

REVISTA DE CONTABILIDAD
SPANISH ACCOUNTING REVIEW

Revista de Contabilidad

ISSN: 1138-4891

rcsar@elsevier.com

Asociación Española de Profesores

Universitarios de Contabilidad

España

HORRACH, PATRICIA; SOCIAS SALVA, ANTONI

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 O GRUPOS DE INTERÉS

Revista de Contabilidad, vol. 14, 2011, pp. 267-297

Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad

Barcelona, España

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=359733641004>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

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 O GRUPOS DE INTERÉS

THE ATTITUDE OF SOCIAL ECONOMY ENTERPRISES TOWARDS THE DISCLOSURE OF SUSTAINABILITY INFORMATION: AN STAKEHOLDER APPROACH

PATRICIA HORRACH, Universitat de les Illes Balears

ANTONI SOCIAS SALVÀ, Universitat de les Illes Balears

RESUMEN

Las empresas de economía solidaria forman parte de la economía social y conjugan elementos de actuación en el mercado, con el interés general de sus actividades, centrado fundamentalmente en colectivos desfavorecidos. Las características establecidas para estas entidades, así como la existencia de principios de actuación, nos han llevado a plantearnos cómo éstos se asimilan a la responsabilidad social, así como cuáles deberían ser los elementos básicos en la emisión de información sobre sostenibilidad en estas empresas. Uno de los requisitos de la responsabilidad social es la transparencia respecto a los impactos y objetivos asumidos. El presente trabajo pretende además acercarnos a la realidad de la emisión de información sobre sostenibilidad en estas entidades en el ámbito geográfico de las Illes Balears, así como el posicionamiento que adoptan al respecto y las razones para ello, bajo el enfoque de la Teoría de los Stakeholders.

PALABRAS CLAVE: economía solidaria, responsabilidad social, información sobre sostenibilidad, contabilidad social, teoría de los stakeholders.

CLAVES: L31, M14, M41

ABSTRACT

Social economy enterprises constitute a subsector of the social economy. They are organizations that operate on the market, incorporating the concept of solidarity in their social mission. This essentially implies helping to improve the financial and social conditions of disadvantaged groups. The existence of social economy principles has led us to consider how they are assimilated into the concept of corporate social responsibility and what basic details should be included in the information that is given about the sustainability and solidarity of these enterprises. One of the requirements of social responsibility is the transmission of information about social and environmental impacts and objectives of the firm. The aim of this article is furthermore, to analyze the voluntary social reporting disclosures of the social enterprises in Balearic Islands, their strategic posture adopted about it and the reasons to disclose sustainability information under the stakeholder theory approach.

KEYWORDS: social economy, corporate social responsibility, social accounting, stakeholder theory

CODES: L31, M14, M41

1| INTRODUCCIÓN

El término de entidades de economía solidaria es utilizado para referirse a determinadas organizaciones que presentan características que las sitúan entre las diversas tipologías de entidades de la economía social. Se trata de empresas sociales que actúan en el mercado, de donde obtienen una fuente relevante de recursos, pero con claros objetivos de interés general hacia colectivos desfavorecidos.

No solamente la solidaridad forma parte de los rasgos de estas entidades. Sus principios de actuación establecen que la gestión de la organización debe ser eminentemente social, con criterios de transparencia, democratización, cooperación y gestión ambiental, entre otros. Estos aspectos nos han llevado a analizar si los fundamentos de la responsabilidad social son inherentes a la gestión de las empresas de economía solidaria.

Si la responsabilidad social se encuentra implícita en la gestión de estas entidades, uno de los requerimientos de la misma, la transparencia, debería ser desarrollada a través de la emisión de información sobre sostenibilidad. La obligatoriedad para estas entidades de elaborar información económica y social se encuentra fijada en sus disposiciones normativas en mayor o menor medida, aunque depende de la forma jurídica adoptada y del ámbito sectorial. En este sentido, la divulgación pública de la información que deben elaborar constituye, a nuestro entender, el primer paso en la asunción del criterio de transparencia.

Desde la perspectiva académica ha proliferado el estudio aplicado de las motivaciones subyacentes a la emisión de información sobre sostenibilidad. Teorías organizacionales, como la Teoría de los Stakeholders (Freeman, 1984), han sido aplicadas en el ámbito académico contable para determinar las variables que influyen en la divulgación de información. Tratan de explicar cómo una entidad adopta determinados comportamientos y emite información externa para garantizar su supervivencia mediante la legitimación. La Teoría de los Stakeholders se basa en cómo se gestionan las interdependencias con los grupos de interés que son relevantes para la organización.

En Mitchell, Agle y Wood (1997), se sientan las bases para determinar cómo una organización identifica y responde a las demandas de los grupos de interés en función del poder de los mismos, su legitimidad y la urgencia de sus demandas. En este sentido, los grupos de interés con poder son aquellos de los que depende la supervivencia de la entidad en términos de intereses económicos, por encima de aspectos de legitimidad moral o legal.

Este trabajo ofrece en primer lugar, una aproximación al enfoque conceptual de la responsabilidad social y la transparencia en las entidades de economía solidaria. Se abordará el estudio de las particularidades de estas entidades y de sus principios de actuación, con el objetivo de determinar si la responsabilidad social es inherente a su

concepción. Por otra parte, se efectuará un análisis de sus obligaciones en materia de información económica y social, además del estudio del alcance de la divulgación de información sobre sostenibilidad en estas entidades.

En segundo lugar, desde una perspectiva aplicada se estudiarán las variables que condicionan la divulgación de información en las empresas de economía solidaria que operan en Illes Balears. Para ello se analizará, en base al modelo de Ullmann (1985), la influencia de grupos de interés (en términos de dependencia económica de recursos en estas entidades), la postura estratégica que adoptan y su tamaño como variables que determinan la transparencia, así como las motivaciones para la emisión de información sobre sostenibilidad bajo la Teoría de los Stakeholders.

2| CONCEPTO Y PRINCIPIOS DE LA ECONOMÍA SOLIDARIA.

La concepción actualmente aceptada de economía social¹, identifica a organizaciones que se caracterizan por ser entidades que gozan de autonomía de los poderes públicos, donde se prima el factor trabajo, la democratización de los procesos de decisión y cuyos objetivos están al servicio de las personas que las conforman o en el interés general.

Actualmente existe consenso al considerar la inclusión de organizaciones que actúan en el mercado, a las que se denomina del *subsector mercado o empresarial* (cooperativas, sociedades laborales y mutualidades), consideradas de interés particular hacia los propios miembros; y otras, que no operan en el mercado, denominadas del *subsector de no mercado* (fundaciones y asociaciones).

En el último cuarto del siglo XX se desarrolló un concepto afín a la economía social que incluye organizaciones que articulan sus actuaciones a través de tres polos: mercado, Estado y reciprocidad (Monzón, 2006: 19). Es la visión de la denominada *economía solidaria*. Este enfoque en su perspectiva microeconómica contempla organizaciones que, desde diferentes configuraciones jurídicas, proponen modelos productivos alternativos². En este sentido, la conjunción de instrumentos de mercado y de componentes de solidaridad e interés general, constituyen las principales características de estas entidades (Socias y Herranz, 2001).

(1) No siempre ha habido unanimidad en torno al tratamiento de las entidades de la economía social como integrantes del tercer sector. Así, por una parte destaca la posición francesa, asumida en nuestro ámbito estatal por autores como Barea (1990) y Chaves y Monzón (2001) que incluye la concepción más amplia de la economía social. Por otra parte, el enfoque anglosajón (Salamon y Anheier, 1997; Young, 1983) de las denominadas Non Profit Organizations, que iguala el tercer sector a las entidades filantrópicas.

(2) Véanse los trabajos de la Red Europea EMES sobre la configuración de las empresas sociales en Europa y en España, como los de Defourny y Nyssens (2008) y Vidal y Claver (2004).

Las empresas de economía solidaria, denominadas también empresas sociales (Borzaga y Defourny, 2001; Nyssens, 2006; Salinas y Rubio, 2001), se caracterizan por el desarrollo de actividades mercantiles, lo cual las orienta al sector lucrativo en el ámbito de la gestión y en cuanto a la necesidad de autofinanciación. Por otra parte, estas entidades se constituyen con un objeto social de interés general hacia colectivos desfavorecidos, que se integran productiva o comercialmente en la organización³.

La incorporación de la solidaridad en la economía solidaria se da a través de diversas situaciones (Socías y Herranz, 2001: 329). La solidaridad se centra especialmente en el input, al incorporar en el proceso productivo a colectivos en riesgo de exclusión. La solidaridad se da, además, en la aplicación del resultado económico hacia el propio objeto social. Adicionalmente, la solidaridad puede darse en el output, a través del desarrollo de actividades de acción social hacia estos colectivos, aunque sin constituir su actividad principal.

Si bien estas iniciativas se centraron, en un principio, en la integración estable de personas con discapacidad, posteriormente se han ido orientando hacia otros colectivos en riesgo de exclusión (Borzaga, Gui y Povinelli, 1997: 289). Destacan, en este sentido y con independencia de su forma jurídica, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo.

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 por encima de las del mercado (Socías y Doblas, 2005).

En nuestro ámbito estatal, la plataforma Red de Economía Alternativa y Solidaria (REAS), tiene como misión difundir y dar apoyo a las iniciativas de las empresas de economía solidaria. En REAS (1998) se establecieron las características y los principios de actuación de estas entidades⁴ que resumimos a continuación.

(3) A pesar de que su objeto social es de interés general, se diferencian de las organizaciones no gubernamentales (ONG), por desarrollar una actividad mercantil principal cuyos demandantes son los consumidores y en la que se integran grupos desfavorecidos. Son también entidades solidarias, pero actúan en el mercado. Por otra parte, las ONG ofrecen bienes y servicios gratuitos a colectivos desfavorecidos, como su actividad prioritaria de interés general.

(4) Algunos de ellos, en línea con los establecidos por la red europea EMES sobre las empresas sociales (EMES, 2006), en torno al interés general de beneficio social hacia colectivos específicos, la democracia en la toma de decisiones y la distribución limitada de los beneficios.

TABLA 1.- PRINCIPIOS DE LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOLIDARIA.

1. Igualdad: Satisfacción equilibrada los intereses respectivos de todas las personas protagonistas interesadas (trabajadores, empresarios, socios, clientes, proveedores, comunidad local, nacional e internacional...) en las actividades de la empresa o de la organización.
2. Empleo: Creación de empleos estables y acceso a personas desfavorecidas o poco cualificadas, asegurando condiciones de trabajo y remuneraciones dignas, 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: Cooperación en lugar de la competencia dentro y fuera de la organización.
5. Sin carácter lucrativo: Las iniciativas no tendrán finalidad lucrativa, sino la promoción humana y social, lo cual no obsta para que sea imprescindible la obtención de beneficios. Los posibles resultados no se repartirán para beneficio particular, sino que revertirán a la sociedad mediante el apoyo a proyectos sociales, a nuevas iniciativas solidarias o a programas de cooperación al desarrollo.
6. Compromiso con el entorno: Las iniciativas estarán plenamente incardinadas en el entorno social en el que se desarrollan, lo cual exige la cooperación con otras organizaciones y la implicación en redes.

Fuente: REAS (1998)

Pero además de estos principios se determinaron una serie de criterios complementarios que establecen la forma en la que la empresa debe ser gestionada. Se contemplan entre otros: la integración económica, social y ambiental de la empresa en su ámbito local, el diálogo con los grupos de interés con los que se relaciona, el desarrollo de relaciones comerciales justas, la transparencia de la información sobre los aspectos financieros, humanos, estratégicos y sobre los impactos que genera la organización, así como la democracia interna.

3| RESPONSABILIDAD SOCIAL, INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD Y POSICIONAMIENTOS AL RESPECTO.

El concepto de responsabilidad social ha ido forjándose desde la década de los sesenta y mantiene el espíritu de conciliación entre los intereses económicos de las empresas y los de la sociedad y de los grupos con los que se relacionan, más allá del cumplimiento de la legalidad (CEE, 2001).

Desde el ámbito académico contable se han desarrollado otros términos relativos al concepto de responsabilidad social que implican que ésta no se detiene en la integración de cuestiones sociales y ambientales en las estrategias empresariales, sino que va más allá, por lo que debe contemplar la medición de la efectividad de las mismas y especialmente la transparencia y comunicación de estas actuaciones. En Gray, Owens y Adams (1996) se relaciona la responsabilidad social con otros términos, como el anglosajón *accountability*⁵

(5) “La obligación por parte de una organización de rendir cuentas (no necesariamente una rendición de cuentas desde la perspectiva financiera) sobre las actuaciones de las que se es responsable”. (Gray, Owens y Adams, 1996: 38)

y se otorga un papel relevante a la contabilidad. Ésta se convierte en transmisora de información sobre la gestión social de la empresa. Así, más allá del contenido financiero, la contabilidad social incluye los aspectos relacionados con la gestión responsable y los impactos económicos, sociales y ambientales (Larrinaga, 1999: 17).

Las motivaciones por las que cualquier entidad asume comportamientos socialmente responsables y emite información de contenido social y medioambiental, han sido tratadas en base a diversas teorías que han sido aplicadas a la contabilidad ambiental y a la contabilidad social. La Teoría de los Stakeholders (Freeman 1984) considera que el entorno de las organizaciones está formado por una serie de grupos de interés con los cuales se relacionan. Cada uno de ellos tendrá unas expectativas determinadas, así como diferentes niveles de poder e influencia estratégica o económica. La entidad debe recibir la aprobación del máximo de los diversos grupos de interés, incorporando sus necesidades y expectativas en su estrategia. En este sentido, la organización obtendrá legitimidad si actúa de acuerdo al sistema de valores de los grupos de interés.

Como apunta Freeman (1984), la inclusión en las estrategias y actuaciones de una organización de las expectativas de sus grupos de interés puede ir en dos direcciones. La primera considera la adopción de estrategias que suponen un verdadero compromiso moral con los grupos de interés identificados por la entidad. La segunda radica en que la identificación de los grupos de interés y la asunción de sus demandas, puede esconder un elemento de gestión pragmática o utilitarista para obtener su aprobación y, en adición, puede ser un instrumento manipulador de las percepciones de estos grupos. En términos de Escobar y González (2005) “compromiso frente a oportunismo”.

Ullmann (1985) analizó trabajos empíricos que describen las variables que explican la divulgación de información social en función de la gestión social de las organizaciones⁶ y la rentabilidad económica⁷. El autor considera que la emisión de información social debería estar relacionada, además, con otras variables como el tamaño de la organización, las presiones externas recibidas y los valores propios de la entidad. Desarrolló un modelo teórico que incluyó como variables a considerar, la postura estratégica de la entidad (activa o pasiva), el poder de los grupos de interés para demandar actuaciones (alto o bajo) y la rentabilidad económica (favorable o desfavorable). De este modo, dependiendo de los valores dicotómicos que pueden tomar estas tres variables, estableció ocho situaciones posibles sobre la divulgación de información obligatoria y voluntaria.

En relación a la postura estratégica adoptada, Ullmann (1985: 552) estableció que una postura estratégica activa implica que la organización intenta influenciar sus relaciones con grupos de

(6) Las variables sobre la gestión social, van desde la consideración de índices reputacionales hasta la existencia de programas específicos de responsabilidad social.

(7) En función de variables contables o de mercado.

interés relevantes para obtener niveles óptimos de interdependencia adoptando sus demandas. Así, cuanto mayor (menor) sea el poder de los grupos de interés, dependiendo del nivel en que proporcionan recursos vitales a la organización, cuanto mejor (peor) sea la rentabilidad económica y la postura estratégica sea más activa (pasiva), caben esperar mayores (menores) niveles de gestión social y divulgación de información tanto obligatoria como voluntaria⁸.

El amplio desarrollo del análisis de la responsabilidad e información sobre sostenibilidad se ha centrado en organizaciones lucrativas (Deegan, 2002). También las entidades no lucrativas han recibido atención en torno a la responsabilidad social y la transparencia, especialmente en el caso de organizaciones no gubernamentales (Gray, Bebbington y Collison, 2006; Unerman and O'Dwyer, 2006a y 2006b) e incluso en entidades específicas de la economía social y de la economía solidaria (Capron y Gray, 2000; Dey 2007).

Como indican Gallardo y Castilla (2005: 43), a nivel español, el estudio de la responsabilidad social y de la información sobre sostenibilidad ha sido tratado, especialmente, desde una perspectiva empírica que ha permitido analizar la información emitida (en especial en el ámbito ambiental) y las verdaderas motivaciones de la emisión. No obstante, estos trabajos se refieren, en concreto, en entidades mercantiles y en empresas cotizadas⁹. La responsabilidad social y la transparencia en la economía social, también ha recibido atención, como se puede ver en los trabajos de Arcas y Briones (2009) y Gálvez, Caba y López (2009).

Además de los trabajos académicos, el interés por la responsabilidad social por parte de organizaciones e instituciones, ha desembocado en la proliferación, en el ámbito nacional e internacional, de normas, documentos e incluso estándares de certificación de la responsabilidad social y de la emisión de información sobre sostenibilidad¹⁰.

4| ENFOQUE TEÓRICO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LA ECONOMÍA SOLIDARIA.

La existencia de los principios y criterios de la economía solidaria establecidos por REAS, nos ha llevado a plantearnos la similitud de sus contenidos con el concepto de responsabilidad social. En este sentido, un análisis de las normas y documentos que establecen los elementos fundamentales de un comportamiento empresarial socialmente responsable, ha servido de base

(8) Trabajos como los de Roberts (1992) y Husillos y Álvarez (2008), toman como base el modelo de Ullmann.

(9) En este sentido se puede consultar, entre otros: Carrasco y Larrinaga (1995), Larrinaga et al. (2001), Moneva y Llena (1996, 2000).

(10) Entre otros, el Libro Verde de la Comisión Europea (CEE, 2001), la serie de normas AA1000 (AccountAbility, 2005; 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, 2010a) 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).

para determinar si conceptualmente las empresas de economía solidaria asumen la responsabilidad social en sus principios de actuación.

El principio de *igualdad*, así como el criterio de *transparencia* en estas entidades, 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, 2005; AccountAbility, 2008a; AECA 2004; ISO, 2010). En este sentido se definen, en estos documentos, principios como los de transparencia, inclusividad y materialidad.

Los principios de *empleo, medio ambiente, cooperación y compromiso con el entorno* de la economía solidaria, contienen iniciativas de la responsabilidad social detalladas en normas y documentos nacionales e internacionales, referidas a los grupos de interés.

La tabla siguiente contiene la correlación entre los principios y criterios de la economía solidaria y los contenidos de estos documentos en relación a los aspectos de la responsabilidad social.

TABLA 2. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LOS PRINCIPIOS Y CRITERIOS DE LA ECONOMÍA SOLIDARIA.

Principios y criterios	Aspectos de la responsabilidad social	Documentos y normas
Igualdad	Integración de las necesidades de los grupos de interés, modelos de diálogo y democratización en la toma de decisiones.	CEE (2001: 17) ISO (2010) AccountAbility (2005) AccountAbility (2008a) AECA (2004: 29-39) Forética (2008: 10)
Empleo	Formación, responsabilización, diversidad, salarios justos, igualdad de oportunidades, conciliación vida laboral y personal, salud y seguridad, estabilidad.	CEE (2001: 9-11) AECA (2004: 55) Forética (2008: 15-17)
Medio ambiente	Gestión del consumo de recursos y prevención de impactos ambientales.	CEE (2001: 11-12, 16) AECA (2004: 56) Forética (2008: 19)
Cooperación	Procesos de calidad, fidelización, operaciones comerciales con criterios de responsabilidad, cooperación con otras entidades y alianzas.	CEE (2001: 13-14), AECA (2004: 56) Forética (2008:13-15, 21)
Compromiso con el entorno	Acción social, participación en redes, incardinación económica y social en el entorno local.	CEE (2001: 12-13) AECA (2004: 57) Forética (2008: 18)
Transparencia	Sobre la organización, los impactos económicos, sociales y ambientales y los compromisos asumidos.	CEE (2001: 18) ISO (2010) AccountAbility (2005) AccountAbility (2008a) AECA (2004: 58-60) Forética (2008: 8, 12, 20)

Fuente: elaboración propia

De este análisis se concluye que en las empresas de economía solidaria se distinguen dos dimensiones de responsabilidad: la responsabilidad social y la responsabilidad solidaria¹¹.

Por una parte, la responsabilidad social está implícita en los principios de igualdad, empleo, medio ambiente, cooperación y compromiso con el entorno, que deben estar incardinados en la dirección estratégica y en la gestión de la entidad.

Por otra parte, la responsabilidad solidaria es inherente a la propia definición de estas entidades. Está implícita en el principio de no lucratividad, que establece el objeto social de interés general y la reinversión de los beneficios y además, se encuentra especificada en el principio de empleo por la prioridad del mismo a colectivos desfavorecidos.

Sin embargo, elementos instrumentales de responsabilidad social, como la certificación de los procesos (CEE, 2001: 21; AECA, 2004: 61-62; Forética, 2008) y la verificabilidad de las actuaciones y de la información sobre sostenibilidad emitida (CEE, 2001: 19; ISO, 2010; AccountAbility, 2008b; AECA, 2004: 44, 60-61), no son asumidos de forma explícita por los principios de economía solidaria.

5| ENFOQUE DE LA TRANSPARENCIA EN LA ECONOMÍA SOLIDARIA.

Uno de los requerimientos de la responsabilidad social es la transparencia, es decir, la comunicación de los compromisos e impactos económicos, sociales y ambientales; y de la estructura organizativa y operativa de la entidad.

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 anuales¹², deben elaborar una memoria de actividades¹³. 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 fiscal¹⁴. Cabe mencionar que aquellas entidades registradas como centros

(11) Filantrópica o de acción social en términos de Carroll (1991).

(12) Únicamente balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria según ICAC (2008).

(13) 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. Véase además, la propuesta del contenido de la memoria de actividades en AECA (2010b).

(14) Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

especiales de empleo y empresas de inserción, independientemente de su forma jurídica, deben presentar una memoria social ante el órgano registral competente¹⁵.

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).

En AECA (2005) se otorga prioridad al modelo de GRI y se formula una base sólida para determinar el alcance de la emisión de información sobre sostenibilidad. La pieza angular del documento es la definición de unas hipótesis básicas que permiten delimitar los límites de la información, es decir, establecer qué información resulta material y relevante. La hipótesis de entidad permite determinar los límites organizativos y operativos, la hipótesis de devengo se refiere a los límites temporales y la hipótesis de materialidad se refiere a la determinación de la información que resulte relevante para los grupos de interés.

La aplicación de las hipótesis de AECA a las entidades de economía solidaria, nos lleva a realizar una serie de consideraciones. En cuanto a la *hipótesis de entidad*, la definición de los límites de la información irá en línea con el planteamiento operativo, considerando únicamente los impactos directos (por razones de economicidad de la información). La *hipótesis del devengo* nos lleva a considerar que la información debe incluir los impactos presentes y futuros de las actuaciones de la empresa. En cuanto a la *hipótesis de materialidad*, la forma en la que una empresa de economía solidaria desarrolla la aplicación de sus principios resulta relevante a efectos de información. En este sentido, la transparencia en las empresas de economía solidaria debe centrarse 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).

Considerando únicamente los impactos directos bajo la hipótesis de entidad, en una empresa de economía solidaria la emisión de información debe permitir analizar:

- La aplicación de los principios de economía solidaria en base a la hipótesis de materialidad y los objetivos de mejora planteados para cada principio.

(15) 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.

- La actuación e impactos económicos, sociales y ambientales (AECA, 2005: 23), presentes y futuros de la empresa en base a la hipótesis del devengo.

Los principales impactos sociales en estas entidades se derivan de la aplicación de su objeto social y los económicos de la reinversión de los beneficios. 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 al proceso productivo¹⁶, así como los ingresos derivados de la obtención de subvenciones y donaciones. En segundo lugar, la creación y la estabilidad de empleo generado o de otras relaciones comerciales con colectivos determinados implican impactos susceptibles de monetización, con consecuencias a largo plazo, que por la hipótesis de devengo deben ser incluidos en la información sobre sostenibilidad.

En las entidades sin fines lucrativos, los centros especiales de empleo y las empresas de inserción, existe la obligatoriedad de elaborar una memoria de actividades y, evidentemente, las cuentas anuales. La comunicación externa voluntaria de estos documentos, supone un ejercicio de transparencia sobre sus principales impactos económicos y sociales, sin que implique un coste adicional para la entidad.

Comparando esta información obligatoria, con el nivel de aplicación C de GRI, concluimos que cubre más de la mitad de los contenidos de este primer nivel¹⁷. 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. Además no contradicen posibles restricciones de economicidad y razonabilidad en la elaboración de información.

6| LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA ECONOMÍA SOLIDARIA EN EL ÁMBITO GEOGRÁFICO DE LES ILLES BALEARS: POSICIONAMIENTOS Y EVIDENCIA.

6.1. Metodología del estudio.

El estudio que se presenta tiene como objetivos examinar la realidad de la transparencia informativa de las entidades de economía solidaria en la comunidad autónoma de les Illes

(16) 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.

(17) 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).

Baleares, y concretar las variables que condicionan la divulgación de información en términos de los grupos de interés de poder, el tamaño de la organización y la postura estratégica en base al modelo teórico de Ullmann (1985).

En primera instancia se identificaron, a través de fuentes legitimadas¹⁸, las cuarenta entidades que forman parte de la economía solidaria en Illes Balears, su forma jurídica y objeto social; concretando si se encontraban adheridas a REAS. Posteriormente se obtuvieron las cuentas anuales y, en su caso, las memorias de actividades del ejercicio 2008, a través del registro mercantil y del registro de entidades jurídicas o bien por que las proporcionaron las propias entidades. En este sentido se comprobó el cumplimiento de las obligaciones en materia de información económica y social, de treinta organizaciones¹⁹. Con ello, se analizaron las principales magnitudes económicas, patrimoniales y sociales; en especial, el tamaño de las entidades, las fuentes principales de recursos, la reinversión de beneficios y el empleo generado de las entidades de las que se obtuvo información.

A pesar de que variables contables y de mercado han sido utilizadas para explicar la emisión de información sobre sostenibilidad en empresas mercantiles, en las entidades no lucrativas, la información estrictamente económica no es representativa de su rendimiento como indica Socías (1999: 62). Dada la no lucratividad de las empresas de economía solidaria, la existencia de posibles diferencias en la estructura de las fuentes de recursos según la configuración jurídica y los diferentes sectores de actividad, se ha considerado analizar el tamaño de la entidad en términos mercantiles, como posible condicionante en la emisión de información sobre sostenibilidad.

Con el objetivo de analizar la postura estratégica de las entidades, se optó por adoptar una metodología que permitiera llegar al universo del colectivo completo, mediante la realización de un cuestionario estructurado, formado por preguntas cualitativas con selección de respuestas cuantificables en escala de cinco puntos (Likert, 1932).

Se abarcaron dos perspectivas: la aplicación del principio de igualdad y el posicionamiento ante la transparencia. Así, en primer lugar, se incluyeron cuestiones sobre la integración de las demandas de grupos de interés para concretar la postura estratégica de las entidades y, en segundo lugar, aspectos sobre el posicionamiento en la emisión de información voluntaria en términos de inconvenientes y motivaciones al respecto.

Colaboraron en el estudio dieciocho de las cuarenta entidades. Si bien se descartó una de ellas debido al bajo índice de respuesta a los ítems planteados en el cuestionario. En

(18) REAS y Conselleria de Turisme i Treball del Govern de les Illes Balears.

(19) Otras dos entidades ofrecen en su página web cuentas anuales y memorias de actividades. Aunque no se ha podido constatar su depósito en el órgano competente, hemos considerado el cumplimiento de sus obligaciones por lo que a la elaboración de información respecta.

consecuencia, la tasa de respuestas válidas fue de diecisiete entidades, un cuarenta y dos por ciento. De éstas, catorce eran entidades no lucrativas, sobre un total de veintidós. Solamente tres de las dieciocho sociedades mercantiles participaron en el estudio.

En la tabla siguiente puede observarse la distribución de las entidades en función de la forma jurídica, su participación en la investigación y el cumplimiento de sus obligaciones en materia de información económica y social.

TABLA 3.- LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOLIDARIA EN ILLES BALEARS SEGÚN SU FORMA JURÍDICA, PARTICIPACIÓN EN EL ESTUDIO Y CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES EN MATERIA DE INFORMACIÓN.

Entidades	Han participado en el estudio			No han participado en el estudio			Totales
	Cumplen obligaciones	No se constata si cumplen obligaciones	Subtotal	Cumplen obligaciones	No se constata si cumplen obligaciones	Subtotal	
No Lucrativas	14	0	14	5	3	8	22
Mercantiles	3	0	3	10	5	15	18
Totales	17	0	17	15	8	23	40

Fuente: elaboración propia

En adición, se analizó la información corporativa, correspondiente al ejercicio 2008, que emitieron estas entidades a través de la red. Se concretó la tipología de información económica, social y ambiental emitida. En primer lugar, comparando la divulgación de información con la requerida en las cuentas anuales y en las memorias de actividades. En segundo lugar, determinando si la información incluía los contenidos del primer nivel de aplicación de GRI (2006).

6.2. Configuración de la economía solidaria en Illes Balears.

De las cuarenta entidades de economía solidaria en Illes Balears operativas en 2008, un cincuenta y cinco por ciento están constituidas sin ánimo de lucro y un cuarenta y cinco por ciento como sociedades anónimas y limitadas. El objeto social prioritario de estas entidades es la integración laboral de personas en riesgo de exclusión. En este sentido, un sesenta y dos por ciento de las organizaciones están registradas como centros especiales de empleo y empresas de inserción, un veintitrés por ciento corresponde a otras entidades también dedicadas a la integración laboral y un quince por ciento a aquellas que tienen como objeto social el comercio justo. Por ámbito geográfico, el ochenta por ciento son entidades locales²⁰ y, el resto corresponde a delegaciones de grandes organizaciones que operan a nivel nacional.

(20) De ellas, únicamente dos, son grandes entidades.

En 2008 los ingresos derivados de la actividad mercantil de las entidades de las que se obtuvo información, ascendieron al cincuenta y ocho por ciento de los ingresos de explotación. La obtención de subvenciones se elevó al treinta y ocho por ciento y, un cuatro por ciento, correspondió a cuotas de usuarios y asociados. En cualquier caso, las entidades sin ánimo de lucro tienen una dependencia alta de subvenciones, superior a la media, mientras que en las sociedades mercantiles es mínima.

La reinversión de los beneficios es la tónica general de la totalidad de las entidades, incluso en las mercantiles, que no repartieron beneficios en los últimos tres ejercicios. Si bien debemos puntualizar que en éstas últimas la obtención de beneficios es bastante limitada, y gran parte de las entidades tuvieron pérdidas en ejercicios anteriores.

El empleo en la economía solidaria en 2008 arrojó la cifra de 1.654 personas ocupadas, que corresponde a medio punto de la ocupación balear (CES, 2009). De esta cifra de empleo, un cuarenta por ciento, corresponde a personas con discapacidad y otros perfiles en riesgo de exclusión. Destaca la estabilidad de la contratación, con un porcentaje de empleo indefinido del setenta y cuatro por ciento, once puntos por encima de la contratación estable media en la economía balear en el mismo ejercicio.

Con este análisis previo, se contrastó el cumplimiento de los preceptos, fijados en los principios de economía solidaria (REAS, 1998), en cuanto a la no lucratividad, el objeto social, la estabilidad del empleo y el acceso al mismo a colectivos desfavorecidos.

6.3. Los grupos de interés relevantes en la economía solidaria.

La visión restringida de la consideración de los grupos de interés²¹, focaliza su atención hacia aquellos con relevancia directa para la supervivencia de la entidad. Esta consideración restringida implica en términos de Mitchell, Agle y Wood (1997), que cualquier organización centra sus estrategias hacia grupos de interés que cuentan con uno o más de los siguientes atributos: poder en términos de control de recursos requeridos por la organización²², legitimidad moral o bien contractual y urgencia en las demandas.

Bajo estas premisas, en las empresas de economía solidaria, los grupos de interés de la organización con legitimidad contractual son los clientes, la administración pública, los aportantes privados y los trabajadores.

Además, los clientes pueden ser considerados por una entidad de economía solidaria como un grupo de interés de poder. En el mismo sentido, podemos considerar a la administración

(21) En contraposición de la visión amplia de los mismos que incluye a “cualquier grupo o individuo que puede afectar o es afectado por las decisiones de una organización” (Freeman, 1984: 46).

(22) Pfeffer y Salancik (2003)

pública como grupo de interés, en aquellas entidades que al estar constituidas sin ánimo de lucro tienen una dependencia alta de recursos públicos. Según el estudio efectuado, en Illes Balears, a excepción de unos pocos casos, las entidades de economía solidaria no lucrativas están en esta situación, ya que obtienen ingresos que provienen en más de un cincuenta por ciento de recursos aportados por la administración pública, vía subvenciones y a través de contratos públicos. Para estas entidades, se trata de un grupo de interés dominante (Mitchell, Agle y Wood, 1997: 876). Como indica Roberts (1992: 602), si una organización percibe a la administración pública como un grupo de interés de poder, la divulgación de información puede ser usada como estrategia para satisfacer sus demandas²³. En este sentido, cabe esperar mayores niveles de transparencia en las entidades con una alta dependencia de los recursos de la administración.

Por otra parte, las aportaciones privadas tienen un peso poco relevante en las entidades sin ánimo de lucro y nulo en empresas mercantiles, con lo que podemos decir, a priori, que a pesar de su legitimidad, no constituyen un grupo de interés de poder para la organización.

Buena parte de los trabajadores de la economía solidaria son personas con perfiles en riesgo de exclusión. Constituyen un grupo de interés con legitimidad legal hacia la organización, fundamentalmente porque, de forma mayoritaria, el objeto social de estas entidades gira en torno a la integración socio-laboral de estos colectivos. Se trata de un grupo de interés con una relación de dependencia de la organización, cuyas demandas serán atendidas dependiendo de la urgencia de las mismas.

6.4. La postura estratégica de las entidades de economía solidaria.

La identificación e integración de las demandas de los grupos de interés en las estrategias de la organización indica, en términos de Freeman (1984), una postura activa en la gestión social. En las empresas de economía solidaria, el principio de igualdad comporta, como hemos analizado, la consideración de las necesidades de todos los grupos de interés con los que se relaciona la entidad. En este sentido, podemos establecer que la adhesión a REAS, podría revelar una primera aproximación a una postura activa en estas entidades.

De la totalidad de las entidades de economía solidaria en Illes Balears, únicamente diez están asociadas a REAS y han colaborado en el estudio. Se trata de entidades sin ánimo de lucro que, a priori, con su adhesión se han comprometido a aplicar los principios establecidos. A pesar de ello, para concretar la postura estratégica real, el diseño del

(23) La administración pública balear impulsa desde la Dirección General de Responsabilidad Social Corporativa, políticas activas de fomento de la responsabilidad social, el diálogo con los grupos de interés y la transparencia, así como el establecimiento de cláusulas sociales sobre responsabilidad social para acceder a contratos públicos de provisión de bienes y servicios a los que estas entidades acceden de forma habitual (DGRSC, 2008).

cuestionario incluyó ítems relativos a la valoración²⁴ de la integración de las demandas de los grupos de interés. Se consideraron tanto aquellos con una vinculación contractual con la organización: trabajadores, clientes, administración, donantes y proveedores. Además se consideraron aquellos grupos de interés no organizacionales: agentes sociales y otras entidades de la economía solidaria.

TABLA 4.- LA INTEGRACIÓN DE LAS DEMANDAS DE LOS GRUPOS DE INTERÉS EN LA ECONOMÍA SOLIDARIA.

La entidad integra las demandas de:	Porcentaje de entidades					Media	Desv. Stand.
	1	2	3	4	5		
Trabajadores	5,88%	11,76%	5,88%	52,94%	23,53%	3,76	1,15
Clientes	11,76%	17,65%	5,88%	41,18%	23,53%	3,47	1,37
Administración pública	17,65%	0,00%	11,76%	58,82%	11,76%	3,47	1,28
Donantes	35,29%	11,76%	11,76%	29,41%	11,76%	2,71	1,53
Proveedores	29,41%	5,88%	29,41%	17,65%	17,65%	2,88	1,50
Agentes sociales	23,53%	5,88%	29,41%	23,53%	17,65%	3,06	1,43
Otras entidades ec.solidaria	35,29%	11,76%	23,53%	17,65%	11,76%	2,59	1,46

Los resultados revelan la importancia otorgada por las entidades a las demandas de los trabajadores, como grupo de interés con legitimidad y a las de los clientes y administración pública, como grupos de interés con legitimidad y poder. De forma moderada se consideran las demandas de otros colectivos: agentes sociales, donantes, proveedores y otras entidades del sector.

Un análisis individualizado de las respuestas de cada una de las entidades ha servido de base para determinar su postura estratégica activa o pasiva. Dada la importancia de los grupos de interés organizacionales con legitimidad y poder, se consideró como postura activa la obtención de valoraciones medias de cuatro puntos en la integración de las demandas de

(24) En escala de 1 a 5; 1=totalmente en desacuerdo, 2=en desacuerdo, 3=moderadamente de acuerdo, 4=de acuerdo, 5=totalmente de acuerdo.

los trabajadores, clientes y administración pública en entidades sin ánimo de lucro; y de trabajadores y clientes en sociedades mercantiles²⁵.

Así, nueve entidades muestran una postura activa en la integración de las demandas de los grupos de interés. Se trata de cuatro entidades locales²⁶ adheridas a REAS, constituidas sin ánimo de lucro y con una dependencia alta de los recursos procedentes de la administración pública, tres delegaciones de grandes entidades nacionales y una sociedad mercantil local. En relación a las ocho entidades con una postura pasiva, destacar que cinco de ellas se encuentran adheridas a REAS y cuatro no dependen de recursos públicos de forma relevante.

6.5. Posicionamientos de la economía solidaria respecto a la información sobre sostenibilidad.

Las cuestiones relativas al posicionamiento de las entidades objeto de estudio en relación a la transparencia se centraron en conocer qué dificultades o inconvenientes consideran las entidades y cuáles son los principales motivos para la emisión de información sobre sostenibilidad.

En cuanto a los inconvenientes se articularon en torno a dos grandes posturas. Una primera, relativa a la consideración prioritaria de los costes de la emisión, la inercia de la entidad, el desconocimiento y la dificultad en la medición de aspectos sociales y ambientales. Otra posición, referente a una actitud reacia, que considera como aspectos principales el mantenimiento de la confidencialidad, la interpretación negativa que pudiera hacerse de la información, la actitud y la rigidez de la organización al respecto y la consideración de que podría darse información sobre aspectos negativos.

Respecto a las motivaciones para la divulgación de información se incluyeron ítems sobre el cumplimiento de la legalidad, la imagen, la legitimidad de la entidad, el márketing y diferenciación respecto a otras entidades, las presiones de los grupos de interés, la influencia de percepciones, la obtención de financiación pública o bien por la asunción de la responsabilidad social hacia los grupos de interés. En adición se incluyó una cuestión sobre la consideración de que no es necesario publicar información voluntaria.

(25) Además se pudo comprobar que en estas entidades, las medias globales de la integración de las demandas de todos los grupos de interés eran superiores a tres puntos.

(26) Dos de ellas, grandes organizaciones.

TABLA 5. “RESULTADOS SOBRE LA CONSIDERACIÓN DE LAS DIFICULTADES PARA EMITIR INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD”

Las dificultades para la divulgación radican:	Porcentaje de entidades						Media	Desv. Stand.
	1	2	3	4	5	NS/NC		
Los costes que ello supone	17,65%	17,65%	17,65%	11,76%	35,29%	0,00%	3,22	1,53
La inercia operativa de la entidad	17,65%	5,88%	29,41%	17,65%	29,41%	0,00%	3,24	1,41
La medición de determinados aspectos	11,76%	5,88%	17,65%	35,29%	23,53%	5,88%	3,50	1,39
El desconocimiento	23,53%	23,53%	5,88%	11,76%	29,41%	5,88%	3,00	1,63
Mantener la confidencialidad	41,18%	23,53%	17,65%	11,76%	5,88%	0,00%	2,14	1,20
La interpretación que podría hacerse de la información	29,41%	17,65%	35,29%	11,76%	5,88%	0,00%	2,42	1,24
La actitud tomada por la dirección en este sentido	52,94%	17,65%	17,65%	5,88%	5,88%	0,00%	1,90	1,28
La rigidez de la estructura organizativa	35,30%	25,49%	19,61%	9,80%	3,92%	5,88%	2,18	1,16
La consideración de que podrían salir a la luz aspectos negativos	47,06%	35,29%	5,88%	5,88%	5,88%	0,00%	1,76	0,93

TABLA 6. "RESULTADOS SOBRE LA CONSIDERACIÓN DE LAS MOTIVACIONES PARA EMITIR INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD"

Las dificultades para la divulgación radican:	Porcentaje de entidades						Media	Desv. Stand.
	1	2	3	4	5	NS/NC		
Para cumplir con la legalidad	5,88%	5,88%	17,65%	23,53%	41,18%	5,88%	3,76	1,32
Anticiparse a las regulaciones	5,88%	11,76%	29,41%	23,53%	17,65%	11,77%	3,38	1,17
Por imagen pública	11,76%	5,88%	17,65%	23,53%	35,29%	5,88%	3,71	1,40
Para que la entidad esté legitimada	5,88%	5,88%	29,41%	17,65%	29,41%	11,76%	3,76	1,20
Por márqueting	5,88%	23,53%	11,76%	11,76%	41,18%	5,88%	3,67	1,42
Por diferenciarse de la competencia	11,76%	11,76%	17,65%	11,76%	41,18%	5,88%	3,49	1,54
Por presiones de los grupos de interés	29,41%	11,76%	23,53%	11,76%	11,76%	11,76%	2,55	1,43
Para influenciar percepciones	11,76%	5,88%	29,41%	11,76%	23,53%	17,65%	3,32	1,41
Para obtener financiación pública	5,88%	0,00%	29,41%	17,65%	35,29%	11,76%	3,96	1,07
Por responsabilidad social hacia los grupos de interés	0,00%	0,00%	17,65%	23,53%	52,94%	5,88%	4,29	0,83
No es necesario publicar información más allá de la obligatoria	47,06%	17,65%	11,76%	5,88%	11,77%	5,88%	2,20	1,42

El principal argumento en la consideración de dificultades en la emisión de información, radica en la medición de determinados aspectos. En este sentido un 58,82 % de las entidades, están de acuerdo o totalmente de acuerdo en que éste es el inconveniente principal, seguido de la inercia de la entidad y de los costes de la emisión.

Alrededor de la mitad de las entidades, están en cierta medida de acuerdo en considerar como inconveniente la interpretación que podría hacerse de la información. Sobre el mantenimiento de la confidencialidad es interesante destacar que una parte importante, un 35,29 % están entre moderada y totalmente de acuerdo.

Se pueden identificar de forma separada entidades con una postura más accesible en relación a la transparencia ya que no han considerado ni una valoración moderada de cuestiones sobre la confidencialidad o la interpretación externa de la información. De otra parte encontramos otras entidades con una actitud de recelo superior. Un análisis detallado de las entidades más abiertas permite comprobar que se trata de seis organizaciones adheridas a REAS y tres entidades nacionales, siete de las cuales han mostrado una postura estratégica activa en la consideración de las demandas de los grupos de interés. Por otro lado, las otras dos entidades locales consideradas activas, se muestran relativamente reticentes en torno a la transparencia.

En relación a las motivaciones para emitir información, las entidades han priorizado la asunción de responsabilidad social hacia los grupos de interés. En este sentido están de acuerdo con ello, la práctica totalidad de las entidades. A esta consideración le siguen en orden de importancia, la obtención de financiación pública y el cumplimiento de la legalidad. Así, un 82,36 % de las entidades están de acuerdo en menor o mayor medida, en que éstas son las motivaciones principales para emitir información.

Se advierte en este sentido que las entidades que han valorado estos dos aspectos de forma prioritaria son, fundamentalmente, entidades con una dependencia alta de fondos de la administración. Por tanto resulta obvio que focalizan sus estrategias de comunicación hacia un grupo de interés de poder, como fuente de recursos y como actor demandante de información.

En orden de relevancia le siguen la legitimidad y la imagen social. Seguidamente y en menor medida, nos encontramos con las motivaciones en torno a la diferenciación de la competencia y el marketing. Alrededor de la mitad de las entidades están de acuerdo o totalmente de acuerdo con estos dos últimos aspectos, la mayoría de las cuales no obtienen recursos públicos.

Sobre la emisión de información para influenciar percepciones, bastante más de la mitad de las entidades está de acuerdo, al menos de forma moderada, siendo un aspecto que denota la asunción de estrategias relacionadas con la manipulación.

Bajo el prisma de la Teoría de los Stakeholders, se adopta una postura pragmática que indica que la organización reconoce a sus grupos de interés principales e intenta actuar de forma que le beneficien. La configuración de las entidades participantes en el estudio y su mayoritaria dependencia económica de recursos públicos, explica por qué se da importancia a la obtención de la financiación y al cumplimiento de la legalidad. Se puede deducir que focalizan sus estrategias comunicativas hacia el grupo de interés de mayor poder, la administración pública, en aras a obtener su aprobación y apoyo económico.

6.6. La divulgación de información sobre sostenibilidad en la economía solidaria.

Con la finalidad de analizar la aplicación del requerimiento de transparencia de los principios de economía solidaria, se analizó la tipología de información corporativa que publicaron las entidades objeto del estudio correspondiente al ejercicio 2008, llevando a cabo una comparación con los contenidos de GRI (2006)²⁷.

De las diecisiete entidades que han formado parte del estudio, diez publicaron su memoria en el ejercicio 2008 a través de la red, siete entidades no lucrativas adheridas a REAS y otras tres entidades nacionales²⁸.

Se distinguen, en primer lugar, pequeñas entidades locales que ofrecen información económica sobre los componentes de ingresos y gastos de la cuenta de resultados, sobre la estructura de gobierno, actividades, beneficiarios y empleo generado por categoría y tipo de contrato; así como el detalle de organismos y administraciones públicas que aportan recursos. La comunicación de información externa es inferior a la obligatoria y resulta mínima al no cubrir más de una tercera parte de los contenidos del primer nivel de GRI.

Por otra parte, las tres entidades de ámbito nacional y las dos organizaciones locales de gran tamaño emiten información corporativa que incluye la declaración del máximo responsable, la estructura de gobierno, el compromiso con principios o normas relativos a la responsabilidad social, un mayor detalle de datos económicos sobre ingresos y gastos, la descripción exhaustiva de actividades y beneficiarios, el empleo generado, actuaciones en el ámbito de la formación y la salud laboral y la especificación de entidades colaboradoras y financieradoras. La información económica no corresponde a las cuentas anuales completas, a excepción de un caso, sin embargo la información social sobre actividades es prolífica. Tres organizaciones enuncian su compromiso con el medio ambiente, pero sin especificar impactos ni consumos y dos mencionan su enfoque de gestión con grupos de interés, pero solamente una ofrece resultados sobre la integración de sus demandas y su satisfacción. La aplicación de los contenidos del nivel C es media y dependiendo de los casos se cubren entre un 52 y un 60 % de los mismos.

En base al modelo de Ullmann (1985) se determinó la clasificación de las entidades en las ocho situaciones definidas en función de la dependencia de la administración pública en términos de grupo de interés de poder, la postura estratégica adoptada y el tamaño de la organización.

(27) Si las entidades cumplían con los contenidos del nivel C, se pasaba a analizar en siguiente nivel.

(28) Todas ellas, cumplieron con las obligaciones legales en torno a la elaboración y depósito, en su caso, de información económica y social. De las veintitrés entidades de la economía solidaria que no participaron en el estudio, veinte no emitieron ningún tipo de información corporativa y tres, grandes entidades nacionales, sí lo hicieron.

Desde una perspectiva teórica, la emisión de información sobre sostenibilidad debería ser superior en las organizaciones que han demostrado una postura activa en la integración de las demandas de sus grupos de interés de poder y un posicionamiento abierto en torno a la transparencia, siendo además el tamaño y el ámbito geográfico de sus actividades, otros determinantes a considerar.

En este sentido, se comprobó que se cumplen de forma general las expectativas sobre la divulgación de información. Las entidades con un mayor nivel de transparencia han demostrado una postura estratégica activa y abierta. Corresponden a grandes organizaciones locales con una dependencia alta de la administración pública y a entidades nacionales que no dependen de forma prioritaria de recursos públicos. Sin embargo, dos grandes entidades nacionales no emitieron información, a pesar de su dependencia económica pública e independientemente de su postura estratégica.

En pequeñas entidades locales, la dependencia de fondos públicos condiciona, en general, la emisión de información mínima, a pesar de que su postura estratégica sea pasiva y de que se muestren reticentes a la divulgación de información.

La tabla siguiente recoge los resultados comentados hasta el momento.

TABLA 7. ASPECTOS DETERMINANTES DE LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA ECONOMÍA SOLIDARIA EN ILLES BALEARS.

Situación (Ullman)	N.º Entidades	Dependencia de recursos públicos	Postura estratégica	Tamaño	Ámbito	Cobertura Nivel C (GRI)
1	2	Alta	Activa	Grande	Local	58-60 %
	1	Alta	Activa	Grande	Nacional	0 %
2	1	Alta	Activa	Pequeño	Local	26 %
	1	Alta	Activa	Pequeño	Local	32 %
3	3	Baja	Activa	Grande	Nacional	52-58 %
4	1	Baja	Activa	Pequeño	Local	0 %
5	1	Alta	Pasiva	Grande	Nacional	0 %
6	1	Alta	Pasiva	Pequeña	Local	32 %
	2	Alta	Pasiva	Pequeña	Local	0 %
7	0	Baja	Pasiva	Pequeña	-	0 %
8	2	Baja	Pasiva	Pequeña	Local	32 %
	2	Baja	Pasiva	Pequeña	Local	0 %

Fuente: elaboración propia basado en Ullmann (1985)

7 CONCLUSIONES

En este trabajo hemos pretendido avanzar en el conocimiento de las empresas de economía solidaria, en cuyos rasgos definitorios se incluyen la aplicación de elementos de responsabilidad social y transparencia informativa.

Desde un enfoque teórico se ha podido comprobar que los principios y criterios de la economía solidaria contemplan dos dimensiones de la responsabilidad. En primera instancia la responsabilidad solidaria, incardinada en el principio de no lucratividad y en el interés general de estas entidades. En segundo lugar, los principios integran los aspectos fundamentales de la responsabilidad social, como la consideración de las demandas de los grupos de interés (principio de igualdad), la emisión de información voluntaria (criterio de transparencia) y las iniciativas responsables en el ámbito de la gestión (empleo, medio ambiente, cooperación y compromiso con el entorno). Sin embargo, determinados aspectos como la certificación de procesos y la verificación de informes de sostenibilidad 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 que asuma un verdadero compromiso social.

La emisión de información sobre sostenibilidad en las empresas de economía solidaria, se configura como un elemento diferenciador que puede aportar legitimidad a estas organizaciones. La divulgación voluntaria de la información económica y social que deben elaborar por imperativo legal, permitiría a los usuarios valorar sus principales impactos económicos y sociales. Además la mencionada información cubre alrededor de la mitad de los contenidos exigidos en el primer nivel de aplicación de GRI. En adición, la elaboración por parte de estas entidades de información específica relativa al compromiso, las actuaciones y los resultados de la aplicación de los principios de economía solidaria, cubriría los aspectos adicionales para evaluar su responsabilidad social.

Además del enfoque teórico de la responsabilidad social implícita en la economía solidaria, se ha efectuado un estudio aplicado en torno a las variables que determinan la transparencia informativa de las entidades que operan en Illes Balears y su posicionamiento al respecto.

Destacar que, en relación a las obligaciones en materia de información económica y social, las empresas de economía solidaria cumplen mayoritariamente con la elaboración y depósito de cuentas anuales y memorias de actividades.

De la totalidad de las empresas de economía solidaria se constató la ausencia de participación en el estudio de aquellas con forma jurídica de sociedad mercantil que actúan en el ámbito local, lo cual constituye a nuestro entender un hecho representativo de su poca accesibilidad. Se pudo constatar además, que a pesar de que estas entidades atienden

mayoritariamente a sus obligaciones legales en materia de información económica, la divulgación voluntaria es absolutamente inexistente.

En referencia a la postura estratégica de las entidades participantes en el estudio, en relación a la integración de las demandas de los grupos de interés, destacar que algo más de la mitad de las mismas mantienen una postura activa, centrada en grupos de interés organizacionales, como los trabajadores, la administración pública y los clientes. Se trata en general, de entidades locales adheridas a REAS constituidas sin ánimo de lucro, con una dependencia económica prioritaria de recursos de la administración y, de otro lado, de grandes entidades nacionales que operan en Illes Balears.

Las empresas de economía solidaria con una postura pasiva son pequeñas entidades en las que la dependencia de recursos públicos no influye en su postura estratégica. La mayoría de estas entidades están adheridas a REAS. A pesar de que a priori asumen sus principios de actuación, no se puede concluir que la adhesión garantice la consecución del principio de igualdad, es decir, la efectiva integración de las demandas de los grupos de interés.

Los posicionamientos sobre la transparencia de las entidades analizadas demuestran que las principales dificultades en la divulgación de información derivan de los costes de elaborar la información, la inercia de la organización y la dificultad de medir ciertos aspectos. Pero también traslucen posturas reticentes derivadas de la confidencialidad y la interpretación que podría hacerse de la información publicada.

Como principales motivos para la divulgación de información se prioriza la obtención de financiación pública y el cumplimiento de la legalidad, en línea con el planteamiento teórico relativo al principal grupo de interés en términos de poder: la administración pública (aportante de recursos de forma relevante y demandante de información).

En torno a la Teoría de los Stakeholders no se adopta una postura de compromiso, sino que ésta es eminentemente pragmática, de forma que en relación a la emisión de información sobre sostenibilidad, se pretende alcanzar legitimidad del grupo de interés dominante, en especial para atender sus expectativas y obtener financiación externa.

El análisis de la información emitida por las empresas de economía solidaria revela que la emisión de información voluntaria es superior en las entidades locales de mayor tamaño y en algunas de las grandes entidades nacionales. Casi todas ellas han mostrado además una postura estratégica activa. La información divulgada refleja los contenidos de las memorias de actividades, y la información económica se refiere en general, a las fuentes de ingresos y a los gastos por naturaleza o por programas o actividades. Con ello quedan cubiertos más de la mitad de los contenidos del primer nivel de aplicación de GRI.

A pesar de que la aplicación de los principios de no lucratividad y empleo quedan evidenciados, las referencias a los compromisos sobre el resto de principios son meramente enunciativos. En este sentido, no se recogen aspectos relevantes sobre la integración de expectativas de los grupos de interés, ni información sobre impactos ambientales u otras externalidades negativas, de forma que su responsabilidad social no puede evaluarse en todos sus ámbitos.

En las pequeñas entidades encontramos dos situaciones sobre la divulgación de información. En entidades adheridas a REAS y con una dependencia económica alta de la administración pública, la información emitida es inferior a la información económica y social que deben elaborar, y no cubre más de un tercio del nivel C de GRI, con lo que se puede concluir que no pone de manifiesto elementos de su responsabilidad social. Por otra parte, en el resto de entidades no adheridas a esta plataforma y en la totalidad de las configuradas como sociedades mercantiles, la emisión de información voluntaria en la triple dimensión económica, social y ambiental es nula.

Se ha podido constatar que las entidades con mayores niveles de emisión de información son grandes organizaciones que muestran posturas estratégicas activas hacia sus grupos de interés. Si bien no podemos concluir de forma taxativa que el tamaño implique en todos los casos, ni la divulgación de información, ni la adopción de estrategias activas. En pequeñas entidades la dependencia de la administración es el determinante prioritario para una tímida emisión de información, que resulta todavía menos profunda que en las grandes empresas. En cualquier caso, la transparencia se da con fines utilitaristas para que el grupo de interés de poder apruebe la gestión de la entidad y en aras a responder de las actuaciones por las que han recibido recursos o para acceder a ellos en un futuro.

8. ANEXO: ENTIDADES DE ECONOMÍA SOLIDARIA EN ILLES BALEARS. FORMA JURÍDICA, PARTICIPACIÓN EN EL ESTUDIO Y ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN OBLIGATORIA.

ENTIDAD Y FORMA JURÍDICA	Participación en el estudio		Constatación cumplimiento obligaciones informativas	
	Afirmativo	Negativo	Afirmativo	Negativo
Entidades no lucrativas				
ASOCIACIÓN AMADIP-ESMENT	Sí		Sí	
ASOCIACIÓN APROCÉM – APROSCOM		No	Sí	
ASOCIACIÓN ATENEU ALCARI	Sí		Sí	
ASOCIACIÓN CASAL DE LA PAU - S'ALTRA SENALLA MANACOR	Sí		Sí	
ASOCIACIÓN DEFORSAMAR	Sí		Sí	
ASOCIACIÓN ESTEL NOU – ASANIDESO		No	Sí	
ASOCIACIÓN FINESTRA AL SUD - S'ALTRA SENALLA INCA	Sí		Sí	
ASOCIACIÓN GIRASOL		No		No
ASOCIACIÓN S'ALTRA SENALLA DE PALMA	Sí		Sí	
FUNDACIÓN DEIXALLES	Sí		Sí	
FUNDACIÓN ES GARROVERS	Sí		Sí	
FUNDACIÓN INSTITUCIÓ NATZARET		No	Sí	
FUNDACIÓN INTERMÓN OXFAM – TIENDA DE COMERCIO JUSTO PALMA	Sí		Sí	
FUNDACIÓN ISLA		No		No
FUNDACIÓN LA SAPIÈNCIA	Sí		Sí	
FUNDACIÓN VÀLIDS ARTESANS		No		No
FUNDACIÓN VICENTE FERRER – TIENDA DE COMERCIO JUSTO PALMA ¹	Sí		Sí	
CÀRITAS MALLORCA – TALLER DE OCUPACIÓN	Sí		Sí	
CÀRITAS MENORCA – TIENDA DE COMERCIO JUSTO	Sí		Sí	
COOPERATIVA SIN ÁNIMO DE LUCRO SUPORT SOCIAL	Sí		Sí	
COOPERATIVA SIN ÁNIMO DE LUCRO SERVEIS DE SUPORT I ACCESIBILITAT	Sí		Sí	
ONCE. DELEGACIÓN TERRITORIAL DE LES ILLES BALEARS		No	Sí	
Entidades mercantiles				
BALEAR DE REPARTO, S.L.		No	Sí	
CAP DE LLEVANT DE MENORCA, S.L.		No	Sí	
CENTRE TÈCNIC ELECTROSOLAR, S.L.		No		No
CLARO SOL INTEGRAL BALEARES, S.L.		No		No
GABINET BALEAR D'INVERSIONS I SERVEIS, S.L.		No	Sí	
GELIM BALEARES, S.A.		No	Sí	
ISLA CENTINELA, S.L.		No	Sí	
LLIGALL, S.L.		No		No
MAGIC WATCH, S.L.		No		No
MESVALID, S.L.		No		No
PER ENVANT, S.L.	Sí		Sí	
PROYECTOS INTEGRALES DE LIMPIEZA, S.A. – CORPORACIÓN ONCE	Sí		Sí	
SEGURSA.		No	Sí	
SEMPRE VERD, S.L.		No	Sí	
SERVEIS INTEGRALS DE FINQUES URBANES, S.L.		No	Sí	
SOPORTE INFORMÁTICO DE BALEARES, S.L.		No	Sí	
SUCSVALIDS, S.L.		No	Sí	
VIAJES 2000, S.A. – CORPORACIÓN ONCE	Sí		Sí	

¹ Esta entidad colaboró en el estudio, sin embargo el cuestionario no se consideró válido por el bajo índice de respuestas a los ítems y no se consideró a efectos de la investigación.

BIBLIOGRAFÍA

- AccountaAbility (2005): AA1000SES. Stakeholder Engagement Standard. 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 (2010a): *Normalización de la información sobre responsabilidad social corporativa*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- AECA (2010b): *Los estados contables en las entidades sin fines lucrativos*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- Arcas, N. y 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.
- Barea, J. (1990): “Concepto y agentes de la economía social”, *CIRIEC ESPAÑA, revista de economía pública, social y cooperativa*, 8, 109-117.
- Borzaga, C. y Defourny, J. (2001): *The emergence of social enterprise*. Ed. Routledge, London.
- Borzaga, C.; Gui, B. y Povinelli, F. (1997): “Inserción por el trabajo de personas desfavorecidas. El papel de las entidades no lucrativas”. Incluido en Defourny, J., Favreau, L y Laville, J. L. *Inserción y nueva economía social: un balance internacional*. CIRIEC ESPAÑA.
- Capron, M. y 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. y 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: toward 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-
- CES (2009): *Memoria socioeconómica y laboral 2008*. Consell Econòmic i Social de les Illes Balears. Disponible en www.ces.caib.es
- Chaves Ávila, R. y Monzón Campos, J. L (2001): “Economía social y sector no lucrativo: Actualidad científica y perspectivas”, *CIRIEC-ESPAÑA, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. Abril, 7-33.

- Deegan, C. (2002): "The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (3), 282-311
- Defourny, J. y Nyssens, M. (2008): *Social enterprises in Europe: recent trends and developments*. Working Paper, 01. Disponible en www.emes.net
- Dey, C. (2007): "Social Accounting at Traidercraft plc. A struggle with the meaning of fair trade" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (3), 423-445.
- DGRSC (2008): *La responsabilidad social empresarial en las Islas Baleares*. Direcció General de Responsabilitat Social Corporativa. Govern de les Illes Balears.
- EMES (2006): *Las empresas sociales*. European Research Network. Disponible en www.emes.net
- Escobar Pérez, B. y González González, J.M. (2005): "Responsabilidad social corporativa. ¿Compromiso u oportunismo? *Revista de Contabilidad*, 8 (16), 67-98.
- Forética (2008): *Norma SGE21*. Disponible en: www.sge21.foretica.es
- Freeman, R.E. (1984): *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston MA.
- Gálvez Rodríguez, M., Caba Pérez, M., López Godoy, M. (2009): "Transparencia on-line de la ONG españolas". *Tercer Sector*, 13, 63-86
- Gallardo Vázquez, D. y Castilla Polo, F. (2005): "La actuación empresarial responsable y una nueva propuesta para su divulgación por las empresas" *Revista de Contabilidad*, 8 (16), 41-65.
- 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. y Collinson, D. (2006): « NGOs, civil society and accountability : making people accountable to capital ». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), 405-427
- Husillos, J. y 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
- ICAC (2008). Consulta número 4 sobre entidades no lucrativas: modelos de cuentas anuales. *BOICAC 76*, diciembre de 2008.
- ISO (2010): *Norma Internacional ISO 26000. Guía de Responsabilidad Social*. International Organization for Standardization. Suiza
- Larrinaga, C. (1999): "Contabilidad empresarial e información ambiental". *Revista de Gestión Ambiental*, 1.
- Larrinaga, C.; Carrasco, F.; Caro, F.J.; Correa, C.; Páez, 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
- Likert R. (1932): "A technique for measurement attitudes". *American Journal of Sociology*, 140, 55-65.
- Mitchell, R.K.; Agle, B. R. y Wood, D.J. (1997): "Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts". *Academy of Management*, 4 (22), 853-886.
- Moneva Abadía, J.M. y 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. y 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.
- Nyssens, M. (2006): *Social Enterprise: At the crossroads of market, public policies and civil society*. Routledge, Londres.
- Pfeffer, J. y 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
- REAS (1998): "Definición y bases de la empresa social solidaria". Disponible en http://www.economiasolidaria.org/carta_solidaria
- Roberts, R.W. (1992): "Determinants of corporate social responsibility disclosure: an application of stakeholder theory". *Accounting, Organizations and Society*, 6 (17), 595-612.
- Rodríguez, L. y López, M.G. (2004): "Análisis de los atributos cualitativos de la información medioambiental proporcionada por las compañías del IBEX 35 (1998-2002)". *Revista de Contabilidad*, vol. 7, nº 14, p.135-172.
- SAI (2008): *Norma Internacional SA8000*. Social Accountability Internacional. Disponible en www.sa-intl.org
- Salinas, F. y 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.
- Salamon, L. M. y Anheier, H. K. (1997): *Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis*, Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University.

- Socías Salvá, A. (1999): *La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONG's*. ICAC, Madrid.
- Socías Salvà, A. y Doblas Gómez, N. (2005): "El comercio justo: implicaciones económicas y solidarias", *CIRIEC ESPAÑA, revista de economía pública, social y cooperativa*, 51, 7-24.
- Socías Salvá, A. y 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.
- Ullmann, A. (1985): "Data in search of a theory: a critical examination of the relationship among social performance, social disclosure and economic performance of U.S. firms. *Academy of Management*, 3 (19), 540-557.
- Unerman, J. y O'Dwyer, B. (2006a): "On James Bond and the importante of NGO accountability". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19 (3), 305-318.
- Unerman, J. y O'Dwyer, B. (2006b): "Theorinsing accountability for NGO advocacy". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19 (3), 349-376.
- Vidal, I. y Claver, N. (2004): *Work Integration Social Enterprises in Spain*. Working Paper, 05. Disponible en: www.emes.net
- Young, D.R. (1983): If not for profit, for what? DC Heath, Lexintong, Massachusetts.