La gestión de intangibles en el sector del aceite de oliva

Estudio de un caso práctico

FRANCISCA CASTILLA POLO*

Los activos intangibles se han convertido en un elemento fundamental en la gestión empresarial. Este artículo se ocupa del tratamiento de los activos inmateriales en el sector del aceite de oliva centrando la atención en las almazaras. A pesar de la falta de información contable sobre la materia, en este estudio se analiza cuál es la incidencia del criterio* forma jurídica *de las empresas del sector sobre la política de gestión de los activos intangibles. Para ello, se ha llevado a cabo un estudio empírico aplicando el modelo* Intelect *que está considerado como uno de los esquemas de valoración de activos inmateriales más completo.

Palabras clave: aceite de oliva, industria del aceite, activo inmaterial, régimen jurídico.

Clasificación JEL: Q13.

1. Introducción

En la actualidad, el contexto en el que se desenvuelven las organizaciones está experimentando profundos cambios. La fuerte presión competitiva, la progresiva desaparición de límites sectoriales, las exigencias crecientes de los clientes y la aparición de nuevas tecnologías son algunas de las variaciones que podemos observar y que claramente vienen a corroborar la dificultad que conlleva la necesaria inserción de las distintas entidades en su entorno.

De todas estas particularidades que condicionan la realidad empresarial, la más importante es la relacionada con el factor de producción considerado determinante para el éxito organizacional. Frente a una economía industrial centrada en la apropiación de capital para la adquisición de bienes tangibles se configura una nueva etapa que asigna una preponderancia absoluta al factor humano y a sus efectos sobre la creación de valores intangibles. En este sentido, son múltiples las perspectivas teóricas que los consideran responsables de favorecer el alcance de posiciones competitivas ventajosas en los mercados.

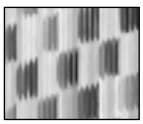
Cada vez más parece que existe una relación directa entre la posesión de estos factores y la creación de ventajas competitivas sostenibles. En primer lugar, nos encontramos ante unos recursos de difícil réplica al resultar en muchas ocasiones específicos a las organizaciones —tal es el caso de un adecuado ambiente laboral—. De igual modo, son difíciles de transmitir por tratarse de valores resultantes de la posesión de un conocimiento que no puede ser explicitado —por ejemplo, la mayoría de las habilidades de los empleados—. Finalmente, otra característica valiosa es su reducido coste marginal lo que permite aprovecharlos en múltiples fines —a este respecto, el reconocimiento de una marca permite apoyar el lanzamiento de otros productos por la empresa—. Parece confirmarse que, al igual que afirmaban Gallardo y Calamonte (2001, 90), en estos momentos no hay información más

* Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología. Universidad de Jaén.

apropiada y oportuna que la derivada de estos elementos.

La Contabilidad debe suministrar información precisa y completa sobre el valor del patrimonio empresarial. Hasta el momento se centra básicamente en los activos tangibles lo que limita su utilidad. De ahí que resulten numerosas las opiniones que consideran el tratamiento de elementos intangibles como uno de los principales desafíos contables por atender.

Algunas empresas, conscientes de la relevancia de estos recursos y de la escasa información que sobre ellos se está ofreciendo en los estados contables actuales, han decidido voluntariamente elaborar informes complementarios. Resulta complicado determinar los factores que pueden llevar a una organización a comunicar interna o externamente su dimensión inmaterial, si bien, consideramos que la forma jurídica puede resultar un criterio bastante importante. A este respecto, hemos decidido comprobar la validez del mismo a través de su aplicación a una industria concreta, las almazaras jiennenses, por dos motivos fundamentales. El primero se relaciona con nuestro convencimiento sobre su riqueza inmaterial, mientras que el segundo atiende a la diversidad de formas jurídicas que se encuentran presentes dentro de esta realidad empresarial y, especialmente, a la coexistencia mayoritaria de sociedades de participación –fundamentalmente cooperativas- junto a entidades capitalistas.



Por todo lo anterior, el objetivo del presente trabajo es determinar la idoneidad del criterio *forma jurídica* para justificar las valoraciones ofrecidas por las sociedades almazaras sobre elementos intangibles. Para ello, nos adentraremos en el estudio de la realidad almazarera para comprobar mediante un trabajo empírico la importancia que ofrecen así como las repercusiones del criterio *forma jurídica* en tales puntuaciones.

2. El sector del aceite de oliva: una visión global

España, con una superficie dedicada al cultivo del olivar de 2.246.767 hectáreas (MAPA 2000, 86) ocupa el primer lugar dentro de los países productores de aceite de oliva seguido de Italia y, en menor medida, de Grecia. Del total de superficie cultivada, Andalucía posee el 58,7 por 100, convirtiéndose así en la primera región olivarera. No obstante, este cultivo no queda repartido de forma homogénea en todas sus provincias, sino que Jaén (42,2 por 100) (1) y Córdoba (23,3 por 100) representan las más intensivas (MAPA 2000, 86).

Si atendemos a la producción, la participación de España dentro de este cultivo queda reflejada de la siguiente forma: para una producción media mundial durante las tres últimas campañas de 2.387.500 toneladas —según datos del Consejo Oleícola Internacional—, a España le corresponden, aproximadamente, unas 859.500 toneladas, lo que representa aproximadamente un 36 por 100. De la producción nacional y tomando como base los datos de la campaña 1998/99, podemos afirmar que más de un 80 por 100 se obtiene en Andalucía, concretamente, en Jaén (48 por 100) y en Córdoba (21 por 100).

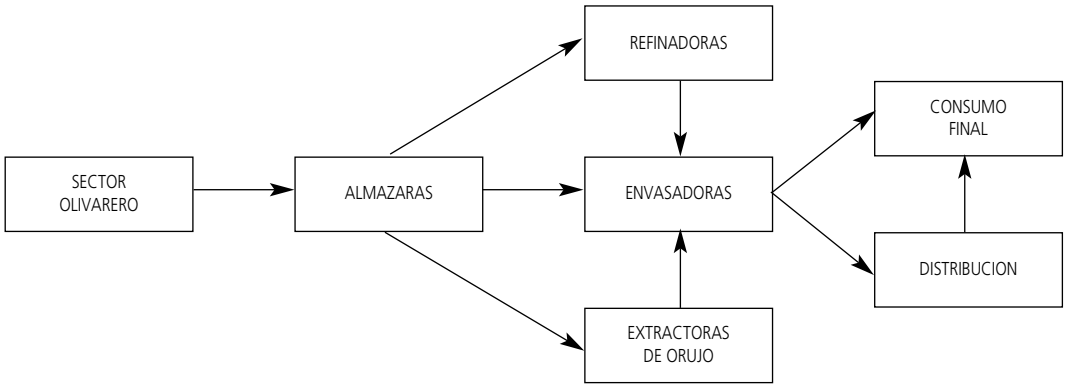
A la vista de estos datos, podemos afirmar que Jaén representa la provincia de mayor producción de aceite de oliva del mundo, circunstancia que confirma la elevada trascendencia económica del cultivo del olivar para la misma, plasmada a su vez en diferentes frentes que pasamos a comentar.

Uno de ellos es el referido a las magnitudes macroeconómicas. Según Analistas Económicos de Andalucía (2000, 118), el valor de la Producción Final Agrícola del año 1999 fue de 997.000 millones de pesetas, correspondiendo 236.320 millones de pesetas al concepto de aceites y derivados —un 23,7 por 100—. Para el caso concreto de Jaén, su Anuario Económico (2001, 11) referido al ejercicio 2000 refleja que de un total de 137.703 millones de pesetas de la Producción Total Agraria, 122.775 millones corresponden al olivar, lo que viene a precisar la importancia del mismo dentro del PIB provincial.

También es destacable la elevada demanda de empleo de este sector, a pesar de que en los últimos años la mecanización de los procesos de

(1) Según datos del Anuario Económico de Jaén (2001, 10) referidos al ejercicio 2000, el cultivo del olivar supone el 80 por 100 de la superficie agraria de esta provincia, con 561.545 hectáreas y más de 60 millones de olivos plantados.

FIGURA 1
ESTRUCTURA DEL SECTOR DE LOS ACEITES DE OLIVA Y DE ORUJO DE OLIVA



Fuente: Elaboración propia.

recolección ha propiciado una disminución en el número de jornales empleados. Como dato orientativo una campaña media de los últimos años precisa en torno a unos 7.300.000 jornales de recolección y unos 175.380 jornales de molturación (Anuario de la provincia de Jaén, 2001, 10).

Las cifras que acabamos de reflejar muestran la clara dependencia económica del sector agrario jiennense respecto del cultivo del olivar. Junto a la importancia económica, también cabe señalar su trascendencia desde el punto de vista social, cultural y medioambiental, lo que lo configura como un sector estratégico para la provincia. A este respecto, debemos precisar que el papel de la agricultura en estos últimos tiempos está sufriendo algunas modificaciones. Así, está perdiendo fuerza su función de suministrador de productos alimenticios o materias primas para las industrias transformadoras, mientras cobra especial auge su función como «proveedor de bienes y servicios ligados al esparcimiento y al ocio, así como agente de la conservación del medio rural y defensa del patrimonio, lo que se conoce como agricultura sostenida» (Torres y otros, 2000, 19).

Aunque el sector del aceite de oliva constituye el marco general en el que hemos desarrollado nuestro trabajo de investigación, nuestro objetivo se centra exclusivamente en las almazaras. Las entidades transformadoras por excelencia de la aceituna o almazaras se configuran, junto a las sociedades refinadoras y a las envasadoras, como una de las tres figuras típicas que completan la vertiente industrial de este sector. Para una mejor comprensión véase la Figura 1 en la que aparecen detalladas las estructuras sectoriales de producción, transformación, distribución y consumo.

De todo el sector industrial, las *almazaras* son las únicas entidades relacionadas con el escalón productor de forma directa. Esto se debe a que necesitan de su trabajo para poder iniciar el proceso productivo, del que obtendrán a través de diversos procedimientos aceite de oliva virgen y un subproducto, el orujo. El aprovechamiento de este último se lleva a cabo en las empresas *extractoras de orujo*, posibilitando la obtención de aceite de orujo de oliva —alperujo—. En lo que respecta al aceite, cabe advertir que, desde el punto de vista del consumo, no todo el que se obtiene por las almazaras es aprovechable, ya que existe una proporción, denominado aceite lampante, que no es apto para el consumo y que debe ser tratado por las empresas *refinadoras*. De la unión del aceite de oliva virgen y del refinado se obtiene el aceite de oliva común.

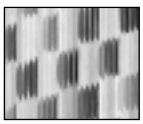
También aparecen dentro de este sector las empresas *envasadoras* que se ocupan de adecuar la entrega del aceite al mercado. Este podrá ser empleado para dos fines fundamentales: como materia prima de diversas industrias alimentarias y como producto final para diversos colectivos que lo demandan.

Debemos manifestar que la estructura que teóricamente acabamos de plantear para las empresas del aceite no se cumple en la realidad de

forma exhaustiva, ya que existen casos en los que las actividades de refinamiento y envasado se solapan bajo una misma entidad, al igual que algunas almazaras envasan una parte del aceite que obtienen, fundamentalmente, el destinado a sus socios, agrupando las funciones de producción y envasado.

3. La forma jurídica de las sociedades almazaras. Principales repercusiones

Ante la voluntariedad asociada al suministro de información sobre intangibles, dos parecen ser las cuestiones previas que se le asocian: la atribución de relevancia a estos elementos y la superación favorable de la restricción coste-beneficio que tales operaciones desencadenan. No hemos decidido centrarnos en la segunda de las actividades, pero sí vamos a analizar la primera con especial hincapié en el efecto de la personalidad jurídica ante este tipo de valoraciones y en una industria muy característica: las almazaras jiennenses. La elección anterior obedece tanto a nuestro convencimiento sobre la presencia de importantes valores inmateriales propios como a la especial incidencia del factor forma jurídica dentro de esta realidad empresarial.



COLABORACIONES

Por regla general, la forma jurídica a adoptar por una futura empresa resulta una decisión extremadamente complicada al desencadenar importantes consecuencias de tipo estructural, y no coyuntural, sobre todas y cada una de las diversas áreas funcionales (2). Atendiendo a este factor, las organizaciones pueden clasificarse utilizando criterios muy variados: según sea su responsabilidad —limitada o ilimitada—, según el sector económico en el que actúan —primario, secundario y terciario—, según su ámbito de actuación —local, nacional e internacional—, etc. Para las sociedades almazaras consideramos distinguir:

• *almazaras asociativas*: cooperativas agrarias o sociedades de transformación, y

• *almazaras no asociativas* (3): sociedades privadas que se dedican a la transformación y empresarios individuales que molturan su propia aceituna.

Las primeras también se pueden denominar como *almazaras de participación* e incluyen tanto sociedades cooperativas y sociedades laborales como sociedades agrarias de transformación. Todas ellas comparten como base la intervención del socio o propietario bien en labores productivas, de decisión o económico-financieras (4). Junto a éstas, encontramos entidades que poseen características jurídicas bastante heterogéneas como las sociedades capitalistas —con carácter anónimo o limitado—, los empresarios individuales y las comunidades de bienes; las almazaras no asociativas. De forma más específica, la situación de estas sociedades con respecto a su forma jurídica la podemos observar en el Cuadro 1.

Dentro de este cuadro resulta patente la excesiva importancia de la fórmula asociativa con un porcentaje de participación cercano al 58 por 100. Incluso cabe manifestar que la denominación que resulta habitual para las empresas transformadoras de aceituna —sobre todo por personas ajenas a este sector— es la de cooperativas y no almazaras. También es destacable la figura del empresario individual —propietario, en términos generales, de instalaciones de reducida dimensión—, así como la existencia de comunidades de bienes destinadas a tal fin —19 por 100 en total—. En cuanto a las restantes modalidades jurídicas, encontramos un claro predominio de las sociedades de responsabilidad limitada —13 por 100— frente a las anónimas —7 por 100—, probablemente por la mejor adaptabilidad de las primeras a las características de la industria en cuestión.

Ante el patente predominio del cooperativismo dentro del ámbito transformador oleícola y, de forma más específica, en el jiennense, hemos decidido ampliar el estado de la cuestión de las prácticas contables sobre elementos intangibles a las características de estas entidades para detectar

(2) CAMARA y otros (2000, 154) advierten que la elección de la forma jurídica debe considerar los siguientes criterios: el tipo de actividad que va a ejercer, el número de promotores, la responsabilidad de éstos, las necesidades económicas del proyecto y los aspectos fiscales.

(3) Esta segunda categoría engloba la clasificación empleada por MOZAS (1999) en lo que se refiere a almazaras industriales y agrícolas.

(4) Véase ITURRIOZ (2001, 259).

CUADRO 1
CLASIFICACIÓN DE LAS ALMAZARAS JIENNENSES SEGÚN FORMA JURÍDICA

	Almazaras asociativas		Almazaras no asociativas			Total
Forma jurídica almazaras jiennenses.....	S.C.A.	S.A.T.	S.L.	S.A.	Otros: C.B./E.I.	
Valor absoluto	194	10	43	25	63	335*
Valor por 100	57,91	2,98	12,84	7,46	18,81	100

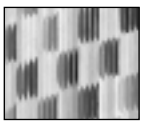
* Esta cifra puede sufrir alguna modificación debido a que no siempre que se produce el cese en la actividad se tramita la pertinente baja registral, por no haber entrado en disolución o liquidación. En nuestro caso concreto detectamos la falta de identificación de seis almazaras a través de la realización del estudio empírico.
Fuente: Elaboración propia. Datos: Consejería de Agricultura y Pesca, Delegación Provincial de Jaén (2000).

si el incompleto tratamiento persiste. En este sentido, podemos calificar como escasos los requerimientos que las legislaciones aplicables a estas sociedades (5) establecen para el ámbito contable, al imponerse con carácter general la obligación de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a la naturaleza de su actividad, de acuerdo con lo establecido por el Código de Comercio y por el Plan General de Contabilidad (LCA, Art. 99, LGC, Art. 61). De este modo, las obligaciones contables –incluidas las relativas a activos inmateriales- de las que poseen forma jurídica cooperativa coinciden con las de general cumplimiento, salvo la imposición —meramente formal— de presentar para su depósito en la correspondiente Unidad del Registro de Cooperativas, las cuentas anuales, el informe de gestión y, en su caso, la auditoría de cuentas, dentro del mes siguiente a su aprobación (6).

Por lo anterior, resulta evidente que las sociedades almazaras, con independencia de su forma jurídica, parten de idéntica situación contable a la hora de iniciar el procesamiento informativo de sus recursos inmateriales —en todos los casos resulta una decisión voluntaria—. Sin embargo, las particularidades que se asocian a los procesos de valoración de entidades cooperativas nos llevan a suponer que la predisposición hacia el tratamiento de estos elementos queda determinada por la modalidad jurídica de la almazara en cuestión.

Resulta lógico suponer que la realización de cualquier esfuerzo para la identificación y cuantificación de elementos intangibles exige, como requisito previo, que los directivos o gerentes, según el caso, sean conscientes de las ventajas que conlleva. Entre otras, facilita obtener una imagen más real sobre el valor del patrimonio empresarial al igual que permite orientar la estrategia de forma más coherente con los recursos y capacidades que se encuentran en poder de cada entidad. La primera de las posibilidades que introduce el tratamiento de intangibles encuentra algunos rasgos diferenciales para el caso de las sociedades cooperativas ya que frente al tradicional objetivo de maximizar el valor de una empresa en el mercado, las almazaras cooperativas presentan también la necesidad de maximizar el valor de cara a sus socios. «En realidad, el objetivo de la sociedad cooperativa es, estrictamente, el objetivo de todos y cada uno de sus socios, que es el de hacer máximo el valor de sus contraprestaciones» (García-Gutiérrez, 2001, 223).

Siguiendo con el comentario de las peculiaridades de los procesos de valoración para estas almazaras, resulta necesario destacar que su futuro queda vinculado al de sus socios, representando la pérdida de éstos su disolución. Esta circunstancia es vital para los procesos valorativos por cuanto supone, por ejemplo, la imposibilidad de efectuar su traspaso (7). De igual forma, la participación de cada socio no puede ser objeto de transacción en el mercado, lo que reduce la validez de la valoración empresarial en este sentido. En resumen, la ausencia de un mercado convencional para las sociedades cooperativas reduce parcialmente las ventajas asociadas a la cuantificación más exacta de su patrimonio, si bien, nos



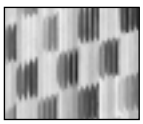
(5) Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, en adelante LCA y Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, en adelante LGC.

(6) Será competencia de la Asamblea General, reunida dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio económico anterior, la aprobación, si procede, de las cuentas anuales y la propuesta de distribución de excedentes o de imputación de pérdidas (LCA, Art. 48.b, LGC, Art. 21.a).

(7) Ante las características del entorno actual han sido considerables los procesos encaminados a dotar a las organizaciones de dimensión como fórmula para competir con éxito en los mercados, entre ellos, las fusiones o adquisiciones, *joint ventures*, intercambios de activos o cruces accionariales. Dentro de éstos, la estimación del valor empresarial ha jugado y juega un papel imprescindible.

parece muy acertada la opinión de García-Gutiérrez (2001, 232) al respecto: «la sociedad cooperativa es una empresa sin propietarios, no tiene un mercado como bien objeto de compraventa, sin embargo, el conocimiento de su valor es importante para averiguar lo adecuado de su dirección y la conveniencia de las posibles fusiones». Comprobaremos con posterioridad si estas entidades comparten la visión de este autor o, si a modo contrario, rechazan la utilidad de realizar esfuerzos para mejorar los actuales procesos de valoración.

Bajo nuestra opinión, las peculiaridades cooperativas afectan a las sociedades almazaras en un doble sentido para el tema que nos ocupa. En primer lugar, consideramos que los especiales vínculos entre los socios y la almazara, manifestados a través de diferentes solapamientos entre las múltiples funciones económicas que tienen lugar dentro de ellas —socio-proveedor, socio-cliente, socio-empleado o socio-presidente, entre otros—, determinan la aparición de un conjunto de elementos intangibles que les resultan específicos, circunstancia que redunda en la necesidad de mejorar sus actuales procesos de valoración. Por otro lado, la concepción empresarial que parece guiar la gestión de estas entidades —orientada, fundamentalmente, hacia la maximización de las contraprestaciones del socio, según ya hemos comentado— nos hace pensar que el interés hacia el tratamiento de elementos intangibles va a ser inferior en ellas, por cuanto limita el anterior objetivo al detraer fondos para poder llevar a cabo las actividades de identificación y cuantificación de estos recursos de cuyos resultados no se aprovecharía inmediatamente la almazara. Aunque entendemos que esta última circunstancia se encuentra presente en cualquier almazara, con independencia de su forma jurídica, debido a que las sociedades capitalistas pueden ser objeto de transacción en el mercado, verían más compensada la realización de las mencionadas actividades.



4. Estudio empírico

Según comentamos en el epígrafe introductorio, el objetivo que pretendemos alcanzar mediante la realización de este estudio es resaltar la importancia que las almazaras otorgan a los recursos inmateriales, al igual que la posible incidencia del factor jurídico en las valoraciones obtenidas. Para conseguirlo, consideramos apropiado acercarnos a esta industria mediante el envío de un cuestionario e introducir en el mismo diferentes criterios para una posterior clasificación (8).

La encuesta contenía una extensa relación de elementos no tangibles, concretamente, los establecidos por el modelo Intelect (9), que debían ser valorados (10) entre 1 y 7 puntos —nada relevante y muy relevante— o, en el caso de que no se considerasen adecuados para su actividad, con una «x». Los cuestionarios se repartieron entre todas las almazaras de la provincia de Jaén, recibiendo cumplimentados 71 de ellos tras un período de tres meses, que finalizó en marzo de 2001. Éstos conformaron una muestra suficientemente representativa de esta población tanto por la tasa de respuesta obtenida, un 22 por 100, como por el error máximo muestral asociado, un 15,58 por 100 para un nivel de confianza del 95 por 100.

En términos generales, las valoraciones obtenidas vienen a confirmar la elevada trascendencia que otorgan las sociedades almazaras a los elementos no tangibles, toda vez que las medias ponderadas para los indicadores mediana, percentil 25 y percentil 75 se han situado en 4,96, 3,84 y 6,13 puntos, respectivamente. Destacan por sus puntuaciones altamente positivas los siguientes: *la presencia de personas expertas*, *la realización*

(8) Aunque el cuestionario podía ser devuelto de forma anónima, se les instaba a completar los siguientes datos: forma jurídica, año de constitución, volumen medio de molturación y personal empleado. Todos los cuestionarios recibidos incluyen información para clasificar a estas sociedades con respecto a los tres primeros criterios, lo que no ocurre para el cuarto, ya que el número de empleados sí ha resultado obviado en algunas ocasiones.

(9) El modelo Intelect crea tres bloques que agrupan a elementos inmateriales de idéntica naturaleza: el bloque humano –o valores inmateriales asociados a los recursos humanos-, el bloque estructural –o recursos intangibles vinculados al ámbito interno de la organización- y el bloque relacional –o resultado en términos inmateriales de las relaciones externas de la entidad-. Se trata de uno de los esquemas de valoración de activos inmateriales de mayor reconocimiento.

(10) Para asegurarnos el mismo referente a la hora de la valoración de estos elementos por las sociedades almazaras, la encuesta incluía un anexo en el que se explicaba cada uno de ellos, eliminando de esta forma efectos no deseados sobre su validez.

CUADRO 2
INCIDENCIA DE LA FORMA JURÍDICA SOBRE EL MODELO INMATERIAL BÁSICO DE ALMAZARAS

Elemento Inmaterial	Categoría*	A. Asociativas	A. No Asociativas
Predominio de empleados permanentes	P. inferiores	34,7%	68,4%
	P. superiores	65,3%	31,6%
Estudios sobre el perfil de los clientes	P. inferiores	65,2%	40%
	P. superiores	37,8%	60%
Reconocimiento de los productos	P. inferiores	6,2%	21%
	P. superiores	93,8%	79%
Reconocimiento de la empresa	P. inferiores	9,8%	25%
	P. superiores	90,2%	75%
Pertenencia a denominaciones de origen	P. inferiores	16,3%	45%
	P. superiores	83,7%	55%
Establecimiento de alianzas estratégicas	P. inferiores	27,4%	45%
	P. superiores	72,6%	55%

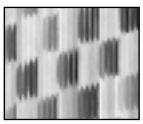
* Bajo nuestra opinión, son valoraciones superiores las que otorgan un valor mayor a la mitad de la escala –5 puntos-, e inferiores a aquellas que no cumplen la condición anterior.
Fuente: Elaboración Propia.

de propuestas a instancia de los empleados, la inversión en tecnología, la repetición de ventas a nuevos clientes, el aumento anual de clientes, los productos con marca propia, la pertenencia a una denominación de origen y el reconocimiento en el mercado tanto de los productos como de la propia empresa. Por otro lado, tan sólo 4 de los 51 recursos sugeridos han sido anulados por la no adecuación a la naturaleza de estas entidades en, al menos, un 18 por 100 de ocasiones: *posesión de patentes, situación promedio de patentes, gastos en I+D y aumento del número de productos ofrecidos al mercado.*

Cuando introducimos el *criterio forma jurídica* los resultados conseguidos se matizan de la siguiente forma. En cuanto a los elementos intangibles no considerados de aplicación a las características de las almazaras, se mantienen las valoraciones globales al no existir diferencias significativas a un nivel del 5 por 100 (11). Así pues, el subgrupo de recursos inmateriales orientados a actividades de investigación y desarrollo de nuevos productos se considera inapropiado por las mismas, sea cual sea la forma jurídica de éstas. Sí observamos divergencias en los mismos términos —5 por 100 de nivel de significación— para las puntuaciones ofrecidas a otros elementos según se trate de almazaras con forma asociativa o sin ella. Concretamente, observamos falta de coincidencia en los siguientes: *plantilla con predominio de empleados permanentes, estudios sobre el perfil de los clientes, reconocimiento de los productos y de la empresa, incorporación a una denominación de origen y establecimiento de alianzas estratégicas*.

Como podemos observar en el Cuadro 2, sólo los seis recursos señalados suponen diferencias de valoración significativas por lo que en los restantes puede afirmarse la coincidencia de resultados con independencia de la forma jurídica adoptada por las entidades que han cumplimentado el cuestionario. Nos centramos a continuación en el comentario más detenido de aquellos en los que encontramos puntuaciones diferentes.

Un primer aspecto que resulta interesante es la nueva definición que, sobre el conjunto de elementos inmateriales mínimo a considerar por modelos aplicables a estas entidades (12), aparece al introducir el factor forma jurídica como criterio discriminador. Concretamente, resultan ser tres los recursos entre los que aparecen contradicciones según puntuaciones de almazaras asociativas y aquellas que adolecen de esta condición: *reconocimiento de productos o de la empresa por parte del mercado e incorporación de la almazara a una denominación de origen*. Para los restantes —*la presencia de personas expertas, la realización de propuestas a instancia de los empleados, la inversión en tecnología, la repetición de ventas a nuevos clientes, el aumento anual de clientes y los productos con marca pro-*

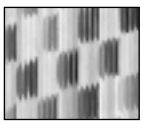


(11) Los resultados obtenidos para el contraste efectuado a través de la U de Mann Whitney no son significativos —U de Mann Whitney: 498,500 y Sig. Asintót. (bilateral): ,876—.

(12) Consideramos «conjunto de elementos inmateriales mínimo» aquel que incluye a los que han resultado mejor valorados y, previamente, no excluidos por la falta de adecuación a la naturaleza de estas entidades.

pia— no encontramos diferencias significativas por lo que deberían mantenerse como básicos en el modelo que estamos elaborando para almazaras, según las directrices que podemos observar en el Cuadro 2.

El Cuadro 2 nos permite distinguir dos subconjuntos aplicables según la forma jurídica a partir de los elementos intangibles cuyas puntuaciones resultan no coincidentes según el estadístico de contraste empleado. A este respecto, consideramos que las almazaras asociativas ofrecen una valoración favorable más relevante para los siguientes recursos: *predominio de empleados permanentes, reconocimiento de productos, reconocimiento de empresa en el mercado, integración en una denominación de origen y establecimiento de acuerdos estratégicos*; circunstancia que no ocurre para *la realización de estudios de perfil sobre* clientes que resulta más valorado por las almazaras no asociativas.



Especialmente contradictorias resultan las puntuaciones ofrecidas para los valores inmateriales asociados tanto al predominio de empleados permanentes en las organizaciones como al relacionado con la realización de estudios sobre clientes. En ambos casos observamos cómo el sentido de las valoraciones resulta totalmente inverso, lo que no aparece para los restantes valores en los que se mantiene la tendencia a pesar de la existencia de matices sobre su intensidad. Bajo nuestra opinión se trata de dos aspectos que resultan indicadores de las directrices que imperan en la gestión de almazaras asociativas y no asociativas así como también de sus diferentes realidades empresariales. El apego a los empleados en una almazara cooperativa puede quedar justificado, en parte, por el posible solapamiento del socio dentro de esta función económica. De otro modo, la venta de aceite a los socios para su autoconsumo los convierte en clientes, circunstancia que puede explicar, en cierta medida, la menor vinculación de almazaras cooperativas a la realización de estudios sobre éstos.

En cuanto a los valores inmateriales que han resultado mejor valorados por almazaras cooperativas, nos sorprenden los relacionados con la imagen del producto y de la empresa, al tratarse de factores que atienden directamente, entre otras cuestiones, a la consecución de un mayor valor para la entidad de cara a potenciales transacciones en el mercado. Las comentadas peculiaridades de los procesos de valoración en estas entidades parecían señalar unos resultados diferentes, si bien, somos conscientes de la relevancia de la imagen para la cuenta de resultados de cualquier sociedad.

Por todo lo anterior, la elaboración de modelos de valoración inmaterial en sociedades almazaras exige tener en cuenta las consideraciones anteriores, al detectarse, tras el estudio empírico efectuado, que la forma jurídica se convierte en un factor a considerar.

5. Conclusiones

Como resumen de nuestro trabajo consideramos necesario advertir que, aunque pueden ser muchos los factores que condicionan el tratamiento empresarial de elementos intangibles, apostamos por demostrar la intervención del criterio *forma jurídica* en tal actividad. Las consecuencias que su elección desencadena, de alcance estructural y sobre todas las áreas funcionales, lo convierten en un factor vital para cualquier organización.

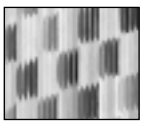
Tras elegir el ámbito oleícola jiennense y, de forma más concreta, la realidad almazarera como unidad de análisis para poner a prueba nuestra hipótesis, los resultados obtenidos vienen a confirmar cierta trascendencia de este criterio por cuanto supone la diferenciación de los elementos inmateriales que, como mínimo, deberían estar presentes en un modelo enfocado a estas sociedades. *La pertenencia a una denominación de origen y el reconocimiento en el mercado tanto de los productos como de la empresa* han resultado ser los tres recursos que, siendo altamente valorados por el conjunto de almazaras, han obtenido puntuaciones significativamente diferentes según la modalidad asociativa o no asociativa, lo que condicionaría su tratamiento dentro del modelo propuesto.

Por lo anterior, resulta imprescindible seguir profundizando en la relevancia atribuida al factor forma jurídica al igual que también opinamos que

resultaría de gran interés realizar análisis más amplios que puedan detectar la intervención de otros factores en este sentido.

Bibliografía

1. ALVAREZ LOPEZ, J. (2000): «Medición y valoración del Capital Intelectual». *Técnica Contable*, junio, pp. 433-441.
2. ANALISTAS ECONOMICOS DE ANDALUCIA (2000): *Informe anual del Sector Agrario en Andalucia 1999*. Unicaja, Málaga.
3. ANUARIO DE LA PROVINCIA DE JAÉN (2001). Multipress.
4. ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (AECA) (1993): *Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables*. Serie Principios Contables, documento nº 3.
5. CAMARA DE LA FUENTE, M. y otros (2000): *Creación de Empresas. Guía para su puesta en marcha*. Servicio de Publicaciones Universidad de Jaén, Jaén.
6. GALLARDO VAZQUEZ, D. y CALAMONTE DEL RIO MIRANDA, F. (2001): «El conocimiento, un elemento a integrar en el campo de actuación de la Contabilidad de Gestión». En: *VII Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión*, Almería, pp. 87-106.
7. GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C. (2001): La estructura financiera de la sociedad cooperativa y su valoración en Moyano Fuentes, J. (Coord.) *La sociedad cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales*. Servicio de Publicaciones Universidad de Jaén, Jaén.
8. ITURRIOZ DEL CAMPO, J. (2001): Las sociedades cooperativas de hecho y de derecho: análisis de la participación empresarial en Moyano Fuentes, J. (Coord.) *La sociedad cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales*. Servicio de Publicaciones Universidad de Jaén, Jaén.
9. MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACION (MAPA) (2000): «Boletín mensual de Estadística». Encuesta sobre supeficies y rendimientos de cultivos del año 1999, mayo.
10. MOZAS MORAL, A. (1999): *Organización y Gestión de las Almazaras Cooperativas: un estudio empírico*. Junta de Andalucía. Dirección General de Cooperativas, Sevilla.
11. PARRAS ROSA, M.; LANZAS MOLINA, J. R. y TORRES RUIZ, F. J. (1997): «El sector del olivar y del aceite de oliva jiennense. Situación, retos y estrategias». *Observatorio económico de la Provincia de Jaén*, monográfico nº 1.
12. TORRES RUIZ, F. J.: SENISE BARRIO, O.; MOZAS MORAL, A. y MURGADO ARMENTEROS, E. M. (2000): *La comercialización de los aceites de oliva en Andalucia: la situación de las cooperativas*. Unicaja.



AVISO PUBLICO

SUB. GRAL. COMERCIO EXTERIOR DE PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS

SOLICITUD DE DEVOLUCION DE FIANZAS

PLAZOS PARA PRESENTACION DE PRUEBAS

Aplicación a los Certificados concedidos desde el día 1 de julio de 1995, salvo que exista reglamento específico que lo modifique

Plátanos	TREINTA DIAS siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.° 896/01
Mandioca	SESENTA DIAS siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.° 2245/90 Art. 7
Productos agrícolas: Materias grasas, plantas vivas, productos floricultura, leche y productos lácteos, carne vacuno, semillas, frutas y hortalizas, carne porcino, huevos, carne de ave, arroz, azúcar, sector vitivinícola, cereales, etc.	DOS MESES siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.° 1291/00

— En todos los productos el *PLAZO MAXIMO* para solicitar la resolución de los expedientes es de *VEINTICUATRO MESES* desde el día siguiente a la expiración del Certificado. Transcurrido este plazo no se efectuará la devolución del importe de la Fianza, aun en el caso de que se presente la correspondiente prueba de realización de las operaciones.

MINISTERIO DE ECONOMIA

Secretaría General de Comercio Exterior

SUB. GRAL. COMEX. PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS. SERVICIO DE FIANZAS

Solicitudes de devolución de fianzas constituidas (Importación y Exportación)

La Orden de 26 de febrero de 1986 («*BOE,* 7 de marzo»), modificada por la Orden de 27 de julio de 1995, establece que la devolución de las fianzas se realizará por la Secretaría General de Comercio Exterior a solicitud del interesado.

Las solicitudes de devolución de las fianzas constituidas ante los Servicios Centrales, deberán dirigirse a la Secretaría General de Comercio Exterior (Servicio de Fianzas, Paseo de la Castellana, 162, planta cuarta, 28071 Madrid).

Las solicitudes de devolución de las fianzas, constituidas ante las Direcciones Regionales y Territoriales de Comercio y CATICES, deberán presentarse en la misma Dirección o CATICE que concedió los correspondientes certificados.

El no solicitar, los interesados, la resolución de los expedientes de devolución de las fianzas con la aportación de las pruebas, en los plazos establecidos en la legislación nacional y comunitaria en vigor, para los diversos productos agrícolas, dará lugar al oportuno Acuerdo Declarativo de Incumplimiento.

Con el fin de agilizar la resolución de los expedientes de devolución de las fianzas constituidas a disposición de la Secretaría General de Comercio Exterior, es recomendable se adjunte a las solicitudes la fotocopia del correspondiente «Resguardo de depósito o Garantía en Efectivo», o «Resguardo de Garantía Otorgada mediante Aval o Seguro de Caución».

SERVICIO DE FIANZAS

Acuerdo declarativo de incumplimiento (Fianza constituida en las operaciones de Importación y Exportación)

Ingreso de las liquidaciones

Las cantidades a ingresar en el Tesoro Público-Recursos Eventuales, como consecuencia de los expedientes de Acuerdo Declarativo de Incumplimiento de *Resguardos de Garantías Otorgadas por Terceros,* pueden hacerse efectivas por la EMPRESA TITULAR DE LOS CERTIFICADOS.

— En MADRID:
MINISTERIO DE ECONOMIA
DIREC. GRAL. DEL TESORO Y POLITICA FINANCIERA
Paseo del Prado, 4
28071 MADRID

— En PROVINCIAS:
INTERVENCION DE HACIENDA de la localidad en que resida la Entidad Delegada que constituyó la *Garantía Otorgada por Terceros (Aval o Certificado de Seguro de Caución).*

Realizado el ingreso y expedida la CARTA DE PAGO, esta CARTA DE PAGO *original* deberá remitirse a:
MINISTERIO DE ECONOMIA
SERVICIO DE FIANZAS
P.° Castellana, 162, Pl. 4.ª
28071 MADRID

MINISTERIO DE ECONOMIA

Secretaría General de Comercio Exterior

SUB. GRAL. COMERCIO EXTERIOR DE PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS
SERVICIO DE FIANZAS

Paseo de la Castellana, 162, cuarta planta, 28071 Madrid
Teléfonos: (91) 349 38 67 y 349 39 13