



CIRIEC
españa

**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, n° 77, Abril 2013, pp. 31-57**

Enfoque de la responsabilidad social y la transparencia en empresas de economía solidaria

**Antoni Socias Salvà
Patricia Horrach Rosselló**

Universitat de les Illes Balears

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición online: 1989-6816.

© 2013 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

Enfoque de la responsabilidad social y la transparencia en empresas de economía solidaria

Antoni Socias Salvà

Catedrático de Universitat de les Illes Balears

Patricia Horrach Rosselló

Profesora Titular de Escuela Universitaria de la Universitat de les Illes Balears

RESUMEN

Las empresas de economía solidaria forman un subsector en el ámbito de la economía social que les confiere características especiales. Independientemente de su forma jurídica, sea mercantil o no lucrativa, son organizaciones que actúan en el mercado ofreciendo bienes y servicios, incorporando el concepto de solidaridad en su misión social. Ésta implica básicamente la contribución a la mejora de condiciones económicas y sociales de colectivos desfavorecidos. La economía solidaria se rige por unos principios de actuación basados en valores sociales y de solidaridad. Desde un enfoque teórico el objeto de este trabajo se centra en analizar el contenido de dichos principios y su asimilación a los elementos y principios de la responsabilidad social corporativa. En adición se analizan cuáles deberían ser los elementos básicos en la emisión de información sobre sostenibilidad y sobre solidaridad en estas empresas. Si estas entidades supeditan sus objetivos económicos a su objeto social, deberían potenciar la emisión de información social, para obtener un mayor reconocimiento que les permita la supervivencia y crecimiento.

PALABRAS CLAVE: Economía solidaria, responsabilidad social, contabilidad social.

CLAVES ECONLIT: L300, M140, M410.

Cómo citar este artículo: SOCIAS, A. & HERRACH, P. (2013): "Enfoque de la responsabilidad social y la transparencia en empresas de economía solidaria", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 77, 31-57.

Approches de la responsabilité sociale et de la transparence au sein des entreprises d'économie solidaire

RESUME : Les entreprises d'économie solidaire forment un sous-secteur du domaine de l'économie sociale, grâce auquel elles possèdent certaines caractéristiques particulières. Indépendamment de leur statut juridique (qu'elles soient à but lucratif ou non), ces organisations agissent au niveau du marché et proposent des biens et des services, tout en intégrant le concept de solidarité à leur mission sociale. Cette mission sociale est basée sur l'idée de contribution à l'amélioration des conditions économiques et sociales des communautés défavorisées. L'économie solidaire est fondée sur des principes d'action basés sur des valeurs sociales et solidaires. Le but de ce travail, d'un point de vue théorique, est d'analyser le contenu de ces principes et leur assimilation aux éléments et principes de la responsabilité sociale des entreprises. Ce travail vise également à définir les éléments fondamentaux à intégrer à la diffusion des informations concernant la durabilité et la solidarité dans ces entreprises. Si les objectifs économiques de ces entreprises étaient subordonnés à leur objectif social, ces dernières devraient renforcer la diffusion des informations sociales, afin d'obtenir une reconnaissance plus élevée qui contribuerait à leur survie et à leur croissance.

MOTS CLÉ : Économie solidaire, responsabilité sociale, comptabilité sociale.

Social responsibility and openness in solidarity economy enterprises

ABSTRACT: Solidarity economy enterprises constitute a subsector of the social economy with special characteristics. Regardless of their legal form – commercial or non-profit – they are organizations that operate on the market, offering goods and services, and incorporate the concept of solidarity into their social mission. This essentially implies helping to improve the financial and social conditions of disadvantaged groups. Solidarity economy enterprises are managed according to social values. From a theoretical approach, we will analyse the main content of these principles and how they are assimilated into the elements and principles of corporate social responsibility. In addition, we will examine which basic details should be included in the information that is given about the sustainability and solidarity of these enterprises. If these organizations subordinate their financial goals to their social purpose, they should improve the information they convey in order to achieve greater recognition, thus allowing them to survive and grow.

KEY WORDS: Solidarity economy, corporate social responsibility, social accounting.

1.- Introducción

El debate en torno al concepto de responsabilidad social tiene su origen en la exigencia de la sociedad de que las empresas otorguen un papel más relevante a su dimensión social que tradicionalmente, había sido superada por la importancia de la dimensión económica lucrativa. Aquellas entidades donde la dimensión social toma la posición estratégica principal, han sido consideradas tradicionalmente integrantes de la denominada economía social. A pesar de las diferentes concepciones existentes de la misma, la primacía de la persona por encima del lucro económico constituye su eje común.

En el presente trabajo queremos analizar una tipología concreta de entidades de la economía social, las empresas de economía solidaria y estudiar si el enfoque de la responsabilidad social subyace implícitamente en su concepción.

Así, en primera instancia revisaremos las aportaciones conceptuales en torno a la economía social y a la economía solidaria para determinar el alcance de la dimensión social en esta tipología de organizaciones.

El proceso de asunción de comportamientos socialmente responsables ha sido respaldado desde la perspectiva académica y desde la iniciativa social e institucional. Desde su concepción ha proliferado el estudio teórico y aplicado, de las motivaciones subyacentes y la emisión de información sobre sostenibilidad.

Para analizar los fundamentos teóricos de la responsabilidad social en empresas de economía solidaria pretendemos utilizar especialmente el enfoque de AECA (2004) sobre el marco conceptual de la responsabilidad social, AECA (2005) sobre el alcance de la información sobre sostenibilidad y GRI (2006) sobre el formato dicha información, no sin olvidar otros marcos de referencia nacionales e internacionales.

A partir de aquí plantearemos dos objetivos. En primer lugar, efectuar un análisis comparativo de los principios y elementos de la responsabilidad social, y de los principios de actuación de las empresas de economía solidaria.

En segundo lugar, determinar desde una perspectiva teórica el alcance de la información sobre sostenibilidad, especialmente de los impactos sociales específicos de estas entidades y los indicadores más adecuados que los reflejan. Ello nos permitirá analizar las potencialidades de la información social y solidaria en estas empresas, que permita incrementar su legitimidad ante la sociedad.

2.- Concepto y principios de las empresas de economía solidaria

No siempre ha habido unanimidad en torno al concepto de economía social debido a tradiciones históricas y a diferentes culturas, que afectan a la concepción que se tiene en distintos países, así como a los diferentes investigadores que desde sus campos han trabajado en la economía social. Sin embargo, en los últimos tiempos se han producido esfuerzos para consensuar un concepto de economía social sobre el que poder trabajar sin tener la interferencia de los problemas conceptuales.

Si bien pueden haberse dado ciertas dificultades conceptuales en torno a las organizaciones que conforman la Economía Social¹, existe acuerdo de que existen unas organizaciones que actúan en el mercado a las que se les denomina el *subsector mercado o empresarial* (cooperativas, fundaciones y mutualidades) y otras que no operan en el mercado, es decir, el *subsector de no mercado* (fundaciones y asociaciones). Ello denota la evolución que ha sufrido el concepto de economía social, ya que en primer lugar se mencionan las entidades que tradicionalmente la conformaban, las cooperativas, sociedades laborales y mutuas; y, en una segunda parte de la definición, se añaden las denominadas organizaciones no lucrativas.

En el último cuarto del siglo XX se desarrolló, especialmente desde la concepción francesa de la economía social, otro concepto afín que incluye organizaciones que articulan sus actuaciones a través de tres polos: mercado, Estado y reciprocidad (Monzón: 2006:19). Son entidades denominadas de *economía solidaria*².

El principal enfoque teórico de la economía solidaria según Monzón (2006), tiene raíz francesa y en su perspectiva microeconómica contempla organizaciones denominadas empresas sociales, que desde diferentes configuraciones jurídicas y operativas proponen modelos productivos alternativos, con componentes de solidaridad e interés general.

Se trata de entidades que se ubican a caballo entre el subsector de mercado y el de no mercado de la economía social. Desarrollan actividades productivas de bienes o prestaciones de servicios en el sistema de mercado, lo cual las orienta al sector tradicional lucrativo en el ámbito de la gestión y de la asunción del riesgo. Por otra parte, estas entidades se constituyen con un objeto social de interés general y suelen estar orientadas hacia colectivos desfavorecidos, que se integran productiva o comercialmente en la organización.

1.- Para más detalles sobre la delimitación de la Economía Social se puede ver Chaves y Monzón (2001), CESE (2005).

2.- Además de Monzón (2006), al respecto del concepto de Economía Solidaria puede consultarse Salinas y Rubio (2001) y Vilanova y Vilanova (1996).

Esta consideración de la solidaridad en el proceso productivo se considera como una incorporación de inputs con componentes solidarios (Socías y Herranz, 2001: 329). Aunque la solidaridad puede además centrarse en el output que se ofrece o puede girar en torno a la aplicación del resultado.

En nuestro ámbito estatal, la asociación Red de Economía Alternativa y Solidaria (REAS), tiene como misión difundir y dar apoyo a las iniciativas de las empresas de economía solidaria. El volumen de entidades asociadas a REAS en España se cifra en más de 200 organizaciones, de las que algo más de la mitad están constituidas como entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones) y el resto como cooperativas y sociedades mercantiles (REAS, 2012).

El sector de actividad al que pertenecen es variado: agricultura y ganadería ecológica, comercio justo internacional, servicios (mantenimiento, reparación, limpieza, asesoría, mensajería, jardinería), actividades industriales, de recuperación, reciclaje, actividades financieras, etc. Independientemente de la actividad de mercado que realicen, es la incorporación de inputs solidarios a la actividad y el desarrollo de outputs solidarios, lo que define a una entidad como empresa de economía solidaria.

En este sentido, el objeto social de un primer grupo de estas organizaciones gira en torno a la integración laboral en la propia empresa de colectivos con dificultades especiales. Si bien estas iniciativas se centraron en un principio, en la integración estable de personas con discapacidad, se han ido orientando hacia otros colectivos desfavorecidos (Borzaga, Gui y Povinelli, 1997: 289). Estas empresas garantizan el acceso a un empleo normalizado finalista en la propia empresa o transitorio para acceder a la empresa ordinaria. Todo ello mejora su calidad de vida y sus condiciones de ocupabilidad³. Es el caso de los centros especiales de empleo y de las empresas de inserción, regulados en España por el Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre y la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, respectivamente.

Un segundo grupo de iniciativas la constituyen las entidades de comercio justo, que comercializan bienes adquiridos a productores del tercer mundo garantizándoles relaciones estables y remuneraciones dignas (Socías y Doblas, 2005).

En definitiva, podemos definir las empresas de economía solidaria como sigue:

*Son entidades que, independientemente de su forma jurídica, ofrecen al mercado bienes o servicios a precios habituales, con lo que su fuente de ingresos prioritaria proviene de la actividad de mercado que desarrollan, y contemplan en su misión la injusticia social a través de su incorporación en el proceso productivo de inputs solidarios y el desarrollo de outputs solidarios*⁴.

3.- Sobre la situación de las empresas de inserción en España puede consultarse Marcuello, Bellostas y Marcuello (2008).

4.- Otras entidades solidarias, en las que no nos hemos detenido, serían aquellas que no incorporan inputs y outputs solidarios en el proceso productivo, sino que destinan el resultado a proyectos sociales externos y por lo tanto la solidaridad se encuentra en el resultado.

Coexisten elementos de las entidades tradicionales sin ánimo de lucro (no mercado) y las que utilizan el mercado a través de actividades productivas, comerciales o financieras. Independientemente de su forma jurídica, en su misión y objetivos estratégicos se contempla la solidaridad en el proceso productivo, con la incorporación de inputs o consumo de bienes y servicios solidarios. Habitualmente también el destino de los excedentes revierte al objeto social, lo cual implica además solidaridad en el resultado.

REAS elaboró la *Carta Emprender por un Mundo Solidario*, donde se establecieron una serie de principios de actuación de las empresas de economía solidaria (REAS, 1998), en línea con los planteamientos establecidos por la red europea EMES (2006):

1. Igualdad: Satisfacer de manera equilibrada los intereses de todas las personas interesadas (trabajadores, empresarios, socios, clientes, proveedores, comunidad local, nacional e internacional) por las actividades de la empresa o de la organización.
2. Empleo: El objetivo es crear empleos estables y favorecer el acceso a personas desfavorecidas o poco cualificadas y asegurar a cada miembro del personal condiciones de trabajo y una remuneración digna, estimulando su desarrollo personal y su toma de responsabilidades.
3. Medio ambiente: Favorecer acciones, productos y métodos de producción no perjudiciales para el medioambiente a corto y a largo plazo.
4. Cooperación: Favorecer la cooperación en lugar de la competencia dentro y fuera de la organización.
5. Sin carácter lucrativo: Las iniciativas solidarias no tendrán por fin la obtención de beneficios, sino la promoción humana y social, lo cual no obsta para que sea imprescindible el equilibrar la cuenta de ingresos y gastos, e incluso, si es posible, la obtención de beneficios. Ahora bien, los posibles beneficios no se repartirán para beneficio particular, sino que se revertirán a la sociedad mediante el apoyo a proyectos sociales, a nuevas iniciativas solidarias o a programas de cooperación al desarrollo, entre otros.
6. Compromiso con el entorno: Las iniciativas solidarias estarán plenamente incardinadas en el entorno social en el que se desarrollan, lo cual exige la cooperación con otras organizaciones que afrontan diversos problemas del territorio y la implicación en redes, como único camino para que experiencias solidarias concretas puedan generar un modelo socio-económico alternativo”.

Pero además de estos principios, se establecen una serie de criterios complementarios, destacando: la contribución de la empresa a la mejora de la calidad de vida de sus beneficiarios, la integración económica, social y ambiental de la empresa en su ámbito local, la autonomía financiera respecto a los poderes públicos, el fomento de relaciones comerciales justas, el control colectivo de los salarios y la transparencia de la información sobre la organización y sobre los impactos que genera.

La existencia de estos principios y criterios nos ha llevado a cuestionarnos su semejanza con el concepto de responsabilidad social. Tal y como señala Marcuello (2007: 219) para las organizaciones no lucrativas en general, resultan básicos los elementos de permeabilidad, participación y transparencia.

3.- La responsabilidad social, conceptos afines e instrumentos de aplicación

El concepto de responsabilidad social ha ido forjándose desde la década de los sesenta (Carroll, 1991: 2, Gray, Owen y Adams 1996: 94) manteniendo el espíritu de conciliación entre los intereses económicos de las empresas y la integración en las mismas de los intereses de la sociedad y de los grupos con los que se relaciona, más allá del cumplimiento de la legalidad (CEE, 2001).

Paralelamente al concepto de responsabilidad social, y especialmente desde el ámbito académico contable, se han desarrollado otros términos que implican que la responsabilidad social no se detiene en la integración de cuestiones sociales y ambientales en las estrategias empresariales, si no que contempla la medición de la efectividad de las mismas y la transparencia y comunicación de estas actuaciones.

En este sentido, el concepto *accountability* implica la “obligación que asume la entidad de informar sobre aquellas actuaciones de las que es responsable” (Gray, Owen y Adams 1996: 38). Por otra parte conceptos como *social (and environmental) reporting / accounting* supone “la asunción de un proceso de comunicación sobre los efectos sociales y medio ambientales de la organización a grupos de interés y a la sociedad en general, más allá de la comunicación de información económica”.

El análisis de la responsabilidad e información social se ha centrado en organizaciones lucrativas, es decir, empresas mercantiles, especialmente cotizadas. Las investigaciones incluyen temáticas como la información social que emiten las empresas, la reacción de los grupos de interés a la emisión de información social, la relación entre información social y rentabilidad económica o las teorías que expliquen las motivaciones para emitir información social⁵. En este sentido, éstas suelen derivar del interés por obtener legitimidad social antes que por un verdadero compromiso con el concepto de *accountability*⁶.

Tal y como establecen Fernández y Larrinaga (2005: 230), informes avanzados, estados de valor añadido y auditorías sociales externas se configuran como elementos adicionales para avanzar en la emisión de información social. Otros instrumentos basados en metodología etnográfica, como el estudio de Dey (2002) permiten ir más allá incluso de la auditoría externa.

5.- La Teoría de la Legitimación (Lindblom 1994, Suchman 1995), la Teoría del Institucionalismo (DiMaggio y Powell 1991), la Teoría de la Dependencia de los Recursos (Pfeffer y Salancik, 1978) o la Teoría de los Stakeholders o grupos de interés (Freeman 1984).

6.- En este sentido se puede consultar, entre otros, los siguientes trabajos: Carrasco y Larrinaga (1995), Larrinaga et al. (2001), Llull et al. (2002), Moneva y Llena (1996), Moneva y Llena (2000), Husillos y Álvarez (2008).

También las entidades no lucrativas han recibido atención en torno al alcance de la información social, especialmente en el caso de organizaciones no gubernamentales (Gray, Bebbington y Collison 2006, Unerman and O'Dwyer 2006a, Unerman and O'Dwyer 2006b, Chenhall, Hall y Smith, 2010; Awio, Northcott y Lawrence, 2011). En cuanto a otras entidades específicas de la economía social y de la economía solidaria destacan los trabajos de Capron y Gray (2000) y Dey (2007) y en nuestro ámbito estatal los análisis de Arcas y Briones (2009), Gálvez, Caba y López (2009), Horrach y Socías (2011) y Horrach (2011).

Además de los trabajos académicos, el interés por la responsabilidad social, por parte de organizaciones y organismos institucionales, ha desembocado en la proliferación de códigos, normas o principios, como herramientas de aplicación de comportamientos éticos integrados en la gestión⁷. De la revisión de estos instrumentos, se deduce que tienen como objetivos:

- A) Integrar principios o códigos de conducta éticos en la gestión y desarrollar actuaciones para asumir dichos principios mediante la implantación de sistemas de gestión, algunos de ellos certificables.
- B) Desarrollar modelos de información social o memorias de sostenibilidad.
- C) Posibilitar la verificación de procesos y de la información revelada.

En España, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA, desde el año 2002, constituyó en su seno una comisión de Responsabilidad Social Corporativa. Desde entonces ha emitido una serie de documentos, entre otros, *El Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa* (AECA, 2004) y *Límites de la información de sostenibilidad: entidad, devengo y materialidad* (AECA, 2005).

Ambos documentos, sientan las bases de dos procesos cruciales. Por una parte la adopción de la responsabilidad social en la estrategia organizacional y sus elementos prioritarios. Por otra, el proceso de elaboración de información sobre sostenibilidad, que establece los principios básicos para determinar la información a revelar.

En los apartados siguientes analizaremos estos documentos, así como otros de ámbito internacional. Todo ello para determinar si conceptualmente las empresas de economía solidaria asumen comportamientos de responsabilidad social y en segundo lugar, cuál debería ser el alcance de la información económica, social y ambiental en esta tipología de organizaciones.

7- Entre otros, el Libro Verde de la Comisión Europea (CEE, 2001), la serie de normas AA1000 (AccountAbility, 2011; AccountAbility 2008a; AccountAbility, 2008b), la norma certificable SA8000 (SAI, 2008), la guía ISO 26000 (ISO, 2010), la norma española certificable SGE21 (Forética, 2008), los documentos de la comisión de responsabilidad social de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 2004; AECA, 2005; AECA, 2010) y los modelos de memorias de sostenibilidad de Global Reporting Initiative (GRI, 2006), así como sus adaptaciones para sectores específicos entre los que se incluyen las ONG (GRI, 2010) y entidades de la economía social (GRI, 2007).

4.- El marco conceptual de la responsabilidad social corporativa aplicado a las empresas de economía solidaria

El documento sobre el Marco Conceptual de la Responsabilidad Social (AECA, 2004), sigue un itinerario lógico deductivo que aglutina el concepto de responsabilidad social, los objetivos de satisfacción de las necesidades de los grupos de interés, los principios y los elementos sobre responsabilidad social.

En AECA (2004: 47-67) se determinan cuáles son los comportamientos socialmente responsables en los ámbitos de actuación de las organizaciones: gobierno corporativo, dirección estratégica, control y gestión internos, comunicación y verificación y certificación del proceso.

Otros pronunciamientos internacionales como CEE (2001), Accountability (2011), Accountability (2008a), Accountability (2008b) e ISO (2010), recogen los principios de la responsabilidad social y las actuaciones consideradas socialmente responsables.

De la comparación de los principios de economía solidaria (REAS 1998) con los elementos de gestión responsable establecidos en nuestro ámbito estatal por AECA (2004) y por otros pronunciamientos internacionales, podremos llegar a determinadas conclusiones sobre la responsabilidad social implícita en las empresas de economía solidaria, que reflejamos en la Tabla 1.

Tabla 1. Elementos de la responsabilidad social y los principios y criterios de economía solidaria

Principios Ec. Solidaria	Elementos de la responsabilidad social	AECA (2004)	Otros documentos internacionales
Igualdad	Integración de las necesidades de los grupos de interés, modelos de diálogo y democratización en la toma de decisiones.	AECA (2004: 29-39)	CEE (2001: 17) ISO (2010) AccountAbility (2011) AccountAbility (2008a)
Empleo	Formación, responsabilización, diversidad, salarios justos, igualdad de oportunidades, conciliación vida laboral y personal, salud y seguridad, estabilidad.	AECA (2004: 55)	CEE (2001: 9-11)
Medio ambiente	Gestión del consumo de recursos y prevención de impactos ambientales.	AECA (2004: 56)	CEE (2001: 11-12, 16)
Cooperación	Procesos de calidad, fidelización, operaciones comerciales con criterios de responsabilidad, cooperación con otras entidades y alianzas.	AECA (2004: 56)	CEE (2001: 13-14)
Compromiso con el entorno	Acción social, participación en redes, incardinación económica y social en el entorno local.	AECA (2004: 57)	CEE (2001: 12-13)
Transparencia	Sobre la organización, los impactos económicos, sociales y ambientales y los compromisos asumidos.	AECA (2004: 58-60)	CEE (2001: 18) ISO (2010) AccountAbility (2011) AccountAbility (2008a)
No Lucratividad	No lucratividad: reinversión de los beneficios en el objeto social para obtener autonomía de poderes públicos		

FUENTE: Elaboración propia.

La tabla anterior refleja los elementos coincidentes entre los principios de economía solidaria y los fundamentos de la responsabilidad social corporativa.

Los preceptos del principio de *igualdad* y del criterio de *transparencia* constituyen los aspectos transversales de la responsabilidad social. Los fundamentos de la gestión socialmente responsable son precisamente, la integración de las expectativas de los grupos de interés, el desarrollo de modelos de diálogo y la comunicación (AccountAbility, 2011; AccountAbility, 2008a; AECA 2004; ISO, 2010). En este sentido se definen en estos documentos, principios como los de transparencia, inclusividad y materialidad.

Respecto a la *gestión y control internos*, los elementos de la responsabilidad social coincidentes con los principios de economía solidaria son:

- La formación y desarrollo personal de los trabajadores, su responsabilización, las condiciones de trabajo dignas, la salud, la seguridad laboral y a la estabilidad del empleo. En empresas de economía solidaria, estos elementos están contemplados en el principio de *empleo*. La integración laboral de personas desfavorecidas resulta más exigente y la razón de ser de la mayoría de estas entidades.
- La gestión del impacto ambiental se define en las empresas de economía solidaria, en el principio de *medio ambiente*. En el mismo sentido está definido como elemento de gestión en el marco teórico de la responsabilidad social corporativa.
- La colaboración con clientes, proveedores y competidores, se identifican en el principio de *cooperación* de la economía solidaria. Éste debe concretarse en la evaluación de la satisfacción del cliente para su fidelización, en la selección de proveedores con criterios de responsabilidad social y en la colaboración con competidores.
- La integración en la comunidad local y la colaboración con la sociedad, establecidos en el principio de *compromiso con el entorno*, implican la colaboración con organizaciones afines y la incardinación de estas iniciativas en su entorno social, especialmente de forma local.

Los elementos en los que divergen esencialmente los elementos de la responsabilidad social y los principios de economía solidaria van en dos sentidos:

- La mayor exigencia respecto a la no lucratividad de la economía solidaria. Mientras en AECA (2004), se determina la necesidad de políticas de dividendos razonables y la participación en beneficios de los empleados, la economía solidaria exige que el destino de los beneficios revierta al objeto social de la empresa.
- En AECA (2004), CEE (2001) y Accountability (2008b), se contemplan elementos instrumentales de la responsabilidad social que los principios de economía solidaria no contemplan: el análisis de la gestión a través de indicadores, la aceptación del modelo GRI (2006) para la emisión de información, la verificación de la misma y la certificación del proceso.

Las anteriores apreciaciones nos llevan a concluir que en las empresas de economía solidaria se distinguen dos niveles o dimensiones de responsabilidad: la responsabilidad social y la responsabilidad solidaria⁸:

- La responsabilidad social, que está implícita en los principios de igualdad, empleo, medio ambiente, cooperación y entorno. Éstos, deben estar incardinados en la dirección estratégica y en la gestión de la entidad. Los principios de economía solidaria incluyen los elementos básicos de dirección y gestión socialmente responsables respecto a los grupos de interés:

8.- En línea con los planteamientos de Carroll (1991), que además de la responsabilidad económica y la responsabilidad legal, distingue dos niveles más, la responsabilidad ética y la responsabilidad filantrópica.

empleados, medio ambiente, clientes, proveedores, competidores, comunidad local y administraciones públicas y sociedad.

- La responsabilidad solidaria, implícita en el principio de no lucratividad, que se entiende como el establecimiento de la misión social centrada en los beneficiarios de la actividad y la reinversión de los beneficios económicos a este objeto social. Esta responsabilidad solidaria se contempla hacia *el grupo de interés relevante de la empresa*: aquel colectivo de los beneficiarios de su actividad, cuya misión social gira en torno a la mejora de su bienestar económico y social.

Estas consideraciones son eminentemente teóricas y están fundamentadas en los contenidos de los principios de actuación definidos para estas entidades. Con ello no se pretende afirmar que dichos principios de actuación se apliquen de forma absoluta por parte de estas entidades. Este análisis no es objeto del presente trabajo.

5.- Enfoque teórico de la transparencia en las empresas de economía solidaria

5.1. Hipótesis de la información sobre sostenibilidad

Es obvio que la información estrictamente económica no representa el rendimiento del proceso productivo en entidades no lucrativas (Socías, 1999: 62). La importancia de la emisión de información sobre responsabilidad social y responsabilidad solidaria toma un cariz especial como elemento diferenciador en estas entidades. La transparencia implica obtener un mayor reconocimiento que permite posicionarse en el sector y en términos de Marcuello *et al.* (2007:106) al referirse a empresas de inserción, afianzar su credibilidad y legitimidad social.

Especial importancia toman como destinatarios de la emisión de información de las empresas de economía solidaria, la Administración, los aportantes y los clientes, en especial para la obtención de recursos que les permita su supervivencia y crecimiento (Ruíz y Retolaza, 2005: 297; Horrach y Socías, 2011: 281).

AECA (2005) traslada al terreno de la información sobre sostenibilidad los principios sobre responsabilidad social, para formular una base sólida sobre el alcance de la emisión de información independiente del formato, aunque menciona explícitamente el modelo de GRI (2006), que se ha consolidado como el principal referente a seguir en la publicación de información económica, social y medioambiental (triple bottom line).

En primer lugar, se determinan los objetivos de la información sobre sostenibilidad (AECA, 2005: 17) que se centran en el suministro información para que los usuarios de la misma puedan apreciar el compromiso y la situación de la organización respecto a la misión, visión y estrategias socialmente responsables y respecto a la capacidad de la entidad de generar externalidades socialmente responsables.

La pieza angular del documento es la definición de unas hipótesis básicas para delimitar el alcance de la información sobre los impactos de la empresa. La hipótesis de entidad permite determinar los límites organizativos y operativos de la información, la hipótesis de devengo se refiere a los límites temporales, la hipótesis de mejora continua a la integración en la estrategia organizativa de la responsabilidad social y la hipótesis de materialidad se refiere a la determinación de la información que resulte relevante para los grupos de interés.

Además de los objetivos y del desarrollo de las hipótesis, AECA (2005: 21) hace referencia al formato de la información que debe tener la triple vertiente sobre los impactos económicos, sociales y ambientales. Algunos de estos impactos son valorados o monetizados por el mercado siendo la fuente de información la contabilidad financiera (la generación de excedentes, las retribuciones a empleados, los impuestos pagados, los gastos e inversiones ambientales). Otros efectos son susceptibles de monetización, como el valor añadido generado, y otros se consideran externalidades de difícil monetización, como el bienestar y la seguridad generados o el efecto sobre el agotamiento de recursos.

En primera instancia podemos decir que el objetivo básico de la información sobre sostenibilidad en empresas de economía solidaria debe permitir evaluar:

- a) El compromiso y la situación de la organización respecto a la misión, visión y estrategias solidaria y socialmente responsables.
- b) La capacidad de la entidad de generar externalidades solidarias y sociales.

En segundo lugar, la aplicación de las hipótesis de AECA (2005) nos lleva a realizar una serie de consideraciones.

En cuanto a la *hipótesis de entidad*, dadas las características de las empresas de economía solidaria, la definición de los límites de la información a emitir debe hacerse en línea con el planteamiento desde el punto de vista operativo más que el planteamiento de control e influencia financiera. En este sentido una empresa de economía solidaria debe definir los límites de la información en base a la consideración únicamente de los impactos directos que genera (alcance 1) o ir más allá informando sobre los impactos indirectos de las empresas con las que se relaciona en la cadena de valor (alcance 2).

Así, por ejemplo, el alcance 2 de los impactos indirectos puede tomar un valor mínimo con información sobre la política de selección de proveedores (financieros y no financieros) con criterios responsables o solidarios, o incluir el impacto cuantitativo (monetario y no monetario) derivado

de esta selección. La selección del tipo de alcance deberá decidirse con el diálogo con los grupos de interés.

En cuanto a la *hipótesis de materialidad*, la forma en la que una empresa de economía solidaria desarrolla la aplicación de sus principios, resulta material a efectos de información. Estos principios deben configurarse como los factores clave (Kaplan y Norton, 1997) para la entidad, de forma que pueda determinarse la consecución de los objetivos marcados para cada uno de los principios⁹.

La transparencia en las empresas de economía solidaria debe centrarse por aplicación de la hipótesis de materialidad, en ofrecer información que permita analizar cómo la entidad aplica los principios de igualdad, empleo, medio ambiente, cooperación y compromiso con el entorno (dimensión de responsabilidad social) y el principio de no lucratividad (dimensión de responsabilidad solidaria).

La *hipótesis de mejora continua* contiene dos dimensiones perfectamente aplicables en las empresas de economía solidaria: por una parte la incorporación a nivel estratégico y la evaluación de los principios de economía solidaria y por otra parte la emisión de información periódica.

Por ejemplo, en una empresa de inserción cuya misión es el fomento del empleo de personas en riesgo de exclusión, la hipótesis de mejora continua implicará que la empresa debe marcarse objetivos sobre el empleo en este colectivo, evaluar el cumplimiento de los mismos, marcarse objetivos de mejora e informar periódicamente sobre su consecución.

La *hipótesis del devengo* nos lleva a considerar los impactos antes, durante y después de la actividad. Se trata de contemplar los impactos directos (alcance 1) actuales y futuros de la propia actividad y en su caso, los impactos indirectos (alcance 2) actuales y futuros. Así, la estabilidad del empleo que genera una empresa de economía solidaria es un impacto directo, social y actual pero que tiene consecuencias a largo plazo.

En definitiva, tal y como se refleja en la Tabla 2, suponiendo la elección del alcance 1 de la hipótesis de entidad, una empresa de economía solidaria deberá emitir información que permita determinar los impactos directos derivados de:

- La aplicación de los principios de economía solidaria en base a la hipótesis de materialidad y la mejora continua planteada para cada principio.
- La actuación presente y futura de la empresa en base a la hipótesis del devengo.

9.- Ballesteros y Del Río (2004) desarrollan un modelo extenso de indicadores para empresas de economía solidaria partiendo de sus principios. Herranz (2005) presenta un modelo de indicadores para ONG, a partir de la definición de unos principios de actuación en estas entidades.

Tabla 2. Base para determinar el alcance de la información sobre impactos directos de una empresa de economía solidaria

Materialidad. Aplicación de principios		Devengo. Impactos	Mejora continua
Responsabilidad social	Igualdad Empleo Medio ambiente Cooperación Compromiso con entorno	Actuales y futuros	Objetivos, consecución de los mismos y mejoras
Responsabilidad solidaria	No lucratividad. Misión solidaria y reinversión de excedentes		

FUENTE: Elaboración propia.

5.2. Formato de la información sobre sostenibilidad

Otra cuestión relevante es el formato de los informes de sostenibilidad. En este sentido AECA (2005: 25) menciona específicamente el modelo de GRI (2006). Éste incluye como contenidos: la estrategia de la organización, el perfil de la misma, los parámetros de la información, la estructura de gobierno, los compromisos sobre responsabilidad social y la integración de los grupos de interés y las políticas, actuaciones e indicadores de los impactos económicos, sociales y ambientales.

En el ámbito de la emisión de información de carácter voluntario, la guía de memorias de sostenibilidad de GRI (2006) constituye uno de los modelos más consolidados en la evolución del concepto de balance social, en la triple dimensión económica, social y ambiental. Contiene tres niveles acumulativos de aplicación de los contenidos de la guía: C, B y A y se han elaborado suplementos con indicadores adicionales para ONG (GRI, 2010) y entidades de la economía social (GRI, 2007).

Además de las obligaciones en materia de información económica, las entidades de economía solidaria están obligadas a emitir información de base social. Si su configuración jurídica es mercantil, vienen obligadas a elaborar y depositar las cuentas anuales. En otra instancia, si se trata de asociaciones o fundaciones, además de las cuentas anuales deben elaborar una memoria de actividades¹⁰. Únicamente para las asociaciones declaradas de utilidad pública y para las fundaciones se exige el depósito de cuentas anuales y memoria de actividades, así como la elaboración de una memoria económica adicional, según la legislación fiscal¹¹. Cabe mencionar que aquellas entidades registradas

10.- Exigida en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal. El modelo se ha incluido en las Normas de Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre).

11.- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

como centros especiales de empleo y empresas de inserción, independientemente de su forma jurídica, deben presentar una memoria social ante el órgano registral competente¹².

Comparando los contenidos de esta información obligatoria, con el nivel de aplicación C de GRI, concluimos que se cubren más de la mitad de los aspectos de este primer nivel¹³. El resto de aspectos para alcanzarlo se refieren a los parámetros de la memoria (3.1. a 3.8), la tabla de contenidos (3.12), la identificación, relación y compromisos con los grupos de interés (4.14 a 4.15) e indicadores de desempeño adicionales, especialmente de la dimensión ambiental.

La cobertura de estos aspectos adicionales para completar el nivel mínimo, junto con la información de obligado cumplimiento, son suficientes para analizar los impactos de estas entidades y el compromiso y la aplicación de sus principios de actuación.

AECA (2005: 23) propone algunos ejemplos de impactos económicos, sociales y ambientales de las organizaciones distinguiendo aquellos monetizados por el mercado y los no monetizados, que deberían formar parte de la información sobre sostenibilidad.

En la tabla 3 hemos determinado cuáles son los impactos económicos y sociales, monetizados y no monetizados por el mercado, de una empresa de economía solidaria.

12.- Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre, que regula los centros especiales de empleo y Ley 44/2007, de 13 de diciembre, de empresas de inserción.

13.- En concreto: 1.1, 2.1 a 2.10, 4.1. a 4.4., EC1, EC4, EC8, LA1, LA10, LA13. Así mismo cumplen aproximadamente el 45 % de los ítems de la adaptación a PYMES de la economía social (GRI, 2007) y del suplemento de ONG (GRI, 2010).

Tabla 3. Impactos directos de las empresas de economía solidaria y su monetización

	Impactos económicos	Impactos sociales
Monetizados por el mercado	Beneficios generados y reinversión de los mismos	Ventas al sector público y privado Compras responsables Retribuciones a empleados ordinarios Retribuciones a empleados en riesgo de exclusión Gastos de formación Inversión / financiación responsable Subvenciones, donaciones recibidas
Susceptibles de monetización	Valor añadido	Estabilidad de relaciones comerciales Creación, estabilidad y productividad del empleo ordinario y de colectivos desfavorecidos o en riesgo de exclusión Estabilidad subvenciones y donaciones
De difícil monetización	Generación futura de riqueza	Implicación de grupos de interés. Satisfacción / bienestar de grupos de interés. Cooperación externa
		Mejora del bienestar y calidad de vida de los beneficiarios

FUENTE: Elaboración propia adaptado de AECA (2005) para empresas de economía solidaria.

Los impactos económicos directos en estas entidades provienen de la obtención de excedentes y de su reinversión en la empresa. Estos impactos son monetizados, ya que tienen un valor económico cuya fuente de información es la contabilidad financiera, como el resto de impactos monetizados. Por otra parte, la generación de riqueza futura es de difícil valoración económica.

En los impactos sociales directos cabe distinguir en primer lugar, los que están monetizados y que provienen de las retribuciones directas a los beneficiarios al incorporarse en el proceso productivo como inputs solidarios. Por ejemplo, compras a productores del tercer mundo en el caso de empresas de comercio justo o retribuciones a personas con discapacidad empleadas en centros especiales de empleo.

En segundo lugar la creación y la estabilidad de empleo generado y de otras relaciones comerciales con colectivos beneficiarios de la actividad, así como la mejora de su calidad de vida implican impactos de difícil monetización. Tiene consecuencias a largo plazo, con lo que por la hipótesis de devengo deberían ser incluidos en la información sobre sostenibilidad.

Considerando el formato adecuado de la información sobre sostenibilidad, entendemos que para no contradecir posibles restricciones de economicidad y razonabilidad en la elaboración de informa-

ción, la publicación voluntaria de la información obligatoria para estas entidades es un primer paso en la asunción de la transparencia.

Asimismo, con el objetivo de que al menos se cubran los contenidos del nivel C de GRI y a la vez, quede reflejada la aplicación de los principios de economía solidaria, proponemos una serie de indicadores de desempeño económico y social.

Otros trabajos académicos se han centrado en el diseño de indicadores en entidades no lucrativas¹⁴. La propuesta que se detalla a continuación sobre indicadores de desempeño económico y social, se basa en los impactos que hemos definido para estas entidades y en los aspectos que deberían evaluarse de cada uno de los principios de la economía solidaria. Por otra parte, la propuesta centra su atención en entidades dedicadas a la inserción laboral de colectivos desfavorecidos, como centros especiales de empleo y empresas de inserción.

Tabla 4. Indicadores de desempeño en entidades de economía solidaria. Una propuesta

Indicadores de desempeño		
Desempeño económico		
Aspectos del Principio de No Lucratividad	Indicadores	Observaciones
Estabilidad	Índice de estabilidad de los recursos generados	% de recursos estables sobre la totalidad de recursos obtenidos ¹⁵
Autonomía de los poderes públicos	Ratio de autonomía financiera del sector público	Recursos obtenidos del sector privado respecto a los recursos procedentes del sector público ¹⁶
La eficacia en la obtención de recursos y la economía en su aplicación	Ratio de eficacia en la obtención de recursos	Recursos reales obtenidos respecto a recursos previstos para el periodo
	Ratio de economía en la aplicación de recursos	Relación entre los costes totales reales de la entidad y los costes previstos para el periodo ¹⁷
La reinversión de los beneficios	Índice de beneficios destinados a reinversión	% de los beneficios destinados a reservas

14.- Marcuello et al. (2007), a partir del modelo de GRI establecen los contenidos de la información y los indicadores de sociedad adicionales para entidades de inserción, con especial relevancia al impacto sobre el empleo de colectivos de inserción; Herranz (2005) desarrolla un modelo de indicadores de gestión para ONG; AECA (2001) establece indicadores de tipología diversa (de cobertura, de actividad, de impacto, de fidelización) para entidades no lucrativas.

15.- En línea con los planteamientos de Herranz (2005:123). Para un ejercicio económico concreto se mide la obtención de recursos estables respecto a la totalidad de los recursos obtenidos. Entendidos los recursos como los ingresos derivados de actividades mercantiles, así como las subvenciones, donaciones y cuotas y otros posibles ingresos e incrementos de patrimonio neto derivados de subvenciones de capital. La calificación de un recurso, como estable dependerá de la propia organización y de su serie histórica de datos de los últimos cinco años.

16.- En los primeros se incluirían tanto los ingresos derivados de la actividad mercantil hacia el sector privado como las cuotas y donaciones recibidas del mismo. En los segundos se incluirán los ingresos que provienen de ventas o prestaciones de servicios a las administraciones públicas y las subvenciones recibidas, incluidas las de capital.

17.- Una medida de la eficiencia es la comparación entre los ratios de eficacia y economía. En definitiva, una entidad será eficiente en la medida en que obtenga igual o más ingresos de los previstos ($R. \text{eficiencia} \geq 1$) y sus costes sean iguales o inferiores a los previstos ($R. \text{economía} \leq 1$) y en cualquier caso, cuando el cociente entre ambos, sea superior a la unidad.

Desempeño social y solidario		
Aspectos del Principio de No lucratividad	Indicadores	Observaciones
La cobertura de los servicios al colectivo de beneficiarios (trabajadores en riesgo de exclusión según artículo 2. Ley 44/2007 y trabajadores con discapacidad según artículo 8. RD 2273/1985, así como otros beneficiarios de actividades sociales atendidos)	Índice de incremento de beneficiarios	Variación porcentual de personas atendidas (beneficiarios) respecto al ejercicio anterior
	Índice de cobertura de solicitudes de beneficiarios	% de solicitudes de servicios a beneficiarios aceptadas respecto a las recibidas en el periodo
	Ratio de eficacia social	Relación entre los beneficiarios previstos y los reales para el periodo considerado
La calidad de vida de los beneficiarios	Índice medio sobre la calidad de vida según cuestionario a beneficiarios (valoración media)	Los trabajos de Schalock y Verdugo (2006) proponen modelos de cuestionarios de evaluación de la calidad de vida, en especial de personas con discapacidad y se centran en la valoración de ítems sobre aspectos laborales como la competencia, la independencia, la satisfacción y la integración social y de otros aspectos emocionales, relacionales y de desarrollo personal.

Desempeño social y solidario		
Aspectos del Principio de Empleo	Indicadores	Observaciones
Creación y estabilidad en la ocupación	Índices de estabilidad en la contratación de personal ordinario y en la contratación de trabajadores en riesgo de exclusión	Proporción de empleos equivalentes ¹⁸ con contratación indefinida para cada grupo respecto al total de empleos equivalentes para cada grupo
	Antigüedad de los trabajadores ordinarios y en riesgo de exclusión	Relación entre la antigüedad media de los trabajadores y los años de actividades de la organización desde su constitución.
	Índice de trabajadores insertados en empresa ordinaria	% de trabajadores en riesgo de exclusión que pasan al mercado de trabajo ordinario, respecto a la ocupación total ¹⁹
	Ratio de voluntariado	Relación entre los voluntarios equivalentes y los trabajadores equivalentes de toda la organización.
	Estancia media del voluntariado	Media de días que los voluntarios han colaborado con la entidad durante el periodo

18.- En términos de dedicación a tiempo completo según la normativa laboral. Se calculará sumando el número total de días trabajado por persona y dividiéndolo por el número de días de trabajo al año establecidos en el correspondiente convenio colectivo y normativa laboral.

19.- En las empresas de inserción y centros especiales de empleo, los objetivos prioritarios se centran en mejorar el itinerario de inserción a la empresa ordinaria de trabajadores en riesgo de exclusión, a través de la propia organización.

Desempeño social y solidario		
Aspectos del Principio de Empleo	Indicadores	Observaciones
Condiciones de trabajo y remuneración digna	Tasas de accidentalidad y absentismo de personal ordinario y en riesgo de exclusión	La tasa de incidencia de accidentalidad se calcula dividiendo el número total de accidentes anuales con baja (x 100.000) entre el número de trabajadores ocupados en términos reales, no de empleo equivalente. ²⁰ La tasa global de absentismo se calcula considerando el número de días laborables perdidos por enfermedad y otras causas (a excepción de las bajas por maternidad y del ejercicio de derecho a huelga o representación sindical) en referencia al número de días de trabajo previsto de la totalidad de los trabajadores, sin considerar los periodos vacacionales ni festivos.
Profesionalidad y desarrollo del personal	Índice de satisfacción general del personal según cuestionario	Valoración media de la satisfacción del personal según cuestionario al efecto
	Ratio de salarios	Relación entre el salario medio bruto remunerado y el salario medio según convenio
	Ratio de formación de personal ordinario y en riesgo de exclusión	Número de horas de formación media por persona en la organización para cada grupo
	Índice de promoción interna	% del número de personas que promocionan en el ejercicio, es decir que mejoran su puesto de trabajo, con el número de puestos a ocupar, sean o no de nueva creación
Aspectos del Principio de Igualdad	Indicadores	Observaciones
Integración equilibrada de los grupos de interés	Panel de grupos de interés y mecanismos de implicación	Descripción de grupos de interés y mecanismos de detección de necesidades e integración de las mismas
Evaluación de la satisfacción de grupos de interés	Índice de satisfacción general por grupo de interés externo (p.e. clientes, financiadores)	Valoración media de la satisfacción según cuestionario al efecto
Asunción de propuestas de grupos de interés	Índice de respuesta a grupos de interés	Número de actuaciones implantadas o en vías de implantación, con respecto al total de acciones propuestas por los grupos de interés

20.- La tasa de gravedad se calcula dividiendo el número de días no trabajados (x 1.000) entre el número de horas trabajadas. La tasa de frecuencia se calcula dividiendo el número de accidentes con baja (x 1.000.000) entre el número de horas trabajadas.

Desempeño social y solidario		
Aspectos del Principio de Cooperación y Compromiso con el entorno	Indicadores	Observaciones
Entidades y asociaciones con la que colabora y tipo colaboración	Relación y descripción de colaboraciones comerciales, sociales y asociativas	Información descriptiva
Compras a entidades de la economía social	Índice de adquisiciones a entidades de la economía social	% de adquisiciones a entidades de la economía social respecto a la totalidad de adquisiciones de bienes y servicios
Compras con criterios de responsabilidad social	Índice de adquisiciones a la comunidad local	% de adquisiciones a proveedores locales respecto a la totalidad de adquisiciones de bienes y servicios
	Índice de adquisiciones a empresas responsables.	% de adquisiciones a empresas con criterios de responsabilidad social ²¹ respecto a la totalidad de adquisiciones de bienes y servicios
Inversiones y financiación responsables	Índice de inversiones socialmente responsables	% de inversiones financieras en entidades de banca ética respecto a la totalidad de inversiones financieras
	Índice de financiación ajena de banca ética	% de financiación bancaria en entidades de banca ética respecto a la totalidad.

FUENTE: Elaboración propia basado en AECA (2001), Ballesteros y del Río (2004), Herranz (2005), GRI (2006), GRI (2007), GRI (2010), Marcuello et al (2007).

6.- Conclusiones

Las empresas de economía solidaria se integran en la economía social y tienen determinadas particularidades que las hacen situarse a caballo entre las entidades lucrativas y las no lucrativas. Se trata de empresas que independientemente de su forma jurídica, ofrecen al mercado, bienes o servicios a precios habituales, con lo que su fuente de ingresos prioritaria proviene de la actividad que desarrollan. Además, contemplan en su misión es combatir o paliar la injusticia social considerando los colectivos desfavorecidos a través de su incorporación al proceso productivo como inputs solidarios.

El análisis del enfoque teórico de la responsabilidad social, nos ha servido para determinar una serie de consideraciones sobre la responsabilidad social implícita en los principios de actuación establecidos para estas empresas y el alcance de la información sobre la misma.

21.- Con sistemas de gestión implantados sobre responsabilidad social o gestión ambiental.

En primer lugar, hemos encontrado similitudes de los principios y criterios de la economía solidaria, con los principios de la responsabilidad social de transparencia, materialidad, mejora continua y naturaleza social de la empresa.

Por otra parte los principios de economía solidaria de igualdad, empleo, medio ambiente, cooperación y compromiso con el entorno y sus criterios complementarios, incluyen elementos establecidos por pronunciamientos nacionales e internacionales sobre la responsabilidad social.

Determinados elementos de gestión de la responsabilidad social como la certificación de procesos, la verificación de informes de sostenibilidad y el control de los objetivos planteados a través de indicadores, no se contemplan en los principios de economía solidaria, pero les son aplicables y constituyen un eslabón en el proceso de responsabilidad social necesario en cualquier organización.

En definitiva, podemos decir que en los principios y criterios de la economía solidaria subyace la responsabilidad social. Pero además existe otra dimensión de responsabilidad: la responsabilidad solidaria. Viene fijada en su principio de no lucratividad que define su misión social de mejora de las condiciones de colectivos determinados y exige la reversión de beneficios obtenidos a esta finalidad.

Por otra parte, la emisión de información sobre sostenibilidad en las empresas de economía solidaria, se configura como un elemento diferenciador que debe aportar legitimidad a estas organizaciones. La transparencia sobre la dimensión económica, social y ambiental, debe reflejar los dos niveles de la responsabilidad, la social y la solidaria y atender especialmente:

- a) En base a la hipótesis de materialidad a la consecución de los objetivos, las actuaciones y los impactos derivados de la aplicación de los principios de economía solidaria: igualdad, empleo, medio ambiente, cooperación, compromiso con el entorno y no lucratividad.
- b) En base a la hipótesis de devengo, ofrecer información de los impactos económicos, ambientales, sociales en el corto y en el largo plazo.

Tomando en consideración las obligaciones en términos de información económica y social a las que están obligadas las entidades de economía solidaria, hemos efectuado una propuesta de información adicional que podrían emitir de forma voluntaria.

En este sentido, hemos desarrollado una propuesta de indicadores de desempeño económico y social específicos para entidades dedicadas a la integración laboral de colectivos desfavorecidos. De esta forma, tanto la emisión de información de carácter obligatorio como la propuesta de indicadores, permitirían evaluar los principales impactos económicos y sociales de estas entidades, así como la aplicación de sus principios de actuación.

El sistema de indicadores propuesto se divide, en línea con los planteamientos de GRI (2006), en indicadores de desempeño económico y social. En cada grupo, hemos identificado los aspectos de los principios de economía solidaria que deberían ser evaluados. Para cada uno de estos aspectos se han definido entre uno y cinco indicadores.

La información sobre sostenibilidad propuesta permitiría evaluar la estabilidad, la autonomía, la eficacia económica y social, la reinversión de los beneficios, la creación y estabilidad del empleo, las condiciones de trabajo, la integración de las demandas de los grupos de interés, la colaboración con otras entidades, y las relaciones comerciales y financieras responsables.

La propuesta efectuada se basa en la aplicación de las hipótesis de la información sobre sostenibilidad de AECA (2005) y en el modelo de GRI (2006) en lo que respecta al desempeño económico y social. Este formato propuesto, junto con la publicación voluntaria de las cuentas anuales y de la memoria de actividades que deben elaborar estas entidades, constituye a nuestro entender, la asunción de un compromiso con la transparencia.

7.- Bibliografía

- AECA (2001): *La contabilidad de gestión en las entidades sin fines de lucro*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- ACCOUNTAABILITY (2011): *AA1000SES. Stakeholder Engagement Standard. Final Exposure Draft*. Disponible en www.accountability21.net
- ACCOUNTAABILITY (2008a): *AA1000APS. Principles Standard*, Disponible en www.accountability21.net
- ACCOUNTAABILITY (2008b): *AA1000AS. Assurance Standard*, Disponible en www.accountability21.net
- AECA (2004): *Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- AECA (2005): *Límites a la información de sostenibilidad: entidad, devengo y materialidad*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- AECA (2010): *Normalización de la información sobre responsabilidad social corporativa*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- ARCAS, N. & BRIONES, A.J. (2009): "Responsabilidad social de las organizaciones de la economía social. Valoración de la misma en la Región de Murcia", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 65, 143-161.

- AWIO, G., NORTHCOTT, D. & LAWRENCE, S. (2011): "Social capital and accountability in grass-roots NGOs. The case of the Uganda community-led HIV/AIDS initiative", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24, 1, 63-92.
- BALLESTEROS, C. & DEL RÍO, E. (2004): *La auditoría social y la economía solidaria*, Fundació Deixalles, Palma.
- BORZAGA, C., GUI, B. & POVINELLI, F. (1997): "Inserción por el trabajo de personas desfavorecidas. El papel de las entidades no lucrativas". En Defourny, J., Favreau, L. & Laville, J.L. *Inserción y nueva economía social: un balance internacional*, CIRIEC-España.
- CAPRON, M. & GRAY, R. (2000): "Experimenting with assessing corporate responsibility in France: an exploratory note on an initiative by social economy firms", *The European Accounting Review*, 9:1, 99-109.
- CARRASCO FENECH, F. & LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1995): "Organizaciones, Contabilidad y Entorno natural. Una perspectiva andaluza", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 83, 393-416.
- CARROL, A. (1991): "The pyramid of corporate social responsibility: towards the moral management of organizational stakeholders", *Business Horizons*, 4, 39-48.
- CEE (2001): *Libro verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, Comisión de las Comunidades Europeas Disponible en: www.europa.eu/documents/comm/green_papers/index_es.htm#2001-
- CESE (2005): Comunicación del Consejo Económico y Social Europeo (CESE/COMM/05/2005), sobre *la Economía social en la Unión Europea*.
- CHAVES ÁVILA, R. & MONZÓN CAMPOS, J.L. (2001): "Economía social y sector no lucrativo: Actualidad científica y perspectivas", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 37, 7-33.
- CHENHALL, R.H., HALL, M. & SMITH, D. (2010): "Social capital and management control systems: A study of a non-governmental organization", *Accounting, Organizations and Society*, 35, 737-756.
- DEY, C. (2002): "Methodological issues: the use of critical ethnography as an active research methodology", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (1), 106-121.
- DEY, C. (2007): "Social Accounting at Traidcraft plc. A struggle with the meaning of fair trade", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (3), 423-445.
- DIMAGGIO, P.J. & POWELL, W.W. (1991): *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.
- FERNÁNDEZ CHULIÁN, M. & LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (2005): "Percepciones sobre contabilidad de costes ecológicos completos: análisis empírico en el sector energético español", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31, 225-254.

- FORÉTICA (2008): *Norma SGE21*, Disponible en www.sge21.foretica.es
- FREEMAN, R.E. (1984): *Strategic management: a stakeholder approach*, Boston MA.
- GÁLVEZ, M., CABA, M. & LÓPEZ, M. (2009): "Transparencia on-line de la ONG españolas", *Tercer Sector*, 13, 63-86.
- GÁLVEZ, M., CABA, M.C. & LÓPEZ, M. (2012): "Responsabilidad social y transparencia on-line de las ONG: análisis del caso español", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 74, 207-238.
- GRI (2006): *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*, Global Reporting Initiative, Disponible en: www.globalreporting.org
- GRI (2007): *Ciclo preparatorio para la elaboración de memorias de sostenibilidad GRI. Manual para organizaciones pequeñas y medianas. Edición especial para la Economía Social. Colecciones de Aprendizaje*. Global Reporting Initiative.
- GRI (2010): *NGO Sector Supplement Global Reporting Initiative*. Disponible en www.globalreporting.org/reportingframework/sectorsupplements/ngo
- GRAY, R., OWEN, D. & ADAMS, C. (1996): *Accounting and accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall.
- GRAY, R., BEBBINGTON, J. & COLLINSON, D. (2006): "NGOs, civil society and accountability: making people accountable to capital", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), 405-427.
- HERRANZ BASCONES, R. (2005): *Las organizaciones no gubernamentales. Un modelo integral de gestión y control*, AECA, Madrid.
- HORRACH, P. (2011): *Responsabilidad social y contabilidad en las empresas de economía solidaria. Estudio teórico y aplicación en Illes Balears*, Institut Balear d'Economia, Palma de Mallorca.
- HORRACH, P. & SOCIAS, A. (2011): "La actitud de las empresas de economía solidaria frente a la divulgación de información sobre sostenibilidad desde el prisma de la Teoría de los Stakeholders", *Revista de Contabilidad*, 14, 1, 267-297.
- HUSILLOS, J. & ÁLVAREZ-GIL, M.J. (2008): "A stakeholder-theory approach to environmental disclosures by a small and medium enterprises", *Revista de Contabilidad*, 11 (1), 125-156.
- ISO (2010): *Norma Internacional ISO 26000. Guía de Responsabilidad Social*, International Organization for Standardization, Suiza.
- KAPLAN, R. & NORTON, D. (1997): *Cuadro de mando integral (the balanced scorecard)*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- LARRINAGA, C., CARRASCO, F., CARO, F.J., CORREA, C. & PAEZ, J.M. (2001): "The role of environmental accounting in organizational change. An exploration of Spanish companies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(2), 213-239.

- LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, *BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002*.
- LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, *BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002*; corrección de errores en *BOE núm. 92 de 17 de abril de 2003*.
- LEY ORGÁNICA 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, *BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002*.
- LEY 44/2007 de 13 de diciembre para la regulación del régimen de las empresas de inserción, *BOE núm. 299 de 14 de diciembre de 2007*.
- LINDBLOM, C.K. (1994): "The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosures", *Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York.
- LULL, A., LARRINAGA, C., PERELLÓ, M., SOCIAS, A., SOLIVELLAS, R. & HORRACH, P. (2002): *La empresa turística balear y el medio ambiente, Un estudio empírico*, Ed. Universitat de les Illes Balears, Servei de Publicacions i Intervanci Científic.
- MARCUELLO SERVÓS, C. (2007): "Responsabilidad social y organizaciones no lucrativas", *Economiaz, Revista Vasca de Economía*, 65, 208-227.
- MARCUELLO, C., BELLOSTAS, A. & MARCUELLO, C. (2008): *Informe sobre las empresas de inserción en España*, Observatorio Español de la Economía Social, Serie Informes, CIRIEC-España.
- MARCUELLO, C., BELLOSTAS, A., MARCUELLO, C. & MONEVA, J.M. (2007): "Transparencia y rendición de cuentas en las empresas de inserción", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 59, 91-122.
- MONEVA ABADÍA, J.M. & LLENA MACARULLA, F. (1996): "Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 25 (87), 361-401.
- MONEVA ABADÍA, J.M. & LLENA MACARULLA, F. (2000): "Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Spain", *The European Accounting Review*, 9 (1), 7-29.
- MONZÓN, J.L. (2006): "Economía social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56, 9-24.
- PFEFFER, J. & SALANCIK, G.R. (2003): *The external control of organizations: A resource dependence perspective*, Stanford University Press.
- REAL DECRETO 2273/1985, de 4 de diciembre, que regula los centros especiales de empleo de los minusválidos, *BOE núm. 294 de 9 de diciembre de 1985*.
- REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal, *BOE núm. 279 de 22 de noviembre de 2005*.

- REAL DECRETO 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, *BOE núm. 283 de 24 de noviembre de 2011*.
- REAS (1998): "Definición y bases de la empresa social solidaria".
Disponible en http://www.economiasolidaria.org/carta_solidaria
- REAS (2012): *Red de redes de economía alternativa y solidaria*,
http://www.economiasolidaria.org/red_redes
- RUIZ ROQUEÑI, M. & RETOLAZA ÁVALOS, J.L. (2005): "La auditoría social como instrumento de posicionamiento de la economía solidaria", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 53, 285-304.
- SAI (2008): *Norma Internacional SA8000*, Social Accountability Internacional,
Disponible en: www.sa-intl.org
- SALINAS, F. & RUBIO, M.J. (2001): "Tendencias en la evolución de las organizaciones no lucrativas hacia la empresa social", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 37, 79-116.
- SOCIAS SALVÀ, A. (1999): *La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas, Especial referencia a las ONG's*, ICAC, Madrid.
- SOCIAS SALVÀ, A. & HERRANZ BASCONES, R. (2001): "Organizaciones no gubernamentales y empresas de economía solidaria: características e interpretación del resultado", *Cuadernos aragoneses de economía*, 11 (2), 317-334.
- SOCIAS SALVÀ, A. & DOBLAS, N. (2005): "El comercio justo: implicaciones económicas y solidarias", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 51, 7-24.
- SCHALOCK, R.L. & VERDUGO, M.A. (2006): *Cómo mejorar la calidad de vida de las personas con discapacidad. Instrumentos y estrategias de evaluación*, Ediciones Amarú.
- SUCHMAN, M.C. (1995): "Managing legitimacy: strategic and institutional approaches", *Academy of Management Review*, 20 (3), 571-610.
- UNERMAN, J. & O'DWYER, B. (2006a): "On James Bond and the importance of NGO accountability", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19 (3), 305-318.
- UNERMAN, J. & O'DWYER, B. (2006b): "Theorising accountability for NGO advocacy", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19 (3), 349-376.
- VILANOVA, E. & VILANOVA, R. (1996): *Las otras empresas. Experiencias de economía alternativa y solidaria en el Estado español*, Madrid: Talasa Ediciones.