

Socias Salvà, Antoni; Horrach Rosselló, Patricia

La normativa contable aplicable a las entidades de comercio justo. Una propuesta de mejora

CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, Núm. 67, 2010, pp. 213-242

Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa
España

Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=17413327009>



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa

ISSN (Versión impresa): 0213-8093

ciriec@uv.es

Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa
España



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 67, Abril 2010, pp. 213-242

La normativa contable aplicable a las entidades de comercio justo. Una propuesta de mejora

**Antoni Socias Salvà
Patricia Horrach Rosselló**

PUiversitat de les Illes Balears

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

© 2010 CIRIEC-España

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

La normativa contable aplicable a las entidades de comercio justo. Una propuesta de mejora

Antoni Socias Salvà

Catedrático de Universitat de les Illes Balears

Patricia Horrach Rosselló

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

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es realizar una serie de aportaciones al comercio justo desde la contabilidad. Para ello, en primer lugar situaremos el movimiento del comercio justo dentro del ámbito de la cooperación para el desarrollo. Seguidamente introduciremos el concepto y las organizaciones implicadas, para pasar, posteriormente, a analizar cuáles son las obligaciones contables en España de este tipo de entidades. Veremos si la información contable que deben elaborar deja traslucir los aspectos solidarios relevantes de sus actividades. En este sentido identificaremos los componentes solidarios de su proceso productivo y su ubicación en la información contable y analizaremos conceptualmente los componentes cualitativos más relevantes en el precio que paga el consumidor por los productos de comercio justo. Finalmente realizaremos unas propuestas para la mejora de la información contable de estas entidades..

PALABRAS CLAVE: Comercio justo, contabilidad, economía social y solidaridad.

CLAVES ECONLIT: F190, L300, M410.

La réglementation comptable applicable aux entités de commerce équitable. Une proposition d'amélioration

RÉSUMÉ : L'objectif de ce travail est de réaliser une série d'apports au commerce équitable à partir de la comptabilité. Pour cela, nous situerons en premier lieu le mouvement du commerce équitable dans le domaine de la coopération pour le développement. Puis, nous présenterons le concept et les organisations impliquées pour passer ensuite à l'analyse des obligations comptables de ce type d'entités en Espagne. Nous verrons si l'information comptable qu'elles doivent élaborer laisse entrevoir les aspects solidaires pertinents de leurs activités. En ce sens, nous identifierons les composants solidaires de leur processus de production ainsi que leur place dans l'information comptable et nous analyserons de manière conceptuelle les composants qualitatifs les plus pertinents dans le prix que paye le consommateur pour les produits du commerce équitable. Enfin, nous ferons des propositions pour améliorer l'information comptable de ces entités.

MOTS CLÉ : Commerce équitable, comptabilité, économie sociale et solidarité.

Accounting rules for fair trade organisations. Proposed improvements

ABSTRACT: The objective of this paper is to offer a series of contributions to the realm of accountancy in fair trade. The fair trade movement is first situated in the context of development cooperation, then the concept and organisations involved are presented and the accounting requirements for these organisations in Spain are analysed. This is followed by an examination of whether the accounting information that has to be prepared allows relevant aspects of solidarity to be revealed, including identification of the solidarity components of production processes and their accounting status and conceptual analysis of the more relevant qualitative components of the price paid by consumers for fair trade products. The conclusion suggests several proposals for improving the accounting information of these organisations.

KEY WORDS: Fair trade, accounting, social economy.

1.- Introducción

A grandes rasgos podríamos decir que el concepto de cooperación al desarrollo incluye todas aquellas iniciativas llevadas a cabo desde los países desarrollados, cuyo objetivo es intentar paliar las diferencias económicas y sociales entre países desarrollados y no desarrollados¹.

La medida del desarrollo no se centra únicamente en los aspectos económicos, sino que confiere al desarrollo social, idéntica importancia. En este sentido, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), creó el Índice de Desarrollo Humano, que aglutina una serie de indicadores sobre la salud y la esperanza de vida, la educación y el desarrollo económico de los países. De las publicaciones anuales de sus informes sobre desarrollo humano, se deduce que las desigualdades entre países desarrollados y no desarrollados siguen incrementándose.

La amalgama de iniciativas para conseguir reducir la pobreza y sus consecuencias en los países no desarrollados, se articula fundamentalmente desde los países desarrollados a través de la ayuda al desarrollo. Tal ayuda es coordinada internacionalmente mediante los organismos especializados de Naciones Unidas² y el Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD) de la OCDE. En definitiva coordinan y orientan sobre políticas de cooperación ejercitadas desde los países desarrollados. El reto de la comunidad internacional más ambicioso es acatar los Objetivos del Milenio establecidos por Naciones Unidas en la Cumbre del Milenio celebrada en Nueva York en el año 2000³. En la Unión Europea la ayuda al desarrollo (tanto la horizontal como la regional) se ejecuta desde la Comisión Europea, mediante la Dirección General para el Desarrollo, la Dirección General de Relaciones Exteriores, la Oficina Humanitaria (ECHO) y la Oficina de Ayuda y Cooperación. Por otra parte, en España, la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional, dependiente del Ministerio de Asuntos Exteriores asume las competencias en materia de coordinación de la política española de cooperación, la administración de recursos y la evaluación de la financiación, siendo la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI), la encargada de ejecutar la cooperación bilateral. Debemos mencionar además, la importancia de la cooperación descentralizada, es decir, la desarrollada por entidades locales: comunidades autónomas y ayuntamientos, mediante actuaciones directas o mediante la financiación de las acciones por parte de la sociedad civil organizada. Este último ámbito es el que nos ocupa y en él se circunscriben las iniciativas que desde la esfera privada pretenden contribuir a la mejora de las

1.- Existen en la literatura diferentes nomenclaturas de esta dualidad: países ricos y países pobres, países del Norte y países del Sur, países del primer mundo y del tercer mundo; países desarrollados y no desarrollados.

2.- Algunos de los organismos de Naciones Unidas encargados de coordinar las políticas de desarrollo en sus diversas vertientes son: Consejo Económico y Social (ECOSOC), Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF), Conferencia de Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD), Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).

3.- Para conocer cuáles son los Objetivos del Milenio y cómo se están aplicando se puede consultar www.un.org/spanish/millenniumgoals/index.html

condiciones económicas y sociales de los países no desarrollados. Son entidades privadas *solidarias*, tal y como las definen Socías y Herranz (2001: 317-334), ya que en su proceso productivo aparece algún elemento solidario. Además del caso de las Organizaciones No Gubernamentales (ONG), como entidades no lucrativas, que desarrollan actividades sociales y de cooperación fuera del mercado, existe otro grupo de iniciativas que se caracterizan por desarrollarse dentro del ámbito del mercado. Así encontramos las entidades de *comercio justo*, que llevan a cabo una actividad comercial, cuyo objetivo social es contribuir al desarrollo de los países no desarrollados.

El desarrollo económico y por ende, social de los países no desarrollados, no pasa únicamente por la recepción de ayuda gratuita por parte de los países desarrollados. Existe una alternativa complementaria que puede resultar mucho más productiva a medio y a largo plazo: el fomento de su economía a través de la entrada en el mercado internacional. Éste es el sentir que impera desde los años sesenta en la UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development), que defiende el comercio como vía para el desarrollo, especialmente en la era de la globalización. Poder producir y especialmente exportar, permite a los países no desarrollados explotar su potencial en cuanto a sus recursos y crear riqueza. Pero dadas las características y limitaciones de los países no desarrollados, se hace patente la necesidad de fomentar unas relaciones comerciales más justas, que les permitan entrar en el comercio internacional. En la definición de los Objetivos del Milenio (Naciones Unidas, 2000) se contempla esta necesidad en el Octavo Objetivo. Éste se basa en el fomento de una asociación mundial para el desarrollo y entre otras, se establecen las siguientes metas: “desarrollar un sistema comercial y financiero abierto, regulado, predecible y no discriminatorio y el acceso libre de aranceles y cupos para las exportaciones de países menos adelantados”.

2.- Concepto del comercio justo y sus entidades

El Comercio Justo, es un proceso que implica la comercialización en el mercado de los países desarrollados de productos originarios de países no desarrollados, en unas condiciones, como veremos, ventajosas para los productores, gracias, por una parte a las entidades que comercializan los productos y por otra a los consumidores responsables.

A pesar de que el movimiento de comercio justo nació hace cuarenta años (Martínez-Orozco, 2000: 36) se ha ido consolidando especialmente en la última década con el surgimiento de varias organizaciones en el ámbito mundial, formadas por entidades importadoras de los productos y por tiendas de comercio justo⁴, que desarrollan la coordinación del funcionamiento del proceso.

4.- Entre las más importantes destacamos *International Federation for Alternative Trade (IFAT)*, *European Fair Trade Association (EFTA)*, *Network of European World Shops (NEWSI)*, *Fair Trade Labelling Organisation (FLO)* y *FINE* que reúne las anteriores organizaciones.

Una de estas organizaciones mundiales, *European Fair Trade Association* (EFTA, 2002: 5) define el comercio justo diciendo que:

“Es una forma alternativa al comercio convencional internacional. Es un acuerdo de comercio que busca como objetivo el desarrollo sostenible para productores excluidos o desfavorecidos. Intenta mejorar las condiciones comerciales mediante la sensibilización pública y campañas”.

En España nace en 1996, la Coordinadora Estatal de Comercio Justo (CECJ), que actualmente cuenta con la asociación de la práctica totalidad de las importadoras españolas y cerca de treinta tiendas solidarias, de las setenta existentes en España. En su dossier de presentación (CECJ, 2003: 13) ofrece la siguiente definición:

“El Comercio Justo, también llamado comercio alternativo, es un movimiento internacional formado por organizaciones del Sur y del Norte, con el doble objetivo de mejorar el acceso al mercado de los productores más desfavorecidos y cambiar las injustas reglas del comercio internacional. Las organizaciones del Norte, participan en la comercialización mediante la importación, distribución o venta directa al público; además realizan una importante labor de denuncia y concienciación.”

Son varios los agentes económicos implicados en el proceso del comercio justo: los productores de países no desarrollados, las entidades comercializadoras (importadoras de los productos y las tiendas de comercio justo) y los consumidores. Tanto los productores, como las entidades comercializadoras juegan un papel específico en el proceso comercial, que incluye una serie de derechos y obligaciones, basados en los principios del comercio justo⁵. A continuación destacamos el rol que representan estas figuras, para entender la contribución al desarrollo del comercio justo⁶:

1. Los productores de los países no desarrollados. Suele tratarse de artesanos y campesinos de países de América Central y del Sur, Asia y África, que elaboran productos de artesanía y alimentación. Sus organizaciones deben comprometerse a funcionar democráticamente, sin ningún tipo de discriminación y respetando los derechos de la Organización Internacional del Trabajo. La producción debe ser ecológicamente sostenible y existe el compromiso de invertir parte de los beneficios en el desarrollo económico, social y medioambiental de su comunidad. Venden su producción a las importadoras de comercio justo, aunque pueden suministrar también en el mercado convencional⁷.

5.- Los principios del comercio justo están ampliamente establecidos y asumidos por las organizaciones de comercio justo, tanto a nivel internacional (IFAT, EFTA, FLO y FINE), como nacional (CEJC).

6.- Para más detalles sobre el funcionamiento económico del comercio justo, así como sus limitaciones y aportaciones se puede ver a *Socias y Doblas* (2005).

7.- Según establece *Martínez-Orozco* (2000: 87), un 10 % de la producción es vendida a través de canales de comercio justo.

2. Las importadoras. Son entidades sin ánimo de lucro, en ocasiones son Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD) que además de proyectos de cooperación, participan en el ámbito de comercio justo. Garantizan relaciones comerciales estables a largo plazo a los productores, a quienes compran su producción (o parte de ella), a un precio por encima del de mercado que incluye una prima. Llevan a cabo además labores o campañas de sensibilización sobre el comercio justo en los países desarrollados. Se comprometen a pagar una parte de las adquisiciones por adelantado (entre un 40 % y 50 %) y a prestar servicios de asesoría o capacitación sobre comercialización, producción y gestión a los productores. Las entidades importadoras negocian con los productores el precio de los productos. La organización internacional FLO, establece unos estándares mínimos por encima de los precios de mercado según las cotizaciones internacionales, para los productos de alimentación⁸. En el caso del resto de productos los precios no divergen en exceso del precio de mercado convencional. En cualquier caso, se pagan más retribuciones a los artesanos, al reducirse los costes derivados de la disminución de la intermediación comercial.

3. Las tiendas de comercio justo. Son entidades sin ánimo de lucro que actúan en el mercado, adquiriendo a las importadoras mayoristas los productos, para su posterior venta a los consumidores finales. También desarrollan campañas de concienciación. En ocasiones su titularidad también corresponde a una ONGD y en otras se trata de entidades que únicamente llevan a cabo actividades de comercio justo.

Para enmarcar conceptualmente a las entidades de comercio justo debemos remitirnos al concepto de economía social. No siempre hay unanimidad en torno a las entidades que conforman la economía social debido a tradiciones históricas, a diferentes culturas que afectan a la concepción que se tiene en distintos países⁹, así como a los diferentes investigadores que desde sus campos han trabajado en la economía social. Sin embargo, en los últimos tiempos se han producido esfuerzos para consensuar un concepto de economía social sobre el que poder trabajar sin tener la interferencia de los problemas conceptuales.

Si bien puede haber ciertas dificultades conceptuales en torno a las organizaciones que conforman la Economía Social¹⁰, existe bastante acuerdo en el sentido de que existen unas organizaciones que actúan en el mercado y se les denomina el *subsector mercado o empresarial* (sociedades, cooperativas, fundaciones y mutualidades) y el *subsector de no mercado* (fundaciones y asociaciones). En este sentido en CESE (2005: 20)¹¹ se propone una definición sobre la economía social que incluyen las dos vertientes actuales que son la de mercado y la de no mercado.

8.- Los sellos de garantía, que implican que los productos están certificados, aseguran que se han cumplido los compromisos del comercio justo en todos los procesos

9.- La concepción anglosajona de las Non Profit Organizations, de autores como Salamon y Anheier (1992 y 1997), Young (1983), Ben-Ner y Gui (1993) y la postura de autores franceses (Desroche 1983, Demoustier 1999) asumida en nuestro ámbito estatal por autores como Barea, (1990), Barea y Monzón (1992), Defourny y Monzón (1992), Monzón (2006), basada en una concepción más amplia.

10.- Para más detalles sobre la delimitación científica de la Economía social se puede ver en Chaves y Monzón (2001).

11.- El documento corresponde al «Informe sobre la economía social en la Unión Europea» elaborado por el Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Política, Social y Cooperativa (CIRIEC), para el Comité Económico y Social Europeo, y conceptualiza la economía social, analiza sus componentes y el marco institucional y las redes existentes en la Unión Europea.

Un subconjunto de la economía social la conforma la llamada economía solidaria. Tal como se recoge en Socías y Herranz (2001: 320) entendemos que el calificativo de solidario se aplica a aquellas actuaciones que pretenden resolver o paliar la injusta distribución de la renta y los recursos a nivel mundial, tanto en lo que se refiere a la situación de los países subdesarrollados (tercer mundo) como a las bolsas de pobreza y exclusión social que existen en los países desarrollados (cuarto mundo)

En este sentido, por una parte las ONG forman parte de la economía social denominada de *no mercado* o *sin fines de lucro*, pero al mismo tiempo son la parte más tradicional de la economía solidaria. Pero en los últimos años ha ido apareciendo un tipo de entidad que vamos a denominar *empresas de la economía solidaria* que actúan en el mercado pero con componentes solidarios muy marcados. En este tipo de organizaciones los productos y servicios se ofrecen al mercado en el que los consumidores pagan el precio determinado. Este tipo de entidades han aparecido bajo diferentes denominaciones, ya que se utilizan términos tales como empresas de economía alternativa y solidaria, empresas de economía solidaria, empresas social y solidaria, empresas de inserción, etc.

No existe unanimidad en la denominación, ni una conceptualización única. En este sentido destacamos el trabajo de Vilanova y Vilanova (1996) en el que denomina a estas entidades como *empresas de economía alternativa y solidaria*, ofreciendo unas bases para su definición.

En nuestra opinión se trata de unas entidades que se encuentran a caballo entre las tradicionales sin ánimo de lucro (no mercado) y las que utilizan el mercado¹² y su forma jurídica puede tomar un amplio abanico de posibilidades (sociedades mercantiles, cooperativas, asociaciones, fundaciones). Las definimos como:

“Empresas que independientemente de su forma jurídica, ofrecen al mercado, bienes o servicios a precios habituales, con lo que su fuente de ingresos prioritaria proviene de la actividad que desarrollan, y contemplan en su misión la injusticia social considerando colectivos desfavorecidos a través de su incorporación al proceso productivo como inputs solidarios¹³.”

De acuerdo con lo establecido hasta el momento entendemos que las entidades de comercio justo como:

“Empresas de economía solidaria, que, independientemente de su forma jurídica, actúan en el mercado a través de una actividad comercial, que consiste en el caso de las importadoras mayoristas, en la adquisición a los productores de sus productos a precios superiores a los de mercado, que finalmente se venden a los consumidores a través de las tiendas minoristas; siendo el objetivo final favorecer el desarrollo económico, social y medioambiental de los productores de países no desarrollados, realizando, además, una labor de sensibilización a favor de reglas comerciales más justas”.

12.- En este sentido se puede ver a Salinas y Rubio (2001).

13.- Otras entidades solidarias, que no consideramos en este trabajo, serían aquellas que no incorporan inputs solidarios en el proceso productivo si no que destinan el resultado a proyectos sociales externos.

El papel de los países no desarrollados en el comercio internacional, ha estado históricamente marcado por los intereses de los países desarrollados y de las grandes empresas multinacionales. El proceso de globalización y el afán de liberalización proclamado por la Organización Mundial del Comercio (OMC), no han venido a mejorar tal situación¹⁴. Lo cierto es que el comercio libre ha implicado el mantenimiento de barreras arancelarias en los países desarrollados y la liberalización de las importaciones por parte de los países no desarrollados para poder acceder a las ayudas del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Banco Mundial (BM). Esta situación ha supuesto para estos países, que podrían ser altamente competitivos en el sector primario, una reducción de las exportaciones debido a las barreras impuestas por EEUU, la UE, Japón y Canadá. El coste de dichas barreras asciende a más de 100.000 millones de dólares, más del doble de la ayuda al desarrollo (Prieto, 2001: 71).

Ante las dificultades de los países no desarrollados de acceder a los mercados internacionales, el comercio justo se erige como una alternativa al comercio tradicional. De momento la participación en el mercado del comercio justo es bastante reducida, cifrándose en un 0,01% del comercio mundial, aunque desde 1999 el incremento anual se sitúa en torno al 20%. En cifras absolutas la valoración de las ventas de productos certificados ronda los 260 millones de euros en Europa y unos 240 millones de dólares en el resto del mundo. Por otra parte, en España las ventas en 2000 ascendieron a 6,96 millones de euros, cifra que aumentó a 10,66 millones de euros en 2003, lo cual implica un incremento del 53% (SETEM, 2004: 36).

3.- La información contable obligatoria aplicable a las entidades de comercio justo

Como hemos indicado anteriormente, las entidades de comercio justo son empresas de economía solidaria y en este sentido, su forma jurídica, es mayoritariamente la de asociación o fundación y en menor medida adoptan formas como de sociedades mercantiles y cooperativas. Su régimen legal, en España, se encuentra disperso en diferentes legislaciones: normativa civil, fiscal y contable.

En el ámbito contable, la Ley 16/2007, de 4 de julio, *de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, ha implicado la modificación del ordenamiento jurídico mercantil español.

14.- Al respecto de las críticas al comercio internacional se puede consultar Prieto, Alberto D. (2003); De Schutter, R.: "¿Qué está en juego en el comercio mundial?" incluido en EFTA (2002) y Barrat Brown, M. (1998).

Ha supuesto la aprobación de un nuevo *Plan General de Contabilidad* (en adelante PGC), por el *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre* y un *Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas* (en adelante PGC PYMES) y *criterios contables específicos para microempresas*, por el *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre*, aplicables a partir de 1 de enero de 2008, que derogan el anterior Plan.

La problemática contable actual de las empresas de economía social y solidaria, radica la existencia de ordenamiento específico contable en función de su forma jurídica que actualmente no ha sido modificado.

En este sentido, la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas constituye la norma básica para este tipo de entidades. En referencia a las obligaciones en materia de información contable, en Capítulo VI sobre "Documentación social y contabilidad" se recogen las exigencias sobre los libros contables, las cuentas anuales y la auditoría de cuentas. Pero además, dadas sus especificidades, la *Orden ECO/3614/2003 de 16 de diciembre*, aprobó las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas.

En cuanto a entidades no lucrativas, por una parte la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, estableció las normas de régimen jurídico de las asociaciones, el Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, aprobó el reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y finalmente el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, reguló los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. La Ley 50/2002, de 26 de diciembre de 2002, de Fundaciones, tiene su ámbito de aplicación a todas las fundaciones que desarrollen actividades de interés general y el 1337/2005, de 11 de noviembre, aprobó el reglamento de fundaciones de competencia estatal.

Desde el ámbito contable de las entidades no lucrativas, el *Real Decreto 776/1998 de 30 de abril*, aprobó las normas de adaptación del PGC (de 1990) a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria.

El PGC aprobado en 2007, en su disposición transitoria quinta sobre desarrollos normativos en materia contable, estable al respecto de las disposiciones anteriores, que seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, debiéndose atender en cuanto a normativa contable, al RD 1514/2007 que aprueba el PGC o en su caso al RD 1515/2007, que aprueba el PGC PYMES, teniendo en cuenta las especificaciones en materia de contabilidad de sus anteriores regulaciones, siempre y cuando no se opongan a la normativa básica actual.

Además de la atención que deban prestar a las nuevas normas de valoración de las operaciones del PGC, en cuanto a la información externa obligatoria, deberán atender a los actuales formatos de cuentas anuales del nuevo PGC (normales o abreviados) o del PGC de PYMES (abreviados), aunque, deben integrar partidas relevantes según sus operaciones y que ya fueron contempladas en los desarrollos normativos anteriores, transitoriamente vigentes.

En lo que concierne a entidades no lucrativas, hay que destacar que ante la situación de ausencia de normativa contable adaptada sectorialmente, el ICAC, en su boletín número 73, publicó el criterio sobre los efectos de la reforma contable en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que fueron aprobadas por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, estableciendo que hasta la aprobación de las nuevas normas de adaptación, las entidades que según sus disposiciones estuvieran obligadas a aplicar la adaptación de 1998, debe seguir aplicándola en todo lo que no contradiga al Plan.

Asimismo, el ICAC, ofrece adjuntos a estos criterios unos modelos normales y abreviados de balance y cuenta de resultados adaptados para las entidades sin fines lucrativos que basándose en los modelos del Plan de 2007, incluyen partidas específicas que ya se introdujeron en la adaptación de 1998. En este sentido, se pronuncia señalando que las cuentas anuales para estas entidades serán las que sean exigidas por las disposiciones específicas (legislación sobre fundaciones y asociaciones). Se refiere exclusivamente al balance, cuenta de resultados y memoria, estando exentas por tanto de elaborar los nuevos estados contables exigidos: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

La adaptación del balance y de la cuenta de resultados para entidades no lucrativas, no se ha hecho extensiva a la memoria, de forma que ésta deberá incluir los contenidos del PGC de 2007, las especificaciones que establecía la adaptación sectorial de 1998 y los requeridos por la legislación específica que les afecte¹⁵.

Por otra parte, por lo que respecta a las sociedades cooperativas, la normativa base es el Plan de 2007, si bien, dado que en 2003 se publicó la Orden del Ministerio de Economía, 3614 sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas, ésta sigue vigente según establece la disposición transitoria quinta del propio Plan hasta 31 de diciembre de 2009. Hasta el momento la Orden no ha sido revisada con el objeto de reformular las cuentas anuales específicas de las sociedades cooperativas, con lo que los formatos de cuentas anuales deberían basarse en los establecidos por el Plan de 2007, adaptando las partidas y el contenido adicional de la memoria, tal y como fueron adaptadas en la Orden 2003.

En este sentido, el ICAC en su boletín número 76, al igual que lo hizo para las entidades no lucrativas, en base a consultas realizadas, establece los modelos de cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo) adaptados a las sociedades cooperativas.

Las tablas siguientes resumen las consideraciones efectuadas hasta el momento y que afectan tanto a entidades mercantiles, como a no mercantiles.

15.- Así se obliga a elaborar una memoria de actividades establecida para asociaciones y fundaciones, en las leyes correspondientes: la Ley 1/2002, reguladora del derecho de asociación y la Ley 50/2002, de fundaciones y su reglamento el RD 1337/2005; el Plan de Actuación para el ejercicio siguiente y su cumplimiento en la memoria, que establece para las fundaciones el RD 1337/2005; la memoria económica para las entidades no lucrativas que dispone la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos.

Tabla 1. Normativa contable básica en empresas de economía solidaria según su forma jurídica

Tamaño	Sociedades anónimas, limitadas y sociedades laborales	Cooperativas	Asociaciones y Fundaciones
Grandes	RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC	RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC	RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC
Pequeñas y Medianas A < 2.850.000 C.N. < 5.700.000 Trab. < 50	RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC PYMES	RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC PYMES	RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC PYMES
Micro A < 1.000.000 C.N. < 2.000.000 Trab. < 10	Artículo 4 del RD 1514/2007	Artículo 4 del RD 1514/2007	Artículo 4 del RD 1514/2007
Todas las entidades según su forma jurídica		ORDEN ECO /3614/2003, sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas. Criterio del ICAC sobre los efectos de la reforma en cooperativas	RD 776/1998, por el que se aprueba las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. Criterio del ICAC sobre los efectos de la reforma en entidades sin fines lucrativos

FUENTE: Elaboración propia.

Tabla 2. Modelos de cuentas anuales en empresas de economía solidaria según su forma jurídica

Tamaño	S.A. S.L. y sociedades laborales	Cooperativas	Asociaciones y Fundaciones
Grandes	Modelos normales o abreviados - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria - Cambios patrimonio neto - Flujos de efectivo	Modelos normales o abreviados <i>adaptados</i> - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria - Cambios patrimonio neto - Flujos de efectivo	Modelos normales o abreviados <i>adaptados</i> - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria
Pequeñas y Medianas A < 2.850.000 C.N. < 5.700.000 Trab. < 50	Modelos abreviados - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria - Cambios patrimonio neto	Modelos abreviados <i>adaptados</i> - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria - Cambios patrimonio neto	Modelos abreviados <i>adaptados</i> - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria
Micro A < 1.000.000 C.N. < 2.000.000 Trab. < 10	Modelos abreviados - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria - Cambios patrimonio neto	Modelos abreviados <i>adaptados</i> - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria - Cambios patrimonio neto	Modelos abreviados <i>adaptados</i> - Balance - Pérdidas y ganancias - Memoria
<i>Adaptación de cuentas anuales según ICAC</i>		SÍ	SÍ

FUENTE: Elaboración propia.

4.- Los componentes solidarios de las entidades de comercio justo y la información contable

Las importadoras y las tiendas de comercio justo, como entidades que no persiguen el lucro económico y que en la mayoría de casos, jurídicamente son asociaciones o fundaciones, deben atender a la legislación en materia contable mencionada.

La cuestión que nos planteamos a partir de aquí, es si la información contable y económica que obligatoriamente deben elaborar las entidades de comercio justo, es suficiente para analizar estas entidades dadas sus características. La respuesta pasa por comparar dicha información con las necesidades informativas derivadas de las características propias de las importadoras y de las tiendas de comercio justo y las relaciones comerciales que se establecen con los productores.

Las entidades de comercio justo son empresas de economía solidaria que utilizan un instrumento de mercado (la comercialización de productos), con la finalidad de contribuir al desarrollo de países no desarrollados, sin estar orientadas a la obtención de beneficios. Su diferencia con entidades lucrativas radica en sus objetivos sociales, pero al igual que ellas, actúan en el mercado. En comparación con las ONG, se diferencian de ellas en que éstas, actúan donde no hay mercado, aunque coinciden en primar objetivos sociales.

A la hora de analizar la solidaridad que subyace en la actividad de estas entidades, como contribución al desarrollo de los países no desarrollados, nos planteamos dos cuestiones. En primera instancia, cuáles son los *componentes solidarios* (Socías y Herranz, 2001: 325-329) de estas entidades y seguidamente, dónde se ubican en la información contable.

4.1. Los componentes solidarios en las entidades de comercio justo

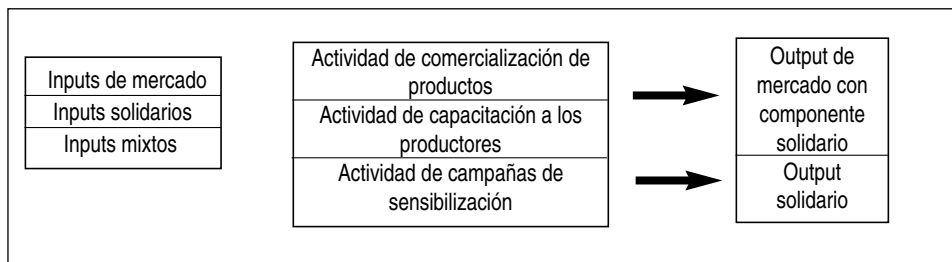
Para responder a la primera cuestión retomamos las consideraciones de los mencionados autores en torno a los inputs y outputs solidarios del proceso productivo en las entidades solidarias. La concreción de la solidaridad de las entidades de comercio justo se traduce en que en su proceso productivo existen componentes solidarios, definidos como aquellos inputs que intervienen en el mismo y los outputs surgidos, que incluyen inherentemente aspectos sociales o medioambientales por encima de los lucrativos.

Adaptando dicho esquema a las entidades de comercio justo, hemos considerado necesario distinguir, en el proceso productivo, varias actividades, para entender mejor los componentes solidarios de las mismas.

A) En cuanto a las importadoras, su proceso productivo podría dividirse en tres actividades básicas¹⁶:

- La comercialización de los productos adquiridos a los productores hacia las tiendas (actividad más cercana a las de entidades lucrativas). En este caso se dan tres tipos de inputs: de mercado (por ejemplo, personal contratado), estrictamente solidarios (por ejemplo, personal voluntario) y mixtos, ya que la compra de productos implica inputs de mercado, aunque el pago a los productores de un precio superior al del mercado lleva inherente un componente solidario. El output está considerado de mercado, con la inclusión de la prima como aspecto solidario.
- La capacitación a los productores. El output, como prestación de este servicio es solidario y los inputs pueden ser de mercado y solidarios. Esta actividad, así como la siguiente se aproximan a las desarrolladas por ONG.
- Las campañas de sensibilización, cuyo output es solidario y los inputs utilizados para desarrollar esta actividad, pueden ser de mercado y solidarios.

Tabla 3. El proceso productivo de las actividades de las importadoras de comercio justo



FUENTE: Elaboración propia basado en Socías y Herranz (2001).

B) En cuanto a las tiendas de comercio justo, podemos trasladar las mismas reflexiones teniendo en cuenta que sus actividades serían:

- La comercialización de los productos adquiridos a las importadoras, hacia los consumidores, con idénticas consideraciones respecto a inputs y outputs solidarios que hemos realizado para las importadoras.
- Las campañas de sensibilización.

16.- Sin tener en cuenta que puedan ejecutar otras actividades como proyectos de cooperación.

A nuestro entender, los componentes solidarios de las entidades de comercio justo se concretan en:

1. La valoración de la prima que se paga por encima del precio de mercado.
2. La valoración de la asesoría o capacitación a los productores por parte de las importadoras.
3. La valoración de las campañas de sensibilización de las importadoras y de las tiendas.

Si trasladásemos el mismo proceso productivo a cualquier entidad lucrativa, resulta sencillo advertir que no se pagaría una prima a los productores, que no se incurriría en gastos de asesoría y sensibilización y que posiblemente el precio final de los productos (fuese inferior o igual al del comercio justo) permitiría la obtención de beneficios económicos.

4.2. La ubicación de los componentes solidarios en la información contable de las entidades de comercio justo

Una vez determinada la concreción de la solidaridad en el comercio justo, podemos decir que mayoría de los componentes solidarios son susceptibles de traducirse en información contable. Pretendemos analizar, dónde se incluye dicha información en las cuentas anuales, para posteriormente hacer una propuesta que implique la mejora de esa información.

A) Las importadoras

- El pago adelantado de parte de la compra a los productores, contablemente es un anticipo que aparece en el activo del balance dentro de la partida de *existencias*. La valoración a 31 de diciembre se refiere únicamente al saldo final, sin que pueda analizarse su evolución.
- La prima pagada a los productores está incluida dentro de la partida *aprovisionamientos* de la cuenta de resultados, aunque no puede determinarse separadamente al formar parte del importe de la compra.
- Los gastos incurridos en capacitación de los productores y en campañas de sensibilización forman parte diversas partidas de gastos de la cuenta de resultados, sin el desglose suficiente para su análisis.
- El resto de gastos necesarios para desarrollar la actividad se encuentran dispersos en partidas como: gastos de personal, dotaciones para amortizaciones, ayudas monetarias y otros...
- Las ventas a precio de coste a las tiendas aparecen como *ventas y otros ingresos* en la cuenta de resultados¹⁷.

17.- *Pensemos que aunque se trata de entidades no lucrativas, su actividad principal es en esencia mercantil.*

B) Las tiendas

- Las compras a las importadoras aparecen en la partida *aprovisionamientos* de la cuenta de resultados de estas entidades.
- Al igual que ocurre con las importadoras, a lo largo de la cuenta de resultados se encuentran los derivados de campañas de sensibilización y el resto de gastos en los que ha incurrido.
- El importe de las ventas a los consumidores, queda reflejado en la partida *ventas y otros ingresos*.

Como vemos podemos encontrar los componentes solidarios del proceso productivo del comercio justo, básicamente en la cuenta de resultados que estas entidades están obligadas a elaborar. Se reflejan las magnitudes económicas solidarias, aunque no con el detalle suficiente como para conocer la concreción de esa solidaridad.

Tampoco la información obligatoria en la memoria es mucho más clarificadora al respecto, aunque se exige el desglose de algunas partidas por actividades como las ayudas monetarias, la cifra de negocios y las subvenciones y donaciones.

Por otra parte, atendiendo a la información a presentar en la memoria económica que exige la legislación fiscal para entidades no lucrativas, es necesario desglosar por actividades los gastos e ingresos.

5.- Análisis conceptual de la cuenta de resultados de las entidades de comercio justo

A efectos de conocer los componentes cualitativos que se incluyen en el precio de venta de los productos de las tiendas de comercio justo, vamos a simplificar los componentes de la cuenta de resultados de las empresas de comercio justo, y así resaltaremos los aspectos diferenciales y de tipo solidario que aparecen en relación con otras entidades comerciales.

Seguidamente vamos a plantear los gastos e ingresos más habituales tanto en las empresas importadoras, como en las tiendas de comercio justo.

A) Empresas importadoras.

Denominamos,

Partidas de GASTOS

GCi = Gastos de compra de los productos de comercio justo de la importadora.

GSi = Gastos de sensibilización de la importadora.

GCAi = Gastos de capacitación de los productores.

OGi = Otros gastos necesarios para la actividad de la importadora.

Partidas de INGRESOS

Vi = Ventas de los productos de comercio justo de la importadora.

PCAi = Prestación de servicios de capacitación a los productores.

PSi = Prestación del servicio de sensibilización.

ISi = Ingresos que provienen del mercado de donantes (subvenciones, cuotas, donaciones)

Basándonos en lo anterior tendríamos que

$$GCi + GSi + GCAi + OGi = Vi + PCAi + PSi + ISi$$

En este caso no se obtendría resultado económico o excedente. Evidentemente si hubiera beneficio o excedente positivo, éste se presentaría en el primer miembro; mientras que si fuera pérdida o excedente negativo estaría en el segundo miembro¹⁸.

Por otra parte las importadoras ofrecen el servicio de capacitación a los productores sin cobrar por ello. Evidentemente tiene un coste cuantificable en los gastos, pero no supone un ingreso, aunque se podría estimar un valor económico. Por este motivo en los ingresos de la cuenta de resultados tendremos que:

$$PCAi = 0$$

El mismo comentario podemos hacer de las campañas de sensibilización que tienen su coste y además se ofrece un servicio que no se cobra aunque sí tiene un valor. Por ello tendremos que

$$PSi = 0$$

En consecuencia tendremos la siguiente igualdad:

$$GCi + GSi + GCAi + OGi = Vi + ISi$$

También entre los gastos habría que considerar la valoración económica del trabajo de los voluntarios, pero al mismo tiempo deberíamos considerarlo en los ingresos como una donación en especie de los voluntarios¹⁹. Su consideración nos llevaría a tener unos gastos más aproximados a la realidad y una mayor información sobre las aportaciones de estas personas. Sin embargo no lo incluiremos en nuestra formulación ya que el cálculo del valor de las ventas de la importadora (Vi) será el mismo ya que añadimos la misma cuantía en las dos igualdades.

18.- Dado que el objetivo de esta parte es destacar los aspectos solidarios de estas entidades, vamos a prescindir de la existencia de un excedente y del posible gasto por el impuesto sobre beneficios.

19.- En este mismo sentido se pronuncian Brusca y Martí (2002; 33-34).

Siguiendo con el análisis conceptual hay que resaltar que en el precio que paga la importadora a los productores se incluye el precio de mercado más la prima solidaria. Si llamamos,

$GPMi$ = Gastos de compra de los productos de comercio justo a precio de mercado de la empresa importadora.

Pi = prima pagada por la importadora a los productores.

tendremos que,
 $G_{Ci} = GPMi + Pi$

Si sustituimos los gastos de compra de los productos de comercio justo de la empresa importadora (G_{Ci}) por sus componentes tendremos que,

$GPMi + Pi + GSi + GCAi + OGi = Vi + ISi$ y por tanto:

$GPMi + Pi + GSi + GCAi + OGi - ISi = Vi$

A efectos de comparación de la cuenta de resultados de estas entidades con otras del comercio habitual, deberíamos calcular y destacar la prima, así como tener en cuenta los gastos de sensibilización y de capacitación.

En nuestra opinión, la necesidad informativa se centra en la información relativa a los aspectos solidarios que son la prima, los costes de sensibilización y capacitación. Resumiendo:

Tabla 4. Valoración de los componentes solidarios de las importadoras de comercio justo

Vi	ISi	$GPMi$	Pi	OGi	$GCAi$	GSi
Ventas	Otros ingresos solidarios mercado donantes	Adquisiciones a precio de mercado	Prima	Otros gastos de mercado de la actividad de comercialización	Gastos de mercado de la actividad solidaria de capacitación	Gastos de mercado de la actividad solidaria de sensibilización
		Valoración de la contribución solidaria directa a los productores			Valoración de la contribución solidaria indirecta	

FUENTE: Elaboración propia.

B) Tiendas de comercio justo

Para el estudio de la estructura de la cuenta de resultados de las empresas de comercio justo distinguiremos entre²⁰:

G_{Ct} = Gastos de compra de los productos de las tiendas de comercio justo.

G_{St} = Gastos de sensibilización de las tiendas de comercio justo.

O_{Gt} = Otros gastos necesarios para la actividad de las tiendas de comercio justo.

V_t = Ventas de los productos de las tiendas de comercio justo.

I_{St} = Ingresos del mercado de donantes

A efectos de no ser excesivamente repetitivos no incluiremos las consideraciones en torno a la valoración como output de la sensibilización ni la valoración de la aportación del voluntariado. Siguiendo el planteamiento general antes mencionado tendremos que,

$$G_{Ct} + G_{St} + O_{Gt} = V_t + I_{St}$$

Sin embargo, los aspectos solidarios que se incluyen en el precio de venta de los productos, no se pueden apreciar. El consumidor lo sabe o lo presupone, ya que se puede deducir de la información cualitativa que ofrece la entidad; sin embargo este aspecto no está reflejado en la cuenta de resultados. Si bien su cuantificación es bastante difícil, queremos plantear una aproximación conceptual cualitativa. Para ello aplicamos el siguiente razonamiento.

Los gastos agregados de compras de los productos de comercio justo de las tiendas (G_{Ct}) coincidirán con la valoración de las ventas de las importadoras (V_i) a las tiendas, es decir:

$$G_{Ct} = V_i$$

Si,

$$V_i = G_{PMi} + P_i + G_{Si} + G_{CAi} + O_{Gi} - I_{Si}$$

Entonces tendremos que

$$G_{Ct} = G_{PMi} + P_i + G_{Si} + G_{CAi} + O_{Gi} - I_{Si}$$

Si recordamos que,

$$G_{Ct} + G_{St} + O_{Gt} = V_t + I_{St}$$

Y sustituimos los G_{Ct}, tendremos que,

$$G_{PMi} + P_i + G_{Si} + G_{CAi} + O_{Gi} - I_{Si} + G_{St} + O_{Gt} = V_t + I_{St} \text{ y entonces:}$$

$$G_{PMi} + P_i + G_{Si} + G_{CAi} + O_{Gi} - I_{Si} + G_{St} + O_{Gt} - I_{St} = V_t$$

20.- Aquí valen las consideraciones realizadas para las importadoras referentes al beneficio o excedente.

Es decir en el precio de venta de los productos de comercio justo se encuentra el precio de mercado de los mismos, la prima de desarrollo, los gastos de sensibilización llevados a cabo tanto por las importadoras como por las tiendas de comercio justo, los gastos de capacitación de la importadora, así como los otros gastos necesarios para la actividad de la tienda como los imputados por la importadora (menos los posibles ingresos solidarios del mercado de donantes de ambas tipologías de entidades).

Existe una necesidad informativa en torno a la composición del precio de venta. Sería deseable que cuando el consumidor adquiriera un producto de comercio justo sepa el desglose de sus componentes. En último caso, aunque sean a nivel global, debería ofrecerse información en las cuentas anuales.

Tabla 5. Valoración de los componentes solidarios de las tiendas de comercio justo

Vt	ISt	GCt	OGt	GSt
Ventas a particulares	Ingresos solidarios mercado donantes	<ul style="list-style-type: none"> - Compras a precio de mercado - Prima - Imputación en el precio de otros gastos de la importadora - Imputación del margen de la importadora, en su caso. - Imputación de los gastos de las actividades de capacitación y sensibilización de la importadora, menos sus ingresos del mercado de donantes. 	Otros gastos de mercado de la actividad comercial de las tiendas	Gastos de mercado de la actividad solidaria de sensibilización de las tiendas
				Contribución solidaria adicional al proceso, de las tiendas

FUENTE: Elaboración propia.

6.- Propuesta de mejora de la información contable para las entidades de comercio justo: cuenta de resultados y memoria

Podemos encontrar los componentes solidarios del proceso productivo del comercio justo, básicamente en la cuenta de pérdidas y ganancias o resultados, que estas entidades están obligadas a elaborar. Se reflejan las magnitudes económicas solidarias, aunque no con el detalle suficiente como para conocer la concreción de esa solidaridad.

Para el caso de entidades no lucrativas, la normativa civil sobre asociaciones y fundaciones les obliga a formular una memoria descriptiva de sus actividades y la legislación fiscal²¹, a elaborar una memoria económica con distinción de ingresos y gastos por actividades, en especial entre las actividades mercantiles y las actividades propias solidarias. Estas apreciaciones nos servirán para determinar la necesidad de elaborar información segmentada relativa a los gastos e ingresos de la entidad en base a su actividad de mercado y a sus actividades solidarias. Por una lado, para atender a las exigencias normativas y por otro para poder valorar los componentes solidarios de la entidad.

Con la finalidad de que las entidades de comercio justo ofrezcan una información contable más transparente respecto a sus actividades y a los componentes solidarios de las mismas, ofrecemos unas pautas a tal efecto, para elaborar dicha información. El desarrollo o ampliación de la información económica puede atender a una serie de razones:

1. Resulta útil a efectos de gestión de la entidad.
2. En el caso de entidades de comercio justo constituidas como entidades no lucrativas, la legislación civil²² y fiscal²³ a la que están sometidas les obliga a la elaboración, de una memoria de actividades y económica respectivamente, en la que deben detallarse, ente otras, las magnitudes de ingresos, gastos e inversiones por actividades.
3. La elaboración de información económica desagregada tal y como proponemos, deja traslucir la valoración económica desde la contabilidad de los componentes solidarios de la entidad: la aportación en términos de adquisiciones a los productores y la aportación en términos de los costes de la labor solidaria de capacitación y sensibilización que desarrolla la entidad.

21.- La ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el reglamento.

22.- Ley 1/2002, Ley 50/2002, RD 1740/2003 y RD 1337/2005.

23.- Ley 49/2002 y RD 1270/2003.

Podemos optar por la posibilidad establecida en la norma quinta de elaboración de las cuentas anuales del PGC, de añadir y subdividir las partidas que se consideren necesarias²⁴. El desglose de la información en la cuenta de resultados podría hacerse en dos sentidos:

1. Un desglose vertical de la partida de aprovisionamientos, con distinción entre el importe de los consumos a precios de mercado y el valor de los consumos por encima del precio de mercado.
2. Un desglose horizontal distinguiendo o imputando los gastos por actividades²⁵.

En las entidades importadoras desglose horizontal consistiría en imputar los gastos de la entidad a cada una de las actividades: la comercialización como actividad de mercado y las campañas de sensibilización y la asesoría o capacitación a los productores, como actividad u output solidario. De esta forma podría hacerse una valoración a precios de coste de la actividad de sensibilización y de la actividad de capacitación a los productores, como componentes solidarios de estas entidades. El desglose vertical de la partida de aprovisionamientos, con distinción de los consumos a precio de mercado y de la prima de desarrollo, dejaría traslucir el valor de dicha prima como componente solidario.

Queremos apuntar que para la elaboración de información contable *obligatoria*, consideramos adecuado y coherente el desglose vertical en la propia cuenta de resultados, pudiéndose trasladar la información segmentada de la imputación de ingresos y gastos por actividades, a la memoria contable, información que además resulta de obligado cumplimiento en la memoria de actividades y en la memoria económica exigida por la normativa fiscal.

24.- La necesidad de desagregar la información contable en entidades no lucrativas ha sido tratada, especialmente en el sentido de desglosar información en función de las diversas actividades que suelen desarrollar estas entidades. A tal efecto se puede consultar Arnau (1998: 64) y González y Cañadas (2004: 63-70), que analizan en disposiciones contables internacionales y en la regulación española, el reconocimiento contable de las distintas actividades de las entidades no lucrativas a través de diferenciación de las cuentas anuales por actividad, a través de la subdivisión de las partidas o mediante información adicional en la memoria.

25.- En AECA (2001: 28-40) se estudia la distribución de los costes por actividades, como instrumento de gestión de las entidades no lucrativas. La situación ideal es la que permite utilizar un sistema de costes completos por actividades que permite identificar para cada una de ellas, los costes directos y la parte de los costes indirectos que le sean imputables en función de un criterio de reparto. En su defecto el sistema de costes parciales directos es una buena alternativa, imputando a cada actividad los costes directos, sin distribuir los indirectos por actividades.

Tabla 6. Cuenta de resultados (resultado de explotación) desagregada de las importadoras de comercio justo (propuesta de modelo para entidades no lucrativas)

	Actividad de mercado	Actividades solidarias		Generales
	Comercialización	1.Capacitación	2.Sensibilización	
A) OPERACIONES CONTINUADAS				
1. Ingresos de la actividad propia				
a) Cuotas de usuarios y afiliados				
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones				
c) Subvenciones, donaciones y legados de explotación traspasados a resultado del ejercicio afectos a la actividad propia				
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados				
2. Ayudas monetarias y otros				
a) Ayudas económicas				
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno				
c) Reintegro de ayudas y asignaciones				
3. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil				
a) Ventas				
b) Prestación de servicios				
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso				
5. Trabajos realizados para el activo				
6. Aprovisionamientos				
Consumos a precio de mercado				
Prima de los consumos				
c) Trabajos realizados por otras empresa				
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos				
7. Otros ingresos de explotación				
a) Ingresos accesorios y de gestión corriente				
b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación traspasados a resultados afectos a la actividad mercantil				
8. Gastos de personal				
a) Sueldos, salarios y asimilados				
b) Cargas sociales				
c) Provisiones				
9. Otros gastos de explotación				
a) Servicios exteriores				
b) Tributos				
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones				
d) Otros gastos de gestión corriente				
10. Amortización del inmovilizado				
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados a resultado				
a) Afectos a la actividad propia				
b) Afectos a la actividad mercantil				
12. Excesos de provisiones				
13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado				
a) Deterioros y pérdidas				
b) Resultados por enajenaciones				
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN				
Relación con el análisis conceptual	Vi – (GPMi + Pi + OGi)	ISi - GSi	ISi - GCAi	OGi

FUENTE: Adaptado de ICAC, criterios sobre los efectos de la reforma contable en las entidades sin fines lucrativos.

Como podemos observar en la *actividad de comercialización*, que resulta ser la actividad principal o output de mercado, tendríamos imputados los ingresos económicos de las ventas y otros ingresos derivados de esta actividad (V_i), los consumos de mercaderías adquiridas a los productores a precios de mercado (GPM_i) más la prima (P_i) y los demás gastos de mercado necesarios para desarrollar dicha actividad (OG_i)²⁶.

En las actividades de sensibilización y capacitación, imputaremos los gastos que corresponden a dicha actividad. Se trata de gastos de mercado afectos a actividades solidarias y podríamos ver tanto las partidas afectadas, como la valoración total de esta actividad, a precios de coste.

La imputación de ingresos a las actividades dependerá de la propia entidad y no tiene porqué hacerse en el sentido que hemos establecido en la tabla. Hemos supuesto que todos los ingresos de la actividad principal, la financian y que si existen ingresos solidarios de subvenciones, cuotas, donaciones, financiarán las actividades solidarias, pero puede darse en otro sentido.

No olvidemos que, aunque no hemos manejado esta hipótesis para facilitar el análisis, la entidad puede llevar a cabo otras actividades, como el desarrollo de proyectos de cooperación. En este caso la imputación de las magnitudes debería hacerse también hacia esta actividad.

Por último, habrá una serie de gastos, e incluso ingresos, que son difícilmente imputables a las actividades y forman parte de la entidad en su conjunto, de su estructura o de la gestión global de la misma. En este caso deben imputarse a un centro de costes indirectos o una actividad "general".

En el caso de las tiendas, podríamos aplicar idénticas reflexiones, pero teniendo en cuenta que la imputación de gastos de forma horizontal, se realizaría a las dos actividades relacionadas con el comercio justo: la comercialización de los productos adquiridos a las importadoras y las posibles campañas de sensibilización desarrolladas.

Por otra parte, hemos supuesto que las compras a la importadora se habrán realizado a precio de coste de ésta²⁷ o bien con incorporación de algún margen de beneficio si la entidad no es estrictamente no lucrativa. En este sentido, la partida de *aprovisionamientos* en la cuenta de resultados de las tiendas de comercio justo incluye, el importe relativo al precio de mercado, el de la prima, así como la imputación de los gastos de capacitación, los gastos de sensibilización, otros gastos imputados de la importadora a la tienda y el margen en su caso.

26.- *Nótese que para el caso del inmovilizado, lo suponemos afecto a la actividad mercantil. En principio los gastos, ingresos o resultados derivados del mismo, como amortizaciones y deterioros, se consideran de mercado, a menos que se deriven de activos que han sido subvencionados o donados, en cuyo caso, se considerarían solidarios.*

27.- *Considerando que el resultado de explotación es nulo.*

Conscientes de que no depende de estas entidades el desglose de cada uno de los componentes que provienen de las adquisiciones a las importadoras y de la dificultad de que éstas trasladen esta información desagregada de los precios de venta a las tiendas, debe destacarse la dificultad de desglosar en la partida de aprovisionamientos los componentes de mercado (compras de la importadora a precios de mercado, otros gastos de mercado y margen comercial) y los solidarios (prima y costes de las actividades solidarias de la importadora).

La primera contribución directa al interés general es llevada a cabo por parte de las entidades importadoras con la adquisición de los bienes y el desarrollo de actividades solidarias. Esta contribución se imputa a las tiendas, de modo que los componentes solidarios que éstas incorporan, tal y como hemos mencionado en el apartado anterior son los derivados de las actividades solidarias de sensibilización.

7.- Conclusiones

Hemos pretendido en este trabajo, analizar cómo la información contable, puede dejar traslucir los componentes solidarios en una determinada tipología de empresa de economía solidaria, las entidades de comercio justo y cómo podría adaptarse o mejorarse la información económica obligatoria que les afecta.

El comercio justo es un proceso que pretende a través del mercado internacional, paliar las deficiencias sociales y económicas de los países no desarrollados. Productores de países como Asia, América Central y del Sur y África, acceden a la comercialización de sus productos en el mercado occidental, a través de las entidades de comercio justo: las importadoras y las tiendas de comercio justo. En estas entidades priman los objetivos solidarios sobre los económicos y, en este sentido, tienen más puntos en común con las tradicionales entidades sin ánimo de lucro. A diferencia de éstas, las entidades de comercio justo actúan en el mercado.

Las entidades de comercio justo utilizan mayoritariamente la forma jurídica de asociación o fundación por lo que están sujetas a la normativa civil, fiscal y contable de estas entidades. En el trabajo nos hemos planteado si la información contable que deben emitir las entidades de comercio justo es suficiente para conocer sus aspectos solidarios. Para ello hemos repasado la normativa contable aplicable a las fundaciones y asociaciones. Seguidamente hemos pasado al estudio del proceso productivo de las entidades de comercio justo. En este sentido hemos identificado los componentes solidarios, tanto en lo que se refiere a los inputs necesarios para desarrollar su actividad, como a los outputs resultantes. Así pues, vemos que las importadoras de los productos, los adquieren a los pro-

ductores a un precio superior al del mercado, que incluye una prima al desarrollo. La valoración de esta prima (que es un dato conocido para estas entidades), es el primer componente (input) solidario de su actividad de comercialización. Además las importadoras asesoran gratuitamente a los productores sobre gestión de sus propias organizaciones y ello constituye un output solidario, que puede valorarse según los costes incurridos en esta labor. Otra función que desarrollan son las campañas de sensibilización, también consideradas un output solidario, que como el anterior puede valorarse según su coste. En base a ello, hemos considerado separadamente tres actividades en las entidades importadoras, determinando sus aspectos solidarios:

- En la comercialización (actividad principal), la valoración de la prima por las adquisiciones a los productores.
- En la asesoría o capacitación, el coste de realizar esta actividad.
- En las campañas de sensibilización, también el coste de desarrollar esta actividad.

En el caso de las tiendas de comercio justo, éstas adquieren los productos a las importadoras para venderlos directamente a los consumidores y además de la propia comercialización, como actividad principal, llevan a cabo campañas de sensibilización. En este sentido, identificamos los siguientes aspectos solidarios:

- La prima al desarrollo en la actividad de comercialización, que habrá sido imputada por la importadora, junto con el resto de los costes en los que haya incurrido ésta, considerando que su beneficio es nulo como entidad sin ánimo de lucro.
- La valoración de las campañas de sensibilización desarrolladas por las tiendas.
- Una vez identificados los componentes solidarios hemos analizado dónde se encuentran contablemente reflejados. Básicamente se encuentran en la cuenta de resultados, aunque, en nuestra opinión, sin el suficiente detalle para conocer la concreción de la solidaridad.

A efectos de clarificar los componentes cualitativos que se incluyen en el precio de venta, hemos realizado un análisis conceptual de la cuenta de resultados, partiendo de la consideración de estas entidades como no lucrativas. En este sentido concluimos que en el precio de venta de los productos establecido por las importadoras a las tiendas se incluye: el valor de mercado del producto, la prima, los gastos de asesoría o capacitación a los productores, los gastos relativos a las campañas de sensibilización, otros gastos necesarios de las importadoras, menos los ingresos solidarios obtenidos. Si aplicamos el mismo análisis conceptual al precio de venta final de los productos que ofrecen las tiendas, concluimos que, de forma implícita, incluye los siguientes componentes:

- El precio de mercado del producto.
- La prima de desarrollo.
- Los gastos de asesoría o capacitación a los productores por parte de las importadoras.
- Los gastos de sensibilización, tanto de las importadoras, como de las tiendas.
- Otros gastos necesarios para la actividad de las importadoras y de las tiendas.

Para mejorar la transparencia informativa en torno a los componentes del precio de venta de los productos de comercio justo, lo cual sería interesante para el consumidor final, ya que podría conocer su aportación al desarrollo, proponemos:

- El desglose de la partida de aprovisionamientos en la cuenta de resultados, para poder identificar separadamente la valoración de la prima y el precio de mercado. Se trata de desagregar la partida de consumos en estos dos componentes, para destacar el valor de la prima como aspecto solidario.
- La imputación separada de ingresos y los gastos por naturaleza de estas entidades a las distintas actividades que desarrollan: la comercialización, la capacitación o asesoría (en el caso de las importadoras) y la sensibilización, con información al respecto en la memoria contable. De esta forma se llegaría a obtener el valor de estas dos últimas actividades como componentes solidarios.

8.- Bibliografía

- ARNAU PARADÍS, A. (1998): "El balance en las entidades sin fines lucrativos". *IV Jornada de trabajo sobre Análisis Contable*, ASEPUC, Palma de Mallorca.
- AECA (2001): *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro*, Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 24. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- AECA (2003): *Los Principios de Contabilidad aplicables a las Entidades sin Fines Lucrativos*, Serie Principios Contables, Documento nº 23. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- BAREA TEJEIRO, J. (1990): "Concepto y agentes de la economía social", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 8, pp. 109-117.
- BAREA, J. y MONZÓN, J. L (1992): *Libro blanco sobre la economía social en España*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid.
- BARRAT BROWN, M. (1998): *Comercio justo, comercio injusto*, Icaria, Barcelona.
- BEN-HER, A. Y GUI, B. (1993): *The nonprofit sector in the mixed economy*, University of Michigan Press, Michigan.

- BRUSCA, I. y MARTI, C. (2002): *La información financiera en las entidades no lucrativas: una perspectiva internacional*, Documentos de Trabajo, Universidad de Zaragoza.
- CECJ (2003): *Coordinadora Estatal de Comercio Justo en España. Dossier de presentación*, www.e-comerciojusto.org/dossier.pdf.
- CESE (2005): Comunicación del Consejo Económico y Social Europeo (CESE/COMM/05/2005), sobre *la Economía social en la Unión Europea*.
- 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, pp. 7-33
- DEFOURNY, J. Y MONZÓN CAMPOS, J. (eds.) (1992): *Économie sociale (économie capitaliste et économie publique), The Third Sector (cooperatives, mutual and nonprofit organizations)*, De Boeck Université – CIRIEC, Bruxelles.
- DEMOUSTIER, D. (1999): "La economía social: una economía privada, colectiva y no lucrativa, activa en la oferta de servicios, en el mercado de trabajo y e el mercado de capitales", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n° 33, pp. 29-41.
- DESROCHE, H. (1983): *Pour un traité d'économie sociale*, CIEM, Paris.
- EFTA (2002): *Yearbook: challenges of fair trade 2001-2003*. European Fair Trade Association, www.eftafairtrade.org
- FLO. *Fairtrade Standard Setting and Certification*, www.fairtrade.net
- GONZÁLEZ QUINTANA, M.J. y CAÑADAS MOLINA, E. (2004): "Balance de situación de las entidades no lucrativas", *Partida Doble*, n° 158, septiembre, pp. 56-70.
- HERRANZ BASCONES, R. (2005): *Las organizaciones no gubernamentales. Un modelo integral de gestión y control*, AECA, Madrid.
- IFAT. *International Fair Trade Association*. www.ifat.org
- LEY 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, *BOE núm. 170, de 17 de julio de 1999*.
- LEY ORGÁNICA 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, *BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002*.
- 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 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. *BOE de 5 de julio de 2007*.

- MARTÍNEZ-OROZCO LLORENTE, S. (2000): *Comercio justo, consumo responsable*, Intermon, Barcelona.
- MONZÓN CAMPOS, 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*, nº 56, pp. 9-24.
- NACIONES UNIDAS (2000): *Los Objetivos del Milenio*, www.un.org/spanish/millenniumgoals/index.html.
- NEWS! *Network of European World Shops*, www.worldshops.org.
- ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- PNUD (2004). *Informe sobre el Desarrollo Humano 2003*, Naciones Unidas. <http://www.undp.org/hdr2004>.
- PRIETO, A. D. (2003): *La ley del más fuerte. Trampas e injusticias del comercio mundial*, Intermon, Barcelona.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan general de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, *BOE núm. 115, de 14 de mayo de 1998*.
- REAL DECRETO 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, *BOE núm. 11, de 13 de enero de 2004*.
- REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal, *BOE núm. 279, de 22 de noviembre de 2005*.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de contabilidad, *BOE del 20 de noviembre de 2007*.
- REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, *BOE de 21 de noviembre de 2007*.
- SALAMON, L. M. & ANHEIER, H. K. (1992): "In search of the non profit sector I: The questions of definitions", Working paper nº 2, Johns Hopkins University
- SALAMON, L.M. & ANHEIER, H. K. (1997): *Defining the nonprofit sector — a cross-national analysis*, Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University.
- 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*, nº 37, pp. 79-116.
- SETEM (2004): *El comercio justo en España 2004. Situación y perspectivas*, Icaria, Barcelona.

- SOCIAS SALVÀ, A. (1999): *La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas, Especial referencia a las ONG's*, ICAC, Madrid.
- SOCÍAS SALVÀ, A. y HERRANZ BASCONES R. (2001): "Organizaciones no gubernamentales y empresas de economía solidaria: características e interpretación del resultado", *Cuadernos aragoneses de economía*, vol.11, nº 2, pp. 317-334
- SOCÍAS SALVÀ, A. y DOBLAS GÓMEZ, N. (2005): "El comercio justo: implicaciones económicas y solidarias", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 51, pp. 7-24.
- UNCTAD. *United Nations Conference on Trade and Development*, www.unctad.org/templates/page.asp?intItemID=1532&lang=1
- VILANOVA, E. y VILANOVA, R. (1996): *Las otras empresas. Experiencias de economía alternativa y solidaria en el Estado español*, Madrid: Talasa Ediciones.
- YOUNG, D.R. (1983): *If not for profit, for what?*, DC Heath, Lexington, Massachusetts.