la diferencia entre el importe neto obtenido y el valor contable, contabilizándose como resultado de explotación, al haber desaparecido en el nuevo Plan General Contable los resultados extraordinarios. En el balance el inmovilizado aparece reconocido por su valor neto, a diferencia del Plan General Contable del 90, donde el inmovilizado aparecía en el balance por su valor bruto detallándose además el importe de la amortización acumulada.

En lo relativo a las permutas, pueden ser no comerciales, que son aquellas que tienen por objeto activos de la misma naturaleza y uso, en este caso, el nuevo bien se valora al valor razonable del bien entregado. Y también pueden ser permutas comerciales, que son aquellas

¹⁴ En el Plan General Contable del 90 “se permitía” la activación de los gastos financieros devengados hasta la puesta en condiciones de funcionamiento.

¹⁵ En el Plan General Contable del 90 originaban la dotación de una provisión para riesgos y gastos.

en las que se cambia un bien por otro distinto, valorándose el inmovilizado material recibido al valor razonable del activo entregado, reconociéndose las diferencias, tanto positivas como negativas, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La novedad con respecto al Plan General Contable del 90 está en el hecho de poder reconocer beneficios en las permutas comerciales.

Cuadro 6: Análisis comparativo de las principales diferencias entre el PGC del 90 y el PGC para PYMES del 07 en lo relativo a las permutas comerciales

PGC 90		PGC 07	
<u>Datos Máquina:</u> Cambiar un terreno valorado en 60.000€ por una maquinaria con valor de 70.000€			
Permuta	60.000 (223)	(223) Terrenos	70.000 (213) Maquinaria
comercial	Maquinaria	60.000	(210) Terrenos 60.000
			(771) Beneficio
			Inmovilizado Material
			70.000

Fuente: Elaboración propia.

B) Inmovilizado financiero.

En este apartado las cooperativas no tienen peculiaridades significativas con las restantes empresas, por lo que lo que les afecta son las nuevas categorías establecidas en el nuevo Plan General Contable (en las que se tienen en cuenta las intenciones de la empresa) y las implicaciones sobre su valoración (DOMÍNGUEZ PÉREZ y PERRAMON COSTA, 2007).

Cuadro 7: Valoración de los Activos Financieros

Activos Financieros	Valor Inicial	Valor Posterior	Deterioro de Valor
Activos financieros a coste amortizado: Créditos por operaciones comerciales y otros activos financieros a coste amortizado	- Coste (valor razonable de la contraprestación + gastos directamente atribuibles) - Inferiores a un año por operaciones comerciales: nominal	-Coste amortizado (según interés efectivo) -Intereses devengados: P y G - Inferiores a un año: nominal	-Si valor libros > valor actual de los flujos de efectivos futuros -Pérdida: gasto P y G -Reversión: ingreso P y G (con límites)
Activos financieros mantenidos para negociar: Propósito de venta a c/p y derivados sin fines de cobertura ni garantía financiera.	Coste (equivalente al valor razonable de la contraprestación) Costes transacción directamente atribuibles: PyG Instrumentos de patrimonio (más derechos preferentes de suscripción)	Valor razonable (sin deducir los costes de transacción por enajenación) -Cambios en el valor razonable: PyG	
Activos financieros a coste: - Invers. en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. - Otros activos no incluidos en los grupos anteriores	- Por su coste (valor razonable + costes transacción) – Se incluyen los derechos preferentes de suscripción. -Los intereses explícitos devengados y no vencidos, y los dividendos se registran independientes.	- Por su coste (descontando las correcciones por deterioro de valor).	-Si valor libros > importe recuperable (mayor entre valor razonable–coste de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros) -Pérdida: gasto PyG -Reversión: ingreso PyG (con límites)

Fuente: Elaboración propia.

Así, por ejemplo, si la única gestión posible que va a hacer la empresa es cobrarlo por tratarse de un crédito por operaciones comerciales, formará parte de los activos financieros a coste amortizado, pero si lo que la empresa busca con un activo financiero es obtener una rentabilidad en el corto plazo, será un activo financiero mantenido para negociar.

Cuadro 8: Análisis comparativo diferencias entre el PGC del 90 y el PGC para PYMES del 07 en la contabilización de un activo financiero mantenido para negociar

PGC 90			PGC 07	
Adquisición de 2.000 acciones a un precio unitario de 15 euros. Gastos iniciales: 400 euros.				
Compra	30.400 (540) IFT en capital	(572) Bancos 30.400	30.000 (540) IFT instrumentos de patrimonio 400 (669) Otros gastos financieros	(572) Bancos 30.400
a) Cierre ejercicio 1: cotiza a 20€			10.000 (540) IFT en capital	(763) Bº valoración IF valor razonable 10.000
b) Cierre ejercicio 1: cotiza a 10€	10.400 (698) Dotación provisión valores negociables C/P	(597) Provisión depreciación valores negociables C/P 10.400	10.000 (663) Pérdidas valoración IF valor razonable	(540) IFT en capital 10.000

Fuente: Elaboración propia.

C) Inmovilizado intangible.

Según la nueva norma contable para poder ser clasificado como activo intangible, además de cumplir la definición de activo, ha de cumplir que sea “identificable”, entendiéndose como tal aquel que sea separable y surja de derechos legales o contractuales. Tanto para la valoración inicial, como para la posterior, se aplican los mismos criterios que para el caso del inmovilizado material. Un inmovilizado intangible se dará de baja cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros o cuando se decida ponerlo en venta. Los activos intangibles con vida útil indefinida (tal es el caso del fondo de comercio) se valorarán por el coste inicial menos las pérdidas de valor acumuladas, no permitiéndose su amortización. En cuanto a las normas particulares de valoración, destacar el caso de los gastos de investigación y desarrollo, para los que la regla general permite su activación siempre que existan motivos fundados de éxito técnico y rentabilidad económica, contabilizándose cuando existan dudas como pérdidas. Sin embargo, en las NIC se habla de pérdida para investigación, y de posibilidad de activación para desarrollo. Se amortizan como máximo en cinco años, al igual que las aplicaciones informáticas que incluyen los programas adquiridos o de desarrollo propio, así como las páginas web.

Cuadro 9: Valoración del inmovilizado material e intangible

Concepto	Valor inicial	Valor posterior	Deterioro de valor
Inmovilizado material	Precio adquisición o coste de producción (incluye activación de intereses si la puesta en funcionamiento es superior al año, costes de desmantelamiento, impuestos indirectos no recuperables de HP)	Valor inicial – correcciones de valor	Si valor contable > importe recuperable: max (valor razonable – coste de venta; valor en uso) Reversión: gasto o ingreso en PyG (límite valor contable)
Inmovilizado intangible	Precio de adquisición o coste de producción	Valor inicial – correcciones de valor Amortización: si vida finita	Valor contable > valor recuperable

Fuente: Elaboración propia.

D) Inmovilizado en régimen de arrendamiento

Se produce un cambio en la consideración contable del arrendamiento que afecta por igual a las cooperativas y al resto de empresas. En el nuevo plan se considera como arrendamiento operativo cuando implique el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, reconociéndose los correspondientes ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por su parte, se considerará arrendamiento financiero, aquel en el que exista la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo sobre el que se realiza el arrendamiento, la definición que se recogía en el PGC del 90 era cuando no existían dudas razonables de que se iba a ejercitar la opción de compra. Desaparece la cuenta de “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero” del activo, debiendo contabilizar el arrendatario el activo dependiendo de la naturaleza del mismo como material o intangible. El activo y el pasivo, se valoran al valor razonable, siendo los gastos directos mayor valor del activo. Los intereses se contabilizan como gastos financieros según se devenguen de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo, no se reconocen intereses implícitos en el activo en forma de gastos financieros diferidos. Como contrapartida, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos a recibir más el valor residual del activo, reconocerá el resultado, y los intereses financieros devengados se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuadro 10: Análisis comparativo de las principales diferencias entre el PGC del 90 y el PGC para PYMES del 07 en lo relativo al arrendamiento financiero

	PGC 90		PGC 07	
<u>Asientos primer año</u>	Valor razonable máquina: 90.000€ (con Op.Compra: 41.136€); Vida útil:5años; Contrato:3años Tipo de interés:5 por ciento Capital pendiente: 90.000€; Intereses: 4.500€; Amortización: 15.500€; Cuota: 20.000€			
Inicio del contrato	90.000 (217)Derechos s/ bienes en régimen arrendamiento 11.136 (272) Gastos por intereses diferidos	(520) Deudas a C/P 20.000 (170) Deudas a L/P 81.136	90.000(213) Maquinaria (520) Deudas a C/P 15.500 (170) Deudas a L/P 74.500	
Pago 1ª cuota	20.000 (520)Deudas C/P	(572) Bancos 20.000	15.500 (520)Deudas C/P	(572) Bancos 15.500
Intereses	4.500 (662) Intereses deudas	(272) Gastos por intereses diferidos 4.500	4.500(662) Int. deudas	(572) Bancos 4.500
Reclasificar	20.000 (170) Deudas L/P	(520) Deudas a C/P 20.000	16.275 (170) Deudas L/P	(520) Deudas a C/P 16.275
Amortizar	18.000 (681) Amortización IIM	(281) Amortización acumulada IIM 18.000	18.000 (681) Amortización IM	(281) Amortización acumulada IM 18.000

Fuente: Elaboración propia.

Notas: (Valor en libros = 51.429€) > (Opción compra = 41.136€): no hay dudas razonables para que se ejerza la opción de compra. Por simplicidad no se ha considerado el IVA.

Se ha optado por amortizar el activo de forma lineal.

Las microempresas pueden aplicar un criterio de valoración específico para los arrendamientos financieros, de tal forma que el arrendatario contabilizará la cuota devengada como gasto del ejercicio, y cuando ejerza la opción de compra contabilizará el activo por el importe satisfecho según el criterio del precio de adquisición.

E) Existencias

En la valoración de existencias las principales novedades afectan de forma similar a las cooperativas y al resto de empresas, destacando la desaparición, como método de valoración, del LIFO. Además, dentro del epígrafe de existencias, se pueden incorporar los servicios. De tal forma que, en los casos en los que se cumplan los requisitos de la norma 14.3, se podrá contabilizar un ingreso en función del grado de realización del servicio al cierre del ejercicio. En caso contrario, se reconocerán en la cuenta (33) de “Servicios en curso” los costes de producción del servicio del año en curso, utilizando como contrapartida la cuenta (710) “Variación de existencias de servicios en curso”, dicho asiento se anulará cuando se reconozcan los ingresos por prestación de servicios totales.

Cuadro 11: Valoración de las Existencias

	Valoración inicial	Valoración posterior	Deterioro de Valor
Existencias	Precio de adquisición / coste de producción	Por el valor neto realizable si es inferior al precio de adquisición o coste de producción	Pérdidas reversibles por deterioro del inventario

Fuente: Elaboración propia.

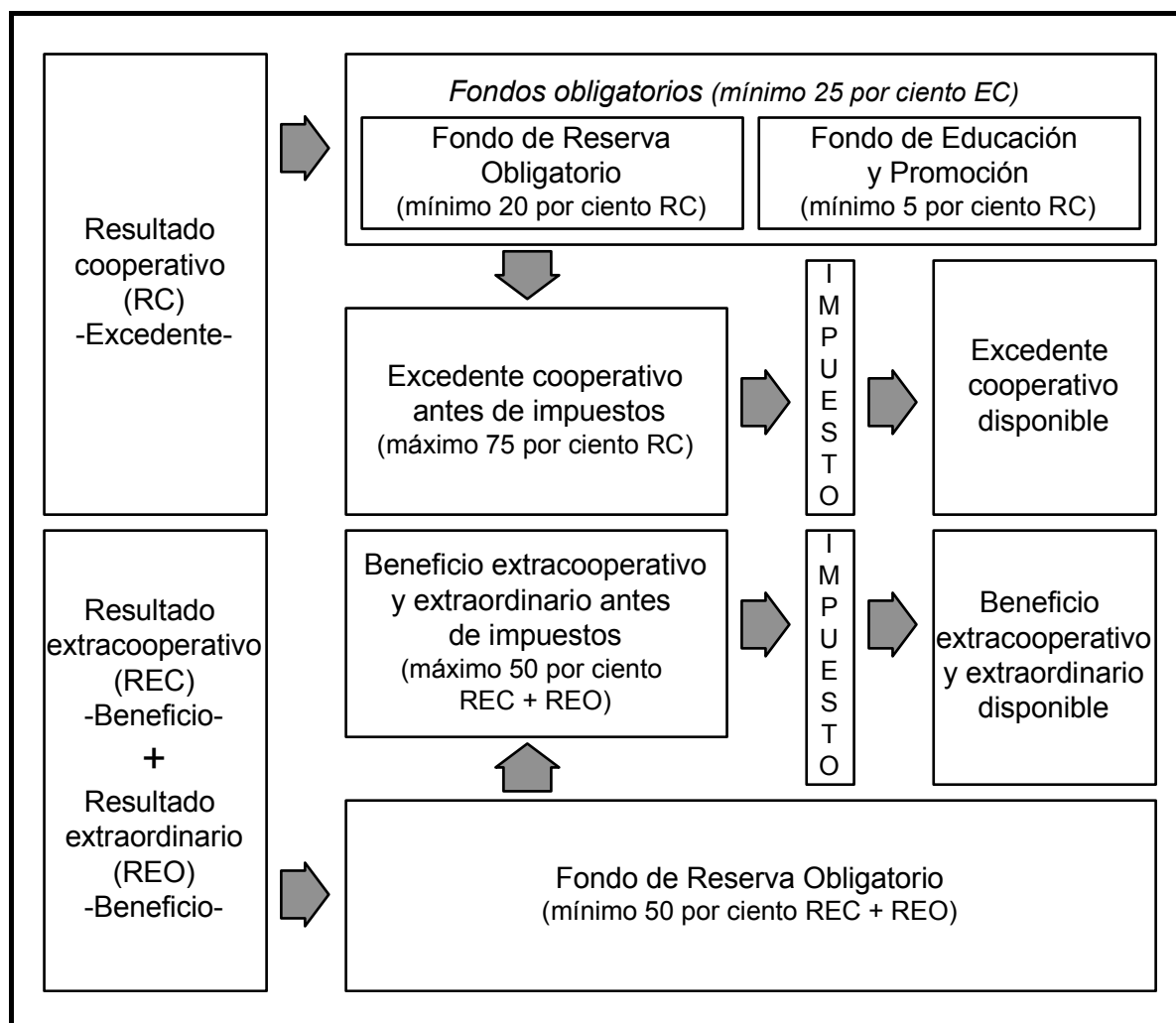
3.3 Operaciones vinculadas con la cuenta de resultados de las sociedades cooperativas.

La determinación del resultado del ejercicio en las sociedades cooperativas tiene una serie de peculiaridades entre las que destacan (ITURRIOZ DEL CAMPO, 1999):

- La diferenciación entre tres tipos de resultados (LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, FERNÁNDEZ GUADAÑO e ITURRIOZ DEL CAMPO, 2005):
 - El resultado cooperativo: obtenido de la actividad cooperativizada realizada con los socios.
 - El resultado extracooperativo: que se consigue con la actividad cooperativizada con no socios.
 - El resultado extraordinario: logrado con actividades diferentes a la cooperativizada.
- Las aportaciones al capital social pueden remunerarse mediante un tipo de interés que se considera un gasto.
- Antes de calcular el impuesto se dotan los distintos fondos cooperativos, mediante unos porcentajes que varían en las diferentes normas autonómicas.
- El impuesto se imputa después de dotar los fondos aplicando distintos ajustes, como la deducción del total de la dotación obligatoria al FEFP y la mitad de la destinada al FRO. El tipo impositivo depende del grado de protección fiscal de la cooperativa y es diferente para cada tipo de resultado.
- El resultado disponible final tiene diferentes destinos entre los que se encuentra el reparto a los socios en lo que se denomina “retorno cooperativo”. Este retorno se diferencia del dividendo en que se reparte en función de la actividad del socio en

la cooperativa y no de su aportación al capital social (ITURRIOZ DEL CAMPO, 1998), no tienen la consideración de gasto (POLO GARRIDO, 2006: p. 130-131).

Cuadro 12: Resultado cooperativo en caso de contabilización separada.



Fuente: Elaboración propia.

Esta circunstancia hizo que la norma sectorial de 2003 estableciese una estructura propia para la cuenta de pérdidas y ganancias (SERVER IZQUIERDO, R. J, 2003) en la que se mantenía la de la cuenta habitual hasta la determinación del resultado del ejercicio, añadiendo posteriormente dos elementos específicos de las cooperativas:

- Los intereses abonados por la cooperativa a los socios por sus aportaciones al capital social (CUBEDO TORONDA, 2003: p. 26-28). La norma de 2003 consideraba esta retribución como un gasto siempre que el excedente posterior sea positivo. En caso de no existir el citado excedente se consideraba como un reparto de reservas o como una

retribución a cuenta de beneficios futuros. La aparición de aportaciones al capital social no reintegrables hace que tenga que incluir este aspecto en la reforma sectorial, siendo lo más lógico que al considerarse como un elemento más de pasivo su remuneración no aparezca en este apartado.

- El FEFP. Actualmente se incluye su dotación como gasto y los ingresos imputables al mismo como contrapartida.

El resultado obtenido después de incluir estas partidas se denominó “excedente” sin que en el mismo se diferenciase que parte procedía del resultado cooperativo con los socios y del resultado extracooperativo con terceros, cuyo detalle se desglosaba en la memoria.

Cuadro 13: Estructura de la cuenta de P y G adaptada a las cooperativas en la norma sectorial de 2003.

TODAS LAS EMPRESAS	SOCIEDADES COOPERATIVAS
+ Ingresos de explotación	
- Gastos de explotación	
BENEFICIO DE EXPLOTACIÓN	
+ Ingresos financieros	
- Gastos financieros	
BENEFICIO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	
+/- Resultados extraordinarios	
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	
- Impuestos	
RESULTADO DEL EJERCICIO	
	- Intereses de las aportaciones al capital social
	- Dotaciones al FEFP
	+ Ingresos imputables al FEFP
	EXCEDENTE DE LA COOPERATIVA

Fuente: Elaboración propia.

Las modificaciones incluidas en la cuenta de PyG en 2007 eliminan el margen extraordinario, en la misma línea que la normativa europea. Esta circunstancia afecta al resultado obtenido por las cooperativas mediante una actividad diferente a la cooperativizada, pudiendo dificultar el proceso de acoplamiento contable (CUBEDO TORONDA, 2007: p. 175). Una posibilidad sería incluirla en la cuenta “otros resultados” o de una subcuenta específica, dentro del resultado de explotación haciendo referencia en la memoria. Además, la reforma contable aplicable a las sociedades cooperativas debe valorar si se mantienen los mismos elementos específicos en la cuenta de resultados (FEFP e intereses vinculados al capital social) o se modifican los mismos. También, con el motivo de lograr una mayor claridad puede ser interesante la posible identificación en la cuenta de PyG de los resultados

cooperativos y de los extracooperativos. Por otra parte, el plan contable de 2007 incluye una serie de aspectos que afectan a las sociedades cooperativas.

A) Ingresos y gastos.

A la hora de determinar los ingresos y gastos de las sociedades cooperativas, la nueva normativa sectorial debe tener en cuenta la peculiaridad de que la mayor parte de las operaciones se producen con sus socios. Para ello, puede seguir la norma de 2003 que estableció una serie de cuentas específicas:

- Para las adquisiciones realizadas a los socios que actúan como proveedores: (“compras efectuadas a socios” y “proveedores socios cooperativos”).
- Para los socios que actúan como clientes de la cooperativa comprando productos: (“ingresos por ventas a socios” y “socios deudores: créditos por prestación de ventas/servicios a socios”)
- Para los socios que prestan su trabajo: (“remuneraciones a socios trabajadores”).

En el caso de los ingresos las cooperativas deben adaptarse al nuevo plan contable, según el cual se valorarán al “valor razonable de la contrapartida”, deduciéndose los correspondientes descuentos, intereses incorporados al nominal de los créditos, y los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento inferior al año. En este epígrafe, cabe destacar, como novedad, el hecho de que los descuentos sobre ventas por pronto pago se consideren como menores ventas comerciales, al igual que las devoluciones y los rappels, y no como gastos financieros.

En cuanto a la valoración de los gastos por la compra de productos a los socios o por el pago por su prestación laboral, debe analizarse si se mantiene el criterio aplicado hasta el momento del precio de adquisición. En el caso de anticipar estos pagos se establece una estimación y un posterior ajuste con los precios reales. Todo ello sin olvidar que, al igual que en los ingresos, los descuentos comerciales concedidos por los proveedores por pronto pago se incluyen como una minoración del aprovisionamiento y dejan de ser un ingreso financiero.

B) Impuesto de sociedades.

Ya se han mencionado las peculiaridades en el cálculo del impuesto de sociedades en el caso de las sociedades cooperativas. Sin embargo, las principales implicaciones, más que por estas peculiaridades, no se encuentran determinadas por las mismas sino por los datos tomados como referencia para el cálculo del resultado contable, y la base imponible del impuesto que se aplican a todas las empresas. Así, a diferencia del anterior Plan General Contable del 90, en el que las diferencias entre el resultado contable y la base imponible a efectos fiscales se basaban en la cuenta de resultados, en el publicado en 2007, dichas diferencias, denominadas temporarias, se calculan partiendo de la información del balance de situación (LABATUT SERER y MARTÍNEZ VARGAS, 2007). Las diferencias temporarias pueden ser deducibles, si dan lugar a menores cantidades a pagar, o a mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, e imponibles, en caso contrario.

El impuesto corriente es el importe a satisfacer aplicando la normativa fiscal, reconociéndose un pasivo, cuando está pendiente de pago. Mientras que en el impuesto diferido, las diferencias temporarias se registran a través del impuesto diferido.

Cuadro 14: Análisis comparativo diferencias entre el PGC del 90 y el PGC para PYMES del 07 en la determinación del resultado del ejercicio y del impuesto de sociedades

PGC 90		PGC 07		
	La empresa posee 100 acciones de una empresa que cotiza en Bolsa. Precio de adquisición 20€, precio al cierre del ejercicio 25€.			
1.Resultado ejercicio	No se realiza ningún asiento contable	5.000 (540) IFT instrumentos de patrimonio	Beneficios cartera de negociación (763) 5.000	
	El resultado distribuible = realizado	Las variaciones de valor, aún no habiéndose realizado, incrementan el resultado del ejercicio. Por tanto, el resultado distribuible es distinto del realizado.		
2. Impuesto de Sociedades	Libertad de amortización*: La empresa amortiza el bien totalmente el primer año Vida útil: 3 años Valor del bien: 4.500 € Amortización contable: 1.500 € Amortización fiscal: 4.500 € Diferencia: -3.000 €			
Primer año	MÉTODO DEL RESULTADO		MÉTODO DEL BALANCE	
	Resultado contable	7.000	Valor neto contable	3.000
	I.Sociedades (30%)	2.100	(método lineal)	
			Valor fiscal	0
	Resultado contable	7.000	Diferencia	-3.000
	Diferencias temporales	-3.000	Impuesto diferido (30%)	
	Base Imponible		Beneficio antes impto	-900
	Impuesto de Sociedades (30%)	4.000	Diferencia temporaria	7.000
			Cuota líquida	-3.000
		1.200		1.200
	2.100 (630) Impuesto sobre beneficios	(4752) HP acreedor por IS 1.200	1.200 (6300) Impuesto Sociedades corriente	(4752) H. Pública acreedora I.S 1.200
		(479) Impuesto sobre beneficio diferido 900		
		900 (6301)Impuesto diferido	(479)Pasivos por diferencias temporarias imposables 900	

Fuente: Elaboración propia.

Nota: * Según la normativa fiscal las Sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas tienen libertad durante tres años en determinadas circunstancias.

3.4 Novedades incluidas en otros documentos.

La reforma contable da una mayor importancia a la memoria con respecto a la que tenía en el plan contable del 90 (JULIÁ IGUAL, J. F., 2003: p. 87-101). Destaca la información que debe incluirse con respecto a los instrumentos financieros y de las partes vinculadas. A estos aspectos hay que unir la información específica de las sociedades cooperativas que debe ser fijada por la normativa sectorial. Concretamente hay que hacer referencia a aspectos como, la diferenciación entre los resultados cooperativos y extracooperativos (en caso de que no se identifiquen los mismos en la cuenta de PyG), la información sobre el FEFP, la diferenciación entre las aportaciones de los socios que formen parte del capital social y las que se consideren como pasivo, así como la retribución de los socios mediante precios, o mediante el retorno cooperativo.

Además, las cooperativas deberán elaborar dos nuevos estados contables: el estado de cambios en el patrimonio neto, obligatorio para todas las empresas, y además, de manera opcional, para el caso de las empresas de reducida dimensión, y obligatoria para el resto, el estado de flujos de efectivo.

4. CONCLUSIONES.

Las cuentas anuales individuales de la mayoría de las sociedades cooperativas, dada su reducida dimensión, se regirán por los criterios simplificadores establecidos en el nuevo plan general contable para pequeñas y medianas empresas, así como para las microempresas con las adaptaciones sectoriales que recojan las peculiaridades de las sociedades cooperativas.

- En el pasivo la principal novedad se refiere al capital social, en el que la modificación de la Ley de cooperativas de 1999, para recoger la posibilidad de aportaciones de los socios no reintegrables hace prever que la normativa sectorial recogerá esta peculiaridad mediante cuentas específicas. Esta adaptación puede realizarse mediante una cuenta similar a la de “capital temporal”.
- En la dotación de fondos de reserva no hay novedades importantes por lo que habrá que estar atentos a la denominación de los fondos cooperativos en la reforma sectorial.
- Los pasivos financieros implican una nueva clasificación en función de la utilización que les pretenda dar la cooperativa. Además, se incorpora el tipo de interés efectivo que afectará a las aportaciones de los socios no reintegrables.
- Las novedades en las subvenciones, donaciones y provisiones afectan de forma similar a las cooperativas y las restantes empresas.
- Lo mismo ocurre con las principales implicaciones de la reforma en los elementos de activo, que se centran en la valoración del inmovilizado, tanto material como inmaterial, y especialmente en los activos financieros.

- En la cuenta de PyG hay que tener en cuenta si se mantendrá la estructura del plan de PYMES con los ajustes del FEFP y del interés por las aportaciones al capital social, o si se incluyen nuevos ajustes. Destacan la posible diferenciación entre los resultados cooperativos y extracooperativos, así como el tratamiento de los resultados extraordinarios, que han desaparecido en la nueva cuenta.
- De forma similar a las restantes empresas hay que mencionar la eliminación de la consideración de gastos e ingresos financieros para los descuentos por compras y ventas en las operaciones comerciales. También ocurre lo mismo en la aplicación de las diferencias temporarias en el impuesto de sociedades.
- Las cooperativas deben incluir una mayor información derivada de los dos nuevos estados contables (el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo), así como el mayor detalle que se solicita en la nueva memoria de las PYMES y la información que se establezca en la normativa sectorial con el fin de recoger las características específicas de las cooperativas.

BIBLIOGRAFÍA.

- CUBEDO TORONDA, M. El régimen económico de las sociedades cooperativas: situación actual y apuntes para una reforma. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 58, 2007, p. 161-187.
- CUBEDO TORONDA, M. La contabilidad de las cooperativas al día. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 45, 2003, p. 9-32.
- DOMÍNGUEZ PÉREZ, J. L y PERRAMON COSTA, J. Valoración, contabilización y deterioro de los instrumentos financieros según la nueva normativa contable. *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 77, 2007, p. 44-53.
- GONZÁLEZ BETANCORT, B. El borrador del Plan General de Contabilidad de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas. *Técnica Contable*, nº 701, octubre, 2007, p. 6 – 15.

GUTIÉRREZ VIGUERA, M. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta en el nuevo PGC. *Técnica Contable*, nº 698, junio, 2007, p. 43 – 49.

Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma. (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España). Ministerio de Economía e Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC), 2002.

ITURRIOZ DEL CAMPO, J. La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas ante el nuevo ordenamiento jurídico. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 28, 1998, p. 93-114.

ITURRIOZ DEL CAMPO, J. El resultado en las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva Ley de Cooperativas 27/1999, de 16 de julio. *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, nº 69, 1999, p. 127-150.

JULIÁ IGUAL, J. F. La memoria y la información económico financiera en las cooperativas. Una nueva formulación en el marco de las normas contables y las normas sustantivas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 45, 2003, p. 81-109.

LABATUT SERER, G y MARTÍNEZ VARGAS, J. La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el borrador del Plan General Contable. *Técnica Contable*, nº 700, septiembre, 2007, p. 45 – 57.

LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G. FERNÁNDEZ GUADAÑO J. ITURRIOZ DEL CAMPO J. Un estudio sobre la sensibilidad del coste asociado a la contabilización conjunta o separada de los resultados en la sociedad cooperativa a partir del grado de protección fiscal. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 51, 2005, p. 167-183.

MARTÍN LÓPEZ, S; LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G e ITURRIOZ DEL CAMPO, J. Consideraciones sobre la naturaleza del capital social en las sociedades cooperativas de trabajo asociado. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 91, primer cuatrimestre, 2007 a, p. 93-119. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/Revistas/91.pdf> . ISSN : 1885-8031

MARTÍN LÓPEZ, S; LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G e ITURRIOZ DEL CAMPO, J. La naturaleza del capital social como aspecto diferenciador entre las sociedades

cooperativas y las sociedades laborales. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 58, 2007 b, p. 59-82.

NEVADO PEÑA, D. Diferencias entre el PGC y el Plan General Contable de PYMES. *Estrategia Financiera*, nº 244, noviembre, 2007, p. 22 – 31.

ORTEGA CARBALLO, E. El nuevo PGC, las Normas y Modelos de Cuentas Anuales. *Técnica Contable*, nº 696, abril, 2007, p. 18 – 38.

POLO GARRIDO, F. La contabilidad de cooperativas en un proceso de armonización contable internacional. El caso de España. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 89, segundo cuatrimestre, 2006, p. 108-138. Disponible en Internet: <http://www.ucm.es/info/revesco/Revistas/89pdf>. ISSN : 1885-8031

SERVER IZQUIERDO, R. J. La cuenta de pérdidas y ganancias. Componentes conceptuales operativos y normas específicas para su formulación, en el ámbito del “Proyecto de Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 45, 2003, p. 111-137.

VALLEJO TORRECILLA, F. Subvenciones. *Técnica Contable*, nº 686, mayo, 2006, p. 83 – 90.

Normativa legal

COMISIÓN EUROPEA. Reglamento (CE) nº 1073/2005 de la Comisión, de 7 de julio, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación CINIIF 2. Diario Oficial de la Unión Europea. I 175/3, de 8 de julio.

COMUNIDADES EUROPEAS. Reglamento nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 243/1, de 11 de septiembre.

ESPAÑA. Código de Comercio. Gaceta, nº 289 a 328, del 16 de octubre al 24 de noviembre, 1885.

ESPAÑA. REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 279, de 21 de noviembre.

ESPAÑA. REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*, nº 278, de 20 de noviembre.

ESPAÑA. LEY 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. *Boletín Oficial del Estado*, nº 160, de 5 de julio.

ESPAÑA. LEY 8/2006, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Especiales de Extremadura.

ESPAÑA. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, nº 61, de 11 de marzo.

ESPAÑA. LEY 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. *Boletín Oficial del Estado*, nº 313, de 31 de diciembre. También denominada Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004.

ESPAÑA. ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. Publicación en el BOE nº 310, de 27 de diciembre.

ESPAÑA. LEY 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 170, de 17 de julio.

ESPAÑA. LEY 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. *Boletín Oficial del Estado*, nº 71, de 24 de marzo.

ESPAÑA. REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*, nº 27, de 27 de diciembre.

ESPAÑA. LEY 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 304, de 20 de diciembre.

ESPAÑA. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, del 27 de diciembre.