



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social  
y Cooperativa, nº 56, noviembre 2006, pp. 141-159**

# **La investigación en contabilidad de cooperativas: una aproximación empírica**

**Fernando Polo Garrido**

Centro de Investigación y Especialización en Gestión de Empresas Agroalimentarias (CEGEA), de la  
Universidad Politécnica de Valencia

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*  
ISSN: 0213-8093. © 2006 CIRIEC-España  
[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.uv.es/reciriec](http://www.uv.es/reciriec)

# La investigación en contabilidad de cooperativas: una aproximación empírica

**Fernando Polo Garrido**

Centro de Investigación y Especialización en Gestión de Empresas Agroalimentarias (CEGEA), de la Universidad Politécnica de Valencia

## RESUMEN

*La investigación sobre contabilidad en España ha alcanzado un importante desarrollo desde la última década del siglo XX. Así ha sido objeto de diversos estudios bien atendiendo a una determinada área dentro de la contabilidad, o bien atendiendo a una determinada rama dentro de la investigación. En cambio la investigación en contabilidad de cooperativas no ha sido objeto de estudio ni desde investigadores orientados a la contabilidad ni desde investigadores orientados a las cooperativas y a la economía social.*

*Ante este vacío se pretende llevar a cabo un estudio empírico con la finalidad de:*

- Obtener un mapa del contenido de la investigación.*
- Comparar su situación con la investigación en otras áreas de la contabilidad.*
- Detectar posibles lagunas temáticas en la investigación a partir de una serie de temas de estudio justificados a priori como de interés y su comparación con el mapa de contenido obtenido anteriormente.*

**PALABRAS CLAVE:** Sociedades Cooperativas, Investigación Contable, Investigación en Cooperativas, Estudio Empírico.

**CLAVES ECONLIT:** M410, P130, B490.

## **L'étude sur la comptabilité des coopératives : une approche empirique**

**RÉSUMÉ:** Les recherches sur la comptabilité en Espagne ont atteint un stade de développement important depuis la dernière décennie du XXème siècle. Elle a ainsi fait l'objet de diverses études faisant cas d'un domaine précis de la comptabilité, ou d'une branche précise de la recherche. En revanche, la recherche sur la comptabilité des coopératives n'a pas fait l'objet d'étude ni de la part de chercheurs en comptabilité ni de la part de chercheurs en coopératives et en économie sociale.

Face à ce vide, on essaie de mener à bien une étude empirique ayant pour finalité :

- L'obtention d'un plan du contenu de la recherche.
- La comparaison de sa situation avec la recherche sur d'autres domaines de la comptabilité.
- La détection de possibles lacunes thématiques de la recherche à partir d'une série de sujets d'étude justifiés a priori comme étant d'intérêt et leur comparaison avec le plan du contenu obtenu antérieurement.

**MOTS CLÉ:** Sociétés coopératives, recherche comptable, recherche sur les coopératives, étude empirique.

## **Research into cooperative accounting: an empirical approach**

**ABSTRACT:** Since the last decade of the 20th century, a great deal of research has been carried out into accounting in Spain. It has therefore been the object of various studies, based on either a certain area within accounting or a certain branch of research. However, research on cooperative accounting has neither been studied by accounting researchers or by researchers concerned with cooperatives and the social economy.

This empirical study therefore proposes to fill this gap by:

- Outlining the contents of the research.
- Comparing its situation with research in other areas of accounting.
- It will thus be possible to identify lacking research areas by exploring a number of subject matters justified a priori as being of interest and comparing these with the outlined contents as mentioned above.

**KEY WORDS:** Cooperative Enterprises, Accounting Research, Research on Cooperatives, Empirical Study

## **1.- Introducción**

En nuestro entorno se han llevado a cabo diversos trabajos acerca de la investigación en contabilidad como es el de Amat *et al.* (1998) que realiza un trabajo pionero en nuestro país, analizando los autores, citas y revistas de contabilidad en el mismo, posteriormente Amat *et al.* (2001) realizan un estudio retrospectivo exclusivamente sobre la Revista Española de Financiación y Contabilidad. Sobre investigación empírica en contabilidad cabe citar a López (1995a y 1995b) y más recientemente a Escobar *et al.* (2005) que han realizado un estudio de la investigación empírica en contabilidad de gestión en España a partir de un análisis de las publicaciones españolas. Desde otra perspectiva Larrinaga (2005) ha realizado un estudio descriptivo de la producción científica de los investigadores españoles (en las principales revistas científicas en contabilidad, tanto españolas como extranjeras), para el periodo 1992-2002, con la finalidad de investigar los factores que están ligados a la producción científica.

Desde el ámbito de los trabajos sobre investigación en economía social cabe citar el exhaustivo trabajo de Sanchis (2001) con objeto de caracterizar la investigación en Dirección Estratégica de Empresas Cooperativas y definir su marco conceptual y estado de la cuestión, determinando sus principales líneas investigadoras a partir de un estudio empírico sobre las publicaciones comprendidas entre los años 1990 y 2000.

Tanto desde los investigadores orientados principalmente hacia la contabilidad como desde investigadores orientados principalmente a la economía social y por tanto también en empresas cooperativas no se ha abordado un trabajo sobre investigación en contabilidad de cooperativas en nuestro entorno, así como no conocemos de antecedente alguno similar fuera del caso español.

A pesar de no haberse realizado ningún estudio, constatamos cierta entidad en la investigación en contabilidad de cooperativas que ocupa juntamente con la fiscalidad un 4,18% dentro de los temas de investigación en el análisis estratégico de empresas cooperativas en función de la frecuencia de aparición (Sanchis, 2001).

A partir de esta carencia hemos planteado llevar a cabo un estudio sobre la producción en trabajos sobre contabilidad de cooperativas.

Los objetivos planteados con el mismo son:

- Obtener un mapa del contenido de dichos trabajos.
- Comparar su situación con la de la investigación contable en otras áreas.
- Detectar posibles lagunas temáticas en la investigación a partir de una serie de temas de estudio justificados a priori como de interés y su comparación con el mapa de contenido obtenido anteriormente.

## 2.- Metodología

Para abordar este trabajo, en primer lugar debíamos definir que conveníamos entender por investigación contable en cooperativas. Esto requería delimitar que revistas serían consideradas científicas, conforme a lo realizado en otros estudios. Los trabajos de Larrinaga (2005) y de Amat *et al.* (1998) son unos buenos antecedentes para delimitar este tipo de revistas en contabilidad en el ámbito español, partiendo de los requisitos comúnmente aceptados que debe cumplir una revista científica<sup>1</sup>. Por otra parte para el caso de revistas científicas especializadas en contabilidad en España son bien conocidas debido a su escaso número.

Desechamos desde un primer momento delimitar el estudio en las revistas científicas, no sólo aquellas que tienen como interés principal la contabilidad, si no también las que incluyen ocasionalmente trabajos sobre la materia<sup>2</sup>, máxime en contabilidad de cooperativas donde se tenía el conocimiento de que muchos trabajos se publican en revistas con una orientación en economía social y cooperativas. Esto ha sido por dos motivos, en primer lugar nuestro conocimiento a priori de que ello restringiría enormemente la amplitud del estudio al obtener un número muy reducido de artículos. Es bien conocido el escaso número de trabajos sobre contabilidad de cooperativas en este tipo de revistas en la actualidad; en segundo lugar uno de nuestros objetivos es obtener un mapa del contenido de los trabajos en contabilidad de cooperativas, esto es, conocer las temáticas que despiertan mayor interés, independientemente de que el trabajo cumpla unos patrones más rigurosos de trabajo científico.

Consecuentemente hemos adoptado interesadamente una concepción amplia de investigación en contabilidad de cooperativas que comprendieran todos aquellos trabajos susceptibles de realizar una aportación original en este ámbito. Por tanto hemos incluido revistas científicas, revistas profe-

1.- Regularidad en su publicación, riguroso procedimiento de revisión por pares, instrucciones detalladas a los autores, indexación en las principales bases de datos, identificación de los miembros de los comités editoriales y científicos.

2.- Como por ejemplo en el trabajo de Larrinaga (2005).

sionales, literatura gris (trabajos presentados a congresos y jornadas de asociaciones científicas, académicas o profesionales con tradición y regularidad). Se desecharán los libros, monografías, los artículos en prensa económica, las transcripciones y resúmenes de normativa.

Hemos de señalar que la inclusión de revistas profesionales en estudios sobre investigación en contabilidad cuenta con antecedentes, como es el caso del trabajo de Escobar *et al.* (2005), por otra parte Carmona y Gutiérrez (2003) señalan que en las líneas editoriales de las revistas no se observa una distinción clara entre cuestiones profesionales y académicas.

Por otra parte debemos definir el periodo de investigación elegido, ante la falta de antecedentes en este tipo de trabajos hemos optado por no establecer limitación alguna en cuanto al ámbito temporal.

Delimitado el alcance de la investigación en contabilidad de cooperativas en el presente trabajo, debíamos definir la unidad de análisis, cuestión fácil en nuestro estudio. La unidad de análisis serán los trabajos publicados, sin más consideraciones bibliométricas utilizadas en los trabajos que evalúan la producción científica (como por ejemplo en algunos trabajos se pondera en función de la extensión de los artículos).

Atendiendo a los objetivos de los trabajos debíamos definir unas **áreas** donde agrupar los temas concretos que tratasen los diferentes trabajos. Entendemos que esta cuestión no es fácil, o al menos no nos ha resultado fácil. Toda clasificación comporta cierta subjetividad, para reducirla nos hemos basado en las clasificaciones seguidas en los Congresos más relevantes en contabilidad en Europa (Congreso de la *European Accounting Association* (EAA)) y en España (Congreso de la Asociación Española en Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)).

Además de lo anterior es dificultosa en muchas ocasiones la separación de la disciplina contable de otras relacionadas, especialmente en contabilidad de cooperativas al caracterizarse por un entorno con una gran influencia legal. Son numerosos los trabajos en este ámbito con un fuerte componente jurídico, incentivados en cierto modo por el marco jurídico plurinormativo<sup>3</sup>, donde la separación entre las disciplinas contabilidad y derecho es ciertamente difusa. Abundan como decíamos los trabajos de fuerte componente jurídico por autores del ámbito contable, con formación no jurista e incluso publicados en revistas con marcada orientación contable. El estudio del régimen económico establecido en las leyes sustantivas de cooperativas, los procesos de fusión, escisión, transformación de las cooperativas, el análisis jurídico comparado de las cooperativas con las empresas mercantiles, etc., son temáticas habituales que hemos incluido en el ámbito de la contabilidad de cooperativas. Todos estos casos los hemos ubicado en el área "legalista".

3.- Como es bien conocido una Ley Estatal de cooperativas, 13 leyes autonómicas de cooperativas y una ley sectorial (Ley de cooperativas de crédito).

Finalmente las áreas definidas a priori se recogen en la tabla 1.

### **Tabla 1. Áreas en la investigación sobre contabilidad de cooperativas**

- Análisis Financiero
- Aspectos organizativos y sociales de la contabilidad
- Auditoría
- Contabilidad de Gestión
- Contabilidad Financiera
- Contabilidad Financiera Internacional
- Contabilidad Social y Medioambiental
- Contabilidad y Fiscalidad
- Finanzas y Valoración
- Gobierno Corporativo-Responsabilidad Social Corporativa
- Legalista
- Nuevas Tecnologías, Sistemas de Información y Contabilidad

Fuente: elaboración propia.

Otro criterio de clasificación, independientemente del anterior es el carácter empírico o no empírico del trabajo. El atributo de empírico de un trabajo no es universal, por el contrario depende de las tradiciones de investigación, metodologías, etc. Dada la amplitud de nuestro trabajo que abarca todas las áreas contables hemos considerado como trabajos empíricos todos aquellos que utilizan datos obtenidos explícitamente para el estudio en cuestión, independientemente del tipo de datos y del tipo de técnicas que se apliquen sobre los mismos; por tanto estos datos no han sido extraídos de la literatura específica. Consecuentemente los trabajos empíricos no se limitan al estudio de la literatura previa.

#### **Clasificación de los trabajos empíricos**

Los trabajos empíricos se clasificarán posteriormente en dos tipos, primero aquellos que utilizan técnicas cualitativas y por otro lado aquellos que utilizan técnicas cuantitativas. Asimismo, tanto en el caso en que se utilicen técnicas cualitativas como cuantitativas, los hemos clasificado, basándonos en Scapens (1990), en:

- Descriptivos: aquellos que se limitan a describir el fenómeno estudiado.
- Explicativos:bs que profundizan en los fenómenos estudiados analizando sus relaciones causales.

- **Predictivos:** aquellos que no sólo explican si no que intentan prever la evolución futura de los fenómenos estudiados.

A este criterio de clasificación le hemos denominado “**carácter**”.

Aunque el trabajo de Scapens (1990) se circunscribe en el la contabilidad de gestión, estimamos que es válido para todas las áreas de contabilidad. Ciertamente la clasificación es compleja puesto que los trabajos explicativos pueden servir de base para realizar predicciones al conocer el fenómeno estudiado, no obstante reservamos el apelativo de predictivos a aquellos trabajos que realizan predicciones.

### **Clasificación de los trabajos no empíricos**

El establecimiento previo de una clasificación para los trabajos no empíricos nos ha supuesto una complejidad mayor por cuanto que la clasificación utilizada en los trabajos empíricos se tornaba insuficiente para los no empíricos y por otro lado no hemos encontrado un antecedente o referencia en que apoyarnos.

Esto es así porque los trabajos catalogados como no empíricos no se corresponden con la denominada en contabilidad investigación *a priori*. No nos encontramos exclusivamente con trabajos que formulan un modelo o bien siguen un enfoque teórico determinado que permite plantear unas conclusiones, aunque no contrastadas empíricamente. Muy pocos de los trabajos sobre contabilidad de cooperativas en revistas científicas utilizan o al menos explicitan un enfoque teórico determinado o se apoyan en una teoría concreta, aunque no obstante se realiza una discusión teórica previa. En cambio las revistas profesionales, que hemos incluido por las razones comentadas, en buena lógica adolecen de seguir un enfoque teórico o una teoría, en cambio pueden presentaren en ocasiones una revisión de los trabajos previos en la temática de que se trate, que pueden incluir las corrientes doctrinales sobre el tema de estudio sin llegar a ser en ningún caso enfoques teóricos o el estudio de teorías formalizadas.

Basándonos en nuestro conocimiento previo hemos formalizado una clasificación *ad hoc* para los trabajos no empíricos atendiendo al criterio “**carácter**” tal como sigue:

- **Descriptivos:** aquellos que se limitan a describir una norma contable, fiscal, una práctica contable, un hecho, etc. Incluimos en esta categoría los trabajos conocidos en el ámbito profesional como “casos prácticos”.

- Realizan un análisis, interpretación o juicios: respecto a los anteriores realizan un análisis más profundo de los hechos estudiados, o bien realizan interpretaciones (contables, fiscales...) sobre hechos complejos, o bien realizan juicios sobre los posibles efectos de una circunstancia, normativa, etc. En definitiva la diferenciación sobre los anteriores se basa en que realizan alguna aportación al conocimiento, aunque sea en forma de juicios, no limitándose a la mera descripción.
- Analíticos: aquellos trabajos con un fuerte componente teórico a partir del cuál se establecen distintas categorías sobre hechos, circunstancias, etc.
- Normativos: aquellos trabajos cuya principal aportación se centra en lo que *debe ser* (por ejemplo qué información debe reflejarse) proponiendo por lo general un modelo (por ejemplo la propuesta de adaptación de un estado financiero para las cooperativas).

### Otros aspectos

Además de lo anteriormente indicado, otros aspectos que se han tenido en cuenta previamente antes de la realización del estudio son:

- La orientación disciplinar de la revista, jornada o congreso (contabilidad, derecho, economía, dirección de empresas, etc.).
- Si se apoya en una teoría determinada o al menos se explicita dicha teoría.

### Selección de la fuente

Para la realización del trabajo empírico nos decidimos por la base de datos ICALI (Índice de Contabilidad y Auditoría en Lenguas Ibéricas)<sup>4</sup> por ser una base de datos especializada en contabilidad, donde la mayoría de sus trabajos son del entorno español.

La base de datos ICALI recoge publicaciones referentes a la contabilidad y auditoría en las lenguas habladas en la Península Ibérica, por tanto son trabajos realizados en España, Portugal e Iberoamérica.

4.- Disponible en <http://www.icac.mineco.es>

### 3.- Resultados

Se ha realizado una consulta<sup>5</sup> sobre la base de datos ICALI filtrando dicha base mediante la utilización del término cooperativas en el campo palabras clave. Dicho término está identificado dentro del listado de palabras clave de ICALI.

La base de datos ICALI contiene publicaciones periódicas, congresos, reuniones científicas, pero también libros, monografías y artículos recogidos en prensa económica. Como hemos indicado en el apartado anterior se desecharán los libros, monografías, los artículos en prensa económica, las meras transcripciones y resúmenes de normativa.

Asimismo se ha previsto evitar las duplicidades comprobando que las comunicaciones y demás trabajos presentados a reuniones científicas no se encuentren posteriormente publicados como artículos.

De la consulta se obtienen 128 registros sobre los que se han realizado 42 eliminaciones reflejadas en la tabla 2, por tanto se ha trabajado sobre un total de 86 trabajos.

**Tabla 2. Eliminaciones efectuadas**

Lengua no castellana	6
Libros, monografías	14
No tiene autor(responsabilidad principal de la propia revista)	2
Nombre de la publicación sin identificar	1
Prensa económica	3
Publicación no identificada como congreso, jornada o revista	2
Publicación de una norma en el BOICAC	6
Registro repetido	1
Transcripciones y resúmenes de normativa contable	7
<b>TOTAL</b>	<b>42</b>

Como indicábamos no hemos impuesto limitación temporal alguna, la distribución por años de las contribuciones se recoge en la tabla 3.

5.- Realizada el 23 de marzo de 2006.

**Tabla 3. Distribución de las contribuciones por años**

Año	Nº contribuciones	%
1986 a 1989	3	3,49%
1990	2	2,33%
1991	7	8,14%
1992	1	1,16%
1993	7	8,14%
1994	3	3,49%
1995	2	2,33%
1996	8	9,30%
1997	9	10,47%
1998	6	6,98%
1999	18	20,93%
2000	5	5,81%
2001	6	6,98%
2002	2	2,33%
2003	1	1,16%
2004	6	6,98%

Destacan pues los años 1993 y 1999.

Las contribuciones por áreas se reflejan en la tabla 4

**Tabla 4. Contribuciones por área**

Análisis financiero	6	7,0%
Aspectos organizativos y sociales de la contabilidad	5	5,8%
Auditoría	9	10,5%
Contabilidad de Gestión	7	8,1%
Contabilidad Financiera	38	44,2%
Contabilidad Financiera Internacional	0	0,0%
Contabilidad Social y Medioambiental	2	2,3%
Contabilidad y Fiscalidad	9	10,5%
Finanzas y valoración	3	3,5%
Gobierno Corporativo-RSC	0	0,0%
Legalista	6	7,0%
Nuevas Tecnologías, Sistemas de Información y Contabilidad	1	1,2%

Donde destacan por número de contribuciones el área de contabilidad financiera, seguida de lejos por la auditoría y la contabilidad y fiscalidad con igual número de contribuciones.

Las palabras clave (aparte de la palabra cooperativas) con frecuencia absoluta de aparición superior a 3 queda reflejada en la tabla 5.

**Tabla 5. Palabras clave con mayor frecuencia (absoluta) de aparición**

Cooperativas agrarias	13	Auditoría externa	4
Contabilidad fiscal	9	Consolidación	4
Auditoría	8	Contabilidad de costes	4
Empresas cooperativas	8	Cooperativas de crédito	4
Casos prácticos	6	Cuentas Anuales	4
Empresas agrarias	6	Derecho contable	4
Resultados	6	Fondos Propios	4
Empresas bancarias	5	Impuesto sobre beneficios	4
Contabilidad financiera	5	Investigación empírica	4
Análisis económico financiero	4	Impuestos sobre beneficios	4
Andalucía	4		

Por otra parte en cuanto a los trabajos empíricos representan un total de 15 frente a los 71 no empíricos, es decir los trabajos empíricos representan el 17,50% del total de los trabajos. Aunque hemos incluido revistas profesionales, es de cualquier modo una cifra muy baja si la comparásemos con otras áreas de la investigación contable.

Descendiendo en el análisis de los 15 trabajos empíricos, dos tercios de los mismos (10) utilizan técnicas cuantitativas y el tercio restante utiliza técnicas cualitativas (5). Destacando dentro de éstas últimas el método del caso, que es empleado en 4 de las 5 publicaciones.

En cuanto al "carácter" de las publicaciones, predominan en las que utilizan técnicas cualitativas los trabajos descriptivos, que representan un total de 4, que coinciden con la utilización del método del caso. El trabajo restante es de corte explicativo, recopilando información a través de encuestas.

Los trabajos que emplean técnicas cuantitativas se reparten en por partes iguales entre trabajos de carácter descriptivo (5) y trabajos de carácter explicativo (5), en los primeros destaca el empleo de técnicas estadísticas descriptivas (4) y en los segundos el empleo de técnicas de análisis de estados financieros (3).

De los 86 trabajos publicados 28 corresponden a Congresos y Jornadas, 57 a revistas y una tesis doctoral publicada.

El reparto de los trabajos empíricos / no empíricos a través de la fuente de publicación se recoge en la tabla 6.

**Tabla 6. Distribución de los trabajos publicados por fuente atendiendo al atributo empírico / no empírico**

<b><u>Congresos y Jornadas</u></b>		
Empíricos	9	32%
No empíricos	19	68%
Total	28	
<b><u>Revistas</u></b>		
Empíricos	5	9%
No empíricos	52	91%
Total	57	
<b><u>Tesis publicadas</u></b>		
Empíricos	1	100%
No empíricos	0	0%
Total	1	

Destaca el mayor porcentaje de los trabajos empíricos en los Congresos y Jornadas, esto se explica por el mayor número de trabajos presentados en Congresos o Jornadas de corte académico (25) frente a los Congresos de corte profesional (3). Por otra parte si consideramos las revistas eminentemente académicas el porcentaje de los trabajos empíricos asciende al 50% sobre un total de 4 artículos en la Revista Española de Financiación y Contabilidad, y en segundo lugar a un 28% sobre un total de 7 artículos de la extinta revista Actualidad Financiera.

También hemos estudiado la procedencia de los trabajos publicados en las revistas en función de la "orientación disciplinar" de la revista, el resultado se muestra en la tabla 7.

**Tabla 7. Distribución de los artículos publicados en revistas según la orientación disciplinar de la revista**

Orientación disciplinar	Nº revistas	Nº artículos	
Contabilidad	8	44	77%
Derecho	4	9	16%
Dirección de empresas	1	1	2%
Economía	2	2	4%
Marketing	1	1	2%
Total	16	57	100%

Por tanto un 33% de los artículos no se han publicado en revistas específicas de contabilidad, porcentaje sin duda importante.

Si consideramos las revistas (tabla 8) observamos un sesgo importante, el hecho de que en la base de datos ICALI no haya incorporado revistas cuya orientación es la Economía Social, como por ejemplo CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa y REVESCO entre otras, que incorporan artículos sobre Economía Social desde distintos ámbitos, entre estos desde la contabilidad, y principalmente dentro de los agentes de la Economía Social, la contabilidad de cooperativas.

Por otra parte respecto de los congresos y jornadas la tabla 9 distribuye los trabajos publicados por organizador del congreso o jornada.

Destacan los congresos-jornadas del ámbito contable, en especial de organizaciones científicas (ASEPUC, AECA, ACODI) y también los Colegios profesionales (Colegio de Economistas e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).

En este caso también se produce un sesgo del mismo tipo, no encontramos congresos o jornadas del ámbito de la Economía Social, como por ejemplo las Jornadas Nacionales de Investigadores en Economía Social de CIRIEC, donde se presentan habitualmente trabajos sobre contabilidad de cooperativas.

**Tabla 8. Distribución de los artículos por revistas**

<u>Revistas</u>	Nº artículos	Porcentaje
<b><u>Contabilidad</u></b>	44	77%
Actualidad Financiera	7	12%
Boletín AECA	1	2%
Papeles de Auditoría	2	4%
Partida Doble	11	19%
Revista de Contabilidad y Tributación	4	7%
Revista Española de Financiación y Contabilidad	4	7%
Revista Técnica	1	2%
Técnica Contable	14	25%
<b><u>Derecho</u></b>	9	16%
Balance Mercantil y Empresarial	1	2%
Carta Mercantil	1	2%
Derecho de los Negocios	6	11%
Revista de Derecho Bancario y Bursátil	1	2%
<b><u>Dirección de empresas</u></b>	1	2%
Alta Dirección	1	2%
<b><u>Economía</u></b>	2	4%
Boletín de Estudios Económicos	1	2%
Cuadernos Aragoneses de Economía	1	2%
<b><u>Marketing</u></b>	1	2%
Esic Market	1	2%
<b><u>TOTAL</u></b>	57	100%

**Tabla 9. Distribución de los trabajos publicados en Congresos/Jornadas por organizador de los mismos**

Revista	Nº	%
ACODI	2	7%
AECA	3	11%
ASEPUC	16	57%
Colegios profesionales	3	11%
Otros organizadores	4	14%
<b>TOTAL</b>	28	100%

Como indicábamos anteriormente la mayoría de los trabajos son no empíricos, su distribución atendiendo al atributo “carácter” definido anteriormente se recoge en la tabla 10.

**Tabla 10. Distribución de los trabajos no empíricos atendiendo al “carácter” del trabajo**

Carácter	Nº	Porcentaje
Descriptivos	35	51%
Realizan análisis, interpretación o juicios	21	31%
Analíticos	8	12%
Normativos	4	6%
TOTAL	68	100%

Los datos de la tabla anterior nos muestran un predominio de los trabajos descriptivos (incluidos los casos prácticos (6 de ellos)), seguidos de los que realizan un análisis, interpretación o juicios, siendo minoritarios los analíticos o normativos.

Dejando al margen los descriptivos, el mayor número de aportaciones vienen de los trabajos que realizan un análisis, interpretación o juicios; por tanto hay un mayor interés por hechos concretos conformados generalmente por una normativa más que trabajos analíticos o normativos. En general como intuíamos estos trabajos se circunscriben a trabajos de corte profesional<sup>6</sup> más que de investigación teórica o *a priori*.

De todos los trabajos seleccionados, tanto empíricos como no empíricos sólo dos de ellos mencionan explícitamente basarse en teorías, uno de ellos en “Teorías de la Dirección de Empresas” y en el otro se hace mención expresa a una teoría en concreto: la Teoría de la Agencia.

6.- Esto no es óbice para señalar la gran calidad de muchos trabajos atendiendo a la complejidad de los temas y profundidad desarrollada.

## 4.- Comparación con la investigación contable predominante

La investigación contable predominante es hoy en día de corte empírico, aunque hay diversos enfoques y paradigmas en presencia (enfoque de los modelos de decisión, y la capacidad predictiva, enfoque del comportamiento agregado del mercado, enfoque del decisor individual, etc. (véase Tua, 1991), entre todos predomina la teoría conocida como "Teoría positiva de la contabilidad" marcada por un empirismo fuerte (Ryan *et al.*, 2004). Para los positivistas el objetivo de la teoría contable es explicar y predecir la práctica contable de las empresas (Cañibano y Gonzalo, 1997) y no prescribir cual es mejor. En el desarrollo de la teoría positiva de la contabilidad ha tendido un papel importante la Teoría de la Agencia (Ryan *et al.*, 2004), siendo usada como marco teórico instrumental.

La investigación empírica en contabilidad ha tenido un fuerte desarrollo en España. Tua (1991) señala algunos mecanismos multiplicadores, la ausencia de algunos de éstos en relación a la contabilidad de cooperativas podría explicar en parte su menor desarrollo, como la dificultad para obtener datos, la no existencia de revistas especializadas; así como el hecho de que las cooperativas no son generalmente empresas que tengan títulos cotizados, por este motivo la importante corriente de investigación contable basada en el mercado de capitales es ajena a las mismas.

## 5.- Temas de investigación de interés en contabilidad de cooperativas

Dos hechos marcan enormemente las grandes líneas de interés en la investigación en contabilidad de cooperativas. Por una parte el hecho de que la cooperativa es una fórmula empresarial *sui generis* y por otro lado el que las normas contables están elaboradas partiendo de la base de empresas de capital.

Realizaremos nuestras reflexiones agrupándolas en las tres grandes temáticas en que se desarrolló el Symposium on Co-operative Accounting (Webb, 2005):

### Generally Accepted Co-operative Accounting Standards.

De la relación de los dos hechos anteriores nos lleva a considerar la necesidad de unas normas contables específicas para las cooperativas. El objetivo no es fácil por dos razones.

Por un lado, es obvio que el actual proceso de armonización contable internacional está supeditado al entorno económico globalizado en que nos encontramos. En el actual entorno normativo contable derivado del proceso de armonización contable internacional las cooperativas no tienen o bien no han logrado hasta el momento la influencia necesaria para lograrlo. Nos movemos en el ámbito político.

Por otro lado en el ámbito científico, hay que trabajar en dos direcciones:

Dentro de la investigación teórica (*a priori*) el desarrollo de modelos contables para cooperativas, o bien desarrollos a partir del modelo existente, o partes del mismo, para las cooperativas.

Dentro de la investigación positiva, la dirección a seguir consistiría en verificar las posibles debilidades de las normas contables existentes para suministrar información contable para la toma de decisiones. Entre otras se podría sugerir ¿Qué normas contables tienen mayor capacidad predictiva en relación a las sociedades cooperativas?, Por ejemplo, ¿qué normas contables suministrarían mejor información sobre la capacidad de la cooperativa para atender a sus deudas? ¿Y sobre su supervivencia empresarial?

Ambas direcciones no son excluyentes si no complementarias. La investigación positiva anteriormente planteada es compleja y por otro lado dificultosa, ante la dificultad de obtener datos. Por otro lado, en nuestra opinión, la investigación teórica es en comparación con la positiva, sin duda alguna, de mayor dificultad.

#### Co-operative Capital.

Nos estamos refiriendo a los instrumentos financieros que utiliza la cooperativa con sus socios cooperativistas (capital social). Los instrumentos que utilizan las sociedades capitalistas no son directamente aplicables a las cooperativas. Por otro lado las limitaciones financieras de las cooperativas suponen un reto a la hora de diseñar instrumentos de financiación que permitan solventar esas limitaciones sin “desnaturalizar” a las cooperativas.

#### Accounting for Co-operative Goals.

La contabilidad enfocada a objetivos cooperativos es un aspecto fundamental. Esta cuestión encuadraría dentro de la contabilidad de gestión. Son bien conocidas las limitaciones de la contabilidad financiera al no reflejar información de utilidad para las distintas organizaciones. En el ámbito de las cooperativas la medición de diferentes variables en torno a la relación entre el socio y la cooperativa es fundamental.

## 6.- Conclusiones

Se ha realizado un estudio empírico sobre los trabajos publicados en relación a la contabilidad de cooperativas. A pesar de los sesgos mencionados debido a la insuficiencia mostrada por de la base de datos ICALI para el estudio de la contabilidad de cooperativas, que en futuros trabajos intentaremos solventar acudiendo a otras fuentes<sup>7</sup>, podemos concluir:

- Predominan los trabajos no empíricos en contabilidad de cooperativas.
- Orientación profesional de dichos trabajos: estudio de normas, problemática en la aplicación de las mismas, etc.
- Importante distancia frente a la investigación contable predominante, basada en la teoría positiva de la contabilidad.
- Importantes retos a que debe responder la investigación sobre contabilidad de cooperativas, lo que supone un importante estímulo.

Anteriormente hemos señalado que la falta de algunos mecanismos multiplicadores puede explicar en parte la falta de desarrollo en la investigación contable sobre cooperativas en comparación con el tipo de investigación contable predominante. En sentido contrario hay algunas circunstancias que pueden tener un efecto multiplicador como el actual interés por las organizaciones cooperativas de todo el mundo por los temas contables, al dejar de percibir a las normas contable como una cuestión técnica y neutral, si no que por el contrario a partir de las mismas se derivan importantes repercusiones económicas.

## Bibliografía

- AMAT, O.; BLAKE, J. y OLIVERAS, E. (2001): "Revista Española de Financiación y Contabilidad (1985-1999). Un análisis retrospectivo", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXX, nº 108, pp. 349-391.
- AMAT, O.; BLAKE, J., GOWTHORPE, C. y OLIVERAS, E. (1998): "Análisis de autores, citas y revistas de contabilidad en España", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVII, nº 96, pp. 821-850.

7.- Como por ejemplo Dialnet, disponible en línea: <http://dialnet.unirioja.es/>, o bien la base de datos bibliográfica del CSIC sobre sumarios de economía.

- CAÑIBANO CALVO, L.; GONZALO ANGULO, J. A. (1997): "Los programas de investigación en contabilidad". En: CAÑIBANO CALVO, L. *Teoría actual de la contabilidad*. 2ª ed. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pp. 261-303. (Ponencia presentada a la Primera Jornada sobre Teoría de la Contabilidad. Jerez de la Frontera 3 de febrero de 1995. Universidad de Cádiz-ASEPUC.
- CARMONA MORENO, S., GUTIÉRREZ CALDERÓN, I. (2003): "Vogues in Management Accounting Research", *Scandinavian Journal of Management*, nº 19, pp. 213-231.
- ESCOBAR PÉREZ, B.; LOBO GALLARDO, A.; ROCHA MARTÍNEZ DE LA PEÑA, C. M. (2005): "La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, nº 124, enero-marzo, 183-210.
- LARRINAGA GONZALEZ, C. (2005): "Producción científica en contabilidad: el caso de España (1992-2002)", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, nº 125, abril-junio, pp. 363-393.
- LÓPEZ GRACIA, J. (1995a): "Aspectos metodológicos de la investigación empírica en contabilidad", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, nº 85, pp. 1.037-1.059.
- LÓPEZ GRACIA, J. (1995b): "La investigación empírica en contabilidad: un estudio comparado", *Técnica Contable*, nº 571, pp. 521-540.
- RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. (2004): *Metodología de la investigación en contabilidad y finanzas*, Ediciones Deusto.
- SANCHIS PALACIOS, J. R. (2001): "Panorama actual sobre la investigación en economía social y cooperativa en España desde la perspectiva estratégica", *CIRIEC-España*, nº 38, agosto 2001, pp. 187-232.
- SCAPENS, R. W. (1990): "Researching Management Accounting in Practise: The Role of Case Study Methods", *British Accounting Review*, nº 22, pp. 259-281.
- WEBB T. (2005): *Call for papers*. Symposium on Co-operative Accounting. Halifax (Canadá), 2-4 junio.