

Contabilidad Social para el Bien Común

José Luis Retolaza*

Deusto Business School

joseluis.retolaza@deusto.es

*autor para la correspondencia

Es profesor de Economía en la Universidad de Deusto, licenciado en Psicología y Filosofía y Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Es miembro investigador en los grupos HUME [UD] y ECRI [UPV/EHU], y pertenece a la cátedra sobre cooperativas de crédito en la Sorbona. Ha publicado más de 100 artículos en revistas científicas y capítulos de libro sobre ética, contabilidad social, teoría de stakeholders y eficiencia social; entre otros. Es Presidente GEAccounting [Global Economic Accounting] y Presidente de EBEN [European Business Ethics Network]-Spain. Tiene una trayectoria de más de 25 años como director en Empresas de Consultoría.

Leire San-Jose

UPV/EHU

leire.sanjose@ehu.eus

Es profesora Titular en la Universidad del País Vasco (UPV/EHU). Trabajó en Reino Unido bajo la dirección de Chris Cowton en el grupo de investigación FEGRéG durante 2009 y mantiene su posición como Visiting Research Fellow desde entonces. Ha realizado estancias en la Fordham University, University of Oxford, University of Virginia, y en la University of Huddersfield. En la actualidad lidera el grupo de investigación Ethics in Finance and Social Value (ECRI) en la UPV/EHU (véase www.ehu.eus/ecri), es vocal en EBEN-Spain y organiza el Seventh World Congress del ISBEE que se celebrará en Bilbao el próximo julio 2020.

RESUMEN:

La demanda para conocer el valor que las distintas organizaciones generan o detraen a la Sociedad ha incrementado desde la crisis de 2008, y la confianza en los resultados económico-financieros como buenos indicadores del valor se ha perdido. En este artículo se debate la conveniencia de que las organizaciones informen sobre sus resultados sociales, y se analizan diferentes formas de rendición de cuentas en este ámbito; profundizando la reflexión en torno a la contabilidad social, caracterizada por monetizar el valor social generado o detraído. Con base a este modelo se realiza un contraste empírico con 52 entidades, a fin de solventar la posibilidad de desarrollar una contabilidad social similar a la contabilidad económico-financiera, y valorar su utilidad. Para una mejor comprensión, se realiza una diferenciación por tipología de organización: mercantil, no lucrativa, pública y de la economía social, así como por sector. El trabajo confirma la posibilidad y el interés de desarrollar una contabilidad social en todo tipo de organizaciones, y genera, de forma exploratoria, algunas propuestas en relación con su optimización.

PALABRAS CLAVE

Contabilidad Social y Medioambiental, Valor Social, Monetización, Bien Común, Impacto Social.

CÓDIGOS JEL

M41, Q56

SOCIAL ACCOUNTING FOR THE COMMON GOOD

ABSTRACT

Since the crisis of 2008 interest to know the value that different organizations generate or detract from society has increased; in parallel it is lost the confidence in economic-financial results as good indicators of value. This article reflects the desire of organizations to report on their social outcomes, and discusses different forms of accountability in this area; deepening reflection on social accounting, characterized by monetizing the social value generated or detracted. Based on this approach, it has carried out an empirical contrast using 52 organizations, in order to solve the problem about how to develop a social accounting model similar to the economic-financial accounting, and also to assess its usefulness. For a better understanding, a differentiation is made by typology of organization: mercantile, non-profit, public and of the social eco-

onomy, as by sector, as well. The work confirms the possibility and the interest to develop a social accounting in all types of organizations, and this study generates, in an exploratory way, some proposals in relation to its optimization.

KEYWORDS:

Social and Environmental Accounting, Social Value, Monetization, Common Good, Social Impact.

JEL CODES

M41, Q56

1. INTRODUCCIÓN

Siguiendo la larga tradición de la economía política¹, debemos considerar que la “economía está al servicio del bien común; su objetivo es lograr un mundo mejor” (Tirole, 2017: 17), mediante el análisis de la complementariedad o contradicción entre los intereses individuales y el bienestar colectivo. Consecuentemente, se hace necesario el análisis de la alineación de los citados intereses en el seno de las diferentes organizaciones, de las que nos hemos dotado la sociedad de mercado con la finalidad de favorecer la consecución de los intereses individuales y colectivos. Las formas de organización pueden ser muy variadas: entidades públicas, ONGs, Cooperativas, empresas auto gestionadas..., siendo la forma dominante la gobernanza capitalista (empresas mercantiles, ya sean limitadas o anónimas); la cual otorga el poder de decisión, de forma alícuota, a los participantes en el capital de la empresa. A fin de entender cómo responden las organizaciones, en general, y las empresas, en particular, al interés de sus financiadores, a lo largo de los años² se ha desarrollado un sistema de contabilidad económico-financiero, que permite de una forma estandarificada y universal comprender la situación y el resultado económico de las diferentes entidades.

El problema estriba en que los datos económico-financieros son un buen indicador en relación con la situación económica, presente y futura, de una organización; así como en relación al retorno que un inversor u acreedor puede esperar de la misma. No obstante, proporcionan una mala información sobre el valor que dicha organización genera o destruye para el conjunto de la sociedad, tanto a través de mecanismos de mercado, como especialmente, a través de mecanismos de no mercado (externalidades e internalidades). Las dos principales limitaciones vienen dadas por un lado, la exclusión de todas aquellas transacciones, bidireccionales o unidireccionales, que no tengan un contravalor explícitamente monetario; por otro lado, por su focalización en los shareholders y otros financiadores, resultando ajena a los intereses del resto de los stakeholders, por ejemplo; empleados, usuarios, consumidores, sociedad, gobierno, voluntarios u otros miembros de la sociedad (Richmon et al., 2003). No sería adecuado considerarlo una asimetría de información, sino más bien, una ausencia de información, ya que dicha información no obra en poder de los stakeholders, pero tampoco dispone explícitamente de la misma la propia organización. En este sentido, existe una demanda cruzada por parte de las empresas (organizaciones) y la sociedad, a disponer de una mejor información sobre el impacto que las organizaciones tienen para la Sociedad, entendida tanto en sentido universal como local. Así, nos encontramos, de una parte, con que la Sociedad es cada vez más escéptica sobre la supuesta correlación entre beneficio empresarial y bienestar social; y de otra, que las empresas necesitan legitimizarse ante el conjunto de sus stakeholders, bien sea por Responsabilidad (altruista) o por propio autointerés.

¹ Smith, A; Ricardo, D; Marx, K; Marshall, A; Keynes, J; Galbraith, J; Friedman, M.; Freeman, E; Tirole, J.

² El primer documento contabel, un hueso hallado en Gran Bretaña, data de hace 20.000 años; la contabilidad moderna, basada en el debe y el haber, tiene su origen en Pacciotti, hace algo más de 500 años.

Complementariamente, podríamos hablar de varios tipos de valor generados por las organizaciones; el más evidente resulta el generado mediante la actividad de mercado. Las empresas y demás organizaciones, a través de su actividad, generan puestos de trabajo, y consecuentemente salarios; de donde devienen las cotizaciones a la seguridad social o a planes de pensiones privadas, el pago de tributos personales, o gran parte del poder adquisitivo; también generan impuestos sobre beneficios y de otros tipos. Así mismo, dinamizan la actividad empresarial del entorno, mediante la compra a proveedores; en lo que podría ser considerado una generación de valor social inducido, a través de transacciones de mercado. Este valor social de mercado³ (directo o inducido) es atribuible a cualquier tipo de organización, ya sean estas empresas, ONGs, o entidades públicas. Dado que estamos hablando de un valor generado a través de una actividad mercantil, este queda reflejado en la contabilidad, si bien es cierto, que la misma no recoge de forma directa el impacto social generado por las transacciones contabilizadas, por lo que hay que realizar algún proceso de transformación que revele la comprensión del impacto social generado por la actividad de mercado de las organizaciones.

Más problema supone el valor de no mercado, aquel que de forma adicional generan las organizaciones a través de externalidades o procesos transaccionales no contabilizados en el sistema de precios (no mercado). Por su naturaleza, este tipo de generación de valor resulta evidente tanto en las entidades públicas como en las ONGs, pero también puede darse en las empresas mercantiles de todo tipo. La contaminación y otras externalidades ampliamente conocidas pueden ser un buen ejemplo, aunque no agotan el conjunto de posibilidades. En las entidades mercantiles, al margen de su posible carácter instrumental, se dan actividades de apoyo a la comunidad o a las personas, que tienen valor en sí mismas; sin embargo, dicho valor no queda recogido en la contabilidad. Y a lo sumo tendría consideración de gasto.

Aún más complejo resulta el valor relacional o emocional (positivo o negativo) que pueden generar las organizaciones al conjunto de stakeholders. Así, una persona puede tener un sentimiento más o menos placentero en la interacción con una determinada organización. Si esta persona, es cliente de la empresa, puede continuar o cambiar de proveedor; pero si es trabajador, proveedor, o usuario, de una entidad pública o una ONG, el cambio puede ser mucho más complejo.

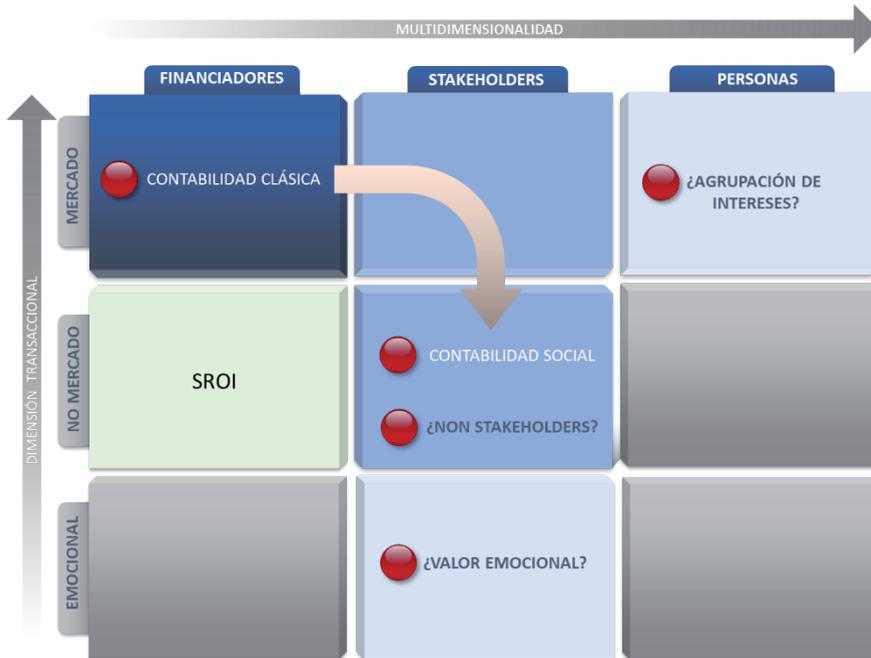
Por todo ello, se puede determinar que la contabilidad económico-financiera clásica parece limitada a la hora de ofrecer una información completa del valor -en sus distintas modalidades- generada o consumida por una organización a lo largo del tiempo. En relación con las empresas mercantiles, es alta la percepción sobre la disociación existente entre el interés de las empresas y el de la sociedad; reconocido, tanto por las propias empresas, que se ven necesitadas de complementar la información contable con informes sociales

³ El valor social de mercado, no debe confundirse con el valor añadido por el que refleja la diferencia entre el valor contable y la capitalización bursátil de una empresa (Hillman, 2001).

(por ejemplo mediante el GRI), como por la administración, con exigencia de incluir en las memorias, información no financiera adicional. En Reino Unido, la propia existencia de la *Public Services (Social Value) Act* que entró en vigor el 2013, es un reconocimiento a una posible divergencia entre el valor para el cliente (rol de la administración en los procesos de compra pública), medido en coste (input), y el valor para la sociedad, considerado como un conjunto de outputs (positivos y negativos) mucho más amplio que el servicio o producto licitados en el proceso de compra. En los procesos de gestión pública, muchas veces, se presupone la existencia de una correlación directa entre el gasto (presupuesto) y los resultados obtenidos; centrándose los debates políticos, de forma excesivamente habitual, en la estructuración del presupuesto, en lugar de preocuparse por la utilización eficiente del mismo. Para ejercer los derechos políticos de forma responsable, parecería que los ciudadanos, debiéramos tener una mucha mayor información del valor que para el conjunto de la sociedad generan, o sustraen, las actuaciones de las diversas entidades públicas o parapúblicas. Por su parte, el tercer sector, parece necesitar de algún tipo de información, que, de forma sistemática, le permita transmitir a los diversos stakeholders que la soportan y al conjunto de la sociedad, el valor social que genera; los procesos iniciados por multitud de entidades de este tipo parecen confirmar, al menos, la necesidad práctica de esta información.

Como se puede visualizar en la siguiente figura (véase **Figura 1**), la contabilidad puede ampliarse en dos dimensiones, de una parte, ampliándola hacia contabilizar el valor de no mercado que generan o sustraen las organizaciones (eje y); de otra, ampliando el foco de interés, de los inversores/financiadores al conjunto de stakeholders de la organización (eje x). Las experiencias empíricas realizadas muestran su capacidad para proporcionar una comprensión interconectada de lo económico y lo social (Gray, 2006), mediante la integración, de una aproximación multidimensional basada en los diversos intereses de los múltiples stakeholders; y la monetización del valor de no mercado, estableciendo un valor razonable de mercado, más o menos difuso, para los outputs sociales no monetizados (de no mercado) (Ritchmon, 2003). Entre los límites a considerar se encuentra la no incorporación de los intereses de los non-stakeholder. En líneas futuras de desarrollo, se encontraría el reto de integrar el valor emocional generado por las organizaciones, y quizás sustituir la categorización de la distribución del valor, pasando de grupos de interés agrupados por rol, a una devolución en función del valor generado en relación a la diversidad de intereses en torno a los cuales se pueden agrupar el conjunto de personas legítimamente interesadas en una organización.

Figura 1. La aplicación de la contabilidad: visión multistakeholder e inclusión del valor de no mercado.



Fuente: elaboración propia.

2. REVISIÓN DE LA LITERATURA Y FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

Podemos rastrear en los años 70 las primeras propuestas de ampliar los elementos considerados en la información contable, y relacionar los estados financieros con los grupos de interés (Brandson, 2016; Estes, 1976; Linowes, 1972, 1973); siendo, quizás, Linowes (1968) el que acuña el término “contabilidad socio-económica” a fin de enfatizar los aspectos sociológicos, políticos y económicos que el paradigma clásico de contabilidad no tiene en consideración. La idea fundamental se centraba en una contabilidad social superpuesta a la contabilidad financiera convencional. Como consecuencia de este movimiento, en los años 80, las cooperativas francesas e italianas desarrollarán el balance cooperativo; (Riahi-Belkaoui, 1984; Vaccari, 1997) que posteriormente se ampliará a las grandes empresas francesas, y tendrá algún desarrollo en España, donde el BBVA lo elaborará durante varios años; en la actualidad, este planteamiento, mantiene cierta vigencia a través de REAS (Red de Redes de Economía

Alternativa y Solidaria). En las décadas posteriores se ampliará el interés por incorporar también la información medioambiental (Bebbington, Gray, and Owen, 1999; Gray, Owen, and Adams, 1996; Mathews, 1997); concretándose, con el cambio de siglo, en la conocida triple botton line (Elkington, 1997; 2001).

En la primera década del siglo XXI, las aplicaciones más extendidas, bajo la denominación de contabilidad social, utilizan datos cualitativos y estadísticas descriptivas para evaluar el grado en que la organización cumple con su misión y con las expectativas de sus grupos de interés, (Sillanpää, 1998; Zadek et al., 1998). Este enfoque ha sido desarrollado, principalmente, por: la New Economics Foundation, el Institute of Social and Ethical Accountability (United Kingdom) y por el Council on Economic Priorities and Social Accountability International (United States); y lo han utilizado algunas conocidas empresas con orientación social como Body Shop, Ben & Jerry's y Traidcraft, además de algunas cooperativas de crédito y organizaciones sin ánimo de lucro. Sin embargo, la metodología sigue siendo un complemento a los estados financieros, en un lenguaje diferente al financiero, y muy alejada de los principios básicos de la contabilidad. El GRI, con un gran éxito de implementación en las grandes empresas, puede considerarse un planteamiento de este tipo.

Precisamente se sintetizan los diferentes momentos de la Contabilidad Socio-Ambiental, sus características fundamentales, los autores más relevantes y su contribución, así como algunos aspectos destacados de los respectivos marcos regulatorios. Asimismo, se le da a cada época un nombre con objeto de poner en relieve los aspectos significativos de la misma. En concreto, se destacan: lo que hemos denominado *Introducción* en la década de los 80. Su primera sistematización en torno a las metodologías de *Balance Social*; su posterior ampliación al ámbito medioambiental (*Triple Botton Line*), en la última década del siglo pasado. Su sistematización en torno a la rendición de cuentas (*Accountability*) de la primera década del siglo actual. Y, por último, la mayor aproximación al ámbito contable de la década en la que nos encontramos (*Contabilidad Social-Medioambiental*).

Como podemos observar, la contabilidad social, desde sus incipientes orígenes hace medio siglo, ha ido evolucionando de forma no lineal; ahora nos encontramos, posiblemente, ante una fase de nuevo interés, y un reto prometedor, que nos exige más imaginación de la que posiblemente hemos demostrado hasta la fecha (Gray, 2002a).

De forma sintética, podemos considerar tres planteamientos divergentes sobre la relación entre el valor económico-financiero y el valor social; de una parte la perspectiva *neoliberal*, al menos en su interpretación más extrema, que considera el valor económico de una empresa como el mejor reflejo del valor social que aporta; consecuentemente la información económico-financiera es un buen indicador de valor social que generan las diferentes organizaciones mercantiles, por lo que resulta innecesario el establecer una contabilidad social adicional para las mismas. Únicamente en el caso de las ONGs o de la Administración Pública, que no rinden cuentas de forma explícita al mercado, podría estar justificado el introducir algún tipo de contabilidad complementaria. Aunque esta perspectiva sigue gozando de gran aceptación en la comunidad científica, lo cierto es que distintos trabajos parecen coincidir

en que, al menos, el desarrollo económico no repercute de forma equilibrada en el conjunto de la sociedad (Piketty, 2017; Galbraith, 2016; y desde la crisis del 2008, resulta contra intuitiva para gran parte de la ciudadanía. En el otro “extremo” se encuentra la perspectiva “voluntarista del Bien Común”, donde, en general, el bien social se considera contrapuesto a los intereses económicos particulares, en especial los de las grandes empresas, priorizándose la consecución del primero; y obviando los conocimientos proporcionados por las ciencias económicas, en especial por la microeconomía. Desde esta perspectiva, se generan nuevos instrumentos de indicadores con muy poca relación con los conocimientos desarrollados en el ámbito económico: balance social, matriz del bien común..., aunque en ocasiones adoptan un lenguaje pseudoeconómico. La tercera, sería la *perspectiva indeterminista* que surge de una visión holística de la comprensión del fenómeno económico, acorde con los conocimientos generados por las ciencias económicas. La cual, considera que no existe una correlación biunívoca, ni positiva ni negativa, entre los resultados económicos de las empresas y, a la postre, los posibles intereses de los accionistas; y los intereses del resto de los stakeholders. Como señalaron ya hace algún tiempo Moran & Ghoshal (1996: 45) “the fact that what is good for society does not necessarily have to be bad for the firm, and what is good for the firm does not necessarily have to come at a cost to society”, evidentemente, tampoco lo contrario. La siguiente tabla (véase **Tabla 1**) recoge algunas de las características propias de cada una de las perspectivas.

Tabla 1. Perspectivas en la Economía.

	NEOLIBERAL	INDETERMINISTA	BIEN SOCIAL
PRIORIDAD	Economía	Interacción Economía / Sociedad	Social
VALOR	Libertad	Equidad	Igualdad
LEIT MOTIV	Beneficio	Eficiencia Económica (social)	Bienestar social
CULTURA	Confianza en la Economía	Confianza crítica	Desconfianza en la Economía
LÓGICA	Cientifista	Científica	Voluntarista
INTERVENCIÓN PÚBLICA	Mínima	Sobre fallos de mercado	Máxima
MECANISMO PRIORITARIO	Precios de mercado	Limitación pública de los fallos de mercado	Redistribución
PREVENCIONES	Miedo a lo público	Intervención pública necesaria pero limitada	Exigencia de intervención pública

Fuente: elaboración propia.

Este trabajo se enmarca en la perspectiva *indeterminista*, ya que en las otras dos, la contabilidad social resulta no sólo innecesaria, sino contraproducente. En la perspectiva *neoliberal*, porque o es una duplicidad de la contabilidad financiera, en cuyo caso resulta innecesaria, o si no lo es, su utilización como elemento de decisión perjudicaría la eficiencia social de la economía. En el caso del *paradigma centrado en el bien social*, porque la monetización de los derechos sociales, que en general se interpreta como una mercantilización de los mismos, resulta inapropiada y sólo provoca confusión.

3. CUESTIONES BÁSICAS

Basándonos en esta perspectiva indeterminista, en este apartado vamos a reflexionar sobre las cuestiones más frecuentes que tanto los investigadores como los *practitioners* se formulan en torno a la Contabilidad Social, y que son objeto de debate, fundamentalmente: 1) quiénes son destinatarios de la contabilidad social, 2) en qué tipología de entidades tiene sentido; 3) qué información debería incluir, y 4) cuáles deberían ser los principios legitimadores.

3.1 ¿Quiénes son destinatarios de la contabilidad social?

En relación con la primera cuestión, surge un problema relacionado con el sujeto o conjunto de sujetos que se lo plantean: ¿financiadores?, ¿administración?, ¿ciudadanía?, ¿clientes o usuarios?... Grupos, que ni siquiera son unitarios en sus percepciones. Además, las diferentes personas, podemos pertenecer simultáneamente a varios grupos, y por lo tanto adquirir perspectivas diferentes. Parecería, que es necesario algún tipo de información básica, común a todos, que luego pueda ser interpretada o analizada desde la perspectiva de cada grupo, o desde la propia de cada individuo. Cualquier tipo de decisión que una persona, libremente, pueda tomar sobre cualquier tipo de organización, bien como cliente, bien como ciudadano, bien como voluntario, o financiador... parece que necesitaría de la información suficiente para poder tomar esa decisión.

3.1.1. ¿En qué tipología de entidades tiene sentido?

En relación con la segunda cuestión, podemos hacer la siguiente reflexión: la generación de valor para la sociedad es el *leit motiv* de las organizaciones, ya sean estas de carácter mercantil, público o no lucrativo. Las primeras, generan, principalmente a través de sus productos o servicios, un valor para los clientes; que es reconocido por éstos, mediante el oportuno proceso de compra. Si estos encuentran una oferta que les genere mayor valor, modificarán sus preferencias de compra. La competencia es el mecanismo que permite que los clientes reconozcan y apoyen la oferta que les genera un mejor valor. Complementariamente, estas empresas generan también, de forma indirecta, valor social; tanto a través de la creación de empleo, como de los impuestos abonados, o el proceso de compra a proveedores, entre otros. Por su parte, las entidades públicas existen con el único motivo de generar valor a los ciudadanos, como por ejemplo en educación, sanidad, defensa o seguridad ciudadana.

El hecho de que algunos ciudadanos puedan no apreciar dicho valor, no modifica en absoluto su propósito. Aunque al no existir un proceso de competencia, resulta complicado visualizar el reconocimiento que tiene un determinado servicio o producto, por parte de los ciudadanos. La continuidad del legislador en un proceso de votación es un mecanismo muy indirecto, por cuanto que resulta imposible vincularlo a ningún servicio o producto concreto. En el caso de las ONGs, la búsqueda del bien social, se encuentra necesariamente planteado en el propio proceso constitutivo; si bien es verdad, que la valoración de los futuros resultados, resulta muy incierta. No obstante, tanto los usuarios como los financiadores, pueden sustituir sus interacciones con una ONG, por otra; con lo que se da también un proceso competitivo, que hará que aquellas entidades que la ciudadanía perciban que generan valor, tengan continuidad, y las otras, posiblemente desaparecerán o se mantendrán de forma minoritaria. Tanto las entidades de la administración pública como las ONGs competen algunas características diferenciales con las entidades mercantiles: 1) no tienen inversores que exijan beneficios para el capital aportado; 2) no tienen un verdadero proceso de ingresos en el mercado, sino que dependen principalmente de financiación externa. 3) sus objetivos están relacionadas con objetivos sociales de los que no informa la contabilidad ni con los estados financieros (Henke, 1989; Quarter & Richmond, 1999).

3.1.2. ¿Qué información debería incluir?

Con base en este planteamiento, podría plantearse que sólo sería necesario algún tipo de información o contabilidad complementaria en relación con las entidades públicas y ONGs, ya que la contabilidad financiera sería un buen indicador del valor social generado por las entidades mercantiles. Sin embargo, el razonamiento anterior se presenta cercano a la “*falacia de composición*”, consistente en inferir que algo es verdadero (el valor generado) acerca de un todo (la sociedad) solo porque es verdadero acerca de alguna de sus partes, los financiadores, y en su caso, los clientes; dado que la información contable se establece en función de los intereses de los propietarios (Oulasvirta, 2016). Pero como ha puesto de relieve la Teoría de Stakeholders (Freeman, 1984; Freeman et al., 2010), en las organizaciones existen una multiplicidad de stakeholders mucho más amplia; a los que les será muy difícil tomar decisión alguna, influida por razones sociales, si carecen de la información necesaria para conocer como una determinada entidad está impactando en el cómputo conjunto del binomio generación / sustracción de valor. El disponer de una información primaria, donde de forma clara los diferentes stakeholders de una organización puedan analizar cómo responde dicha organización a sus intereses, resulta clave para incrementar su grado de libertad y su empoderamiento. Ya que con base a esta información pueden decidir como interaccionar con dicha organización.

En relación con el tipo de información que debería incluirse en la contabilidad social, parecería que cualquier tipo de entidad debería proporcionar una información sobre el impacto que su actividad tiene para la sociedad; aunque lógicamente, como ocurre para la información económico-financiera, la complejidad de dicha información podría variar en función del tamaño, el interés público, el sector, u otras características propias de las orga-

nizaciones. En relación con la información de carácter no financiero, cada vez más solicitada tanto por accionistas como por la administración, caben tres posibles aproximaciones: En primero lugar, informar sobre aspectos cualitativos que puedan afectar a la marcha del negocio, no necesariamente vinculados al impacto social; en segundo lugar, informar sobre posibles impactos sociales negativos (riesgo social) ya sea porque pueden impactar negativamente en el negocio (instrumental), ya sea por el perjuicio que causan a terceros (finalista); por último, en tercer lugar informar sobre el valor social que genera o destruye la organización.

3.4. Cuáles deberían ser los principios legitimadores.

En este último caso, que es el que nos ocupa, dicha información no financiera puede adquirir múltiples formatos, aunque fundamentalmente se reducen a dos, información cualitativa y cuantitativa no monetaria (*accountability*), del la que el GRI sería el principal ejemplo; e información en formato monetizado (*accounting*). Al igual que sería difícil de entender que la incorporación de información no financiera, en los informes de las empresas, fuera un sustituto y no un complemento de la información financiera; resulta difícil de entender que, en una rendición de cuentas completa, la información social no aparezca adecuadamente monetizada, es decir, en el mismo “idioma” que la información financiera. La rendición de cuentas no monetaria se suele denominar *accountability*, mientras que con *Social accounting (SA)*, normalmente, se hace referencia a la información en formato monetario, perspectiva en la que se centra nuestro trabajo. En la actualidad existen dos grandes modelos relativos a este tipo de contabilidad social, el *community social return on investment model (SROI)* y el *expanded value-added statement* (Richmond et al., 2003); el primero se basa en un análisis comparativo de la eficiencia entre inputs y outputs, mientras que el segundo se centra en contabilizar el valor social generado por la organización en un período estandarizado de tiempo. Los modelos de retorno social de las inversiones, más conocidos bajo las siglas SROI se fundamenta en el análisis coste-beneficio, y como su propio nombre indica, resulta un buen método para analizar las inversiones; el segundo, al que nos referiremos como Social Accounting, o de una forma más general como SEA (Social and Environmental Accounting- Contabilidad Social y Medioambiental). En la siguiente tabla (véase **Tabla 2**) se puede apreciar las similitudes, diferencias y utilidad de ambas propuestas.

Tabla 2. Análisis del SROI (Retorno Social sobre la Inversión) sobre el SEA (Contabilidad Social-Medioambiental).

	SROI	SEA
SIMILITUDES	Centrados en lo transaccional	
	Monetizan	
	Incorporan datos de mercado y de no mercado	
	Los procesos de monetización son similares	
DIFERENCIAS	Se centra en la Eficiencia	Se centra en el Valor añadido
	Orientado a los financiadores (Unidimensional)	Permite una aproximación multistakeholder (Multidimensional)
	Referida a proyectos	Referida a organizaciones
	Puede abarca varios años	Se centra en un período temporal
	Se orienta al impacto finalista	Se conforma con proxys intermedios
	Es difícil establecer comparaciones con proyectos no simultáneos	Permite establecer comparaciones diacrónicas
	Difícilmente posibilita procesos de mejora en la gestión	Se puede integrar fácilmente en los procesos de gestión
	Se centra en una única ratio	Permite multiplicidad de ratios (entre ellos el SROI)
	Simplifica los análisis prospectivos	Facilita una información más completa de actuaciones ya realizadas
	Exige inputs ociosos o de libre disponibilidad (si no, exige calcular el coste de oportunidad)	Se ajusta bien a inputs comprometidos
UTILIDAD	Se adapta mejor al análisis de actuaciones puntuales	Se adapta mejor a actuaciones continuadas a lo largo del tiempo
	Análisis previo	Análisis a posteriori
	Inversiones / Proyectos	Explotación / Organizaciones

Fuente: elaboración propia.

Profundizando en la perspectiva de la Contabilidad Social, podemos considerar el valor agregado, entendido como el valor añadido por una organización mediante la utilización del trabajo y del capital a las materias primas, productos y servicios utilizados, para visualizar la riqueza que una organización crea (Richmon et al., 2003; Mook et al., 2003). En contraste con el beneficio (profit), que representa la riqueza generada para un solo grupo de interés,

los propietarios; el valor agregado representa la riqueza creada para un número mayor de grupos de interés (benefit).

Entenderemos la contabilidad social como un análisis sistemático del valor (efecto) que una organización genera o destruye en relación con sus grupos de interés o el entorno social en el que se ubica (Richmon et al., 2003), consolidando la información contable, obtenida de las transacciones mercantiles, con la información no contable obtenida mediante valor razonable a partir de las transacciones / impactos que no tiene lugar a través de mecanismos de mercado (Retolaza et al., 2016). Esta definición es consistente con el trabajo de un amplio número de autores (Estes, 1976; Gray et al., 1997; Mathews, 1995; Ramanathan, 1976; Dey, 2007).

4. PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD SOCIAL

En relación con los principios de la contabilidad social, haría falta que tuvieran similitud con los principios generalmente aceptados de la contabilidad (GAAP) (Hermanson & Edwards, 2010); los cuales se suelen agrupar en tres categorías: (2) medio socio-económico, (3) cualidades de la información, (4) forma de valoración, más el (1) principio genérico de equidad (Glautier & Underdown, 1994; Ouslavirta, 2016).

En relación con el mencionado Principio de Equidad (el denominado 1), la equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en la contabilidad, dado que los que se sirven o utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto; consecuentemente, la información contable, tanto financiera como social, debe prepararse de tal modo que reflejen con equidad, los distintos intereses del conjunto de stakeholders de la organización.

Los siguientes cinco principios se agrupan en el medio socio-económico (el denominado segundo grupo):

- (2) Principio de entidad económica: hay una entidad económica a la que refiere la información económica. Los datos financieros deben ser globales en relación con el conjunto de la entidad, y diferenciales con otras entidades o sujetos, incluidos los propietarios. En lo que se refiere a la contabilidad social, ello implicaría que el sujeto contable es la organización, y no determinados programas o divisiones de la misma.
- (3) Principio de Bienes Económicos, por cuanto que los estados financieros se refieren a bienes materiales e inmateriales que posean valor económico, y por ende susceptibles de ser valuados en términos monetarios; en este sentido, el valor social se puede considerar un intangible con valor monetario real, susceptible de calcularse de diversas formas: valor razonable, precios sombra, costes de oportunidad, predisposición al pago, etc.
- (4) Principio de la unidad monetaria, los registros contables de una entidad económica se expresan en unidades contables; hasta hace poco sólo se recogían transacciones cuantificables, pero en la actualidad se pueden recoger importes calculados a partir del valor

razonable. La ampliación del ámbito de aplicación del valor razonable permitiría monetizar, con mayor o menor certidumbre, el valor social generado por la organización, adecuándose al principio de unidad monetaria o de monetización.

- (5) Principio de continuidad, por el cual se supone que la entidad va a seguir en el tiempo, y no se actualizan los costes de cierre; una aproximación similar se daría en la contabilidad social.
- (6) Principio de periodificación temporal, los datos se reportan para un período concreto, normalmente un ejercicio anual; sería aconsejable que la contabilidad social se elaborada para el mismo periodo temporal.

En relación a los principios de este grupo, la situación en relación al valor social es de total similitud a la contabilidad financiera, siendo la característica de expresar el valor en una unidad monetaria (4) la principal característica diferencial con otras propuestas y perspectivas existentes actualmente en el ámbito de lo social, así mismo, los principios de Ente (2), Continuidad en el tiempo (5) y Periodificación (6), distinguen la contabilidad social de otras propuestas monetarias centradas únicamente en el análisis de proyectos y soportadas fundamentalmente en análisis coste-beneficio.

Los cinco principios relacionados con la comunicación (el tercer grupo) son los siguientes:

- (7) Principio de fiabilidad, por el que se asume que sólo se puede incorporar aquella información sobre la que existan fuentes de información fiables; este es un gran reto para la contabilidad social, ya que la subjetividad puede ejercer una gran influencia. Para dar garantías de fiabilidad, será necesario establecer una metodología estándar, garantizar la trazabilidad del proceso y transparencia total informativa, de forma que cualquier parte interesada o proxy advisor pueda realizar una revisión del proceso.
- (8) Principio de prudencia, por el que se elige la estimación menos optimista entre dos estimaciones equiprobables; en el ámbito social, y sobre todo en un primer momento en el que la credibilidad se hace más necesaria, es mejor pecar de pesimista que de optimista. Desde la perspectiva de la comunicación, aunque técnicamente el error pueda ser el mismo, dejar de contabilizar algún valor generado es mucho menos grave que exagerar el valor generado.
- (9) Principio de uniformidad consistencia, los criterios que se han tomado en un determinado periodo deben mantenerse a lo largo del tiempo; tanto en contabilidad financiera como en contabilidad social resulta fundamental para poder realizar análisis a medio/largo plazo.
- (10) Principio de (Exposición) divulgación completa [Full disclosure principle], junto con la información monetaria se debe incluir toda aquella información relevante para su correcta comprensión, tanto presente como futura; en el ámbito social, dicha información cualitativa resulta fundamental para comprender tanto los mecanismos de generación de valor, como el posible sentido del mismo, y los rangos de borrosidad de los datos.

(11) Principio de materialidad, se debe reflejar cualquier transacción que pueda ser significativa para cualquier parte interesada; en la contabilidad social se ampliarían las partes interesadas al conjunto de los stakeholders y de los shapeholders, y por lo tanto, la información relevante a incorporar. El principio de materialidad también se concreta en la necesaria selección de únicamente aquellas variables cuyo valor pueda ser significativo, ya que en caso contrario se caería en un cálculo casi infinito de variables cuyo valor resulta irrelevante, un acercamiento tipo pareto (20%-80%) resulta interesante. En relación a estos principios, la contabilidad social debiera ser igual de rigurosa que la contabilidad financiera, ya que son la base de la credibilidad de la información aportada.

Por último, nos encontraríamos con el grupo de los Principios relacionados con la forma de valoración (denominado cuarto grupo):

(12) Principio de coste, por el cual los activos se contabilizan únicamente al precio de coste; la incorporación del valor razonable ha puesto en entredicho este principio; en contabilidad social parece difícil de aplicar, ya que tanto los outputs como los inputs sociales, exceden con mucho el valor transaccional generado a través de la relación mercantil.

(13) Principio de devengo, la operación se recoge en el momento en el que se genera un derecho de cobro o pago, al margen de cuando se haga efectivo; en el valor social parece difícil hacer una distinción entre devengo y caja, lo que simplifica la anotación contable.

(14) Principio de (realización) reconocimiento de ingresos y gastos, los ingresos sólo podrán ser reconocidos cuando resulte claro su no reintegro, para evitar que una eventual devolución pueda afectar al resultado final, en el caso social, los outputs sociales no deberán ser considerados hasta que nos se actualice su impacto en alguno de los stakeholders; traducido al ámbito social, al mismo tiempo que se contabilizará el valor social generado, debería considerarse posible valor destruido (impacto negativo), y los costes sociales necesarios para la generación del mismo.

De forma sintética podemos considerar la posibilidad de desarrollar una contabilidad social orientada (equilibrada) de forma multidimensional al conjunto de stakeholders; de forma que respondiera a los intereses de los destinatarios, los diferentes stakeholders y shapeholders para los cuales la entidad genera o destruye valor, ya sea por acción u omisión (caso de los non stakeholders). Consistente con las asunciones básicas de la contabilidad: ente, bienes económicos, valoración monetaria, continuidad y periodificación. Y con las mismas garantías informativas: objetividad, prudencia, uniformidad, exposición y materialidad. Para que realmente pueda haber una confianza, deberían converger cuatro elementos, de una parte, a) disponer de una **metodología explícita y estandarificado** que permita desarrollar el proceso de monetización; en segundo lugar, b) la **trazabilidad del proceso**, de forma que se pueda constatar que desde el mapa de stakeholders a la valoración final se han ido dando los pasos exigidos por la metodología y existe una continuidad de proceso; en tercer lugar, c) el acuerdo **intersubjetivo sobre el valor razonable**, conseguido mediante estandarificación (largo plazo), acuerdo sectorial (medio plazo), análisis externo especializado (corto

plazo); y en cuarto lugar, d) la **transparencia**, que permita conocer todos los elementos que han llevado a una determinada valoración, replicando el proceso de análisis y cálculo. Como corolario de estos cuatro elementos, e) una **certificación externa** otorgada por una entidad garante (por ejemplo el pool de Universidades) daría una credibilidad añadida y simplificaría los procesos de confirmación a los propios interesados. En relación con la consistencia, la interna relativa a una organización resulta exigible y fácil de conseguir, en relación a la consistencia sectorial, es algo más difícil, ya que hay que conseguir que las entidades del mismo sector utilicen unos criterios similares que permitan la comparabilidad; este es un camino en el que la contabilidad social deberá ir avanzando mediante la organización de comunidades sectoriales de stakeholders que contribuyan a esta necesaria estandarización de criterios. La comparabilidad intersectorial se presenta aún más difícil, como también lo es en la contabilidad financiera tradicional, y posiblemente llevará años alcanzarla.

5. HIPÓTESIS DE TRABAJO

Después de resolver de forma teórica la necesidad y cualidad de un proceso de información sobre el Valor Social generado o sustraído por las organizaciones, cabe preguntarse por la posibilidad de su realización práctica.

Metodológicamente, en la situación actual, caben dos aproximaciones a la realidad, de una parte, el realizar un conjunto de procesos de contabilidad social identificando las regularidades acaecidas proponiendo su generación comprensiva (método inductivo), que quizás en un segundo momento permitiera generar hipótesis contrastables mediante el método hipotético-deductivo; o trabajar con hipótesis posibilísticas basadas en metodología de caso único o varios casos, significativos (Retolaza & San-Jose, 2017) (véase **Tabla 3**). Dado que el problema que nos planteamos es de carácter posibilístico, hemos decidido optar por este proceso metodológico, que permite, en el contexto de la metodología hipotético-deductiva, un mayor conocimiento del fenómeno estudiado en la fase exploratoria; así como una verificación (posibilista) de las hipótesis propuestas, en la fase confirmatoria. El caso único permite confirmar (refutar la hipótesis alternativa) las hipótesis siempre que la hipótesis verificada sea el tipo: $Vx: P(x)$ [para todo x se da P], ya que si se puede verificar, a través del análisis de casos o la metodología cuasi-experimental, que: $Ax: \exists P(x)$ [Hay alguna x en la que P no] La consecuencia derivada es que: $\exists Vx: P(x)$ [No es el caso que para todo x es P]. En la medida en que es posible un análisis de casos múltiples, como en el contraste empírico desarrollado, el número de casos en los que P no se cumple podría aumentarse, produciendo un subconjunto de casos en lugar de un solo caso: $\{x: \exists P(x)\}$ [Hay un conjunto de x para el cual no P].

Tabla 3. Caso único: grados de libertad en las fases.

	Phases	Type of knowledge	Logical reasoning	Degrees of freedom
1st Phase	Previous knowledge [Scientific/conventional]	Positive	$\forall x: P(x)$	
2nd Phase	Deterministic normative conclusion	Normative	$\forall x: \square P(x)$	$Md = x$ $Df = 0$
3rd Phase	Single case	Empirical contrast	$\exists x: P(y)$ $\exists x: \neg P(x)$ $\neg \forall x: P(x) / \forall x: \neg P(x)$	
4th Phase	Possibilistic Hypothesis (PH)	Positive	$\forall x: \neg \square P(x)$ $\exists x: \diamond \neg P(x)$	
5th Phase	Open normative conclusion	Normative	$\exists Md(x): \diamond \neg P(x)$ $\forall Md(x): \diamond P(x) \vee \neg P(x)$	$Md = x \vee y$ $Md = x \vee \neg x^*$ $Df = \geq 2$

Fuente: Retolaza & San-Jose, 2017: 898.

Siguiendo este razonamiento, se pretende demostrar la posibilidad práctica de la aplicación de la contabilidad social, a través de su implementación en diferentes entidades. Para lo cual resulta necesario un presupuesto:

P1. Existen algunas organizaciones interesadas en desarrollar este tipo de información.

Para garantizar el interés real, el *criterio de demarcación* consiste en la disponibilidad de asumir los costes vinculados con el desarrollo de la contabilidad social; de forma que el contraste empírico se ha realizado en entidades que asumen los siguientes costes:

Primero, las horas de dedicación propias, fundamentalmente compuestas por la participación de dos personas en el equipo de trabajo, preferentemente el director social y el director financiero. Segundo, el coste de la dedicación del equipo de la universidad, generalmente compuesto de dos investigadores. Por último, tercero; los costes externos. El resultado real es que han existido un amplio número de entidades interesadas y con disposición a soportar los costes; de las cuales se ha trabajado con 52, en un periodo de cinco años (2012-2016).

Las hipótesis formuladas en relación con contraste empírico han sido las siguientes:

H1. Es posible realizar un proceso de monetización del Valor Social (contabilidad social) aceptado tanto por la organización como por sus stakeholders.

H2. Es posible desarrollar la monetización del Valor Social (contabilidad social) en diferentes tipos de entidades⁴:

H3. Es posible desarrollar la monetización del Valor Social (contabilidad social) diferentes sectores.

H4. Es posible desarrollar una contabilidad social por periodos, prolongada en el tiempo.

⁴ Tercer sector, Entidades públicas, Empresas Mercantiles (cotizadas, Pymes, sociales-cooperativas y laborales) y microempresas).

6. CONTRASTE EMPÍRICO

Dado que se trata de contrastar la posibilidad, podemos plantear la utilización del caso único significativo (Retolaza & San-Jose, 2017), o como en este caso, la utilización de casos múltiples. La metodología de contraste ha consistido en realizar un proceso real de monetización del valor social generado con 52 entidades de diverso tipo, a lo largo de cinco años (del 2012 al 2016). En todos los casos se ha creado un equipo de trabajo mixto entre los investigadores universitarios y el equipo directivo de la organización, en el que por parte de la empresa han participado de forma habitual el CEF y el CES; y en algunas ocasiones, dependiendo del tamaño de la organice y su estructura, el CEO (*Chief Executive Officer*). Se ha seguido un proceso metodológico estandarizado y procesual (Retolaza et al. 2015; 2016), que no finalizaba hasta el momento de tener el visto bueno de la entidad. El trabajo ha sido financiado por las propias entidades experimentales. La siguiente tabla (véase **Tabla 4**) recoge las características de dichas organizaciones, cuya información se encuentra ampliada en el Anexo I.

Tabla 4. Cuadro Síntesis de los Proyectos-Organizaciones en las que se ha aplicado la Contabilidad Social con la perspectiva stakeholder.

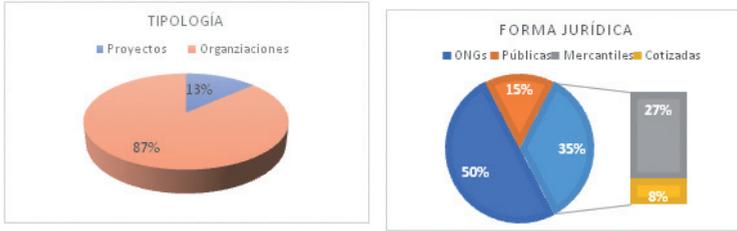
TIPOLOGÍA	Proyectos	Organizaciones				
	7	45				
Forma Jurídica	Cotizadas	Mercantiles	Públicas	ONGs		
	4	14	8	26		
Continuidad	Sin acabar	1 año	Varios años	(>3 años)		
	4	14	30	4		
AÑO	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	1	3	5	23	31	50 ⁵

Fuente: elaboración propia.

En relación con la tipología, 45 han sido organizaciones, y 7 han sido proyectos gestionados por una organización (diferente de las 45 anteriores) que son un 87% frente a 13% (véase **Figura 2**). En relación a la forma jurídica, 26 han sido entidades sin ánimo de lucro (50%), 8 pertenecían al sector público (15%), y 18 han sido empresas mercantiles (35%), de las cuales 4 eran cotizadas, y 2 de ellas pertenecían al Ibex35.

⁵ Estimado. Asimismo, señalar que se ha realizado con 52 organizaciones / proyectos aunque algunos han participado en más de un año (consecutivo o no).

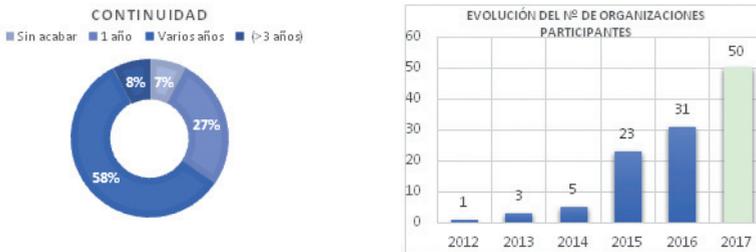
Figura 2. Organizaciones que han desarrollado la contabilidad Social: Análisis del tipo y la forma jurídica.



Fuente: elaboración propia.

En relación con el número de organizaciones implicadas en el proceso de contraste, estas se han ido incrementando a lo largo del tiempo, pasando de 1, en el 2012; a 31 en el 2016 (las del 2017 son aún una estimación) (véase **Figura 3**). Dado que la propuesta no consiste meramente en un proceso puntual de monetización del valor social, sino que lo que se pretende es analizar la posibilidad de incorporar a las organizaciones un proceso sistemático de información social continuada, resulta interesante analizar el grado de continuidad que muestran las organizaciones en este proceso. Como se puede observar, el 85% de las entidades que han iniciado el proceso de contabilidad social en un ejercicio determinado, le han dado continuidad en algún ejercicio posterior, cantidad que supera el 90%, si excluimos a las entidades en las que el proceso no ha finalizado con éxito.

Figura 3: Evolución de la Continuidad y la Participación de las organizaciones que han puesto en marcha la Contabilidad Social en la muestra.



Fuente: elaboración propia.

Los resultado obtenidos, aunque lógicamente, debido a la metodología utilizada, no permiten establecer ningún tipo de causalidad, permiten confirmar la posibilidad (se desconoce el grado de aplicabilidad) de la totalidad de las hipótesis planteadas. De forma complementaria el proceso de contraste empírico ha permitido obtener algunos resultados que con carácter exploratorio pueden complementar la comprensión de las hipótesis.

En relación a la H1 (Es posible realizar un proceso de monetización del Valor Social (contabilidad social) aceptado tanto por la organización como por sus stakeholders), se confirma la posibilidad de desarrollar un proceso de monetización del Valor Social generado (contabilidad social), que resulte convincente tanto para la organización afectada como para sus principales stakeholders, incluidos los medios de comunicación y la Sociedad.

En relación a la H2 (Es posible desarrollar la monetización del Valor Social (contabilidad social) en diferentes tipos de entidades): se confirma la posibilidad de desarrollar un proceso de monetización del Valor Social generado (contabilidad social), en diferentes tipos de entidades: Tercer sector, Públicas y Mercantiles (cotizadas, PYMES, sociales y microempresas).

Se ha constatado que en los casos en los que se ha intentado sustituir un muestreo de conveniencia entre los stakeholders por un muestreo estadísticamente significativo, el diálogo con los stakeholders se ha complicado hasta llegar al bloqueo del proceso [caso ADSIS].

En relación a la H3 (Es posible desarrollar la monetización del Valor Social (contabilidad social) diferentes sectores): se confirma la posibilidad de desarrollar la monetización del Valor Social generado (contabilidad social), en diferentes sectores.

En relación a la segunda, se ha podido constatar que la complejidad y transnacionalidad de la organización, no el tamaño, complejizan el análisis y eleva significativamente el coste de realización [caso SACYR]. Así mismo, aunque todo tipo de entidades generan valor social, como cabría esperar, en las empresas mercantiles este se vehiculiza en mayor medida a través del mercado [caso Euskaltel], y en las entidades sociales [caso Lantegi] y públicas [Hospital de Santa Marina], a través de actividades de no mercado. En las microempresas, el valor de no mercado parece ser muy reducido [caso Arinka].

En relación a la H4 (Es posible desarrollar una contabilidad social por periodos, prolongada en el tiempo): se confirma la posibilidad de desarrollar una contabilidad social por periodos, prolongada en el tiempo.

Se puede constatar que la dificultad de tangibilizar el valor social de no mercado, está más afectada por el sector de actividad que por la tipología de organización; en la medida en la que exista un mercado activo paralelo, el cálculo del valor razonable se simplifica. En relación con la hipótesis cuarta, se constata que un número significativo de las entidades participantes, se han conformado con monetizar uno o dos años de actividad; lo que les permite generar un feedback e incluso una comunicación sobre su impacto, pero no posibilita su integración posterior en los procesos de gestión. En paralelo, es cierto, diversas entidades que se han incorporado a la contabilidad social con unas expectativas de comunicación han acabado demandando procesos para incorporar esta información en los procesos de gestión.

7. CONCLUSIONES

Se constata que para muchos stakeholders la información económico-financiera no es un indicador suficiente para comprender el valor social que genera o detrae una determinada entidad y que es necesaria una información complementaria, que puede facilitarse a partir de un proceso de accountability o de accounting. La convergencia de ambos procesos, mediante la incorporación de información monetaria y, complementariamente, no monetaria, parece tener un mayor potencial, ya que a través de la utilización de los principios contables permite un mayor grado de comprensión, facilitando su utilización con carácter universal. Por tanto, puede decirse que desde el punto de vista teórico la contabilidad social se presenta como un proceso de información conveniente, que sin duda, se enfrenten a muchos problemas: complejidad, necesidad de generar estándares, y costes de introducción; entre otros. Si bien hay que recordar que la trayectoria de la SEA (Social and Environment Accounting) cuenta con unos cincuenta años, la décima parte que su hermana mayor la contabilidad económica-financiera⁶, por lo que es normal que aún se encuentre en un estado incipiente.

Del contrato empírico se concluye, por una parte, el interés de este tipo de información para algunas entidades; y de otra, la posibilidad de realizarla. En relación con la primera, no podemos concluir nada sobre el grado de interés, más allá de las 52 empresas participantes, y de otro medio centenar que en el marco del proceso nos han transmitido su interés. Sería necesario algún tipo de estudio empírico para identificar el grado de interés que las diversas organizaciones pueden tener en avanzar en este tipo de proceso; aunque es previsible que este interés dependa a su vez del interés mostrado por los prescriptores: gobierno, financiadores, o asociaciones empresariales. De otra parte, se concluye la posibilidad de desarrollar de forma sistemática una contabilidad social acorde con la mayoría de los principios de la contabilidad, que resulta satisfactoria, tanto desde la perspectiva científica, como desde la dirección de la propia organización, el conjunto de sus stakeholders y los medios de comunicación.

Tanto desde la perspectiva teórica como de la práctica se concluye la posibilidad de que la monetización del valor social sea extensible a todo tipo de organizaciones: mercantiles, sociales y públicas, ya que en la primera sirve al objeto de mejorar la simetría de la información con los grupos de interés no expertos en información financiera; y en los otros dos casos para aportar información relevante para valorar el desempeño de las entidades. Así mismo, las entidades mercantiles generan el mayor porcentaje del valor social a través de la actividad de mercado, mientras que en el caso de las entidades no lucrativas y las públicas, esta relación se invierte; no obstante, en todos los casos, el valor generado a través del mercado resulta insuficiente para valorar la totalidad del impacto generado por la organización. Se constata también que la contabilidad social puede ser utilizada en sectores muy diversos: servicios,

⁶ Se ha considerado que la Contabilidad moderna tradicional ha comenzado hace más de 500 años.

fabricación industrial, investigación y desarrollo, educación, vivienda...; pudiéndose hipotética la posibilidad de su uso en todo tipo de sectores. No obstante, es cierto que la obtención del valor razonable en sectores en los que existe un mercado claro y transparente es mucho más sencilla que en aquellos donde la transferencia de valor se desarrolla a través de actuaciones para las que no existe mercado paralelo o comparable; así, realizar la contabilidad social de una entidad pública de vivienda [caso Alokabide], donde existe un mercado de la vivienda suficientemente transparente y conocido, resulta mucho más sencillo que calcular el valor social de la radio televisión pública [caso EITB-televisión pública vasca], donde el mercado es mucho más opaco, e incluso incomparable, si se incorpora el valor generado por la especificidad idiomática.

Los resultados obtenidos, aunque limitados, permiten realizar una buena comparación interanual del valor generado por una organización, y una comparación, algo más limitada, del valor generado por organizaciones del mismo sector. La comparabilidad de organizaciones de diferentes sectores, es aún incipiente, y exige un mayor trabajo de estandarización. En cualquier caso, aunque el valor razonable atribuido a las variables de no mercado sea cuestionable y pueda estar sujeto a discusión, la contabilidad social permite una base para dicha discusión, bastante mejor que la utilización de datos cualitativos o la contraposición de ejemplos. Se debe entender que la contabilidad social no es el final del camino, sino el inicio, a partir del cual se cuenta con una información relativamente sistemática, que permite el desarrollo de análisis de una sólo entidad, o de un conjunto de ellas. Resulta interesante constatar que mientras que un porcentaje amplio de las entidades que han realizado el proceso de contabilidad social han llegado a él, desde la perspectiva de la comunicación, pensando cómo podían poner en valor el trabajo social que realizaban; en el momento en el que han tenido desarrollada la contabilidad, su interés se ha desplazado a su incorporación a la gestión de la propia entidad, como mecanismo útil para optimizar el valor social que genera en su entorno.

En relación con las futuras líneas de investigación, las principales, van en dos direcciones, de una parte, la aplicación de la contabilidad social en organizaciones de diferentes países, a fin de poder analizar los elementos comunes y diferenciales a los mismos; de otra, el desarrollo de mecanismos de integración de la contabilidad social en la gestión, principalmente a través de un cuadro de mando integral ampliado. Al igual que el desarrollo de la contabilidad económica financiera requiere de la aportación constante de un número amplísimo de investigadores, practitioners y reguladores; el desarrollo de la contabilidad social requiere de la implicación de muchos más participantes que sean capaces de alinear sus investigaciones en torno a este tema.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alhumoudi, H. (2017). "External Social Accounting Developments: Analysis and Discussion of Academic Critiques". *Business and Economic Research*, 7(1), 33-45.
- Anteproyecto Ley 2917/ 1 de Sept. Sobre Información no Financiera
- Bebbington, J., Gray, R., & Owen, D. (1999). "Seeing the wood for the trees: taking the pulse of social and environmental accounting". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 47-52.
- Bendell, J. (2005). "In whose name? The accountability of corporate social responsibility". *Development in Practice*, 15(3-4), 362-374.
- Branson, D. M. (2016). Corporate Behavior and Sustainability: Doing Well by Being Good. In Guler, A. & Ingley, C. (Eds.) *A pathway to corporate sustainability social accounting*. London: Routledge (chapter 8), pp. 138.
- Brown, R. (Ed.). (2014). *A history of accounting and accountants*. Routledge: London.
- Burritt, R. L., & Schaltegger, S. (2010). "Sustainability accounting and reporting: fad or trend?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 829-846.
- Dey, C. (2007). "Social accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 423-445.
- Directiva 2014/95/UE de Información no financiera y diversidad de la Comisión Europea
- Edelman Trust Barometer (2017) <https://www.edelman.com/trust2017/>
- Edward, F. R. (1984). *Strategic Management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman, 46.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks. The triple bottom line of 21st century*, 73. Oxford: Capstone Publishing.
- Elkington, J. (2001). The 'triple bottom line for 21st-century business'. In Starkey, R & Welford, R (Eds), *The Earthscan reader in business and sustainable development*. London: Earthscan (pp. 20-43).
- Estes, R. (1976) *Corporate and social accounting*. New York: Wiley.
- Felber, C. (2015). *Change everything: Creating an economy for the common good*. London: Zed Books Ltd.
- Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L., & De Colle, S. (2010). *Stakeholder theory: The state of the art*. Cambridge University Press.
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom: With the assistance of Rose D. Friedman*. Chicago: University of Chicago Press.

- Galbraigh, J.K. (2016). *Inequality*. Barcelona: Grupo Planeta.
- Gaus, G. (2010). *The idea and ideal of capitalism*. In *The Oxford Handbook of Business Ethics*. Oxford: Oxford University Press.
- Gaus, G., Courtland, S. D., & Schmitz, D. (1996). *Liberalism*. New York: Oxford University Press.
- Gaultier, M. W. & Underwood, B. (1994). "Accounting Theory and Practice" *Pitman*, 641-650.
- Gray, R. (2002). "The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?". *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687-708.
- Gray, R., Dey, C., Owen, D., Evans, R., & Zadek, S. (1997). "Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. Accounting". *Auditing & Accountability Journal*, 10(3), 325-364.
- Hall, J. A. (2012). *Accounting information systems*. Cengage Learning.
- Henke, E. O., & Conway Jr, L. G. (1989). "A Recommended Reporting Format For College And University F". *Accounting Horizons*, 3(2), 49.
- Hermanson, R. H., & Edwards, J. D. (2010). *Accounting principles*. Endeavour International Corporation, Houston, Texas, USA.
- Linowes, D. F. (1968). "Socio-Economic Accounting". *The Journal of Accountancy*, 37.
- Linowes, D.F. (1968) *The Corporate Social Audit Social Responsibility and Accountability*. Edited by Jules Backman, New York: New York University Press.
- Linowes, D. F. (1973). "The accounting profession and social progress". *The Journal of Accountancy*, (July), 32-40.
- Linowes, DF (1972). "Socio-economic accounting", *Journal of Accountancy*, 133, 37-42. Manetti
- Mathews, M. R. (1995). "Social and environmental accounting: A practical demonstration of ethical concern?". *Journal of Business Ethics*, 14(8), 663-671.
- Mathews, M. R. (1997). "Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4), 481-531.
- Mook, L., Richmond, B. J., & Quarter, J. (2003). "Integrated social accounting for nonprofits: A case from Canada"; *Voluntas: International journal of voluntary and nonprofit organizations*, 14(3), 283-297
- Moran, P., & Ghoshal, S. (1996). *Value Creation by Firms*. In *Academy of Management Proceedings* (Vol. 1, pp. 41-45). *Academy of Management*.

- Oulasvirta, L. (2016). "Accounting Principles. Global Encyclopedia of Public Administration". *Public Policy, and Governance*, 1-9.
- Piketty, T. (2017). *Capital in the twenty-first century*. Cambridge The Belknap Press of Harvard University Press.
- Quarter, J., & Richmond, B. J. B. (2001). "Accounting for social value in nonprofits and for profits". *Nonprofit management and leadership*, 12(1), 75-85.
- Ramanathan, K. V. (1976). "Toward a theory of corporate social accounting". *The Accounting Review*, 51(3), 516-528.
- Retolaza, J. L., & San-Jose, L. (2017). "Single case research methodology: a tool for moral imagination in business ethics". *Management Research Review*, 40(8), 890-906.
- Retolaza, J. L., San-Jose, L., & Ruiz-Roqueñi, M. (2015). "Monetizing the social value: theory and evidence". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (83), 43-62.
- Retolaza, J. L., San-Jose, L., & Ruíz-Roqueñi, M. (2016). *Social accounting for sustainability: Monetizing the social value*. Cham: Springer.
- Riahi-Belkaoui, A. (1984). *Socio-economic accounting*. London: Praeger Pub Text.
- Richmond, B. J., Mook, L., & Jack, Q. (2003). "Social accounting for nonprofits: Two models". *Nonprofit management and leadership*, 13(4), 308-324.
- Robert Audi (ed.). «Informal fallacy». *The Cambridge Dictionary of Philosophy* (en inglés) (2nd Edition). Cambridge. University Press.
- Sillanpää, M. (1998). The Body Shop values report—towards integrated stakeholder auditing. *Journal of Business Ethics*, 17(13), 1443-1456.
- Tirole, J. (2017). *Economics for the Common Good*. New Jersey: Princeton University Press.
- Vaccari, A. (1997). "Constructing the Social Balance: Consumer Cooperative Italy." In S. Zadek, P. Pruzan, and R. Evans (eds.), *Building Corporate Accountability*. London: Earthscan.
- Value Act. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/3/enacted>
- Varian, H. R. (1994). "A solution to the problem of externalities when agents are well-informed". *The American Economic Review*, 1278-1293.
- Wood, D. J., & Jones, R. E. (1995). "Stakeholder mismatching: A theoretical problem in empirical research on corporate social performance". *The International Journal of Organizational Analysis*, 3(3), 229-267.
- Zadek, S., Evans, R., & Pruzan, P. (2013). *Building corporate accountability: Emerging practice in social and ethical accounting and auditing*. New York: Routledge.

ANEXO I

M – Mercantil (XX = cotizada)

P – Pública

O – ONGs



Proyectos



Organizaciones



No concluidos



En proceso

ORGANIZATION	M	P	O	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1 LANTEGI BATUAK			X						
2 VIVIENDAS M. DE BILBAO		X							
3 KATEA LEGAIA SLL	X								
4 ADSIS			X						
5 SACYR	XX								
6 FORMACIÓ I TREBALL	X								
7 LANBIDE		X							
8 GOIENA S. COOP.	X								
9 BERRIA SA	X								
10 FUNDACIÓN ARGIA			X						
11 GORABIDE			X						
12 ACCIÓN CONTRA EL HAMBRE			X						
13 DOMUSA	X								
14 FUTUBIDE			X						
15 MUSEO DE LA MINERÍA DEL PAÍS VASCO			X						
16 U. POMPAU FABRA		X							
17 ARINKA	X								
18 PUNTA BEGOÑA		X							
19 EUSKALTEL	XX								
20 HOSPITAL SANTA MARINA		X							
21 EITB		X							
22 ALOKABIDE		X							
23 PONCE DE LEÓN			X						
24 LABORVALIA (10 Entidades)			X						
25 FUNDACION FUENTE AGRIA			X						
26 AUTRADE			X						
27 ASOCIACIÓN FUENSANTA			X						
28 ASOCIACIÓN APAFES			X						
29 ASOCIACIÓN CORAJE			X						
30 ASOCIACIÓN VIRGEN			X						

31	BEGOÑAZPI IKASTOLA			X						
32	ZULAIKA			X						
33	EROSKI S.COOP.	X								
34	U. MONDRAGON	X								
35	ECOEMBES			X						
36	EUSKERA GOBIERNO VASCO		X							
37	CÁRITAS BARCELONA (INSTITUT CERDÁ)			X						
38	ANEL			X						
39	UNAN			X						
40	APROSUB			X						
41	DIÓCESIS DE BIZKAIA			X						
42	LAVOLA	X								
43	AMPANS			X						
44	SUARA	X								
45	BLANQUERNA			X						
46	ABACUS	X								
47	ESCOLA SANT GERVASI	X								
48	COOPERATIVA PLANA DE VIC	X								
49	SOM FUNDACIÓ			X						
50	GAMESA	XX								
51	R-EUSKALTEL	XX								
52	MONDRAGON CORPORACIÓN COOPERATIVA	X								
		18 (4)	8	26	1 (1)	3 (1)	5 (3)	23 (13)	31 (27)	30

¹ Estimado. Asimismo, señalar que se ha realizado con 52 organizaciones / proyectos aunque algunos han participado en más de un año (consecutivo o no).