

FORMAS DE COOPERACIÓN Y SUS IMPLICACIONES CONTABLES EN UN CONTEXTO INTERNACIONAL. UNA REFERENCIA A LA PYME GALLEGA

ASUNCIÓN RAMOS STOLLE* / RICARDO DIÉGUEZ FERNÁNDEZ*
DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ** / ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ**

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Vigo

**Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Facultad de Ciencias Empresariales de Ourense
Universidad de Vigo

Recibido: 26 octubre 2000

Aceptado: 15 mayo 2001

Resumen: Este trabajo presenta los resultados de un estudio realizado entre una muestra de pymes, situadas en la región gallega, que mantienen relaciones comerciales con el Mercosur, dirigido a conocer la estructura de sus acuerdos de cooperación con empresas locales con intención de consolidar y estabilizar su presencia en este importante mercado. Concretamente, el análisis se ha extendido sobre su actividad exportadora, primer paso para adoptar una estrategia compartida en el exterior, sobre los factores que condicionan la activación del acuerdo, así como sobre los aspectos contables inherentes a la actividad económica compartida. Los resultados muestran la importancia que le otorgan estas empresas al factor confianza como condicionante de su decisión de establecerse en el exterior y el escaso nivel de información financiera que suministran en relación con su inversión en la coparticipación.

Palabras clave: Información contable / Cooperación empresarial / Pymes / Mercosur.

ENTERPRISE COOPERATION FORMS AND ITS ACCOUNTABLE IMPLICATIONS IN AN INTERNATIONAL CONTEX. A REFERENCE TO THE GALICIAN SMALL AND MEDIUM COMPANY

Abstract: This study is restricted to samples obtained from SME 's (small and medium enterprises) located in Galicia (Spain) which sustain comercial deals with Mercosur (South America). The main purpose is to learn the structure of cooperation agreements between those corporations that would help to stabilize and consolidate their presence in this market. The analysis includes the following topics: a) overseas (exportacion) activity whose adoption conforms the shared strategy, b) the factors conditioning the trigger the deal and its country dependent characteristics, c) market sector, and d) specific accounting for investments in joint ventures. Confidence has been found to be a key factor in their decision to settle down overseas, and it has also been found a low quality in financial reporting of interests in joint venture.

Keywords: Accounting information / Enterprise cooperation / Small and medium companies / Mercosur.

1. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía que caracteriza el actual entorno en el que la empresa desarrolla su actividad viene determinada por un conjunto heterogéneo de factores entre los que merece destacarse la progresiva liberalización de los mercados, gracias a acuerdos transnacionales de libre comercio, y la tendencia hacia la

consolidación de grandes áreas de integración regional. Estos dos factores han favorecido la internacionalización de los mercados de bienes, servicios y capitales y, paralelamente, han supuesto un aumento significativo en sus niveles de competitividad.

La apertura de la economía trae consigo un incremento de las oportunidades de negocio vinculadas a la aparición de nuevos mercados, pero también puede suponer una seria amenaza para determinadas empresas, en particular pymes, al tener que compartir sus mercados tradicionales con grandes multinacionales que cuentan con más recursos y experiencia competitiva. Esta nueva realidad supone un cambio del entorno competitivo ante el cual la empresa debe posicionarse, adoptando la estrategia que más se adecúe a sus expectativas y capacidad financiera.

El trabajo que presentamos se enmarca en la línea de investigación sobre cooperación empresarial, opción estratégica de internacionalización de la empresa frente a los obstáculos que presentan unos mercados cada vez más competitivos y de mayores dimensiones. En particular, pretende dirigir la estrategia de entrada en mercados transnacionales, tradicionalmente asociados a la gran empresa, hacia entidades de mediana o pequeña dimensión, mediante fórmulas de cooperación exterior que pueden suponer una menor inversión y, en consecuencia, un menor riesgo.

Hemos situado el estudio en el ámbito del Mercosur, bloque económico que constituye en la actualidad el mercado que mayores oportunidades le ofrece a la inversión europea, en particular a la española, por los especiales vínculos históricos, culturales y lingüísticos que nos unen con estos países, lo que consideramos que puede suponer una base idónea para la realización de operaciones de alianza empresarial que propicien la introducción de nuestras empresas en este potencial mercado emergente.

En este contexto, y tras hacer una breve delimitación conceptual del objeto de estudio –la cooperación empresarial y, dentro de ésta, las entidades coparticipadas o de control conjunto–, nos proponemos realizar un estudio de la coparticipación transnacional y su repercusión en el ámbito contable, en una muestra significativa de pymes asentadas en la región gallega que mantienen relaciones comerciales con el Mercosur. Pretendemos con ello aproximarnos a la realidad empresarial gallega en materia de cooperación como alternativa de inversión directa en este importante mercado.

2. RASGOS DEFINITORIOS DE LA COOPERACIÓN EMPRESARIAL. LA ENTIDAD COPARTICIPADA O DE CONTROL CONJUNTO

La cooperación empresarial es una fórmula asociativa por la cual dos o más empresas, sin perder su personalidad jurídica, comparten voluntariamente algún recurso y/o conocimiento de tipo tecnológico, comercial o financiero con el objeto de desarrollar una estrategia común que redunde en ventajas competitivas y/o operativas para los participantes.

Así pues, las características básicas que definen las diferentes figuras asociativas a través de las cuales se desarrolla la cooperación empresarial se podrían sintetizar de la forma siguiente:

- La cooperación es un *acuerdo explícito* entre dos o más empresas.
- Tiene como objetivo el desarrollo de una *estrategia común* que se traduce en algún tipo de ventaja para los partícipes. La simple transacción mercantil no constituye un acuerdo de cooperación, por lo que se excluyen de esta categoría los contratos de compraventa aislados.
- Las empresas partícipes *conservan su identidad jurídica*, pudiendo desarrollar de forma individual la totalidad de sus actividades y mantener sus propias estrategias, sin que en ningún caso exista pérdida de control de las empresas participantes en la gestión de sus negocios.
- Tiene *carácter temporal*, resultado del carácter dinámico de la cooperación que surge como respuesta de las empresas ante un entorno cambiante, por lo que una alteración del entorno puede provocar su revocación o el establecimiento de nuevas alianzas.

El acuerdo por el que se establece la cooperación es independiente de su configuración, pudiendo adoptar una forma verbal o escrita, a través de pactos informales o de contratos expresos más o menos estructurados, llegando a constituir en determinados casos una organización autónoma para la coordinación y el control de la actividad que es objeto del acuerdo, lo que daría lugar a las generalmente denominadas entidades de coparticipación o de control conjunto.

La creación de una nueva entidad resulta indicada en aquellos acuerdos que entrañan una cierta complejidad, de tal forma que el coste adicional que supone su constitución y funcionamiento se vea compensado por un mejor gobierno de la relación entre los socios. A esta figura asociativa nos vamos a referir en este trabajo, realizando seguidamente un somero análisis de sus características definitorias en cuanto a sus aspectos formales y contables básicos.

2.1. ASPECTOS FORMALES DE LA COPARTICIPACIÓN EMPRESARIAL. SU REGULACIÓN EN LA LEGISLACIÓN MERCANTIL

Las entidades de coparticipación, empresas conjuntas o *joint-venture corporativas*¹, pueden constituirse con personalidad jurídica propia o como una entidad sin personalidad jurídica, pero con una organización que comporta ciertos requisitos de orden formal y registral que le confiere legitimación activa y pasiva sustancial, pudiendo actuar a través de sus propios representantes.

¹ Desde la perspectiva jurídica podemos distinguir *joint-ventures* contractuales, caracterizadas por formalizarse a través de un simple contrato, y *joint-ventures* corporativas, que se materializan a través de la creación de una nueva entidad que adoptará alguna de las siguientes formas societarias: sociedad anónima, limitada, colectiva, agrupación de interés económico o unión temporal de empresas.

El contrato que formula el acuerdo debe contemplar la realización de una actividad común, por lo que aquellos acuerdos cuyos partícipes únicamente aporten recursos financieros, pero que no impliquen la realización de una actividad conjunta y, por lo tanto, sin que exista participación directa en las decisiones estratégicas de la entidad resultante, no deben ser considerados como una forma de cooperación empresarial sino como una inversión financiera con un objetivo de rentabilidad.

Asimismo, el acuerdo contractual debe establecer un control conjunto sobre la entidad coparticipada. Tal requisito asegura que ningún copartícipe, aisladamente, esté en posición de controlar unilateralmente la actividad desarrollada de forma que aquélla se convierta en su filial, perdiendo así el carácter de empresa coparticipada.

Por último, la entidad coparticipada puede constituirse con o sin capital, al ser factible que la actividad objeto del acuerdo que se va a desarrollar no requiera financiar una estructura fija e independiente de la de los socios; en este caso, la aportación realizada por los partícipes puede hacerse a título de préstamo o de cuotas de contribución.

En cualquier caso, sea cual fuera la forma elegida, el acuerdo contractual que formulara la coparticipación empresarial debe incluir, como mínimo, los siguientes aspectos:

- La actividad, la duración temporal y las obligaciones informativas de la entidad coparticipada.
- El nombramiento del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente en la entidad coparticipada, así como los derechos de voto de los copartícipes.
- La responsabilidad de los partícipes ante terceros respecto de las obligaciones contraídas por la entidad coparticipada.
- Las aportaciones al capital o, en su caso, la cuota de contribución de los partícipes.
- El reparto entre los copartícipes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados de la entidad coparticipada.

Por lo que respecta a la caracterización legal de las entidades de control conjunto, normalmente, las diferentes legislaciones mercantiles que regulan los contratos asociativos suelen clasificarlos según su objetivo o finalidad, razón de ser de estas figuras y elemento determinante para su configuración. Así, en un primer bloque, situaríamos aquellas figuras asociativas que se constituyen para facilitar el desarrollo de la actividad económica de sus miembros, buscando la mejora de sus resultados de explotación. Reciben la denominación genérica de agrupaciones o grupos de interés económico.

Se trata de una forma de cooperación empresarial muy estructurada dado que, normalmente, supone una fuerte inversión por parte de las partícipes, lo que implica la existencia de un alto grado de compromiso que se traduce en unos objetivos, que serán comunes, y en el mantenimiento de una relación frecuente y estable, y

por eso es habitual que estas figuras se constituyan con personalidad jurídica propia limitando la responsabilidad de los socios.

En España, esta fórmula asociativa se regula a través de la Agrupación de Interés Económico (AIE), regulada por la Ley 12/1991, de 29 de abril, y en su equivalente comunitario, la Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE)². Se constituye con personalidad jurídica³ y carácter mercantil y se regirá por lo dispuesto en la mencionada Ley y, de forma supletoria, por las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su específica naturaleza.

En un segundo bloque se sitúan aquellas fórmulas contractuales que tienen como objetivo el desarrollo o ejecución de un proyecto conjunto, generalmente debido a que sus características hacen que una empresa por sí sola no tenga la capacidad técnica, comercial o financiera para realizarlo. Suelen adoptar la figura de una Unión Temporal de Empresas (UTE), la cual, precisamente por su carácter de transitoriedad, no suele constituirse con personalidad jurídica. Esta circunstancia es la que también contempla la legislación mercantil española al regular la figura de la UTE en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, modificada posteriormente por la mencionada Ley 12/1991.

Si nos situamos en el ámbito del Mercosur, mercado de destino de nuestro estudio, los contratos de coparticipación empresarial están reconocidos y regulados en las respectivas legislaciones nacionales de tres Estados miembros: Argentina, Brasil y Uruguay⁴. En cuanto al cuarto Estado, Paraguay, aunque su legislación contempla esta fórmula asociativa⁵, no la regula como figura independiente, quedando en el ámbito de los contratos innominados, regulados supletoriamente por los contratos análogos.

La legislación argentina incorpora dos formas contractuales de colaboración empresarial: las agrupaciones de colaboración (AC) y las uniones transitorias de empresas (UTE); por su parte, la de Brasil sólo contempla la figura del consorcio mientras que la normativa mercantil de Uruguay incluye dos opciones: grupos de interés económico (GIE) y consorcios.

Aplicando a estas figuras contractuales la clasificación anterior, las AC argentinas y los GIE uruguayos se situarían en el primer bloque por cuanto ambas se constituyen con el objetivo de facilitar el desarrollo de la actividad económica de sus miembros con el fin de mejorar sus resultados; se diferencian entre ellas en cuanto

² Regulada por el Reglamento (CEE) 2137/1985 del Consejo, de 25 de julio, que en diversos puntos remite o habilita a la legislación de los Estados miembros para el desarrollo o la concreción de sus propias previsiones.

³ El reglamento europeo deja al arbitrio de las legislaciones nacionales dotar o no esta figura de personalidad jurídica.

⁴ Argentina: Ley 19.550 de 3 de abril de 1972 de Sociedades Comerciales y Ley 22.903 de 1983 de Reforma de la Ley de Sociedades Comerciales.

Brasil: Ley 6.404 de 15 de diciembre de 1976 de sociedades por acciones que reglamenta la figura del consorcio de manera general, pero hay que destacar que el Decreto 73.140/73, regula la formación de consorcios para la licitación de obras públicas en particular y el Código de Minería a los llamados consorcios mineros.

Uruguay: Ley 16.060 de 4 de septiembre de 1989 de Sociedades Comerciales, Grupos de Interés Económico y Consorcios.

⁵ La Ley 117/91 de Inversiones reconoce las inversiones conjuntas entre nacionales y/o extranjeros bajo la modalidad de riesgo compartido u otras.

a la subjetividad jurídica puesto que los GIE, igual que las AIE españolas, tienen personalidad jurídica propia, mientras que la AC argentina se constituye como un acuerdo comercial expreso que cuenta con una organización autónoma.

Por su parte, las UTE argentinas y los consorcios brasileños y uruguayos tienen como objetivo el desarrollo o la ejecución de una obra, de un servicio o de un suministro⁶ por lo que integrarían el segundo bloque. Se produce uniformidad entre las tres legislaciones en lo referente a la ausencia de personalidad jurídica, igual que ocurre con la figura homónima española. No se consideran en la legislación brasileña figuras asociativas similares a las que conforman el primer bloque.

Con respecto al régimen contable aplicable a estas organizaciones, la legislación específica de cada uno de los Estados miembros establece su regulación, actuando como reglas supletorias la normativa aplicable a las sociedades⁷, por ello les serán de aplicación, debido a su carácter mercantil, las obligaciones contables impuestas por la legislación mercantil en esta materia.

En cuanto a los aspectos formales que caracterizan cada una de las figuras asociativas contempladas, aunque no existen entre ellas diferencias significativas y teniendo en cuenta los trabajos que se vienen desarrollando en el seno del Mercosur para conseguir un derecho de sociedades armonizado, sería deseable el establecimiento de un marco jurídico común que les permitiese a las empresas desarrollar su actividad asociativa en un entorno de dimensiones más amplio que el estricto ámbito nacional. En este sentido, la experiencia europea puede servir de referencia para decidir la implantación de una figura comunitaria similar a la Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE).

2.2. ASPECTOS CONTABLES BÁSICOS DE LA COPARTICIPACIÓN EMPRESARIAL

En el aspecto contable, la entidad conjunta que resulta del acuerdo de coparticipación presenta sus propias especificaciones que vienen determinadas, más que por la actividad desarrollada, que puede ser de índole muy diversa, por las especiales relaciones que mantiene con los socios, tanto en su constitución como en ulteriores operaciones en común muy frecuentes al ser la actividad desarrollada por la entidad conjunta auxiliar o complementaria de la realizada por las empresas partícipes.

Por ello, el sistema contable externo aplicable a la coparticipación empresarial debe adaptarse a las especiales características que definen su estructura organizativa. Concretamente, debe contemplar, bajo una doble perspectiva, la siguiente operativa contable:

⁶ La legislación brasileña al referirse a dicha finalidad utiliza el término “emprendiendo” que a nuestro parecer es muy ambiguo por lo que parece más preciso el uso de palabras tales como obra, servicio, suministro, que tipifican más claramente la verdadera función de estos contratos asociativos.

⁷ En el caso de los GIE les serán aplicables las reglas de las sociedades comerciales en general y de las colectivas en particular, para los consorcios brasileños, la ley de sociedades por acciones o el Código de comercio.

- A) En la *entidad coparticipada*: constitución y registro de operaciones propias, diferenciando de forma expresa aquéllas que realiza la entidad con los partícipes y cuáles han sido los resultados obtenidos con ellas.
- B) En las *empresas partícipes*: registro de las operaciones realizadas en común; integración de los estados contables de la entidad coparticipada en sus estados contables; información específica a incluir en la memoria.

A) El estudio contable de la entidad coparticipada ha de tomar en consideración el hecho de que ésta, independientemente de cual sea su forma jurídica, opera igual que cualquier empresa: tiene capacidad para firmar contratos en nombre propio, ser titular de activos, contraer obligaciones, incurrir en gastos y obtener ingresos, así como conseguir financiación para el desarrollo de los objetivos de la actividad conjunta. La particularidad que las caracteriza estriba en que estas entidades se constituyen sin fines de lucro para sí mismas, por lo que los resultados obtenidos les han de ser asignados a los socios en función de su porcentaje de participación.

Así pues, la entidad coparticipada debe llevar sus propios registros contables, preparando y, en su caso, presentando sus estados financieros de conformidad con las normas nacionales que le sean de aplicación. No obstante, dado que la actividad que realizan es auxiliar o complementaria de la de sus socios, lo normal es que se establezcan relaciones mutuas a través de transacciones en común que se registrarán en cuentas específicas que recojan no sólo la posición deudora o acreedora de la entidad respecto del socio, sino también el resultado obtenido como consecuencia de esas transacciones. Este registro diferenciado es obligatorio si se constituye un grupo con alguno de los copartícipes para poder realizar la preceptiva consolidación.

Por último, respecto de su constitución, recordemos que puede hacerse con o sin capital. En el primer caso, el valor asignado a los recursos recibidos será el resultante del efectivo recibido o, en su caso, el valor real o de mercado de los recursos no monetarios que integran el fondo operativo. Si se constituye sin capital, la cuota recibida en concepto de aportación se contabiliza como una deuda a largo plazo; en el supuesto de que la entidad no tuviese que devolver dicho importe, podría considerarse como un ingreso más de su actividad.

B) En cuanto a la operativa contable de la empresa partícipe, el primer aspecto que hay que considerar se refiere a la problemática inherente a la valoración y al registro de su contribución en la entidad conjunta, para lo cual también se ha de diferenciar si ésta se constituye con o sin capital. En el primer caso, la participación podría asimilarse a una inversión financiera con fines de control (*inversiones financieras permanentes*) siendo el criterio de valoración aplicable el correspondiente a la cartera de control: precio de adquisición más gastos o, en su caso, valor neto contable de los recursos aportados. Si la entidad conjunta se constituye sin capital, el mecanismo más adecuado sería su registro en una partida financiera no bancaria de activo o cuenta de participación.

Sin embargo, teniendo en cuenta la naturaleza y sustancia de la coparticipación empresarial, consideramos que esta forma de proceder restringe la información sobre esta modalidad de inversión. En efecto, el rendimiento procedente de la cartera de control de la empresa se limita al registro de su rentabilidad financiera, mientras que, como ya hemos indicado, en la coparticipación empresarial no sólo existe control sobre la entidad conjunta sino que también ésta, además de constituirse sin ánimo de lucro para sí misma, desarrolla una actividad auxiliar o complementaria de la de sus socios afectándoles, por lo tanto, a la situación patrimonial y a los resultados de explotación de cada uno de ellos. Ante esta realidad se hace necesaria la integración de estados contables, por lo que se puede asimilar la coparticipación a la formación de un grupo de sociedades que requiere consolidación mediante alguno de los procedimientos previstos a tales efectos en las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NFCAC)⁸: puesta en equivalencia o integración proporcional.

Aplicando el método de puesta en equivalencia, la inversión en la entidad coparticipada se registra inicialmente al coste (precio de adquisición o valor neto contable) y se ajusta posteriormente en función de los cambios que experimenta la proporción del patrimonio neto (recursos propios) de la entidad conjunta que le corresponde en función de su participación. Asimismo, el estado de resultados recoge la proporción de los beneficios de la entidad conjunta que corresponde al partícipe.

Sin embargo, tal como indica la Norma internacional de contabilidad nº 31 (NIC 31) *Información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas*, los estados financieros de los partícipes deben recoger la sustancia y la realidad del acuerdo, proporcionando información sobre sus derechos en los activos, en los pasivos, en los gastos y en los ingresos de la entidad coparticipada, indicativos del control sobre su parte en las utilidades futuras. En este sentido el método de integración proporcional se contempla como más apropiado para una correcta integración de actividades, considerando la realizada por la entidad conjunta como una prolongación de las actividades de explotación de cada una de las empresas partícipes al objeto de incrementar sus beneficios de explotación⁹.

A través del método de integración proporcional, cada partícipe agrega en sus estados contables la porción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad conjunta que le corresponda, ya sea introduciéndolos línea por línea en partidas equivalentes ya existentes o bien informando sobre ellos en cuentas separadas. En el primer caso, se debe incluir información en la memoria sobre las cuantías agregadas.

⁸ Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

⁹ La NIC 31 presenta como tratamiento de referencia la consolidación proporcional y como tratamiento alternativo permitido el método de puesta en equivalencia. En este sentido se manifiesta también el ICAC con la promulgación de la Adaptación del plan general para las empresas constructoras, en su norma de valoración nº 21.

Si la empresa conjunta se constituye en el extranjero, los registros y la elaboración de los estados contables se realizará, lógicamente, conforme a su propia normativa y en la moneda local. Pero, dado que los estados contables del socio partícipe deben estar expresados según sus normas y en su moneda, antes de proceder a la agregación parcial de las diferentes partidas del balance y cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad conjunta, previamente deben efectuarse los ajustes necesarios para conseguir la homogeneización valorativa y, en su caso, la conversión de la moneda.

La homogeneización de estados elaborados a partir de sistemas contables diferentes se realiza mediante ajustes que persiguen la armonización de aquellas normas cuya aplicación puede dar lugar a valoraciones dispares. Por su parte, para convertir los estados contables a la moneda nacional del partícipe existen varios métodos, siendo los más utilizados los dos que incluyen las NFCAC: tipo de cambio al cierre y monetario-no monetario. En definitiva, a través de estos ajustes previos se pretende que los activos, los pasivos, los gastos, los ingresos y los resultados que conforman los estados contables de la entidad conjunta radicada en el extranjero sean valorados y cuantificados igual que en la contabilidad de la empresa partícipe.

De igual forma, sería conveniente que, con el fin de corregir sus efectos, aquellos estados contables procedentes de entidades radicadas en países con altas tasas de inflación, como es el caso de alguno de los Estados del Mercosur, se sometiesen antes de realizar la necesaria conversión a algún tipo de ajuste, para lo se puede utilizar el índice general de precios, índices de precios específicos, costes de reposición, etc.

Por último, una vez efectuada la agregación proporcional, se eliminarán los créditos, las deudas, los ingresos, los gastos y los resultados generados por operaciones internas, en la proporción que represente la participación que posea la empresa partícipe.

3. ENFOQUE GENERAL DEL ESTUDIO: CONSTITUCIÓN DE LA MUESTRA Y METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Pretendemos, como objetivo general del trabajo, realizar un análisis de la coparticipación empresarial como alternativa de inversión directa en el exterior y sus implicaciones en el ámbito contable, a través de una metodología de carácter empírico aplicada a una muestra significativa de pymes gallegas que ya mantienen relaciones comerciales con el Mercosur, situando el estudio en el período 1995-2000.

Tradicionalmente, en la literatura existente sobre cooperación empresarial se apunta que los segmentos de empresas más proclives a utilizar esta fórmula como estrategia de penetración en el mercado exterior son aquellos donde la empresa

presenta un mayor tamaño y se asienta en sectores tecnológicamente muy avanzados. Nuestro objetivo se centra en estudiar, precisamente, los segmentos opuestos, aquéllos en los que *a priori* la probabilidad de utilización de esta política es menor, con el fin de conocer los factores y circunstancias que rodean la cooperación empresarial en el ámbito de la pyme y su aplicación a la realidad económico-empresarial del área geográfica configurada.

Ante esta situación, y con el fin de evitar en la medida de lo posible el riesgo de constitución de una muestra “vacía”, la elección de las empresas no ha sido realizada de forma casual, sino a partir de una selección de empresas sobre las que ya se poseía determinada información en cuanto a sus actividades de exportación y/o predisposición hacia la cooperación. Dicha información ha sido extraída, fundamentalmente, de dos fuentes:

- Base de datos FOEXGA¹⁰, constituida por empresas gallegas que mantienen actividad comercial fuera de nuestras fronteras.
- Las solicitudes recogidas por el Instituto Galego de Promoción Económica (Iga-pe) para la concesión de ayudas a la cooperación, que incluyen datos precisos sobre los proyectos y los participantes.

Las fuentes utilizadas se pueden considerar complementarias puesto que la información sobre empresas gallegas que mantienen actividad exportadora nos puede permitir conocer cuáles lo hacen, o podrían hacerlo, a través de acuerdos de cooperación. Por su parte, la información derivada de las solicitudes de subvención para tal fin puede ser indicativa de acuerdos materializados, o que podrían materializarse, con el exterior.

A partir de esta base de datos, hemos seleccionado aquellas empresas que, de acuerdo con las características que presentan en función de su facturación, número de empleados e importe del balance, se clasifican como pymes¹¹ y, seguidamente, de entre ellas elegimos aquéllas cuya actividad exportadora se desarrolla con algún país del Mercosur. De esta forma, hemos delimitado una población compuesta por 75 pymes gallegas representativas de diferentes sectores que consideramos que podrían abarcar un amplio espectro de posibilidades de cooperación con el Mercosur.

Posteriormente, a través de un primer contacto directo y personal con las 75 empresas seleccionadas hemos descartado aquéllas cuya actividad exportadora con países del Mercosur se había realizado, durante los años considerados, de forma esporádica o casual. En definitiva, la muestra acotada que constituye el pilar de nuestra investigación está formada por 52 pymes gallegas cuya actividad exportadora con el Mercosur se realiza de forma continuada e intensiva y que la llevan a cabo, o podrían estar interesadas en ello, a través de acuerdos de cooperación em-

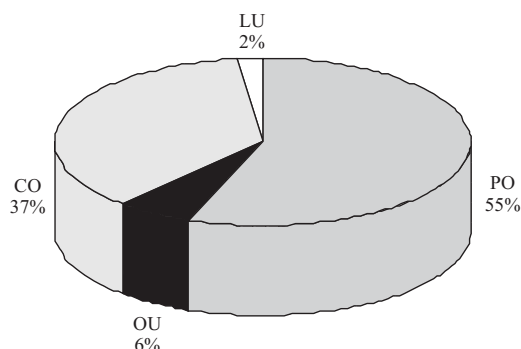
¹⁰ Plan de fomento de las exportaciones gallegas patrocinado por las Cámaras de Comercio de Galicia.

¹¹ Aplicando para ello los criterios contenidos en la última recomendación de la Comisión Europea para la definición de las pymes.

presarial. Su distribución por provincias y sectores es la que se muestra en el gráfico 1.

Como podemos observar en el gráfico 1, las empresas radicadas en las provincias de Pontevedra y de A Coruña son las que presentan una mayor actividad exportadora hacia el Mercosur, lo cual es lógico si tenemos en cuenta que son también estas dos provincias las que presentan un mayor desarrollo económico y una mayor actividad empresarial en el ámbito de la Comunidad Autónoma gallega.

Gráfico 1.- Intensidad exportadora de las provincias gallegas

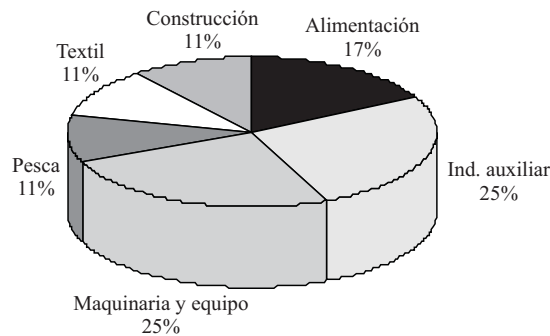


En cuanto a la distribución sectorial de las exportaciones, el gráfico 2 nos muestra que éstas afectan a sectores muy variados de la actividad económica¹². Sin embargo, como se pone de manifiesto en la tabla 1 en la que se han seleccionado los sectores más representativos en cuanto a número de empresas exportadoras, destaca el alto porcentaje que corresponde a sectores no tradicionales de la pequeña empresa como son aquéllos que se relacionan directamente con la utilización de tecnología (las empresas que exportan industria auxiliar o maquinaria y equipo representan conjuntamente casi un 77% sobre el total de la muestra) lo que, en principio, puede ser indicativo de transferencia de tecnología a empresas de países con economías menos desarrolladas.

Tabla 1.- Intensidad exportadora por provincias y sectores

PRO.	ALIM.	IND. AUX.	MAQ.	PES.	TEX.	QUI.	APLC. INFOR.	AUT.	CONS.	DISTR.	MAD.	NAV.	TRAN.
C	1	3	8	1	1	1	0	1	3	0	0	0	0
L	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
O	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
P	4	7	2	3	3	1	2	2	0	1	2	1	1
TOT	7	11	10	4	4	2	2	3	4	1	2	1	1
%	12	21	19	8	8	4	4	6	8	2	4	2	2

¹² Para el análisis de esta variable se ha utilizado la clasificación sectorial realizada por el Consorcio de la Zona Franca de Vigo, agencia de desarrollo local que tiene como objetivo prioritario contribuir a la mejora de la competitividad de las empresas del área de influencia de Vigo y divulgada a través de su servicio informativo ARDAN.

Gráfico 2.- Distribución sectorial de la economía gallega

3.1. METODOLOGÍA DE ESTUDIO

Para la realización del estudio que nos permitiese conocer la situación actual de la actividad exportadora de la muestra hacia países del Mercosur, así como su predisposición respecto de la formalización de acuerdos de cooperación, hemos optado por el estudio de casos, mediante entrevistas concertadas previamente con personal cualificado de estas empresas, con el fin de asegurar un nivel de respuestas elevado ante la dificultad que implica recabar información sobre estrategias y políticas internas; dificultad que se incrementa considerablemente en el ámbito de las pymes.

La entrevista se basó en una encuesta semidirecta y abierta que incorporaba un guión general, con una serie de preguntas fijas, dejando en todo momento un amplio margen, dentro de los límites del guión, para que la persona entrevistada expusiera su visión del tema y la información de la que disponía. Esta modalidad de encuesta nos ha permitido obtener información de dos tipos: una común, derivada de las preguntas fijas realizadas a cada una de las empresas, y otra flexible, basada en la libertad de contestación del entrevistado sobre determinadas cuestiones de política interna y de opinión. Por ello, hemos optado por presentar la información recabada en dos fases diferenciadas.

En una primera fase se ofrecen datos de ámbito global del conjunto de las empresas entrevistadas en cuanto a su actividad exportadora hacia el Mercosur, utilizando como variables el sector de actividad al que pertenecen las empresas encuestadas y el país de destino de las exportaciones. En este caso, los datos proceden de las preguntas cerradas del cuestionario.

En una segunda fase, se profundiza en el estudio con el fin de incorporar información cualitativa que nos permita determinar aquellos factores que puedan favorecer la aparición, evolución o inexistencia de la cooperación empresarial así como, en su caso, el nivel de información contable emitida sobre esa cooperación. Para ello se ha segmentado la muestra en dos grupos:

- Empresas donde existe cooperación o que en el momento de la entrevista estaba en proceso de aparición.
- Empresas donde la cooperación era inexistente.

El análisis de las respuestas que nos han proporcionado las empresas se ha realizado teniendo en cuenta los elementos analíticos presentados en la primera fase.

4. RESULTADOS DEL ESTUDIO

Tal y como hemos manifestado anteriormente, la muestra analizada se compone de 52 pymes que mantienen una actividad exportadora con el Mercosur. Pretendíamos, en primer lugar, relacionar la actividad exportadora y la utilización o, en su caso, predisposición hacia la fórmula cooperativa, mediante la contrastación de las siguientes hipótesis:

A) CARACTERIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD EXPORTADORA:

Hipótesis 1: el proceso de internacionalización de las pymes puede enfocarse bajo un enfoque gradualista que comience con una estrategia autónoma de relación continuada, como puede ser la exportación directa o indirecta, para, progresivamente, ir avanzando hacia otro tipo de estrategia compartida o de cooperación.

La totalidad de las empresas visitadas nos manifestaron que su actividad exportadora se había iniciado con países de la UE. Posteriormente, la han dirigido hacia el Mercosur en su consideración de mercado emergente con grandes posibilidades de futuro, aunque todas ellas reconocen la existencia de números problemas de índole administrativa, económica, política, etc.

El gráfico 3 indica la distribución de la muestra por el mercado de destino de las exportaciones. Argentina aparece como el país receptor elegido por un mayor número de empresas, seguido a bastante distancia por Brasil y Uruguay en similares porcentajes. Ninguna de las empresas analizadas opera con Paraguay.

Asimismo, del análisis de la muestra hemos podido comprobar que las empresas operan frecuentemente en más de un país. Concretamente, como vemos en el gráfico 4, excepto en el caso de Argentina que es elegida por el 48,07% de las empresas como destino único, el 36,53% de las empresas eligen dos o más países del Mercosur como destino de sus exportaciones, siendo la combinación Argentina--Uruguay la opción preferida por un mayor número de empresas (42,1%).

Gráfico 3.- Principales países receptores

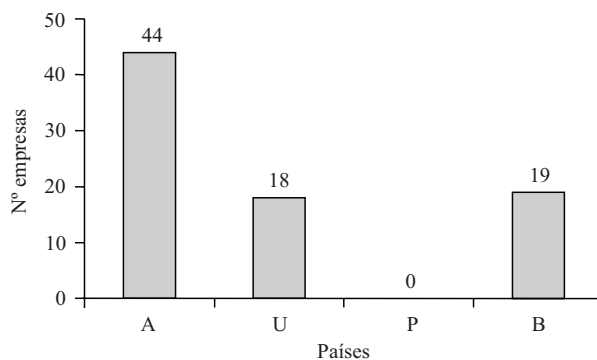
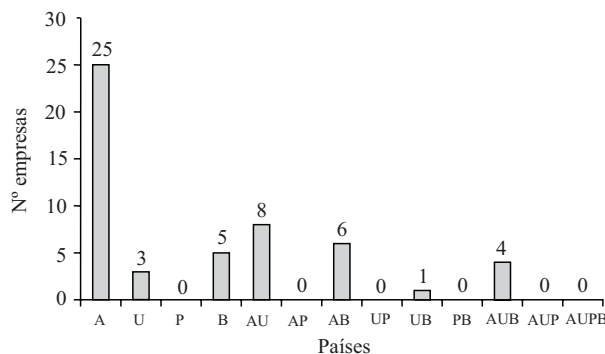


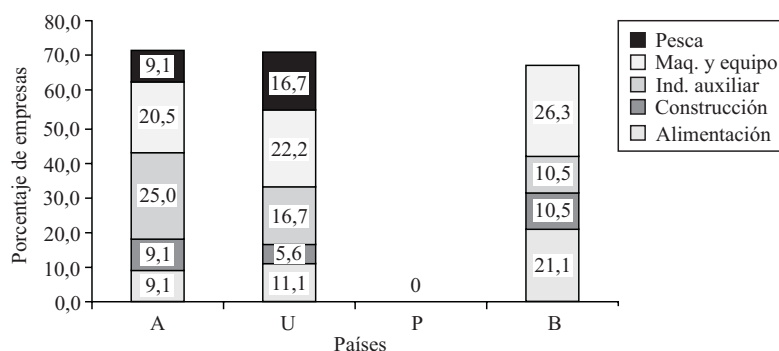
Gráfico 4.- Combinación de países receptores de exportaciones



La razón aducida en cuanto a esta preferencia radica en la proximidad geográfica y en la facilidad de comunicación entre estos dos países, lo que hace que la empresa una vez introducida en el mercado argentino (sólo dos empresas de las encuestadas manifestaron tener a Uruguay como mercado primario) busque rentabilizar el esfuerzo que significa la exportación trasatlántica, a través de un mercado complementario que le ofrece determinadas facilidades de acceso.

Así pues, Argentina aparece como el principal mercado receptor de las exportaciones de pymes gallegas hacia el Mercosur y, consecuencia de su proximidad geográfica, Uruguay se considera un mercado complementario.

Por último, el gráfico 5 nos muestra la distribución sectorial de las exportaciones respecto del mercado de destino. Observamos cómo el mercado argentino no sólo es el primero en número de empresas, sino también el más diversificado en el nivel sectorial por cuanto acoge empresas de todos los sectores; se confirma el carácter de complementariedad del mercado uruguayo. Destaca la presencia de empresas del sector de la alimentación en el mercado brasileño.

Gráfico 5.- Distribución sectorial por países

B) CARACTERIZACIÓN DE LA COOPERACIÓN:

Hipótesis 2: la confianza que pueden tener las empresas hacia una determinada estrategia de política empresarial, como puede ser la elección de establecer un acuerdo de cooperación, está directamente relacionada con los condicionantes del entorno y la experiencia que hayan tenido directamente o a través de terceros.

♦ *Empresas que desarrollan estrategias de cooperación:* de las 52 empresas analizadas sólo seis (el 11,5%) han optado por una estrategia de cooperación con otra empresa del Mercosur; entre ellas, en el momento de la entrevista, tres empresas estaban en proceso de negociación del acuerdo, aunque en una fase muy avanzada, por lo que se decidió incluirlas en este segmento de la muestra que intenta delimitar aquellos factores especialmente significativos que han condicionado la aparición y la evolución de la cooperación entre pymes en un contexto internacional.

En todas las empresas que integran este grupo, el acuerdo de cooperación había estado precedido por algún tipo de actividad exportadora o relación personal con la otra empresa socia en el acuerdo. A este respecto, nos parece importante destacar el especial “hincapié” hecho por todas ellas en el factor *confianza* como elemento determinante en la voluntad de iniciar una estrategia de cooperación. Esta *confianza* se debe no sólo a una experiencia previa de relación positiva en común, sino también, y sobre todo, a la existencia de una determinada proximidad sociocultural; en este sentido, existe coincidencia en el hecho de que los contactos que dieron lugar al acuerdo se habían iniciado siempre con personas o empresas que tenían algún tipo de vinculación con la región gallega y que actuaron a modo de consultor o animador externo que impulsa la idea y ayuda a vencer las dificultades.

Por lo que respecta a las razones que han inducido a estas empresas a establecer alianzas de cooperación con el Mercosur, se nos ha manifestado una amplia gama de motivaciones que hemos agrupado y sintetizado como se recoge en la tabla 2.

Tabla 2.- Razones para la cooperación

MOTIVOS ADUCIDOS PARA LA COOPERACIÓN		Nº EMPRESAS
Aprovechar ventajas de localización	• Acceder a recursos locales a menor coste	1
	• Asegurar el suministro de materias primas	1
	• Operar cerca del consumidor	6
	• Satisfacer los requerimientos de los gobiernos anfitriones	1
	• Aprovechar incentivos o exenciones fiscales	1
Eludir barreras a la exportación	• Trabas burocráticas	6
	• Coste de transporte desde el origen	6
Otros factores	• Usar de manera repetitiva conocimientos ya contrastados en su mercado	1
	• Rentabilizar recursos de carácter tecnológico	3

Como podemos observar, no existe una única razón sino una combinación de ellas que siempre incluye dos motivaciones: operar cerca del consumidor y eludir barreras a la exportación. La naturaleza de esas motivaciones corrobora la percepción de la estrategia de cooperación como complemento o consolidación de una actividad exportadora previa. Asimismo, destacamos el argumento que proporcionan tres de las empresas encuestadas que pretenden con esta estrategia la consolidación de un nuevo mercado para un producto tecnológicamente avanzado y con un alto grado de especialización que consideran ha sido ya ampliamente contrastado en sus tradicionales mercados locales.

Por lo que respecta a la configuración adoptada por los acuerdos tramitados, todos ellos han dado lugar a la creación de una nueva entidad. La razón de esta preferencia radica, en opinión de los encuestados, en la necesidad de concretar *ex-ante* los derechos y las obligaciones que se contraen, con el fin de evitar o reducir, en la medida de lo posible, los conflictos de intereses que puedan producirse, teniendo en cuenta que los acuerdos entre empresas radicadas en países diferentes deben someterse a las normas y a las regulaciones establecidas en sus respectivas legislaciones.

La caracterización de la cooperación empresarial de la muestra ha sido realizada en función de tres variables: país de destino del acuerdo, su ámbito de aplicación y el área de actividad¹³. Así, relacionando el número de acuerdos de cooperación, formalizados y en trámite, con el país de destino se constata la misma tendencia que hemos observado para las exportaciones: se mantienen acuerdos de cooperación

¹³ Para la realización del trabajo hemos entendido por:

- *Acuerdos de cooperación comercial:* abarcan la parte de la cadena de valor de la empresa que se dedica a la distribución de los productos que se fabrican o que se adquieren a terceros.
- *Acuerdos de cooperación productiva:* se refieren no sólo a la fabricación conjunta sino también a acuerdos con suministradores, asesoramiento y mejora de la calidad.
- *Acuerdos de cooperación técnica:* comprenden los acuerdos que incluyen alguna actividad de la cadena de valor referida a la parte técnica de la empresa así como a la transferencia o cesión de conocimientos de carácter tecnológico.
- *Acuerdos de cooperación mixtos o de actividad múltiple:* esta cooperación abarca aspectos técnico-productivos y comerciales superando el objeto concreto de un acuerdo sobre una sola actividad o subactividad de la cadena de valor.

en más de un país (dos de las seis empresas mantienen acuerdos simultáneamente en dos países), siendo también Argentina el destino preferente en cuanto al número de acuerdos (cinco de los ocho acuerdos se firman con una empresa argentina); Brasil, con tres acuerdos, figura como destino secundario. En ningún caso se ha dado cooperación empresarial con empresas ubicadas en Uruguay, lo cual se explica sobre la base del carácter de complementariedad de este mercado con respecto al argentino.

Del análisis de la cooperación en función de su ámbito de aplicación hemos constatado un porcentaje significativo hacia acuerdos mixtos. Así, tres de los acuerdos en marcha abarcan conjuntamente las actividades de comercialización, producción y tecnología; dos acuerdos se ubican en el ámbito comercial y de producción; y sólo los tres acuerdos que estaban en fase de negociación van a ser, en principio, exclusivamente de naturaleza comercial. Esta tendencia es consecuencia de la forma jurídica que adoptan los acuerdos, por cuanto la creación de una entidad conjunta supone una fuerte interrelación entre los socios, mayor que el simple establecimiento de una asociación o convenio, que favorece la gradual implicación de las diferentes actividades de la cadena de valor de las empresas partícipes en la actividad común.

Agregando los acuerdos en función del área de actividad, observamos que el ámbito de la distribución comercial es el más solicitado (obteniendo un total de 8 acuerdos), seguido por el de producción (5 acuerdos) y por el tecnológico (3 acuerdos). Este resultado es consecuente con otros estudios de campo¹⁴, excepto en lo que se refiere al número de acuerdos en tecnología, puesto que, aunque ocupan el último lugar, el porcentaje es alto si se tiene en cuenta que se trata de una área a la que las pymes no siempre tienen fácil acceso. La explicación radica en que, tal y como hemos visto en la caracterización de la muestra, un gran número de pymes gallegas que utilizan recursos tecnológicos opera con el Mercosur.

Por último, si relacionamos el ámbito de aplicación del acuerdo con la área de actividad, constatamos que los acuerdos analizados, establecidos con países de economías menos desarrolladas, junto con el objetivo básico de consolidar o estabilizar su presencia en esos mercados (comercialización) frecuentemente comportan también una transferencia de recursos o conocimientos tecnológicos hacia las empresas locales con menos experiencia en este tipo de actividad y para las cuales la alianza se configura como un medio eficaz de acceso a nuevas tecnologías.

♦ *Empresas en que la cooperación empresarial era inexistente*: el 88,46% de la muestra (46 empresas) reconocen no haber iniciado o participado en procesos de cooperación, ni siquiera en el ámbito nacional. Los argumentos ofrecidos por las empresas que integran este sector de la muestra, al contrario de lo que hemos observado en el grupo anterior, constituyen razonamientos individualizados de los motivos que justifican la no utilización de este instrumento de política empresarial, tal y como exponemos en la tabla 3.

¹⁴ Puede verse a este respecto el trabajo de Casani Fernández de Navarrete (1995).

Tabla 3.- Motivos que justifican la no cooperación

RAZONES	Nº EMPRESAS
Desconocimiento de las posibles ventajas	18
Dificultad para encontrar un socio adecuado	9
Escasa dimensión para su justificación	5
No necesito a nadie, me va muy bien solo	4
Otras razones*	10

*Posibles trabas burocráticas, problemas con el personal extranjero, miedo a lo desconocido, falta de interés en general.

Resulta altamente significativo el elevado porcentaje de empresas (39,13%) que manifiestan desconocer las ventajas de esta política y su posible aplicación en el ámbito de su actividad comercial con el Mercosur. Sin embargo, de las entrevistas realizadas hemos podido constatar que este desconocimiento en modo alguno supone falta de interés; al contrario, una vez razonada su utilidad como forma de potenciar su presencia en un mercado externo, se manifiestan claramente propensas a su utilización.

La necesidad de contar con un socio adecuado para considerar una estrategia de cooperación y las dificultades que encuentran para su localización constituyen el argumento esgrimido por el 19,56% de las empresas que integran este subgrupo. Las entrevistas realizadas han puesto de manifiesto, al igual que en el grupo de las empresas que sí cooperan, la gran influencia que supone el factor *confianza* a la hora de valorar la pretendida idoneidad del socio buscado; es decir, conocen las ventajas inherentes a la cooperación empresarial y estarían interesadas en desarrollar este tipo de estrategia siempre que contasen con un socio “de confianza”.

La falta de dimensión adecuada para competir en el exterior, como argumento para justificar la no utilización de esta estrategia de internacionalización, no es más que otro indicador del desconocimiento sobre este instrumento de política empresarial, puesto que, precisamente, el logro de economías de escalas constituye uno de los mayores alicientes que puede inducir a las pymes a desarrollar una estrategia de cooperación empresarial.

El temor a la pérdida de independencia que se deduce del segundo argumento “*me va muy bien solo, no necesito a nadie*”, aducido por el 8,69% de las empresas que integran este segmento de la muestra, se relaciona con la disminución de autonomía que necesariamente conlleva un acuerdo de cooperación empresarial al tener que coordinar sus estrategias con las de las otras empresas partícipes. En nuestro caso concreto, se trata de cuatro empresas que mantienen un volumen estable de exportaciones sin que tengan conocimiento de mayores oportunidades de negocio, por lo que no están interesadas en este instrumento de política empresarial.

El resto de los argumentos, que hemos agrupado bajo el epígrafe “Otras razones”, constituyen manifestaciones, más o menos razonadas, del desconocimiento que existe sobre este importante instrumento de política empresarial, que puede ex-

plicar y a la vez justificar la reticencia que muestran estas empresas a desarrollar estrategias de cooperación como forma de consolidar y estabilizar su presencia en un mercado externo.

C) *INFORMACIÓN FINANCIERA RELATIVA A LA COOPERACIÓN*: un aspecto importante que nos interesaba conocer era el relativo a la cantidad y a la calidad de información económico-financiera que proporcionan las empresas con respecto a la coparticipación y su repercusión en los resultados.

Hipótesis 3: la elaboración de los estados contables de las empresas partícipes en un acuerdo de cooperación empresarial ha de tomar en consideración el hecho de que la actividad desarrollada por la entidad coparticipada debe contemplarse como una prolongación de la actividad de los socios con el objeto de mejorar sus resultados de explotación.

En este punto, hemos constatado que el tratamiento contable dado por las empresas que tenían en marcha acuerdos de cooperación a su participación en la entidad conjunta puede considerarse, en términos generales, similar al que se otorga a una inversión financiera en empresas externas; es decir, reflejan en el Balance de Situación la inversión por la aportación inicial, que en todos los casos ha sido monetaria, y en la cuenta de Pérdidas y Ganancias la parte del resultado que le corresponde en función de su participación. La diferencia de actuación respecto de una inversión financiera estriba en la naturaleza del resultado, considerado como de explotación en lugar de financiero.

Sin embargo, tal y como hemos indicado, las empresas que estamos analizando, en su condición de socios partícipes, no sólo aportan recursos a la entidad coparticipada sino que también operan con ella a la vez que gestionan y controlan conjuntamente su actividad, de tal forma que ésta podría considerarse como su prolongación para incrementar sus beneficios.

Ante esta realidad, es evidente que la información que suministran estas empresas es muy escasa o inexistente, aunque son conscientes de esta carencia y de la necesidad de cambio en un futuro inmediato. En este sentido, las respuestas obtenidas las hemos sintetizado y agrupado de la siguiente forma:

- Empresa A: el tratamiento contable dado a su participación cooperativa es análogo al otorgado a una inversión en empresas externas con fines de control. Incluye en el resultado de explotación (*Otros ingresos de gestión*) su parte de resultado. No practica ninguna forma de integración, pero sí realiza determinados registros para representar las transacciones en común, y a esos efectos utiliza el dólar como patrón de conversión de la moneda local a pesetas aplicando los tipos de cambio vigentes en la fecha de la operación y realiza los ajustes de fin de ejercicio previstos a tales efectos en el PGCE. Cree necesaria la consolidación y tiene previsto realizar la integración de estados contables en un futuro inmediato mediante al-

guno de los procedimientos de las NFCAC. Los gastos relacionados con la formalización del acuerdo los ha considerado como *Otros gastos de explotación*.

- Empresa B: idéntico tratamiento con respecto al registro y a la valoración de su participación cooperativa. No practica ningún tipo de integración, pero la considera totalmente necesaria por lo que está diseñando un programa informático y opta por el método de integración proporcional para realizar la consolidación. A estos efectos, considera que va a entrañar grandes dificultades la armonización normativa en cuanto a criterios de valoración debido a las diferencias existentes entre los sistemas contables español y argentino y al alto grado de inflación brasileño.
- Empresa C: aparte del tratamiento general idéntico, no consolida ni hace ajustes, aunque cree que sí deben hacerse pero no tiene nada previsto en este sentido.

5. CONSIDERACIONES FINALES

Del estudio efectuado destacamos como primera conclusión de carácter general la reticencia que muestran las empresas analizadas a consolidar su actividad exportadora hacia el Mercosur mediante estrategias de cooperación con empresas locales, debido principalmente a la falta de conocimiento sobre esta figura asociativa y a la dificultad que supone encontrar un socio adecuado, circunstancia que se considera determinante para la activación de un acuerdo de cooperación, siendo la afinidad sociocultural el elemento que ofrece mayor confianza a la hora de valorar la idoneidad buscada.

En esta misma línea, la totalidad de las empresas que conforman la muestra objeto de estudio han apuntado el factor *confianza* como condicionante de su decisión de establecer relaciones con el exterior, no sólo en lo que se refiere al establecimiento de una posible estrategia de cooperación, sino incluso en lo concerniente a la búsqueda de clientes.

En cuanto a las empresas que optan por este instrumento de política empresarial, hemos constatado su carácter de complementariedad respecto de una actividad exportadora previa. La comprobación de esta hipótesis permite señalar a Argentina, primer destino exportador de las pymes analizadas, como principal mercado potencial para establecer relaciones de cooperación con el Mercosur.

La razón de esta preferencia se explica en función del incentivo que supone a la hora de elegir Argentina como destino de la inversión las especiales relaciones que mantiene la comunidad gallega con el pueblo argentino, fruto de la histórica emigración hacia ese país, junto con el hecho de contar con un idioma común. Estos dos factores facilitan extraordinariamente las relaciones y las negociaciones, tanto en su comienzo (el contacto establecido que impulsa la idea y ayuda a vencer las dificultades) como en el mantenimiento y seguimiento de esas relaciones (entendi-

miento con los nuevos empleados, comprensión de los nuevos clientes, facilidad para enviar personal desde la empresa de origen...).

Así pues, la proximidad sociocultural unida a la relación de confianza que se deriva de una experiencia positiva previa constituyen los factores que condicionan la búsqueda del socio adecuado para considerar un acuerdo de cooperación. No se ha podido constatar en este proceso una influencia significativa por parte de los agentes del entorno institucional, público o privado, de la muestra analizada, lo que, en nuestra opinión, puede deberse a una planificación inadecuada de los programas de ayuda a las pymes puestos en marcha en la Comunidad Autónoma gallega.

En este sentido, consideramos que una adecuada política de apoyo y promoción a la cooperación empresarial por parte de las instituciones autonómicas con competencias en el ámbito empresarial debe orientarse, más que a la concesión de subvenciones directas, hacia acciones concretas que complementen los factores condicionantes antes señalados, actuando como catalizadores e incluso promotores de este tipo de experiencias lo que, consideramos, podría incrementar el número de alianzas estratégicas de estas empresas con el Mercosur. En esta línea se podrían apuntar iniciativas como un aumento de la información estructural sobre estos mercados y sus tendencias; una base de datos sobre potenciales socios iberoamericanos interesados en formalizar acuerdos de cooperación en esta región; facilitar contactos entre empresarios del mismo sector de actividad o de sectores complementarios; organizar y financiar cursos o seminarios dirigidos a pymes que suplan la falta de conocimientos teóricos o de experiencia en este tipo de estrategias...

En cuanto a los aspectos contables inherentes a la coparticipación empresarial transnacional, los resultados obtenidos son poco significativos no sólo por el escaso número de pymes que optan por esta estrategia de internacionalización, sino también por el bajo nivel de información financiera relativo a la inversión que suministran, tanto en cantidad como en calidad. No obstante, sí es interesante constatar la valoración que hacen las propias empresas ante esta realidad al reconocer que la información contable emitida no se ajusta a la sustantividad de la operación y al asumir la necesidad de cambio a pesar de la falta de regulación oficial existente en el aspecto contable y en el régimen de publicidad financiera¹⁵.

Consideramos que, al margen de la regulación que le pueda afectar a la elaboración y a la presentación de información económico-financiera sobre coparticipación empresarial, la mayor dificultad que tendrán que afrontar nuestras empresas para la representación contable de sus operaciones con el Mercosur se puede presentar a la hora de realizar la necesaria homogeneización que requieren unas partidas registradas y valoradas conforme a normas y criterios de valoración derivados

¹⁵ La disposición final 1ª de la Ley 18/1982 expresa que en el plazo de un año desde la promulgación de las normas reglamentarias se aprobará la adaptación del PGC a las AIE y a las UTE; sin embargo, hasta la fecha, el ICAC sólo ha aprobado las *Normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras* (OM de 27/1/93). Estas normas se pueden hacer extensivas a las UTE de otros sectores (*BOICAC*, diciembre 1993, p. 58).

de modelos contables que presentan notables divergencias con los sistemas contables europeos actualizados de acuerdo con las directivas comunitarias.

Consideramos que la experiencia europea en esta materia de armonización contable puede servir como punto de referencia con el objeto de establecer en el ámbito del Mercosur el modelo más adecuado que permita mejorar y homogeneizar la información contable ante las exigencias de globalización y cambio impuestas por su propia integración económica, a la vez que sirva para potenciar su comparabilidad con los estados contables de las empresas europeas, lo que, sin duda, favorecerá la cooperación empresarial y el fomento de las inversiones entre estas dos grandes áreas de integración regional.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUINES, A.M. (1992): *Empresa e inversión en el Mercosur*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- ALONSO; DONOSO (1996): “La internacionalización como estrategia competitiva de las PYMES”, *Informe anual. La pequeña y mediana empresa en España, 1995*, pp. 193-244. Madrid: IMPI.
- ALONSO, J.A. (1994): “El proceso de internacionalización de la empresa”, *Información Comercial Española*, núm. 725, (enero), pp. 127-143.
- ARGENTINA. Ley de Sociedades Comerciales (1972): Ley 19.550, de 3 de abril, de Sociedades Comerciales.
- ARGENTINA. Ley de Sociedades Comerciales (1983): Ley 22.903, de 1983, de Reforma de la Ley de Sociedades Comerciales.
- BLANCO; RICHARD (1997): *Empresa y Mercosur*. Buenos Aires: Ad Hoc.
- BRASIL. Decreto de formação de consórcios para a licitação de obras públicas (1973): Decreto 73.140/73, de formação de consórcios para a licitação de obras públicas.
- BRASIL. Lei de sociedades por acções (1976): Lei 6.404, de 15 de decembro de 1976, de sociedades por acções.
- BUENO CAMPOS, E. (1993): *Dirección estratégica de la empresa. Metodología, técnicas y casos*. 4ª ed. rev. Madrid: Pirámide.
- CANALS, J. (1994): *La internacionalización de la empresa*. McGraw-Hill.
- CANALS, J; GARCÍA PONT, C; BALLARÍN, E. (1996): *Globalización, hacia la interdependencia*. (Biblioteca IESE de Gestión Empresarial). Barcelona: IESE
- CASANI FERNÁNDEZ DE NAVARRETE, F. (1995): “Una aproximación empírica a la cooperación interempresarial en España”, *Información Comercial Española*, núm. 764, (octubre), pp. 25-41. Madrid.
- CASANI FERNÁNDEZ DE NAVARRETE, F. (1996): “La naturaleza de la cooperación empresarial: delimitación del concepto y principales enfoques teóricos”, *Dirección y Organización*, núm. 17, (octubre), pp. 67-77.
- CUERVO, A. (1989): “Bases para el diseño organizativo de la empresa”, *Papeles de Economía Española*, núm. 39/40, pp. 88-115.
- CUERVO, A. (1995): *Dirección de empresas de los noventa. Homenaje al profesor Marcial Jesús López Moreno*. Madrid: Civitas.

- ESPAÑA. Ley de Agrupaciones de Interés Económico (1991): Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- ESPAÑA. Ley sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Regional (1982): Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Regional.
- ESPAÑA. Orden Ministerial que aprueba las normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras (1993): Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras.
- ESPAÑA. Real Decreto que aprueba las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (1991): Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.
- FERNÁNDEZ DE ARROYABE, J.C.; ARRANZ, N. (1998): *Guía para la cooperación empresarial*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, E. (1993): *Alianzas estratégicas*. Oviedo: Instituto de Fomento Regional.
- GARCÍA CANAL, E. (1993): "Tendencias empíricas en la conclusión de acuerdos de cooperación", *Esic-Market*, (enero-marzo), pp. 115-129. Madrid.
- GARCÍA CANAL, E. (1994): "Formas de cooperación horizontal: empresas conjuntas frente a acuerdos contractuales", *Revista de Economía Aplicada*, vol. 2, núm. 5, pp. 51-68. Madrid.
- GARCÍA MARTÍNEZ, F.; VILLANUEVA GARCÍA, E. (1995): "Contabilidad de las operaciones realizadas en régimen de Unión Temporal de Empresas (I) y (II)", *Técnica Contable*, núm. 555-556, pp. 137-154 y 261-272.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M. (1993): "La contabilidad de las Uniones Temporales de Empresas (UTE) en el sector de la construcción", *Técnica Contable*, XLV, núm. 531, (marzo), pp. 185-197.
- JARILLO, J.C. (1993): *Estrategia empresarial*. Madrid: McGraw-Hill.
- JARILLO, J.C.; MARTÍNEZ, J. (1991): *Estrategia internacional: más allá de la exportación*. Madrid: McGraw-Hill.
- MENGUZZATO, M (1992): *La cooperación empresarial. Análisis de su proceso*. Valencia: IMPIVA.
- MÍNGUEZ CONDE, J.L. (1999): "El régimen jurídico y tributario de las Uniones Temporales de Empresas: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas partícipes", *Estudios Financieros*, núm. 193, pp. 163-184.
- MINTZBERG, H. (1984): *Estructuración de las organizaciones*. Barcelona: Ariel.
- MOREIRA DA ROSA, P. (1999): *A contabilidade no Mercosul*. San Paulo: Atlas.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC) (1998): *Norma Internacional de Contabilidad núm. 31: información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas*.
- PORTER, M.E. (1984): *Estrategia competitiva*. México: CECSA.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J.; JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.A. (1996): "Tratamiento contable de las Uniones Temporales de Empresas", *Partida Doble*, núm. 66, pp. 52-59.
- QUESADA SÁNCHEZ; JIMÉNEZ MONTAÑÉS; SANTOS PEÑALVER (1999): *La contabilidad de las empresas constructoras e inmobiliarias*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

- REQUEIJO, J. (1995): *Economía mundial: un análisis entre dos siglos*. Madrid. McGraw Hill.
- RIMONDI DE LADMAN, E. (1995): *Mercosur y Comunidad Europea*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- UNIÓN EUROPEA. CONSEJO (1985): Reglamento de la CEE núm. 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (AEIE).
- URRA URBIETA, J.A. (1999): “Cooperación empresarial: revisión y tendencias”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, pp. 275-397. Madrid.
- URUGUAY. Ley de Sociedades Comerciales, Grupos de Interés Económico y Consorcios (1989): Ley 16.060, de 4 de septiembre de 1989, de Sociedades Comerciales, Grupos de Interés Económico y Consorcios.
- VELASCO, L.A. (1998): *Mercosur y la Unión Europea: dos modelos de integración económica*. Madrid: Lex Nova.